

TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERE YÖNELİK DÜZENLEMELER: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK ÇERÇEVESİNDE BİR KARŞILAŞTIRMA *

Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ**

Araştırma Makalesi/ *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

Eylül 2022, 24(3), 620-640


ÖZ

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile başlayan muhasebe alanındaki standartlaşma süreci, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama standart taslağı (KÜMİ FRS) ile devam etmiştir. Bu çalışmanın amacı, tarımsal faaliyetlere yönelik Finansal Raporlama Çerçevesini oluşturan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı ile Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemelerindeki benzerlik ve farklılıkların incelenmesidir. Çalışma sonucunda, KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS'nin tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemelerde benzeştiği, ancak her iki standart ile TMS/TFRS arasında ve bu üç standart ile VUK arasında farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS Taslağı, BOBİ FRS, TMS/TFRS, VUK, Tarımsal Faaliyetler

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 16.06.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 08.02.2022

** Iğdır Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, dursun.keles@igdir.edu.tr,  orcid.org/0000-0001-9075-476X

Atıf (Citation): Keleş, D. (2022). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 620-640.

REGULATIONS FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES UNDER THE FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK IN TURKEY: A COMPARISON OF TAS/TFRS, BOBI FRS, KUMI FRS AND TAX PROCEDURE LAW

ABSTRACT

The standardization process in the field of accounting, which started with the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TMS/TFRS), continued with the Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS) and the Financial Reporting Standards Draft for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS).

The objective of this study is to discuss the similarities and differences between Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS/TFRS), the Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS), the Financial Reporting Standards Draft for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS) and the Tax Procedure Law (TPL) which provide the Financial Reporting Framework for agricultural activities. The results show that KUMI FRS draft and BOBI FRS have similar regulations for agricultural activities. However, there are differences between both of these standards and TMS/TFRS, and between all three standards and TPL.

Keywords: KUMI FRS Draft, BOBI FRS, TAS/TFRS, TPL, Agricultural Activities

JEL Classification: M40, M41

EXTENDED ABSTRACT

PURPOSE AND MOTIVATION

The aim of this study is to explain the regulations in the TAS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS draft, which provide the Financial Reporting Framework regarding agricultural activities and the Tax Procedure Law (TPL) and to reveal the similarities and differences between them.

METHODOLOGY

In line with the objective of the study, these three texts of standards, published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA) and which include the principles related to accounting for agricultural activities, and the provisions of the TPL are examined in detail and comparatively analyzed. In addition, recent studies in the literature are researched and explanations are made about the studies on agricultural activities within the scope of the TMS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS draft.

RESULTS AND DISCUSSION

The financial statements that need to be prepared and reported within the scope of BOBI FRS and TAS/TFRS show similarities and are compatible with each other. However, KUMI FRS draft differs from TMS/TFRS and BOBI FRS. When evaluated in terms of the presentation of biological assets, according to TMS 41, BOBI FRS and KUMI FRS draft, there is a common practice for reporting biological assets in a separate account group called "Living Assets". In the TPL, there is no requirement for reporting biological assets in a separate account group. When evaluated in terms of the first time recognition of biological assets, while BOBI FRS and KUMI FRS draft allow the use of one of the fair value methods less cost or selling costs, TAS 41 only allows the use of the fair value method less costs to sell. When evaluated in terms of the valuation of biological assets in the following periods, BOBI FRS and KUMI FRS draft show similarities with each other. Both standards differ from TAS 41 in that they allow valuation using only the cost method. In TPL also, only valuation by the cost method is allowed. In reporting the valuation differences resulting from the valuation of biological assets, both BOBI FRS and KUMI FRS draft, are in line with TAS 41 and they are all compatible with each other. According to the TPL, the calculation and reporting of valuation differences related to agricultural products is not allowed.

CONCLUSION AND IMPLICATION

According to the findings of the study, it has been determined that KUMI FRS draft and BOBI FRS show similarities within the scope of regulations governing agricultural activities, but there are some differences between these two standards and TAS/TFRS. In addition, there are some important differences between the regulations in the TPL and those in the TMS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS draft. As a result, it is possible to state that the KUMI FRS draft will provide ease of implementation since it contains simpler regulations compared to TAS/TFRS and BOBI FRS and enterprises that meet the bookkeeping conditions on balance sheet basis can more easily adapt the relevant regulations. In addition, this study is expected to guide the practitioners of the accounting profession and the researchers who will work on the accounting for agricultural activities in the future. At this point, it is suggested that future researchers should comparatively study different subjects within the scope of the regulations in the TPL and the TMS/TFRS, BOBI FRS, KUMI FRS draft.

1. GİRİŞ

Muhasebe ve finansal raporlama alanında ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılması ve finansal bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı kararlar alabilmeleri noktasında gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, başta

TMS/TFRS olmak üzere BOBİ FRS ve KÜMİ FRS isimli standartlar hazırlanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'ni oluşturan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'lerin hazırlanma amacının ortak bir raporlama anlayışını hakim kılmak olduğunu ifade etmek mümkündür.

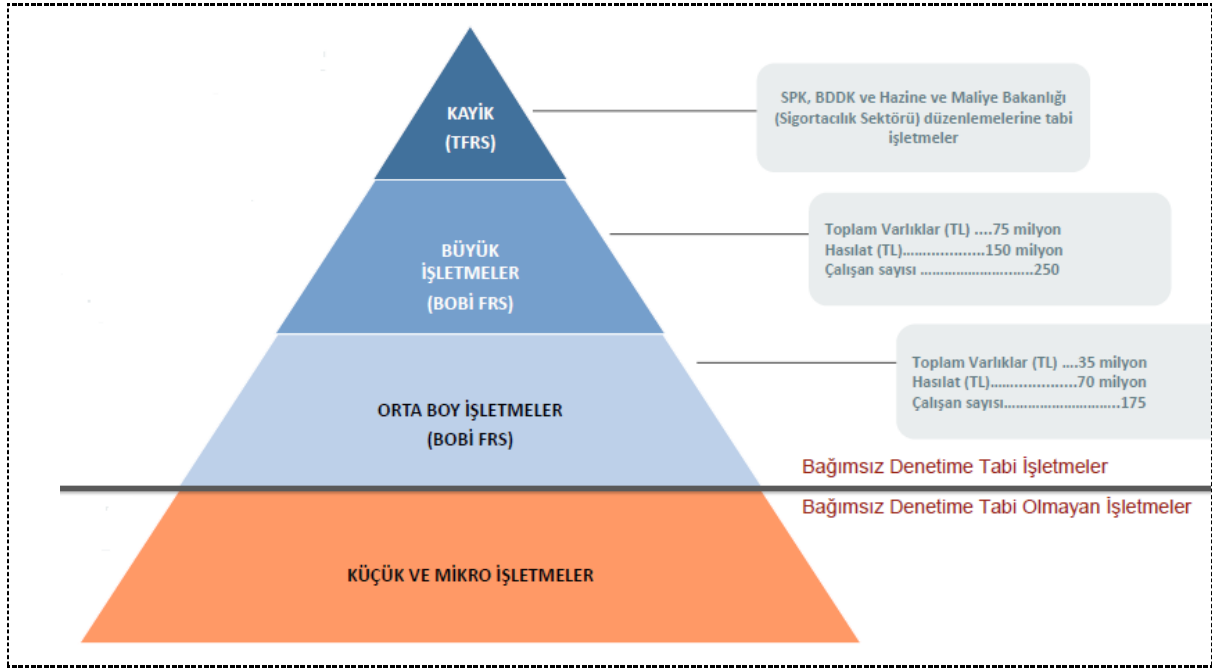
2005 yılından itibaren uygulamaya konulan TMS/TFRS'lerin, "KAYİK" olarak adlandırılan kamu yararını ilgilendiren halka açık işletmeler ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunlu tutulmuştur. 2018 yılından itibaren uygulamaya konulan BOBİ FRS'nin ise, büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanması öngörülmüştür. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetime tabi olan işletmelerden KAYİK'lerin TMS/TFRS'yi uygulamaları, KAYİK dışında kalan işletmelerin ise BOBİ FRS'yi uygulamaları gerekmektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi olmayan ancak bilanço esasında defter tutma koşullarını karşılayan küçük ve mikro işletmelerin 2019 yılında hazırlanan ve henüz taslak halinde olan KÜMİ FRS'yi uygulamaları öngörülmektedir.

TMS/TFRS'lerin yayımlanarak uygulamaya konulmaya başlanmasıyla birlikte, gerekli ölçütleri karşılamayan işletmelerin standart uygulamalarının dışında bırakılmasına yönelik bazı çevrelerce eleştiriler getirilmiştir. BOBİ FRS ve yayımlanması durumunda KÜMİ FRS ile bu eleştirilerin ortadan kalkabileceği ve işletmelerin bu standartlar uyarınca yapacakları finansal raporlamaların muhasebe alanında uygulama birliğinin sağlanması noktasında önemli katkılar sağlayacağını ifade etmek mümkündür.

Bu çalışmada, öncelikle Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Bu kapsamda, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'yi uygulama yükümlülüğü bulunan bağımsız denetime tabi işletmeler ile KÜMİ FRS'yi uygulaması öngörülen bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin, bu standartları uygulamayla yükümlü oldukları/olacakları işletme büyüklük ölçütleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışmanın devamında, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esaslarına yönelik TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ile VUK'taki düzenlemeler açıklanmış ve karşılaştırması yapılmıştır.

2. TÜRKİYE'DEKİ FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Türkiye'de finansal raporlama çerçevesini TMS/TFRS, BOBİ FRS ile henüz taslak halinde olan KÜMİ FRS oluşturmaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama çerçevesi Şekil 1'deki gibidir.



Şekil 1. Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi

Kaynak: (Ergüden, agis, 2020)

Şekil 1’de; KAYIK’ler ile büyük ve orta ölçekli işletmelerin bağımsız denetimin kapsamına dahil oldukları görülmektedir. KAYIK’lerin TMS/TFRS’yi uygulamaları, büyük ve orta ölçekli işletmelerin de BOBİ FRS’yi uygulamaları zorunlu tutulmuştur. Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta ölçekli işletmelerin TMS/TFRS’yi uygulamaları tercihe bırakılmıştır. Bilanço esasına tabi küçük ve mikro işletmelerin ise KÜMİ FRS’yi uygulamaları öngörülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Şekil 1’de belirtilen ölçeklere ilişkin koşullardan en az ikisini karşılamak gerektiğidir.

2013/34 Sayılı Avrupa Birliği (AB) Direktifi’ne göre şirket büyüklüklerine ilişkin ölçütler Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1. Şirket Büyüklüklerine İlişkin Ölçütler

ÖLÇÜTLER	Mikro İşletme	Küçük İşletme
Aktif Toplamı	< 350.000 € (< 2.100.000 TL)	4.000.000 € (24.000.000 TL)
Hasılat	< 700.000 € (< 4.200.000 TL)	8.000.000 € (48.000.000 TL)
Çalışan Sayısı	< 10 Kişi	< 50 Kişi

Kaynak: (KGK, agis, 2019)

Bağımsız denetime tabi olma ve 2021 yılına ilişkin bilanço esasına göre defter tutma ölçütleri Tablo 2’deki gibidir.

Tablo 2. Bağımsız Denetime Tabi Olma ve Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Ölçütleri

Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Ölçütleri (2021 Yılı)	Tutar	Bağımsız Denetime Tabi Olma Ölçütleri	Tutar
Alış Tutarı	300.000 TL	Aktif Toplamı	35.000.000 TL
Satış Tutarı	420.000 TL		
Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı	150.000 TL	Hasılat	70.000.000 TL
İş Hasılatının Beş Katı Yıllık Satış Tutarının Toplamı	300.000 TL	Çalışan Sayısı	175 Kişi

Kaynak: (Yüceli, agis, 2021; Gündüz, agis, 2021'den uyarlanarak hazırlanmıştır.)

Yukarıda açıklanan bilgileri özetlemek gerekirse; KAYİK'ler ile büyük ve orta ölçekli işletmeler bağımsız denetimin kapsamında bulunmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler arasında yer alan KAYİK'lerin TMS/TFRS'yi; büyük ve orta ölçekli işletmelerin de BOBİ FRS'yi uygulamaları zorunludur. Bununla birlikte, büyük ve orta ölçekli işletmelerin tercihlerine bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulamalarına imkan bulunmaktadır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ise, bilanço esasına göre defter tutma ölçütlerini karşılamaları halinde KÜMİ FRS'yi uygulamaları öngörülmektedir.

3. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS İLE VUK KARŞILAŞTIRMASI

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'ni oluşturan standartlar ile VUK kapsamında hazırlanarak raporlanması gereken finansal tablolar seti Tablo 3'deki gibidir.

Tablo 3. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ile VUK Kapsamında Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar Seti

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK
Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu	Bilanço
Kâr veya Zarar Tablosu	Kâr veya Zarar Tablosu	Kâr veya Zarar Tablosu	Gelir Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Nakit Akış Tablosu	Dipnotlar	Nakit Akış Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu		Özkaynak Değişim Tablosu
Dipnotlar	Dipnotlar		Fon Akım Tablosu
			Kâr Dağıtım Tablosu

Kaynak: (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı ile VUK'da yer alan bilgiler ışığında hazırlanmıştır.)

Tablo 3'den anlaşılacağı üzere, BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamında sunulması gereken finansal tablolar paralellik göstermektedir. VUK'a göre sunulması gereken tablolar ise fon akım tablosu ve kâr dağıtım tablosu bakımından farklılık göstermektedir. Ayrıca, VUK'a göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu, muhasebe standartları çerçevesinde düzenlenen temel finansal tablolardan bazı yönleri itibariyle farklılık arz etmektedir. KÜMİ FRS'ye göre ise, sadece finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu

ve dipnotların sunulması yeterli görülmektedir. Bu açıdan, KÜMİ FRS'yi uygulayacak işletmelerin diğer muhasebe standartlarını uygulama zorunluluğu bulunan işletmelere nazaran daha sade bir raporlama yapacaklarını ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla, KÜMİ FRS hükümleri doğrultusunda raporlama yapacak olan küçük ve mikro işletmelerin, faaliyetleri kapsamında yapacakları işlemler de kolaylaşacaktır.

26 Haziran 2013 tarihli, 2013/34 sayılı AB Direktifi'nde küçük ve mikro işletmeler tarafından hazırlanacak finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama noktasında yeterli olacağı varsayılmıştır (Demir ve Bahadır 2014, s.14). Dolayısıyla, KGK tarafından hazırlanan ve henüz taslak aşamasında olan KÜMİ FRS'nin, raporlanması gereken finansal tabloların kapsamı açısından AB Direktifi'nde ifade edilen varsayımla uyumlu olduğunu ifade etmek mümkündür.

Gerek KAYİK'ler, gerekse büyük ve orta ölçekli işletmeler, gerekse de küçük ve mikro ölçekli işletmelerin uygulayacakları standartlar Tablo 4'deki gibidir.

Tablo 4. Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'nde Yer Alan Standartlar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
TMS 1. Finansal Tabloların Sunuluşu	B1. Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	B1. Kavramlar ve Genel İlkeler
TMS 2. Stoklar	B2. Nakit Akış Tablosu	B2. Finansal Tabloların Sunumu
TMS7. Nakit Akım Tabloları	B3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B3. Finansal Durum Tablosu
TMS 8. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	B4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B4. Kâr veya Zarar Tablosu
TMS 10. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B5. Hasılat	B5. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
TMS 12. Gelir Vergileri	B6. Stoklar	B6. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 16. Maddi Duran Varlıklar	B7. Tarımsal Faaliyetler	B7. Hasılat
TMS 19. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	B8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	B8. Stoklar
TMS 20. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	B9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	B9. Tarımsal Faaliyetler
TMS 21. Kur Değişiminin Etkileri	B10. İştiraklerdeki Yatırımlar	B10. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
TMS 23. Borçlanma Maliyetleri	B11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	B11. Maddi Duran Varlıklar
TMS 24. İlişkili Taraf Açıklamaları	B12. Maddi Duran Varlıklar	B12. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 26. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	B13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B13. Kiralamalar
TMS 27. Bireysel Finansal Tablolar	B14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B14. Devlet Teşvikleri

TMS 28. İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	B15. Kiralamalar	B15. Borçlanma Maliyetleri
TMS 29. Yüksek Enflasyonlu Finansal Ekonomilerde Finansal Raporlama	B16. Devlet Teşvikleri	B16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 32. Finansal Araçlar:Sunum	B17. Borçlanma Maliyetleri	B17. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
TMS 33. Hisse Başına Kazanç	B18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	B18. Yabancı Para Çevrim İşlemleri
TMS 34. Ara Dönem Finansal Raporlama	B19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B19. İşletme Birleşmeleri
TMS 36. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	B20. Yabancı Para Çevrim İşlemleri	B20. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
TMS 37. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	B21. İş Birleşmeleri	B21. Dipnotlar
TMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B22. Konsolide Finansal Tablolar	B22. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş
TMS 39. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	B23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	
TMS 40. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B24. Ara Dönem Finansal Raporlama	
TMS 41. Tarımsal Faaliyetler	B25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Finansal Raporlama	
TFRS 1. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	B26. Dipnotlar	
TFRS 2. Hisse Bazlı Ödemeler	B27. Geçiş Hükümleri	
TFRS 3. İşletme Birleşmeleri		
TFRS 4. Sigorta Sözleşmeleri		
TFRS 5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler		
TFRS 6. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi		
TFRS 7. Finansal Araçlar: Açıklamalar		
TFRS 8. Faaliyet Bölümleri		
TFRS 9. Finansal Araçlar		
TFRS 10. Konsolide Finansal Tablolar		
TFRS 11. Müşterek Anlaşmalar		
TFRS 12. Diğer İşlemlerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar		
TFRS 13. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü		
TFRS 14. Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları		
TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat		
TFRS 16. Kiralamalar		

Kaynak: (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartları çerçevesinde hazırlanmıştır.)

Tablo 4’de yer alan TMS/TFRS’ler bireysel standart metinleri şeklinde hazırlanırken, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’ler bölümler şeklinde hazırlanmıştır. Tablo 4’e göre, KGK tarafından 41 adet TMS/TFRS ve 27 adet BOBİ FRS standardı ile 22 adet KÜMİ FRS standart taslağı hazırlanmış olduğu görülmektedir. Ancak, TMS/TFRS’de yer alan bazı standartlar BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de düzenlenmemiştir. Benzer şekilde, BOBİ FRS’de yer almasına rağmen KÜMİ FRS’de düzenlenmeyen standartlar da bulunmaktadır. Bu noktada, KÜMİ FRS’de küçük ve mikro işletmeler için gerekli olmayacak birtakım detaylardan kaçınılarak finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayabilecek ölçüde bir standart seti oluşturulduğunu ifade etmek mümkündür.

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürdeki tarımsal faaliyetlere yönelik çalışmalar incelendiğinde, tarımsal faaliyetlere yönelik çalışmaların genellikle TMS özelinde ele alındığı, Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi kapsamında her üç standart düzenlemesine göre tarımsal faaliyetlerin ele alındığı çok sınırlı sayıda çalışmanın bulunduğu görülmektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi’nde yer alan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı kapsamında tarımsal faaliyetleri konu alan literatürdeki çalışmaları (ulaşılabilen) aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) çalışmalarında; KÜMİ FRS’de yer alan ilkelerin, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve MSUGT/VUK ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada, KÜMİ FRS’nin yalın bir şekilde hazırlanmış olduğu, genellikle maliyet temelli ölçüm esasını temel aldığı, diğer iki standart hükümleriyle kıyaslandığında uygulayıcılar için daha düşük maliyetli olacağı sonucuna varılmıştır.

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) çalışmalarında; temel konular açısından tam set TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı açısından karşılaştırılmıştır. Çalışmada, henüz taslak aşamasında bulunan KÜMİ FRS’nin daha sade ve anlaşılır hükümler içerdiği, ölçüm ve kaydetme noktasında ise daha kolaylaştırıcı uygulamalar içermesi noktasında küçük ve mikro işletmeler için standart finansal raporlamaya geçiş sürecinde olumlu katkıları olacağı vurgulanmıştır.

Gücenme Gençoğlu (2019) çalışmasında; KÜMİ FRS taslağı, BOBİ FRS ve VUK uygulamaları ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada, KÜMİ FRS’nin ticari muhasebe yaklaşımının yaygınlaştırılması ve ülkemizdeki vergi muhasebesi yaklaşımından ticari muhasebe yaklaşımına geçilmesi için uygun bir ortam oluşturulması noktasında önemli bir adım olduğu vurgulanmıştır.

Kaya ve Atasel (2019) çalışmalarında; tarımsal faaliyetlere yönelik TMS 41 ve BOBİ FRS Bölüm 7 hükümleri karşılaştırılmıştır. Çalışmada, BOBİ FRS Bölüm 7’nin, TMS 41’e göre daha az düzenleme

içerdiği ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, devlet teşvikleri ve gerçeğe uygun değerın tespit edilmesi açısından farklılıkların bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Antepli (2018) çalışmasında; BOBİ FRS ve TMS 41 hükümleri karşılaştırılmıştır. Çalışmada, BOBİ FRS'nin bazı yönleriyle TMS 41 ile benzerlik göstermekle birlikte genel olarak daha basitleştirilmiş hükümler içerdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında; TMS/TFRS ile BOBİ FRS'de yer alan düzenlemeler karşılaştırılmıştır. Çalışmada, bazı temel farklılıkların dışında her iki standarttaki düzenlemelerinin büyük ölçüde uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

5. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS İLE VUK'DAKİ DÜZENLEMELER

Tarımsal faaliyetlere yönelik ilk düzenleme TMS 41: Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) isimli standart ile yapılmıştır. Daha sonra, büyük ve orta ölçekli işletmelerin de standartların kapsamına dahil edilmesi amacıyla BOBİ FRS uygulamaya konulmuştur. Tarımsal faaliyetler bu standartta Bölüm 7'de ele alınmıştır. Tarımsal faaliyetlere yönelik son düzenleme ise, küçük ve mikro işletmelere yönelik hazırlanan ve henüz taslak aşamasında olan KÜMİ FRS ile yapılmıştır. KÜMİ FRS'de tarımsal faaliyetler Bölüm 9'da düzenlenmiştir.

5.1. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Esasları

KGK tarafından yayımlanan TMS 41'in amacı, tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme ilke ve esasları ile yapılması gereken açıklamaları belirlemektir. TMS 41, tarımsal faaliyetlerle ilgili olması şartıyla, aşağıda yer alan tarımsal varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 41, md. 1).

- a) Taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar,
- b) Hasat anındaki tarımsal ürünler (taşıyıcı bitkilerin hasat zamanındaki ürünleri dahil),
- c) Tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen TMS 41 kapsamında yer almayan birtakım unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS 41, md. 2; Leter ve Roman 2007, ss.15-16).

- a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin arsalar,
- b) Tarımsal faaliyetlere ilişkin taşıyıcı bitkiler,
- c) Taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşvikleri,
- d) Tarımsal faaliyetlere ilişkin maddi olmayan duran varlıklar.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin arsaların, işletmeler tarafından bu varlıkların elde tutulma niyetine göre TMS 16 ya da TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40) çerçevesinde; taşıyıcı bitkilerin TMS 16 çerçevesinde; taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşviklerinin TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) çerçevesinde; tarımsal faaliyetlere ilişkin maddi olmayan duran varlıkların ise TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 41, tarımsal faaliyetlere yönelik sadece hasat noktasına kadarki süreçte uygulanabilmektedir. Hasat noktasından sonra, diğer standartlardan ilgili olan uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle, TMS 41 tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlere sadece hasat zamanında uygulanmaktadır. Hasat zamanından sonra ise, TMS 2 Stoklar Standardı ya da ilgisine göre farklı bir standardın uygulanması gerekmektedir (Lalic ve diğerleri, 2012, s.239).

TMS 41'in; canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen ürünler karşısındaki durumu Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 5. TMS 41'in Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Hasattan Sonra İşlenerek Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, Halı
Kerestelik Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Kesilmiş sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, Giysi
Şeker Kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış tütün yaprağı	İşlenmiş tütün

Kaynak: (TMS 41, md. 4)

Tablo 5'de yer alan canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin yanında, çay çalılıkları ve üzüm asmalarından elde edilen toplanan yapraklar; palmye ağacı, fındık ağacı, kayısı ağacı vb. meyve veren ağaçlardan toplanan meyveler; kauçuk ağacından hasat edilen lateks gibi tarımsal ürünler de hasat noktasına kadar olan süreçte TMS 41'in kapsamında bulunmaktadır. Bu tarımsal ürünlerin elde edildiği canlı varlıklar ise (meyve ağaçları gibi), bir faaliyet döneminden daha uzun süre ürün vermesi beklenen bitkiler olması ve maddi duran varlık özelliği göstermeleri nedeniyle TMS 16: Maddi Duran Varlıklar isimli standart kapsamında değerlendirilmektedir.

TMS 41'e göre, canlı varlıklar ya da tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki gibidir (TMS 41, md. 10).

- Tarım işletmelerinin söz konusu canlı varlıkları geçmiş olayların sonucunda kontrol etmekte olması,

- Canlı varlıklara yönelik gelecekteki ekonomik faydaların tarım işletmelerine aktarılmasının muhtemel olması,
- Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin ya da maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

TMS 41'e göre, canlı varlıklar ilk kez muhasebeleştirilecekleri tarihte gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir (TMS 41, md. 12). Başka bir ifadeyle, canlı varlıklar net gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde ise, TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü isimli standart hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer canlı varlıklarda tek başına ya da grup halinde belirlenebilmesi mümkündür (TFRS 13, md. 13). Örneğin küçük veya büyükbaş hayvanların her biri ayrı şekilde değerlendirilirken, bir mercimek veya nohut tarlasındaki bitkilerin toplu şekilde değerlemesinin yapılması doğru bir yaklaşım olabilmektedir (Yavuzarslan ve Özerhan, 2019, s.1209).

Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde piyasa fiyatı ya da gerçeğe uygun değerine yönelik tahminlerin güvenilir olması durumunda finansal durum tablosunda raporlanacak değer aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır (Tokay ve Deran, 2006, s.2).

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	XXXX
- Taşıma Maliyetleri (-)	(X)
- Pazar Yeri Maliyetleri (-)	(X)
Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	XXXX
- Satış Noktası Maliyetleri (-)	(X)
* <i>Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar</i>	
* <i>Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsalarına ödenen vergiler</i>	
* <i>Transfer ve gümrük vergileri</i>	
Canlı Varlığın Net Gerçeğe Uygun Değeri	XXXX

Satış noktası maliyetleri; canlı varlığın elden çıkarılması durumuyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerdir. Örneğin; insanların gıda ihtiyaçlarını karşılamak üzere et üretmek amacıyla beslenen büyükbaş hayvanların yetkili kurumların belirlediği alanlarda ve mezbaha, kasap ve veteriner vb. ücretler ödenmek şartıyla kesilmesi zorunlu olduğundan tüm bu hususlar satış noktası maliyetleri olarak dikkate alınması gerekmektedir (Yavuzarslan ve Özerhan, 2019, s.1210).

TMS 41'de gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde hesaplanabileceği öngörülmektedir. Ancak, bir canlı varlığa ilişkin ilk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde ölçülememesi halinde, canlı varlığın maliyet değeriyle de muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Bu gibi durumlarda canlı varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortisman tutarı ve varsa birikmiş değer

düşüklüğü karşılıklarına ilişkin tutarların indirilmesi suretiyle ölçülmektedir (Greuning ve diğerleri, 2011, s.133).

Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde piyasa fiyatına ilişkin tahminlerin güvenilir şekilde tespit edilememesine bağlı olarak gerçeğe uygun değerinin hesaplanamaması durumunda finansal durum tablosunda gösterilecek değer aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Arslan, 2012, s.132).

Canlı Varlığın Maliyet Bedeli	XXXX
- Birikmiş Amortisman Tutarı (-)	(X)
- Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(X)
Canlı Varlığın Net Defter Değeri	XXXX

Maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilen canlı varlığa ilişkin daha sonra gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde tespit edilebilecek hale gelmesi durumunda ise, bu canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden, başka bir ifadeyle net gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2006, s.17).

Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirmede olduğu şekilde sonraki dönemlerde de gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmesi gerekmektedir (TMS 41, md. 12). Buna göre, canlı varlıklara ilişkin sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değere ilişkin güvenilir bir tespit yapılamaması halinde dahi maliyet değeriyle değerlemenin yapılması mümkün değildir. Böyle durumlarda, canlı varlıkların sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerinin alternatif yöntemler kullanılmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

TMS 41'e göre canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ise, ilk kez muhasebeleştirilmesinde sadece hasat anında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesi zorunludur (Lalic ve diğerleri, 2012, s.233). Tarımsal ürünlerin ilk kez muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar ortaya çıktıkları dönemde, dönemin kâr ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınmaktadır (TMS 41, md. 28).

5.2. BOBİ FRS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Esasları

Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin kayda alınması ve ölçümüne yönelik muhasebe ilke ve esasları BOBİ FRS Bölüm 7'de düzenlenmiştir.

BOBİ FRS Bölüm 7'ye göre, bu standart tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmamaktadır. Tarımsal ürünlerin hasat anından sonraki ölçümleri, sunumları ve finansal tablo dışı bırakılmaları ile tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonra işlenmesi sonucu meydana gelen mamullere (sütten peynir üretilmesi gibi) yönelik muhasebeleştirme işlemleri, BOBİ FRS Bölüm 6'da

ya da kapsamı dahilinde oldukları ilgili diğer bölümler gereğince gerçekleştirilmektedir (BOBİ FRS, md. 7.1).

Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların BOBİ FRS'deki "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümündeki 1.31. maddesinde yer alan varlık tanımını karşılması ve 1.33. maddesinde yer alan kayda alma koşullarını sağlamaları durumunda kayda alınabilmektedir (BOBİ FRS, md. 7.4).

BOBİ FRS, canlı varlıkların finansal durum tablosunda "Canlı Varlıklar" başlıklı ayrı bir grupta raporlanmasını öngörmektedir. Buna göre, tarımsal faaliyetler kapsamında canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve sonraki dönemlerde ölçümünde bir muhasebe politikası tercihi olarak maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi mümkündür.

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde maliyet yönteminin kullanılması halinde, canlı varlıkların maliyet değerinden birikmiş amortisman ve bulunması halinde birikmiş değer düşüklüğü zarar tutarının indirilmesi sonucu hesaplanan tutarları üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 7.9).

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması halinde, canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (BOBİ FRS, md. 7.7).

Değişik canlı varlık grupları için farklı ölçüm yöntemlerinin seçilebilmesi mümkündür. Ancak, bir canlı varlık sınıfına ilişkin ölçümlerde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmış ise, daha sonra muhasebe politikasında değişiklik yapılarak bu sınıftaki canlı varlıkların maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesine izin verilmemektedir (BOBİ FRS, md. 7.5-7.6). Bunun tek istisnası, aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülemediği olmasıdır. Bu durumda, muhasebe politikasında değişikliğe gidilerek canlı varlıkların maliyet yöntemi ile ölçülebilmesi mümkündür. Ancak, daha sonra aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçülebilir duruma gelmesi halinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam edilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS 7.6'da ifade edilen kısıtlamanın, gerçeğe uygun değer yöntemi muhasebe politikası olarak uygulayan bir işletmenin tamamen isteğe bağlı olarak bu muhasebe politikasında bir değişikliğe gidemeyeceğine yönelik olduğunu ifade etmek mümkündür.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen kazanç ya da kayıplar ile canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ilgili dönemin kâr veya zararlarına yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, md. 7.7).

BOBİ FRS'ye göre canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ise, hasat anında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesi ve ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında meydana

gelen kazanç veya kayıpların da ilgili dönem kâr veya zararları arasında raporlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 9.7).

5.3. KÜMİ FRS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Esasları

Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin kayda alınması ve ölçümüne yönelik muhasebe ilke ve esasları KÜMİ FRS Bölüm 9'da düzenlenmiştir.

KÜMİ FRS Bölüm 9'a göre, bu standart tarımsal ürünlere hasat zamanına kadar uygulanmaktadır. Tarımsal ürünlerin hasat noktasından sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ve tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonra işlenmesi sonucu meydana gelen ürünlere yönelik muhasebeleştirme işlemleri KÜMİ FRS Bölüm 8'de veya kapsamı dahilindeki ilgili diğer bölümler uyarınca gerçekleştirilmektedir (KÜMİ FRS, md. 9.1).

KÜMİ FRS, canlı varlıkların finansal durum tablosunda "Canlı Varlıklar" başlıklı ayrı bir grupta raporlanmasını öngörmektedir. Buna göre, tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve sonraki dönemlerde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülebilmesi mümkündür (KÜMİ FRS, md. 9.5).

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde maliyet yönteminin kullanılması halinde, canlı varlığın maliyet değerinden birikmiş amortisman ve bulunması halinde birikmiş değer düşüklüğü zarar tutarının düşülmesi sonucu hesaplanan tutar üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 9.6).

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması halinde, canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 9.7).

Gerek ilk kez muhasebeleştirmede gerekse sonraki dönemlerde canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesi sırasında meydana gelen kazanç ve kayıplar kâr ya da zarara yansıtılmaktadır (KÜMİ FRS, md. 9.7).

KÜMİ FRS'ye göre canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ise, hasat anında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesi ve ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen kazanç veya kayıpların da ilgili dönem kâr veya zararları arasında raporlanması gerekmektedir (KÜMİ FRS, md. 9.7).

5.4. VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Esasları

VUK'da tarımsal faaliyetlerine yönelik sınırlı şekilde açıklamalar bulunmaktadır. VUK'a göre, gerek ilk kez muhasebeleştirme esnasında gerekse sonraki dönemlerde değerlemede canlı varlıkların maliyet bedeli ile ölçülmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin de maliyet bedeli ile ölçülmesi gerekmektedir. VUK'a göre, gerek canlı varlıklara gerekse bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere yönelik herhangi bir değerlendirme farkının raporlanmasına izin verilmemektedir.

VUK hükümlerine göre, tarımsal faaliyetlere yönelik canlı varlıkların TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak bilançoda ayrı bir grupta raporlanmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

6. TARIMSAL FAALİYETLERE YÖNELİK TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS İLE VUK'DAKİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Tarımsal faaliyetlere yönelik TMS 41, BOBİ FRS Bölüm 7, KÜMİ FRS Bölüm 9 ile VUK'daki düzenlemelerin karşılaştırılmasını Tablo 6'daki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 6. TMS 41, BOBİ FRS (Bölüm 7), KÜMİ FRS (Bölüm 9) ve VUK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTLERİ	TMS 41	BOBİ FRS Bölüm 7	KÜMİ FRS Bölüm 9	VUK
Canlı Varlıkların Sunumu	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	“Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda	Düzenleme yapılmamıştır.
Canlı Varlıkların İlk Kez Muhasebeleştirilmesi	Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD ¹	Maliyet veya Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet veya Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet Bedeli
Canlı Varlıkların Sonraki Dönemlerde Değerlemesi	Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet veya Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet veya Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet Bedeli ²
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	Maliyet Bedeli
Değerleme Farklarının Raporlanması	Kâr veya Zarar Tablosu'nda raporlanır.	Kâr veya Zarar Tablosu'nda raporlanır.	Kâr veya Zarar Tablosu'nda raporlanır.	Hesaplanmaz.

Kaynak: (TMS 41, BOBİ FRS Bölüm 7, KÜMİ FRS Bölüm 9 ve VUK hükümleri çerçevesinde hazırlanmıştır.)

Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere, tarımsal faaliyetlere yönelik BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki düzenlemeler birbiriyle paralel şekilde uyumludur. Her iki standarttaki düzenlemeler, canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi ve sonraki dönemlerde değerlendirilmesi noktasında TMS 41'deki düzenlemelerden farklılık göstermektedir. Tablo 6'ya göre, BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'nin canlı

¹Bir canlı varlığa ilişkin sadece ilk kez muhasebeleştirme esnasında gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde ölçülemediği durumda, canlı varlığın maliyet değeriyle de muhasebeleştirilmesine yönelik istisna getirilmiştir. Ancak, her ne olursa olsun bu canlı varlıkların sonraki dönemlerde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi zorunludur.

²Tarım işletmelerinde, özellikle hayvanların maliyet değerinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedel üzerinden değerlendirme yapılması mümkündür.

varlıkların sunumu, tarımsal ürünlerin ölçümü ve değerlendirme farklarının raporlanması noktasında TMS 41 ile paralel şekilde uyumlu olduğunu ifade etmek mümkündür. VUK’da yer alan düzenlemelerin ise, Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesini oluşturan standartlara göre oldukça sınırlı ve farklı olduğu görülmektedir.

7. SONUÇ

Tarım sektörü, toplumu oluşturan bireylerin gıda ihtiyaçlarının karşılanmasına hizmet eden bir sektördür. Bu sektördeki tarımsal faaliyetler, çok uzun yıllar çiftçiler tarafından geleneksel usullerle yürütülmüştür. Halen bu yapı devam etmekle birlikte, özellikle makineleşme ve teknolojiye yaşanan gelişmeler sonucunda bir kısım işletmeler de tarım sektöründe yerini almıştır.

İşletmelerin tarım sektöründe faaliyette bulunmasıyla birlikte, tarımsal faaliyetlere yönelik mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması noktasında sektöre özgü bir muhasebe sistemine ilişkin ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla “tarım muhasebesi” adıyla yeni bir muhasebe alanı oluşturulmuştur. Zaman içerisinde tarımsal faaliyetleri konu alan tarım muhasebesi uygulamalarına yönelik yetkili otoriteler tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en kapsamlı olanı, Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi içerisinde yer alan TMS 41: Tarımsal Faaliyetler isimli standarttır. Bu standart, sadece KAYİK’ler tarafından uygulanmaktadır. KGK tarafından, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına yönelik uygulama kapsamının genişletilmesi amacıyla birtakım ölçekleri karşılayan işletmelere yönelik de bazı standart çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, büyük ve orta ölçekli işletmelerin uygulayacakları BOBİ FRS ile küçük ve mikro işletmelerin uygulayacakları KÜMİ FRS taslağı hazırlanmıştır. TMS/TFRS ile BOBİ FRS, günümüzde kapsam dahilindeki işletmeler tarafından uygulanmakta olup, KÜMİ FRS henüz taslak aşamasında olduğundan uygulamaya geçilememiştir.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlere yönelik Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi içerisinde yer alan standartlar ile VUK’da yer alan düzenlemeler hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Bu açıklamalar ışığında, tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Bunları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

i) Raporlanması gereken finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde; BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamında hazırlanarak raporlanması gereken finansal tablolar paralellik göstermekte ve birbiriyle uyumluluk arz etmektedir. KÜMİ FRS ise, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’den farklılaşmaktadır. KÜMİ FRS bu noktada, daha sade bir raporlamayı yeterli görmektedir. VUK’a göre hazırlanarak raporlanması gereken tablolar ise, fon akım tablosu ve kâr dağıtım tablosu bakımından farklılık göstermektedir.

Ayrıca, VUK'a göre raporlanan bilanço ve gelir tablosu, muhasebe standartları çerçevesinde raporlanan finansal durum tablosu ve kâr veya zarar tablosundan birtakım yönleri itibariyle farklılık göstermektedir.

ii) Canlı varlıkların sunumu açısından değerlendirildiğinde; Gerek TMS 41, gerek BOBİ FRS, gerekse de KÜMİ FRS'ye göre canlı varlıkların "Canlı Varlıklar" isimli ayrı bir hesap grubunda raporlanması yönünde uygulama birliği bulunmaktadır. VUK'da ise, canlı varlıkların ayrı bir hesap grubunda raporlanmasına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

iii) Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi açısından değerlendirildiğinde; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde maliyet ya da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yönteminden birinin kullanımına izin verilmekteyken, TMS 41'de canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılmasına izin verilmektedir. Bunun tek istisnası, ilk kez muhasebeleştirme esnasında canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değerın güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda, canlı varlığın maliyet değeriyle de muhasebeleştirilebilmesidir.

iv) Canlı varlıkların sonraki dönemlerde değerlemesi açısından değerlendirildiğinde; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS canlı varlıkların sonraki dönemlerde değerlemesi noktasında birbiriyle paralellik göstermektedir. Her iki standart, maliyet değeri yöntemiyle de değerlemeye olanak tanınması bakımından TMS 41'e göre farklılık göstermektedir. VUK'da ise, sadece maliyet değeri ile değerlemeye izin verilmektedir. Bu yönüyle, VUK'daki düzenleme TMS41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklılık göstermektedir.

v) Tarımsal ürünlerin ölçümü açısından değerlendirildiğinde; BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'nin tarımsal ürünlerin ölçümü noktasında TMS 41 ile paralellik göstermekte ve birbiriyle uyumluluk arz etmektedir. VUK'a göre tarımsal ürünler sadece maliyet değeri ile ölçülebildiğinden TMS41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklılık göstermektedir.

vi) Değerleme farklarının raporlanması bakımından değerlendirildiğinde; BOBİ FRS ile KÜMİ FRS'nin canlı varlıkların değerlemesi sonucu ortaya çıkan değerlendirilme farklarının raporlanması noktasında TMS 41 ile paralellik göstermekte ve birbiriyle uyumluluk arz etmektedir. VUK'a göre ise, tarımsal ürünlere ilişkin değerlendirilme farklarının hesaplanmasına ve raporlanmasına izin verilmediğinden TMS41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklılık göstermektedir.

Çalışmadan elde edilen bulgular birlikte değerlendirildiğinde; canlı varlıkların finansal tablolarda sunumu, ilk kez muhasebeleştirilmesi, sonraki dönemlerde değerlendirilmesi, değerlendirilme farklarının raporlanması ve tarımsal ürünlerin ölçümüne yönelik gerek muhasebe standartları arasında gerekse VUK hükümlerindeki yaklaşım farklılıkları nedeniyle canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda raporlanacağı tutarlar da değişiklik gösterecektir. Bu durumun ise, finansal bilgi

kullanıcılarının alacakları kararların isabet derecesini önemli düzeyde etkileme potansiyelinin bulunduğunu ifade etmek mümkündür.

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, genel olarak TMS/IFRS, BOBİ IFRS ve KÜMİ IFRS'deki düzenlemeler karşılaştırmalı şekilde temel düzeyde ele alınmıştır. Bu çalışmalardan birçoğu ise, genellikle TMS/IFRS ve BOBİ IFRS ya da KÜMİ IFRS ve BOBİ IFRS'deki düzenlemelerin karşılaştırılması şeklinde yapılmıştır. Bu noktada, TMS/IFRS, BOBİ IFRS, KÜMİ IFRS ve VUK çerçevesinde özellikle tarımsal faaliyetleri konu alan karşılaştırmalı bir araştırmanın bulunmayışının çalışmanın özgün değerini ortaya çıkardığı ifade edilebilir.

Çalışma kapsamında yapılan literatür araştırmasında yer alan diğer çalışmaların sonuçları ile çalışmada elde edilen bulgular ışığında bir değerlendirme yapıldığında; Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'nde yer alan BOBİ IFRS ve KÜMİ IFRS taslağının, tam set TMS/IFRS'lere göre daha sade ve anlaşılır düzenlemeler içerdiği ifade edilebilir. Ayrıca, yakın gelecekte KÜMİ IFRS'nin de uygulamaya konulmasıyla birlikte daha fazla işletme için standartları uygulama zorunluluğu doğacaktır. Bu durum, daha sağlıklı, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasına ve ilgili işletmelerin paydaşları olan finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların daha doğru ve isabetli olmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

Çalışmadan elde edilen bulgular birlikte değerlendirildiğinde; Türkiye'de TMS/IFRS'lerin yanında işletme ölçeklerini esas alan bir yaklaşımla büyük ve orta ölçekli işletmeler için BOBİ IFRS ve ardından küçük ve orta ölçekli işletmeler için KÜMİ IFRS taslağının hazırlanmasıyla birlikte, muhasebe ve finansal raporlama alanında birtakım uygulama farklılıklarının ortaya çıkmasına yol açılmış gibi görünse de, benzer bakış açılarına sahip olan Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi'nin, vergi için muhasebe anlayışının yaygın olduğu Türkiye'de gerçeğe uygun bilgi için raporlama anlayışının kazanılması noktasında önemli katkılar sağlayacağı tartışma götürmez bir gerçek olduğunu ifade etmek mümkündür. Bununla birlikte, KÜMİ IFRS'nin TMS/IFRS ve BOBİ IFRS'ye kıyasla daha sade düzenlemeler içermesi dolayısıyla uygulama kolaylığı sağlayacağı ve standardın kapsamında bulunan bilanço esasına göre defter tutma koşullarını sağlayan işletmelerin ilgili düzenlemelere daha kolay bir şekilde uyum sağlayabileceği ifade edilebilir.

Çeşitli standart düzenlemeleri kapsamında karşılaştırmalı bir şekilde ele alınan bu çalışmanın, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda gelecekte çalışma yapacak araştırmacılara ve muhasebe mesleğinin uygulayıcıları olan meslek mensuplarına yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

KAYNAKÇA

- Antepli, A. (2018). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: BOBİ FRS ve TMS 41 Çerçevesinde Teorik İnceleme. *Journal of Social and Humanities Science Research*, 5(30), 3984-3992.
- Arslan, S. (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi], YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS ile Tam Sek Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar. *Mali Çözüm Dergisi*, (121), 13-33.
- BOBİ FRS, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Ergüden, E. (2020). Ülkemiz İçin Yeni Finansal Raporlama Standardı: KÜMİ FRS. Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs>, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, Ö.F. (2019). KÜMİ FRS Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430.
- Greuning, H.V., Scott, D., & Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. The World Bank.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *Business and Economic Research Journal*, 11(1), 187-199.

- Gündüz, A. (2021). 2020 ve 2021 Yılı İçin Bağımsız Denetime Tabi Olma Kriterleri. Erişim Adresi: <http://www.muhasetr.com/yazarlarımız/ahmet/066/>, (Erişim Tarihi: 12.05.2021).
- Kaya, U., & Atasel, Y. (2019, Mayıs 02-04). *Büyük Ortay Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi ve İlgili Diğer Düzenlemelerle Karşılaştırılması*. 18. Uluslararası İşletmecilik Kongresi, Osmaniye.
- KGK. (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağının Kamuoyu Görüşüne Açılması. Erişim Adresi: <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%C%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1m%C4%B1s%C%A7t%C4%B1r->, (Erişim Tarihi: 11.05.2021).
- Kıymetli Şen, İ., & Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (Özel Sayı), 1-19.
- KÜMİ FRS, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Lalic, S., Peric, N., & Jovanovic, D. (2012). The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation. *Research Journal of Agricultural Science*, 44(3), 233-239.
- Lefter, V., & Roman, A.G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, (5), 15-22.
- TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Tokay, S.H., & Deran, A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I. *Yaklaşım Dergisi*, (157), 1-21.
- Yavuzarslan, T., & Özerhan, Y. (2019). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Finansal Tablolarda Raporlanması-Borsa İstanbul Örneği. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 54(3), 1207-1220.
- Yüceli, E. (2021). 2021 Yılı Defter Tutma ve Sınıf Değiştirme Hadleri. Erişim Adresi: <https://www.muhasbedr.com/2021-yili-defter-tutma-ve-sinif-degistirme-hadleri>”, Erişim Tarihi: 12.05.2021.