

Makale Türü: Araştırma



## ETLİK PİLİÇ YETİŞTİREN İŞLETMELERDE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA RAPORLANMA ESASLARI



<sup>1</sup>İncilay ERDURU

### Özet

Bu çalışmanın amacı; Tarımsal faaliyetler kapsamında etlik piliç üretmek amacıyla yetiştirilen civcivler için katılan maliyetler ile civcivlerin yetiştirilme (üretim) sürecinde geçirdikleri biyolojik dönüşümün ekonomik etkilerinin, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre finansal raporlara yansıtılma esaslarını açıklamaktır. Bu kapsamda öncelikle TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı'nda canlı varlık ve tarımsal ürünlerin finansal raporlara yansıtılmasına ilişkin esaslar açıklanmıştır. Bu esaslar ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'deki düzenlemeler karşılaştırılmıştır. Daha sonra ise konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla vaka analizi (uygulama örneği) yöntemi kullanılarak etlik piliç işletmelerindeki tarımsal faaliyetlerle ilişkili tüm maliyetler ile civcivlerin yetiştirilme (üretim) sürecinde geçirdikleri biyolojik dönüşümün ekonomik etkileri, TMS 41 kapsamında finansal tablolara yansıtılmıştır. Bu işlemler Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Taslak Hesap Planındaki Hesaplar kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Elde edilen sonuçlar, tarihi maliyet yaklaşımından elde edilen sonuçlarla karşılaştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Tarımsal Faaliyet, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Canlı Varlıklar, Etlik Piliç İşletmeleri

### Reporting Principles of the Production Practices in Broiler Chicken Enterprises with in the Scope of TAS 41 Agriculture

#### Abstract

This study aims to explain the financial reporting reflection principles of the incurred costs in raising broiler chicks and the economic effects of biological transformation during the chicks' rearing (production) process according to the TAS 41 Agriculture Standard. In this context, first of all, financial reporting reflection principles regarding the biological assets and agricultural produce in the TAS 41 Agriculture Standard are explained. These principles have been compared to the regulations in financial reporting standards for large and medium size entities (BOBI FRS). Then, economic effects of biological transformation that the chicks undergo in rearing (production) process together with all costs associated with agricultural practices of broiler enterprises reflected to the financial statements within the scope of TAS 41 using case study analysis (sample application) method in order to provide a better understanding of the subject. These transactions were carried out by using the accounts in the draft chart of accounts in line with the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority's (KGK) financial reporting standards. The achieved results are compared with the results obtained by the historical cost approach.

**Keywords:** Agriculture, TAS 41 Agriculture, Biological Assets, Broiler Chicken Enterprises.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, incilay.erduru@usak.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-7763-3397

## GİRİŞ

İnsanlar hayata gözlerini açtıkları andan, hayatlarının sonuna kadar yaşamlarını sürdürebilmek için temel besin maddelerine ihtiyaç duyarlar. İnsanların yaşamlarını devam ettirebilmeleri için ihtiyaç duyulan tüm temel besin maddelerinin üretimi amacıyla gerçekleştirilen işlemler, tarımsal faaliyetler olarak ifade edilir. Bir başka ifadeyle temel besin maddelerinin elde edilme sürecinde bir canlı varlıktan başka bir canlı varlık (kuzu ve buzağı vb. gibi) elde edilmesi veya bitkisel ürünlerin yetiştirilmesi ile bitkisel veya hayvansal varlıkların hasat edilmesi sonucunda ürün (süt ve yumurta vb gibi) elde edilmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerin bütününe tarımsal faaliyet denilmektedir. Literatürde temel besin maddelerinin üretimi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler, hayvansal ve bitkisel faaliyetler şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Faaliyet konusu gereği tarım işleriyle uğraşan işletmeler, canlı hayvan varlıklarının doğum (çoğalma), büyüme, olgunlaşma, yaşlanma, hastalık ve ölüm gibi yaşamsal olayları ile sonunda bitkisel ürüne dönüşecek olan, tohum, tomurcuk veya fidan gibi bitkisel canlı varlıkların büyüme, olgunlaşma, çürüme ve hasat gibi biyolojik dönüşümlerine bizzat şahitlik etmekle beraber, bu sürece doğrudan müdahil olarak süreci yönetmektedirler.

Diğer işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmeleri de canlı varlıktan başka bir canlı varlık elde etme (üretme) veya tarımsal ürün elde etme faaliyetleri sırasında bu faaliyetler için birtakım maliyetlere katlanırlar. Bu maliyetler, bir ticari varlık olarak hayvansal veya bitkisel canlı varlıklar ile hasatla birlikte bu varlıklardan elde edilen ürün (yumurta, süt, elma, kereste, et vb. gibi) maliyetlerini oluşturur.

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle niteliksel ve niceliksel olarak değişim kapasitesine sahip olmaları (Özulucan ve Deran, 2008: 9), nedeniyle; bu varlıkların elde edilmesi için katlanılan maliyet ile varlıkların cari değerleri arasında çoğu zaman işletme lehine veya aleyhine fark olabilmektedir. Buradaki farkın yönü (işletme lehinde/aleyhinde) çoğu zaman işletmelerin gösterdikleri performans (canlı varlıkların yetiştirilmesi ve hasadı ile ilgili olarak gösterilen özen, uygulanan yöntem, gerekli doğal ortamın sağlanması vb. gibi) ile doğru orantılı olmaktadır. Tarihi maliyet yaklaşımına dayanan geleneksel muhasebe yaklaşımı, tarım işletmelerinin göstermiş olduğu bu performansı ve canlı varlık ile ürünlerin gerçeğe yakın değerlerini, ilk muhasebeleştirme (ilk kez finansal raporlara yansıtma) anında belirlemede dahi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, tarihi maliyet yaklaşımına dayanan geleneksel muhasebe yaklaşımının tersine, özellikle ilk muhasebeleştirme tarihini takip eden bilanço dönemlerinde, cari değer yaklaşımını benimsemiş olan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS / UFRS) taşıyıcı bitkiler (portakal, elma, kiraz ağacı vb.) hariç diğer canlı varlık ve tüm tarımsal ürünlerin “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi” kapsamında; yani hem ilk muhasebeleştirme hem de her bilanço döneminde canlı varlık ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile finansal raporlara yansıtılması yaklaşımını benimsemiştir.

Ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) bire bir UMS/UFRS’lerin

çevirisi şeklinde olması nedeniyle, TMS/TFRS'ler de taşıyıcı bitkiler hariç diğer canlı varlık ve tüm tarımsal ürünlerin "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi" kapsamında finansal raporlara yansıtılması yaklaşımını benimsemiştir.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlerin finansal raporlara yansıtılmasından Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesini benimsemiş olan Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk kez finansal tablolara bir varlık olarak kabul edilme (muhasebeleştirilmesi) esasları ile finansal tablolara hangi değer ile yansıtılması gerektiği ile her bilanço döneminde ilgili varlıkların hangi yöntemlere göre değerlendirilerek finansal raporlara yansıtılacağı, bu süreçte katlanılan maliyetlerin ve değer artış veya azalışlarının nasıl muhasebeleştirileceği hususları açıklanmıştır. Standartta belirtilen hususların daha iyi anlaşılması için ayrıca etlik piliç (tavuk) üretimi yapan bir tavukçuluk işletmesine yönelik uygulama örneği geliştirilerek bu örnek kapsamındaki tarımsal faaliyetler, gerçeğe uygun değer muhasebesi yaklaşımı kapsamında KGK tarafından hazırlanmış olan Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer alan hesaplar aracılığıyla muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca söz konusu faaliyetlerin tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda ortaya çıkacak durumlarla karşılaştırma yapılarak farklar ortaya konulmuştur.

## **1. TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI (TMS 41) HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

### **1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

Finansal tabloların temel amacı; finansal bilgi kullanıcılarının isabetli kararlar almalarını sağlayacak faydalı bilgiler üretmektir. Faydalı bilgilerin temel niteliksel özellikleri ise bilginin ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunumudur. Finansal tablolardaki bilgiye yönelik bu genel bakış paralelinde TMS 41, ticari amaçla gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler sürecinde ve sonucunda ortaya çıkan taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlık ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ile finansal raporlarda gösterilmesi esaslarını açıklamaktadır. Standart, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilme ve finansal raporlara yansıtılma esaslarını ayrı ayrı ele alarak, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin finansal tablolara yansıtılmasında benzer ve farklı yaklaşımlar benimsemiştir.

Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve Standardın 34-35. maddelerinde belirtilen devlet teşviklerinin (Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri) muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlara yansıtılması bu standardın kapsamında yapılmaktadır. Tarımsal faaliyetle ilgili arazi ve taşıyıcı bitkiler ile taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri, hasat noktasından sonraki tarımsal ürünlerle tarımsal faaliyetlerle ilgili maddi olmayan duran varlıklar bu Standardın kapsamında finansal tablolara yansıtılmaz. Örneğin etlik tavukların yetiştirilmesi ve tavukların kesimi ile tavuk eti elde edilmesi faaliyetleri sürecindeki ekonomik faaliyetler bu standart kapsamında finansal tablolara

yansıtılırken, tavuk etiyle döner veya burger yapılması sürecindeki ekonomik faaliyetler bu standart kapsamında finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 41, madde: 1-4).

Standartın kapsamında ifade edilen “tarımsal faaliyet” kavramı ile satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesini ifade etmektedir. “Tarımsal ürün” ise işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. “Hasat” kavramından anlaşılması gereken ise, ürünün canlı varlıktan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sonlandırılmasını ifade etmektedir (Hacıhasanoğlu ve Ünlü, 2017: 396).

TMS 41 Standardı kapsamında yer alan yukarıdaki bilgiler doğrultusunda, bu Standart kapsamında ve kapsamı dışında muhasebeleştirilecek ve raporlanacak canlı varlık ve tarımsal ürünler Tablo 1’de gösterilmiştir (TMS 41, madde 4).

**Tablo 1. TMS 41 Kapsamında ve Kapsamı Dışında Olan Tarımsal Faaliyetler**

| CANLI VARLIKLAR   | TARIMSAL ÜRÜN                         | HASATTAN SONRA İŞLENME SONUCU ORTAYA ÇIKAN ÜRÜNLER |
|---|---------------------------------------|--|
| Koyun   | Yün                                   | Yün İpliği, halı                                   |
| Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar   | Kütük                                 | Kereste  |
| Mandıra Hayvanı   | Süt                                   | Peynir   |
| Sığır   | Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır | Sosis, pastırma                                    |
| Pamuk bitkisi   | Hasat edilmiş pamuk                   | İplik, giysi                                       |
| Şeker kamışı  | Hasat edilmiş kamış                   | Şeker  |
| Tütün bitkileri   | Toplanmış yapraklar                   | İşlenmiş tütün                                     |
| Çay çalılığı  | Toplanmış yapraklar                   | Çay  |
| Üzüm asmaları   | Üzüm asmaları                         | Şarap  |
| Meyve ağaçları  | Toplanmış meyve                       | İşlenmiş meyve                                     |
| Palmiye ağaçları  | Toplanmış meyve                       | Palmiye yağı                                       |
| Kauçuk ağaçları   | Hasat edilmiş lateks                  | Kauçuk ürünler                                     |
| Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16’nın kapsamında bulunur. <i>Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41’in kapsamına girer.</i> |                                       |  |

Tablo 1 incelendiğinde, koyun, pamuk bitkisi vb. canlı varlıklar ile bu canlı varlıklardan elde edilen yün ve hasat edilmiş pamuk vb. tarımsal ürünlere ilişkin ekonomik faaliyetler bu standardın kapsamında değerlendirilirken; söz konusu tarımsal ürünler işlendikten sonra elde edilen yün ipliği ve kıyafetler, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilmelidir.

İşletmeler aşağıdaki canlı varlıklara sahip olsa da bu varlıklara, TMS 41 Standardının esaslarını uygulayamamaktadır (Pop and Deaconu, 2008:9, Aktaran Kırılıoğlu ve Gökğöz, 2012: 111):

- Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- Korunak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,

- vi. Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- vii. Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.)

## **1.2. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerin TMS 41 Kapsamında Finansal Tabloya Bir Varlık Olarak Alınma (Muhasebeleştirilme) Esasları ve Ölçümü (Değerlemesi)**

TMS 41, tarımsal faaliyetlere ilişkin ekonomik/finansal faaliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında gerçeğe uygun değer muhasebesini benimsemiştir (TMS 41, madde: 26-28). Gerçeğe uygun değer muhasebesi, işletmeyle ilgili ekonomik/finansal olayların cari değerleri ile (Cari maliyet değeri, cari satış değeri veya cari ekonomik değer) finansal tablolara yansıtılması yaklaşımını benimseyen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım tarihi maliyet yaklaşımına dayanan ve ihtiyatlılığı ön planda tutan geleneksel muhasebenin aksine; Standart kapsamında değerlendirilen canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerindeki artışın/azalışın gelir tablosunun kar veya zarar kısmında, gerçekleşmiş kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmesi yaklaşımını benimsemiştir.

### ***1.2.1. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara İlk Defa Alınma (Muhasebeleştirilmesine) İlişkin Esaslar***

Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre canlı varlık veya tarımsal ürünün muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilebilmesi için, (i) İşletmenin söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol ediyor olması, (ii) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, (iii) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilir olması gerekmektedir (TMS 41, madde: 10).

- i- *İşletmenin söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol ediyor olması:* Standarda göre işletmenin tarımsal faaliyet kapsamında bir canlı varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol ediyor olmasını, fatura veya sözleşme gibi bir belgeyle ispat etmesine gerek yoktur. Örneğin bir sığırın yasal mülkiyeti ve edinimi; doğum veya süten kesilme sırasında işletmenin damgası ile damgalanması/işaretlenmesi, söz konusu canlı varlık üzerinde işletmenin kontrolünün olduğuna dair bir kanıt olarak gösterilebilir (TMS 41, madde: 11).
- ii- *Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması:* Standarda göre; İşletmenin varlıktan gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, söz konusu varlığın önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, madde 11). Örneğin etlik tavuk yetiştiriciliği yapan bir işletme söz konusu varlığın büyüme süreçlerini göz önünde bulundurarak, söz konusu tavuklardan gelecekte fayda (ekonomik kazanç) elde edip edemeyeceğini değerlendirerek tavukları varlık olarak değerlendirir veya değerlendirmez. Tavukların kuş gribine yakalanması durumunda, tavukların gelecekte satılma ihtimali yoksa, söz konusu tavuklar artık varlık olarak değerlendirilemez. İtlaf edilip zarar yazılmalıdır.

- iii- *Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilir olması*: Maliyetin belirlenememe durumu genelde işletmede doğan canlı varlıklar için söz konusu olabilir. Bu durumda da varlığın gelecekte sağlayacağı fayda onun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde yardımcı olacaktır (Yavuzarslan ve Özerhan, 2019: 1209).

### ***1.2.2. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara İlk Defa Alımı Sırasında Esas Alınacak Tutarın Belirlenmesi (Ölçümü)***

Standartta belirtilen özellikleri taşıyan canlı varlıklar gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda, ilk muhasebeleştirme tarihinde ve her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetleri çıkarılmasıyla ölçülmekte ve bu tutarla finansal tabloya alınmaktadır (TMS 41, madde: 12). Canlı varlıkların hasadı sonucu elde edilen tarımsal ürünler ise Standartta, “*hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyet*” olarak ifade edilmektedir (TMS 41, madde: 13). Bir başka ifadeyle hasat anından sonra tarımsal ürünlere ilişkin ölçüm, sunum ve bilanço dışı bırakma gibi tüm muhasebe uygulamaları, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında gerçekleştirilir.

Bir varlığın ya da ürünün değeri belirlenirken esas olan her bir varlık veya ürünün değerinin ayrı ayrı ölçülmesidir. Bununla beraber Standart, her bir canlı varlık veya tarımsal ürününün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi sırasında canlı varlıkların yaşları veya tarımsal ürünlerin kalite özelliklerine bakarak canlı varlık veya tarımsal ürün grubunun değerinin ölçülmesine olanak tanımaktadır. Değerleme yapılacak canlı varlık ve tarımsal ürünler gruplanırken, Standarda göre, piyasada söz konusu canlı varlık ve tarımsal ürünün fiyatlanmasında esas alınan özellikleri dikkate alınmalıdır (TMS 41, madde: 15).

Standarda göre canlı varlık veya tarımsal ürünlerin satışına yönelik gelecek vadeli bir sözleşme (futures ve forward gibi) olması durumunda; canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde söz konusu sözleşmede yer alan fiyatın esas alınmasına izin vermez (TMS 41, madde: 16). Çünkü sözleşmede yer alan fiyat işletmenin öngörüsü veya rekabet durumuna göre piyasa fiyatının altında veya üstünde bir fiyatı temsil edebilir. Bu haliyle söz konusu fiyat işletmeye özgü sübjektif bir fiyatı ifade eder. Oysaki gerçeğe uygun değer, piyasa temelli olup cari piyasa koşullarını yansıtan objektif bir değerdir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin “değerleme yaklaşımı” esasında belirlenmesi durumunda; söz konusu varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti gibi canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımları değerlemede dikkate alınmaz (TMS 41, madde: 22).

Daha öncede belirtildiği gibi Standarda göre ilk muhasebeleştirilme anından ve her bilanço döneminde canlı varlıkların değeri, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, Standardın canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirme ve takip eden bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceğini varsaydığı ifade edilebilir. Ancak, Standardın 30.uncu paragrafına bakıldığında kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların, ilk muhasebeleştirilme anında maliyetlerinden söz konusu canlı varlıklara ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle bulunacak değerle ölçülmesine izin verdiğini görmekteyiz.

Bu istisna bir defaya mahsus olmak üzere canlı varlıklara ilişkin olup sadece canlı varlıkların ilk kez finansal tabloya alınma anında geçerlidir (Demirkol, 2008:14). Takip eden bilanço dönemlerinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçüldüğü varsayılır (TMS 41, madde: 30). Söz konusu istisna uygulama tarımsal ürün için geçerli olmayıp Standart, tarımsal ürünlerin her zaman ilk muhasebeleştirme (aynı zamanda hasat) anında gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebildiğini varsayar (TMS 41, madde: 31).

### **1.3. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesine İlişkin Esaslar**

Gerçeğe uygun değer cari değeri ifade eden bir kavram olup tarımsal faaliyetlere ilişkin Standartta TFRS 13'e atıf yapılarak "*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyat*" şeklinde tanımlanmıştır.

*"Varlık veya borca ilişkin karşılıklı bir işlemle, bir varlık edinilirken veya bir borç üstlenilirken, işlem fiyatı varlığın edinilmesinde ödenecek veya borcun üstlenilmesinde alınacak fiyattır (giriş fiyatı). Bunun aksine, varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeri, varlığın satışından elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek fiyattır (çıkış fiyatı)"* (TFRS 13, madde: 57).

Gerçeğe uygun değer tespitinde izlenmesi gereken hiyerarşi TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'nda açıklanmıştır. TFRS 13'e göre bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeri söz konusu varlığın veya borcun, alış fiyatının ve satış fiyatının bulunması durumunda, alış ve satış fiyatı arasındaki bir fiyat gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılır (TFRS 13, madde: 70). Buna göre gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan değer; söz konusu varlık veya borcun piyasada oluşan fiyatıdır. Şayet bir varlık veya borcun piyasada oluşan bir fiyatı söz konusu değilse, bu durumda TFRS 13, farklı değerlendirme yöntemleri kullanılarak gerçeğe uygun değer belirlenmesine izin vermektedir.

İşletmenin, "gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanması gerekir" (TFRS 13, madde: 61). Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde yaygın olarak kullanılan (i) piyasa yaklaşımı, (ii) maliyet yaklaşımı ve (iii) gelir yaklaşımı olmak üzere üç değerlendirme yaklaşımı bulunmaktadır ve

işletmelerin, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerleme yöntemlerini kullanmaları gerekmektedir (TFRS 13, madde: 62).

TFRS 13, varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerini ölçmek üzere kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri üç seviyede sınıflandıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturmuştur (TFRS 13, madde: 72).

**Seviye 1 girdileri**, “işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır” (TFRS 13 madde 79’da belirtilen durum dışında, düzeltme yapmadan bu fiyatlar kullanılabilir (TFRS 13, madde: 76-79).

**Seviye 2 girdileri**, “varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir”. Varlığa veya borca ilişkin belirlenmiş (sözleşmeye dayalı olarak) bir sürenin bulunması durumunda, Seviye 2 girdisinin varlığa veya borca ilişkin sürenin büyük kısmında gözlemlenebilir olması gerekir. Seviye 2 girdileri aşağıdakileri kapsar (TFRS 13, madde: 81 - 82):

- i- Benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- ii- Özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- iii- Varlık veya borca ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdiler
- iv- Piyasa verilerince desteklenmiş girdiler.

Seviye 2 girdilerine yönelik düzeltmeler, varlığa veya borca özgül unsurlara bağlı olarak değişiklik gösterir. Söz konusu unsurlar aşağıdakileri kapsar (TFRS 13, madde: 83):

- i- Varlığın durumu veya konumu,
- ii- Girdilerin varlık veya borçla karşılaştırılabilir olan kalemlerle ne ölçüde ilgili olduğu,
- iii- Girdilerin gözlemlendiği piyasalardaki faaliyet hacmi veya seviyesi.

**Seviye 3 girdileri**, “varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir”. İlgili gözlemlenebilir girdiler bulunmadığında, gözlemlenebilir olmayan girdiler gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla kullanılır. Dolayısıyla, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımına ölçüm tarihinde varlığa veya borca ilişkin piyasa faaliyetlerinin olmadığı veya az olduğu durumlarda izin verilir.

Bu açıklamalar ışığında canlı varlık ve tarımsal ürünlerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri belirlenirken;

i- Öncelikle söz konusu unsurlara ilişkin aktif bir piyasada fiyatın oluşup oluşmadığına bakılacaktır. Aktif bir piyasada fiyatın oluşması durumunda, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde bu piyasada oluşmuş fiyat esas alınacaktır.

ii- Söz konusu canlı varlık ve tarımsal ürün için aktif bir piyasada fiyatın oluşmaması durumunda, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde özdeş canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları esas alınır.



iii- Söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürün için aktif bir piyasada oluşmuş fiyatının bulunmaması durumunda, canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, TFRS 13'te belirtilen Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdiler esas alınarak gerçeğe uygun değer belirlenir. Örneğin;

- a- Benzer canlı varlık veya tarımsal ürünün aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- b- Özdeş ya da benzer canlı varlık veya tarımsal ürünün aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- c- Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdiler
- d- Canlı veya tarımsal ürüne ilişkin piyasa verilerince desteklenmiş girdiler.

Bu girdilerden yararlanılarak canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri belirlenirken, canlı varlık veya tarımsal ürünün durumu ve konumu, girdilerin canlı varlık veya tarımsal ürünle karşılaştırılabilir olan kalemlerle ne ölçüde ilgili olduğu ve girdilerin gözlemlendiği piyasalardaki faaliyet hacmi veya seviyesinin göz önünde bulundurulması gerekir.

iv- Canlı varlık veya tarımsal ürünün sırasıyla aktif piyasada fiyatının oluşmaması, özdeş canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin aktif piyasalarda fiyatının oluşmaması, canlı varlığa veya tarımsal ürüne ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, bir önceki madde de (madde iii) belirtilen durumların bulunmaması halinde canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri gözlemlenebilir olmayan girdiler esas alınarak belirlenir. Bu durumda işletmeler canlı varlığın gerçeğe uygun değerini belirlerken bugünkü değer yöntemi gibi yöntemlerden yararlanabilir.

Burada esas olan özdeş bir canlı varlık veya tarımsal ürünün fiyatı gözlemlenebilir olmadığında, işletmenin gerçeğe uygun değeri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkararak, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren başka bir değerlendirme yöntemi kullanması gerektiğidir.

#### **1.4. Değer Artış veya Azalışının, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna Yansıtılması**

##### ***1.4.1. Canlı Varlıklara İlişkin Değer Artış veya Azalışının, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna Yansıtılması***

Gelir tablosu, işletmenin bir yıllık performansının yansıtıldığı bir tablodur. Tarihi maliyet yaklaşımına dayanan geleneksel muhasebe yaklaşımında duran varlıklar ve stoklar maliyet değeri ile bilançoya alınırken, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan kar veya zarar, bir başka ifadeyle mal satışından kaynaklanan kar veya zarar satış işleminin gerçekleştiği dönemin gelir tablosuna yansıtılır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, maddi duran varlıkların (taşıyıcı bitki dahil) bilançoya maliyet değeri ile alınması yaklaşımını benimsemişken, dönem sonunda söz konusu varlıkların “Maliyet Modeli” veya “Yeniden Değerleme

Modeli” ile değerlenmesine izin vermektedir. Dönem sonunda maddi duran varlıklarını yeniden değerleme modeli ile değerlemeye tabi tutan işletmeler, bu değer artışından kaynaklanan kazancı öz kaynaklar içinde raporlarken, aynı zamanda Kâr Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun diğer kapsamlı gelir kısmında raporlamaktadır.

Canlı varlıklar ise bilançoda ayrı bir kalem olarak ilk muhasebeleştirme ve takip eden bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değer muhasebesi esasında bilançoya alınır. Önce de belirtildiği gibi ilk muhasebe tarihinde canlı varlıklar belli şartlar altında bir sefere mahsus maliyet değeri ile bilançoya yansıtılabilirler.

Canlı varlığı ilk defa kayda alma işlemi (muhasebeleştirme) için gerçeğe uygun değeri belirlenirken, kayda alınan canlı varlığa ilişkin satış maliyetleri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan fiyattan düşölerek hesaplandığı için ortaya zarar çıkabilir (TMS 41, madde 27). Bunu bir örnekle açıklamakta fayda bulunmaktadır. ABC Etlık Piliç (Broiler) Yetiştiriciliği Tavukçuluk İşletmesi, yetiştirip etlik piliç olarak satmak amacıyla 100.000 adet civcivi tanesi 4 TL’den mal etmiştir. Söz konusu civcivler aynı gün satılmak istense 20.000 TL satış maliyetine katlanılacağı bilinmektedir. Bu durumda, TMS 41’e göre civcivlerin (400.000 – 20.000) 380.000 TL ile bilançoya alınması gerekmektedir. 20.000 TL’nin ise zarar olarak Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nun kar veya zarar kısmında zarar olarak raporlanması gerekmektedir.

Bazı durumlarda canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ortaya kazanç çıkabilir. Örneğin yine ABC tavukçuluk İşletmesinde yumurtalardan binlerce civcivin çıkması durumunda, bir canlı varlık olarak civcivlerin ilk muhasebeleştirilme anında ortaya bir kazanç çıkabilir. Bu durumda söz konusu kazancın Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nun kar veya zarar kısmında kar olarak raporlanması gerekmektedir.

TMS 41’in canlı varlıkların finansal tablolara yansıtılmasında benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesi aslında gerçekteşmemiş karın veya zararın gelir tablosunda gösterilmesini gerektirmesi nedeniyle en çok eleştirilen yaklaşımlardan biridir.

#### ***1.4.2. Tarımsal Ürönlere İlişkin Değer Artış veya Azalışının, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna Yansıtılması***

Tarihi maliyet yaklaşımına dayanan geleneksel muhasebede bir stok unsuru olarak tarımsal ürünler maliyet değeri ile finansal tabloya alınır. Takip eden bilanço dönemlerinde ise maliyet değeri veya net gerçekteşebilir değerinden düşük olanı ile finansal tablolara yansıtılır. TMS 2 Stoklar Standardı diğer stok unsurları için bu yaklaşımı benimsemiştir. Sonuçta stoklar satıldığı zaman, ilgili stokun defter değeri ile satış fiyatı arasındaki farka göre kar veya zarar gelir tablosuna yansıtılır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ilk muhasebeleştirme tarihinde stok unsuru olarak tarımsal ürünleri, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşölmiş bir tutar olarak muhasebeleştirme esasını benimsemiştir. Bu uygulama sonucunda ilk muhasebeleştirme sırasında ortaya kar veya zarar çıkabilir (TMS 41, madde: 28 - 29). Örneğin canlı varlık olarak tavukların defter değerinin 500.000 TL olduğunu

varsayalım. Tavukların piliçlik et üretimi için kesildiğini (hasat edildiğini) kabul edelim. Piliçlik etin fiyatının 530.000 TL, söz konusu etlerin satış maliyetlerinin ise 50.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda piliçlik etlerin (530.000 – 50.000) 480.000 TL ile bilançoya yansıtılması gerekir. 20.000 TL değer azalışı ise Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun kar veya zarar kısmında zarar olarak yansıtılır. Halbuki tarihi maliyet yaklaşımına dayanan geleneksel muhasebeye göre piliçlik etlerin en az 500.000 TL ile bilançoya alınması ve 20.000 TL'lik zararın ise satışla birlikte gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Örneğimizde piliçlik etin 600.000 TL'ye satılacağını kabul etseydik bu durumda; piliçlik et (600.000 – 50.000) 550.000 TL tutar ile bilançoya yansıtılacaktı ve 50.000 TL kesim günü Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun kar veya zarar kısmına kar olarak yansıtılacaktı.

## **2. BOBİ FRS'DE TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

Bilindiği gibi Ülkemizde TMS/TFRS'ler Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olan halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri ve emeklilik fonları tarafından uygulanmaktadır. Bağımsız denetime tâbi olup TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda olmayan işletmeler ise BOBİ FRS uygulamak zorundadır.

BOBİ FRS Bölüm 7; Tarımsal Faaliyetler, TMS 41'in özeti niteliğinde ve genel olarak TMS 41 ile uyumludur. BOBİ FRS paragraf 7.7 ve 7,9'a göre işletmeler, canlı varlıkları ilk kayda alınmaları sırasında gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden birini seçebilirler. TMS 41'e göre ilk kayıt sırasında maliyet yönteminin seçimi TMS 41 paragraf 30'da sayılan şartların gerçekleşmesi halinde mümkün olabilmektedir (Deran, 2018: 1230). Canlı varlıkların ilk ve takip eden bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değer ile bilançoya yansıtılması yaklaşımı BOBİ FRS'de işletmelere seçimlik bir hak olarak verilmişken, TMS 41'de sadece ilk muhasebeleştirme döneminde istisnai bir uygulama olarak yer almaktadır.

Dolayısıyla TMS 41 kapsamından buraya kadar yapılan tüm açıklamalar, bir önceki paragrafta belirtilen istisnai uygulama hariç, BOBİ FRS uygulamak zorunda olan tarım işletmeleri için de geçerlidir.

## **3. CANLI VARLIK VE TARIMSAL ÜRÜNLERİN FİNANSAL DURUM TABLOSU VE KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU'NDA SUNUM ŞEKLİ**

Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1) Finansal Tabloların Sunuluşu'na göre finansal durum tablosunda (bilanço) ayrı bir hesap kalemi olarak gösterilmesi gereken kalemler arasında "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklar" da sayılmıştır (TMS 1: madde: 54/f). Bu anlamda gerek dönen varlık niteliğindeki ve gerekse duran varlık niteliğinde canlı varlıkların finansal durum tablosunda (bilanço) ayrı bir kalem olarak sunulması gerekmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından finansal raporlama standartları kapsamında raporlama yapan işletmeler için hazırladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda finansal durum tablosu içinde dönen varlıklar sınıfında "17 Canlı Varlık", duran varlıklar sınıfında ise "27 Canlı Varlıklar" hesap grupları oluşturulmuştur. Dönen varlık kapsamındaki canlı varlıklar en çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılması planlanan veya canlı varlık olma özelliğini kaybetmesi beklenen varlıklar olarak nitelendirilirken, on iki aydan veya işletmenin normal faaliyet döngüsünde daha uzun bir sürede satılması planlanan veya canlı varlık olma niteliğini kaybetmesi beklenen varlıklar duran varlık olarak belirtilmiştir. Söz konusu Taslak Hesap Planı'nda 17 hesap grubu ile 27 hesap grubu için önerilen hesaplar aşağıdaki gibidir (KGK, 2020: 1,2,4):

**Tablo 2: Taslak Hesap Planı**

| 17 Canlı Varlıklar                             | 27 Canlı Varlıklar                             |
|--|--|
| 170 Tarla Bitkileri                            | 270 Tarla Bitkileri                            |
| 171 Bahçe Bitkileri                            | 271 Ağaçlar                                    |
| 172 Büyük Baş Hayvanlar                        | 272 Büyük Baş Hayvanlar                        |
| 173 Küçük Baş Hayvanlar                        | 273 Küçük Baş Hayvanlar                        |
| 174 Kanatlı Hayvanlar                          | 274 Kanatlı Hayvanlar                          |
| 175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı varlıklar       | 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı varlıklar       |
| 176 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) | 276 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) |
|  | 277 Birikmiş Amortismanlar (-)                 |
|  | 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları   |
|  | 279 Verilen Avanslar                           |

7 nolu maliyet hesapları içinde de "704 Canlı Varlık Üretim" hesabı önerilmiştir. Bu hesap canlı varlıklarını maliyet değeri ile bilançoya yansıtmayı benimseyen işletmeleri için önerilmiştir. Canlı varlıklarını maliyet bedeli ile finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtan işletmeler üretim (yetiştirme) faaliyetleri süresince katlandıkları maliyetleri bu hesapta biriktirerek, üretim (yetiştirme) faaliyetinin sonunda bu hesapta biriken tutarları ilgili hesaba aktarır.

Taslak Hesap Planı'nda dönen varlık niteliğindeki tavuk, ördek, kaz, hindi, bildircin ve arı gibi kanatlı hayvanların değerindeki değişiklikleri izlemek için önerilen "174 Kanatlı Hayvanlar" hesabının işleyiş esasları aşağıdaki gibidir (KGK, 2020: 24):

*"Hesap; kanatlı hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş kanatlı hayvanların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; kanatlı hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) kanatlı hayvanların gerçeğe*

uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır. Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir”.

Taslak Hesap Planı’nda duran varlık niteliğindeki tavuk, ördek, kaz, hindi, vb. gibi kanatlı hayvanların değerindeki değişiklikleri izlemek için önerilen “274 Kanatlı Hayvanlar” hesabının işleyiş esasları aşağıdaki gibidir (KGK, 2020: 23):

“Hesap; su ürünleri ve diğer canlı varlıklar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş su ürünlerinin ve yetiştirilmiş diğer canlı varlıkların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; su ürünlerinin veya diğer canlı varlıkların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) gerçeğe uygun değerinde meydana gelen azalışlar dolayısıyla alacaklanır. Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.”

Söz konusu Taslak Hesap Planı’nda, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosuna yansıtılması nedeniyle ortaya çıkan değer artışları için “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları”, değer azalışı için ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabı (-)” önerilmiştir.

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabı, “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından iptal edilen önceki dönem değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta izlenir.” Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır. (KGK, 2020: 138).

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabı (-) ise “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışları ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerlendirme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerlendirme azalışları ile

“643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında izlenen değerleme artışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur”. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır (KGG, 2020: 143).

#### 4. ETLİK PİLİÇ (BROİLER) YETİŞTİREN BİR İŐLETMEDE TARIMSAL FAALİYETLERİN TMS 41 KAPSAMINDA FİNANSAL RAPORLARA YANSITILMASINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

ABC Tavukçuluk ve Tarım Ürünleri San. Tic. A.Ő 01.03.2020 tarihinde 15.000 adet tavuk kapasiteli kümesinde etlik piliç (Broiler) yetiştirip satmak amacıyla;

- 1- DRN Tarım Ürünleri San. Tic. A.Ő.’den kilogramı 1,5 TL’den 60.000 kilogram yem almış bedeli İşletmenin banka hesabından havale edilmiştir (KDV İhmal edilmiştir).
- 2- XYZ Tarım Ürünleri San. Tic. A.Ő.’nin kuluçkahanesinden tanesi 5 TL (KDV ihmal edilmiştir) ile 10.000 adet civciv satın alınmış, bedeli İşletmenin banka hesabından havale edilmiştir. Bu tarihte işletme civcivleri satmak isterse tanesini aynı fiyata satabilmekte fakat bu satış sırasında 5.000 TL satış maliyetine katlanmak zorunda kalacaktır.
- 3- Civcivlerin işletmenin kümesine nakliyesi için 10.000 TL (KDV ihmal edilmiştir) sigortası için ise 5.000 TL gidere katlanılmış, ödeme çek keşide edilmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.
- 4- Civcivler etlik piliç oluncaya kadar 45 gün geçmiş ve bu süre zarfında 30.000 TL, elektrik, 5.000 TL su, 20.000 TL işçilik, 35.000 TL veteriner ücreti ve ilaç gideri ve 5.000 TL sigorta giderine katlanılmıştır. Ayrıca bu döneme isabet eden amortisman gideri 5.000 TL’dir.
- 5- Satın alınan yemlerin % 90’ının bu üretim sürecinde tüketildiği tespit edilmiştir.
- 6- Bu süre zarfında civcivlerin hastalık ve ölüm oranının dikkate alınmayacak kadar düşük olduğu varsayılmıştır.
- 7- Tavuklar kesilmek amacıyla kesimhaneye gönderilmiştir.
- 8- 5.000 TL toplam maliyete katlanılarak tavukların tamamının kesim işlemi tamamlanmıştır.
- 9- Kesim işlemi sonunda 24.000 kilogram piliç eti elde edilmiştir. Piliçlik etin aktif piyasadaki kilogram fiyatı 15 TL olup işletme bu tutarın % 5’i kadar tutarı satış maliyeti olarak harcayacağını tespit etmiştir.

TMS 41 kapsamında bu işlemlerini gerçeğe uygun değer muhasebesi ile finansal tablolara yansıtan ABC İşletmesinin bu veriler ışığında aşağıdaki kayıtları yapması gerekmektedir.

**Tablo 3: TMS 41 Kapsamında ABC İşletmesinin Faaliyetlerinin Muhasebe Kaydı**

|   |                                 |        |        |
|---|---------------------------------|--------|--------|
| 1 | 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI | 90.000 |        |
|   | 150.01. Yem                     |        |        |
|   | 102 BANKALAR HESABI             |        | 90.000 |
|   | <i>Yemin satın alınma kaydı</i> |        |        |

|  |   |         |         |
|--|---|---------|---------|
| 2  | 174 KANATLI HAYVANLAR HESABI<br>174.01 Etlik Piliç Cıvcıvleri   | 45.000  | 50.000  |
|  | 653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI HESABI<br>653.01 Etlik Piliç Cıvcıvleri Değer Azalışı   | 5.000   |         |
| 102 BANKALAR HESABI<br><i>Cıvcıvlerin satın alınma kaydı</i> |   |         |         |
| 3  | 654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR HESABI<br>653.01 Nakliye Gideri 10.000  | 15.000  | 15.000  |
|  | 653.02 Sigorta Gideri 5.000<br>103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ<br>Nakliye ve Sigorta gideri için ödenen   |         |         |
| 4  | 635 CANLI VARLIK VE TARIMSAL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI<br>635.03 Elektrik Gideri 30.000   | 100.000 | 95.000  |
|  | 635.04 Su Gideri 5.000<br>635.05 İşçilik Gideri 20.000<br>635.06 Veteriner Ücreti ve İlaç Gideri 35.000<br>635.07 Sigorta Gideri 5.000<br>635.08 Amortisman gideri 5.000<br>103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ<br>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR<br>Muhtelif gider |         |         |
| 5  | 635 CANLI VARLIK VE TARIMSAL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI<br>635.01 Yem Gideri   | 81.000  | 81.000  |
|  | 150 İLK MADDE VE MALZEME GİDELERİ HESABI<br>150.01 Yem<br>Sarf edilen yem   |         |         |
| 6  | 654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR HESABI<br>654.09 Kesim Gideri   | 5.000   | 5.000   |
|  | İLGİLİ HESAPLAR<br>Kesim gideri   |         |         |
| 7  | 152 MAMULLER<br>152.01 Etlik Piliç  | 342.000 | 45.000  |
|  | 174 KANATLI HAYVANLAR HESABI<br>174.01 Etlik Piliç Cıvcıvleri<br>643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI  |         |         |
|  |   |         | 297.000 |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  | 643.01 Etlik Piliç Cıvcıvleri Değer Artışı |  |  |
|  | Etlik piliçlerin kesimi                    |  |  |

**Madde 1’de** canlı varlık ve tarımsal ürün kapsamında bir faaliyet olmadığı için muhasebeleştirme işlemi KGK’nın öneri olarak sunduğu taslak hesap planına göre gerçekleştirilmiştir.

**Madde 2’de** satın alınan cıvcıvler gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında muhasebeleştirilmiştir. Bu kapsamda cıvcıvler taslak hesap planında önerildiği gibi 174 Kanatlı Hayvanlar Hesabı’na satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlanmış, aradaki fark ise etlik piliç değer azalışı olarak 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabı’na kaydedilmiştir.

**Madde 3’te** etlik piliçlerin satın alınması sırasında ortaya çıkan nakliye ve sigorta gideri önerilen taslak hesap planına göre 653 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabı’na kaydedilmiştir. Cıvcıvler tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda maliyet bedeli ile (Cıvcıv alım bedeli + nakliye + sigorta gideri) 65.000 TL olarak 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilecekti.

**Madde 4’te** elektrik, su, işçilik, veteriner ve ilaç, sigorta ve amortisman giderleri Taslak Hesap Planında olmayan, Özkan ve Aksoylu (2012) tarafından önerilen 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri hesabı, uyarlanarak 635 Canlı Varlık ve Tarımsal Ürün Üretim Giderleri Hesabı şeklinde kullanılmıştır. Söz konusu giderler üretimle ilgili olduğu için hesap planında böyle bir hesabın olması gerektiği kanaatine varılmıştır. Üretimle ilgili tüm maliyetler dönem üretim gideri şeklinde bu hesapta toplanıp, dönem sonunda bu hesabın 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılması gerekmektedir.

Söz konusu giderler tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda hepsinin üretim maliyetleri hesapları ile ilişkilendirilerek cıvcıv maliyetlerine verilmesi gerekirdi. Oysaki değer temelli gerçeğe uygun değer muhasebesinde üretim sırasında katlanılan maliyetler, üretilen varlığın maliyetine verilmeyerek döneme gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

**Madde 5’te** yine söz konusu cıvcıvlerin yetiştirilmesi sırasında katlanılan en önemli maliyet unsuru olan yem maliyeti de gerçeğe uygun değer muhasebesi gereği dönem gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu giderler tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri olarak muhasebeleştirilerek cıvcıvlerin maliyetine dâhil edilecekti.

**Madde 6’da** Gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında kesim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu gider tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirilmesi durumunda piliçlik et maliyetlerine dâhil edilecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekecekti.

**Madde 7’de** kesilmiş tavuklara ilişkin piliçlik et, (hasat noktasında) gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri olan  $(24.000 \text{ kg} * 15) - (24.000 \text{ kg} * 15) * 0,05 = 342.000 \text{ TL}$  tutarı ile 152 Mamuller hesabına kayıtlanmıştır. TMS 2 Stoklar



Standardına göre bu piliçlik tavuk etlerinin maliyeti olarak kabul edilir. Hesaplar arasındaki bu aktarım sırasında ortaya çıkan fark; etlik piliç civcivleri değer artışı olarak taslak standart kapsamında 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabı'nda muhasebeleştirilmiştir.

Bu aşamadan sonra etlerin parçalanıp, but, göğüs, fileto, baget, kanat gibi ürünlere ayrılması ya da tavuk burger yapılmasına ilişkin faaliyetlerin finansal raporlara yansıtılması işlemi TMS 41 Standardı kapsamında bulunmamaktadır. Hasat (kesim) anından sonrasında canlı varlıklar tarımsal ürünlere dönüşmektedir. Tarımsal Ürünler ise TMS 2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka standart esas alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (Aslan, 2019: 176).

## SONUÇ

Tarım sektörü insan hayatının devamlılığı açısından stratejik bir öneme sahiptir. Etlik Piliç (Broiler) yetiştiriciliği tarım sektörü içinde önemli bir yere sahiptir. Etlik Piliç (Broiler) yetiştiriciliği (üretimi) yapan işletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ekonomik değerlerin finansal raporlara doğru bir şekilde yansıtılması, hem işletmenin kendi performansını sağlıklı bir şekilde değerlendirmesi hem de işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının isabetli kararlar alması açısından son derece önemlidir.

Tarihi maliyet yaklaşımına dayalı geleneksel muhasebe uygulamalarının tarımsal faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik değişiklikleri finansal raporlara yansıtmakta yetersiz kalması nedeniyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarımsal faaliyetlerin doğasında var olan doğma, büyüme, çürüme, yaşlanma, ölüm ve hasat gibi özellikleri finansal raporlara göreceli olarak daha gerçekçi bir şekilde yansıtacağı beklentisi ile değer temelli muhasebe yaklaşımı olan gerçeğe uygun değer muhasebesine dayanan Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (International Accounting Standards – IAS 41) 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayınlanmıştır. Söz konusu Standart, birebir çevirisi yapılarak 01 Ocak 2006 tarihinde itibaren uygulanmak üzere Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41): Tarımsal Faaliyetler Standardı adıyla yayınlanmıştır (Doğan ve Arslan: 2018: 1049).

Hem Dünyada hem de Ülkemizde yayınlandığı günden itibaren gerek uygulayıcılar ve gerekse akademisyenler tarafından söz konusu Standartta yönelik birçok eleştiri yapılmış ve bu eleştireler kapsamında canlı varlık olarak taşıyıcı bitkiler bu Standart kapsamından çıkarılarak, Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16) Standardı kapsamına dâhil edilmiştir.

Çalışmamıza konu olan etlik piliç yetiştiriciliğine ilişkin faaliyetler hala TMS 41 kapsamında finansal raporlara yansıtılmaktadır. Bu Standartta etlik piliç faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar BOBİ FRS'de ilgili faaliyetler için belirtilen esaslarla da önemli ölçüde uyumludur.

Çalışmamızda TMS 41 genel hatlarıyla, etlik piliç üretimi faaliyetleri kapsamında detaylı bir şekilde açıklanmış, konunun daha iyi anlaşılması amacıyla kavramsal olarak anlatılan hususlara ilişkin uygulama örneği geliştirilmiştir. Uygulama örneğinde yer alan faaliyetler KGK tarafından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planındaki hesaplar kullanılarak TMS 41'in etlik piliç faaliyetlerinin finansal raporlara yansıtılmasında benimsediği gerçeğe uygun değer muhasebesine göre

kayıtlanmış, çözümün maliyet yaklaşımı kapsamında yapılması durumunda ortaya çıkacak durum belirtilerek karşılaştırma yapılmıştır. Uygulama örneğinde görüldüğü gibi;

- i- Etlık piliç üretimi için satın alınan civcivler, maliyet bedeli ile değil satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınmıştır. Bu kayıt sırasında ortaya çıkan değer azalışı Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun kar veya zarar kısmında zarar olarak raporlanmak üzere kayda alınmıştır.
- ii- Satın alma sırasındaki nakliye ve sigorta giderleri gerçeğe uygun değer muhasebesi gereği dönem gideri olarak kayıtlara alınmıştır.
- iii- Canlı varlıkların (civciv) ilk kayıt (finansal tabloya kabul) anında ortaya çıkan değer azalışı dönem zararı olarak kayıtlara alınmıştır
- iv- Satın alma ve yetiştirme (üretim) faaliyeti süresince katlanılan maliyetler, üretim maliyeti ile ilişkilendirilmemiş, dönem gideri yazılmıştır.
- v- Etlık piliçler kesildikleri (hasat edildikleri) anda, tarımsal ürün olarak (et) satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerle kayıtlara alınmıştır. Bu kayıt sırasında ortaya çıkan değer artışı, Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun kar veya zarar kısmında kar olarak raporlanmak üzere kayda alınmıştır.
- vi- Kesim sırasında ortaya çıkan kesim giderleri dönem gideri olarak kayda alınmıştır.
- vii- Çalışmamızda etlik piliç yetiştirme (üretim) faaliyetinin raporlama dönemi içinde başlayıp bittiği varsayılmıştır. Aksi durumda her raporlama döneminde, kesimden önce, civcivlerin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gereklidir.

Uygulama örneğinin çözümünde KGK tarafından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planının tarımsal faaliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında yetersiz kalan mevcut Tekdüzen Hesap Planından (THP) kaynaklanan eksikliği önemli ölçüde çözeceği sonucuna varılmıştır. Zira, THP'de canlı varlıkların ayrı bir kalem olarak sunulduğu ne bir dönen varlık ne de duran varlık hesap grubu bulunmamaktadır.

## KAYNAKÇA

- Arslan, S. (2019, 23-25 Ekim). Etlık piliç üretim işletmesinde maliyetlerin tarımsal faaliyetler standardı (TMS-41) çerçevesinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi (Tam Metin Bildiri). 6. Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Kongresi, (ss.170-183).
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini belirleme hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*,1(2), (ss.113-124).
- Deran, A. (2018, 5-6 Ekim). tarımsal faaliyetler ve muhasebeleştirilmesi: karşılaşılan sorunlar – çözüm önerileri. XX. Muhasebe Kongresi, (ss.1215–1232).
- Doğın, Z. ve Arslan, S. (2018). Tarımsal faaliyetler standardı: TMS-41 çerçevesinde su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (4), (ss.1047-1065).
- Hacıhasanoğlu, T. ve Ünlü, A. (2017). Canlı varlıkların TMS 41 ve tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesi: süt üretim işletmesi uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), (ss.394-410).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı

- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Standardı
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı
- Kırlıoğlu, H.ve Gökğöz, A. (2012). TMS 41 çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi: su ürünleri sektörü uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), (ss.107-127).
- Özkan, A.ve Aksoylu, S. (2012). TFRS'ye göre tarım sektöründe gerçek değer muhasebesi: hayvancılık örneği bir yanlış uyarısı I. *E- Yaklaşım Dergisi*, (ss.132-136).
- Özulucan, A.ve Deran, A. (2008). 41 Nolu türkiye muhasebe standardı (TMS 41), vergi usul kanunu ve tekdüzen hesap planı açısından küçük ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işleminde karşılaşılan güçlükler ve çözüm önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25: (ss.1-22).
- Yavuzarslan, T. ve 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), (ss.1207-1220).