

Araştırma Makalesi

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Finansal Tablolarda Raporlanması – Borsa İstanbul Örneği¹

Measurement and Reporting of Biological Assets Under TAS 41 Agricultural – The Case of Borsa İstanbul

<p>Turgay YAVUZARSLAN Öğr. Gör. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Çarşamba Ticaret Borsası MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü turgay.yavuzarslan@omu.edu.tr https://orcid.org/0000-0002-0481-1279</p>	<p>Yıldız ÖZERHAN Prof. Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü yildiz.ozerhan@hbv.edu.tr https://orcid.org/0000-0003-1293-4364</p>
--	--

Makale Gönderme Tarihi	Revizyon Tarihi	Kabul Tarihi
23.07.2019	16.08.2019	20.08.2019

Öz

Türkiye’de faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük çoğunluğu küçük olarak sınıflandırılabilir aile işletmelerinden oluşmaktadır. Tarım sektörü, nüfusun yeterli beslenmesinin, kırsal kesimin kalkınmasının ve tarımsal üretimin devamının sağlanması amacıyla devlet tarafından uygulanan teşviklerle önemli ölçüde desteklenmektedir. Uygulanan bu teşviklere rağmen, Borsa İstanbul’da işlem gören işletme sayısının sadece üç olması, büyük işletmelerin yetersizliğinin bir göstergesidir. Çalışmanın konusunu, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ve Borsa İstanbul’da işlem gören tarım ve hayvancılık işletmelerinin finansal tabloları ve dipnotlarının karşılaştırmalı bir şekilde irdelenmesi oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ve bu standartla ilişkili olarak TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 2 Stoklar standardındaki açıklamalara da yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre; Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren tarım ve hayvancılık işletmelerinin tamamı canlı varlıklarını finansal durum tablosunda birbirine benzer şekilde sınıflandırmakta ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçerek raporlamaktadır. İşletmelerin gerçeğe uygun değerlerin tespitinde esas aldıkları yöntemler ve canlı varlıkların alt sınıflandırılması detaylı bir şekilde dipnotlarda açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tarım muhasebesi, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, canlı varlıkların ölçümü, gerçeğe uygun değer

¹ Turgay Yavuzarslan tarafından hazırlanmış ‘TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Borsada İşlem Gören Süt İşletmelerinde Uygulanışı’ adlı yüksek lisans tezinden derlenmiştir.

Önerilen Atıf/Suggested Citation

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

Abstract

Most of the agricultural entities operating in Turkey are composed of small family businesses. Recently, government incentives have been increased in order to ensure adequate nutrition of the society and to ensure the continuation of development and agricultural production. Although these supports, there are only three agricultural companies on the stock exchange. The subject of this study is the agriculture entities operating in Borsa Istanbul. These entities must make accounting properly to Turkey Accounting Standards and Turkey Financial Reporting Standards. Accordingly to this, the financial statements and explanations of the agricultural and livestock entities in the stock exchange have been examined. The study shows that, classification of biological assets in companies is common. Biological assets are reported at fair value. Fair value source is explained. Biological assets are classified appropriately in the notes.

Keywords: *Agricultural accounting, TAS 41 Agriculture , measurement of biological assets, fair value*

Giriş

Tarımsal faaliyet, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi olarak tanımlanmaktadır (TMS 41, md. 5). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme ilkeleri ve dipnotlarda açıklanacak bilgiler yer almaktadır. Standartta, taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyetlerle ilişkili devlet teşviklerinin ölçümü ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin ilkeler açıklanmaktadır. Canlı varlıklar yaşayan hayvan veya bitkidir. Canlı varlıkların en önemli özelliği biyolojik dönüşüme konu olmasıdır. Biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan, büyüme, bozulma, üretim ve dölleme olarak adlandırılan süreci ifade etmektedir. Bu dönüşüm sürecinde canlı varlıkların maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değeri arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin bir kavak ağacı fidesi toprağa dikildikten yaklaşık 10 yıl sonra cari fiyatlarla maliyet bedelinin yaklaşık 20 katı bir satış bedeline sahip olmaktadır.

Biyolojik dönüşümün varlık üzerinde yarattığı değişiklikleri en iyi şekilde göstereceği için standartta canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılması esas alınmıştır (Tuğay, 2013). Bu kapsamda canlı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünün nasıl yapılacağı ve dönemler itibarıyla ortaya çıkan farkların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağı önem kazanmaya başlamış ve bu kapsamda ayrı bir finansal raporlama standardı olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı yayınlanmıştır.

Türkiye’de KAYİK olarak nitelendirilen kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygun olarak raporlama yapmak zorunluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda, pay senetleri Borsa İstanbul’da işlem gören tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin de canlı varlıklarını TMS 41’e uygun olarak ölçmeleri ve finansal tablolarda raporlamaları gerekmektedir. Çalışmada, TMS 41 kapsamında canlı varlıkların ölçümü ve raporlanmasına ilişkin ilkeler açıklanmış ve Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren tarım ve hayvancılık sektöründeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotları incelenerek standarttaki ilkeler çerçevesinde bir karşılaştırma yapılmıştır.

TMS 41 Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlık veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilebilmesi için varlık tanımını karşılaması gerekir. Aşağıdaki koşulların tamamının sağlanması durumunda canlı varlık veya hasat edilmemiş tarımsal ürün kayda alınarak finansal tablolarda raporlanması sağlanır (TMS 41, md. 10):

- Varlığın geçmişte meydana gelen olaylar sonucu işletmede kontrol ediliyor olması,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama ihtimalinin olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Varlığın gelecekte sağlayacağı faydalar, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, md. 11). Kontrolün geçmiş olaylar sonucu gerçekleşmesi ise varlığı işletmenin yetiştirmesi veya satın almış olması ile sağlanacaktır. Canlı bir hayvanın işletmede doğması veya satın alınması, sebze fidelerinin satın alınıp veya işletmede tohumdan yetiştirilip, bunlardan ürün elde edilmesi süreci buna örnek olarak gösterilebilir. Bir işletmede süs havuzunda ördek beslenmesi söz konusu hayvanlardan gelecekte işletmeye sağlanacak bir ekonomik faydanın bulunmamasından dolayı canlı varlık olarak kayda alınmaz. Diğer taraftan bir varlığın gerçeğe uygun değeri veya maliyeti güvenilir olarak ölçülemiyorsa varlık olarak kayda alınması uygun olmayacaktır. Canlı varlık veya tarımsal ürünün geçmiş olayların sonucunda ortaya çıkması bu varlıkların bir maliyetinin olacağına göstergesi olarak kabul edilebilir. Maliyetin belirlenememe durumu ancak işletmede doğan canlı varlıklar için söz konusu olabilir. Bu durumda da varlığın gelecekte sağlayacağı fayda onun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde yardımcı olacaktır.

Canlı varlıklar ilk kayda alınırken ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar hariç gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değerinin ölçümünde “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” standardına atıfta bulunmaktadır. TFRS 13’te gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyat (TFRS 13, md.9) olarak tanımlanmaktadır.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken; varlığın mevcut konum ve durumu ile varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin kısıtlamalar göz önünde bulundurulur. Canlı varlığın durumu, örneğin olgunlaşmış olgunlaşmadığına göre değerlendirilmelidir. Varlığın ürün verme durumu (olgunlaşma durumu) gerçeğe uygun değeri üzerinde önemli etkiye sahiptir. Aynı zamanda varlığın konumu, pazara olan uzaklığı, talep durumu gerçeğe uygun değeri etkileyen diğer unsurlardır. Varlıkların gerçeğe uygun değeri tek başına veya grup olarak belirlenebilir. (TFRS 13, md.13). Canlı varlıklarda, örneğin büyükbaş hayvanların her biri ayrı ayrı ele alınıp değerlendirilebilirken, bir buğday tarlasındaki bitkilerin toplu olarak değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşımdır.

Gerçeğe uygun değerinin tespitinde, varlığın satış işleminin asıl piyasada, asıl piyasanın olmadığı durumda ise varlığa ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır (TFRS 13, md.16). Asıl piyasa, varlığın en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır. Örneğin, bir süt ineği için süt ineklerinin alınıp satıldığı piyasa asıl piyasa, kasaplık büyükbaş hayvanların alınıp satıldığı piyasa ise diğer en avantajlı piyasa olacaktır. Bununla birlikte asıl piyasa ve en avantajlı piyasa karşılaştırması varlığın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Süt veriminin en yüksek olduğu çağda bir süt ineği için yukarıda bahsedilen süt ineği piyasası asıl piyasa olacakken, süt veriminin sonuna gelmiş bir süt ineği için kasaplık hayvan piyasası asıl piyasa haline gelecektir.

Normal şartlarda işletmelerin kendileri için öncelikli olarak asıl piyasayı seçecekleri kabul edilmektedir. Asıl piyasası bulunan bir varlık diğer piyasalarda daha yüksek bir fiyata sahip olsalar dahi gerçeğe uygun değer belirlenirken asıl piyasadaki değer esas alınır (TFRS 13, md. 18). Gözlemlenebilir bir piyasa bulunmadığı durumlarda dahi piyasadaki alıcı veya satıcı açısından düşünülerek gerçeğe uygun değer belirlenmeye çalışılır. Varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanıldığı-kullanılacağı dikkate alınır (TFRS 13, md.27). Varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanımı, varlığın fiziki olarak mümkün olan, yasalara uygun ve finansal açıdan elverişli bir biçimde kullanımına göre belirlenir (TFRS 13, md. 28). Varlığın fiziki olarak mümkün kullanımı fiziksel özelliklerine göre belirlenir. Örneğin, bir tavuğun yumurta verimi veya et verimi fiziksel olarak mümkündür. Yasalara uygun kullanım ise yasal sınırlamalara göre belirlenir. Örneğin, süt ineklerinin verimli çağlarında kesimleri Türkiye’de yasaklanmıştır. Finansal açıdan elverişli kullanım, fiziken ve yasal kullanımın, varlığa yapılan yatırımın işletmeye nakit akışı veya gelir sağlama durumuna göre belirlenir. Örneğin, et üretimi amaçlı at beslemenin, fiziki olarak ve Türkiye’deki yasalara göre önünde bir engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte bu yatırım işletmeye bu amaçtan beklediği

getiriyi sağlamayacaktır. En iyi ve en üst seviyede kullanım, işletmede mevcut diğer tamamlayıcı varlıklarla birlikte sağlanıyorsa piyasadaki katılımcıların bu varlıklara sahip olduğu varsayılır. Örneğin bir aydınlatma sistemi, yumurta tavuğundan en yüksek verimin alınmasını sağlıyorsa (yumurta verimi tavuğun gerçeğe uygun değerini etkileyeceği için) piyasadaki katılımcıların bu aydınlatma sistemine sahip olduğu varsayılır.

Varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değerın esas alınması varlık için en doğru ve yasalara en uygun değerın belirlendiği anlamına gelmemektedir. Aynı şekilde değerlemenin yasal mevzuata uygun olarak yapılması bu değerın gerçeğe uygun değer olduğunu göstermez. İşletme ile ilgili finansal tabloları düzenleyenlere esneklik tanıyarak kendi ölçütlerini kullanma imkânı sağlar. Sağlanan bu esneklik, bunun kötüye kullanılma ihtimaliyle ilgili endişeleri de beraberinde getirmektedir (Şensoy, 2014).

Canlı varlıklar biyolojik özelliklerinden dolayı doğma, büyüme, olgunlaşma gibi bir takım evrelerden geçmektedirler. Bu değişimler neticesinde canlı varlıkların TMS 41'e göre ölçümü yapılarak finansal tabloların güvenilirliği artırılmış olunur (Gültekin, 2014). Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir. Biyolojik dönüşüm ve aktif bir piyasanın bir araya gelmesiyle canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenmiş olmaktadır. Biyolojik dönüşüm sonucu varlık zamana bağlı olarak sürekli değişmektedir. Bu değişimler de varlık fiyatında önemli değişiklikler yaratmaktadır. Bu değişim bir noktaya kadar artış yönünde olacakken, bir müddet sonra varlığın değerini azaltmaya başlayacaktır (Demirkol, 2008).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile ölçümü esastır. Bu varlıklar, her dönem gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ölçüm farklarından doğan kâr veya zarar sonuç hesaplarına aktarılır. Dönen varlıklarda yer alan canlı varlıkların elde edilmesi ve/veya bunların yetiştirilmesi ile ilgili giderler ise bu varlıkların maliyetine eklenmektedir. Duran varlıklarda yer alan canlı varlıklarda olgunluğa erişmemiş canlı varlıklar için yapılan harcamalar da varlığın maliyetine eklenir. Olgunlaşmış canlı varlıklar için yapılan harcamalar ise bunlardan üretilen ürünlerinin maliyetine aktarılır. Örneğin, süt üretiminde bulunan canlı hayvana verilen yemler doğrudan üretilen sütün maliyetine eklenmektedir. Her raporlama döneminde canlı varlıklar gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Varlığın dönem sonundaki kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Bu işlem sonucunda varlığın kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri birbirine eşit hale getirilmiş olur. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri, canlı varlığın piyasa fiyatından satış maliyetlerinin düşülmesiyle elde edilmektedir. Satış maliyetleri; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere canlı varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ifade etmektedir (Özerhan & Yanık, 2015). Örneğin, et üretimi için beslenen hayvanların belediyenin belirlediği yerlerde, mezbaha, kasaplık ve veterinerlik ücretleri ödenmek koşuluyla kesilmesi zorunlu tutulduğunda tüm bunlar satış maliyeti olarak sayılacak ve piyasa fiyatından düşülecektir. Yine canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler de hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmektedir.

Gerçeğe uygun değere göre değerlendirme yapmanın amacı yalnızca dönem kârını doğru hesaplamak değildir. Bununla birlikte işletmenin piyasa değerinin doğru bir şekilde ortaya konması da amaçlanmaktadır. Tarihi maliyete göre raporlama yapıldığında özellikle canlı varlıklar açısından bunların piyasa değeri ile kayıtlı değerleri arasında büyük farklar ortaya çıkmaktadır. Varlıkların değerinin doğru olmaması da işletmenin piyasa değerinin doğru ölçülememesine sebep olacaktır. (Taştan ve diğerleri, 2013).

Canlı varlıkların üreme yolu ile edinilmeleri bu varlıkların ilk muhasebeleştirme esnasında ölçümünü özellikli kılmaktadır. Üreme yolu ile elde edilen canlı varlıkların değerini belirlemek ve bu varlıkların işletmenin ekonomik ve finansal sonuçlar üzerindeki etkisini yansıtmak önem arz etmektedir (Özulucan & Deran, 2008). İşletmelerde doğal yollardan doğan varlıklar herhangi bir maliyet bedeline sahip olmayacaklarından, bunlar için değerlendirme işlemi zorunlu olacaktır. Suni tohumlama yoluyla doğacak canlı varlıklar için ise bir maliyetten bahsedilebilecektir.

Örneğin, bir sığırın suni tohumlaması, doğumunun yaptırılması ve hamilelik süreci boyunca bakımı için veterinerlik hizmetlerine ödenen ücret o canlı hayvanın maliyetini gösterecektir.

Gerçeğe uygun değer, genel olarak, piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı yöntemlerine göre belirlenir. Piyasa yaklaşımı, özdeş veya karşılaştırılabilir varlıklar, borçlar veya varlık ve borçlardan oluşan bir grubu (bir iş gibi) içeren piyasa işlemlerinden elde edilen fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanan değerlendirme yöntemidir. Maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek amacıyla hali hazırda gerekli olan cari tutarı yansıtan bir değerlendirme yöntemidir. Gelir yaklaşımı ise gelecek değeri (örneğin nakit akışları ya da gelir ve giderleri) tek bir bugünkü değere (başka bir ifade ile iskonto edilmiş tutara) dönüştüren değerlendirme yöntemidir. Gelir yaklaşımında gelecekte sağlanması beklenen faydalar üzerinden cari piyasa beklentileri esas alınarak gerçeğe uygun değer tespit edilir.

Piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer oluşmaması durumunda, canlı varlıktan beklenen net nakit akışlarının, cari iskonto oranı üzerinden hesaplanmış net bugünkü değeri kullanılır. Elde edilen net bugünkü değer gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılır. İşletmenin tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplamasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibarıyla gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. Beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında piyasa katılımcılarının varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınır (Sağlam, Şengel & Öztürk, 2009). Belirtilen üç yöntem arasında gerçeğe uygun değer ölçülmesinde piyasa yaklaşımının dikkate alınması en doğru seçenek olacaktır.

Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın mevcut durumdaki yerine ve durumuna göre değişmektedir. Örneğin bir ineğin bulunduğu yerin pazara olan uzaklığı o ineğin mevcut durumdaki yerini ifade etmektedir. İneğin pazara olan uzaklığı ile pazara götürme sırasında katlanılacak maliyetlerin değişeceği açıktır. Canlı varlığın durumuna ilişkin bir örnek ise şu şekilde verilebilir: Bir domates tarlasının aşırı yağış nedeniyle zarar görmüş olması ya da bir kayısı bahçesindeki ağaçlarda baş gösteren hastalık gerçeğe uygun değer değişmesine neden olabilecektir (Özerhan & Yanık, 2015). Kurban bayramında satılmak üzere Balıkesir’de beslenen büyükbaş hayvan ile Erzurum’da beslenen büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri pazarlara ulaştırma maliyetleri açısından farklı olacaktır.

Bazı durumlarda da aktif piyasa varlığın gerçeğe uygun değerini geçici olarak doğru yansıtmayabilir. İşletme bu tür durumlara karşı bir politika belirler ve bunu tutarlı bir şekilde uygular. (TFRS 13, md. 79). Bu duruma örnek olarak, kurban bayramı sonrası, kasaplık hayvan piyasası gösterilebilir. Kurban bayramı ertesinde hane halkının kasaplık et talebinin azalması kasaplık hayvan piyasasında fiyatların geçici olarak düşmesine neden olmakta ve kısa süreliğine piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değeri doğru olarak yansıtamamaktadır.

Tarımsal Faaliyetler standardına göre maliyet aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması,
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi

Küçük biyolojik dönüşümler ilk kayıtlamada ortaya çıkıyorsa, örneğin meyve ağacı fidanlarının bilanço gününde dikilmesi gibi, maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir. Böyle bir durumda büyümekte olan fidanların piyasa fiyatı henüz oluşmamış olacaktır (Örten vd., 2015). Uzun sürede yetişen ağaçlarda da bunların ilk yetişme dönemindeki yıllarda gösterdikleri büyümeye göre fiyatları önemli ölçüde değişmeyecektir.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek elde edilen kazanç veya zarar ilgili dönemin kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimden ortaya çıkan kâr veya

zarar yine ilgili dönemlerin kâr veya zararının hesabında dikkate alınır. Bazı durumlarda ilk muhasebeleştirme esnasında zararın ortaya çıkması (ürünün maliyetinin, gerçeğe uygun değerinden yüksek olması) muhtemeldir. Örneğin, kuluçka makinesinde üretilmiş bir civcivin gerçeğe uygun değerinin kuluçka makinesinde civciv için harcanan elektrik giderinden düşük olması durumunda ilk muhasebeleştirmede zarar ortaya çıkacaktır. Buna karşılık, doğal yollardan herhangi bir maliyete katlanmaksızın işletmede elde edilmiş canlı varlıkların aktifleştirilmesinde ise kar ortaya çıkacaktır.

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebileceğini varsaymaktadır. Ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin bu şekilde güvenilir olarak ölçülebileceğini varsaymak bunun her koşulda mümkün olacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim ilk muhasebeleştirme sırasında canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülememesi de mümkündür. Buna göre, ilk muhasebeleştirme sırasında canlı varlığın piyasa fiyatı veya değerinin bulunmadığı açık olarak anlaşıldığında canlı varlığın maliyet değerinden her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir (Özerhan & Yanık, 2015). Maliyet bedelinin belirlenmesinde TMS 2 Stoklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına atıfta bulunmaktadır (TMS 41, md. 33). Dönen varlıklarda yer alan canlı varlıklar için TMS 2 Stoklar standardı, duran varlıklarda yer alan canlı varlıklar için ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı açıktır. Duran varlıklarda yer alan canlı varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde ise TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardındaki ilkeler göz önünde bulundurulur.

Borsa İstanbul'da İşlem Gören Tarım ve Hayvancılık İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Borsa İstanbul'da tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyet gösteren üç işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler süt üretimi amaçlı besicilik ve diğer tarımsal faaliyetlerle uğraşmaktadırlar. Çalışmada söz konusu işletmelerin 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait finansal durum tabloları ve dipnotları incelenmiş ve standarttaki ilkeler çerçevesinde ölçüm ve raporlama esasları karşılaştırmalı bir şekilde irdelenmiştir.

İncelemeye konu olan işletmeler, Balıkesir ilinde faaliyet gösteren Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., Düzce ilinde faaliyet gösteren Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Kırklareli ilinde faaliyet gösteren İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.'dir.

Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İlgili işletmenin 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait finansal durum tablosunda raporlanan toplam canlı varlıklar aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
KISAVADELİ CANLI VARLIKLAR	1.573.144	1.890.491	2.176.423	2.787.410
UZUN VADELİ CANLI VARLIKLAR	10.924.138	13.923.761	15.810.204	18.295.736
TOPLAM	12.497.282	15.814.252	17.986.627	21.083.146

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun olarak, işletmede canlı varlıklar ayrı bir başlık altında raporlanmıştır. Kısa vadeli canlı varlıklar dönen varlıklar arasında, stoklar grubundan sonra; uzun vadeli canlı varlıklar ise duran varlıklar arasında, diğer alacaklardan sonra ve maddi duran varlıklardan önce raporlanmaktadır.

Canlı varlıkların tarımsal faaliyetler ve canlı hayvanlar arasındaki dağılımı ve bunların gerçeğe uygun değerleri 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılları itibariyle dipnotlarda aşağıdaki şekilde raporlanmaktadır:

Tablo 2: Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Varlık Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	1.573.144	1.890.491	2.176.423	2.787.410
- Tarımsal Faaliyetler	88.744	94.691	111.423	124.410
- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	1.484.400	1.795.800	2.065.000	2.663.000
Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	10.924.138	13.923.761	15.810.204	18.295.736
- Tarımsal Faaliyetler	70.907	70.907	70.907	78.320
- Canlı Büyükbaş Hayvanlar	10.853.231	13.852.854	15.739.297	18.217.416
Toplam	12.497.282	15.814.252	17.986.627	21.083.146

Dipnotlarda canlı varlıklar tarımsal faaliyetler ve canlı büyükbaş hayvanlar olarak sınıflandırılmakta ve daha sonra her bir varlık unsuru için ayrıntılı açıklamalara yer verilmektedir.

Canlı varlıkların detaylı sınıflandırması, miktarları ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Tarımsal Faaliyetler Detayı

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018	
Tarımsal Faaliyetler	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer
Yonca	37.411	37.411	68.358	68.358	4.373	4.373	3.021	3.021
Fiğ Otu	41.426	41.426	26.333	26.333	107.050	107.050	121.389	121.389
Buğday	9.907	9.907	-	-	-	-	-	-
Zeytinlik	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907	70.907
Fıstık	-	-	-	-	-	-	7.413	7.413
Çamı								
Toplam	159.651	159.651	165.598	165.598	182.330	182.330	202.730	202.730

Standarda uygun olarak tarımsal faaliyetler detaylı olarak sınıflandırılmış ve her bir kalemin maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değerleri ayrı ayrı açıklanmıştır. Tablo açıklamasında, yonca, fiğ, buğday ve zeytin ağaçlarının maliyetinin, ilk maliyetin yüklenmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleştiği için gerçeğe uygun değere yakın olduğu ifade edilmektedir.

Tablo 4: Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri A.Ş. Canlı Hayvanları Detayı

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018	
	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer	Adet	Gerçeğe Uygun Değer
Erkek Hayvanlar	426	1.484.400	548	1.795.800	533	2.065.000	587	2.663.000
- Erkek Buzağı	146	291.200	201	399.000	203	525.000	198	607.000

- Erkek Dana	280	1.193.200	347	1.396.800	330	1.540.000	389	2.056.000
Dişi Hayvanlar	1.482	10.853.231	1.842	13.852.854	1.845	15.739.297	1.949	18.217.416
- Dişi Buzağı	200	612.115	306	1.005.583	257	917.127	351	1.544.850
- Düve	478	3.314.210	522	3.651.021	640	5.214.281	600	5.598.270
- Sağmal İnek	682	5.809.611	914	8.230.837	835	8.389.679	911	10.031.631
- Kurudaki İnek	122	1.117.295	100	965.413	113	1.218.210	87	1.042.665
Toplam Canlı Varlık	1.908	12.337.631	2.390	15.648.654	2.378	17.804.297	2.536	20.880.416

Dipnotlarda standarda uygun olarak, canlı varlıkların olgunlaşma düzeyine göre detaylı sınıflandırması yapılmıştır (TMS 41, canlı hayvanlarda olgunlaşma düzeyine göre gerçeğe uygun değerde önemli farklılıklar olacağından, bunların detaylı sınıflandırılmasını tavsiye etmektedir). Finansal tablo açıklamalarında erkek ve dişi hayvanların gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülerek değerlendirilmiştir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına uygun olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülerek ölçümünden doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zararın oluştuğu dönemde kâr veya zararda raporlandığı belirtilmektedir.

Gerçeğe uygun değer tahmininde standarda uygun olarak her bir hayvan grubunda yer alan hayvanların yaşları ile canlı varlıkların önemli özellikleri göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği'nin yayınladığı damızlık belgeli düve fiyatları baz alınarak gerçeğe uygun değer tespitinde bulunulmuştur. Ayrıca hayvanın sağlık durumu, aşılama ve tedavi kaydı, pedigrî kaydı, aile süt ortalaması, pedigrîde bulunan baba ve büyükbabaların genetik aktarma derecesi, gebe düvelerde tohumlama boğasının genetik aktarma derecesi gibi faktörler de gerçeğe uygun değer belirlenmesinde dikkate alınmıştır.

Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Uygulaması

İlgili işletmenin 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait finansal durum tablosunda raporlanan canlı varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 5: Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
KISA VADELİ CANLI VARLIKLAR	224.054	177.625	408.700	185.440
UZUN VADELİ CANLI VARLIKLAR	2.257.617	2.054.316	2.104.516	2.920.000
TOPLAM	2.481.671	2.231.941	2.513.216	3.105.440

İşletmede TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun olarak canlı varlıklar ayrı bir başlık altında raporlanmaktadır. Kısa vadeli canlı varlıklar dönen varlıklar arasında, stoklardan sonra; uzun vadeli canlı varlıklar ise duran varlıklar arasında maddi duran varlıklardan önce raporlanmaktadır.

Finansal durum tablosu dipnotlarında son 3 yıla ait canlı varlıkların detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Varlıklar Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Kısa Vadeli Canlı Varlıklar	224.054	177.625	408.700	185.440
- Canlı Hayvanlar	-	56.109	222.300	185.440
- Tarımsal Ürünler	224.054	121.516	186.400	-

Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	2.257.617	2.054.316	2.104.516	2.920.000
- Canlı Hayvanlar	2.257.617	2.054.316	2.104.516	2.920.000
Toplam	2.481.671	2.231.941	2.513.216	3.105.440

Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve canlı hayvanlar olarak ikiye ayrılmıştır. Uzun vadeli canlı varlıklar içerisinde tarımsal ürünün bulunmadığı, kısa vadeli canlı varlıklarda ise tarımsal ürünlerin önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Tarımsal ürünlerin detaylı bilgileri ile maliyet ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 7: Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Tarımsal Faaliyetler Detayı

Tarımsal ürünler	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017	
	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet	Gerçeğe Uygun Değer
Yonca ve Mısır	168.840	168.840	-	-	-	-
Tarımsal Ürün	19.284	55.214	146.397	121.516	136.008	186.400
Toplam	188.124	224.054	146.397	121.516	136.008	186.400

Tarımsal Faaliyetler standardına uygun olarak yonca ve mısır maliyetinin ilk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm geçirdiğinden gerçeğe uygun değere yakın olduğu ifade edilmiştir. İşletme 2018 yılına ilişkin yaptığı bildirimlerde finansal tablo açıklamalarında tarımsal faaliyetlere ilişkin detaylı bilgilere yer vermemiştir. Bu nedenle Tablo 7’de 2018 yılı verileri sunulamamıştır.

Canlı hayvanlara ilişkin detaylı bilgiler finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: Taç Tarım Ürünleri Hayvancılık, Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Canlı Hayvanları

Canlı Hayvanlar	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
Dişi hayvanlar	1.172.000	1.307.000	1.576.000
Erkek hayvanlar	486.000	315.000	513.000
Koyunlar	584.100	416.800	584.100
Besi Tavukları	-	56.108	222.299
Yumurta Tavukları	15.517	15.517	15.517
Toplam	2.257.617	2.110.425	2.326.816

İşletme canlı hayvanları ilk olarak türlerine göre sınıflandırmıştır. Büyükbaş hayvanlar dişi ve erkek olarak sınıflandırılmış, diğerleri ise toplu olarak sunulmuştur. İşletme büyükbaş hayvanların dışında, koyun, besi ve yumurta tavuğu da yetiştirmektedir. Dipnotlarda büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinin, Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği’nin yayınladığı damızlık belgeli düve fiyatları baz alınarak tespit edildiği ifade edilmiştir.

Ayrıca dipnotlarda her bir canlı hayvan grubu olgunlaşma seviyesine göre detaylı olarak raporlanmıştır. İşletme 2018 yılına ilişkin yaptığı bildirimlerde finansal tablo açıklamalarında canlı hayvanlara ilişkin detaylı bilgilere yer vermemiştir. Bu nedenle Tablo 8’de 2018 yılı verileri sunulamamıştır.

İz Hayvancılık Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Uygulaması

İlgili işletmenin 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında finansal durum tablosunda raporlanan canlı varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 9: İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlıkları

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
CANLI VARLIKLAR KISA VADELİ	512.106	1.212.316	1.086.692	1.862.001
CANLI VARLIKLAR UZUN VADELİ	10.338.759	10.113.546	9.622.661	13.872.226
TOPLAM	10.850.865	11.325.862	10.709.353	15.734.227

İşletmede TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun olarak canlı varlıklar ayrı bir başlık altında raporlanmaktadır. Kısa vadeli canlı varlıklar dönen varlıklar arasında stoklardan sonra; uzun vadeli canlı varlıklar ise duran varlıklar arasında maddi duran varlıklardan önce raporlanmaktadır.

Canlı varlıklara ilişkin detaylı bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 10: İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Varlıklar Sınıflandırması

	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
CANLI VARLIKLAR (KISA VADELİ)	512.106	1.212.316	1.086.692	1.862.001
- Büyükbaş hayvanlar (Besi)	173.650	151.154	367.704	1.130.218
- Hasat edilmemiş tarımsal ürünler	338.456	1.061.162	718.988	731.783
CANLI VARLIKLAR (UZUN VADELİ)	10.338.759	10.113.546	9.622.661	13.872.226
- Büyükbaş hayvanlar (Süt üretimi)	8.190.692	8.106.083	7.731.413	10.816.226
- Meyve bahçeleri	2.148.067	2.007.463	1.891.248	3.056.000
TOPLAM	10.850.865	11.325.862	10.709.353	13.872.226

Canlı varlıklar dipnotlarda ilk olarak hasat edilmemiş tarımsal ürünler, büyükbaş canlı varlıklar ve meyve ağaçları şeklinde sınıflandırılmıştır. Meyve bahçeleri elma ağaçları ve fidanlarından oluşmakta olup işletme bunları taşıyıcı bitki olarak değerlendirmemiş ve canlı varlıklarda raporlamıştır.

Canlı hayvanların detaylı bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 11: İz Hayvancılık, Tarım ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. Canlı Hayvan Detayları

	31.12.2015		31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018	
	Adet	Tutar	Adet	Tutar	Adet	Tutar	Adet	Tutar
Besi Hayvanları (Erkek)	58	173.650	66	151.154	90	367.704	176	1.130.218
Kısa Vadeli Canlı Hayvan Toplamı	58	173.650	66	151.154	90	367.704	176	1.130.218
Dişi Buzağı	194	709.778	129	478.307	133	691.213	213	1.522.950
Düve	282	2.702.442	123	1.399.328	-	-	56	881.961
Sağmal İnek	436	4.094.325	493	5.083.815	484	5.778.767	489	7.242.595
Kurudaki İnek	65	684.147	101	1.144.633	97	1.261.433	69	1.168.720
Uzun Vadeli Canlı Hayvan Toplamı	977	8.190.692	846	8.106.083	714	7.731.413	827	10.816.226
Genel Toplam	1.035	8.364.342	912	8.257.237	804	8.099.117	1.003	11.946.445

Canlı hayvanlar olgunlaşma düzeyine göre detaylı sınıflandırılmış, adetleri ve gerçeğe uygun değerleri dipnotlarda ayrıntılı biçimde sunulmuştur. Kısa vadeli canlı hayvanlar sadece erkek besi hayvanlarından oluşmaktadır. Uzun vadeli canlı varlıklar ise buzağı, düve, sağılan inek ve sağılmayan inek (kurudaki inek) olarak sınıflandırılmıştır.

Dipnot açıklamalarında, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülerek doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zararın oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alındığı belirtilmiştir.

Canlı hayvanların gerçeğe uygun değerinin tahmininde, Kırklareli İli Süt Üreticileri Birliği'nden görüş alındığı ve piyasa koşullarının göz önünde bulundurularak her bir büyükbaş hayvan grubunun özelliklerinin değerlendirildiği belirtilmiştir.

Açıklamalarda, meyve bahçelerinin uzman kuruluş raporu sonucunda gerçeğe uygun değere göre raporlandığı belirtilmiştir. Uzman kuruluş, meyve ağaçlarının yaşlarına ve cinslerine dikkat ederek gerçeğe uygun değerlerini tespit etmektedir.

Sonuç

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda standardın getirdiği en önemli yenilik, canlı varlıkların değişim-dönüşüm kapasitesine sahip olmaları nedeniyle sabit bir değere sahip olmayacaklarını göz önünde bulundurarak gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle raporlanmasıdır. Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümleme sonucunda her dönem ortaya çıkan değerlendirme farklarından doğan kazanç-zarar da ilgili yılların finansal tablolarında raporlanmaktadır. Burada ortaya çıkan değerlendirme farkları duran varlıklarda yer alan (uzun vadeli) canlı varlıklardan elde edilen ürünlerin maliyetini etkilemeksizin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerin varlıklarının önemli bir kısmını oluşturan canlı varlıkları gerçeğe uygun değer üzerinden raporlamasının bilgi kullanıcılarına bu işletmeler hakkında en doğru bilgiyi sunacağı varsayılmaktadır. Gerçeğe uygun değer manipüle edilme ihtimali hakkındaki endişeler finansal tablo dipnotlarında gerçeğe uygun değer belirlenme yönteminin belirtilmesiyle asgari seviyeye inecektir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumda, varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklükleri düşülerek ölçüm gerçekleştirilir ve finansal tablolarda raporlanır. Maliyetin ölçümüne ilişkin olarak standart, dönen varlıklarda yer alan canlı varlıklar için TMS 2 Stoklar standardına, duran varlıklarda yer alan canlı varlıklar için ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına atıfta bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında incelenen Borsa İstanbul'da işlem gören tarım ve hayvancılık işletmelerinin tümü finansal durum tablosunda canlı varlıklarını ayrı bir başlıkta raporlamaktadır. Dönen varlıklar arasında raporlanan canlı varlıklar kısa vadeli, duran varlıklar arasında raporlanan canlı varlıklar uzun vadeli olarak nitelendirilmekte ve bu başlıklar altında sınıflandırılmaktadır. Dipnotlarda canlı varlıklar öncelikle tarımsal ürün ve canlı hayvanlar olarak ikili sınıflamaya tabi tutulmakta, daha sonra her bir gruba ait olgunlaşma düzeyine göre ayrıntılı bilgilere yer verilmektedir. İncelenen işletmelerin tamamı, canlı varlıkları gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşmek suretiyle raporlamaktadır. Gerçeğe uygun değer tespitinde Türkiye Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği, Kırklareli İli Süt Üreticileri Birliği gibi kuruluşlardan elde edilen bilgiler dikkate alınmaktadır. Özellikle hayvan yetiştiriciliği açısından aktif bir piyasanın bulunması, gerçeğe uygun değer tespitinde objektif verilerin kullanıldığının bir göstergesi olmaktadır.

KAYNAKÇA

- Demirkol, Ömer F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2 (1), 113- 124.
- Gültekin, N. (2014). *Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Yumurtacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aksaray.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi.
- Özerhan, Y. & Yanık, S. (2015). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Türmob.
- Özulucan, A. & Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS - 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25 (1), 1- 22.
- Sağlam, N., Şengel, S. & Öztürk, B. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Şensoy, H. (2014). *Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Taştan, H., Azaltun, M. & Mert, H. (2013) Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2 (15), 117- 130.
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü Standardı
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
- TMS 2 Stoklar Standardı
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (8) ,148- 165.

Araştırma Makalesi

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Finansal Tablolarda Raporlanması – Borsa İstanbul Örneği

Measurement and Reporting of Biological Assets Under TAS 41 Agricultural – The Case of Borsa İstanbul

<p>Turgay YAVUZARSLAN Öğr. Gör. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Çarşamba Ticaret Borsası MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü turgay.yavuzarslan@omu.edu.tr https://orcid.org/0000-0002-0481-1279</p>	<p>Yıldız ÖZERHAN Prof. Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölümü yildiz.ozerhan@hbv.edu.tr https://orcid.org/0000-0003-1293-4364</p>
--	--

EXTENDED SUMMARY

Turning biological assets which are subject to selling or recycling into agricultural products or different biological assets, and management of harvest process which is made by an entity is defined as agricultural activities. Agricultural standards featured in order to obtain accounting treatments and explanations about agricultural activities. Measurement of grants and financial reports about biological assets except for bearer plants, agricultural products at the point of harvest, and agricultural activities in the context of standard are considered. Biological assets are living animals or plants.

The most important characteristic of biological assets is being a subject to biological transformation. Biological assets cause qualitative and quantitative changes: they pass from biological transformation process which is called as growth, decay, production, and procreation. In this transformation process, between cost of biological assets and their fair value significant differences show up. For instance, a poplar tree seeding, approximately 10 years after it planted it has 20 times more selling value than its cost at current prices.

Due to the fact that the best way to show effects of biological transformation over biological assets is using fair value, in the standard, it is based on fair value to evaluate biological assets. Related to that how to measurement of fair value of biological assets and how to report differences that show up periodically in the financial statements are becoming increasingly important. That's why as an another financial reporting standard TAS 41 Agriculture is published.

In Turkey, entities that responsible for stating an account to the public, which is also called as KAYİK, have to do their reports appropriately to the Turkey Financial Reporting Standard. So that entities has agricultural activities that common stocks are processed in Borsa İstanbul have to measure and report their biological assets appropriately to TAS 41, as well. In this study, principals related to measurement and reporting of biological assets in TAS 41 are explained, and within this framework according to principals in standard by examining financial statements and notes of entities operate in Borsa İstanbul that are in agriculture and livestock sector a comparison is made.

TAS 41 Agriculture aims to increase reliability of the financial statements of entities that have businesses in this field. By taking into consideration that biological assets can't have a constant value due to the fact that they have a capacity of growth and maturation in this regard the most important innovation is reporting them by deducting their selling costs from their fair values. So

loss and gain that happens every period because of the measurement difference are transferred to related years' financial reports, as well. In here, measurement differences are directly transferred to profit or loss accounts without affecting cost of products that is produced from long term biological assets.

Reporting biological assets which generate huge amount of assets of the entities that deals with agricultural activities appropriately to their fair value provides the most accurate information about these entities to the information users. The concerns about the possibility of the manipulation of the fair value will be decreased by indicating the way how the measurement of the fair value is made in the financial statement notes.

TAS 41 hasn't given detailed explanation about how to identify the method of the fair value of the assets. With this regard TFRS 13 Fair Value Measurement is the standard that we need to apply.

Entities would try to assess priority assets' fair value. Otherwise it is reported by deducting accumulated amortization and accumulated depreciation from cost of asset. In this situation for cost of short term biological assets TAS 2 Inventory, for cost of long term biological assets TAS 16 Property, Plant and Equipment would be applied. For the impairment which happens in these, TMS 36 Impairment of Assets would be taken into consideration.

All the agriculture and livestock enterprises operate in Borsa İstanbul which are examined within context of the study, biological assets had been reported seperately in the financial statements. For all the three enterprises short term biological assets had been reported after inventories in the group of current assets, and long term assets had been reported before tangible assets. When assumption of the sorting and presenting assets according the liquidity is taken into consideration, this reporting method indicates that from the point of the view of the enterprises to liquidity of the biological assets are common.

For all the three enterprises first of all two groups are created: agricultural plants, and living animals. After that the detailed information belong to each group are presented according to their maturity level. As it is understood from here whole the enterprises produce both plant and animal.

For the whole enterprises, biological assets are reported by deducting selling costs from fair values. Yaprak A.Ş. and Taç A.Ş. clearly state that they obtained the fair value with the information that they gathered from Cattle Breeders Association of Turkey, and İz A.Ş. clearly states that they obtained the fair value by taking Kırklareli Province Milk Producers Union's opinion.

Yaprak A.Ş. and Taç A.Ş. explain the equality of the fair value and the cost appropriately to the standard with this statement: "it is close to fair value because it passed a very little biological transformation since the first cost was loaded".