

DERLEME MAKALE

**BOBİ FRS KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN
İNCELENMESİ VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER
STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

***INVESTIGATION OF AGRICULTURAL ACTIVITIES UNDER
FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM
SIZED ENTERPRISES AND COMPARISON WITH TAS-41
AGRICULTURE***

Prof. Dr. Hakan TAŞTAN *
Dr. Öğr. Üyesi Saime DOĞAN **

ÖZ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olup da tam set TFRS dışında kalan işletmelere yönelik olarak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS'nin Tarımsal Faaliyetler Bölümü, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına benzer şekilde tarımsal faaliyette bulunan işletmelere yönelik muhasebe ilkelerini açıklamaktadır.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme ilke ve esasları BOBİ FRS kapsamında uygulama örnekleri ile birlikte açıklandıktan sonra TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile karşılaştırması yapılmış, benzerlikleri ve temel farklılıkları ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler: BOBİ FRS, Tarımsal Faaliyetler, TMS/TFRS.

ABSTRACT

Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMEs) has been prepared and then put into effect by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) for businesses

* Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, hakantastan@klu.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1025-486X>

** Kırklareli Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, saimedogan@klu.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2638-9694>

that are subject to independent audit but not full set of TFRSs as of January 1, 2018. The Agricultural Activities Section of FRS for LMEs explains the accounting principles for businesses engaged in agricultural activities, similar to TAS 41 Agriculture.

In this study, after explaining the accounting principles for agricultural activities with application examples within the scope of FRS for LMEs, comparison with TAS 41 Agriculture is made similarities and fundamental differences are revealed.

Keywords: FRS for LMEs, Agricultural Activities, TAS/TFRS.

1. GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunu (TTK), genel olarak işletmeleri finansal tablolarını hazırlarken TFRS'lere uymalarını zorunlu kılmakla beraber; farklı büyüklükteki işletmeler, sektörler ve kâr amaçsız kuruluşlara özel birtakım standartlar düzenlemek için KGK'yı yetkili kılmıştır.

KGK tarafından yapılan değerlendirmede, TFRS uygulamalarının bağımsız denetim kapsamı ile aynı olması durumunda, ileriki senelerde bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi halinde belli büyüklüğün altındaki birçok işletme daha kompleks bir standart seti olan TFRS'yi uygulamak zorunda kalacak ve bu da bu işletmeler açısından ek maliyete neden olacağı belirtilmiştir. Diğer yandan Avrupa Birliği (AB) ve diğer gelişmiş ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) yalnızca borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırılmış ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmelere özel, maliyeti daha az ve daha basit olan finansal raporlama çerçevelerinin düzenlendiği gözlenmiştir. Bu nedenle 2014'te diğer ülke uygulamaları gibi TFRS uygulama kapsamı bağımsız denetim kapsamından ayrıştırılmış, TFRS uygulama kapsamı genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. Öte yandan, KAYİK'ler dışındaki işletmeler de isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabileceklerdir. Bu doğrultuda TFRS uygulamayan işletmelere yönelik finansal raporlama çerçevesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" olmuştur.

KGK tarafından yapılan çalışmalar sonucunda 29.07.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 56 sıra no'lu "BOBİ FRS Hakkında Tebliğ" ile Büyük ve

Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS’yi uygulamayan işletmelerde 01.01.2018’den itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konmuştur. Tebliğin eki olan standartlar sonrasında “BOBİ FRS 2017 Sürümü” olarak adlandırılmıştır.

“BOBİ FRS 2017 Sürümü”, yapılan birtakım iyileştirmeler, açıkça düzenlenmeyen konuların daha açık olarak ifade edilmesi, bazı kavramlar açısından TFRS’lerle daha uyumlu hale getirilmesi neticesinde 30.03.2021 tarihli Resmi Gazete’de (mükerrer) “*BOBİ FRS 2021 Sürümü*” olarak yeniden yayımlanmış ve 01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

BOBİ FRS’ye ihtiyaç duyulması ve sonrasında uygulamaya konulması ile birlikte literatürde ülkemizdeki mevcut muhasebe uygulamalarının karşılaştırılmasına yönelik birtakım çalışmalar yapılmış; benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmalar özellikle BOBİ FRS ile TFRS’nin karşılaştırılmasına yöneliktir. Temel konularda BOBİ FRS ile TFRS karşılaştırmasını yapan Gençoğlu (2017), çalışmada genel olarak BOBİ FRS’nin TFRS ile uyumlu olduğunu; bununla beraber TFRS’ye kıyasla daha sade bir dille kaleme alındığını, kapsama alınmayan standartların bulunduğunu ve uygulama kolaylıkları sağladığını belirtmiştir. Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında, BOBİ FRS’nin temel ilkeler kapsamında TFRS ile önemli düzeyde uyumlu olmakla beraber bazı temel farklılıklar bulunduğunu belirtmişlerdir. Gökçen ve diğerleri (2018) çalışmalarında BOBİ FRS ve TFRS setleri arasındaki farklılıklara değinmiş, bu farklılıkların özellikle BOBİ FRS kapsamında sunulan finansal raporların gerçeğe uygun finansal bilgi sunmada engel teşkil ettiğini belirtmişlerdir. Tunçez (2018) çalışmada, BOBİ FRS’nin genel olarak TFRS uygulamalarıyla uyumlu olsa da; TFRS’de gerçeğe uygun değer yönteminin, BOBİ FRS’de ise muhasebe uygulamalarında kolaylık sağlanması amacıyla maliyet yönteminin esas alındığı belirtmiştir.

BOBİ FRS ile VUK/MSUGT hükümlerinin karşılaştırmasını yapan Doğan (2018), BOBİ FRS’nin, bağımsız denetime emsal olacak bir finansal raporlamanın temel *özelliklerine* sahip olduğunu; diğer yandan VUK/MSUGT’nin finansal tabloların hazırlanmasında gerçeğe uygun sunum, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk gibi temel ilkeleri dikkate almadığını ifade etmiştir. Şen ve Özbirecikli (2018), BOBİ FRS’de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve VUK/MSUGT ile karşılaştırılması amacıyla yaptıkları çalışmada; MSUGT’nin eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içeren

BOBİ FRS’de bazı eksiklikler olmakla beraber BOBİ FRS sayesinde büyük ve orta büyüklükte işletmelerin TFRS ilkelerini daha kolayca uyguladıklarını tespit etmişlerdir.

Bunların dışında yapılmış olan diğer çalışmalar ise BOBİ FRS’nin stoklar, maddi-maddi olmayan duran varlıklar, hasılat gibi özellikli bazı konulara ilişkin bölümlerinin, TFRS ve VUK/MSUGT gibi diğer muhasebe uygulamalarıyla karşılaştırılmasına yönelik olarak yapılmıştır.

BOBİ FRS açısından tarımsal faaliyetlerin incelendiği ve TFRS ile karşılaştırmasının yapıldığı bu çalışmada; 2021 sürümündeki *BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler* bölümünde yer alan temel kavramlara ait tanımlar, finansal raporlamada kullanılacak hesaplar, muhasebeleştirme ve ölçme konuları örnek uygulamalar yardımıyla detaylıca açıklanmış sonrasında *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler* standardı ile benzer ve farklı yönlerine değinilmiştir.

2. BOBİ FRS KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLER

Tarımsal faaliyetler, BOBİ FRS’de Bölüm 7’de sunulmuştur. 14 paragraftan oluşan bu bölümde, faaliyet konusu tarım olan işletmelerin canlı varlıkları ile hasat dönemindeki tarımsal ürünlerin ölçümü ve finansal tablolarda sunumuna ilişkin ilkeler yer almaktadır.

Tarımsal ürünlerin hasat dönemindeki muhasebeleştirme esasları bu bölüm kapsamındayken, hasat işleminden sonra tarımsal ürün canlılığını kaybedip stok niteliği kazandığından bölüm kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu aşamada tarımsal ürün, genellikle stoklar veya diğer ilgili bölüm hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle tarımsal ürün, hasat zamanından sonra stok niteliğine geçiş yaptığından bu süreçten sonraki ölçüm, sunum ve finansal tablo dışı bırakma gibi işlemler artık “*Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler*” kapsamında olmayacaktır. Örneğin; canlı bir varlık olan sığır, tarımsal faaliyetler bölümü ilkeleri uyarınca muhasebeleştirilir. Ancak; sığırın kesilmesi sonucu elde edilen karkas et ve etin işlenmesi ile elde edilen sosis, sucuk, pastırma gibi ürünler canlılıklarını yitirmiş stok niteliğindeki tarımsal ürünler olduğundan “stoklar” bölümüne göre muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 7.1).

Bu kapsamda çalışmada, tarımsal faaliyetlere ilişkin temel kavramlara ait tanımlar, finansal raporlamada kullanılacak hesaplar ile muhasebeleştirme ve ölçme konuları üzerinde durulmuştur.

2.1. Tanımlar

Bölümde geçen terimler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (BOBİ FRS Par. 7.2).

Tarımsal faaliyet: Satmak, tarımsal ürün ya da başka bir canlı varlığa dönüştürmek için canlı varlıkların biyolojik dönüşüm süreçlerinin yönetilmesidir. Faaliyetin tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmesindeki temel ölçüt, biyolojik dönüşüm süreçlerinin işletme tarafından yönetilmesidir. Bu bağlamda, orman, deniz gibi yönetilmeyen kaynaklardan tarımsal ürün sağlanması tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilemez. Örneğin, denizden veya gölden balık tutulması bu bölüm kapsamında olmazken, kültür balıkçılığı olarak adlandırılan; deniz, akarsu, göl ya da tatlı su kıyılarında tecrit edilmiş alanlarda balık çeşitlerinin, kabukluların, su canlılarının ve su bitkilerinin doğal ortamları dışında yetiştirilmesi bu bölüm kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan işletmelerin yapılan yarışlarda kullandıkları at, güvercin, horoz, köpek gibi hayvanlar tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmez.

Biyolojik dönüşüm: Canlı bir varlıkta nitel ve nicel olarak değişim yaratan üretim, büyüme, bozulma vb. gibi süreçlerdir.

Canlı varlık: Benzer türde yaşayan hayvan ve bitkiler topluluğudur. Örneğin; keçi, sığır, meyve ağaçları, domates bitkisi gibi.

Tarımsal ürün: Canlı varlıktan hasat edilmiş üründür. Örneğin, koyundan elde edilmiş yün, şeker pancarından hasat edilmiş pancar, asma bitkisinden elde edilen üzüm, şarap, pekmez, şıra, sirke gibi.

Hasat: Canlı varlığın yaşamının sona ermesi veya ürünü canlı varlıktan ayırma işlemidir.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle tarım işletmelerinde bir varlığın ne zaman canlı varlık, ne zaman tarımsal ürün ve ne zaman mamul olacağı belirlenebilmektedir. Örneğin süt üretimi amacıyla kurulan bir büyükbaş canlı varlık işletmesinde sağmal inekler **canlı varlık** iken, sağım sonucu elde edilen süt **tarımsal ürün**, bu tarımsal ürünün işlenmesi neticesinde elde edilen yoğurt veya peynir ise **mamul** olarak değerlendirilecektir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin tanımlar kısmı TMS 41 hükümleri ile uyumludur.

2.2. Raporlamada Kullanılacak Hesaplar

Bu bölümde tanımlanan canlı varlıklar, finansal durum tablosunda varlığın niteliğine göre dönen veya duran varlık hesap sınıfı içerisinde yer alan “canlı varlıklar” hesap grubunda raporlanır (BOBİ FRS Par. 7.13).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde canlı varlıkların muhasebeleştirileceği hesap grubu ve hesap belirtilmemiştir. Kayıt yapanlar kendi görüş ve yorumları ile uzman kişilerin öneri ve yönlendirmeleri doğrultusunda kayıt yapmaktadırlar. Bu noktada, canlı varlığın ne amaçla alındığı, üretildiği ve elde tutulduğu dikkate alınmaktadır (Taştan, 2013, s. 110).

Mevcut Tekdüzen Hesap Planında (TDHP) canlı varlıklar için ayrı bir hesap grubu tanımlanmadığından, bu çalışmada KGK tarafından hazırlanan hesap planı taslağından yararlanılmıştır.

KGK hesap planı taslağında canlı varlıklar, dönen ve duran varlıklarda sırasıyla 17 ve 27 no.lu hesap gruplarında aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

17 CANLI VARLIKLAR

- 170 Tarla Bitkileri
- 171 Bahçe Bitkileri
- 172 Büyükbaş Hayvanlar
- 173 Küçükbaş Hayvanlar
- 174 Kanatlı Hayvanlar
- 175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

27 CANLI VARLIKLAR

- 270 Tarla Bitkileri
- 271 Ağaçlar
- 272 Büyükbaş Hayvanlar
- 273 Küçükbaş Hayvanlar
- 274 Kanatlı Hayvanlar
- 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
- 276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 277 Birikmiş Amortismanlar
- 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
- 279 Verilen Avanslar

Hasat edilmiş tarımsal ürünler ise 15 stoklar grubu altındaki bir hesapta takip edilmelidir. Ancak, KGK taslak hesap planında bu tür tarımsal ürünler için düzenlenmiş ayrı bir hesap bulunmamaktadır. Dolayısıyla hasat edilmiş tarımsal ürünler 152 mamuller hesabı altında izlenebilir. Nitekim 152 mamuller hesabı, üretim faaliyetleri sonucunda elde edilmiş ve satışa hazır durumdaki mamuller için kullanılmaktadır.

Her dönem değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklarda ortaya çıkan

değerleme farkları sonuç hesaplarına aktarılır. Canlı varlıkların edinilmesi veya yetiştirilmesi ile ilgili ortaya çıkan giderler, bu varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmelerinden dolayı, varlığın maliyetine dahil edilmeden, ilgili dönemde gider olarak sonuç hesaplarına aktarılır (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 147). Canlı varlık ve tarımsal ürünlerde ilk kayda alınma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlıklarda sonradan meydana gelen değer artış veya azalışları Kar veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabında takip edilir (BOBİ FRS Par. 7.14).

KGK taslak hesap planında değerlendirme artışları “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında, değerlendirme azalışları ise “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabında izlenir.

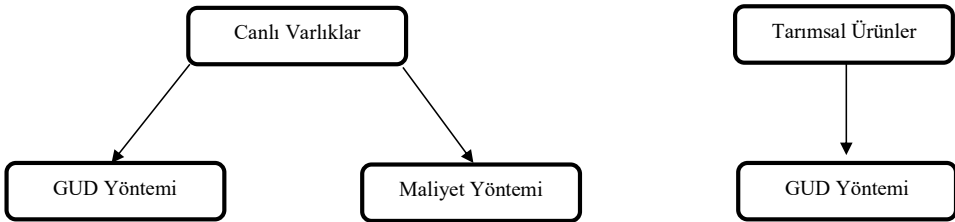
BOBİ FRS’de canlı varlık ve tarımsal ürünlerin gerek Finansal Durum Tablosu gerekse de Kar veya Zarar Tablosunda sunumuna ilişkin hükümler TMS 41 hükümleri ile uyumludur.

2.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bir canlı varlık ya da tarımsal ürün aşağıdaki koşulların mevcudiyeti durumunda muhasebeleştirilebilir (BOBİ FRS Par. 7.4 ve Paragraf 7.10):

- Varlığın işletme tarafından kontrol ediliyor olması,
- Varlığın işletmeye mali bir getiri sağlamasının olası olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değer ya da maliyetinin güvenilir biçimde ölçülmesi.

Yukarıdaki koşulları sağlayan canlı varlık ve tarımsal ürünler Şekil 1’deki yöntemler kullanılarak muhasebeleştirilir:



Şekil 1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünleri Muhasebeleştirme Yöntemleri

Kaynak: (Özbireckli ve diğerleri, 2017, s. 142)

Özetle, tarım işletmeleri canlı varlıklarını gerçeğe uygun yöntemi ya da maliyet yöntemi ile ölçerek finansal tablolara yansıtırlar. Tarımsal ürünler ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek finansal tablolara yansıtılır.

2.3.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı bir varlık, muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Her bir canlı varlık sınıfı için farklı yöntemler seçilebilmektedir (BOBİ FRS paragraf 7.5). Canlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda durumuna uygun olarak Dönen Varlıklar veya Duran Varlıklar bölümlerinde “*Canlı Varlıklar*” kaleminde ayrı bir sınıf olarak raporlanır.

Canlı varlık ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi benimsenmişse, daha sonra muhasebe politikası değişikliğine gidilerek maliyet yöntemine geçilmesi mümkün değildir (BOBİ FRS Par. 7.6). Öte yandan başlangıçta maliyet yöntemi tercih edilmişken sonrasında gerçeğe uygun değer yöntemine geçilmesi olanaklıdır.

TMS 41’de canlı varlıkların ölçümünde BOBİ FRS’den farklı olarak gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanma zorunluluğu vardır.

2.3.1.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Gerçeğe uygun değer yöntemi benimsendiğinde, canlı varlık ilk kayıt anında ve her raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (BOBİ FRS Par. 7.7). Satış maliyetlerinin kapsamına; aracılık faaliyetinde bulunanlara ödenen komisyon bedelleri, taşıma giderleri, satış vergileri, yetkili otoriteler tarafından alınan aidat veya paylar, canlı varlığın satışına ilişkin gerekli reklam harcamaları veya bu kapsamda değerlendirilebilecek olası giderler dahildir.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirme esnasında ortaya çıkan kazanç veya zarar ile varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zarar, kar veya zarar tablosunda raporlanır (BOBİ FRS Par. 7.7).

Maliyet yöntemine göre canlı varlıkların biyolojik büyümeleri nedeniyle ortaya çıkan kazanç, satılıncaya kadar finansal tablolara yansıtılmaz iken; gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması halinde her raporlama döneminde meydana gelen gelişimler kazanca dönüştürülerek finansal tablolara

aktarılır. Özellikle yetiştirilmesi uzun bir süreyi alan canlı varlıklarda örneğin; büyükbaş bir hayvanın gelişim süreci, kereste olarak kullanılacak bir ağacın büyüme dönemi veya ceviz ağacı gibi ömrü uzun olan meyve ağaçlarında bu durum daha açık olarak görülebilir.

İşletme aktifinde duran varlıklarda kayıtlı olan büyükbaş canlı varlıkların süt üretebilmeleri için doğum yapmaları gereklidir. Doğumla elde edilen buzağılar ise belli bir olgunluğa kadar işletmede beslenmektedir. Sonrasında bu buzağılar ya satılır ya da işletmede bırakılmasına karar verilir. Karar verilene kadar bu buzağılar KGK taslak hesap planına göre “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında takip edilir. İşletmede kalacaksa, ürün vermeye başladığında bu hesabın alacağı karşılığında “272 Büyükbaş Hayvanlar” hesabının borcuna kaydedilir. Diğer yandan, satılmasına karar verilmiş ise bu kez yine “278 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının alacağı karşılığında “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabının borcuna kaydedilir (Taştan, 2013, s. 115-116).

Uygulama 1. Buzağının Doğması

BALKAN Tarım İşletmesi’nde sağmal inekler 4 dişi, 5 erkek buzağılamıştır. Piyasa fiyatı dişi buzağılar için birim başına 5.000 TL, erkek buzağılar için birim başına 4.000 TL’dir. Erkek buzağuların besiyeye alınması, dişi buzağuların ise sürüye katılması planlanmaktadır. Satış durumunda tahmini satış maliyeti buzağı başına 500 TL’dir.

Bu noktada dönen ve duran varlık ayrımı oldukça önemlidir. Örneğimizde; besiyeye alınacak olan erkek buzağular dönen varlık, sürüye katılacak olan dişi buzağular ise duran varlık olarak sınıflandırılır.

Piyasa Fiyatı	4 dişi x 5.000 TL	=	20.000 TL
Satış Maliyeti	4 dişi x 500 TL	=	<u>(2.000) TL</u>

Gerçeğe Uygun Değer (Dişi) 18.000 TL

Piyasa Fiyatı	5 erkek x 4.000 TL	=	20.000 TL
Satış Maliyeti	5 erkek x 500 TL	=	<u>(2.500) TL</u>

Gerçeğe Uygun Değer (Erkek) 17.500 TL

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	17.500	
172.01 Besiye Alınan Yetişmekte Olan Hayvanlar		
172.01.001 Erkek Buzağular		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLAR HS.	18.000	
278.01 Yetişmekte Olan Canlı Büyükbaş Hayvanlar		
278.01.001 Dişi Buzağular		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE		
DEĞERLEME ARTIŞLARI HS		35.500

Uygulama 2. Doğum Yapan (Ürün Veren) İneklerin Büyükbaş Hayvan Hesabına Alınması

BALKAN Tarım İşletmesinde sağmal inek olarak kullanılacak olan 10 adet düve ilk doğumlarını yapmıştır. İlk doğum ile birlikte düveler sağmal (inek) olmaktadır. Piyasa fiyatı 15.000 TL olan inek için bir satış maliyeti öngörülmemiştir. Düvelerin defterde kayıtlı değeri 50.000 TL'dir.

Doğum yapan inekler ürün vermeye başladıkları andan itibaren 278 no.lu hesabın alacağı karşılığında 272 no.lu hesabın borcuna kaydedilir.

$$\text{Piyasa Fiyatı } 10 \text{ düve} \times 15.000 \text{ TL} = 150.000 \text{ TL (GUD)}$$

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	150.000	
272.01 İnekler		
272.01.001 Sağmal İnekler		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK		50.000
YATIRIMLARI HS.		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE		
DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		100.000

Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi benimsenmiş olsa da bu sınıf içerisinde yer alan bir canlı varlığın ölçümü aşırı maliyet ya da çaba gerektiriyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi ile ölçülür. Sonrasında söz

konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümü aşırı maliyet ve çabayı gerektirmiyor hale gelmişse, canlı varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilir. Gerçeğe uygun değer ile önceki defter değeri arasında ortaya çıkan fark ise kar veya zararda izlenir (BOBİ FRS Par. 7.8).

Uygulama 3. Doğum Yapan (Ürün Veren) İneklerin Büyükbaş Hayvan Hesabına Alınması

ISTRANCA Tarım İşletmesinde sağmal inek olarak kullanılacak olan 10 adet düve ilk doğumlarını yapmıştır. İlk doğum ile birlikte düveler sağmal (inek) olmaktadır. Her birinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 15.000 TL'dir. Düvelerin defterde kayıtlı değeri 160.000 TL'dir.

Doğum yapan inekler, ürün vermeye başladıkları andan itibaren 278 no.lu hesabın alacağı karşılığında 272 no.lu hesabın borcuna kaydedilir.

$$\text{Piyasa Fiyatı } 10 \text{ düve} \times 15.000 \text{ TL} = 150.000 \text{ TL (GUD)}$$

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	150.000	
272.01 İnekler		
272.01.001 Sağmal İnekler		
653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI		
653.01 Düveler GUD Azalışları		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK	10.000	
YATIRIMLARI		160.000
278.03 Düveler		

Canlı varlıkların sınıf değişikliğinde nadiren de olsa bir değer azalışı yaşanabilmektedir. Özellikle yem fiyatlarının yükseldiği ve pazarda satılan hayvanların çoğalmasa dönemlerinde bu durum yaşanabilmektedir. Ayrıca üçüncü laktasyon döneminden sonra sağmalların artık biyolojik bir gelişmeye konu olmayacak olması ve de değerlerinde ortaya çıkması muhtemel düşüşler, değerlendirilecektir.

2.3.1.2. Maliyet Yöntemi

Maliyet yöntemiyle de değerlendirilebilen canlı varlıklar, bu yöntemde maliyet bedeli ile kaydedilir ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer azalışları düşüldükten sonra kalan değer ile değerlendirilir (Karapınar ve Eflatun, 2018, s. 152). Bu yöntemde; canlı varlıklar “*BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar*” bölümünde olduğu gibi amortismanına tabi tutulur, dönem sonlarında değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı “*Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” uyarınca test edilir. Değer düşüklüğünün tespit edilmesi halinde varlığın defter değerinden indirilir. Maliyetin nasıl hesaplanacağı ise varlığın niteliğine göre değişiklik gösterecektir. Mevsimsel bitkilerde “*Bölüm 6 Stoklar*”, uzun vadeli kullanılacak canlı varlıklarda ise “*Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar*” uygulamaları esas alınmalıdır.

Uygulama 4. Canlı Varlıkların Maliyet Yöntemi ile Kaydedilmesi

Süt sığırcılığı yapan ve bu amaçla büyükbaş hayvan yetiştiren KATIK A.Ş. adedi 14.000 TL olan ineklerden 01.01.2022 tarihinde 50 adet satın almıştır. İnekler için yıl sonunda amortisman ayrılmıştır. (Doğrusal Amortisman Yöntemi seçilmiştir.) Faydalı ömürleri 5 yıl, kasaplık değerleri ise 6.000 TL olarak kabul edilmiştir.

Maliyet Bedeli 50 inek x 14.000 = 700.000 TL

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HS.	700.000	
272.01 İnekler		
272.01.001 Sağmal İnekler		
102 BANKALAR HS.		700.000

Kasaplık Değeri = 50 adet x 6.000 TL = 300.000 TL

Amortisman tutarı (yıllık) = (Maliyet Bedeli – Kalıntı (Kasaplık) Bedel / Ekonomik Ömür = (700.000 – 300.000 TL) / 5 yıl = 80.000 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	80.000	
730.01 Amortisman ve Tükenme Payları		
730.01.001 Sağmal İnek Amortisman Gideri		
277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		80.000
277.01 Sağmal İnek Amortismanları		

Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Hasat zamanındaki tarımsal ürünler satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülür ve ilk kayıt esnasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Hasattan sonra bu tutar, “Bölüm 6 Stoklar” ya da kapsamına girdiği diğer bölümler uyarınca tarımsal ürünün maliyet bedeli olarak kaydedilir (BOBİ FRS Par. 7.11). Hasat, faaliyet sonucu elde edilen ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı yaşamının ürün açısından son bulmasıdır. Örneğin sütün sağılması, meyve ağacından meyvenin toplanması, büyükbaş hayvanın yaşamına son verilerek etin elde edilmesi gibi.

Uygulama 5. Hasat Edilmiş Salatalığın GUD ile İlgili Stok Hesabına Alınması

MAHSÜL Tarım İşletmesi salatalık yetiştiriciliği yapmaktadır. Salatalığın malzeme gideri 50.000 TL, işçilik gideri 40.000 TL ve diğer giderleri 20.000 TL olup, toplamda 110.000 TL tutarındaki üretim gideri ilgili hesaplara kaydedilmiştir. Yapılan hasat sonrasında 50.000 kg salatalık toplanmıştır. Salatalığın gerçeğe uygun değeri 4 TL/kg olup satış gideri bulunmamaktadır. Hasat zamanındaki muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

$$\text{Piyasa Fiyatı} \quad 50.000 \text{ kg} \times 4 \text{ TL} \quad = \quad 200.000 \text{ TL (GUD)}$$

152 MAMULLER HS.	200.000
152.01 Salatalık	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	90.000
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.	50.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA HS.	40.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA HS.	20.000

Uygulama 6. Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değerle Kaydedilmesi

FİDAN Tarım işletmesi 200 ağaçlı bir ceviz bahçesini 250.000 TL karşılığında satın almıştır. Hasat zamanı toplanan cevizlerin gerçeğe uygun değeri ise 30.000 TL olarak belirlenmiştir (Arazi 200.000 TL değerindedir).

250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	200.000	
271 AĞAÇLAR HS.	50.000	
271.01 Ceviz ağaçları		
102 BANKALAR HS.		250.000
152.01 Hasat Edilmiş Ceviz		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS		30.000
152 MAMULLER HS.	30.000	

2.3.2. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Aktif bir piyasası olan canlı varlık veya tarımsal ürünün bu piyasada açıklanmış olan fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesindeki ana unsurdur. Başka aktif piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda ise işletmenin satış yapmayı planlamış olduğu piyasadaki fiyat dikkate alınmalıdır (BOBİ FRS Par. 7.12/a).

Aktif bir piyasa olmadığında aşağıdaki unsurlara göre gerçeğe uygun değer belirlenir (BOBİ FRS Par. 7.12/b):

- Varlığın en güncel piyasa işlem fiyatı,
- Farklılıklarla ilgili düzeltmeleri yapmak şartıyla benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- Sektör ölçütleri (finansal olmayan verilerden hareketle hesaplama yapılması, örneğin; bir sığırın değerini sığırdan sağlanacak etin kilosu üzerinden hesaplamak gibi)

Varlığa ilişkin farklı gerçeğe uygun değer sonuçlarının ortaya çıkması durumunda, farklılıkların nedenleri de dikkate alınarak en güvenilir gerçeğe uygun değere ulaşılabilir (BOBİ FRS Par. 7.12/c).

Bazen canlı varlığa ilişkin piyasada oluşmuş bir fiyat ya da değer bulunmuyorsa, gerçeğe uygun değer aşırı bir çaba ya da maliyet gerektirmeden de belirlenebilir. Örneğin; varlıktan elde edilecek net nakit akışlarını piyasa cari iskonto oranıyla bugüne indirgeyerek hesaplanan bugünkü değer güvenilir ise gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir (BOBİ FRS Par. 7.12/ç).

Bir yıllık bitkilerde, genelde sebzelerde, canlı varlığın ömrü 6-9 ay arasında değişmektedir. Finansal raporlamanın bu dönemin ortasına veya sonuna

yakın bir döneme rastlaması halinde henüz tamamlanmamış bir ürün olup canlı varlık olarak değerlemeye tabi tutulması gerekecektir. Gerçeğe uygun değerini bu aşamada bulmak güçleşmiş olacağından genellikle maliyet değer bu dönemlerde tercih edilmektedir.

2.3.3. Devlet Teşvikleri

Canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, Bölüm 7 kapsamında düzenlenmediğinden *BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri* hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirme yapılır.

Koşulsuz alınan ya da gerekli olan koşulu önceden sağlamış olan teşvikler alındıkları anda kar ya da zararda muhasebeleştirilir (BOBİ FRS Par. 16.7/a).

Koşullu alınan teşvikler ise koşulların işletme tarafında sağlanması durumunda kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Bu tür teşvikler, alındıkları andan itibaren koşullar sağlanana değin Finansal Durum Tablosunda “Ertelenmiş Gelirler” hesabında izlenir (BOBİ FRS Par. 16.7/b).

Teşvik, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (BOBİ FRS Par. 16.8).

KGK Taslak hesap planına göre doğrudan gelir olarak kaydedilen koşulsuz teşvikler “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabında takip edilir. Koşullu alınan devlet teşvikleri ise bir yükümlülük karşılığında alındıklarından öncelikle vadelerine göre “382/482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları” hesaplarında izlenir, sonrasında teşvike ilişkin koşul sağlandığında 644 no.lu gelir hesabına aktarılır.

BOBİ FRS, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi kapsamında TMS 41 ile uyumludur. Standartta gerçeğe uygun değeri ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz devlet teşvikleri yalnızca alacak haline gelmeleri durumunda yani tahsil kabiliyetlerinin tam olmaları halinde kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41 md. 34). Koşullu alınan devlet teşvikleri ise, yalnızca teşvike ilişkin koşullar sağlandığında karda ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41 md. 35). TMS 41’de yer alan teşvik açıklamaları gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıklar için geçerli olup bunlar dışındaki ya da maliyet değeri ile ölçülen canlı varlıklar için bir teşvik söz konusu ise bu kez TMS 20 kapsamındaki uygulamalar işaret edilmektedir.

Uygulama 7. Koşulsuz Devlet Teşvikinin Gelir Olarak Kaydedilmesi

Fidan yetiştiriciliği sertifikasına sahip olan DOĞA A.Ş. Lüleburgaz'da fidan yetiştiriciliği yapmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı aşılı fidan yetiştiriciliği yapan işletmelere devlet teşviki sağlamaktadır. Bu kapsamda verilen sertifikalı fidan üretimi desteği adet başına aşılı fidan için 50 kuruştur. İşletme 100.000 adet aşılı fidan üretimi yapmış ve 50.000 TL tutarındaki teşvik işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR HS.	50.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR HS.		50.000

Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ne TMS 41 ne de BOBİ FRS Bölüm 7'de açıklanmıştır. Bu nedenle TMS uygulamasında “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”, BOBİ FRS uygulamasında ise “Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri” bölümünde yer alan düzenlemeler esas alınacaktır.

Bir işletmenin yaptığı borçlanmalara ilişkin ortaya çıkan faiz ve diğer giderleri **Borçlanma Maliyetleri** şeklinde tanımlanmıştır (TMS 23, Par. 1). Tüm işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de borçlanma maliyetleri söz konusudur. Özellikle devletin teşvik politikaları kapsamında düşük faizli kredilerin söz konusu olması nedeniyle öz sermayeden ziyade borçlanma ile kurulan tarım işletmelerine tanık olmaktadır.

Borçlanma maliyetleri genellikle gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak özellikli bir varlığın edinilmesi, inşası ya da üretimi ile direkt ilgili olan borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetine dahildir (TMS 23, Par. 1). Özellikli varlık ise hedeflenen kullanım ya da satılabilir duruma gelmesi uzun bir süreyi gerekli kılan varlık olarak tanımlanmıştır (TMS 23, Par.5). Taşıyıcı bitkilerin özellikli varlık olabileceği belirtilmiştir (TMS 23, Par. 7/f). Yani borçlanma maliyetleri tüm taşıyıcı bitkilerin maliyetine değil sadece özellikli taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmesi gerekir. Taşıyıcı bitkiler ile doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin, taşıyıcı bitkinin yatırım dönemi tamamlanarak katılan giderlerden daha fazla değerde ürün vermeye başlaması ile birlikte, taşıyıcı bitkinin maliyetine ilave edilme işlemine son verilir. Ceviz kapama bahçeleri gibi özellikle meyve ağaçlarından oluşan

bahçelerin yatırım dönemlerinde oluşan borçlanma maliyetleri bu kapsamda değerlendirilerek yatırım döneminde maliyetlere ilave edilmelidir.

Finansman giderleri olarak da isimlendirilen borçlanma maliyetleri, işletmenin faaliyetlerini duraksamadan yürütebilmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklar karşılığında borçlanılan tutara bağlı olarak ortaya çıkan faiz, katılım bankaları finans gideri, kur farkı, vade farkı, komisyon gibi giderlerden meydana gelmektedir.

BOBİ FRS uygulamasında “*Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri*” bölümünde yer alan borçlanma maliyetlerinde TMS 23’den farklı olarak “Özellikli Varlık” ifadesi kullanılmamış, onun yerine “*Amaçlanan kullanımına ve satışa hazır duruma gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren*” ifadesi kullanılmıştır. Dolayısıyla taşıyıcı bitkilerin neredeyse tamamının yatırım dönemi bir yıldan uzun sürdüğünden “özellikli varlık” olarak belirlemeye gerek olmaksızın borçlanma maliyetlerinin tamamı canlı varlığın maliyetine dahil edilecektir.

3. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN BOBİ FRS VE TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR

Her iki standart setinde önemli bir uyum olmakla birlikte bazı farklılıklar olduğu da görülmektedir. Aşağıda temel olarak tespit edilen bu farklılıklar incelenmiştir.

3.1. Taşıyıcı Bitkiler

Taşıyıcı bitkilere ilişkin her iki standart setinde farklı düzenlemeler bulunmaktadır. BOBİ FRS uyarınca taşıyıcı bitkiler, “*Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler*” kapsamındadır. Oysa “*TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*” standardı uyarınca kapsam dışıdır (TMS 41, Par. 1/a, Par. 2/b). Taşıyıcı bitkiler TMS 16 kapsamında, bunlardan elde edilen ürünler ise TMS 41 kapsamında düzenlenmiştir. Örneğin; ceviz bahçelerindeki ceviz ağaçları TMS 16 kapsamında iken bu ağaçlardan elde edilen ürün olan cevizler TMS 41 kapsamında bulunacaktır. Buna karşın; hem ceviz ağaçları hem de cevizler BOBİ FRS uyarınca “*Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler*” kapsamında olacaktır.

3.2. Canlı Varlıkların Ölçümünde Gerçeğe Uygun Değerin Uygulanması

BOBİ FRS ile genelde uyumlu olan TMS 41’de canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin prensip olarak uygulama zorunluluğu

vardır. Raporlama dönemi sonlarında, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda maliyet değeri (TMS 41, Par.12) söz konusu iken BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemlerinden biri muhasebe politikası olarak tercih edilebilir.

3.3 Devlet Teşvikleri

Türkiye’de de diğer pek çok ülkede olduğu gibi tarımsal teşvikler söz konusudur. BOBİ FRS’de tarımsal teşviklere yönelik hiçbir açıklama yapılmadığından devlet teşvikleri BOBİ FRS Bölüm 16’daki düzenlemelere göre finansal tablolara yansıtılacaktır. Buna karşın; TMS 41 gerçeğe uygun değeri ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme esaslarını açıklarken bunun dışındaki diğer tarımsal teşvikler ile maliyet değeri ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS 20’ye başvurulmasını uygun bulmaktadır.

4. SONUÇ

Türkiye’de muhasebe uygulamalarında uyum ve tekdüzene yönelik olan VUK/MSUGT ile atılan ilk adımlar günümüzde KGK tarafından yayınlanan TFRS’ler ve nihayetinde BOBİ FRS ile büyük ilerlemeler kaydetmiştir. 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TFRS’leri uygulamayan işletmelerin finansal raporlama esaslarını belirlemektedir. TFRS’ye kıyasla daha sade ve anlaşılır bir dille yazılmış, öteden beri var olan uygulamalarla da uyumlu olan BOBİ FRS, büyük ve orta boy işletmelerin tabi oldukları bağımsız denetime esas oluşturacak bir finansal raporlamanın kapsamını belirlemektedir. BOBİ FRS uygulamaları doğrultusunda hazırlanmış olan finansal raporlar, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun nitelikteki finansal bilgiyi ürettiğinden, vergi amaçlı muhasebe anlayışından bilgi amaçlı muhasebeye geçişte önemli bir rol üstlenmektedir.

BOBİ FRS açısından tarımsal faaliyetlerin incelendiği ve TFRS ile karşılaştırmasının yapıldığı bu çalışmada; BOBİ FRS Bölüm 7, temel kavramlara ait tanımlar, finansal raporlamada kullanılacak hesaplar, muhasebeleştirme ve ölçme konuları kapsamında örnek uygulamalar yardımıyla detaylıca açıklandıktan sonra TMS 41 ile benzer ve farklı yönlerine değinilmiştir. Her iki finansal raporlama setinde temelde üç farklılığın var olduğu görülmüştür. Bu farklılıklardan ilki; taşıyıcı bitkiler, BOBİ FRS

uyarınca “Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler” kapsamında iken “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı uyarınca kapsam dışı tutularak TMS 16 kapsamında, bunlardan elde edilen ürünler ise TMS 41 kapsamında düzenlenmiştir. Diğer bir farklılık; TMS 41’de canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması zorunlu iken BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemlerinden biri muhasebe politikası olarak tercih edilebilir. Son farklılık ise devlet teşviklerine yöneliktir. BOBİ FRS’de tarımsal teşviklere yönelik bir açıklama yapılmadığından BOBİ FRS Bölüm 16’daki düzenlemeler dikkate alınacaktır. Diğer yandan; TMS 41, gerçeğe uygun değeri ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme esaslarını açıklarken, bunun dışındaki diğer tarımsal teşvikler ve maliyet değeri ile ölçülen canlı varlıklara ilişkin teşviklerin muhasebeleştirilmesinde TMS 20’ye başvurulmasını uygun bulmaktadır. Bunların dışında BOBİ FRS Bölüm 7 ve TMS 41 hükümleri birbirleri ile uyumludur.

Mevcut MSUGT’de tarımsal faaliyetlere ilişkin hükümler bulunmazken BOBİ FRS’de tarımsal faaliyetler için ayrı bir bölüm düzenlenmiştir. Tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme ilke ve esaslarını açıklayan BOBİ FRS Bölüm 7 doğrultusunda tarım işletmeleri, uluslararası düzeyde gerçeğe uygun, güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelikteki finansal bilgiyi finansal tablo kullanıcısının hizmetine sunabileceklerdir. Ayrıca, BOBİ FRS TFRS’ye kıyasla daha sade ve anlaşılır bir dille yazılmış olduğundan işletmelere uygulama kolaylığı da sağlamaktadır.

Bu çalışmada TFRS ile karşılaştırmalı olarak incelenen BOBİ FRS Bölüm 7, daha sonraki çalışmalarda VUK/MSUG ile karşılaştırmalı olarak incelenebilir.

KAYNAKÇA

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Erişim adresi: <http://www.kgk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 01.11.2021.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında 56 Sıra No’lu Tebliğ. (2017, 29 Temmuz.). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 30138 Mükerrer).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Karar ve Eki BOBİ FRS 2021 Sürümü (2021, 30 Mart). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 31439 Mükerrer).

Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 770-786.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.

Karapınar, A., Eflatun, A.O. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları 2018 BOBİ FRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (Özel Sayı), 462-484.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Taştan, H. (2013). *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*. Ankara: Detay Yayıncılık.

TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, Erişim adresi: <http://www.kgk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 01.11.2021.

TMS 41-Tarımsal Faaliyetler, Erişim adresi: <http://www.kgk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 01.11.2021.

Tunçez, H. A. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(61), 1018-1024.

Yükçü, S., İpek Alkan, G., Kaplanoğlu, E. ve İçerli, M.Y. (2021). *BOBİ FRS Uygulamaları (2021 Sürümü)*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.