



TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ; BOBİ FRS VE TMS41 ÇERÇEVESİNDE TEORİK İNCELEME

RECOGNITION OF AGRICULTURAL ACTIVITIES: THEORETICAL EXAMINATION IN THE FRAMEWORK OF BOBİ FRS AND TMS41

Dr.Öğr. Üyesi Ali ANTEPLİ

Selçuk Üniversitesi, Beyşehir Ali Akkanat İşletme Fakültesi, Konya / TÜRKİYE,
ORCID: 0000-0001-9939-2443

ÖZET

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde tarım işletmelerince uygulanması gereken TMS41 Standardı ile BOBİ FRS bölüm 7'de düzenlenen Tarımsal Faaliyetler konusunun incelenmesi ve karşılaştırılması, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK)'ler dışındaki bağımsız denetime tabi işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak olup, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TMS/TFRS'ler ile uyumlu, daha sade bir dille kaleme alınmış olan BOBİ FRS'de, 7. Bölümde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir. BOBİ FRS kapsamında canlı varlıkların ölçümünde maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılabilirken TMS 41'de canlı varlıklar gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülebilir. TMS/TFRS'ler ile karşılaştırıldığında, BOBİ FRS'nin bazı yönleriyle benzerlik arz etmekte birlikte, genel olarak daha basitleştirilmiş hükümler içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Bobi ufrs, tms, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi

ABSTRACT

The subject of this study consists of TMS41 standard that is necessary to be applied by agricultural enterprises in recognition of agricultural activities, Financial Reporting Standard for Large And Middle Sized Enterprises, and examination and comparison of the subject of the agricultural activities arranged in Section 7. Financial Reporting Standard for Large and Middle Sized Enterprises (BOBİ FRS) will be applied in the preparation of individual and consolidated financial tables of the enterprises subjecting to independent audit other than Agencies Concerning Public Interest (KYİK) applying Turkey Accounting Standards (TMS), and Financial Reporting Standards and, in order to apply in the accounting period beginning on the date of January 1, 2018 and after this date, came into force on the date of July 29, 2017, publishing in the official newspaper. In BOBİ FRS, in written with a simple language in compliance with TMS/TFRSs, recognition of agricultural activities were arranged. While in the scope of BOBİ FRS, in the measurement of living creature, cost method or the value methods that are compliance with the reality can be used, in TMS 41, living creatures will be measured by subtracting sale costs from the values that are compliance with the reality except for the cases, where the value that is compatible with the fact cannot be measured in reliable way. When compared to TMS TFRSs, although BOBİ FRSs present similarity from some aspects, they generally include simplified provisions.

Keywords: BOBİ FRS, TMS, Recognition of Agricultural Activities

1. GİRİŞ

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2001 yılında UMS 41 standardı yayınlanmış, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı 24 Şubat 2006'da yayınlanmış, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanacağı açıklanmıştır. Böylece tarımda muhasebeleştirme ve raporlama esasları

belirlenmiştir. 41 no'lu tarımsal faaliyetler standardında, canlı varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esasları ile devlet teşvikleri konuları düzenlenmiştir. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK) TMS ve TFRS'leri kullanmada zorunlu tutulmuş olup, KAYİK dışında kalan diğer işletmeler ise isteğe bağlı olarak TMS ve TFRS'leri kullanabilecekleri belirtilmiştir. 02.11.2011/28103 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı KHK ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar olarak halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları belirlenmiştir.

6102 sayılı TTK'da 1/1/2013 tarihinden itibaren münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında TMS'lerin uygulanması öngörülmüş olup, TMS uygulama kapsamının belirlenmesi hususu Kamu Gözetim Kuruluna bırakılmıştır.

KGK 21/08/2014 tarihli toplantısında, 6102 sayılı TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 9 uncu 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak düzenlemelerin belirlenmesine yönelik "TMS Uygulama Kapsama İlişkin Kurul Kararı" yayımlanmıştır. KAYİK dışında kalan bağımsız denetime tabi ve halka açık olmayan diğer işletmeler için BOBİ FRS'mı 2017 yılında yayınlanmış ve 1 Ocak 2018 yılından itibaren uygulanmasını zorunlu kılmıştır. KGK 2014 yılında yayınladığı bir kararla TMS/TFRS uygulamaları sadece KAYİK için zorunlu tutulmuş, diğer işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ni, ve "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" ile birlikte uygulanarak raporlama yapması istenmiştir.

Bu kapsamda, KGK'nın TMS'lerin uygulanma kapsamının belirlenmesine ilişkin 13/09/2018 tarihli ve (03/161) sayılı Kararında:

"1) Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS'lerin uygulanmasına,

2) Bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'nin uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabileceğine,

3) Yukarıdaki kapsama dâhil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik KGK tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS'leri ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceğine karar verilmiştir."(www.kgk.gov.tr, erişim tarihi, 02/10/2018)

2. BOBİ FRS

Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler ve finansal piyasalar birbirine bağımlı hale gelmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak finansal bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılması ve karşılaştırılması gündeme gelmiştir. Bu durum, finansal raporlamada uluslararası boyutta ortak bir dilin kullanılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu ortak dil Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) olarak kendini göstermiştir (Ercan C, Kılınç E, 2014: 67).

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uyguladığı yürürlükteki mevzuat hükümlerine bakıldığında, bunların AB Direktifinin hükümleriyle tam uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu KGK tarafından tespit edilmiştir. Kurum, uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulamaları gereken hususları belirlemiştir. Ancak bu konuda kalıcı bir çözüm sağlanması için özellikle AB üyesi ülkelerde olduğu gibi AB Direktifi ile uyumlu yerel bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulması gerektiği değerlendirilmiştir (Ataman B, 2017:16).

Finansal raporlama standartlarının oluşturulma gerekçeleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir(Gökçen G, 2017:25):

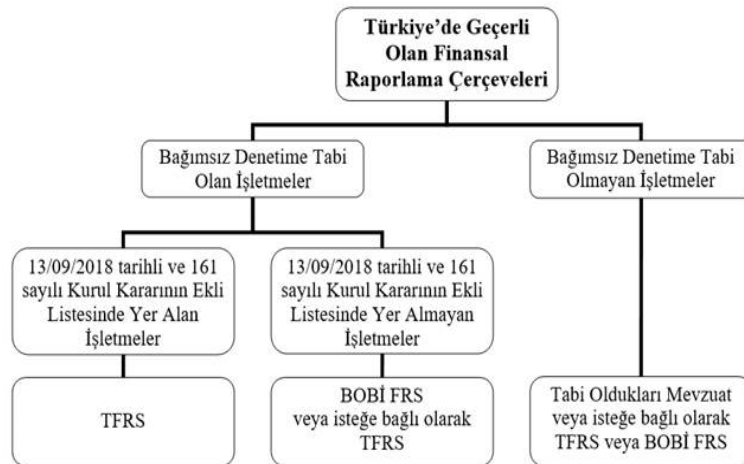
- ✓ Borç verenlere, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, işletmeye kaynak sağlamak için alacakları kararlarda yararlı bilgiler sağlamak,
- ✓ Yurt dışı yatırımların ülkeye gelmesinde ve ülkedeki işletmelerin yurt dışında yatırım yapmasında ihtiyaç duyulan ortak bir muhasebe dilinin oluşmasını sağlamak,
- ✓ Finansal nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğini sağlamak,
- ✓ Finansal tabloların anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği artırılarak uluslararası yatırımcıların, ülkelerin sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını kolaylaştırmak,
- ✓ Denetim maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak,
- ✓ Çokuluslu işletmelerin anlaşılması zor ve yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyebilecekleri transfer fiyatlarının tespit edilebilmesini sağlamak.

BOBİ FRS, TMS/TFRS'leri uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmelerin bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlemede kullanacağı esasları belirleyen bir finansal raporlama standardıdır. BOBBİ UFRS, MSUGT ve "İlave Hususlar"'ın yerini almıştır. MSUGT'larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması, ayrıca kıdem tazminatı, amortisman, reeskont gibi çoğu uygulamanın ihtiyari olması ve finansal tabloların amacının işletmenin vergi matrahına ulaşmak olarak görülmesi sebebiyle MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tablolar bağımsız denetime uygun bir kıstas teşkil etmemekte ve bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini azaltmaktaydı. Ayrıca MSUGT'lara göre hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür (Doğan A, 2017:772).

KAYİK'lerin uygulamak zorunda oldukları TMS/TFRS'lere uygun finansal tabloların hazırlanmasının karmaşık ve uzmanlık bilgisi gerektirmesi ve maliyetli olması nedeniyle, TMS/TFRS'lere göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri içeren ve finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayan BOBİ FRS hazırlanmıştır. BOBİ FRS finansal tablo kullanıcılarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyaçlarına cevap verirken, finansal tablo hazırlayanlar açısından da maliyet ve fayda arasında bir denge sağlamaktadır. (Doğan A, 2017:771).

BOBİ FRS'de büyük işletme kriteri olarak birtakım ölçütler belirlenmiştir. Standartta göre;

- Aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olan ve bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmiştir. Bu ölçütlerin altında kalan, ancak denetime tabi olma koşullarını karşılayan işletmeler ise standartta orta boy işletmelerin uyması gereken kurallara göre finansal raporlama yapacaktır.



Kaynak: www.kgk.gov.tr, (Erişim tarihi:02/10/2018)

BOBİ FRS'nin amaçları ise şu şekilde tanımlanmaktadır (KGK, 2017:1):

- Gerçeğe uygun,
- Finansal bilgi ihtiyacına uygun ve
- Karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

BOBİ FRS'nin diğer genel özellikleri ise şu şekilde belirtilmektedir (KGK, 2017:2):

- İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermekte ve kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur. AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- Bölümler sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

Genel hatları ile BOBİ'ler değerlendirildiğinde setin en önemli noktasının Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle ayırması olduğu görülmektedir. Buna göre büyük ölçekli işletme kapsamına girmeyen işletmelerin yani orta ölçekli işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplama ve konsolide finansal tablo hazırlama kapsamı dışında tutulması bu setin getirdiği en önemli kolaylıktır.(Ataman B, 2017:18)

BOBİ FRS'nin 1 inci bölümü “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” konusunu düzenlerken, finansal tablolarla ilgili olan “Nakit Akış Tablosu” 2 nci bölümde, “Ara Dönem Finansal Raporlama” 24 üncü bölümde, “Dipnotlar” ise 26 ncı bölümde yer almıştır.

Bu bölümde, işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kapsamda finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşınması gereken özellikler ve finansal tabloların asgari içeriği ele alınmaktadır(BOBİ UFRS:1.1).

Düzenlenmesi gerekli olan Finansal tablolar asgari olarak beş başlıkta belirlenmiştir. Bunlar;

- Finansal Durum Tablosu
- Kâr veya Zarar Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Önemli Muhasebe Politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren Dipnotlar

TMS/TFRS'lerde olduğu gibi finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır. Varlık ve yükümlülüklerin tanımı ve finansal durum tablosunda yer alabilmesi için gerekli koşullar iki standart setinde aynıdır. BOBİ FRS'ye göre, gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür(Gücenme Ü,2017:4).

Finansal tablolar; işletmelerin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde yansıtmak üzere hazırlanır. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması açısından bu Standart hükümlerinin uygulanmasının yeterli olmadığı değerlendirildiğinde, bu amacın sağlanması için gerekli görülen ek bilgiler finansal tablo dipnotlarında verilir(BOBİ UFRS,1.5).

Finansal tabloların biçim ve içeriğinde bir takım farklılıklar bulunmakla birlikte, en fazla farklılık kar veya zarar tablosundadır. TMS/TFRS'de Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS'de Kar veya Zarar Tablosu'dur. Bu değişimin en önemli etkisi BOBİ FRS'ye göre hazırlanması gereken kar veya zarar

tablosunda, kapsamlı gelir unsurlarının yer almamasıdır. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler BOBİ FRS’de yer almadığından, Kar veya Zarar Tablosu Sürdürülen Faaliyetler ve Durdurulan Faaliyetler olarak ayrı ayrı raporlanmamaktadır. Kar veya zarar tablosu, BOBİ FRS’ye göre fonksiyon esasına göre hazırlanmalıdır(Şen K.İ., Özbirecikli M, 2018:465).

Faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir(BOBİ UFRS,1.7).

Bu Standartta, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esası belirlenmektedir. Bu Standartta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür(BOBİ UFRS,1.34).

Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödemesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır(BOBİ UFRS,1.35).

Bu Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder (BOBİ UFRS,1.36).

Bazı farklar dışında (BOBİ’de ihtiyatlılık kavramının vurgulanması gibi) kavramsal çerçeve TMS/TFRS ile uyumludur. Finansal Tablolardan Kar Zarar Tablosu basitleştirilmiştir. Kapsamlı Gelir sunumu içermemektedir. Kar Zarar Tablosunda esas ve diğer faaliyet gelir giderleri gruplamaları daha netleşmiştir. Durdurulan faaliyet ve sürdürülen faaliyet ayırımı kaldırılmıştır. Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamaktadır.

2.1. Bobi FRS: Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

Bu bölümde, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölüm hükümleri tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere (örneğin peynir üretilmesine) ilişkin muhasebe işlemleri, “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri diğer ilgili bölümler uyarınca gerçekleştirilir(Bobi Frs, :7.1).

Tarımsal ürünler, hasat zamanında hem BOBİ FRS hem de TMS 41’e göre gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülürken (BOBİ FRS, Par. 7.11; TMS 41, Par. 32), VUK’a göre maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir (VUK, Madde 276). TMS/TFRS’de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16, Par. 37), BOBİ FRS’de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.3). VUK’da böyle bir ayırım bulunmamaktadır.

Tablo 1: Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünler

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

2.1.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür. Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez (Bobi Frs, :7.6).

- Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara yansıtılır (Bobi Frs, :7.7).

Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır (Bobi Frs, :7.8).

- Maliyet Yöntemi

Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar “Maddi Duran Varlıklar” bölümündeki gibi amortisman tabii tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür (Bobi Frs, :7.9).

2.1.2. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır (Bobi Frs, :7.11).

2.1.3. Sunum

Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin 7.10 ya da 7.11 paragrafına göre ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir (Bobi Frs, :7.14).

3. TMS41 STANDARDI İLE BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmış olup, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir. Ayrıca, bağımsız denetime kıstas teşkil edecek “kabul edilebilir” bir finansal raporlama çerçevesidir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında yer alan düzenlemeler (Tarımsal ürünlerin ölçümü: gerçeğe uygun değeri üzerinden; canlı varlıkların sunumu, vb.) ile uyumludur. BOBİ FRS Bölüm 7, örnekler ile beraber anlaşılır bir şekilde gruplandırılmıştır. Ayrıca, canlı varlık sınıfının değerlendirme ölçüsü, TMS 41’de sadece gerçeğe uygun değer iken BOBİ FRS Bölüm 7’de gerçeğe uygun değer yanında maliyet ile ölçüm alternatifi getirilmektedir. (Ataman B, Cavlak H, 2017:160).

BOBİ FRS seti ile hem uluslararası alanda, hem de bağımsız denetim alanında kabul edilebilir bir ölçek sunulması hedeflenmektedir. Dolayısıyla; BOBİ FRS setinin kabul edilebilirliği, hem Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) yakınsak finansal raporlar elde edilebilmesi açısından, hem de bağımsız denetimin kabulü ve devamı için gereken en önemli şartlardan birinin sağlanabilmiş olması açısından büyük önem arz etmektedir(Öztürk E, 2017:596).

Tablo.2: TMS41 ve BOBİ FRS'de Yer Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Bölüm Başlıkları

TMS 41	BOBİ FRS BÖLÜM 7
Amaç Kapsam Tanımlar	Tanımlar
Muhasebeleştirme ve Ölçüm - Kazanç ve Zararlar - Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi	Canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi
Devlet Teşvikleri	Gerçeğe uygun değer yöntemi
Açıklama - Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar	Maliyet Yöntemi
	Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi
	Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi
	Sunum

Tablo 2'de görüldüğü gibi TMS41'de Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi konusu daha çok başlıklarda ele alındığı ve Devlet Teşvikleri konusu ayrıca açıklanmıştır. BOBİ FRS'de ise Tarımsal Faaliyetler hakkında daha az başlıklar belirlenmiş olup kullanıcılar açısından daha anlaşılabilir ifadelerle yer verilmiştir.

Tanımlar başlığında her iki standartta da benzer ifadelerle tarımsal faaliyetin tanımı yapılarak, tarımsal ürün, biyolojik dönüşüm, canlı varlık ve hasat kavramları açıklanmaktadır. Ayrıca tablo düzenlenerek canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra elde edilen mamuller belirlenmektedir.

Canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi başlığında BOBİ FRS'de Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ya da Maliyet Yöntemi yer alırken TMS41'de Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi yer almaktadır.

Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti BOBİ FRS 6.18 hükmüne; "Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, "Tarımsal Faaliyetler" bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır." BOBİ FRS 7.11 hükmüne ise; "İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için "Stoklar" bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet değeri olarak dikkate alınır". BOBİ FRS 6.18 ve BOBİ FRS 7.11 hükümleri birleştirilecek olursa; işletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılan tarımsal ürünleri, "hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri" üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan bu tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürün stoklarının maliyeti olarak kabul edilir ve bu stoklara bundan sonraki dönemlerde "Bölüm 6 Stoklar" hükümleri uygulanır. TMS-2 Stoklar 20. Madde hükmüne ise; "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler" Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasadıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir".

TMS41'de açıklama ve BOBİ FRS'de sunum başlıklarında, Canlı varlıkların finansal tablolarda gösterilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Canlı varlıkların stoklara ilk kayıt edilme değerleri açısından "BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar" ile "TMS-2 Stoklar" standartları arasında uyum söz konusudur. Ancak, VUK kapsamında "net gerçeğe uygun

değer” kavramı olmadığı için; VUK “maliyet değerini” esas almaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS ile VUK arasında bir uyum söz konusu değildir(Selvi Y, Ercan M, 2018: 54).

BOBİ FRS’de kapsamlı gelir bölümü kaldırılmasından dolayı, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili kar/zararın ayrı ayrı raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının işletmenin süreklilik arz edebilecek kar veya zararı hakkında bilgi edinememesine neden olacaktır. Oysa işletmenin maddi duran varlıklarında meydana gelen değer farklarının, TMS/TFRS’de olduğu gibi, Kar veya Zarar Tablosunda Kapsamlı Gelir bölümünde ayrıca sunulması işletmenin finansal performansının gerçekleşmiş karlardan ayrı bir şekilde ortaya konulması açısından daha uygun olurdu(Şen K.İ, Özbirecikli M, 2018: 482).

4. SONUÇ

Uluslararası şirketlerin konsolide finansal tablolarının anlaşılır bir şekilde oluşturulabilmesinin yolu uluslararası finansal raporlama standartlarının dünyada yaygın olarak uygulanabilir olmasına bağlıdır. Küresel ölçekte zengin ekonomilere sahip ülkelerdeki finansal tablo ve muhasebe uygulamalarının amacı, sadece vergi düzenlemeleri için değil, aynı zamanda ticari karın doğru bir şekilde gösterimi amacı ile yapılmaktadır. Bir ülkeye yabancı sermayenin rahatlıkla yatırımlar yapabilmesi için o ülkede UFRS’lerin uygulanıyor olması büyük önem arz etmektedir. Türkiye’de bu süreçte Tekdüzen Hesap Planı ve MSUGT ile başlayan, daha sonra TMS/TFRS uyumlaştırmaları ile devam eden muhasebe ve raporlama alanındaki önemli adımlar bugün KGK tarafından düzenlenen BOBİ FRS’ler ile büyük ivme kazanmıştır.

BOBİ FRS’nin uygulanmaya başlanmasından sonra karşılaşılabilecek sorunların başında mevcut muhasebe kayıt sisteminde kullanılan Tek Düzen Hesap Planı’nda yer alan hesapların yeni sette belirtilen bazı hesapları karşılama noktasında yetersiz kalmasıdır. Özellikle değer düşüklüğü ile ilgili muhasebeleştirilmeler için bazı yeni hesapların açılması gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan, ancak finansal raporlamayı TMS/TFRS’ye göre yapmayan büyük ve orta ölçekli işletmelerin BOBİ FRS’ye göre finansal raporlama yapması, bu işletmelerin uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artmasına ve yabancı yatırımcıların işletmeler hakkında kolay ve anlaşılabilir bilgiler elde etmesine olanak sağlayacaktır. Ayrıca denetime tabi olan bu işletmelerin vergi odaklı muhasebe anlayışından bilgi odaklı muhasebe anlayışına geçişini sağlayacaktır. BOBİ FRS’nin tam set TFRS ‘ye göre daha sade ve anlaşılabilir dille yazılması bu standartın doğru yorumlanmasını ve uygulanmasını sağlayacaktır.

Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi konusunu düzenleyen BOBİ FRS bölüm 7 ile TMS41 Standardında yer alan hükümlerin çoğu birbirleriyle uyumdadır. BOBİ FRS daha sade bir dille düzenlenmiş olup canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer yönteminin yansırı Maliyet Yönteminin de uygulanabileceği yer almaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’lerin muhasebe ve denetim alanında etkin bir şekilde uygulanabilmesi için bunların lisans düzeyindeki okutulan derslerin içeriklerine girmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

ATAMAN B, (2017), Tfrs Tam Set İle Bobi Frs' larına Genel Bakış Ve Değerlendirme, Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne.

ATAMAN B, CAVLAK H, (2017), Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Tms/Tfrs) Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 2, Sayı 3.

ERCAN C, KILINÇ E, (2014), Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi, ASSAM Uluslararası Hakemli Dergisi, Sayı 1.

GÜCENME Ü, (2017), Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim.

GÖKÇEN G,(2017), Üniversitelerimizde Okutulan Muhasebe Derslerinin İçeriklerinin,

TFRS ve BOBİ FRS’lerdeki Gelişmeler Doğrultusunda Yeniden Ele Alınması, Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017, Trakya Üniversitesi Matbaası,

Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne.

GÖKÇEN, G., ATAMAN, B. VE ÇAKICI, C. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. 2. Baskı. İstanbul: Beta Basım.

DOĞAN A, (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması, İşletme Araştırmaları Dergisi.

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

SELVİ Y., ERCAN M, (2018), BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 16.

ŞEN K.İ, ÖZBİRECİKLİ M, (2018), Bobi Frs'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: Bobi Frs, Tms/Tfrs Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan, Özel Sayı.

ÖZTÜRK E, (2017), Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması, İşletme Araştırmaları Dergisi.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 27846, 14.2.2011.