TMS 41

TARIMSAL FAALİYETLER

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler*" 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 41
Tarımsal Faaliyetler

Amaç

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Kapsam

1 **Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:**

(a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;

(b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve

(c) 34-35 paragraflarında yer alan devlet teşvikleri.

2 Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

(a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* ve TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).

(b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

(c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*).

(d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*).

(e) Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (bakınız: TFRS 16 *Kiralamalar*).

3 Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, TMS 2 *Stoklar* veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

4 Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	**Tarımsal ürün**	**Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler**
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.		

Tanımlar

Tarımla ilişkili tanımlar

5 **Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:**

Tarımsal faaliyet: **Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.**

Tarımsal ürün: **İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.**

Taşıyıcı bitki**: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:**

(a) **Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,**

(b) **Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve**

(c) **Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.**

Canlı varlık**: Yaşayan hayvan veya bitkidir.**

Biyolojik dönüşüm: **Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.**

Satış maliyetleri: **Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.**

Canlı varlık grubu**: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.**

Hasat: **Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir**.

5A Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

(a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

(b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

(c) Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

5B Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.

5C Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.

6 Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır:

(a) *Değişim kapasitesi:* Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

(b) *Değişimin yönetilmesi:* Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

(c) *Değişimin ölçülmesi:* Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

7 Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir:

(a) (i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), (ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya (iii) döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya

(b) Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Genel tanımlar

8 Aşağıdaki terimler bu Standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır:

Defter değeri: **Varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.**

Gerçeğe uygun değer: **Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır (bakınız: TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü).**

Devlet teşvikleri: **TMS 20'de tanımlandığı gibidir.**

9 [Silinmiştir]

Muhasebeleştirme ve ölçüm

10 İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

(a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

11 Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya sütten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğunun kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir.

12 Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30'uncu paragrafta yer verilen gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

13 Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 *Stoklar*'ın veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.

14 [Silinmiştir]

15 Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

16 İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasanın koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'da tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.

17–
21 [Silinmiştir]

22 İşletme, ilgili varlıkların finansmanına veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akışlarını (örneğin, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti) dikkate almaz.

23 [Silinmiştir]

24 Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

(a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar) veya

(b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).

25 Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

Kazanç ve zararlar

26 Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

27 Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

28 Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

29 Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde ölçülememesi

30 Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'e göre satış amaçlı olarak sınıflandırılabilecek kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

31 30'uncu paragrafta belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.

32 İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.

33 İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, TMS 2 *Stoklar*'ı, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'ı ve TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nü dikkate alır.

Devlet teşvikleri

34 Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

35 Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

36 Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviği, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

37 Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: 30'uncu paragraf); TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması* uygulanır.

38 Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20'den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.

Açıklama

39 [Silinmiştir]

Genel

40 İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.

41 İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlar.

42 41'inci paragrafta belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür.

43 İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar.

44 Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.

45 Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).

46 İşletme, finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça, aşağıdaki bilgileri de açıklar:

(a) İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği ve

(b) Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:

(i) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve

(ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.

47–
48 [Silinmiştir]

49 İşletme, aşağıdakileri açıklar:

(a) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;

(b) Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve

(c) Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

50 İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:

(a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar;

(b) Satın almalardan kaynaklanan artış;

(c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar;

(d) Hasattan kaynaklanan azalış;

(e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;

(f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve

(g) Diğer değişiklikler.

51 Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında ayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.

52 Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.

53 Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar

54 **Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: 30'uncu paragraf) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:**

(a) **Canlı varlığın türü;**

(b) **Gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;**

(c) **Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;**

(d) **Amortisman yöntemi;**

(e) **Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve**

(f) **Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).**

55 **Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: 30'uncu paragraf) ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve 50'nci paragraf çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır:**

(a) **Değer düşüklüğü tutarları;**

(b) **Değer düşüklüğü iptalleri ve**

(c) **Amortisman.**

56 **Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:**

(a) **İlgili canlı varlığın tarifi;**

(b) **Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve**

(c) **Değişimin etkileri.**

Devlet teşvikleri

57 **İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:**

(a) **Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı;**

(b) **Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve**

(c) **Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.**

Yürürlük tarihi ve geçiş

58 Bu Standart 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan dönemleri kapsayan yıllık finansal tablolar için uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

59 Bu Standart, herhangi bir özel geçiş hükmü belirlemez. Bu Standardın uygulaması, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'a uygun olarak muhasebeleştirilir.

60 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler,* 5, 6, 17, 20 ve 21'inci paragrafları değiştirmiş ve 14'üncü paragrafı silmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

61 TFRS 13 8, 15, 16, 25 ve 30'uncu paragrafları değiştirmiş, 9, 17–21, 23, 47 ve 48'inci paragrafları silmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

62 2014 yılında yayımlanan *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler* (TMS 16 ve TMS 41'e İlişkin Değişiklik), 1-5, 8, 24 ve 44'üncü paragrafları değiştirmiş ve 5A-5C ile 63'üncü paragrafları eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.

63 *Tarımsal Faaliyetler*: *Taşıyıcı Bitkiler* değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e İlişkin Değişiklik) ilk kez uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca zorunlu kılınan sayısal bilgi sunulur.

64 TFRS 16, 2'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

65 Temmuz 2020'de yayımlanan *TFRS'lere İlişkin Yıllık İyileştirmeler 2018-2020*, 22'nci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2022 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başındaki veya sonrasındaki gerçeğe uygun değer ölçümlerine uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.