

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 27 (DMS 27)
TARIM

Amaç

1. Bu Standartın amacı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

2. Bu Standart, mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir idarenin tarımsal faaliyetleriyle ilgili olan canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
3. Bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz:
 - 1) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa ve arazi,
 - 2) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar ve
 - 3) Hizmet sağlama ve tedarik etme amacıyla bulundurulmuş canlı varlıklar.
4. Canlı varlıklar kamu sektörü kuruluşları tarafından üstlenilen birçok faaliyette kullanılmaktadır. Bu Standartta tanımlanan tarımsal faaliyetlerin dışında kalan; araştırma, eğitim, taşımacılık, eğlence/gösteri, dinlenme, gümrük kontrolü ve diğer faaliyetlerde kullanılan canlı varlıklar, bu Standart kapsamında değerlendirilmez. Canlı varlıkların, varlık tanımını karşıladığı durumlarda, diğer standartların ilgili hükümleri uygulanır.
5. Bu Standart idarenin sadece hasat anında, canlı varlıklarından hasat edilen ürünlere uygulanır. Daha sonra stoklar hakkındaki standart veya diğer uygun olan başka bir standart uygulanır. Buna göre, bu Standart hasat sonrası tarımsal ürünün işlenmesiyle, örneğin üzümü yetiştiren bir üreticinin, üzümü sirkeye dönüştürmesine uygulanmaz. Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte olsa dahi, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına girmez.
6. Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar ile tarımsal ürünler ve hasat sonrası işleme sonucunda ortaya çıkan ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasat sonrası işleme sonucunda ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Ormandaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Süt ineği	Süt	Peynir
Büyükbaş hayvan	Karkas et	Sucuk, pastırma
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Sirke

7. Tarımsal faaliyet hayvancılık, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli ürün yetiştirme, meyve bahçesi ve fidan ekilmesi, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftlikleri dâhil olmak üzere) gibi çeşitli faaliyetleri kapsar. Bu çeşitlilik içindeki ortak özellikler aşağıda yer alır:
- 1) Değişim kabiliyeti; canlı hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm kabiliyetine sahiptir,
 - 2) Değişimin yönetilmesi; yönetim, üretim süreçlerinin gerçekleşmesi için (örneğin besin düzeyleri, nem, ısı, verimlilik ve ışık gibi) gereken şartları sağlayarak ya da en azından koruyarak, biyolojik dönüşüm imkân verir. Bu tür bir yönetim tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin, açık deniz balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi durumlarda yönetilemeyen kontrol dışı kaynaklardan hasat yapılması tarımsal faaliyet değildir,
 - 3) Değişimin ölçülmesi; biyolojik dönüşüm veya hasat sonucunda genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve lif gücü gibi niteliğindeki veya soy, ağırlık, hacim, lif uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı gibi niceliğindeki değişimler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.
8. Biyolojik dönüşüm;
- 1) Varlıkta
 - (i) Büyüme (bir hayvanın veya bitkinin niceliğindeki artış veya niteliğindeki iyileşme),
 - (ii) Mahiyet değiştirerek başka bir ürüne dönüşme (hayvan veya bitkinin niceliğindeki azalış veya niteliğindeki kötüleşme) veya
 - (iii) Tohumlama (yeni canlı hayvanların veya bitkilerin oluşumu) yollarıyla değişim ya da
 - 2) Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi sonuçlarını doğurur.

Tanımlar

Genel Tanımlar

9. Diğer standartlarda tanımlanan terimler bu Standartta kullanıldıkları aynı anlamda kullanılmaktadır.

Tarımla İlgili Tanımlar

10. Aşağıdaki terimler, bu Standartta belirtilen anlamlarla kullanılır:

Biyolojik Dönüşüm:

Canlı varlıktaki nitel veya nicel değişikliklere sebep olan büyüme, mahiyet değiştirerek başka bir ürüne dönüşme, üretim ve tohumlama süreçlerinden oluşur.

Canlı Varlık:

Canlı bir hayvan veya bitkidir.

Canlı Varlık Grubu:

Benzer nitelikteki canlı hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat:

Canlı varlıktan bir ürün elde edilmesi veya bir canlı varlığın yaşam sürecinin sona erdirilmesidir.

Satış Maliyeti:

Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilen ek maliyetlerdir. Elden çıkarma, satış ya da nominal bedelli veya bedelsiz her türlü devirdir.

Tarımsal Faaliyet:

Bir idarenin; satış, nominal bedel karşılığı veya bedelsiz olarak elden çıkarma ya da bu amaçla tarımsal ürüne veya ek canlı varlıklara dönüştürme amacıyla biyolojik dönüşüm ve biyolojik hasatı yönetmesidir.

Tarımsal Ürün:

İdarenin canlı varlıklarının hasat edilmiş ürünüdür.

Muhasebeleştirme ve Ölçme

11. İdare, sadece:

- 1) İdarenin geçmiş olayların sonucu olarak varlığı kontrol etmesi,
- 2) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin idareye akışının olası olması ve
- 3) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

durumlarında canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir.

12. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, bulunduğu konum ve durumuna bağlıdır. Örneğin, bir çiftlikteki büyükbaş hayvanın gerçeğe uygun değeri; ilgili piyasadaki büyükbaşın fiyatından, nominal bedel karşılığı veya bedelsiz olarak büyükbaşın bu piyasaya veya dağıtılacakları yere getirmede üstlenilen taşıma ya da diğer maliyetlerin düşülmesiyle bulunan değerdir.
13. Tarımsal faaliyetler açısından büyükbaşın yasal sahipliği ile edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi gibi durumlar kontrolün bulunduğu kanıttır. Gelecekte sağlayacağı faydalar veya hizmet potansiyeli genellikle önemli fiziksel özellikleri ölçülemek suretiyle değerlendirilir.
14. Canlı bir varlık, ilk muhasebeleştirme sırasında ve her bir raporlama tarihinde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi başlıklı paragraflarda belirtilen durumlar hariç olmak üzere, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülür.
15. İdarenin bedel karşılığı olmayan bir işlemle canlı varlık edindiği durumlarda, canlı varlık, ilk muhasebeleştirme sırasında ve her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi başlıklı paragraflarda belirtilen durumlar hariç olmak üzere, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülür.
16. İdare hasat edilen tarımsal ürünü, hasat sırasında satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçer. Bu tür bir ölçüm, stoklar konulu veya uygun başka bir standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.

17. Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünün yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir. İdare söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.
18. İdareler, sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasa koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, bir bedel karşılığı işlemdeki canlı varlığın veya tarımsal ürünün satışına yönelik bir sözleşme; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standartta tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerde karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart uygulanır.
19. Bulunduğu konum ve durumda canlı bir varlık veya tarımsal ürün için aktif bir piyasa varsa, bu piyasada oluşan fiyat, o varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde esas alınır. İdare farklı aktif piyasalara erişebiliyorsa, erişmesi en uygun olan piyasanın fiyatını kullanır. Örneğin; idare iki aktif piyasaya erişebiliyorsa, işlem yapılması beklenen piyasanın fiyatını kullanır.
20. Eğer aktif bir piyasa mevcut değilse, idare gerçeğe uygun değeri belirlerken mümkün olduğunda aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını kullanabilir:
 - 1) İşlem tarihi ile raporlama tarihi arasında, ekonomik şartlarda önemli bir değişiklik meydana gelmemiş olması şartıyla, piyasada gördüğü son işlem fiyatı,
 - 2) Piyasadaki benzer varlıkların aralarındaki farklara göre düzeltilmiş fiyatı ve
 - 3) Kile veya hektar gibi ifade edilen sektör göstergeleri (tahıllarda kile, bitkisel üretimde hektar, et üretiminde kilo gibi).
21. Bazı durumlarda bir önceki paragrafta anılan bilgi kaynakları, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine dair farklı sonuçlar ortaya koyabilir. İdare nispeten dar aralıklı makul tahminler içinde en güvenilir gerçeğe uygun değere ulaşabilmek için bu farkların nedenlerini göz önünde bulundurur.
22. Bazı durumlarda, piyasada belirlenen fiyatlar ve değerler canlı varlığın mevcut durumu için ulaşılabılır olmayabilir. Bu şartlar altında idare, gerçeğe uygun değeri belirlerken, varlığın mevcut piyasada belirlenmiş oranda iskonto edilmesiyle ortaya çıkan beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerini kullanır.
23. Beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın bulunduğu konum ve durumdaki gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İdare, kullanılacak uygun bir iskonto oranının belirlenmesinde ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesinde bunu dikkate alır. İdare varlığın beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerinin belirlenmesinde, en uygun piyasadaki katılımcıların bu varlığa ilişkin net nakit akış beklentilerini dikkate alır.

24. İdare beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerinin belirlenmesinde, varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya yeniden dikimine ilişkin (örneğin bir fidanlıkta hasattan sonra yeniden ağaç dikilme maliyeti) nakit akışlarını dikkate almaz.
25. Bilgili ve istekli alıcılar ile satıcılar piyasa koşullarında muvazaasız bir işlem fiyatı üzerinde mutabakat sağlarken, nakit akışlarındaki değişim olasılıklarını dikkate alır. Gerçeğe uygun değer, bu tür değişimlerin olasılığını yansıtır. Buna göre idare, ya beklenen nakit akışlarından ya iskonto oranından ya da her ikisinin bileşiminden kaynaklanan nakit akışlarındaki olası değişiklikler hakkındaki beklentileri bir araya getirir. İdare, çift sayılan veya göz ardı edilen bazı varsayımların doğuracağı etkilerden kaçınmak için, bir iskonto oranını belirlerken, beklenen nakit akışlarının tahmin edilmesinde kullanılanlar ile tutarlı varsayımlar kullanır.
26. Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşabilir:
- 1) İlk maliyet ortaya çıktığından bu yana çok az biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin, raporlama tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacının fidanları) veya
 - 2) Biyolojik dönüşümün fiyat üzerindeki etkisinin önemli olmasının beklenmemesi (örneğin, 30 yıllık çam konusu üretim sürecindeki ilk büyüme dönemi için).
27. Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlıdır (örneğin, bir fidanlıktaki ağaçlar). Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi iyileştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. İdare canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemek için birleşik varlıklara ilişkin bilgileri kullanabilir. Örneğin; canlı varlıkların gerçeğe uygun değerine ulaşabilmek için, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden işlenmemiş arazi ve arazi iyileştirmelerinin gerçeğe uygun değeri düşülebilir.

Kazanç ve Kayıplar

28. Canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya kayıp ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya kayıp olduğu dönem fazla veya açığında dikkate alınır.
29. Canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenirken, satış maliyeti düşüldüğü için, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde bir kayıp doğabilir. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde bir kazanç da doğabilir.
30. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle yapılan ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya kayıplar, oluştuğu dönemde fazla veya açığın hesaplanmasında dikkate alınır.
31. Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde, kazanç veya kayıp doğabilir.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülememesi

32. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceği varsayılır. Ancak bu varsayımın geçerli olmadığı durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Bu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda idare, anılan varlığı satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçer. Duran varlık niteliğinde olan canlı varlık, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya durdurulan faaliyetleri konu alan ilgili uluslararası veya ulusal muhasebe standartları uyarınca, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmak için gereken ölçütleri karşıladığında (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılanlar, elden çıkarılan grubuna eklendiğinde), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği varsayılır.
33. Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceğine ilişkin varsayım sadece ilk muhasebeleştirme sırasında geçerli olmayabilir. Canlı varlıklarını daha önce satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçmüş bir idare, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden ölçmeye devam eder.
34. İdare tarımsal bir ürünü her zaman, hasat zamanında, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçer. Bu Standart, hasat zamanında tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.
35. İdare, maliyeti, birikmiş amortismanı ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarını belirlerken; stoklar, maddi duran varlıklar, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü ve nakit üreten varlıklarda değer düşüklüğü konulu standartları dikkate alır.

Açıklama

Genel

36. İdare, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerindeki cari dönem boyunca meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıp toplamını açıklar.
37. İdare, tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklar ve ücretsiz veya nominal bir bedel karşılığında dağıtılmak üzere elde tutulan canlı varlıklar arasında ayırım yapılmasını sağlayacak şekilde canlı varlıklarını tanımlar.
38. Tüketilebilir canlı varlıklar, tarımsal ürün olarak hasat için elde tutulan veya canlı varlık olarak ücretsiz veya nominal bedel karşılığı dağıtılmak üzere elde tutulan varlıklardır. Tüketilebilir canlı varlıkların örnekleri hayvanlar ve tek kullanımlık bitkilerdir. Örneğin; et üretimi için beslenen hayvanlar, satılmak üzere elde tutulan hayvanlar, çiftlik balıkları, mısır ve buğday gibi mahsuller, kereste için yetiştirilen ağaçlar. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal bir faaliyet içinde aralıklı veya sürekli bir yıldan fazla süreli olarak kullanılan canlı varlıklardır. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildir, ama kendilerini yeniden üretirler. Taşıyıcı canlı varlıklara örnek verilebilecek hayvanlar arasında damızlık hayvanları (balık, kümes hayvanları), kendisinden süt elde edilen çiftlik hayvanları, yün elde etmek için yetiştirilen koyun ve diğer hayvanlar bulunur. Taşıyıcı canlı bitki grubuna ise ağaçlar, üzüm bağları, meyve, yemiş, bitki özü, reçine, kabuk ve yaprak için yetiştirilen ağaçlar ve odunluk ağaçlar örnek olarak verilebilir.
39. Tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklar ve ücretsiz veya nominal bir bedel karşılığında dağıtılmak üzere elde tutulan canlı varlıklar

arasındaki ayırım nicel tanım şeklinde olabilir. Nicel tanımı kısa anlatımlı bir tanım takip edebilir.

40. İdare tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklar ve ücretsiz veya nominal bir bedel karşılığında dağıtılmak üzere elde tutulan canlı varlıklar arasında ayırım yaparken, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırma dikkat eder. Bu ayrımlar, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması ile hizmet potansiyelinin değerlendirilmesinde yardımcı olabilir. İdare böyle bir ayırım yaparken ayırımın esasını açıklar.
41. 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).
42. İdare, mali tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça;
- 1) Canlı varlıkların her bir grubunu içeren faaliyetlerinin niteliğini ve
 - 2) Dönem sonunda idarenin canlı varlıklarının her bir grubunun ve dönem boyunca tarımsal ürünlerin çıktısının mali olmayan ölçüm veya tahminlerini
- açıklar.
43. İdare, hasat sırasında her bir tarımsal ürün grubunun ve her bir canlı varlık grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve önemli varsayımları açıklar.
44. İdare, dönem boyunca hasat edilmiş tarımsal ürünlerin, hasat zamanındaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerini açıklar.
45. İdare;
- 1) Üzerinde sınırlı haklar olan canlı varlıklarıyla bunların defter değerini ve ayrıca yükümlülüklerle karşı teminat olarak verilmiş olan canlı varlıkların defter değerlerini,
 - 2) İdarenin canlı varlıkları kullanma veya satma kapasitesine ilişkin kısıtlamaların niteliği ve ölçüsünü,
 - 3) Canlı varlıkların edinimine veya geliştirilmesine ilişkin taahhütlerin tutarını ve
 - 4) Tarımsal faaliyete ilişkin mali risk yönetim stratejilerini
- açıklar.
46. İdare mevcut dönemin başı ve sonu arasında canlı varlıkların defter değerindeki değişikliklerin mutabakatına ilişkin bilgi sunar. Mutabakat aşağıdakileri içerir:
- 1) Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerden doğan ve taşıyıcı canlı varlıklar ve tüketilebilir canlı varlıklar için ayrı ayrı açıklanan kazanç veya kayıp,
 - 2) Satın almalarından doğan artışlar,
 - 3) Bedelsiz işlem yoluyla edinilen varlıklar nedeniyle ortaya çıkan artışlar,
 - 4) Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya durdurulan faaliyetleri konu alan ilgili muhasebe standartları uyarınca, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak

sınıflandırılanlar, elden çıkarılan grubuna eklendiğinde) canlı varlıklara ve satışlara atfedilebilecek düşüşler,

- 5) Bedelsiz veya nominal bedel karşılığı yapılan dağıtımlar nedeniyle gerçekleşen düşüşler,
 - 6) Hasattan kaynaklanan düşüşler,
 - 7) İdarelerin birleşmesinden kaynaklanan artışlar,
 - 8) Mali tabloların farklı bir para birimine veya yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun mali tablolarının, raporlayan idarenin mali tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve
 - 9) Diğer değişiklikler.
47. Canlı varlığın, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun 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. Bu tür durumlarda idare, fiziksel özellikler ve fiyat değişiklikleri nedeniyle fazla veya açığa dâhil edilen, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişiklik tutarını, grup bazında veya başka bir şekilde gösterebilir. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği gibi) bu bilginin faydası daha düşüktür.
48. Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, mahiyet değiştirerek başka bir ürüne dönüşme, üretim ve tohumlama gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Bu fiziksel değişimlerin her biri, gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de fiziksel bir değişimdir.
49. Tarımsal faaliyet, sıklıkla, hastalık risklerine, iklimsel veya diğer doğal risklere maruz kalır. İdarenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı, mali tabloların sunulması konulu standarda göre açıklanır. Bulaşıcı bir hastalığın ortaya çıkması, sel, ciddi bir kuraklık veya donma ve böceklerden kaynaklanan zararlar bunlara örnek olarak verilebilir.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülemediği Durumlarda Canlı Varlıklara İlişkin Ek Açıklamalar

50. İdare, canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda;

- 1) Canlı varlıkların tanımını,
- 2) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenlerini,
- 3) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıklarını,
- 4) Kullanılan amortisman yöntemini,
- 5) Yararlı ömürleri veya kullanılan amortisman oranlarını ve
- 6) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanlarını (birikmiş değer düşüklüğü kayıplarıyla toplanmak suretiyle)

açıklar.

51. İdare; canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesi esasına göre ölçümleri durumunda, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak cari dönem boyunca muhasebeleştirdiği kazanç veya kayıpları açıklar. Canlı varlıkların, mevcut dönemin başı ve sonu arasında defter değerlerindeki değişikliklerin mutabakatında ise söz konusu tutarlar ayrıca açıklanır. Bununla beraber, mutabakat bu canlı varlıklara ilişkin fazla veya açığa eklenen; değer düşüklüğü kayıplarını, değer düşüklüğü kayıplarının iptallerini ve amortismanlarını içerir.
52. Daha önceden, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesi esasına göre ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, idare, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:
- 1) Canlı varlıkların tanımı,
 - 2) Gerçeğe uygun değerinin neden güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve
 - 3) Değişimin etkisi.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

53. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2017 yılının Aralık ayı itibarıyla yürürlükte olan tarım konulu standarttan (IPSAS 27) yararlanılarak hazırlanmıştır.
54. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
55. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.