



TMS 41 ÇERÇEVESİNDE YUMURTA TAVUKÇULUĞU YAPAN İŞLETMELERDE MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ¹

ACCOUNTING PROCEDURES IN THE FRAMEWOK OF TAS 41 IN EGG POULTRY ENTERPRISES

Fehmi KARASİOĞLU²- İbrahim Emre GÖKTÜRK³- Mehmet Emin ÇETİNTAŞ⁴

Öz

TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet gösteren işletmelerde yapılan muhasebe kayıtlarının standartlar kapsamında ele alınmasını sağlayan bu çalışmada esas itibarıyla yumurta tavukçuluğu yapan işletme ele alınmıştır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren firmalar, uluslararası kabul görebilmeleri için finansal raporlarını UFRS kapsamında gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Çalışma, yumurta tavukçuluğu yapan firmanın dönem içi ve dönem sonu kayıtlarını esas almak üzere, dönem sonu işlemlerini kapsayacak ölçüde ele alınmıştır. Dönem içi maliyetler de dahil olmak üzere bir süreç izlenerek işletmenin maliyetleme safhaları da çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Çalışmaya konu olan işletme, Konya il sınırlarında yumurta tavukçuluğu yapan bir işletmedir. VUK kapsamında işlemlerini gerçekleştiren bu işletmede veriler titizlikle ele alınarak TMS kapsamında değerlendirmeye tabi tutulmuştur. TMS esas alınarak işletmenin işlemleri ortaya çıkarılmıştır.

Anahtar Kelimeler; Muhasebe, Tarımsal Muhasebe, TMS 41, Gerçeğe Uygun Değer, Vergi Usul Kanunu

Jel Kodları: M40, M41, M49

Abstract

This study, which examines the accounting records made in enterprises operating in agriculture within the scope of TAS 41 standards, is mainly focused on the egg poultry business. Firms operating in the agricultural sector are required to prepare their financial reports within the scope of IFRS in order to be accepted internationally. The study has been handled to include the period-end transactions, based on the in-term and end-of-period records of the laying company. The costing phases of the enterprise were included in the study by following a process including the costs during the period. The enterprise subject to the study is an egg-laying enterprise within the provincial borders of Konya. In this business, which carries out its transactions within the scope of the VUK, the data have been carefully handled and evaluated within the scope of TAS. The operations of the enterprise have been revealed based on TAS.

Keywords; Accounting, Agricultural Accounting, TAS 41, Fair value, Tax Procedure Law

Jel Codes: M40, M41, M49

¹ Bu makale; Selçuk üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü için hazırlanmış olan “TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebe Uygulamalarındaki Yeri ve Örnek Bir İşletme Üzerinde Uygulama Sonuçları” başlıklı yüksek lisans tezi geliştirilerek oluşturulmuştur.

² Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, fehmi@selcuk.edu.tr Orcid id: 0000-0001-6940-3003

³ Dr. Ogr. Uyesi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, iegokturk@gmail.com Orcid id: 0000-0003-2881-1684

⁴ Doktora Öğrencisi, Karatay Üniversitesi, memincetintas@hotmail.com Orcid id: 0000-0003-1711-6344

GİRİŞ

Geçmiş de kırsal kesimde geleneksel şekilde uygulanan tarımsal faaliyetler bu sektörde muhasebe kullanımını kısıtlı bırakmıştır. Son yıllarda tarımsal sektöre yönelik sermaye akımları sonrası sayısı artan tarımsal firmalar sayesinde tarımsal muhasebe de gelişmeye başlamıştır. (Gökgöz, 2012:61).

Özellikle canlı varlıkların doğma büyüme gelişme olgunlaşma ve ölüm sürecinin mevcudiyeti bu varlıkların değerlerinde devamlı bir değişimi ortaya çıkarmakta bu varlıkların değerlendirilmesi muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesini özellikli hale getirmektedir (Özulucan & Deran, 2008: 3).

Gelişen ve büyüyen tarımsal üretim yapan işletmelerde kullanıcıların güvenilir bilgi kaynağı olarak ulaşmak istedikleri finansal tabloların oluşturulabilmesi ve tarımsal faaliyet yapan işletmelerde tarım muhasebesinin etkin uygulanabilirliği açısından IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), Tarım sektörünü ele alan ve bu sektörün gereksinmelerine cevap verebilecek nitelikte UMS 41 standardını çıkarmıştır.

Canlı varlıklar, normal olarak gelişimsel açıdan zaman içinde değişebilen canlı organizmalardır. Aynı zamanda, ekonomi, iklim, hastalıklar, zararlılar, vb. etkisinden kaynaklanan yüksek piyasa fiyatı dalgalanmalarına maruz kalırlar. Bu hususlar, yani gelişme ve fiyat oynaklığı, bu tür varlıkların değerinde değişikliklere neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında VUK' a göre uygulanması zorunlu olan tarihi maliyet yöntemi, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için çok da uygun olmamaktadır (De Brito vd., 2014, 22). UMS 41 standardının en önemli özelliklerinden birisi gerçeğe uygun finansal tabloların oluşturulabilmesi için tarihi maliyet değeri yerine gerçeğe uygun değer kullanılmasıdır (Demirkol, 2006:41). Gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması sonucu genellikle değer artışlarından kaynaklanan kâr artışı olmakta ve dağıtılacak temettü artmakta bu sebeple ortakların ilgisini çekmektedir. Tarihi maliyet yönteminde ise değer artışından kaynaklanan kârlar söz konusu olmamakta ve dağıtılacak temettüyü azalttığı için ortakların tepkisini çekmektedir. Yine tarihi maliyette özellikle tarımsal ürünler eski değerleriyle stokta yer alacaklar ve bu ürünlerin satılması durumunda yüksek kâr oluşacaktır. Bu durum ortakları memnun etmekle beraber bilgiliyi kullananlar nezdinde şüphe oluşturmaktadır (Bohusova vd., 2012:525).

Türkiye'de, gelişen ve geleneksel yapının dışında üretim gerçekleştiren tarım firmalarının artması ve ülkeler arası tarımsal muhasebe entegrasyonunun sağlanması amacı ile uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak 20.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartlar Kurumu tarafından Tarımsal Muhasebe Standardı, TMS 41 yayımlanmıştır.

Uygulama konusu olan tavukçuluk sektörü, Türkiye'de geniş tarım arazilerine gerek duyulmaması, yatırımın geri dönüşümünün büyük baş hayvancılığa göre daha hızlı olması ve sağlanan kazancın yıl boyunca dengeli olması sebebiyle bu sektörün ekonomi alanında önemini son yıllarda giderek artırmaktadır.

Ulusal pazarda gelişimini devam ettiren bu firmaların uluslararası pazarda da yer bulabilmeleri ve rekabet gücü elde edebilmeleri için hazırlanmış oldukları finansal tablo ve raporların uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarıyla uyumlu olması gerekmektedir. Tavukçuluk işletmelerinde tarımsal muhasebe uygulamalarının TMS 41' e göre yapılması bu uyum sürecini hızlandıracaktır.

Bu çalışmada öncelikli olarak hesap planı taslağında canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik belirlenen gruplar incelenmiş akabinde TMS 41' e göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, TMS 41'de bahsedilen gerçeğe uygun değer yöntemi ele alınmış ve tavukçuluk sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın verileri doğrultusunda dönem sonu muhasebe işlemleri uygulaması gerçekleştirilmiştir.

I. FİNANSAL RAPORLAMALARA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI

Ülkemizde tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları Vergi Usul Kanununda (VUK) belirtilen ilkeler ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde Tek düzen Hesap Planına göre yapılmaktadır. Yine Türk Ticaret Kanununda resmi defterlerin tutulması hususunda VUK'a atıfta bulunulması (TTK.Mad.64) gelecek yıllarda da işletmelere yönelik yerleşik muhasebe sistemine devam edileceğini göstermektedir. Ancak TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olmayan ama bağımsız denetime tabi olan işletmelerin uygulamak zorunda oldukları finansal raporlama standartları ve hesap planı (BOBİ FRS) Kamu Gözetimi Kurumu tarafından (KGK) 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Uygulama 01.01.2018 hesap döneminden itibaren başlayacaktır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarda (KAYİK) TMS/TFRS uygulamalarının zorunlu olması ve kamu yararını ilgilendiren işletme statüsünde olmayanlar içinde belirli şartları sağlaması halinde bağımsız denetime tabi olmaları ve BOBİ FRS'yi uygulama zorunluluğu olması, yerleşik muhasebe uygulamalarını TMS'ye yaklaştırmaktadır.

THP de canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin kayıt altına alınması için gerekli özel hesaplar mevcut değildir. (Bellek, 1997: 46) KGK tarafından sunulan yeni hesap planı MSUGT'da düzenlenmiş olan tek düzen hesap planının zaman içinde kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayamaması üzerine oluşturulmuştur. Amacı bilanço usulüne uygun defter tutan teşebbüs ve işletmelerde yeknesaklığın sağlanması, işletmelerde denetimlerin sağlanması, güvenilir ve kullanıcılarına uygun finansal tabloların oluşturulması, muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygun karşılaştırılabilir, ihtiyaç duyanlar tarafından anlaşılabilir ve beklentilerini karşılayacak şekilde düzenlenebilmesidir.

Canlı varlıklar, biyolojik nitelikleri ve değişim kapasitelerine sahip olmalarından dolayı değişimin yönetilmesi ve ölçümü için mevcut tek düzen hesap planında ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan & Deran, 2008: 9). Hesap planı hazırlanırken işletmeler tarafından uygulanacak finansal raporlama kapsamında ihtiyaç duyulabilecek hesaplardan oluşmasına dikkat edilmiştir. Hesaplamalarla ilgili olarak en önemli dikkat çeken düzenlemelerden birisi de dönem sonu envanter ve değerlendirme aşamasında daha önceki tek düzen hesap planından farklı olarak uluslararası finansal raporlamaya yönelik kapatma işlemlerinde kullanılan hesapların yeniden düzenlenmesidir.

KGK tarafından hazırlanan hesap planında tarımsal faaliyet gerçekleştiren işletmeler için de ihtiyaç duyacakları hesaplar tanımlanmıştır. İlk olarak canlı varlık işletmelerinde canlı varlıkların doğma büyüme olgunlaşma üreme yaşlanma ve ölümlerinden kaynaklanan biyolojik bir dönüşüme maruz kalmalarından dolayı stoklardan ve duran varlıklardan farklı olarak tanımlanması gerekliliği doğrultusundan 17 nolu grupta "canlı varlıklar" hesabı ve duran varlıklar içinde 27 nolu grupta "canlı varlıklar" hesabı kullanılmıştır.

Tablo 1 de Finansal raporlama ya yönelik KGK tarafından hazırlanan hesap planında 17 ve 27 nolu grupları göstermektedir.

Tablo.1 KGK Yeni Hesap Plan Taslağında Canlı Varlık Hesapları

17 CANLI VARLIKLAR	
	170 TARLA BİTKİLERİ
	171 BAHÇE BİTKİLERİ
	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
	173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
	174 KANATLI HAYVANLAR
	175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
	176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI
	179 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

27 CANLI VARLIKLAR

- 270 TARLA BİTKİLERİ
- 271 AĞAÇLAR
- 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
- 273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
- 274 KANATLI HAYVANLAR
- 275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
- 276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI
- 277 BİRİKİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
- 279 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr>

KGK tarafından hazırlanan hesap planında en çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar 17 nolu dönen varlıklarda izlenmekte, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi durumunda (amortisman tabi olma) on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıklar 27 nolu duran varlıklarda izlenmektedir. Canlı varlıkların çeşitlendirilmesi hesap planının farklı canlı varlık üreten yetiştiren ve bunların ürünlerinden yararlanan işletmeler içinde daha etkin olarak kullanılabilmesinin hedeflendiğini göstermektedir.

II. TMS 41 VE CANLI VARLIKLAR

Bugün bütün dünyada muhasebe sistemlerinin yeknesaklaştırılması, aynı standartlar doğrultusunda uygulamaya geçirilebilmesi amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) tarafından oluşturulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) IASC a üye ülkeler tarafından kullanılması teşvik edilmekte bu sayede üye ülke işletmelerinde finansal nitelikli işlemlerin hangi esaslar doğrultusunda değerlendirilip kayıtlanaacağı, finansal tabloların nasıl sunulacağı, standartlarla tanımlanmaktadır. (Herbohn & Herbohn, 2006: 178).

Tarımsal faaliyetler standardı ilk olarak IAS 41 olarak IASB tarafından 2000 yılında yayımlanmış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren tarım işletmelerinde uygulanmaya başlamıştır. 22.05.2008 ve 01.01.2009 tarihlerinde gerekli düzeltmeler yapılar IAS 41 günümüzdeki halini almıştır.

Türkiye’ de de bu gelişmelere paralel olarak SPK, 15.11.2003 tarih ve 25920 sayılı Resmi Gazete’ de “Seri XI, No: 25 Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Genel Tebliği” ni 01.01.2005 tarihinden itibaren Sermaye Mevzuatı hükümlerine tabi işletmeler tarafından uygulanmak üzere yayımlamıştır. Daha sonra UFRS ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde SPK yeni bir tebliğ hazırlamış (Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Seri XI, No:29) ve bu tebliğ 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

SPK tarafından yapılan çalışmalara ilaveten Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından da Tarımsal Faaliyetler Standardına (TMS 41) ilişkin birtakım çalışmalar yapılmış, ilk olarak 31/12/2005 tarihi sonrası hesap dönemlerinde başlatılmak üzere uygulamaya geçirilmesi için 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’ de Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayımlanmıştır. Standart, izleyen dönemlerde farklı tebliğler ile güncellenmeye devam etmiştir. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan tebliğle son durumu ortaya çıkarılmıştır.

Tarımsal faaliyet standardının amacı tarımsal faaliyetlerle ilişkili muhasebeleştirme yöntemlerini belirleyerek gerekli açıklamaları yapmak ve uluslararası alanda tarımsal faaliyetlere ilişkin oluşabilecek farklı muhasebe uygulamalarının getirebileceği sorunları engellemek olduğu söylenebilir (Ağca & Sağlam, 2008: 997).

Tarımsal Faaliyetler Standardı;

- i. Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- ii. Hasat zamanındaki tarımsal ürünler
- iii. Tarımsal faaliyetler

ile ilgili olarak faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili detaylı bilgiler vermektedir. (TMS-41, Md.1).

Canlı varlıklar, bunlardan elde edilen yavrular ile hasat zamanında herhangi bir işleme uğramayan ürünler TMS 41 in konusu içine girerken (TMS 41 Md.5) bunlardan elde edilen ürünlerin işlenmesi sonrasında ki ürünler ise TMS 2 Stoklar standardının konusuna girmektedir. (TMS 41 Md.3)

Tavuk ve civcivler canlı varlıklar olarak kabul edilmekte aynı zamanda tavukların yumurtaları da hasat sonrası herhangi bir özel işleme gerek duyulmadan üretilmesi TMS 41' in konusu içinde işlenmelidir.

III. TMS 41 E GÖRE CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE GERÇEĞE UYGUN DEĞER

Gerçeğe uygun değer en basit ifade ile, piyasada bilgili ve istekli olan bir alıcı ve bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkan tutardır (Pannese D. & Delfavero, 2010:43). International Generally Accepted Accounting Principles (IGAAP) tarafından yapılan tanıma göre; Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarına uygun bir işlemde takas edilebileceği tutardır. International Financial Reporting Standarts (IFRS) ise gerçeğe uygun değeri, bilgili ve istekli taraflar arasında, emsallerine uygun bir işlemde bir varlığın takas edilebileceği, bir borcun ödenebileceği veya bir özkaynağa dayalı finansal aracın takas edilebileceği tutar olarak ifade etmektedir (Colege S. 2013:1).

TMS' ye göre; bir varlığın, normal ticari koşullarda homojen bir piyasada herhangi bir durumdan etkilenmeyecek şartlar altında istekli ve bilgili bir satıcı ile istekli ve bilgili bir alıcı arasında el değiştirmesi veya bir borcun ifa edilmesi durumunda ortaya çıkması gereken meblağı ifade etmektedir (TMS-36, Md.6). TMS – TFRS' de belirtilen bir değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer; finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, hisse bazlı ödemeler, hasılat, varlıklarda değer düşüklüğü, maddi olmayan duran varlıklar, işletme birleşmeleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve tarımsal faaliyetler gibi belirlenmiş standartların ölçüm esasları için kullanılmasını önermektedir.

Etkin ve rekabetçi bir piyasada, çok sayıda katılımcının olması, bireysel ve spekülatif eylemlerin fiyatlar üzerinde etkili olmasına izin vermeyecektir. Bu nedenle, aktif bir piyasada uygulanan fiyatlar, gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılması gereken ilk seçenektir (De Brito vd., 2014, 23).

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde en uygun ölçüt aktif piyasanın varlığıdır. Eğer birden fazla piyasa mevcutsa en fazla ilişkisi olan piyasanın fiyatı esas alınmalıdır. Gerçeğe uygun değer bir varlığın mevcut durumuna göre belirlenir (ASMMMO,2004:340). Örneğin; bir çiftlikteki ineğin gerçeğe uygun değeri, ilgili piyasada geçerli olan inek fiyatından pazar yeri maliyetinin düşülmesiyle bulunur. Pazaryeri maliyeti, simsarlara ve

aracılara ödenen komisyonlar, idari kuruluşlar tarafından tahsil olunan vergiler, mal değiş tokuşları ile transfer vergisi ve harçlardan oluşur. Varlığın piyasaya getirilmesi veya depoya sevk edilmesi için katılan nakliye ve benzeri maliyetler pazaryeri maliyetleri olarak kabul edilmemektedir (Özulucan & Deran, 2008: 6).

TMS41 standardına göre, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesi esaslı doğrultusunda varlıkların her dönem değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Akabinde değerlendirme farkları mevcut ise bu farklar sonuç hesaplarına aktarılacaktır (Antepli, 2014:102). Bu hesaplar, satış maliyetleri düşülmüş olarak gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıkların ilk kayıtları sırasında ve daha sonra meydana gelen değer değişimleri, KGK tarafından hazırlanmış olan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre 643 "Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" ve 653 "Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları" hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Canlı varlıkların değerlemesinde, değerlendirme tarihinde ortaya çıkması muhtemel değerinin, tarafsız, bağımsız ve objektif verilere dayanarak belirlenmesi esastır (Doğan & Arslan, 2018, s. 1051-1052). TMS 41' e göre hasat noktasındaki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlıkların değer değişimleri bu sayede kar ya da zarara yansıtılır (Akdoğan & Sevilengül, 2007:199). UMS 41'e göre, tüm canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceği varsayımı vardır (IGAAP, 2020: 10). Mevcut piyasaya bakıldığında canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için aktif bir piyasanın bulunması mümkündür. Bu sayede canlı varlıkların maliyet hesaplamaları gerçeğe uygun değer ile değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değerlendirme, canlı varlık işletmelerinin maliyet hesaplamalarındaki karışıklıklarının giderilmesi için onlara önemli bir avantaj sağlayacaktır.

Piyasa fiyatları bazı durumlarda gerçeğe uygun değeri tam olarak yansıtmayabilir. Piyasanın verimli olmaması yani aktif bir piyasanın özelliklerinin tam olarak karşılanamaması durumunda piyasa fiyatları gerçeğe uygun değeri temsil etmeyecektir (Martins, 2002: 59). Eğer piyasa fiyatı veya değeri bulunamayacak olursa gerçeğe uygun değer, beklenen net nakit akışlarının bugünkü değeri gibi çeşitli hesaplama yöntemleri kullanılarak belirlenmesi gerekir (Cavalheiro vd. 2019: 547). Net nakit akışlarının tahmin edilmesi ve uygun iskonto oranının belirlenmesi ise profesyonel bir yardım ile değerlendirilmeyi gerektirmektedir. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda varlıkların değerlendirilmesi subjektif olabileceği için mali tabloların güvenilirliğinin tehlikeye sokabilecektir (Kaya, 2013: 130). Net bugünkü değerin ve uygun iskonto oranlarının bulunarak yapılacak analizler ile gerçeğe uygun değere yaklaşılabileceği için mali tabloların güvenilirliği konusunda ki ortaya çıkacak sorunlar da giderilmiş olacaktır.

Mevcut uygulamalar ise Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre yapılmaktadır. VUK'ta tarımsal faaliyetler zirai faaliyet olarak ifade edilmektedir. Vergi usul kanununa göre zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu bedel, zirai mahsullerin özelliklerine göre Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanmaktadır. Zirai işletmelere dahil canlı hayvanlarda da maliyet bedeli ile değerlemeler gerçekleştirilmektedir. Maliyet bedelleri geçmiş değerleri göstermesi ve finansal tablolar da tarihindeki değer belirlenmesini engelleyen bu durum aynı zamanda bilgi kullanıcılarının işletmenin geleceği hakkında bilgi edinme isteğini de karşılayamamaktadır. Bu durum değerlendirme esaslarında gerçeğe uygun değer kavramını ön plana çıkarmıştır (Pamukçu, 2011: 85). Gerçeğe uygun değer, aynı niteliklerde olan varlık ve borçlar için aynı piyasa değerlendirmelerini sağlamaktadır. Bu sayede daha güncel, anlaşılması kolay ve karşılaştırılması daha rahat bilgi oluşumu yanında güvenilir ve adil mali tabloların oluşturulmasına imkan sağlayacaktır (Elfaki & Hammad 2015: 159).

IV. YUMURTA TAVUKÇULUĞU FAALİYETİ YAPAN BİR İŞLETMEDE MUHASEBE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

IV.I. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

Tavuk sektöründe geniş tarım arazilerine gerek duyulmaması, yatırımın geri dönüşümünün büyük baş hayvancılığa göre daha hızlı olması ve sağlanan kazancın yıl boyunca dengeli olması sebebiyle bu sektörün ekonomi alanında önemi son yıllarda giderek artmaktadır.

Bu sektörde faaliyet gösteren firmalar uluslararası pazarlarda yer bulabilmek için rekabet edebilme güçlerini yakalayabilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle firmaların hazırlamış olduğu finansal tablo ve raporların uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarıyla uyumlu olması zorunlu hale gelmiştir.

Çalışmada yumurta tavukçuluk işletmesinde canlı varlıklardan olan yumurta tavuklarının ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünlerin (yumurtalar) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilerek literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca örnek uygulamada KDV ve stopaj dikkate alınmamıştır.

IV.II. ÇALIŞMANIN İÇERİĞİ VE YÖNTEMİ

Çalışmanın içeriği Konya ilinde yumurta tavukçuluğu üzerine faaliyette bulunan bir işletmeden elde edilen bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur. Ülkemizde tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe çalışmaları büyükbaş hayvancılık işletmeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu sebeple çalışmada hayvansal üretimin bir dalı olan yumurta tavukçuluğu işletmesinde TMS 41 çerçevesinde muhasebe uygulamaları ele alınmıştır. Veriler şirket yetkilileri ve Mali İşler Müdürü ile görüşülerek elde edilmiştir.

İşletme stokları basit ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirmekte ve yardımcı üretim- yardımcı hizmet giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımını, basit (doğrudan) dağıtım yöntemine göre yapmaktadır.

IV.III. ÇALIŞMANIN KISITLARI

İşletmenin ürün maliyetlerini hesaplanması için gerekli olan verilerin yeterli olmaması maliyete ilişkin verileri işletme dışından biriyle paylaşmaktan çekinmeleri çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın uygulama kısmı örnek geliştirerek yapılmıştır.

Araştırmamız 2018 takvim yılına ait merkez ve 3 tane şube faaliyetlerini kapsamaktadır. Yapılan yüz yüze görüşmede şirketin Mali Müşavir' inden finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik bilgiler alınmıştır. Edinilen bilgilere göre şirket sadece VUK'a göre ilk muhasebeleştirme kaydını yapmakta, TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulama zorunluluğu bulunan işletme kapsamında olmadığı için TMS 41'e göre herhangi bir kayıt yapmamaktadır. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin finansal işlemlerin "ilk edinimi, ölçümü ve değerlemesi" başlıkları altında ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle araştırmanın sonuçları TMS 41 standardının tarımsal faaliyetler için öngördüğü muhasebeleştirme sürecine uygun bir şekilde incelenecektir.

İşletme yönetim, (muhasebe ve işletme müdürü), finansman ve pazarlama departmanlarında çalışanlar yemekhaneden yararlanmamaktadır. Bu çalışanlara maaş ve yemek parası şeklinde ödeme yapılmaktadır.

Yönetim Giderlerinden ve direkt ürünle ilişkili olmadığı için finansman giderlerinden ürün maliyetine pay verilmemektedir.

İşletme amortismanları VUK 333 no lu tebliğinde belirtilen sürelerle göre ayırmıştır. Çalışmada TMS ile uyumlu olması açısından bu süreler faydalı ömür kabul edilmiş ve amortismanlar kıst amortisman yöntemine göre yeniden hesaplanarak yevmiye kayıtları yapılmıştır.

IV.IV. İŞLETME İLE İLGİLİ BULGULAR VE MUHASEBE KAYITLARI

IV.IV.I. İŞLETMENİN TANIMI

Örnek işletme, Konya ilinde olup tavukçuluk besicilik sektöründe yumurta tavukçuluğu işiyle iştigal etmektedir. İşletme faaliyetleri; üretim, yönetim, pazarlama, muhasebe, finansman, veterinerlik ve satın alma olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. İşletmenin 3 şubesi bulunmaktadır. İşletmenin 1. Şubesi 9.820 m² kapalı alan olmak üzere toplam 231.900 m² alana sahiptir. Şubede 165.500 adet yarka tavuk bulunmakta aynı zamanda bu şube de tavuk yemi üretimi de yapılmaktadır. İşletmenin yurt dışı ihracatı olması sebebiyle ihtiyaç durumunda dışarıdan yumurta, mısır, buğday vb. ürünleri de tedarik etmekte yurtiçi ve yurt dışına satışını yapmaktadır.

İşletmenin 2. Şubesi 7.400 m² kapalı alan olmak üzere toplam 16.230 m² alana sahiptir. Bu şubede 156.750 adet yarka tavuk bulunmaktadır. İşletmenin 3. şubesinde ise 4.360 m² kapalı alan olmak üzere toplam 50.350 m² alanı bulunmaktadır. Yarka tavuk sayısı 87.700 adet, civciv sayısı 62.000 adettir. İşletmenin veteriner hizmetleri sorumlu veteriner tarafından işletme içinden sağlanmaktadır. İşletmede, üretimle ilgili olarak yem taşıyıcı tanker, helezonlar, shringleme makinesi, yükleme ızgara, soğuk hava deposu, elektrik trafosu, yem karma mikseri, hidrofor, yumurta yazma makinesi, jeneratör, jet programlama ünitesi, MG50 radyon, 3 adet kamyon, 3 adet traktör ve pazarlama ve yönetim işlerinde kullanılmak üzere 3 adet taşıt bulunmaktadır.

İşletme civcivleri dışarıdan satın almaktadır. Satın alınan civcivler 112-120 gün de (yaklaşık 20 hafta) yarka tavuk haline dönüşmektedirler. Ortalama 150 gün (65 hafta) boyunca randımanlı bir şekilde tavuklar yumurta vermektedir. Tavuklar civciv sürecinden 85 hafta sonra verimden düşmekte ve kesime gitmektedirler.

IV.IV.II. MALİYET KAYITLARI

Mevcut işletme TMS 41'e göre herhangi bir kayıt yapmamaktadır. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin finansal işlemlerin "ilk edinimi, ölçümü ve değerlemesi" başlıkları altında ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle araştırmanın sonuçları TMS 41 standardının tarımsal faaliyetler için öngördüğü muhasebeleştirme sürecine uygun bir şekilde incelenecektir.

IV.IV.III. DİREKT İLK MADDE MALZEME MALİYETLERİ

İşletmenin üretim sürecine dahil ettiği ilk madde ve malzemeleri muhasebe departmanından temin edilmiştir. Bu bilgiler tablo 2 de gösterilmektedir.

Tablo.2 Üretim Sürecine Dahil Edilen İlk Madde ve Malzeme ve Yardımcı Malzeme Bilgileri

H. KODU	CİNSİ	BİRİM	DÖNEM İÇİ TÜKETİLEN	
			MİKTAR	TUTAR
150.01.001	Mısır	Kg	2.087.154,87	1.711.467
150.01.002	Soya Küspesi	Kg	761.508,10	1.118.960
150.01.003	Ayçiçek Küspesi	Kg	1.224.734,52	777.339
150.01.004	Ham Yağ	Kg	24.510,00	73.530,00
150.01.005	Mermer Tozu	Kg	220.934,26	6.385,00
150.01.006	DCP	Kg	36.678,77	48.504,00
150.01.008	Buğday	Kg	3.156.986,20	5.493.156,00
150.01.009	Damıtılmış Mısır Atığı	Kg	322.288,09	275.653,00
150.01.010	İlaç ve Vitaminler	Kg	28,66	329.501,00
150.01.011	Tuz	Kg	16.948,82	3.444,00
150.01.012	Soya Fasulyesi	Kg	275.883,80	460.588,00
150.01.013	Tavuk Yemi	Kg	713.318,00	1.069.977,00
157.001	Viyol *	Ad.	1.635.188,00	265.718,00
157.002	Baks **	Ad.	79.467,00	231.765,00
TOPLAM DEĞER			10.555.629,09	11.865.987,00

* Viyol Alımları: İşletme yumurtaları kolilemek için kullanılmaktadır. Bir adet viyole 30 adet yumurta konulmaktadır

** Baks Alımları: 12 adet viyolun içine konulduğu karton ambalaj malzemesidir. Yumurta ihracatında kullanılmaktadır.

İşletmenin dönem içi tüketilen ilk madde ve malzeme giderleri 11.865.987,00 TL dir. Tüketilen ilk madde ve malzemelerin 687.359 TL lik kısmı tavuk üretim gider yerinde 11.178.628 TL lik kısmı ise yem üretim gider yerinde kullanılmıştır. Malzeme sarfiyatlarına ait muhasebe kaydı şu şekildedir.

Madde No: ---- 31.12.20 ----		
710 Direkt İlk Madde ve Mal. Gid.		11.865.987,00
710-001 Yarka Tavuk Gid.Yeri.		687.359,00
710-002 Yem Üret.Gider Yer.		11.178.628,00
150 İlk Madde ve Malz.		11.368.504,00
150-01-001 Mısır		1.711.467,00
150-01-002 Soya Küspesi		1.118.960,00
150-01-003 Ayçiçek Küspesi		777.339,00
150-01-004 Ham Yağ		73.530,00
150-01-005 Mermer Tozu		6.385,00
150-01-006 Dcp (Dkalsyfosfat)		48.504,00
150-01-007 Buğday		5.493.156,00
150-01-008 Damıt. Mısır Atığı		275.653,00
150-01-009 İlaç ve Vitaminler		329.501,00
150-01-010 Tuz		3.444,00
150-01-011 Soya Fasülyesi		460.588,00
150-01-012 Tavuk Yemi		1.069.977,00
157 Diğer Stoklar		497.483,00
157-001 Viyol Alımları		265.718,00
157-002 Baks Alımları		231.765,00
Malzeme Sarfiyat Yevmiye Kaydı		

Viyol ve baks alımları yarka tavuk gider yerinde üretilen yumurtalar için kullanılacağı için diğer stoklarda gösterilmiştir.

IV.IV.II.II. İŞÇİLİK MALİYETLERİ

İşletme de esas üretim gider yeri olarak yarka tavuk gider yerinde 19, yem üretim gider yerinde 15, yardımcı gider yerleri olarak; bakım onarım bölümünde 3, yemekhanede 2, yem depo gider yerinde 2 kişi çalışmaktadır. İşletmede pazarlama satış dağıtım departmanında 2, Yönetim departmanında muhasebe de 2 ve veteriner olan işletme müdürü olmak üzere 3, Finansta 2 kişi olmak üzere toplam 48 kişi çalışmaktadır.

İşletmenin üretim maliyetlerine etki eden direkt işçilik hesaplama değerleri sonucu muhasebeden elde edilen bilgiler ışığında işçi sayısı baz alınarak yarka tavuk üretim gider yerinde 760,245 TL ve yem üretim gider yerinde 600.195 TL maliyet hesaplanmıştır.

Gider Türü	İşçilik Giderleri		
Dağıtım Anahtarı	İşçi sayısı		
Sorumlu Birim	Muhasebe		
Dönemi	20.. Yılı		
Gider Yeri	İşçi Sayısı	Birim	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	19	38.869,71	600.195,00
Yem Üretim Gider Yeri	15	38.869,71	760.245,00
Toplam	35	38.869,71	1.360.00,00

Madde No: 20		---- 31.12.20 ----	
720 Direkt İşçilik Gid.		1.360.440,00	
720-001 Yarka Tavuk Gider Yeri		600.195,00	
720-002 Yem Üretim Gider Yer		760.245,00	
720 Direkt İşçilik Giderleri			1.360.440,00
720.0.001 Yumurta Dir.İşçilik Giderleri			600.195,00
720.0.002 Yem Üret.Direkt İşçilik Gid.			760.245,00

IV.IV.II.III. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

İşletmenin ilk madde ve malzeme ve yardımcı malzemelerinin sarfiyatı sonrası işletmenin geçici mizanında yer alan genel üretim giderlerinden, yardımcı üretim gider yeri olan bakım onarım gider yeri ve yardımcı hizmet gider yerleri olan yem depo gider yeri ve yemekhane gider yerlerine ait giderlerin muhasebe programındaki grup gider yerleri kartlarından basit dağıtım tespit edilmesi neticesinde ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Madde No: 21		---- 31.12.20 ----	
730 Genel Üretim Giderleri		574.416,28	
730-10 Yem Depo Gider Yeri		299.168,05	
730-11 Bakım Onarım Gider Yeri		70.981,81	
730-12 Yemekhane Gider Yeri		204.266,42	
730 Genel Üretim Giderleri			574.416,28
730-0-001 İşçi Ücret ve Giderleri			30.164,00
730-0-002 Haberleşme Giderleri			4.350,00
730-0-003 Temizlik Giderleri			10.124,00
730-0-004 Sigorta Giderleri			210.540,00
730-0-005 Yem Deposu Kira			105.410,00
730-0-006 Akaryakıt Giderleri			55.115,00
730-0-001 Yolluk ve Seyahat Gider.			45.445,00
730-0-005 Mahkeme.ve Noter Gider.			31.223,00
730-0-005 Güvenlik Hizmeti			82.045,28
1.Dağıtım Yevmiye Kaydı			

Tablo.3 Gider Yerleri

Esas Üretim Gider Yeri	Yarka Tavuk Gider Yeri	687.359,00	710 Dr. İlk Mad. ve Mlz. Gid.
	Yem Üretim Gider Yeri	11.178.628,00	710 İlk Madde ve Malzeme Gideri:
Yardımcı Üretim Gider Yeri	Yem Depo Gider Yeri	299.168,05	730 Genel Üretim Giderleri:
	Bakım Onarım Gider Yeri	70.981,81	730 Genel Üretim Giderleri
Yardımcı Hizmet Gider Yeri	Yemekhane Gider Yeri	204.266,42	730 Genel Üretim Giderleri
	Paz. Sat. Dağ. Gid. Yeri	1.865.172,00	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
Gen. Yön. Gid. Yeri	Gen. Yön. Gid. Yeri	203.952,00	770 Genel Yönetim Giderleri
Finansman Gider Yeri	Finansman Gider Yeri	1.123.232,00	780 Finansman Giderleri

İşletme elektrik, taşıma ve amortisman giderleri için muhasebe programında gider yerleri grup kartı açmamıştır. Bu sebeple bu giderlere ilişkin dağıtımlar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a. Birinci Dağıtım

- Elektrik Giderinin Dağıtım

İşletmede 120.110,00 TL elektrik tüketilmiştir. Elektrik faturasında gösterilen toplam 632.157,90 kilowatt saatin işletmenin elektrik teknikerinden gelen bilgiler doğrultusunda tüketilen güç miktarlarına göre hangi gider yerlerinde kullanıldığını gösteren dağıtım anahtarı tablo 4 de gösterilmiştir.

Elektrik giderinin dağıtım oranı: $120.110,00/632.157,90 = 0,19$

Tablo.4 Elektrik Giderinin Birinci Dağıtım

Gider Türü	Elektrik Gideri		
Dağıtım Anahtarı	Kw/S		
Sorumlu Birim	Elektrik Teknikeri		
Dönemi	20.. Yılı		
Gider Yeri	Miktar (Kws)	Birim	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	243.763,16	0,19	46.315,00
Yem Üretim Gider Yeri	361.784,21	0,19	68.739,00
Bakım Onarım Gider Yeri	5.852,63	0,19	1.112,00
Yemekhane Gider Yeri	3.794,74	0,19	721,00
Yem Depo Gider Yeri	4.442,11	0,19	844,00
Pazarlama Sat.Dağ. Gider Yeri	5.010,52	0,19	952,00
Yönetim Gider Yeri	5.868,42	0,19	1.115,00
Finansman Gider Yeri	1.642,11	0,19	312,00
Toplam	632.157,90	0,19	120.110,00

Elektrik giderinin I. Dağıtımına ilişkin muhasebe kaydı;

Madde No: 20		---- 31.12.20 ----	
730 Genel Üretim Giderleri		117.731,00	
730-001 Yarka Tavuk Gid.Yeri.		46.315,00	
730-002 Yem Üret. Gider Yer.		68.739,00	
730-10 Yem Depo Gider Yeri		844,00	
730-11 Bakım Onarım Gider Yeri		1.112,00	
730-12 Yemekhane Gider Yeri		721,00	
760 Paz. Satış ve Dağıtım Gid.		952,00	
760-010 Paz. Sat.Dağ. Gider Yeri		952,00	
770 Genel Yönetim Giderleri		1.115,00	
770-010 Yönetim Gider Yeri		1.115,00	
780 Finansman Giderleri		312,00	
780-010 Finansman Gider Yeri		312,00	
329 Diğer Ticari Borçlar			120.110,00
329-014 Mepaş Elk Dağ.Aş.			120.110,00
I.Dağıtım Yevmiye Kaydı			

- Taşıma Giderlerinin Dağıtımı

İşletme personel taşıma gideri için taşeron kullanmaktadır. Taşeron firma hizmet bedeli olarak 71.710,00 TL lik fatura kesmiştir.

Gider yerlerinde çalışan işçi sayılarına göre taşıma giderlerinin 1.dağıtımı anahtarı: $71.710,00/48 = 1.493,96$ TL tespit edilmiştir.

Tablo.5 Taşıma Giderlerinin Birinci Dağıtımı

Gider Türü	Taşıma Giderleri		
Dağıtım Anahtarı	İşçi Sayısı		
Sorumlu Birim	Personel Müdürü		
Dönemi	20... Yılı		
Gider Yeri	İşçi Sayısı	Birim	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	19	1.493,96	28.385,16
Yem Üretim Gider Yeri	15	1.493,96	22.409,40
Bakım Onarım Gider Yeri	3	1.493,96	4.481,88
Yemekhane Gider Yeri	2	1.493,96	2.987,92
Yem Depo Gider Yeri	2	1.493,96	2.987,92
Pazarlama Sat.Dağ. Gider Yeri	2	1.493,96	2.987,92
Yönetim Gider Yeri	3	1.493,96	4.481,88
Finansman Gider Yeri	2	1.493,96	2.987,92
Toplam	48	1.493,96	71.710,00

Taşıma giderlerinin I. dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı

Madde No:		---- 31.12.20----	
Genel Üretim Giderleri		61.252,28	
730-001 Yarka Tavuk Gid. Yeri.		28.385,16	
730-002 Yem Üret. Gider Yer.		22.409,40	
730-10 Yem Depo Gider Yeri		2.987,92	
730-11 Bakım Onarım Gider Yeri		4.481,88	
730-12 Yemekhane Gider Yeri		2.987,92	
Pazarlama, Satış ve Dağ. Gid.		2.987,92	
760-010 Paz.Sat. Dağ.Gider Yeri		2.987,92	
Genel Yönetim Giderleri		4.481,88	
770-010 Diğ.Yönetim Giderleri		4.481,88	
Finansman Giderleri		2.987,92	
780-010 Finansman Gider Yeri		2.987,92	
329 Diğer Tic.Borçlar			71.710,00
329-006 A.Taşımacılık			71.710,00

Tablo.6 31.12.2018 Yılı Amortisman Tablosu

	Gider Yeri/Departman	Giriş Tarihi	Kayıtlı Değeri	Yararlı Ömrü	Amrt. Yönt.	Oran	Ayrılan Amort.
Makine-Silo ve Elekt.Motorl.	Bakım Onarım G.Y./ Üretim	07.03.2015	15.000	5	K	20	3.000,00
Ford Minibüs	Yem Üretim G.Y./ Üretim	08.06.2015	12.903	5	K	20	2.580,60
İdari Bina	Genel Yönetim G.Y./ Yönetim	03.04.2001	109.300	50	K	2	8.357,40
Bina ve Kümesler	Yarka Tavuk G.Y./ Üretim	05.07.2001	31.000	50	K	2	6.200,00
Cıvıv Kafesi	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	08.09.2016	20.300	5	K	20	4.060,00
Baskül	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	04.12.2015	9.110	5	K	20	1.822,00
Tavuk Kafesi	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	06.08.2018	192.600	5	K	20	16.050,00
Transit Minibüs	Yarka Tavuk G.Y./ Üretim	05.05.2017	31.079	5	K	20	6.215,80
Otomatik Tavuk Kafesi	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	09.08.2016	105.928	5	K	20	21.185,00
E200 Mercedes Komp.	Genel Yönetim G.Y./ Yönetim	02.04.2017	132.273	5	K	20	26.454,60
Mercedes Kamyon	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	02.04.2017	11.016	5	K	20	2.203,20
Panel	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	03.07.2016	18.076	5	K	20	3.615,20
Dizel Jeneratör	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	08.06.2015	20.500	5	K	20	4.100,00
Helezon	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	07.09.2016	15.802	5	K	20	3.160,40
Bva Peugeot	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	09.03.2017	47.256	5	K	20	9.451,00
Silo Depo Yeri	Yem Depo G.Y./ Üretim	02.02.2016	50.103	50	K	2	10.020,60
Şrinkleme Makinası	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	04.03.2015	29.055	5	K	20	5.811,00
568 Mercedes Kamyon	Yem Üretim G.Y./ Üretim	04.08.2017	76.622	5	K	20	15.324,40
Soğuk Hava Deposu	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	06.07.2017	225.387	50	K	2	45.077,00
Gübre Havuzu (2 Adet)	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	08.05.2015	19.421	50	K	2	3.883,00
B Tip Yumurta Yazma Mak.	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	01.12.2011	23.294	10	K	10	4.658,80
Sandwich Panel ve Montajı	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	08.04.2010	25.440	10	K	10	5.088,00
Fiat Linea	Paz.Satış Dağ.G. Y/ Pazarlama	02.09.2016	26.770	5	K	10	5.354,00
Bina Çevre Düzenleme	Yarka Tavuk G.Y./ Üretim	07.07.2012	422.086	10	K	10	42.208,60
Yem Yapma Makinesi	Yem Üretim G.Y./ Üretim	03.01.2016	194.400	5	K	20	38.880,00
Fiat Albea	Finansman G.Y./ Finansman	07.01.2015	13.575	5	K	20	2.715,00
Yarka Tavuk (Şube 1)	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	30.09.2017	1.297.570	2	K	50	259.514,00
Yarka Tavuk (Şube 2)	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	30.06.2017	1.282.118	2	K	50	262.845,40
Yark Tavuk (Şube 3)	Yarka Tavuk G.Y/ Üretim	11.01.2018	475.000	2	K	50	95.000,00
	Toplam		4.932.984				914.835,00

Standarda göre canlı varlıkların amortisman ayrılmasında değerlendirme yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşımı benimsenmesinin sebebi ise canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile değerlemesinin yapılmasıdır.

TMS'nin getirmiş olduğu önemli bir yenilik de amortisman tabii varlıkların tamamı için kıst amortisman ayrılma zorunluluğudur. TMS 16 'da kıst amortisman ifadesi geçmemesine rağmen aynı standart 55. maddede, varlığın kullanılabilir hale geldiği andan itibaren amortisman uygulanacağı ifadesi kıst usule göre amortisman yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Kıymetli Şen, 2010, s. 221). Toplam kayıtlı değeri 4.932.984 TL olan duran varlıklarına, TMS çerçevesinde kıst amortisman yöntemi uygulanarak 914.835 TL amortisman ayrılmıştır. TMS 41 de canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için işletmenin yarka tavuklara ayırmış olduğu (259.514,00 + 262.845,00 + 95.000) 617.359 TL lik amortisman haricindeki (914,835 – 617,359) 297.476 TL'yi amortisman olarak kayıtlaması gerekmektedir.

Madde No: 21		---- .../.../20----	
730	Dir. İlk Madde ve Malz. Giderleri	254.595,00	
	730-001 Yarka Tavuk Yeri Gideri	182.968,00	
	730-002 Yem Üretim Gider Yeri	56.785,00	
	730-10 Yem Depo Gider Yeri	10.020,00	
	730-11 Bakım Onarım Gider Yeri	3.000,00	
	730-12 Yemekhane Gider Yeri	1.822,00	
760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.354,00	
	760-010 diğer Paz. Giderleri	5.354,00	
770	Genel Yönetim Giderleri	34.812,00	
	770-010 diğer Yön. Giderleri	34.812,00	
780	Finansman Giderleri	2.715,00	
	780-010 Finansman Gider Yeri	2.715,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar		297.476,00
	257-01 Birikmiş Amortismanlar		297.476,00
Amortisman Yevmiye Kaydı			

Amortisman kayıtları ve I. Dağıtım sonucu oluşan gider yerleri mizan bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

Tablo.7 I. Dağıtım Sonucu Oluşan Gider Yerleri Mizan Bakiyeleri

Maliyet Yerl. Maliyet Türleri	Tutar	Esas Üretim Gider Yeri		Yardımcı	Yardımcı Hizm.		Pazarl. Sat.Dağ. Gid. Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Finansman Gider Yeri
		Yarka Tavuk Gider Yeri	Yem Üretim Gider Yeri	Bakım Onarım Gider Yeri	Yemekhan e Gider Yeri	Yem Depo Gider Yeri			
Dağıtım Öncesi		0,00	0,00	70.981,81	204.266,42	299.168,05	1.865.172,00	203.952,00	1.123.232
Elektrik	120.110	46.315,00	68.739,00	1.112,00	721,00	844,00	952,00	1.115,00	312,00
Taşıma	71.910	28.385,16	22.409,40	4.481,88	2.987,92	2.987,92	2.987,92	4.481,88	2.987,92
Amortisman	297.476	182.968,00	56.785,00	3.000,00	1.822,00	10.020,00	5.3540,00	34.812,00	2.715,00
TOPLAM		257.668,16	147.933,40	79.575,69	209.797,34	313.019,97	1.922.651,92	244.360,88	1.129.246,92

b. İkinci Dağıtım İşlemi

İkinci dağıtımda, yardımcı üretim ve hizmet yerlerinin toplam giderlerinin esas üretim yerlerine dağıtımı yapılmaktadır. Dağıtım, gider çeşidine en uygun "dağıtım anahtarı" kullanılarak yapılır. Yardımcı gider yerlerinin maliyetini esas gider yerlerine dağıtılmasında aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır:

- i- Basit (doğrudan) dağıtım yöntemi
- ii- Kademeli dağıtım yöntemi (Şelale Yöntemi, Basamaklı Dağıtım Yöntemi)
- iii- Matematiksel dağıtım yöntemi
- iv- Karşılıklı dağıtım yöntemi (Turlama Yöntemi)
- v- Standart dağıtım yöntemi (Planlı Dağıtım Yöntemi)

İşletmenin ikinci dağıtım işleminde, uygulama kolaylığı bakımından yardımcı gider yerlerinin birbirlerine sundukları hizmetleri göz ardı eden ve sadece esas üretim yerlerine pay veren basit (doğrudan) dağıtım yöntemi seçilmiştir. Buna göre yardımcı gider yerlerinin ikinci dağıtım yıllık mizan bakiyeleri aşağıdaki tablo 8-9-10 da gösterilmiştir.

Üretim şefi 20.. yılı yem depo gider yerlerine ait giderlerin yarka tavuk gider yerlerine ve yem üretim gider yerlerine ait tutarlarını ve yararlanma oranlarını aşağıdaki tablo 8'de olduğu gibi mali ve idari işler birimine sunmuştur.

Tablo.8 Yem Depo Gider Yeri İkinci Dağıtım Mizan Bakiyeleri

Dağıtım Anahtarı	Yararlanma Oranı	
Sorumlu Birim	Üretim Şefi	
Dönemi	20... Yılı	
Gider Yeri	Yararlanma Oranı (%100)	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	12	37.562,40
Yem Üretim Gider Yeri	88	275.457,57
Toplam	100	313.019,97

İşletmenin 20... yılı bakım onarım gider yerinin bakım onarım saatleri dikkate alınarak esas üretim gider yerlerine dağıtımı tablo 9 da gösterilmiştir.

Tablo.9 Bakım Onarım Yardımcı Gider Yeri İkinci Dağıtım

Dağıtım Anahtarı	Bakım Onarım Saati	
Sorumlu Birim	Bakım Onarım Şefi	
Dönemi	20.. Yılı	
Gider Yeri	Yararlanma Oranı (Saat)	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	54 Saat	49.966,13
Yem Üretim Gider Yeri	32 Saat	29.609,56
Toplam	86 Saat	79.575,69

İşletmenin 20.. yılı yemekhane giderlerinin esas üretim gider yerlerine çalışan kişi sayısına göre dağıtımı tablo 10 da gösterilmiştir.

Tablo.10 Yemekhane Yardımcı Gider Yeri İkinci Dağıtım

Dağıtım Anahtarı	Kişi Sayısı	
Sorumlu Birim	Yemekhane Şefi	
Dönemi	20.. Yılı	
Gider Yeri	Yararlanma Oranı (Kişi Sayısı)	Tutar
Yarka Tavuk Gider Yeri	19 Kişi	117.239,69
Yem Üretim Gider Yeri	15 Kişi	92.557,65
Toplam	34 Kişi	209.797,34

İşletmenin bakım onarım giderleri ve yemekhane giderlerine ilişkin II. dağıtımının muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Madde No: 23		---- 31.12.20.. ----	
730 Genel Üretim Giderleri		602.393,00	
730-001 Yarka Tavuk Gid.Yeri.		204.768,22	
730-002 Yem Üret.Gider Yer.		397.624,78	
730 Genel Üretim Gid.			602.393,00
730-10 Yem Depo Gider Yeri			313.019,97
730-11 Bakım Onar.Gider Yeri			79.575,69
730-12 Yemekhane Gider Yeri			209.797,34
II.Dağıtım Yevmiye Kaydı			

II. dağıtım sonucu oluşan mizan bakiyeleri aşağıdaki gibidir. II. dağıtım sonrası oluşan maliyetler tablo 11 da verilmiştir.

Tablo.11 II. Dağıtım Sonucu Oluşan Gider Yerleri Mizan Bakiyeleri

Maliyet Yerleri	Esas Üretim Gider Yeri		Yardımcı Üretim Gider Yeri	Yardımcı Hizmet Gider Yeri		Faaliyet Gider Yerleri		
	Yarka Tavuk Gider Yeri	Yem Üretim Gider Yeri		Bakım Onarım Gider Yeri	Yemek. Gider Yeri	Yem Depo Gider Yeri	PSDG	GYG
Dağıtım öncesi	257.668,16	147.933,40	79.575,69	209.797,34	313.019,97	1.922.651,92	244.360,88	1.129.246,92
Yem Depo	37.562,40	275.457,57						
Bakım On.	49.966,13	29.609,56						
Yemekh.	117.239,69	92.557,65						
TOPLAM	462.436,38	545.558,18				1.922.651,92	244.360,88	1.129.246,92

İşletmenin II. dağıtıma göre yapmış olduğu muhasebe kayıtları VUK ve TMS 41 için aynıdır.

c. Üçüncü Dağıtım ve Birim Maliyetlerin Tespiti

Üçüncü dağıtım işlemi, üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi aşamasıdır. İşletmemizde yarka tavuk ve yem üretim gider yeri olmak üzere 2 adet esas üretim gider yeri bulunmaktadır.

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler gider yerlerinde üretilen yumurta ve tavuk yemi mamullerinin toplam maliyetini oluştururken, toplam maliyetin üretim yerlerinden elde edilen ürün miktarlarına bölünmesi suretiyle birim maliyetler hesaplanmaktadır.

Toplam yumurta üretimi : 110.135.630 adet
 Toplam yem üretimi : 14.336.333 kg
 Toplam yarka tavuk yem tüketimi : 14.304.410 kg
 Toplam civciv yem tüketimi : 31.923 kg üretimden, 951.010 kg (752.854 TL) dönem başı stoktan tüketmiştir.

Tablo.12 Yem ve Yumurta Üretim Maliyetleri

Yem Üretim Maliyeti		Yumurta Üretim Maliyeti (VUK)	
Hesap Kodu	Yem Üretim Gider Yeri	Hesap Kodu	Yarka Tavuk Gider Yeri
710 İlk Madde ve Malzeme	11.178628,00	710 İlk Madde ve Malzeme	687.359,00
720 Direkt İşçilik Giderleri	760.245,00	720 Direkt İşçilik Giderleri	600.195,00
730 Gen.Üretim Gid.	545.558,18	730 Gen.Üretim Gid.	462.436,38
Toplam Maliyet	12.484.431,18	Tüketilen Yem (14.304.410 kg*0,8708 TL)	12.456.544,76
Üretilen	14.336.333 kg	Toplam Maliyet	14.206.535,14
Birim Maliyet	0,8708 TL	Üretilen	110.135.630 adet
		Birim Maliyet	0,1290TL.

İşletme 2018 yılında ortalama 324.926 yarka tavuktan 110.135.630 adet yumurta elde etmiştir. 1 Adet tavuktan $(110.135.630/324.926) = 338,96$ adet yumurta elde edilmiştir. 1 adet yarka tavuğun yıllık yem tüketimi $(14.206.535,14/324.926) = 43,72$ kg ve günlük yem tüketimi $(43,72/365*1000) = 119,78$ gram olmaktadır. 1 Adet yarka tavuğun yem tüketim maliyeti $(0,11978*0,8708) = 0,1043$ TL olmaktadır.

İşletmede 2018 yılında ortalama 87.000 civciv yarka tavuk olmuştur. 1 adet civcivin yıllık yem tüketimi $(981.923/87.000) = 11,29$ kg ve günlük yem tüketimi $(11,29/365*1000) = 30,92$ gram olmaktadır. 2018 yılında üretilen yem tüketim maliyeti: $(31.923 \text{ kg} \times 0,8708) = 27.798,55$ TL ve dönem başındaki stoktan kullanılan yem maliyeti 752.854 TL'dir. 1 adet civcivin tükettiği yem maliyeti yıllık $(780.652,60/87.000) = 8,97$ TL ve günlük $(8,97/365) = 0,0246$ TL olmaktadır.

İşletmede üretilen 1 adet yumurta için $(14.304.410/110.135.630) = 0,129888$ kg yem kullanılmış ve kullanılan yemin birim maliyeti $(0,129888*0,8708) = 0,1131$ TL olmuştur.

IV.IV.III. TMS 41 E GÖRE MALİYET KAYITLARI VE SONUÇ HESAPLARININ MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİMİ

İşletme maliyet kayıtları sonucu birim maliyetlerini tespit ettikten sonra TMS 41'e göre sonuç hesaplarını muhasebe kayıtlarında göstermesi durumunda aşağıda gösterildiği gibi kayıtlar gerçekleştirilecektir.

TMS 41' e göre yansıtma hesapları ve 7. Grup üretim maliyet hesaplarının kapatılması

Madde No: ---- 31.12.20... ----		
152 Mamuller	14.234.421,56	
152-01-001 Tavuk Yemi	12.484.431,18	
152-01-002 Yumurta	1.749.990,38	
711 D. İlk Madde ve Mal. Gid. Yan.Hes		11.865.987, 00
711-001 D.İlk Mad. Mlz. Gid.Yans. Hs.		11.865.987,00
721 D. İşçilik Gid. Yans Hesabı		1.360.440,00
721-001 Direkt İşçilik Gid. Yans.		1.360.440,00
731 Gen. Üretim Gid. Yans. Hes.		1.007.994,56
731-001 Gen.Üret. Gid.Yans.Hes.		1.007.994,56
Giderlerin Yüklenmesi Yevmiye Kaydı		

Madde No: ---- 31.12.20.. ----		
711 D. İlk Madde ve Mal. Gid.Yan. Hes.	11.865.987,00	
711-001 D. İlk Mad.ve Malz.Gid. Yans.	11.865.987,00	
721 Dir. İşçilik Gid. Yans. Hesabı	1.360.440,00	
721-001 D. İşç.Gid. Yans.Hes.	1.360.440,00	
731 Genel Üretim Gid. Yans. Hesabı	1.007.994,56	
731-001 Gen.Üret. Giderleri Yans.	1.007.994,56	
710 D. İlk Madde ve Mal. Gid.		11.865.987,00
710-001 Yarka Tavuk Gid.Yeri.		687.359,00
710-002 Yem Üret.Gider Yer.		11.178.628,00
720 Direkt İşçilik Gid.		1.360.440,00
720-001 Yarka Tavuk.Gid.Yeri		600.195,00
720-002 Yem Üret.Gid.Yer.		760.245,00
730 Genel Üretim Gid.		1.007.994,56
730-01 Yarka Tavuk Gid.Yeri		462.436,38
730-02 Yem Üret.Gid.Yeri		545.558,18
Üretim Giderleri ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması Yevmiye Kaydı		

Civcivlerin tüketmiş olduğu 752.854 TL yem tutarı yetişmekte olan canlı varlık olarak üretim maliyetlerine eklenmek üzere finansal raporlama taslağına uygun hesap planında belirtildiği şekilde 704 canlı varlık üretim hesabına aktarılmıştır.

Madde No: ---- 31.12.20.. ----		
152 Mamuller	12.456.544,76	
152-01-002 Yumurta	12.456.544,76	
704 Canlı Varlık Üretim Hesabı	752.854,00	
704-01 Üretilmekte olan civcivler	752.854,00	
152 Mamuller		13.237.197,31
152-01-001 Tavuk Yemi		13.237.197,31
Yem Tüketimi Yevmiye Kaydı		

Madde No: ---- 31.12.20... ----		
278 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırıml.	752.854,00	
278-01 Civcivler		
704 Canlı Varlık Üretim Hes.		752.854,00
704-01 Ürt.Olan.Civcivler		
Yem Tüketimi Yevmiye Kaydı		

İşletmede üretilen yumurta miktarı 110.135.630 adettir. Birim maliyet 0,1290 krş. olmak üzere toplam = 12.207.496,27 TL lik yumurta maliyeti oluşmuştur.

İşletme ürettiği yumurtaların 92.617.141 adedini 16.091.341,88 TL'ye satmıştır. Satılan yumurtaların maliyeti (92.617.141 x 0,1290) 11.947.611,19 TL ye olmuştur. Dönem sonu kalan stok miktarı ise (110.135.630-92.617.141) 17.518.489 adettir. Dönem sonu stokta kalan yumurtaların mamul maliyeti (17.518.489 x 0,1290) 2.259.885,08 TL dir.

Madde No: ---- 31.12.20..----		
İlgili Hesap	16.091.341,88	
600 Yurt içi Satış		16.091.341,88
Yumurta Satışları Yevmiye Kaydı		

Madde No: ---- 31.12.20..----		
620 Satılan Mamuller Maliyeti	11.947.611,19	
152 Mamuller		11.947.611,19
152-01-001 Yumurta		
Maliyet Hesapları Yevmiye Kaydı		

İşletmenin faaliyet ve finansman giderlerinin gider hesaplarına alınması yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Madde No: ---- 31.12.20... ----		
631 Paz., Satış ve Dağıtım Gid.	1.922.651,92	
632 Genel Yönetim Giderleri	244.360,88	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Gid.	1.129.246,92	
761 Paz. Satış ve Dağ.Gid.Yan.Hes.	1.922.651,92	
771 Genel Yön.Gid.Yan.Hesabı	244.360,88	
781 Finansman Gid.Yan.Hesabı	1.129.246,92	
760 Paz. Satış ve Dağ.Gid.		1.922.651,92
761 Paz.Sat. ve Dağ.Gid. Yan. Hesabı		1.922.951,92
770 Genel Yönetim Gid.		244.360,88
771 Gen.Yön. Gid. Yan. Hes.		244.360,88
780 Finansman Giderleri		1.129.246,92
781 Finansman Gid. Yan. Hes.		1.129.246,92
Yansıtma Giderleri Yevmiye Kaydı		

Yılsonunda Yumurta Üreticiler Merkez Birliği' nden (Yum-Bir) alınan bilgiler neticesinde tarımsal ürün olan yumurtaların ortalama piyasa değeri 0,2738 krş. (Maliyet bedeli 0,1290 krş) canlı varlık olan yarka tavukların ortalama piyasa değeri 10,49 TL (maliyet bedeli 8,82 TL) ve kesimlik yarkaların ortalama piyasa değeri 1,60 TL (maliyet bedeli 6,3289 TL) olarak tespit edilmiştir. İşletmenin yılsonundaki tarımsal ürün ve canlı varlıklarına ilişkin kayıtlı değer (defter değeri) ve gerçeğe uygun değer karşılaştırması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir

Tablo.13 Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Gerçeğe Uygun Değeri

	Miktar	Kayıtlı Değer	GUD	Fark
Yumurta	17.518.489	2.559.885,08	4.796.562,3	2.236.677,22
Yarka Tavuk	324.926	2.865.847,3	3.408.473,7	542.626,4
Kesimlik Tavuk	30.015	189.961,9	48.024	-141.937,9

İşletme canlı varlık olan yarka tavukları gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda yumurtaların değerinde 2.236.677,22 TL ve yarka tavukların değerinde 542.626,4 TL artış meydana gelmiştir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Madde No: ---- 31.12.20... ----		
152 Mamuller	2.236.677,22	
152-01-001 Yumurtalar	2.236.677,22	
274 Kanatlı Hayvanları	542.626,4	
274-001 Yarka Tavuklar	542.626,4	
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları		2.779.303,62
643-01 Canlı Varlık Değer Artışları		2.779.303,62
GUD Yevmiye Kaydı		

İşletme elindeki canlı varlık olan kesimlik yarkaları gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucunda kesimlik yarkaların değerinde 141.937,9 TL'lik azalış meydana gelmiştir.

Madde No: ---- 31.12.20.. ----		
174 Kanatlı Hayvanlar	48,024	
174-001 Kesimlik Yarkalar	48,024	
653 Tarımsal Faal. Değer. Azalışları	141.939	
653-01 Canlı Varlık Değer Azalışları	141.939	
274 Hayvansal Varlıklar		189.963,00
274-001 Yarka Tavuklar		189.963,00
GUD Yevmiye Kaydı		

Yukarıdaki yevmiye kaydında Yarka tavukların 274 “Kanatlı Hayvanlar” hesabından 174 “Kanatlı Hayvanlar” hesabına alınmasının sebebi artık bu tavuklardan yumurta üretiminin beklenmemesi sadece eti için stoklarda satışa hazır halde tutulmasıdır. VUK’ a göre yapılan muhasebe işlemlerinde gerçeğe uygun değerden kaynaklanan değer artış veya azalışlara ilişkin herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. Çünkü VUK’a göre tarımsal ürünler ve canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedirler. Bu işlemler sonucunda ortaya çıkan artış/azalış farkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo.14 Gerçeğe Uygun Değerden Kaynaklanan Farklar Tablosu

Gelir/Gider Hes.	TMS 41’e göre fark
653 Tarımsal Faal.Değ. Azalışları	-141.939
643 Tarımsal Faal.Değ.Artışları	2.779.303,62
Toplam Fark	2.637.364,62

İşletme dönem sonunda tarımsal ürünlerini ve canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda gelirlerinde 2.637.364,62 TL tutarında bir artış meydana gelmiştir. İşletmenin kesin mizanından sonra gelir ve gider hesaplarına ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Madde No : ---- 31.12.20 ----		
600 Yurtiçi Satışlar	16.091.341,88	
643 Tarımsal Faal.Değ.Artışları	2.779.303,62	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kar.	312.500,00	
620 Satılan Mam. Maliyeti		11.947.611,19
631 Paz., Satış ve Dağ.Gid.		1.922.651,92
632 Genel Yönetim Gid.		244.360,88
653 Tarımsal Faal.Değ.Azal		141.939,00
660 K.Vadeli Borç.Gid.		1.129.246,92
690 Sür.Faal.Dön Kar/ Zar.		3.797.335,67
Gelir Hes.Kapatılması Yevmiye Kaydı		

İşletme, TMS'ye göre muhasebe kayıtları sonrasında dönem sonunda 3.797.335,67 TL kâr etmiş ve 835.413,85 TL vergi hesaplamıştır. Bu kârın 2.637.364,62 TL'si gerçeğe uygun değer muhasebesi sonucunda oluşan değer artışlarından kaynaklanmaktadır. VUK'a göre gerçeğe uygun değer artış ve azalışları için herhangi bir muhasebe kaydı yapılmamaktadır. Bu sebeple işletmenin VUK'a göre dönem sonu kârı (3.797.335,67-2637.364,62) 1.159.971,05 TL olacak ve işletme 255.193,63 TL vergi hesaplayacaktır. TMS'ye göre (835.413,85-255.193,63) 580.220,22 TL vergi farkı, Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak muhasebeleştirilecektir (Bozdemir,2014:100).

Madde No: ---- 31.12.20 ----			
692	Sür.Faal.Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi	580.220,22	
	489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		580.220,22
Dönem Sonu İşlemleri			

Madde No: ---- 31.12.20 ----			
690	Sür. Faal. Dönem Karı veya Zar.	3.797.335,67	
	691 Sür. Faal. Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yas. Ver. Gid.		255.193,63
	692 Sür.Faal.Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi		580.220,22
	693 Sür.Faal. Dönem Net Kârı ve Zararı		2.961.921,82
Dönem Sonu İşlemleri			

Madde No: ---- 31.12.20 ----			
691	Sür. Faal Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yas.Ver.Gid.	255.193,63	
693	Sür.Faal. Dönem Net Kârı ve Zararı	2.961.921,82	
	370 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas.Yük.Karşılık.		255.193,63
	699 Dönem Net Kârı veya Zararı		2.961.921,82
Dönem Sonu İşlemleri			
Madde No: ---- 31.12.20 ----			
699	Dönem Net Kârı veya Zararı	2.961.921,82	
	590 Dönem Net Kârı		2.961.921,82
Dönem Sonu İşlemleri			

SONUÇ

14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun kabulüyle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve belirli şartları sağlamaları halinde bağımsız denetime tabi şirketler 01.01.2013 tarihinden itibaren veya bunlardan kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için daha sonraki bir tarihte, muhasebe standartlarına uygun olarak mali tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin biyolojik dönüşüm geçiren canlı varlıkları ilk kayda almaları, ilgili canlı varlıkları değerlemeleri mevzularına yönelik önemli düzenlemeler yer almaktadır.

TMS 41 Standardı, işletmenin sahip olduğu biyolojik varlıklardan elde edilen tarımsal ürünleri de gerçeğe uygun değerle değerlemeyi benimsemekte ve tarımsal ürünün hasat dönemiyle değerlendirme günü arasındaki gerçeğe uygun değerinde meydana gelen olumlu veya olumsuz net değişimin, işletme faaliyetleri sonucu gerçekleşen kâr veya zarar olarak bilançoda açıklanmasını istemektedir. Fakat bu yöntem ülkemizde uygulanan maliyet ve

ihtiyatlılık kavramlarına aykırıdır. Ayrıca vergi yasalarımıza göre tarımsal ürünleri değerlendirme ölçüsü de maliyet bedelidir.

TMS 41’de yer alan düzenlemelerin ve değerlendirme ölçülerinin VUK’ da yer almaması, TFRS/TMS ve BOBİFRS kapsamında olan işletmelerinde resmi defterlerini TDHP’ na göre tutmak zorunda olmaları, Uluslararası Muhasebe Standartları’na uyum sürecini zorlaştırmaktadır. Aynı zamanda Türkiye’ de canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin piyasa fiyatları kur yükselmesi, karaborsacılık gibi birçok etkenlere bağlı fiktif fiyat hareketleri sonucu meydana gelebilmektedir. Bu bağlamda TMS 41 açısından büyük önem arz eden gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilmesini zorlaştırmaktadır.

Duran varlık niteliğindeki biyolojik varlıkları gerçeğe uygun değerle değerlendirilerek meydana gelen değer artışını dönem karı veya zararı olarak kabul etmek, muhasebenin hem ihtiyatlılık kavramına hem de maliyet esası kavramına aykırı düşer. Ayrıca ülkemizde ki vergi yasaları da bu yöntemin uygulanmasına izin vermemektedir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ile diğer TMS/TFRS standartları baz alınarak KGGK tarafından önerilen hesap planı taslağı çerçevesinde TDHP ve yukarıda ifade ettiğimiz sorunların giderilmesine yönelik VUK’ da yapılacak yeni düzenlemelerle işletmelerin finansal tablolarının uyumlu olması sağlanmalıdır. Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasında sağlanan uyumluluk, işletme ile ilgili taraflara gerçeğe uygun bilgiler sunma olanağı sağlayacaktır.

Canlı varlıklarda biyolojik değişim genellikle değer artırıcı nitelikte olmaktadır. Bu durum, tarım işletmelerinde stokta kalan, satışı henüz gerçekleşmemiş ürünler nedeniyle daha fazla vergi çıkmasına neden olacak ve ortaya çıkan fazla vergi ertelenmiş vergi yükümlüğü şeklinde muhasebeleştirilecektir. Ancak biyolojik değişim sonucu değer azaltıcı bir sonuç çıkması durumunda, ödenecek vergi azalacağı için ertelenmiş vergi varlığı şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 41’in uygulanmasıyla muhasebe hileleri engellenerek, işletmelerin şeffaflık ve hesap verilebilirliklerine katkı sağlanacak, işletmelerin kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki olumlu/olumsuz farkların ortadan kalkması sebebiyle daha doğru, güvenilir ve gerçekçi finansal raporlar hazırlanmasına olanak sağlanacaktır.

Bu çalışmada, yumurta tavukçuluğu işletmesinde örnek bir uygulama ile TMS 41’e göre muhasebe kayıtları yapılmış, canlı varlıklar (yarka tavuklar) ve tarımsal ürünler (yumurta) TMS 41’e göre gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiştir. VUK’a göre, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple dönem kârları açısından farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Çalışma, canlı varlık üreten işletmelerde TMS 41’e uygun muhasebe işlemlerinin nasıl yapılması gerektiğine yönelik bir örnek teşkil etmektedir. Muhasebe kayıtları TMS 41’e göre yapıldığı takdirde tarımsal faaliyetleri ilgilendiren işlemlerde birlik sağlanacak ve tüm işlemler finansal tablolara yansıtılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağca, A., Sağlam, N. (2008). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Akdoğan, N., Sevilengül, O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- ASSMO. (2004). Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları. Ankara
- Antepli, A. (2014). 41 nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, Türkiye.
- Bellek, M. (1997). Tarım Ürünleri ve Tekdüzen Hesap Planı. Mükellefin Dergisi, Şubat
- Bohušová, H., Svoboda, P. & Nerudová, D. (2012). Biological Assets Reporting: Is The Increase in Value Caused By The Biological Transformation Revenue? Czech Academy Of Agricultural Sciences, Open Access CAAS Agricultural Journals, Agric. Econ. - Czech, 58 (11): 520–532.
- Bozdemir, E. (2014). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, 121, 77-105
- Cavalheiro, R.T., Regio, M.T.G., Binotto E. & Carlos R.T. (2019). Fair Value of Biological Assets: An Interdisciplinary Methodological Proposal, Journal of Contemporary Administration, 23(4), 543-563
- College S. (2013). The Fairness of the Fair Value Concept, International Journal of Business and Commerce, 3(3), 1-10.
- De Brito, E., De Souza, M., Vinicius, R, Martins, A. & Lemes S. (2014). Fair Value Application to Biological Assets and Agricultural Produce in Livestock Farming, Asian Journal of Business and Management Sciences, 3(6), 21-32.
- Demirkol Ö. F. (2006). Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye.
- Doğan, Z. & Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 10 (4), 1047-1065.
- Elfaki, A. A. A. & Hammad, S. M. E. (2015). The Impact of The Application of Fair Value Accounting on The Quality of Accounting Information: an Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 5 (1), 148–160.
- Gökgöz, A. (2012). Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, Türkiye.
- Herbohn, K., Herbohn, J. (2006). International Accounting Standard [IAS] 41: What Are The Implications For Reporting Rorest Assets?, Small-scale Forest Economics, Management and Policy, 5(2), 175-189.

- IGAAP, (2020). Agriculture Supplement to Illustrative Consolidated Financial Statements for The Year Ended 31 December 2019, London: EYGM.
- Kaya, C.T. (2013). Fair Value Versus Historical Cost: Which is actually more “Fair”?, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ekim, 127-138
- KGK. (Tarihsiz) Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Ocak 07 2020 (de indirildi) from the World Wide Web: <http://www.kgk.gov.tr> .
- Kıroğlu H., Gökgöz A. (2012). TMS41 Çerçevesinde Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 26, 107-127.
- Kıymetli Şen, İ. (2010). Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Martins, V.A. (2002) Contribution to Goodwill Valuation: Stable Deposits, an Intangible Asset. Masters dissertation. Faculty of Economics, Administration and Accounting, University of Sao Paulo, Sao Paulo.Brazil
- Özulucan, A., Deran,A. (2008). 41 Nolu Muhasebe Standardı Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25, 1-23
- Özulucan A., Keleş D. (2020). 41 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler, Mali Çözüm Dergisi, 30(161), 95-126
- Özkan, G. (2014). Artı ve Eksileriyle Gerçeğe Uygun Değer. Vergi Dünyası, Mart, 37-43.
- Pamukçu F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 79-95. Aralık 12 2019 (de indirildi) from the World Wide Web:http://www.endeksdenetim.com/standart.php?sayfa=blog_detay&id=28
- Pannese D., Delfavero A. (2010). Fair Value Accounting: Affect On The Auditing Profession, The Journal of Applied Business Research 26 (3), 43-50.