

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 41 TARIMSAL FAALİYETLERİN KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE UYGULANMASI

Arş. Gör. Dr. Zülküf ÇEVİK
Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi
zcevik@sakarya.edu.tr

Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi
hilmik@sakarya.edu.tr

ÖZET

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetleri incelemek ve tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde tavukçuluk sektörünün faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda öneride bulunmak amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda çalışmanın amacı doğrultusunda öneriler getirilmiş ve tavukçuluk sektöründe canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortismanı hususu incelenmiştir.

***Anahtar Kelimeler:** TMS 41, Tarım Muhasebesi*

THE IMPLEMENTATION OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD 41 (IAS 41) IN THE POULTRY FARMING

ABSTRACT

The study is aimed to make suggestion about reporting poultry farming activities according to Turkish Accounting Standards (TAS) 41 and it is also aimed to examine agricultural activities in the poultry industry. Many suggestions have been made to recognize and reporting agricultural activities about poultry farming according to TAS 41 and we have made suggestion to set up new account name on the Turkish Uniform Chart of Accounts.

***Keywords:** TAS 41, Agricultural Accounting*

1. Giriş

Tarım faaliyetlerinin tarihi insanlık tarihi kadar eskidir. İnsanoğlunun ilk varoluşundan bugüne kadar gelmesinde tarım faaliyetlerinin rolü büyüktür. Birçok ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan ve diğer sektörlerle olan ilişkisi gün geçtikçe artan tarım sektörü günümüze kadar gelen süreçte muhasebe araştırmacıları, uygulamacılar ve kural koyucular (standart yayıncılar) tarafından gereken önemin

gösterilmediği bir sektör olarak kalmıştır. Tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için çıkarılan Uluslararası Muhasebe Standartları 41'de bu hususta yol gösterici olmasına rağmen değerlendirme güçlükleri yaşanan canlı varlıkların değerlemesi hususunda net bir görüş ortaya konulamamıştır. Her şeye rağmen genel olarak muhasebe verilerine sahip olmak tüm işletmelerde yönetime yardımcı olacağı gibi, tarım faaliyetlerinin yönetimini de kolaylaştıracığı ve daha fazla verim elde edilebileceği de bilinmektedir.

Bu çalışmada TMS 41 çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin incelenmesi. Bu bağlamda tavukçuluk sektörüne yönelik faaliyetlerin TMS 41 tarımsal faaliyet standardı bağlamında ne şekilde muhasebeleştirileceği hususu üzerinde durulacaktır.

2. Tarım, Tarımsal Faaliyetler ve Özellikleri

Tarım kelimesi ilk etapta toprağı işlemek, tohumu ekmek, mahsulü hasat etmek, inekten süt almak ya da canlı varlıkları beslemek gibi çeşitli faaliyetleri akla getirmektedir. Aslında yakın geçmişimize kadar bu tanımlamanın doğru olduğunu söylemek mümkün; fakat günümüz tarım faaliyetleri için tarımı bu şekilde tanımlamak biraz sığ kalmaktadır. Türk Dil Kurumu tarım kelimesini “Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması” şeklinde tanımlamıştır (TDK, Güncel Türkçe Sözlük). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere tarım sadece üretmek değil, aynı zamanda üretileni pazarlamak faaliyetini de kapsamaktadır.

Tarımsal faaliyet ise bitkileri, süt ürünlerini, kümes hayvanlarını ve çiftlik hayvanlarını (Küçükbaş, Büyükbaş, vb.) üretmeyi ve işletmeyi kapsar. Diğer bir deyişle, kişisel geçimini sağlamak ya da ticari manada satışını gerçekleştirmek için bitki, süt ve süt ürünleri, kümes hayvanları ve çiftlik hayvanları üretmek ve işlemek yoluyla yapılmasına tarımsal faaliyet denir.

Tarımsal üretim genel anlamda insanoğlunun beslenme, giyinme ve barınma ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla doğal kaynakları işlemeye yönelik; Tarım, toprakla, bitkisel ürünlerle, hayvanlarla ve hayvan ürünlerinin üretimiyle ilgili üretimin teknolojik koşullar altında ve en ekonomik yollardan yapılması ve pazarlanması faaliyetleri olarak tanımlanabilir (TMO, 2016).

TMS 41'de ise tarımsal faaliyetler, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41: madde 5). Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dâhil) gibi faaliyetler tarımsal faaliyetler olarak ilgili standartta sıralanmıştır (TMS 41: madde 6).

3. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41: Tarımsal Faaliyetler

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında tarım faaliyetlerinin ölçülmesi değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi hususunda açıklamalar yapılmıştır. İlgili standartta standardın amacı kapsamı ve gerekli tanımlar yapılmıştır. Bu kısımda belirtilen hususlar açıklanacaktır.

3.1. Standardın Amacı, Kapsamı ve Standartta Geçen Tanımlar

Standartın amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek olarak belirtilmiştir. Kapsamı ise (TMS 41: madde 1);

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- Standartta açıklanan devlet teşvikleri olarak belirtilmiştir. TMS 41'in kapsamı aşağıdaki kerestecilik sektörü kapsamında şematize edilerek somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

Şekil 1: Bir Canlı Varlığın Yaşam Döngüsü ve TMS ile İlişkisi (Geliştirilmiş)



Kaynak: Wiecek, I., & Young, N. (2010). IFRS Primer International GAAP Basics. US Edition: Wiley, s.84.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında ilişkili tanımlar aşağıdaki şekilde yapılmıştır (TMS41: madde 5);

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: (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.

3.2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilme Esasları ve Ölçüm

Tarımsal faaliyetler kapsamında gerçekleşen faaliyet ya da edinimlerin muhasebeleştirilmesi, diğer bir deyişle aktifleştirilebilmesi için ilgili varlığın aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir (TMS 41: madde 10);

- i. Kayda alınacak varlığın kontrolünün işletmede olması,
- ii. İlgili varlıktan gelecekte sağlanacak ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- iii. İlgili varlığın gerçeğe uygun değerinin ya da maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekir.

Belirtilen bu üç husustan bir tanesinin noksanlığı o varlığın muhasebeleştirilmesi önünde engel teşkil etmektedir.

4. Damızlık Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Süreci ve Muhasebeleştirilmesi

Bir tavuk eti üretimi işletmesinin üretim süreci şu şekildedir (Çevik, 2015: s.30);

1. Damızlık Yumurtaların/Civcivlerin İthal Edilmesi: Ebeveyn damızlık civciv olarak da adlandırılan bu yumurtaların/civcivlerin yetiştiriciliği ülkemizde yapılmadığından bu civcivler ithal edilerek ülkemize getirilmektedir. Getirilen bu civcivler ebeveyn damızlık çiftliklerine yerleştirilirler.

2. Ebeveyn Damızlık Çiftlikleri: İthal edilen damızlık civcivler 24 hafta boyunca bu çiftlikte büyütülürler. Burada civcivler uygun ısı, havalandırma, sağlığa uygun ortamda mısır, soya, vitamin ve mineraller gibi yüksek protein ve kalori içeren yemlerle beslenirler. Veteriner ve Ziraat mühendisleri gözetiminde gerekli aşıları ve bakımları yapılan civcivler 24 hafta sonra yumurtlamaya başlarlar. 30. haftada bu tavuklar en verimli yumurtlama dönemlerinde olurlar ve 64. Haftaya kadar yumurta verimleri istenilen seviyede olur. 64. haftadan sonra verimleri düştüğü için bu tavuklar kesimhaneye gönderilir.

3. Yumurtaların Kuluçkahaneye Aktarılması: Ebeveyn Damızlık tavuklardan alınan yumurtalar kuluçkahaneye getirilir ve 21 gün süreyle kuluçka makinasında kalır. 21 günün sonunda elde edilen civcivler damızlık çiftliğine gönderilir.

4. Damızlık Çiftliği: Buradaki süreç ebeveyn damızlık çiftliğindeki süreç ile aynı şekilde işlemektedir. Uygun ısı, havalandırma, sağlığa uygun ortamda mısır, soya, vitamin ve mineraller gibi yüksek protein ve kalori içeren yemlerle beslenen civcivlerin, Veteriner ve Ziraat mühendisleri gözetiminde gerekli aşıları ve bakımları yapılmaktadır.

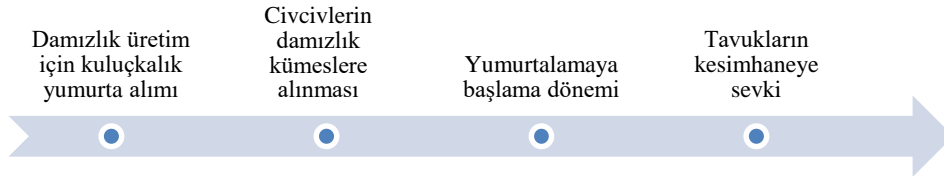
Tavuklar 24. haftadan sonra yumurtlamaya başlamaktadır. Bu yumurtalar etlik piliç amaçlı kuluçkalık yumurta üretimi yaparlar.

5. *Yumurtaların Kuluçkahaneye Aktarılması:* Damızlık çiftliğinden etlik piliç amacıyla üretilen yumurtalar 21 gün süreyle kuluçka makinasında kalır. Bu sürenin sonunda yetiştirme çiftliklerine gönderilmek için etlik piliç civcivleri üretilmiş olur.

6. *Civcivlerin Yetiştirme Çiftliklerine Gönderilmesi:* Kuluçka aşaması sonrası elde edilen civcivler yetiştirme çiftliklerine gönderilir. Bu çiftlikler iki şekilde olabilir. En yaygın olanı sözleşmeli yetiştirme çiftlikleridir. Diğer ise işletmenin kendi bünyesinde kurmuş olduğu yetiştirme çiftlikleridir. İşletmeler genelde sözleşmeli çiftliklerle çalışmayı tercih etmektedir çünkü yetiştirilme süreci faaliyetleri yoğun işlemler gerektirdiğinden işletmeler bu faaliyetleri maliyet ve zaman tasarrufu sağlamak için kendi bünyelerinde gerçekleştirmeyi tercih etmemektedirler. Sözleşmeli yetiştirme çiftliklerine gönderilen civcivler 45 gün boyunca bu çiftliklerin bir hangarı andıran kümeslerinde firma tarafından gönderilen ya da önerilen yemlerle beslenmektedir. 45 gün sonunda civcivler 2 – 2,2 kg ağırlığında tavuklara dönüşmektedirler.

7. *Tavukların Kesimhaneye Sevki:* sözleşmeli çiftliklerde 45 günde büyütülen tavuklar kesimhaneye getirilir. Ülkemizdeki neredeyse tüm tavukçuluk işletmelerinde bu aşamadan sonraki süreç otomasyon ile gerçekleştirilir. Çiftlikten gelen tavuklar askıya alınır ve kesme işlemi otomatik olarak gerçekleşir. Kesimden sonra kan akıtma bölümünden geçen tavuklar sonra tüylerinin alınması için sıcak suyla dolu özel bir makine içinden geçer, daha sonra iç organları çıkartılır. Bu aşamadan sonra işletme satış amacına göre gerekli işlemleri gerçekleştirir ve sevkியatının yapılması için tavukları soğutucu bölümüne gönderir.

Şekil 2. Damızlık Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Üretim Süreci



5. Damızlık Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Muhasebe

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde üretime başlanması için ilk olarak damızlık yumurta alımının gerçekleştirilmesi gerekir. Aşağıda damızlık yumurtaların peşin alımı gerçekleştirildiğinde yapılması gereken kayıt gösterilmiştir.

150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.001. Ebeveyn Damızlık Yumurta</i>	XXX	
100. KASA HESABI İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı		XXX

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde yumurtalar satın alındıktan sonra kuluçkahanelere sevk edilerek burada 21 günlük kuluçka dönemini tamamlayarak civciv haline dönüşmektedirler. Kuluçkahane geçiş süre zarfında gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetleri kuluçkahanedeki çıkan civcivlere yansıtılmalıdır. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. <i>258.10. Kuluçkadan Çıkan Civcivler</i>	XXX	
711. DİMM YANSITMA HESABI		XX
721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS.		XX
731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS.		XX
Kuluçkahane Giderlerinin Mamule Yansıtılması		

Kuluçkahanedeki çıkan civcivler buradan damızlık yetiştirme çiftliklerine alınmaktadır. Bu nedenle bu civcivlere yansıtılan maliyetler 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'nda izlenmeye devam etmekle birlikte bu hesabın alt hesabında ilgili canlı varlıkların damızlık yetiştirme çiftliklerine alındığının belirtilmesi için aşağıdaki şekilde kayıt yapılması uygun olacaktır.

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. <i>258.20. Damızlık Kümeslerdeki Civcivler</i>	XXX	
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. HS. <i>258.10. Kuluçkadan Çıkan Civcivler</i>		XXX
Kuluçkahanedeki civcivlerin kümeslere naklinin kaydı		

Damızlık kümeslerinde 24 haftalık büyüme dönemini tamamlayan civcivler artık yumurtlama dönemine diğer bir deyişle üretim dönemine girmişlerdir. Bu dönemde gerçekleşen maliyetlerin ilgili civcivlere yansıtılması aşağıdaki kayıta gösterilmiştir.

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. <i>258.20. Damızlık Kümeslerdeki Cıvcivler</i> 711. DİMM YANSITMA HESABI 721. DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS. 731. GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS. 24 haftalık büyüme dönemi maliyetlerinin yansıtma kaydı	XXX	XX XX XX
---	-----	----------------

24 haftalık büyüme dönemini bitiren damızlık cıvcivler artık işletmenin üretim faaliyetlerinde kullanılan canlı varlık niteliğini kazandığından 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'ndan farklı bir duran varlık hesabı olan ve tekdüzen hesap planında boş bırakılan bir kod kullanılarak izlenmesi uygun olacaktır. Canlı kümes varlıkları için 212. CANLI KÜMES VARLIKLARI HESABI'ı önerilmiştir (Akdoğan & Sevilengül, 2007, s. 197;273). Bu öneri kapsamında yapılması gereken kayıt şu şekildedir:

212. CANLI KÜMES VARLIKLARI HS. <i>212.20. Damızlık Kümeslerdeki Tavuklar</i> 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. <i>258.20. Damızlık Kümes. Cıvcivler</i> Büyüme dönemindeki canlı varlıkların üretim dönemine geçiş kaydı	XXX	XXX
---	-----	-----

Üretim dönemi içerisinde raporlama dönemi sonu olduğu varsayımı ile ilgili canlı varlıkları TMS 41 kapsamında değerlediğimizde değerlendirme farkları olumsuz olduğunda karşılık ayrılması gerekmektedir. Bununla ilgili yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

654. KARŞILIK GİDERLERİ HS. <i>654.20. Canlı kümes varlıkları değ. düş. karş. gid.</i> 219. CANLI VARLIKLAR DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS. <i>219.20. Canlı kümes varlıkları değ. düş. krş.</i> TMS 41 kapsamında değerlendirme kaydı	XXX	XXX
--	-----	-----

Benzer şekilde raporlama gününde yapılan değerlendirme sonucunda oluşan değerlendirme farklarının olumlu olduğu varsayımı altında yapılması gereken kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

212. CANLI KÜMES VARLIKLARI HS. <i>212.20. Damızlık Kümeslerdeki Tavuklar</i>	XXX	
605. CANLI KÜMES VARLIK. DEĞ. FARKI HS. <i>605.20. Canlı kümes varlıkları değ. artışı</i>		XXX
TMS 41 kapsamında değerlendirme kaydı		

Raporlama dönemi sonunda ilgili canlı varlıklar için amortisman ayrılması uygun olacaktır. Bu canlı varlıkların üretimde kullanılıyor olmaları nedeniyle yıpranma payları oluşmaktadır. Oluşan bu yıpranma payları bu canlı varlıklardan elde edilecek yumurtalara yansıtılmalıdır. Bu sebeple bu canlı varlıkların amortisman tutarı belirlendikten sonra aşağıdaki kayıt ile muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI <i>257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.</i> <i>257.10. Canlı Kümes Varlıkları</i>	XXX	
Canlı Kümes Varlıklarına ilişkin amortisman kaydı		

Damızlık kümes hayvanlarının faydalı ömürleri bittiğinde (64. Hafta), diğer bir deyişle verimli üretim dönemlerinin sonuna geldiklerinde, bu canlı varlıklar kesimhaneye gönderilip kesimleri gerçekleştirilerek beyaz et olarak satışa sunulmaktadırlar. Bu sebeple canlı varlıklar artık duran varlık niteliğini yitirip işletme için ilk madde ve malzeme niteliğine dönüşmektedir. Bu canlı varlıklara ilişkin defter değeri ile birikmiş amortisman arasındaki fark var ise bu farkın 150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI'na alınması uygun olacaktır.

150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI <i>150.20. Damızlık Kümeslerdeki Tavuklar</i>	XXX	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. <i>257.10. Canlı Kümes Varlıkları</i>	XXX	
212. CANLI KÜMES VARLIKLARI HS. <i>212.20. Damızlık Kümes. Tavuklar</i>		XXX
Üretim dönemini tamamlayan canlı varlıkların kesimhaneye sevk edilmesi kaydı		

6. Sonuç

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı tarım faaliyetleri sonucunda meydana gelen muhasebeyi ilgilendiren olaylarının değerlendirilmesi ve raporlanması hususunda açıklama ve yöntemlerin belirlenmesi amacıyla yayımlanmıştır. TMS 41'de canlı varlıkların Gerçeğe Uygun Değer yöntemi ile ilk kayda alınması ve her raporlama döneminde yapılacak değerlemede yine GUD yönteminin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu çalışmada, tarımsal faaliyetler standardı kapsamında canlı varlıkların raporlama tarihindeki değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkacak değerlendirme farkları olumsuz olduğunda karşılık ayrılarak canlı duran varlıklar için uygun bir hesap önerilmiştir. Çalışma kapsamında kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmeleri için önerilen hesap grup ve kodları aşağıda verilmiştir:

21. Canlı Varlıklar

212. CANLI KÜMES HAYVANLARI HESABI

219. CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

605. CANLI KÜMES VARLIKLARI DEĞERLEME FARKI HESABI

Damızlık kanatlı hayvanlar için %100 amortisman ayrılması uygun bir yaklaşım olacaktır. Çünkü damızlık kanatlı hayvanlar üretim süreçlerini tamamladıktan sonra kesimhaneye gönderilip beyaz et olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bu canlı varlıkların üretim dönemi sonunda canlı varlıkların yıpranma paylarının ürüne yüklenmesi maliyetleme açısından doğru bir yaklaşım olacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (12. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çevik, Z. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üni. SBE, Sakarya,
- TDK, Güncel Türkçe Sözlük. (tarih yok). Şubat 10, 2016 tarihinde Türk Dil Kurumu: www.tdk.gov.tr adresinden alındı
- TMO. (2016, Şubat 10). TMO ANSİKLOPEDİK SÖZLÜĞÜ. T.C. TOPRAK MAHSULLERİ OFİSİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ: <http://www.tmo.gov.tr/Upload/Document/yayinlar/tmoansiklopediksozluk.pdf> adresinden alındı
- TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, Erişim Tarihi: 10.04.2016. http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS41.pdf,
- Wiecek, I., & Young, N. (2010). IFRS Primer International GAAP Basics. US Edition: Wiley.