

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS 41 ÇERÇEVESİNDE KANATLI KÜMES
HAYVANLARININ DEĞERLEME VE RAPORLANMASI**

**DOKTORA TEZİ
Zülküf ÇEVİK**

**Enstitü Anabilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

HAZİRAN – 2015

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

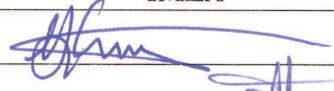
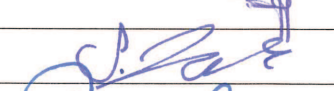
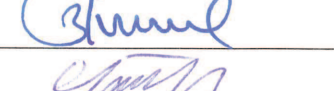
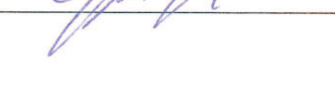

TMS 41 ÇERÇEVESİNDE KANATLI KÜMES
HAYVANLARININ DEĞERLEME VE RAPORLANMASI

DOKTORA TEZİ

Zülküf ÇEVİK

Enstitü Anabilim Dalı: İşletme
Enstitü Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

“Bu tez 16/06/2015 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

| JÜRİ ÜYESİ | KANAATI | İMZA |
|---------------------------------|----------|---|
| Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU | BAŞARILI |  |
| Prof. Dr. Vasfi HAFTACI | BAŞARILI |  |
| Prof. Dr. Selahattin KARABINAR | BAŞARILI |  |
| Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN | Başarılı |  |
| Yrd. Doç. Dr. Fatih Burak GÜMÜŞ | BAŞARILI |  |

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Zülküf ÇEVİK

16.06.2015

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 kapsamında damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde tarımsal ürün ve canlı varlık maliyetlerinin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi işlemleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmada; Kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapılan işletmelerde TMS 41 ve VUK çerçevesinde ölçme, değerlendirme, sınıflandırma ve kayıt işlemleri gerçekleştirilmiştir. Ayrıca tarımsal ürün ve canlı varlık maliyetlerinin hesaplanabilmesi için gider merkezleri belirlenmiştir.

Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için tarımsal ürün ve canlı varlık maliyetlerinin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi işlemleri varsayıma dayalı bir örnek üzerinden kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerde uygulanmıştır.

Çalışmamı titiz bir şekilde inceleyen ve her aşamasında değerli görüş ve önerileriyle yol gösteren tez danışmanım, saygıdeğer hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU'na teşekkür ediyorum.

Çalışma sırasında engin bilgilerinden yararlandığım değerli hocalarım Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a, Prof. Dr. Murat KASIMOĞLU'na ve Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkür ediyorum.

Doktora süreci boyunca bana uygun bir çalışma ortamı hazırlayan eşim Hatice'ye teşekkür ediyorum.

Zülküf ÇEVİK

16.06.2015

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|----------|
| KISALTMALAR..... | viii |
| TABLolar LİSTESİ | ix |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | xiii |
| ÖZET | xiv |
| SUMMARY | xv |
| | |
| GİRİŞ | 1 |
| | |
| 1. BÖLÜM: TARIM, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI, TARIM'IN TÜRKİYEDEKİ DURUMU, KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ VE KESİMİ İŞLETMELERİ | 5 |
| 1.1. Tarım, Tarım İşletmesi Ve Temel Kavramlar..... | 5 |
| 1.1.1. İşletme Türleri Ve Tarım İşletmelerinin İşletme Türleri İçindeki Yeri | 7 |
| 1.1.2. Tarımsal Faaliyetler..... | 9 |
| 1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri | 10 |
| 1.1.3.1. Doğal Olaylara Karşı Yüksek Duyarlılık | 10 |
| 1.1.3.2. Dönemsel Ve Biyolojik Doğası | 11 |
| 1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Türleri | 12 |
| 1.1.4.1. Bitkisel Üretim | 12 |
| 1.1.4.2. Hayvansal Üretim..... | 13 |
| 1.1.4.3. Orman Ürünleri Üretimi | 14 |
| 1.1.4.4. Su Ürünleri Üretimi..... | 14 |
| 1.1.5. Tarımsal Faaliyet Standardında Yer Alan Kavramlar..... | 15 |

| | |
|---|----|
| 1.1.5.1. Canlı Varlık | 15 |
| 1.1.5.2. Tarımsal Ürün..... | 16 |
| 1.1.5.3. Biyolojik Dönüşüm | 16 |
| 1.1.5.4. Satış Maliyetleri | 16 |
| 1.1.5.5. Hasat..... | 16 |
| 1.1.5.6. Aktif Piyasa | 17 |
| 1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ekonomik Gelişmeye Katkısı ve Türkiye’deki Durum..... | 17 |
| 1.2.1. Tarımın Ulusal Gelire Katkısı | 17 |
| 1.2.2. Tarımın İstihdama Olan Etkisi | 19 |
| 1.2.3. Türkiye’deki Kümes Hayvancılığı Üretimi..... | 19 |
| 1.2.4. Türkiye’de Kanatlı Hayvan Üretimine Verilen Destekler | 20 |
| 1.2.4.1. Kanatlı Hayvan İhracatı İçin Verilen Teşvikler | 20 |
| 1.2.4.2. Yatırım Amaçlı İndirimli Kredi Teşvikleri | 20 |
| 1.3. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Ve Kesimi İşletmeleri..... | 21 |
| 1.3.1. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Türleri | 23 |
| 1.3.1.1. Etlik Piliç Yetiştiriciliği..... | 23 |
| 1.3.1.2. Yumurta Tavukçuluğu..... | 26 |
| 1.3.2. İthalat-İhracat Rakamları..... | 28 |
| 1.3.2.1. İthalat Rakamları | 28 |
| 1.3.2.2. İhracat Rakamları | 29 |
| 1.3.3. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Süreci | 31 |
| 1.3.4. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmeleri | 35 |

| | |
|---|-----------|
| 2. BÖLÜM: TARIM İŞLETMELERİ MUHASEBESİ VE TARIMSAL FAALİYETLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE İNCELENMESİ | 37 |
| 2.1. Tarım Muhasebesi..... | 37 |
| 2.1.1. Tarım Muhasebesinin Önemi | 37 |
| 2.1.2. Tarım Muhasebesi Uygulamalarında Karşılaşılan Zorluklar | 39 |
| 2.1.2.1. Standarttan Kaynaklı Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Güçlükler | 39 |
| 2.1.2.2. Tarım Faaliyetlerinin Niteliğinden Kaynaklı Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Güçlükler | 40 |
| 2.2. Uluslararası Muhasebe Standardı: UMS/TMS 41 | 41 |
| 2.2.1. Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı..... | 42 |
| 2.2.2. Tarımsal Faaliyetleri Değerlemeye İlişkin Esaslar | 45 |
| 2.2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar..... | 46 |
| 2.2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Muhasebesi..... | 49 |
| 2.2.3.2. Amortisman Esasları | 53 |
| 2.2.4. Standarda Göre Raporlama ve Kamuoyuna Açıklanması Gereken Hususlar | 54 |
| 2.2.4.1. Gelirin Raporlanması ve Açıklanması | 54 |
| 2.2.4.2. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Gruplandırılması ve Raporlanması..... | 56 |
| 2.2.4.3. Gerçeğe Uygun Değer Hakkındaki Açıklamalar..... | 56 |
| 2.2.4.4. Devlet Teşvikleri ve Diğer Raporlama Hususları | 58 |
| 2.2.4.5. Diğer Açıklanması Gereken Hususlar | 58 |
| 2.3. Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Hususundaki Görüşler..... | 59 |

| | |
|---|----|
| 2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile İlgili Olumlu Görüşler | 60 |
| 2.3.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile İlgili Olumsuz Görüşler | 61 |
| 2.3.3. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile Tarihi Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması | 63 |
| 2.4. Tarım Muhasebesi ile İlgili Ulusal Düzenlemeler | 66 |
| 2.4.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Üzerinde Etkili Olan Kurumlar | 66 |
| 2.4.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)..... | 66 |
| 2.4.1.2. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)..... | 66 |
| 2.4.1.3. Bakanlıklar ve Hükümetin Etkisi | 67 |
| 2.4.2. Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı | 67 |

3. BÖLÜM: KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

70

| | |
|--|----|
| 3.1. Kanatlı Hayvan (Tavukçuluk) İşletmelerinde Muhasebenin Önemi | 70 |
| 3.2. Kanatlı Hayvan (Tavukçuluk) İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması..... | 71 |
| 3.2.1. Kanatlı Hayvan İşletmesi Üretim Faaliyetleri..... | 71 |
| 3.2.1.1. Damızlık Üretimi..... | 71 |
| 3.2.1.2. Et Üretimi | 74 |
| 3.2.1.3. Yumurta Üretimi | 74 |
| 3.2.1.4. Yem Üretimi..... | 75 |
| 3.2.2. Kanatlı Hayvan İşletmesi Üretim Faaliyetleri ile İlgili Muhtemel Maliyet Kalemleri | 76 |
| 3.2.2.1. Damızlık Üretim ile İlgili Maliyet Kalemleri..... | 76 |

| | |
|--|-----------|
| 3.2.2.2. Et Üretimi ile İlgili Maliyet Kalemleri..... | 79 |
| 3.2.2.3. Yumurta Üretimi ile İlgili Maliyet Kalemleri..... | 80 |
| 3.2.3. Damızlık Kanatlı Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanması..... | 80 |
| 4. BÖLÜM: KANATLI HAYVAN İŞLETMESİNDE TMS 41 KAPSAMINDA BİR UYGULAMA..... | 84 |
| 4.1. Uygulamada İzlenecek Aşamalar..... | 84 |
| 4.2. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler..... | 85 |
| 4.3. Uygulama Örneğinin Çözümü..... | 91 |
| 4.3.1. Amortisman ve Tükenme Paylarının Hesaplanması..... | 91 |
| 4.3.2. Birinci Dağıtım (İlk 6 Aylık Dönem)..... | 93 |
| 4.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı..... | 93 |
| 4.3.2.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı..... | 99 |
| 4.3.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderlerin Dağıtımı | 103 |
| 4.3.2.4. Amortisman Tutarlarının Dağıtımı..... | 108 |
| 4.3.3. İkinci Dağıtım..... | 119 |
| 4.3.3.1. Yemekhane YHGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 120 |
| 4.3.3.2. Dezenfektasyon YHGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 121 |
| 4.3.3.3. Isıtma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 121 |
| 4.3.3.4. Arıtma ve Kuyu YHGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 122 |
| 4.3.3.5. Havalandırma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 122 |
| 4.3.4. Üçüncü Dağıtım..... | 124 |
| 4.3.4.1. Kuluçkahane EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi..... | 124 |

| | |
|--|-----|
| 4.3.4.2. Damızlık Kümes EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi | 124 |
| 4.3.4.3. Horoz EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi..... | 125 |
| 4.3.5. Uygulamanın TMS 41 Kapsamında Değerlendirilmesi (ilk 6 aylık dönem) | 125 |
| 4.3.6. TMS 41'e Göre Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler | 126 |
| 4.3.7. Birinci Raporlama Dönemi Muhasebe Kayıtları..... | 127 |
| 4.3.8. İşletmenin Birinci Raporlama Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu | 135 |
| 4.3.9. Birinci Dağıtım (İkinci 6 Aylık Dönem)..... | 136 |
| 4.3.9.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı..... | 137 |
| 4.3.9.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı..... | 141 |
| 4.3.9.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderlerin Dağıtımı | 144 |
| 4.3.9.4. Amortisman Tutarlarının Dağıtımı..... | 149 |
| 4.3.9.5. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman Açıklaması..... | 155 |
| 4.3.10. İkinci Dağıtım | 160 |
| 4.3.10.1. Yemekhane YHGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 160 |
| 4.3.10.2. Dezenfektasyon YHGM'nin İkinci Dağıtım | 161 |
| 4.3.10.3. Isıtma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 161 |
| 4.3.10.4. Arıtma ve Kuyu YHGM'nin İkinci Dağıtımı..... | 161 |
| 4.3.10.5. Havalandırma YÜGM'nin İkinci Dağıtım | 162 |
| 4.3.11. Üçüncü Dağıtım | 164 |
| 4.3.11.1. Kuluçkahane EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi..... | 164 |
| 4.3.11.2. Damızlık Kümes EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi | 164 |

| | |
|---|------------|
| 4.3.12. Uygulamanın TMS 41 Kapsamında Değerlendirilmesi | 165 |
| 4.3.13. İkinci Raporlama Dönemi Kayıtları | 167 |
| 4.3.14. İşletmenin İkinci Raporlama Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu | 173 |
| 4.3.15. Damızlık Kanatlı Canlı Varlıkların Kesimhaneye Sevki | 174 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER | 177 |
| KAYNAKÇA | 182 |
| EKLER | 190 |
| ÖZGEÇMİŞ | 191 |

KISALTMALAR

| | |
|-------------|--|
| ÇMVA | : Çiftlik Muhasebe Veri Ağı |
| EÜGM | : Esas Üretim Gider Merkezi |
| GSYH | : Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla |
| GUD | : Gerçeğe Uygun Değer |
| IAS | : International Accounting Standard (Uluslararası Muhasebe Standardı) |
| IASB | : International Accounting Standard Board (Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu) |
| KGK | : Kamu Gözetim Kurumu |
| MDV | : Maddi Duran Varlık |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kurumu |
| TDHP | : Tekdüzen Hesap Planı |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standardı |
| TUİK | : Türkiye İstatistik Kurumu |
| YHGM | : Yardımcı Hizmet Gider Merkezi |
| YÜGM | : Yardımcı Üretim Gider Merkezi |

TABLÖLAR LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Tablo 1. Yetiştiriciliği Yapılan Hayvan Türlerine Göre Yıllık Hayvan Sayısı (Adet-Baş)..... | 13 |
| Tablo 2. Hayvansal Ürün Türlerine Göre Yıllık Üretim Miktarı (Ton)..... | 14 |
| Tablo 3. Yıllara Göre GSYH ve Tarımın Sektörünün GSYH İçindeki Payı (1998-2013) | 18 |
| Tablo 4. Yıllara ve Türlerine Göre Kesilen Kanatlı Hayvan Sayısı..... | 24 |
| Tablo 5. Tavuk Üretimi ve Tavuk Eti Üretimi Verileri Dünya Sıralaması..... | 25 |
| Tablo 6. Yıllara Göre Üretilen Yumurta Sayısı..... | 27 |
| Tablo 7. Yıllar İtibariyle Ülkelere Göre Dünya Yumurta Üretimi (Bin Adet) | 27 |
| Tablo 8. Damızlık Cıvciv ve Kuluçkalık Yumurta İthalat Rakamları (Adet)..... | 29 |
| Tablo 9. Türkiye Yumurta İhracat Rakamları (Adet)..... | 29 |
| Tablo 10. Türkiye Kanatlı Eti ve Sakatatı İhracat Rakamları (Ton)..... | 30 |
| Tablo 11. Türkiye'de Faaliyet Gösteren Tavukçuluk İşletmeleri ve Tesisleri | 35 |
| Tablo 12. Yıllar İtibariyle Türkiye'deki Mevcut Yumurtacı Tavuk ve Etlik Tavuk Sayıları (adet)..... | 36 |
| Tablo 13. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve İşlenmiş Tarımsal Ürünler..... | 44 |
| Tablo 14. GUD ve Tarihi Maliyet Yaklaşımlarının Karşılaştırılması..... | 65 |
| Tablo 15. Damızlık Tavukların Ortalama Performans Değerleri..... | 72 |
| Tablo 16. Damızlık Ebeveyn için Dönemsel Yem Muhteviyatı Tablosu | 78 |
| Tablo 17. 2014 Yılı Duran Varlıklara İlişkin Detaylar ve Maliyet Değerleri..... | 86 |
| Tablo 18. İşletme Faaliyetleri Kapsamındaki Gider Merkezleri..... | 87 |
| Tablo 19. 2014 Yılı Maliyet Kalem ve Tutarları..... | 88 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 20. 2014 Yılı İlk 6 Aylık Maliyet Kalem ve Tutarları | 89 |
| Tablo 21. Gider Merkezleri Dağıtım Anahtarları ve Miktarları (2014) | 90 |
| Tablo 22. Maddi Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları | 92 |
| Tablo 23. Gider Merkezleri Temelinde Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri..... | 94 |
| Tablo 24. Endirekt Malzeme Maliyetleri | 94 |
| Tablo 25. Gider Merkezlerinin Dezenfektan Tüketim Miktarları | 96 |
| Tablo 26. Endirekt Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı (İlk 6 Aylık Dönem) | 98 |
| Tablo 27. Direkt İşçilik Maliyetleri Tutarı | 99 |
| Tablo 28. Endirekt İşçilik Maliyetleri Tutarı | 99 |
| Tablo 29. Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtımı | 102 |
| Tablo 30. Memur Ücret ve Giderleri | 103 |
| Tablo 31. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderler | 103 |
| Tablo 32. Gider Merkezlerinin Elektrik Tüketim Miktarları | 104 |
| Tablo 33. Gider Merkezlerinin Bakım-Onarım Saatleri..... | 105 |
| Tablo 34. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı.. | 107 |
| Tablo 35. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Tutarları | 108 |
| Tablo 36. Binalara İlişkin Amortisman Tutarları | 110 |
| Tablo 37. Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Tutarları..... | 111 |
| Tablo 38. Taşıtlara İlişkin Amortisman Tutarları | 114 |
| Tablo 39. Demirbaşlara İlişkin Amortisman Tutarları | 115 |
| Tablo 40. Amortisman Tutarlarının Birinci Dağıtım Özeti..... | 116 |
| Tablo 41. Birinci Dağıtım Sonucu Gider Merkezlerinde Oluşan Tutarlar | 118 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 42. Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu | 119 |
| Tablo 43. Kademeli Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu Esas Gider Merkezi Maliyet Tutarları..... | 123 |
| Tablo 44. Üçüncü Dağıtım Sonuç Tablosu | 125 |
| Tablo 45. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 1 Ocak 2014-30 Haziran 2014 Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu..... | 136 |
| Tablo 46. Gider Merkezleri Temelinde Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.... | 137 |
| Tablo 47. Endirekt Malzeme Maliyetleri | 137 |
| Tablo 48. Gider Merkezlerinin Dezenfektan Malzemesi Tüketimi..... | 138 |
| Tablo 49. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı..... | 140 |
| Tablo 50. Direkt İşçilik Maliyetleri Tutarı | 141 |
| Tablo 51. Endirekt İşçilik Maliyetleri Tutarı | 141 |
| Tablo 52. Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtımı | 143 |
| Tablo 53. Memur Ücret ve Giderleri..... | 144 |
| Tablo 54. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderler | 144 |
| Tablo 55. Gider Merkezlerinin Elektrik Tüketimi | 145 |
| Tablo 56. Gider Merkezlerine İlişkin Bakım-Onarım Saati Verileri | 146 |
| Tablo 57. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı..... | 148 |
| Tablo 58. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Tutarları | 149 |
| Tablo 59. Binalara İlişkin Amortisman Tutarları | 150 |
| Tablo 60. Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Tutarları..... | 151 |
| Tablo 61. Taşıtlara İlişkin Amortisman Tutarları | 154 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 62. Demirbaşlara İlişkin Amortisman Tutarları | 154 |
| Tablo 63. Amortisman Tutarlarının Birinci Dağıtım Özeti..... | 157 |
| Tablo 64. Birinci Dağıtım Sonucu Gider Merkezlerinde Oluşan Tutarlar | 159 |
| Tablo 65. Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu | 160 |
| Tablo 66. Kademeli Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu Esas Gider Merkezi Maliyet Tutarları..... | 163 |
| Tablo 67. Üçüncü Dağıtım Sonuç Tablosu | 165 |
| Tablo 68. 2014 Yılı EÜGM Maliyet ve Üretim Verileri Tablosu..... | 165 |
| Tablo 69. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 1 Temmuz 2014-31 Aralık 2014 Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu..... | 173 |
| Tablo 70. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2014 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL)..... | 174 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Şekil 1. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Üretim Aşamaları..... | 32 |
| Şekil 2. Yumurta Üretim Gerçekleştiren İşletmelerin Faaliyet Süreci | 34 |
| Şekil 3. Bir Canlı Varlığın Yaşam Döngüsü ve TMS ile İlişkisi (Geliştirilmiş)..... | 45 |
| Şekil 4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünün Muhasebeleştirilmesinde Karar Alma | 48 |
| Şekil 5. Gerçeğe Uygun Değer'in Tespiti Hiyerarşisi..... | 52 |
| Şekil 6. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Özeti | 68 |
| Şekil 7. Damızlık Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği..... | 73 |

Tezin Başlığı: TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması

Tezin Yazarı: Zülküf ÇEVİK **Danışman:** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

Kabul Tarihi: 16 Haziran 2015 **Sayfa Sayısı:** xv (ön kısım) + 189 (tez) + 1 (ek)

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman

Tarım sektörü Türkiye'nin ekonomik yapısı içinde önemli bir yere sahiptir. Tarım üretiminin ülkenin ulusal gelirine katkısı, sanayi sektörüne sağladığı girdi, istihdama olan katkısı gibi birçok nedenden ötürü ülke ekonomisinde tarım sektörü olmazsa olmaz konumdadır. Birçok ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan ve diğer sektörlerle olan ilişkisi gün geçtikçe artan tarım sektörü günümüze kadar geline süreçte muhasebe araştırmacıları, uygulamacılar ve kural koyucular (standart yayıncıları) tarafından gereken önemin gösterilmediği bir sektör olarak kalmıştır.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, "tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde incelenmesi ve standart doğrultusunda değerlemesinin yapılması"dır. Türkiye'de tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun aile işletmelerinden oluşmasından dolayı ortaya çıkan muhasebeleştirme ve değerlendirme eksikliğini TMS 41 çerçevesinde ele alarak, bu işletmelerin daha verimli ve etkin yönetilmelerini sağlayacak öneriler sunmak amaç edinilmiştir.

Bu amaç doğrultusunda yerli ve yabancı literatür taraması yapıp, tarımsal muhasebede var olan son gelişmeler üzerinde durulmuştur. TMS 41 çerçevesinde tarımsal muhasebe yöntemleri ele alınarak incelenmiştir. Standart ve literatürün incelenmesi neticesinde kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde konuyla ilgili uygulama çalışması yapılmıştır. Bu uygulamada tarım işletmelerinde amortisman, varlık değerlemesi, stok değerlemesi ve bu verilerin raporlanması gibi konular üzerinde durulmuştur.

Çalışmada damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapılan bir işletme örneği üzerinde uygulama yapılmıştır. Uygulamada, Türkiye'de kullanılan tek düzen hesap planında Türkiye muhasebe standartlarının raporlama koşullarını tam anlamıyla yerine getirebilmek için ne gibi değişiklikler yapılması gerektiği ortaya konmaya çalışılmıştır.

Çalışma sonucunda mevcut TDHP'de yer alan hesap gruplarının canlı varlıkların uygun bir hesap grubu altında muhasebeleştirilmesi hususunda yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu sebeple TDHP'ye canlı varlıklar için hesap önerisi sunulmuştur. Bu öneriler yardımıyla TDHP ile standartların önerdiği uygulamalar arasındaki farklılıkları bir nebze daha azaltacaktır.

Anahtar Kelimeler: Damızlık Kanatlı Yetiştiriciliği İşletmeleri, TMS 41, Tarım Muhasebesi

Title of the Thesis: Measurement and Reporting of Poultry within the scope of TAS 41

Author: Zülküf ÇEVİK **Supervisor:** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

Date: June 16th 2015 **Nu. of pages:** xv (pre text) + 189 (main body) + 1 (app.)

Department: Business Administration **Subfield :** Accounting and Finance

On sectorial basis, agriculture has an important place in Turkey's economic structure. For such reasons as the contribution of agriculture to national income, industry and employment rate; agriculture has a significant place in national economy. Despite its important role in national economy, also as an interacting sector with other sectors, agriculture sector is neglected by accounting researchers, practioners and regulatory commissions (rule makers) up to this point.

In this context, the aim of this study is to investigate agricultural activates within the scope of Turkey Accounting Standards 41: Agricultural Activities Standard and measure these activities in accordance with the standard. In Turkey, majority of agriculture enterprises are family business, as a consequence of that we come up against deficiencies in recognition and measurement process. In this study, it is aimed to provide suggestions to these business to enable them to be managed effectively and efficiently.

In line with the objective of the study, national and international literature survey research is made and recent developments put in picture. Agricultural accounting methods will be examined in the framework of TAS 41. As a result of detailed examination of TAS Standards and literature, it is stated that how the reporting should be done in accordance with the TAS 41 Standards in an agriculture firm. Also subjects like depreciation, asset valuation, stock valuation and reporting in agricultural firms are mentioned.

In this study, an application is performed by generating a breeding poultry firm example. It is tried to put forward what type of revisions should be done in Unified Chart of Accounts to fulfill the Turkish Accounting Standards.

The results of the study show that listed accounts in The Uniform Chart of Accounts are not suitable for recognition of biological assets. So the recommendation of new accounts has been made in accordance with The Uniform Chart of Accounts. With the help of recommendations, the gap between The Uniform Chart of Accounts and TAS would be reduced.

Keyword: Breeding Poultry Enterprises, TAS 41 (Turkish Accounting Standard 41), Agricultural Accounting

GİRİŞ

Tarım faaliyetlerinin geçmişi insanlık tarihi kadar eskiye dayanır. İnsanoğlunun ilk varoluşundan bugüne kadar gelmesinde tarımsal 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 41 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardı, bu hususta yol gösterici olmasına rağmen, değerlendirme güçlükleri yaşanan canlı varlıkların değerlemesi hususunda net bir görüş ortaya koyamamıştır. Her şeye rağmen genel olarak muhasebe verilerine sahip olmak tüm işletmelerde yönetime yardımcı olacağı gibi, tarım faaliyetlerinin yönetimini de kolaylaştıracağı ve daha fazla verim elde edilebileceği de bilinmektedir.

Türkiye’de tarım işletmeleri faaliyetlerini gerçekleştirirken sermaye yoğun ve uzman işletmeler olarak faaliyetlerini sürdürdükleri ve muhasebe verilerine her geçen gün daha fazla ihtiyaç duydukları aşikârdır. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de tarım muhasebesi son yıllarda önem kazanmış ve literatürde yeni çalışmalar ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada konu edilen kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinin, ülke ekonomisinde önemli bir yerinin olması ve yurtiçindeki sektörel potansiyelinin yanı sıra ihracatta da önemli bir yere sahip olması bu işletmelerin değerlendirme ve muhasebeleştirme uygulamalarının düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışmada literatürde uygulaması olmayan kanatlı hayvan değerlemesinde “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi” kullanılarak tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarını daha doğru tutmalarını sağlamak hedeflenmektedir. Ayrıca canlı varlıkların değerlendirme hususunda değerlendirme güçlükleri yaşanmaktadır. Bu bağlamda da tarım işletmelerinin karşılaşılabileceği güçlükler incelenerek çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

Çalışmada, TMS 41 çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin incelenmesi ve canlı varlıkların değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu bağlamda bir tarım işletmesinde uygulama yapılarak canlı varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin nasıl tespit edileceği somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın Önemi

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomisi için tarım faaliyetleri hayati öneme sahiptir. Tarımsal faaliyetlerin verimliliğini arttırmak bu sektörün gelişimine hız kazandıracaktır. Tarımsal faaliyetlerin etkinliğini arttırmak için doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin gerekli olduğu bir gerçektir. Muhasebe verilerinin bir anlam ifade edebilmesi varlıkların doğru bir şekilde ölçülmesi ve değerlendirilmesine bağlıdır.

Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41): Tarımsal Faaliyetler standardının amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda tarımsal faaliyetler tanımlanarak muhasebe kayıtlarında nasıl izleneceği konusunda diğer standartlara da atıfta bulunularak genel yöntemler ve açıklamalar yapılmıştır. Yapılan bu açıklamaların tarımsal faaliyetlerin karmaşık yapısından ötürü uygulamada tam bir netlik kazandırmadığı söylenebilir. Bu duruma, canlı varlıkların nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusundaki güçlükler örnek olarak verilebilir. Örneğin canlı hayvan değerlendirilmesi hususunda birçok belirsizlik bulunmaktadır ve Türkiye’de son yıllarda yapılan birçok çalışmada bu husus üzerinde durulmaya başlanmıştır.

Bu çalışma, yukarıda ifade edilen belirsizlik ve güçlüklerin giderilmesine katkıda bulunması ve kanatlı hayvan yetiştiriciliği özelinde raporlama önerisinde bulunulması açısından önem teşkil etmektedir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde incelenmesi ve standart doğrultusunda değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun aile işletmelerinden oluşmasından kaynaklı ortaya çıkan muhasebeleştirme ve değerlendirme eksikliğini TMS 41 çerçevesinde ele alarak, bu işletmelerin daha verimli ve etkin yönetilmelerini sağlayacak öneriler sunmak hedeflenmiştir.

Çalışmanın bir diğer amacı ise uygulamanın yapılması planlanan kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları, canlı varlık değerlendirilmesi ve raporlanması gibi hususlarla ilgili olarak önerilerde bulunmaktır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada birincil ve ikincil verilerden yararlanılmış olup bu bağlamda geniş kapsamlı yerli ve yabancı literatür taraması yapılmıştır. Tarımsal muhasebede var olan son gelişmeler üzerinde durularak, tarımsal muhasebe yöntemleri TMS 41 çerçevesinde ele alınarak detaylı şekilde incelenmiştir. Standart ve literatürün incelenmesi neticesinde kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde konuyla ilgili uygulama çalışması yapılmıştır. Uygulama kapsamında tarım işletmelerinde özellikli muhasebe konuları arasında yer alan amortisman, değer düşüklüğü, vergi, varlık değerlemesi, stok değerlemesi ve bu verilerin raporlanması gibi konular üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın İçeriği

Çalışmada hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için uygun içerik tespit edilmiş ve bu içerik konuların bütünlük derecesine göre dört bölümde verilmeye çalışılmıştır. Bu dört bölüm şu şekildedir:

Birinci bölümde; öncelikle tarım, tarım işletmeleri, tarımsal faaliyetler ve çalışma için önem teşkil eden kavramlar tanımlanmıştır. Ayrıca tarımsal faaliyetlerin ekonomik gelişmeye katkısı değerlendirilerek tarımın Türkiye'deki yeri ve önemi hakkında istatistiki veriler ışığında yorumlamalar yapılmıştır. Bu bölümde son olarak çalışmanın uygulamasının yapılacağı kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmeler ile ilgili sektörel bilgiler verilerek bu işletmelerin üretim süreçleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde; tarım işletmeleri muhasebesine değinerek uluslararası muhasebe standartları kapsamında tarımsal faaliyetler irdelenmiştir. Bu bölümde tarım muhasebesi tanımlanarak, önemi ve tarım muhasebesi uygulamaları sırasında karşılaşılan güçlükler üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu bölümde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında geçen Gerçeğe Uygun Değer (GUD) yaklaşımı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan değerlendirme esasları üzerinde durulmuştur. GUD ile ilgili literatürde yer alan çalışmalara değinilerek bu değerlendirme yaklaşımının avantajları ve dezavantajları ortaya konmuştur. Son olarak bu bölümde Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yön veren veya etki eden kurumlardan bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde, çalışmanın uygulamasının yapıldığı kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde sözkonusu olabilecek temel muhasebe konuları açıklanmıştır. Bu bağlamda kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebenin önemi, üretim faaliyetleri ve üretim süreci ile ilgili bilgiler verilerek uygulamanın yapılabilmesi için gerekli faaliyet süreçleri tespit edilmiştir.

Dördüncü bölümde, çalışmanın ilk üç bölümünde değinilen konuların somutlaştırılmasına yönelik olarak kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde değerlendirme ve raporlama işlemlerine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Bu uygulamada TMS 41'in kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerde ne şekilde uygulanabileceği konusu somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonuç kısmında ise, çalışmadan elde edilen bulgular özetlenerek bu bulgular ışığında birtakım önerilere yer verilmiştir.

1. BÖLÜM: TARIM, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI, TARIM'IN TÜRKİYEDEKİ DURUMU, KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ VE KESİMİ İŞLETMELERİ

Bu çalışmada ele alınacak olan “Türkiye Muhasebe Standardı 41: Tarımsal Faaliyetler” ile ilgili olarak yapılacak uygulamayı tam manasıyla anlayabilmek için öncelikle işletme kavramının ve tarım işletmelerinin bu işletmeler içindeki yerinin bilinmesi ve standartta adı geçen Tarımsal Faaliyet kavramının tanımlanması çalışmanın anlaşılabilmesi için önemlidir. Bu sebeple bu bölümde; İşletme, Tarım İşletmesi ve Tarımsal Faaliyet kavramları üzerinde durulacak olup, uygulamanın yapılması planlanan kanatlı hayvan yetiştirme ve kesim işlemi gerçekleştiren işletmeler hakkında genel bilgiler verilmiştir.

1.1. Tarım, Tarım İşletmesi Ve Temel Kavramlar

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.

İşletme kavramının en yaygın tanımı kısaca; “insan gereksinimlerini karşılamak amacıyla üretim faktörlerinin bir araya getirilerek, mal ve hizmet üretimi yapılan ekonomik bir birimdir” şeklinde yapılmış olan tanımdır (Can, Tuncer, & Ayhan, 2004; Karalar, 2009; Mirze, 2010). Bu tanımlamaya bazı kaynaklarda “*kâr elde etmek*” tabiri de eklenerek tanımın kapsamı daraltılmıştır: “İnsan ihtiyaçlarını kâr elde etmek amacıyla karşılayan ve bu nedenle mal ve hizmet üreten ekonomik bir birimdir şeklinde de tanımlanmıştır (Turan, 2012; Doğan, 2010).

İşletme tanımından yararlanarak Tarım İşletmesi kavramını tanımlayacak olursak; Kâr elde edebilmek için insan gereksinimlerini karşılayacak tarımsal ürün(ler) üreten ekonomik bir birimdir. Kısaca Tarım İşletmesi, kâr amacı güderek tarımsal üretim yapan teknik ya da ekonomik birimdir (Dernek, 2006). Türkiye İstatistik Kurumu ise Tarım(sal) İşletmeyi şu şekilde tanımlamaktadır;

“Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen veya hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir.” (TUİK, 2010)

Dolayısıyla, her iki tanımdan da anlaşılacağı üzere tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelere Tarım İşletmesi adı verilmektedir. Bu tanımlamalarda bahsedilen tarımsal faaliyet ve tarımsal ürün ya da tarımsal üretim kavramları bu bölümün ilerleyen kısımlarında ele alınacaktır.

19. yy. başlarında, tarım müstakil bir sanayiydi. Diğer bir deyişle, diğer sanayi kollarıyla çok fazla ilişkisi olmayan hammadde alış verişi pek yapılmayan bir faaliyet döngüsüne sahipti. Tipik olarak, bir çiftlik ailesi kendi yiyeceklerini, kendi yakacağını, kendi koşum hayvanı gibi birçok gereksinimini kendisi üretti. Çok az sayıdaki ihtiyacını satın alır ya da kiralar. Doğal olarak tek bir aile tüm faaliyetleri tek başına yapmaktaydı. Zamanla bu durum gelişerek yukarıda verdiğimiz tarım işletmeciliği kavramının tanımına daha da yaklaşmıştır.

Yalın tarımdan, tarım işletmeciliğine geçmek birçok yararı beraberinde getirmiştir.

- ❖ Tek bir kişinin üstesinden gelemeyeceği ağır işleri azaltmak,
- ❖ İşçilerin tarımsal olmayan faaliyetlerde de çalışmasına imkân sağlamak,
- ❖ Daha kaliteli ürün elde etmek,
- ❖ Daha çeşitli ürün elde etmek,
- ❖ İnsan hareketliliğini arttırmak.

İşletmeler yaptıkları faaliyetlere ve ortaya koydukları ürünlerin şekline göre belli bir takım sınıflandırmaya ayrılırlar. Bu sınıflandırmaları ortaya çıkaran birçok faktör vardır. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir (E-Learning and Teacher Education, 2013):

- ❖ İşletmelerin satmış oldukları mallar,
- ❖ Sağladıkları hizmetler,
- ❖ Ne şekilde üretim gerçekleştirdikleri (makine ağırlıklı, işçi ağırlıklı vb.),
- ❖ Kullandıkları hammadde,
- ❖ Kullandıkları güç ya da enerji kaynağı,
- ❖ Hizmet verdikleri müşteriler,
- ❖ Faaliyet süreleri,

gibi daha bir çok faktör işletmelerin birbirlerinden ayrışmasına ve farklı şekilde sınıflandırılmasına neden olmaktadır. Bu faktörleri göz önüne alarak ilerleyen kısımda tarım işletmelerinin işletme türleri arasındaki yeri incelenecektir.

1.1.1. İşletme Türleri Ve Tarım İşletmelerinin İşletme Türleri İçindeki Yeri

Günümüzde çok farklı türde faaliyet gösteren işletmelerin varlığından bahsetmek mümkündür. İşletmeler, çok çeşitli kıstaslar ele alınarak literatürde birçok sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırmalar tek tek anlatılmayacak olup sadece Tarım işletmelerinin içinde bulunduğu grup açıklanacaktır. Bu bağlamda genel olarak işletmelerin aşağıdaki ölçütlere göre sınıflandırıldığı söylenebilir (Sayın, 2012; Ekodialog.com, 2014; Mucuk, 2005):

- ❖ Faaliyet alanlarına,
- ❖ Ekonomik fonksiyonlarına,
- ❖ Üretim araçlarının mülkiyetine,
- ❖ Büyüklüğüne,
- ❖ Kullanılan teknolojiye,
- ❖ Tüketicinin türüne,
- ❖ Hukuksal yapılarına,
- ❖ Ulusal kökenlerine.

İşletmeler genel itibariyle yukarıda sıralanan özelliklerine göre sınıflandırılmaktadırlar. Bu sınıflandırma içerisinde tarım işletmelerini birkaç farklı yerde konumlandırmak mümkündür. İlk etapta tarım işletmelerine işletme sınıflandırmasına ekonomik fonksiyon açısından baktığımızda mal üreten bir yapıdan oluştuğu için bu kategoride sınıflandırmak mümkündür.

İşletmeler ekonomik fonksiyonlarına göre üç gruba ayrılmaktadırlar; (1) Mal Üreten İşletmeler, (2) Hizmet Üreten İşletmeler, (3) Pazarlama İşletmeleri (Sayın, 2012, s. 53).

Mal üreten işletmeler; belli bir hammaddeyi belli bir sürece tabi tutarak ya da bu hammaddeyi işleyerek yapı ve şekillerini değiştirmek suretiyle yeni bir ürün ortaya koymak faaliyetlerini yerine getiren işletmeler bu grup içerisinde yer almaktadır. Bazı kaynaklarda Üretici ya da İmalatçı İşletmeler olarak da adlandırılmaktadır. Bu işletmeler kısaca; belli bir girdiye değer katmak suretiyle çıktı elde eden işletmeler olarak tanımlanmaktadırlar (Mirze, 2010, s. 65) (Doğan, 2010). Bu tanımlamalar doğrultusunda tarım işletmelerini mal üreten işletmeler kapsamına alabiliriz, çünkü tarım işletmeleri belirli bir girdi (örneğin; Tohum, Meyve Fidanı, Cıvıv) ile belli bir süreç sonucu nihai tüketiciye sunulacak ürünler üretmektedirler.

Çetin ve Tipi (2007, s. 13) mal üreten işletmeleri aşağıdaki gibi üç alt gruba ayırmışlardır:

1. Tarım İşletmeleri
2. Maden İşletmeleri
3. Sanayi İşletmeleri

Demirkol (2006) ise çalışmasında tarım işletmelerini kendi içinde bir sınıflandırmaya tabi tutarak 3 farklı kategoride ele almıştır:

1. Üretim Yapıları Açısından,
2. Üretim Faktörlerinin Mülkiyeti Açısından,
3. Hukuki Yapıları Açısından.

Söz konusu çalışmada tarım işletmeleri üretim yapıları açısından bu çalışmanın ilerleyen kısmında ele alınacak olan tarımsal faaliyetlerin türlerine göre bir sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre; (a) Bitkisel Üretim yapan, (b) Hayvansal Üretim yapan, (c)

Orman Ürünleri Üretimi yapan, (d) Su Ürünleri Üretimi yapan ve son olarak (e) Karma Üretim Yapan Tarım İşletmeleri olarak beş grupta sınıflandırılmıştır (Demirkol, 2006).

Ayrıca, tarım işletmeleri üretim faktörlerinin mülkiyeti açısından ise (a) işletme sahibinin tarım işletmesini kendisinin işletmesi (b) Kiralanma Yoluyla işletim ve son olarak (c) Yarıcılık yoluyla işletim şeklinde 3 grupta incelenmiştir. Hukuki yapıları ve tüzel kişilikleri açısından ise tarım işletmelerini (a) Kamu, (b) Özel ve (c) Kooperatifler şeklinde bir ayrıma gidilmiştir (Demirkol, 2006).

Türkiye’de tarım işletmeleri çok çeşitli olduğundan tarım işletmelerini sadece bir grup altında izlemek çok sığ kalacaktır. Bazı durumlarda aynı tarım işletmesini bile tek bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkün olmamaktadır. Örneğin; bir domates tarlası işletmesi hasat etmiş olduğu ürünü (domates) salça fabrikasına satması, tüketicinin türüne göre işletme sınıflandırılmasında ara tüketicilere mal sağladığı için bu grupta yer alabilir. Aynı zamanda pazarda bu mahsulün bir kısmını son tüketiciye satması durumunda “nihai tüketiciye mal veren işletmeler” olarak sınıflandırılabilir. Dolayısıyla, genel anlamda bir tarım işletmesi işletme sınıflandırılmasında şu gruptadır demek pek mümkün değildir. Sonuç olarak, tarım faaliyetleri geniş bir yelpazeyi kapladığından tarım işletmesi türleri de çok çeşitli olabilmektedir.

Tarım faaliyetleri geleneksel olarak emek yoğun faaliyetler kapsamında algılansa da, her geçen gün daha makineleşmiş ve sermaye yoğun sektörler arasına girmeye giderek yaklaşmaktadır. Hatta Tarım Sektörünün bazı kollarında sermaye yoğun işletmeler mevcuttur. Bunlara örnek olarak tavuk yetiştiriciliği yapan işletmeler verilebilir.

1.1.2. Tarımsal Faaliyetler

Tarım işletmeleri insan gereksinimlerini karşılayarak, kar elde etmek için tarımsal faaliyetler gerçekleştiren ekonomik birimlerdir şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamada tarımsal faaliyet kavramı kullanılmaktadır. Burada adı geçen tarımsal faaliyetler kısaca tanımlanacak olursa; 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 yöneliktir; 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 Ansiklopedik Sözlük).

41 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardında 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).

1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyetler, coğrafi ve sosyal çevreden üretilecek ürün ve takip edilecek üretim şekli açısından diğer endüstri faaliyetleri ile karşılaştırıldığında çok daha fazla etkilenmektedir. Tarımsal faaliyetler çoğu zaman hastalıklar, iklimsel riskler ve diğer doğal risklerle karşı karşıyadır. Bu sebeple, tarımsal faaliyetleri diğer ekonomik faaliyetlerden ayıran birçok özellikler mevcuttur. Bu özellikleri genel olarak iki ana başlık altında toplamak mümkündür;

1. Doğal olaylara karşı yüksek duyarlılık,
2. Dönemsel ve biyolojik doğası.

1.1.3.1. Doğal Olaylara Karşı Yüksek Duyarlılık

Tarımsal faaliyetler, endüstride olduğu gibi kontrol edilemezler. Endüstrideki riskleri tahmin etmek, tarımdaki riskleri tahmin etmekten daha kolaydır. Tarımsal faaliyetleri gerçekleştirmek için insanoğlu sınırlı etkiye sahiptir. Tarıma etki eden birçok faktör insanoğlunun kontrolü dışındadır. Örneğin; yağmurun zamanında yağmaması, sel, dolu fırtınası, hastalıklar, zararlı hayvan istilası gibi birçok nedenden ötürü tarımda üretimi kontrol etmek güçtür.

Ayrıca tarım üreticileri istedikleri ürünleri üretme hususunda bağımsız olarak karar alamazlar, çünkü tarım yetiştiriciliği iklim ve toprak şartlarına bağlıdır. İklim ve toprak şartlarına uygun olmayan yetiştiricilik ekonomikliğini kaybedecektir (Özçelik & Fidan, Tarım Ekonomisi, 2013, s. 10).

1.1.3.2. Dönemsel Ve Biyolojik Doğası

Tarımdaki üretim süreci biyolojiktir. Yani bir hayvan ya da bitkinin büyümesi doğal bir süreçtir, endüstride olduğu gibi üretimi hızlandırmanız *doğal yollarla* mümkün değildir. Tarım doğa ile insanoğlunun işbirliği sonucu ortaya çıkar ve bu işbirliği birçok belirsizliğe gebe dir. Yani üretim sürecindeki birçok olay insanoğlunun kontrolü dışında gerçekleşir.

Tarım üretiminde dönemsellik söz konusudur. Yani birçok ürünün yetiştirilme mevsimi farklılık arz eder. Bu sebeple, yetiştirilen ürünlerin hasat döneminde bir bolluk (kimi zaman arz fazlası) söz konusu iken diğer dönemlerde ilgili ürünün kıtlığı söz konusu olmaktadır. Birçok tarımsal ürünü yılın 12 ayı boyunca bulmak mümkün değildir. Tarım ürünlerinin arzındaki bu doğal düzensizlikler yılın belli zamanlarında yoğun bir emek ve sermaye gerektirirken belli dönemlerde neredeyse yok denecek kadar az miktarda faaliyet yapılmaktadır.

Tarımda makine kullanımı çoğu kez mümkün olmamaktadır ya da üretimin her safhasında bu mümkün değildir (Özçelik & Fidan, Tarım Ekonomisi, 2013, s. 10). Makine kullanımı işletme büyüklüğüne tarım ürününe ve tarım arazisine bağlı olduğundan diğer endüstri dallarında olduğu gibi yüksek oranda makineleşmeye elverişli değildir.

Tarım üretiminde belirsizlik yüksektir. Belirsizliğin yüksek olması riskin de yüksek olmasına neden olmaktadır. Tarım üretiminde karşılaşılan belirsizlikler şunlardır:

- ❖ Verim Belirsizliği,
- ❖ Fiyat Belirsizliği,
- ❖ Sosyal ve Ekonomik Yapı.

Tarım üretimi tabiat koşullarına ve daha birçok değişkene bağlı olduğundan hasat dönemi elde edilecek verimin tarım faaliyetinin başlangıcında tam olarak tespit edilmesi

güçtür. Aynı şekilde tarım ürününün fiyatında da belirsizlik söz konusudur, çünkü tarım ürünü satışa sunulacağı vakit ilgili ürünün arzı piyasada çok fazla ise fiyat beklenenin altında gerçekleşecektir. Dolayısıyla belli bir fiyatı baz alıp gelir gider hesaplaması yapmak tarım faaliyetleri için güçtür.

Tarımsal ürünler genel olarak ikamesi olmayan, normal mal sınıfı içerisinde konumlandırmak mümkündür. Yani, birçok tarım ürününe ilgili dönemlerinde ulaşmak kolaydır ve fiyat artışları ya da azalışları tüketicinin satın alma kararını birçok üründe temel ihtiyaç olması dolayısıyla etkilememektedir. Diğer bir deyişle fiyat değişimine karşı talep inelastiktir. Tüm tarım ürünlerinde geçerli olmasa da birçok tarım ürününde bu durum geçerlidir. Örneğin: Patates, un, çay vb.

1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Türleri

Tarımsal üretim, Bitkisel Üretim ve Hayvansal Üretim olmak üzere iki temel alt sektörden oluşur (Tuğcu & Erdem, Temel Sektörlerde Gelişmeler I: Tarım Sektörü, 2013). Birçok çalışmada tarımsal üretim Bitkisel ve Hayvansal üretim şeklinde ikiye ayrılmakla (örneğin: Tuğcu & Erdem, 2013; Karacan, 2012; Özçelik & Fidan, 2013) birlikte bu ayrıma tarımsal faaliyetler adı altında ayrıca Orman Ürünleri Üretimi ve Su Ürünleri Üretimini de ekleyen çalışmalar da mevcuttur (örneğin: Gökğöz, 2013; Şahin, 1997).

1.1.4.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim ülkemizde önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de 2013 yılı itibariyle 238.106.715,07 dekarlık alanda bitkisel üretim yapılabilmektedir. Bu alanın 156 milyon dekarında tahıl üretimi yapılırken diğer alanlarda Nadas Alanı, Sebze Bahçeleri, Meyve ve Süs Bitkileri olarak kullanılmaktadır.

Bitkisel ürünler içerisinde; tahıllar, baklagiller, tohumlar, tekstil hammaddeleri, sebzeler, meyveler ve içecek bitkileri yer almaktadır (Tuğcu, Türkiye Ekonomisi, 2013, s. 103). Bitkisel üretimi dört başlık altında toplamak mümkündür: (1) Tahıllar, baklagiller ve tohumlar, (2) sebzeler, (3) meyveler ve (4) süs bitkileri. Bitkisel üretim içinde 2013 yılı verilerine bakıldığında en büyük payı %58’lik oran ile Tahıllar grubu yer alırken, sebze üretimi %25, meyve üretimi %16 ve süs bitkileri üretimi ise %1

oranında gerçekleşmiştir. Bitkisel üretimdeki en büyük payın tahıllar grubunda olmasının temel nedeni buğday, arpa ve mısır üretiminin diğer bitkisel üretim bileşenlerinden daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

1.1.4.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim, bir diğer ifadeyle hayvancılık, TDK 'ya göre evcil hayvanlara bakma ve yetiştirme işi olarak tanımlanmıştır. Hayvansal üretim canlı hayvanların ve bu hayvanlardan elde edilen hayvansal ürünlerin üretimini kapsar. Hayvansal üretim canlı hayvanlar, süt, et, yumurta, bal ve deri gibi ürünlerin üretimini kapsamaktadır (Tuğcu, Türkiye Ekonomisi, 2013, s. 100). Hayvansal üretim konusunu temel olarak iki başlık altında incelemek mümkündür: (1) Canlı Hayvanlar; Sığır, Koyun, Keçi, Kanatlı hayvanlar vb. (2) Hayvansal Ürünler; Kırmızı Et, Süt, Tavuk Eti, Bal, vb. ürünleri kapsamaktadır.

Çalışmanın uygulama konusu olan kanatlı hayvan yetiştiriciliği, hayvansal üretim kategorisinde yer alması sebebiyle bu konu detaylı olarak ele alınacaktır. Tablo 1'de Türkiye'de yetiştirilen hayvan türlerine göre yıllar itibariyle toplam sayıları verilmiştir. 2013 yılı verilerine bakıldığında ülkemizde en fazla et tavuğu yetiştirildiği ve ikincil olarak da yumurta tavuğunun mevcut olduğu görülmektedir. Kanatlılar dışındaki hayvanlar içinde ise koyun 29,3 milyon baş ile en yüksek sayıya sahip hayvan türü olmuştur.

Tablo 1: Yetiştiriciliği Yapılan Hayvan Türlerine Göre Yıllık Hayvan Sayısı (Adet-Baş)

| Hayvan Türü | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Yumurta Tavuğu | 66.500.461 | 70.933.660 | 78.956.861 | 84.677.290 | 88.720.709 |
| Et Tavuğu | 163.468.942 | 163.984.725 | 158.916.608 | 169.034.283 | 177.432.745 |
| Hindi | 2.755.349 | 2.942.170 | 2.563.330 | 2.760.859 | 2.925.473 |
| Kaz | 944.731 | 715.555 | 679.516 | 676.179 | 755.286 |
| Ördek | 412.723 | 396.851 | 382.223 | 356.730 | 367.821 |
| Sığır | 10.723.958 | 11.369.800 | 12.386.337 | 13.914.912 | 14.415.257 |
| Koyun | 21.749.508 | 23.089.691 | 25.031.565 | 27.425.233 | 29.284.247 |
| Keçi | 5.128.285 | 6.293.233 | 7.277.953 | 8.357.286 | 9.225.548 |

Kaynak: TÜİK, 2014.

Hayvansal üretimin bir diğer ayağı olan hayvansal ürünlere bakıldığında ise genel olarak; kırmızı et, süt, tavuk eti, bal, yaş ipek kozası, yapağı, kıl, tiftik şeklinde sıralanabilir. Tablo 2’de hayvansal ürünlerin 2009-2013 yılları arasında üretim miktarları verilmiştir.

Tablo 2. Hayvansal Ürün Türlerine Göre Yıllık Üretim Miktarı (Ton)

| Yıllar | Kırmızı Et | Süt | Tavuk Eti | Bal | Yaş İpek Kozası | Yapağı | Kıl | Tiftik |
|--------|------------|------------|-----------|---------|-----------------|--------|-------|--------|
| 2009 | 412.621 | 12.542.186 | 1.293.315 | 82.003 | 136 | 40.270 | 2.002 | 174 |
| 2010 | 780.718 | 13.543.674 | 1.444.059 | 81.115 | 126 | 42.823 | 2.607 | 200 |
| 2011 | 776.915 | 15.056.211 | 1.613.309 | 94.245 | 151 | 46.586 | 3.062 | 194 |
| 2012 | 915.844 | 17.401.262 | 1.723.919 | 89.162 | 134 | 51.180 | 3.570 | 200 |
| 2013 | 996.125 | 18.223.712 | 1.758.363 | 94.694 | 121 | 54.784 | 4.902 | 260 |
| 2014 | 1.008.272 | 18.498.630 | 1.894.669 | 102.486 | 80 | 58.351 | 5.460 | 280 |

Kaynak: TÜİK, 2015.

Tablo 2’de görüldüğü üzere Türkiye’de tavuk eti miktarı her geçen yıl artış göstermiş ve 2013 yılı itibariyle 1,8 milyon ton seviyelerine ulaşmıştır. Diğer hayvansal ürünlere oranla düşük seviyelerde olan yaş ipek kozası üretimi son 2 yılda önceki yıllara kıyasla düşüş göstermiştir.

1.1.4.3. Orman Ürünleri Üretimi

İnsanoğlunun oksijen kaynağı olan ormanlardan bu faydasının yanı sıra çok çeşitli şekillerde faydalanılmaktadır. Orman ürünleri kağıt olmak üzere mobilya ve inşaat sektörü gibi bir çok sanayi sektörüne hammadde sağlamaktadır. Türkiye’de orman alanları 2013 yılı TÜİK verilerine göre 21,7 milyon hektarlık alanı kapsamaktadır. Son yıllarda Türkiye’de ormanlık alanlara hak ettiği değer verilmeyle başlanmasıyla birçok ormanlık alan koruma altına alınmıştır. Aynı şekilde ormanlık alanları arttırmak amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan ağaçlandırma çalışması sonucunda 2003-2013 yılları arasında 392.741 adet ağaç dikilmiştir.

1.1.4.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünlerini kısaca denizlerde ve iç sularda bulunan hayvanlar ve bitkiler ile bu hayvanların yumurtaları olarak tanımlanmaktadır. Üç tarafın denizlerle çevrili olan

Türkiye’de su ürünleri üretimi ülkenin GSYİH ve istihdamına önemli katkılar sağlamaktadır.

Su ürünleri üretimi ülkemizde önceki yıla oranla %5,8’lik azalışa rağmen 2013 yılında 607.515 ton olarak gerçekleşmiştir. Deniz ürünleri 339.047 ton olarak gerçekleşmiştir ve bu miktarın %48,6’sını deniz balıkları, %7,2’sini diğer deniz ürünleri oluşturmaktadır. Su ürünleri üretiminin %5,8 (35.074)’ünü içsu ürünleri ve %38,4 (233.394)’ünü yetiştiricilik ürünleri oluşturmaktadır.

Su ürünleri avcılığına bakıldığında 2013 yılında %13,5 azalarak 371.121 ton, yetiştiricilik %9,9 artarak 233.394 ton olarak gerçekleşmiştir. Deniz ürünleri avcılığı ise bir önceki yıla oranla 2013 yılında %14,5, içsu ürünleri avcılığı ise %2,9 azalmıştır. Yetiştiricilik üretiminin %52,7’si içsularda, %47,3’ü denizlerde gerçekleşmiştir (TÜİK).

1.1.5. Tarımsal Faaliyet Standardında Yer Alan Kavramlar

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardının açıklamalarının ve uygulamalarının anlaşılabilir kılmak amacıyla ilgili standartta tanımlamalara da yer verilmiştir. Bu kısımda bu kavramlara yer verilecektir.

1.1.5.1. Canlı Varlık

Finansal raporlama standartları birçok varlığı arazi, makine, ekipman, ve diğer varlıkları şeklinde sınıflandırmıştır. Canlı varlıklarda bu sınıflama türlerinden biridir. Canlı varlık, standarda göre “Yaşayan hayvan (keçi, koyun, inek, manda, buzağı, balık, vb.) veya bitki (sebzeler, ekinler, üzüm bağları, ağaçlar, meyve bahçeleri, vb.)” şeklinde tanımlanmıştır.

Canlı varlıklar zaman içerisinde biyolojik dönüşüm gerçekleştirirler. Canlı varlıkların doğada bu değişimi neticesinde hasat edilmesi tarımsal ürün haline dönüştürmektedir.

Tarımsal faaliyetler söz konusu olduğunda canlı varlıklar birincil derecede öneme sahiptirler. Çünkü tarım işletmeleri tarımsal faaliyetleri yani canlı varlıklarının hasadıyla gelir elde etmektedirler. Bu sebeptendir ki canlı varlıklar tarım işletmesinin bilançosunda yer alması gerektiği gibi bu varlıklar sonucu elde edilen gelirlerde gelir tablosunda raporlanmak zorundadır.

1.1.5.2. Tarımsal Ürün

Standartta göre tarımsal ürün; “tarım işletmesinin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünü” şeklinde tanımlanmıştır. Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm sonucu hasat yapılarak elde edilen ürün tarımsal ürün olarak tanımlanabilir.

1.1.5.3. Biyolojik Dönüşüm

Standartta biyolojik dönüşüm “Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir” şeklinde tanımlanmıştır. Biyolojik dönüşüm, canlı bir varlığın büyüme, genetik dönüştürme, üretim ve dölleme sürecini kapsayan ve elde edilen ürünün hasat edildiği haliyle satmak amacıyla yeni varlığın elde edilmesidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda büyüme, bozulma, dölleme ya da lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi gerçekleşmiş olur.

1.1.5.4. Satış Maliyetleri

Satış maliyetleri standartta “Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyeti” olarak tanımlanmıştır. Buradaki satış maliyeti kavramı gerçeğe uygun değer hesaplanmasında kullanılan bir kavramdır. Burada kastedilen satış maliyeti işletmenin satışı gerçekleştirmek için katlanmak zorunda olduğu maliyetler değil, ilgili ürünü satışa hazır tutmak için katlanmak zorunda olduğu maliyetlerdir. Örneğin bir balık çiftliğinde büyüme aşaması tamamlanmış ve çiftliğin balık restoranında satılmayı bekleyen balıklara verilen yem ve buna benzer şekilde katlanılan maliyetler satış maliyetini oluşturmaktadır. Balıkların satışı için söz konusu restorandaki satış giderleri gerçeğe uygun değeri hesaplamada kullanılması gereken satış maliyetleri kapsamına girmemektedir. Bu çalışmada kullanılan satış maliyetleri kavramı ile satışa hazır tutma maliyetleri kastedilmektedir.

1.1.5.5. Hasat

“Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi” olarak standartta tanımlanan hasat, tarladan olgunlaşmış bitki ya da meyveyi toplama işlemidir. Standartta bu anlam genişletilerek hayvanların çoğalması da hasat kapsamına alınmıştır.

1.1.5.6. Aktif Piyasa

Genel anlamda aktif piyasa varlık veya borç ile ilgili fiyatlandırma bilgisi sağlamaya yönelik işlemlerin, yeterli sıklıkta ve hacimde sürekli bir şekilde gerçekleştiği piyasadır (TFRS 13: Ek A). Tarımsal faaliyet standardında ise aktif piyasa; ticareti yapılan malların homojen olduğu, normal şartlar altında bu malların her zaman bir alıcısı ve satıcısı olan ve fiyatların herkese açık (herkes tarafından öğrenilebilir) olduğu piyasa olarak tanımlanmıştır (TMS 41: madde 8).

1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ekonomik Gelişmeye Katkısı ve Türkiye’deki Durum

Tarım sektörü ülkemizin dışa bağımlılığını azaltan ve her geçen gün özel girişimcilerin ilgisini çeken bir sektör olma yolunda ilerlemektedir. Türkiye’nin bulunmuş olduğu coğrafik konum sebebiyle birçok tarım ürününün yetiştirilmesine imkan sağlamaktadır.

Sektörel açıdan tarım Türkiye’nin ekonomik yapısı içinde önemli bir yere sahiptir. Tarım üretiminin ülkenin ulusal gelirine katkısı, sanayi sektörüne sağladığı girdi, istihdama olan katkısı gibi birçok nedenden ötürü ülke ekonomisinde tarım sektörü olmazsa olmaz konumdadır (Günaydın, 2006, s. 12).

TÜİK 2010 yılı verilerine göre ülkemizdeki ekili dikili alanlar 174,48 milyon hektarlık alanı kapsamaktadır. Orman arazisi 192,4 milyon dekar iken, 123,8 milyon dekar çayır ve mera alanı mevcuttur. Ekili dikili alanların %83’ü (145,2 milyon dekarı) tarla, %13,4’ü (23,4 milyon dekarı) meyve ağacı, %3,4’ü (5,9 milyon dekarı) sebze ve çiçek bahçesi ile kaplıdır. Aynı şekilde ekili dikili alanların %74’ü tahıl, %11’i endüstri bitkileri, %8’i baklagiller, %5’i sebzeler ve diğer bitkiler %2’lik bir paya sahiptir. Çalışmanın bu kısmında tarımın Türkiye ekonomisine olan katkısı yukarıda belirtilen konular çerçevesinde açıklanacaktır.

1.2.1. Tarımın Ulusal Gelire Katkısı

Tarım sektörünün ülke ekonomisine katkısını ortaya koyan göstergelerden biri olan Gayri Safi Yurtiçi Hasıla rakamlarına baktığımızda 1998-2013 yılları arasında gerçekleşen veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo 3’te Tarım sektörünün GSYH içindeki payı her geçen yıl düşmesine rağmen 2013 yılındaki %7,4’lük payıyla tarım sektörü Türkiye için halen vazgeçilmez sektörler arasındadır. Tarım sektörü verilen

yıllar itibariyle değer olarak her yıl artmış olmasına rağmen sektör GSYH içindeki payı azalmaktadır. Bunun nedeni ülkemizdeki GSYH'yi oluşturan diğer temel sektörlerin (Sanayi ve Hizmetler) değer olarak daha yüksek rakamlara ulaşmasından kaynaklanmaktadır. Türkiye'nin büyüme hızına tarım sektörünün ayak uyduramadığını bu rakamlardan çıkarmak mümkündür.

Tablo 3. Yıllara Göre GSYH ve Tarımın Sektörünün GSYH İçindeki Payı (1998-2013)

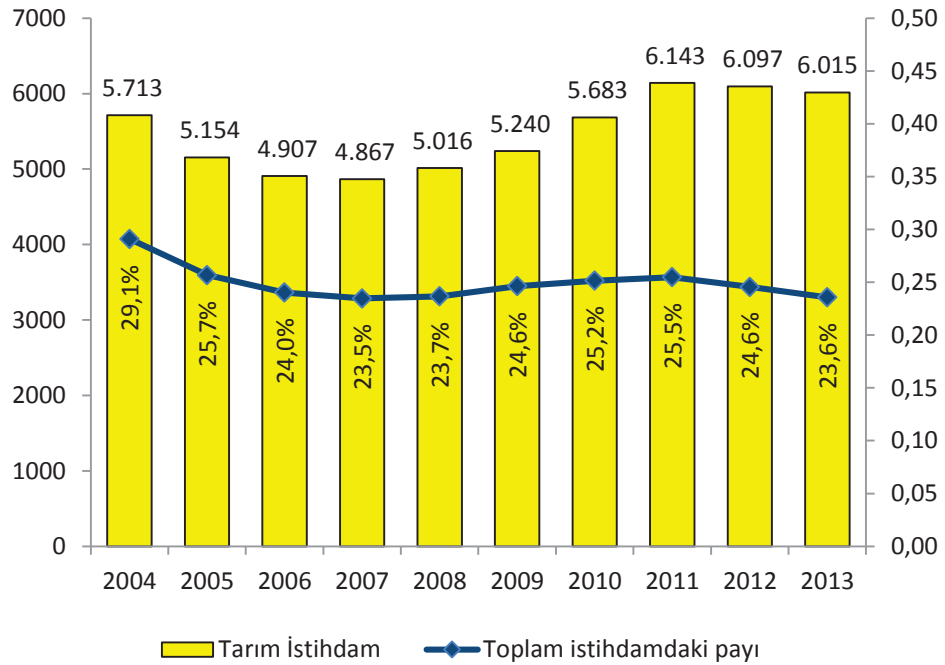
| YIL | GSYH | | Tarım | | |
|------|-------------------|---------------|-----------------|------------------|---------------|
| | Değer (TL) | Büyüme Hızı % | Değer (TL) | Sektör Payları % | Büyüme Hızı % |
| 1998 | 70.203.147.160 | | 8.757.482.602 | 12,5 | |
| 1999 | 104.595.915.540 | 49,0 | 10.977.132.315 | 10,5 | 25,3 |
| 2000 | 166.658.021.460 | 59,3 | 16.817.322.131 | 10,1 | 53,2 |
| 2001 | 240.224.083.050 | 44,1 | 21.236.672.502 | 8,8 | 26,3 |
| 2002 | 350.476.089.498 | 45,9 | 36.058.280.858 | 10,3 | 69,8 |
| 2003 | 454.780.659.396 | 29,8 | 45.137.959.817 | 9,9 | 25,2 |
| 2004 | 559.033.025.860 | 22,9 | 52.997.644.701 | 9,5 | 17,4 |
| 2005 | 648.931.711.811 | 16,1 | 60.713.746.738 | 9,4 | 14,6 |
| 2006 | 758.390.785.210 | 16,9 | 62.662.754.144 | 8,3 | 3,2 |
| 2007 | 843.178.421.420 | 11,2 | 64.331.717.459 | 7,6 | 2,7 |
| 2008 | 950.534.250.716 | 12,7 | 72.274.584.858 | 7,6 | 12,3 |
| 2009 | 952.558.578.826 | 0,2 | 78.775.885.917 | 8,3 | 9,0 |
| 2010 | 1.098.799.348.446 | 15,4 | 92.739.021.029 | 8,4 | 17,7 |
| 2011 | 1.297.713.210.117 | 18,1 | 103.635.251.610 | 8,0 | 11,7 |
| 2012 | 1.416.798.489.819 | 9,2 | 111.690.095.873 | 7,9 | 7,8 |
| 2013 | 1.561.510.015.457 | 10,2 | 115.949.424.693 | 7,4 | 3,8 |

Kaynak: TÜİK, 2014.

Tarımın GSYH içindeki büyüme hızına bakıldığında ise yıllar itibariyle bir düşüş gerçekleşse de verilen yıllar itibariyle tarımın ülkenin GSYH'ne katkısı bir önceki yıla karşın rakamsal olarak artmaktadır.

1.2.2. Tarımın İstihdama Olan Etkisi

Tarım sektöründe çalışanların toplam istihdama oranı ve istihdam sayısı Grafik 1’de verilmiştir. TÜİK 2013 yılı itibari ile Türkiye’deki istihdam sayısı 25.524.000 kişi olarak verilmiştir. Aynı yıl tarımda çalışan kişi sayısı 6.015.000 kişi olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam ile tarımın 2013 yılı toplam istihdamdaki payı %23,6 olarak gerçekleşmiştir. Son 10 yıllık istihdam verilerine bakıldığında tarım genel itibariyle Türkiye’deki toplam istihdamın yaklaşık ¼’ünü kapsamaktadır. Bir diğer ifadeyle, çalışan her dört kişiden biri tarım sektöründe istihdam edilmektedir.



Grafik 1. Tarımın İstihdamdaki Payı

1.2.3. Türkiye’deki Kümes Hayvancılığı Üretimi

Kümes hayvancılığı; tavuk, hindi, kaz, ördek, bıldırcın ve deve kuşu yetiştiriciliği gibi kanatlı hayvan yetiştirme ve bu hayvanlardan tarımsal ürün elde etme faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu sektörde en gelişmiş olan alt dal tavukçuluktur. Diğer hayvancılık türlerine kıyasla en gelişmiş ve teknolojik yatırımlara en açık alt sektördür (Anonim, 2014).

Türkiye İstatistik Kurumunun (TUİK) verilerine göre 2014 yılı ilk sekiz ayında Etlik Piliç (Broiler) civcivi üretimi için kuluçkaya basılan yumurta 1 milyar 58 bin adet olarak gerçekleşirken, üretilen broiler civcivi 790 milyon 471 bin adet olarak üretimi gerçekleştirmiştir. Aynı dönemde gerçekleşen kesilen tavuk sayısı 749 milyon 330 bin adet olarak gerçekleşmiş ve elde edilen tavuk eti miktarı 1 milyar 271 milyon 748 bin ton civarlarında olmuştur.

Aynı şekilde yumurtacı tavuk civcivi üretimi için kuluçkaya basılan yumurta adedi 117 milyon 748 bin adet olarak gerçekleşmiş ve bunlardan 42 milyon 855 bin adedi üretilen yumurtacı tavuk civcivi olarak yetiştirilmiştir. Bu dönemde elde edilen yumurta sayısı ise 11 milyar 266 milyon 176 bin adet olarak gerçekleşmiştir.

1.2.4. Türkiye’de Kanatlı Hayvan Üretimine Verilen Destekler

Birçok sektörde olduğu gibi kanatlı hayvan üretimi sektöründe de devlet teşvikleri mevcuttur. Bu teşvikleri iki başlık altında toplamak mümkündür. İlk olarak devlet bu sektördeki ihracat rakamlarını arttırmak amacıyla bir takım teşviklerde bulunmaktadır. Bir diğer teşvik ise kanatlı hayvan üretiminin artırılması için yatırım teşvikleri devlet tarafından verilmektedir. Bu teşvikler (1) Kanatlı hayvan ihracatı için verilen teşvikler ve (2) Yatırım amaçlı indirimli kredi teşvikleri şeklinde iki alt başlıkta incelenecektir.

1.2.4.1. Kanatlı Hayvan İhracatı İçin Verilen Teşvikler

Sektörün gelişmesi ve ihracat rakamlarının artırılması amacıyla Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımları İle İlgili Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulunun 17.06.2013 Tarihli 2013/4 sayılı Kararına dayanarak kümes hayvanları ürünlerinin ihracatında belli limitler dahilinde ödeme yapılmaktadır. Bu limitler: kümes hayvanlarının et ihracatlarında miktar barajına göre $350 \times 0,41 = 143,5$ TL/Ton olarak gerçekleşmektedir. Aynı şekilde kümes hayvanlarının etinden sakatatından yapılmış sosisler vb. yan ürünler $450 \times 0,50 = 225$ TL/Ton ödeme gerçekleştirilebilmektedir. Yumurta ihracatında ise bu baraj $30 \times 0,65 = 19,5$ TL/1000 adet olarak gerçekleşmektedir.

1.2.4.2. Yatırım Amaçlı İndirimli Kredi Teşvikleri

Kanatlı Sektöründe damızlık yetiştiriciliği yapacaklara %100 faiz indirimli yatırım ve işletme kredisi, ticari kanatlı yetiştiriciliği yapacaklara %50 faiz indirimli yatırım ve

%25 faiz indirimli işletme kredisi kullandırılması teşvikleri mevcuttur. Bu teşviklerden faydalanarak üretim yapacak işletmeler her dönem asgari; etlik piliç yetiştiriciliğinde 10.000 adet, yumurta tavuğu yetiştiriciliğinde 5.000 adet, hindi, kaz, ördek, bıldırcın yetiştiriciliğinde 2.500 adet, devekuşu yetiştiriciliğinde 50 adet ve üzeri kapasitelerde üretim yapılması veya yapılacak olması gerekliliği şartı getirilmiştir.

10 Nisan 2014 tarihinde 28968 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren T.C. Ziraat Bankası A.Ş. Ve Tarım Kredi Kooperatiflerince Tarımsal Üretime Dair Düşük Faizli Yatırım ve İşletme Kredisi Kullandırılmasına İlişkin Uygulama Esasları Tebliği (No: 2014/8) 12. maddesine göre: *Kanatlı sektörüne yönelik yatırım kredileri*; kümes, gübre işleme tesisi, yumurta işleme, tasnif, paketlenme ünitesi/tesisi yapımı ve tadilatlarını, bio-güvenlik önlemlerini, kendi elektrik ihtiyaçlarını yenilenebilir enerji kaynaklarından (güneş ve biyokütle) üretmek için gerekli olan tesis ve alet-ekipman, diğer ilgili alet-ekipman ve makine alımı ile diğer yatırım giderlerini kapsamaktadır. *Kanatlı sektörüne yönelik işletme kredileri*; ruhsatlı kanatlı üretim işletmelerinden, yetiştirilmek üzere alınacak ticari civciv ve yarka alımı ile bu hayvanların yem ve diğer işletme giderlerini kapsamaktadır.

Ayrıca 2007 yılında işlenmiş kanatlı etinde KDV oranının %18 den %8'e düşürülmesi sektöre verilen bir diğer teşvik niteliğindedir.

1.3. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Ve Kesimi İşletmeleri

Güvercin, Ördek ve Kazlar 3000 yıl önce Çin'de yetiştirilmeye başlanmıştır. Tavuklar ise Asya'daki Hint Kuşundan geliştirilmiştir. 16. yüzyılda tavuklar Avrupa'dan Amerika'ya tanıtılırken, aynı dönemde hindiler de Amerika'dan Avrupa'ya getirilmekteydi. Sığır ve domuz etinin sınırlı olduğu 2. Dünya Savaşı sırasında tavuk ürünlerinin üretimi ve tüketimi önemli ölçüde artmıştır. 1945'den beri, tavuk eti ve yumurtasının depolanması ve dağıtılmasında geliştirilen teknikler ile bu sektördeki ilgili ürünlere olan talep de genişlemiştir. Etçi piliçlerin büyütülmelerindeki uzmanlaşma sebebiyle tavukçuluk sektörü önemli ölçüde büyümeye başlamıştır (FAO Investment Centre Division, 2010).

Türkiye'deki tavukçuluk sektörünün ortaya çıkışı cumhuriyetimizin kuruluşunun ilk yıllarında gerçekleştirilen ilerlemeler ile olmuştur. 1930 yılında Ankara'da kurulan

Merkez Tavukçuluk Araştırma Enstitüsü ile tavukçuluk sektöründe ilk büyük adım atılmıştır. 1952 yılına kadar ciddi bir gelişmenin olmamasına rağmen, bu yıl tarım bakanlığı tarafından birçok tavuk ırkı ithal edilip dağıtımı gerçekleştirilerek üretimleri sağlanmıştır. Fakat bu ırklardan, yetersiz ya da yanlış beslenme sonucu verim sağlanamamış ve yerli ırklarla melezlenmeleri sonucu özelliklerini kaybetmişlerdir (Akbaş, Ülke, & Elibol, 1995).

1956 yılında Yem Sanayi T.A.Ş. kurulması ile birlikte tavukçulukta daha akılcı beslenme yöntemleri geliştirilmiştir. Modern tavukçuluğun temelleri ise 1963 yılında ilk defa hibrid ebeveynleri ithalatı gerçekleştirilerek atılmıştır. 1980 yılından sonra tavuk ürünlerinin ihracatına başlanması, modern tavukçuluk için önemli atılımların gerçekleşeceği bir döneme girilmesine neden olmuştur. Bu yıllarda ayrıca ana damızlık işletmeleri adı altında ebeveyn üretimine geçilmiştir (Akbaş, Ülke, & Elibol, 1995). 1986 yılında o zamanki adıyla Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan Kaynak Kullanımı Destekleme Primi (KKDP) sistemi ile tavukçuluk sektöründe kapasitelerin ve buna bağlı olarak üretimin arttırılmasına büyük destek sağlanmıştır.

FAO verilerine göre, 1963 yılında Dünya tavuk eti tüketimi kişi başına ortalama 3 kg civarlarında gerçekleşirken 2015 yılında bu oranın 13,8 kg civarlarında olması tahmin edilmektedir (Bruinsma, 2003). 1960 yılında Amerika'daki kişi başına tavuk eti tüketimi 10,5 kg seviyelerinde gerçekleşerek Dünya ortalamasının 3 katından fazla idi. 2000 yılında bu rakamın Amerika'da 35 kg, 2014 yılında ise 49 kg seviyelerinde olması beklenmektedir (USDA). Türkiye'de ise 2000 yılı itibariyle tavuk eti tüketimi kişi başına ortalama 10 kg civarlarında gerçekleşirken 2012 yılında bu rakam 20 kg seviyesini geçmiştir (BESD-BİR, 2014).

Türkiye'de Gıda, Tarım ve Hayvancılık bakanlığının 2012 yılı verilerine göre kuluçkahane (78), kombina-kesimhane (67), damızlık (302), etlik piliç (9.403) ve yumurtacı (1.050) işletme sayısı toplamda 10.900'dur. Üretim işletmelerinde 1.949 damızlık kümes, 12.852 ticari etlik kümes, 3.243 ticarî yumurtacı kümes olmak üzere toplam 18.044 adet kümes bulunmaktadır. Tahminlere göre mevcut işletmelerde kapasite kullanım oranı yaklaşık %85-90 civarında gerçekleşmektedir (T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2014).

“Kanatlı hayvan” kavramı ile birçok hayvan türü kapsam alanına alınmakla birlikte genel anlamda tavukçuluk sektörü bu kavramı büyük ölçüde karşılamaktadır. Bu bölümde çalışmanın uygulamasına uygun olması nedeniyle kanatlı hayvan başlığı altında tavukçuluk özelinde bilgiler sunulacaktır.

Tavukçuluk; gelir elde etmek amacıyla uygun barınaklarda, uygun tekniklerle bilinçli bir yetiştiricilik yapmak olarak tanımlanmaktadır. Tavukçuluk; tavukların et, yumurta ve diğer yan ürünlerinden faydalanmak maksadıyla ve bunun karşılığında gelir elde edilmesi amacıyla gerçekleştirilen hayvancılık dalıdır (Akgün, 2004). Tavukçuluk iki ana faaliyet alanına ayrılmaktadır. Kanatlı hayvan yetiştiriciliği türleri kısmında bu konu detaylandırılacaktır.

1.3.1. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Türleri

Ticari anlamda kanatlı hayvan yetiştiriciliği faaliyetleri: tavuk, hindi, kaz, ördek, bıldırcın, sülün, keklik ve deve kuşu yetiştiriciliği ve bu hayvanlardan tarımsal ürün elde edilmesi faaliyetlerini kapsamaktadır. Türkiye’de faaliyet alanı ve üretimi en geniş olan yetiştiricilik türü tavukçuluktur. Tavukçuluğu iki temel alt başlığa ayırmak mümkündür. Tavukçuluk faaliyetleri genellikle Etlik Piliç Yetiştiriciliği ve Yumurta Tavukçuluğu olarak iki temel faaliyet koluna ayrılmaktadır.

1.3.1.1. Etlik Piliç Yetiştiriciliği

Etlik Piliç Yetiştiriciliğini diğer hayvancılık faaliyetleri ile karşılaştırdığımızda bazı önemli özellikleri ön plana çıkmaktadır. Tavuk etinin besin değerinin yüksek olması, işgücünün düşük olması, üretim sürecinin kısa olması ve yemin ete dönüşme oranındaki yüksekliği gibi özellikleri bu yetiştiricilik türünü diğer hayvancılık türlerinden ayırmaktadır.

Etlik piliç yetiştiriciliği iki farklı yöntem ile gerçekleştirilebilmektedir. İlk olarak tüm sürecin tek bir işletme tarafından yapılmasıdır. Bu tür işletmelerde yetiştirici işletme Etlik Piliç (Broiler) civcivi üretimi için kuluçkaya yumurta basma, sağlık, altlık, civciv, yem, ilaç, nakliye, kesimhane, paketlenme ve pazarlama işlemleri gibi birçok faaliyeti kendisi üstlenmektedir. Bir diğer işletme türü de sözleşmeli yetiştiricilerle faaliyetlerin kapsamını daraltan yetiştiricilik türüdür. Bu tür yetiştiricilikte tavukçuluk firması bir

uygun kümese sahip bir yetiştirici çiftliğe civcivleri gönderir ve civcivler bu çiftlikte büyütülür. Buradaki tüm faaliyetler ilgili çiftliğin sorumluluğundadır. Civcivler büyüyüp kesilebilecek seviyeye geldiklerinde civcivleri gönderen işletme tavukları kesimhaneye götürmek için alır. Bu işletme kuluçkaya yumurta basma, kesimhane, paketleme ve pazarlama işlemleri gerçekleştirmektedir. Et tavukçuluğu işletmeleri genellikle kafes kullanmaz. Büyük hangar tarzı kümeslerde büyütme işlemi gerçekleşir.

Türkiye’de tavuk eti üretimi son yıllarda giderek artış göstermeye başlamıştır. 2010 yılında 843,9 milyon adet tavuk kesilirken bu sayı 2013 yılında 1 milyar adedi aşmış durumdadır. 2010 yılında 1,44 milyon ton olan tavuk eti üretimi 2013 yılında %22 oranında artarak 1,76 milyon tona ulaşmıştır (TÜİK, 2013). Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde 2012 yılında tavuk eti üretimi 9,5 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. Türkiye’nin 2013 yılı kanatlı hayvan ürünü ihracatı 1,33 milyar \$ olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılında Türkiye 1,72 milyon ton üretimi ile AB ülkeleri arasında ilk sırada yer almaktadır.

Tablo 4. Yıllara ve Türlerine Göre Kesilen Kanatlı Hayvan Sayısı

| YIL | Tavuk | | Hindi | |
|------|------------------------------|-----------|------------------------------|----------|
| | Kesilen hayvan sayısı (adet) | Et (ton) | Kesilen hayvan sayısı (adet) | Et (ton) |
| 2005 | 538.900.235 | 936.697 | 4.417 319 | 42.709 |
| 2006 | 495.566.353 | 917.659 | 1.746 569 | 17.062 |
| 2007 | 604.835.659 | 1.068.454 | 3.620 313 | 31.467 |
| 2008 | 617.985.611 | 1.087.682 | 3.453 789 | 35.451 |
| 2009 | 717.401.256 | 1.293.315 | 2.981 847 | 30.242 |
| 2010 | 843.897.793 | 1.444.059 | 3.656 578 | 31.965 |
| 2011 | 963.245.455 | 1.613.309 | 4.043 525 | 36.331 |
| 2012 | 1.047.782.683 | 1.723.919 | 4.764 322 | 41.931 |
| 2013 | 1.060.673.395 | 1.758.363 | 4.574 443 | 39.627 |
| 2014 | 1.109.742.317 | 1.894.669 | 5.174.055 | 48.662 |

Kaynak: TÜİK, 2015.

Tavuk etinin yıllar itibariyle popülaritesinin artmasına katkı sağlayan temel faktörler şu şekilde sıralanabilir (FAO Investment Centre Division, 2010):

- ❖ Benzer ürünlerle karşılaştırıldığında fiyat/fayda faktörünün yüksek olması,
- ❖ Besinsel değerinin yüksek olmasına rağmen yağ oranının düşük olması,
- ❖ Hazırlanmasının kolay ve rahat olması,
- ❖ Çok yönlülüğü, hızlı servis ve günlük yemek menüsü için uygun olmasıdır.

Tavuk eti üretiminde ve kesilen tavuk sayısında yıllar itibariyle artış olması sektörün her geçen yıl daha da büyüdüğünü göstermektedir. Öte yandan tavukçuluk sektöründeki et verimi oranı maalesef aynı oranda gelişmemiştir. 2006 yılında ortalama et verimi tavuk başına 1,85 kg/baş iken 2013 yılında bu oran 1,66 kg/baş'a gerilemiştir. Bu oran bu yıllar arasında 200 gram kadar azalış göstermiştir.

Tablo 5. Tavuk Üretimi ve Tavuk Eti Üretimi Verileri Dünya Sıralaması

| Üretim Sıra | Ülkeler | 2010 | | 2011 | | 2012 | | T.Eti Ür. S. |
|-------------|----------------|-------------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|------------------|--------------|
| | | Üretim (1000 Baş) | Tavuk Eti (Ton) | Üretim (1000 Baş) | Tavuk Eti (Ton) | Üretim (1000 Baş) | Tavuk Eti (Ton) | |
| 2 | ABD | 8.790.284 | 16.970.631 | 8.683.643 | 17.111.240 | 8.576.194 | 17.035.103 | 1 |
| 1 | Çin | 8.400.000 | 11.560.000 | 8.400.000 | 11.550.000 | 9.174.000 | 12.661.000 | 2 |
| 3 | Brezilya | 4.988.321 | 10.692.556 | 5.287.702 | 11.421.730 | 5.242.665 | 11.532.840 | 3 |
| 5 | Rusya | 1.656.580 | 2.563.467 | 1.833.018 | 2.895.489 | 2.059.313 | 3.299.495 | 4 |
| 8 | Meksika | 1.547.036 | 2.681.117 | 1.593.527 | 2.765.020 | 1.601.172 | 2.791.639 | 5 |
| 6 | Hindistan | 1.816.848 | 2.193.000 | 1.920.000 | 2.206.000 | 1.931.000 | 2.219.000 | 6 |
| 7 | İran | 1.552.000 | 1.862.838 | 1.589.000 | 1.907.194 | 1.625.000 | 1.950.000 | 7 |
| 4 | Endonezya | 1.950.000 | 1.539.600 | 2.081.000 | 1.664.837 | 2.089.900 | 1.751.819 | 8 |
| 11 | Türkiye | 843.898 | 1.444.059 | 963.245 | 1.613.309 | 1.047.783 | 1.723.917 | 9 |
| 21 | Arjantin | 615.699 | 1.598.000 | 679.078 | 1.649.000 | 685.000 | 1.665.000 | 10 |
| 10 | Güney Afrika | 1.043.664 | 1.471.567 | 1.053.600 | 1.485.613 | 1.056.000 | 1.488.662 | 11 |
| 9 | Kolombiya | 1.066.943 | 1.066.943 | 1.074.987 | 1.075.135 | 1.112.260 | 1.112.260 | 19 |

Kaynak: FAO – STAT. 2014

(<http://faostat.fao.org/site/569/DesktopDefault.aspx?PageID=569#ancor>)

Tablo 5'te, dünyadaki (kesilen) tavuk üretimi sayısı ve tavuk eti üretimi ton olarak verilmiştir. Türkiye tavuk üretimi sıralamasında 2012 yılı itibariyle 1.047.783 bin baş ile dünya sıralamasında 11 sırada yer almaktadır. Aynı yıl Çin en fazla tavuk üretilen ülke olmuştur. ABD ise ikinci sırada yer almaktadır. Tavuk eti üretimi rakamlarına

bakıldığında ise ülkemiz 2012 yılında 1,7 milyon tonun üzerinde üretim yaparak 9. sırada yer almaktadır. Tavuk eti üretiminde ABD açık farkla birinci sırada yer almaktadır. ABD 2011 ve 2012 yıllarında 17 milyon tonun üzerinde tavuk eti üretimi gerçekleştirmiştir.

Tavuk eti üretiminde kanatlı hayvan başına elde edilen et verimliliğine bakıldığında Türkiye 1,65 kg/baş düzeylerinde bir verimlilikle dünya sıralamasında 39. sırada yer almaktadır. Tavuk başına et verimliliğinde Arjantin 2,43 kg/baş ile birinci sırada yer almaktadır. ABD ise bu oran 1,99 kg/baş olarak gerçekleşmektedir ve bu oranla ABD dünya sıralamasında 9. sırada yer almaktadır. Dünya tavuk başına tavuk eti verimliliği oranı ortalama olarak 1,23 kg/baş civarlarındadır. Türkiye'deki tavukların ortalama et verimi bu oranın üzerinde olmasına rağmen et verimliliği oranının Türkiye'de oldukça düşük olduğu söylenebilir.

Avrupa birliği ülkelerine baktığımızda ise Türkiye tavuk eti üretiminde 1. sırada yer almaktadır. Polonya (1.411.000 ton), İngiltere (1.381.000 ton), İspanya (1.137.191 ton) ve Fransa (1.056.475 ton) Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında tavuk eti üretiminde ilk dört sırayı almaktadırlar.

Dünyadaki ve Avrupa birliği ülkeleri arasındaki tavuk üretimimiz ve elde ettiğimiz tavuk eti miktarı açısından önemli bir noktada yer aldığımız aşikârdır. Tavukçuluk sektörünün gelişmesiyle et verimliliği oranında da Türkiye gerekli önlemleri alarak et verimi oranını artırmalıdır. Tüm bu veriler tavukçuluk sektörünün Türkiye adına ne kadar önemli bir sektör olduğu ayrıca göstermektedir.

1.3.1.2. Yumurta Tavukçuluğu

Yumurta tavukçuluğu 16 haftalık “yarka” adı verilen tavukların su ve yemlerine ulaşabilecek şekilde bir kafes içerisinde yumurtaları için muhafaza edilmesidir. Buradaki amaç tavukların çok fazla hareket etmeden yem yiyerek yumurtlamasının sağlanmasıdır. Son yıllardaki yumurta üretimimize bakıldığında son 2 yılda önemli bir artış olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 6. Yıllara Göre Üretilen Yumurta Sayısı

| Yıl | Tavuk Yumurtası (Bin adet) |
|------|-------------------------------|
| 2010 | 11.840.396 |
| 2011 | 12.954.686 |
| 2012 | 14.910.774 |
| 2013 | 16.496.751 |
| 2014 | 17.145.388 |

Kaynak: TÜİK, 2015.

Yumurta üretimi gerçekleştirilirken yumurta verimini etkileyen faktörleri kısaca belirtirsek; Yumurtacı Tavukların barınak (kafes) uygunluğu, Tavukların ırkları ve yemleri gibi temel konular yumurta sayısını ve büyüklüğünü etkilemektedir. Yumurtalar bu belirtilen hususlardan ötürü adet ve gramaj olarak düşük gerçekleşebilir. Dolayısıyla tavuk başına verimin artırılması ve yumurta ebatlarının istenilen büyüklükte olması için tavuk barınaklarının, ırklarının ve yemlerinin belli standartlarda olması üretim verimliliği açısından hayati öneme sahiptir.

Tablo 7. Yıllar İtibariyle Ülkelere Göre Dünya Yumurta Üretimi (Bin Adet)

| Sr. | Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 1 | Çin | 473.100.000 | 477.940.000 | 490.000.000 |
| 2 | ABD | 91.482.000 | 91.855.000 | 92.275.000 |
| 3 | Hindistan | 61.420.100 | 63.500.000 | 65.450.000 |
| 4 | Meksika | 47.622.740 | 49.169.730 | 46.360.590 |
| 5 | Japon | 41.900.000 | 41.377.000 | 41.779.950 |
| 6 | Brezilya | 38.960.592 | 40.730.688 | 41.676.000 |
| 7 | Rusya | 40.392.261 | 40.778.280 | 41.548.117 |
| 8 | Endonezya | 24.911.000 | 22.841.000 | 23.533.000 |
| 9 | Ukrayna | 16.864.700 | 18.428.100 | 18.843.000 |
| 10 | Türkiye | 11.840.396 | 12.954.686 | 14.910.774 |

Kaynak: FAO – STAT. 2014

Tablo 7’de görüleceği üzere dünya yumurta üretimi sıralamasında Türkiye 10. sırada yer almaktadır. Dünya’da toplam 1.249.123.601.000 adet yumurta üretimi gerçekleştirilmektedir. Çin dünya yumurta üretiminin yaklaşık %40’ına sahiptir. Amerika Birleşik Devletleri 92 milyar 275 milyon adet yumurta üretimi ile Çinin 5’te

1'inden daha az üretim gerçekleştirmekte ve bu üretim rakamı ile Dünya'da 2. sırada yer almaktadır.

Avrupa Birliği ülkelerinin yumurta üretimine baktığımızda Türkiye üye ülkelerin yumurta üretimlerinden daha fazla yumurta üretmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri arasında yumurta üretimi en yüksek üç ülke sırasıyla Fransa (14.227.245 bin adet), İtalya (13.660.700 bin adet) ve Almanya'dır (12.430.000 bin adet).

Avrupa ülkelerinden ise Tablo 7'den de anlaşacağı üzere Rusya ve Ukrayna yumurta üretiminde Türkiye'nin önünde yer almaktadırlar. Türkiye Avrupa ülkeleri arasında 3. sırada yer almaktadır.

Tüm bu veriler ışığında ülkemizin tavuk eti üretiminde olduğu gibi yumurta üretiminde de Dünya'da ve Avrupa'da önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

1.3.2. İthalat-İhracat Rakamları

Tavukçuluk sektöründe hibrid ebeveynleri ithalatı ve buna bağlı olarak Türkiye'deki tavukçuluk faaliyeti sonucu elde edilen ürünlerin ihraç edilmeye başlanmasıyla sektör atılıma geçmiş ve her geçen gün büyümeye devam etmiştir. Bu sebeptendir ki özellikle ihracat rakamları sektörün gelişmesi için büyük önem arz etmektedir. Bu bölümde sektörün ihracat ve ithalat rakamları verilecek olup bu rakamların sektör için önemi detaylandırılacaktır.

1.3.2.1. İthalat Rakamları

Türkiye tavukçuluk sektöründe nihai tüketiciler için ithalat gerçekleştirilmemektedir. Türkiye'de ülke içi üretimi beyaz et ve yumurta talebini karşılayacak seviyededir. Tavukçuluk sektöründe yurtdışından satın alınan Damızlık *grand parent stock* civciv (Büyük ebeveyn) vardır. Damızlık büyük ebeveyn civcivlerin tamamını ülke olarak ithalat yoluyla sağlanmaktadır. Damızlık *parent stock* civciv ve damızlık kuluçkalık yumurta ihtiyacının büyük bir kısmı yine ithal edilerek karşılanmaktadır. Çok az sayıda ülke içi üretimi mevcuttur. Yıllar itibarıyla ithal edilen damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği ürünleri Tablo 8'de verilmektedir.

Tablo 8. Damızlık Cıvciv ve Kuluçkalık Yumurta İthalat Rakamları (Adet)

| Yıllar | Etçi Piliç Damızlık Cıvciv İthalatı | Etçi Piliç Damızlık Yumurta İthalatı | Yumurtacı Damızlık Cıvciv İthalatı | Damızlık Hindi Cıvciv İthalatı | Kuluçkalık Hindi Yumurtası İthalatı |
|--------|-------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------|
| 2008 | 1.729.310 | 5.077.858 | 525.082 | 14.560 | 4.745.135 |
| 2009 | 1.796.766 | 5.961.154 | 574.258 | 7.480 | 3.694.168 |
| 2010 | 2.850.263 | 5.952.899 | 732.571 | 16.870 | 5.233.242 |
| 2011 | 4.248.012 | 8.979.192 | 712.820 | 16.525 | 5.006.600 |
| 2012 | 5.172.052 | 8.233.260 | 725.822 | 17.474 | 5.489.700 |

Kaynak: BESD-BİR, Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği, İstatistikler. www.besd-bir.org/istatistikler

Tablo 8’de Etçi piliç ve hindiler için damızlık cıvciv ve kuluçkalık yumurta ithalat rakamları adet cinsinden verilmiştir. Tüm ithal cıvciv ve yumurta ithalatları her geçen yıl artmaktadır. En büyük artış Etçi piliç cıvcivlerinin ithalatında gözlemlenmektedir. 2008 yılında 1,7 milyon adet Etçi piliç cıvcivi ithalatı gerçekleştirilirken bu rakam 2012 yılında %67 artış göstererek yaklaşık 5,2 milyon adede ulaşmıştır.

1.3.2.2. İhracat Rakamları

Birçok sektörde olduğu gibi tavukçuluk sektöründe de ihracat sektörünün gelişmesi için oldukça önemlidir. Sektörün küresel anlamda pazar payının artması ilgili sektöre yapılan yatırımlarda da artışa sebep olmaktadır. Daha fazla yatırımın yapılması sektörde yeni teknolojilere geçiş ve kapasite artırımları hususunda da büyük gelişmelere yol açmaktadır. Türkiye’nin kanatlı hayvan ürünleri ihracat verileri; *kanatlı eti ve sakatati ihracatı* adı altında bir grupta, *yumurta ihracatları* ise ayrı bir grup olarak ele alınacaktır.

Tablo 9. Türkiye Yumurta İhracat Rakamları (Adet)

| Yıllar | Sofralık | Damızlık | Toplam |
|--------|---------------|-------------|---------------|
| 2010 | 2.115.859.000 | 97.506.000 | 2.213.365.000 |
| 2011 | 3.618.983.000 | 191.759.000 | 3.810.742.000 |
| 2012 | 3.971.382.000 | 259.478.000 | 4.230.860.000 |

Kaynak: Yum-Bir, Yumurta Üreticileri Birliği

Tablo 9’da Türkiye’nin yumurta ihracat rakamları gösterilmektedir. Türkiye’nin yumurta ihracatı iki farklı amaç doğrultusunda yapılmaktadır. Birincisi nihai tüketiciye sunulacak (sofralık) tüketim amaçlı yumurta ihracatı, ikincisi ise damızlık için gönderilen yumurtalardır. Bu üründe ihracatımız sofralık diğer bir ifadeyle nihai tüketiciye sunulması amacıyla ihraç edilirken, az sayıda da olsa yumurta ihracatının belli bir kısmı da damızlık amacıyla gerçekleştirilmektedir. Tablo’daki verilere bakıldığında Türkiye’de yumurta ihracatının her geçen yıl büyük oranda artış gösterdiği görülmektedir. 2012 yılı toplam yumurta ihracatımızın yaklaşık %94’ü sofralık olarak gerçekleştirilmiştir. Bu rakamdan da anlaşılacağı üzere damızlık yumurta ihracatımız sofralık yumurta ihracatına nazaran bir hayli düşüktür.

Öte yandan Türkiye’nin kanatlı hayvan eti ve sakatatı ihracat rakamları ise Tablo 10’da verilmiştir. Tablo 10’da Tavuk Ayağı olarak adlandırılan kısım sakatat olarak da adlandırılmaktadır. Türkiye’nin ileri işlenmiş kanatlı eti ihracatı ise 2010 yılından itibaren başlamıştır. 2009’da Avrupa Birliğinin Türkiye’deki 7 Tavukçuluk firmasına izin vererek, Türkiye’yi de ileri işlenmiş tavuk ürünleri ithal edilebilecek ülkeler arasına almasıyla birlikte bu ürünlerin de ihracat yolu açılmıştır. İleri işlenmiş kanatlı eti ısıtma işlem görmüş ve paketlenmiş hazır gıda olarak tüketilebilecek kanatlı eti ürünlerini kapsamaktadır.

Tablo 10. Türkiye Kanatlı Eti ve Sakatatı İhracat Rakamları (Ton)

| Yıllar | Tavuk Eti | Hindi Eti | Tavuk Ayağı | İleri İşlenmiş Kanatlı eti |
|--------|-----------|-----------|-------------|----------------------------|
| 2010 | 104.106 | 1.036 | 35.232 | 10.869 |
| 2011 | 195.937 | 2.081 | 36.632 | 12.865 |
| 2012 | 269.985 | 3.737 | 31.159 | 21.368 |
| 2013 | 322.429 | 6.741 | 42.039 | 23.955 |

Kaynak: BESD-BİR, Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği, İstatistikler. www.besd-bir.org/istatistikler

Tablo 10’da Tavuk Eti, Hindi Eti, Tavuk Ayağı ve İleri İşlenmiş Tavuk ve Hindi Eti ihracat rakamları ton cinsinden verilmiştir. Tablo’daki veriler ayrı ayrı değerlendirildiğinde tavukayağı hariç diğer tüm ürünlerde ihracat rakamlarının yıllar itibariyle artış gösterdiği söylenebilir. 2012 yılı itibariyle Türkiye’de 1 milyar adetten

daha fazla tavuk kesilmiş ve 1,7 milyon ton tavuk eti elde edilmiştir. Buna karşın 2012 yılı tavuk eti ihracat rakamı 270 bin ton olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla ilgili yılda toplam tavuk eti üretiminin yaklaşık %15,7'si ihraç edilmektedir. %84'lük kısım ise ülke içinde tüketilmektedir. Tavuk ayağı ihracatı 5 yıl önce başlamıştır ve büyük çoğunluğu Çin ve Vietnam olmak üzere Uzakdoğu ülkelerine ihraç edilmektedir.

1.3.3. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Süreci

Çalışmanın bu kısmında tavukçuluk sektöründe faaliyet gösteren ve tavuk eti üretimi gerçekleştiren entegre bir işletmenin üretim aşamaları adım adım açıklanacaktır. Şekil 1'de konuyla ilgili görsel olarak adımları özetlemektedir. Bir tavuk eti üretimi işletmesinin üretim süreci şu şekildedir:

1. *Damızlık Cıvcivlerin İthal Edilmesi:* Ebeveyn damızlık cıvciv olarak da adlandırılan bu cıvcivlerin Türkiye'de yetiştiriciliği yapılmadığından belli başlı ülkelerden ithal edilerek Türkiye'ye getirilmektedir. Getirilen bu cıvcivler ebeveyn damızlık çiftliklerine yerleştirilmektedirler.
2. *Ebeveyn Damızlık Çiftlikleri:* İthal edilen damızlık cıvcivler 24 hafta boyunca bu çiftlikte büyütülürler. Burada cıvcivler 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 cıvcivler 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 gönderilirler.
3. *Yumurtaların Kuluçkahaneye Aktarılması:* Ebeveyn Damızlık tavuklardan alınan yumurtalar kuluçkahaneye getirilir ve 21 gün süreyle kuluçka makinasında kalır. 21 günün sonunda elde edilen cıvcivler 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 cıvcivlerin, 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.



Şekil 1. Tavukçuluk Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Üretim Aşamaları

Kaynak: CP Türkiye (www.cpturkiye.com)

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 etlik piliç civcivleri yetiştirme çiftliklerine gönderilir. Bu çiftlikler iki şekilde olabilir. En yaygın olanı sözleşmeli yetiştirme çiftlikleridir. Diğerleri 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. Türkiye'deki 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 tüyelerinin 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 sevkiyatının yapılması için tavukları soğutucu bölümüne gönderir.

Tüm bu aşamalar genel itibariyle ülkemizdeki tüm tavukçuluk işletmelerinde benzerdir. Etlik piliç ile ilgili olarak performans değerlendirme ölçütlerinden de bahsetmekte fayda vardır. Belli başlı parametrelere göre etlik piliçlerin performansı değerlendirilmektedir. Yaygın olarak kullanılan parametreler; (1) Yem Yeme Oranı, (2) Yemin Ete Dönüşüm Oranı, (3) Ölüm Oranı, (4) Canlı Ağırlığı, (5) Kesim Sonrası Net Ağırlığı gibi temel göstergeler bu alt sektörle ilgili başarı seviyesini göstermektedir (Ironkwe & Ukanwoko, 2012).

Yukarıdaki süreç etlik piliç üretimi yapan işletmeler için geçerlidir. Yumurta üretim işletmelerinde de birçok faaliyet benzer olmakla birlikte ayrıştığı noktalar mevcuttur. Yumurta üretimi yapan işletmelerde ise süreç şu şekilde gerçekleşmektedir.

1. *Yumurtacı Damızlık Civcivlerin İthal Edilmesi:* Yumurta üretimi için ithal edilen damızlık civcivler damızlık çiftliğine yerleştirilirler.
2. *Damızlık Çiftliği Aşaması:* Damızlık çiftliğinde 21 hafta boyunca etlik piliç üretim aşamasındaki gibi uygun koşullarda ve gözetim altında büyütülürler. 24. haftadan sonra yumurta vermeye başlarlar ve 64. Haftaya kadar yumurta verimleri istenen seviyede gerçekleşir. 64. haftadan sonra yumurta verimi düştüğünden bu tavuklar kesimhaneye gönderilir. 24.-64. haftalar arasında elde edilen yumurtalar belli dönemlerde yarka civcivi elde etmek için kuluçkahaneye gönderilirler.



Şekil 2. Yumurta Üretim Gerçekleştiren İşletmelerin Faaliyet Süreci

Kaynak: CP Türkiye (www.cpturkiye.com)

3. *Kuluçkahane:* damızlık çiftliğinden elde edilen yumurtalar kuluçkahaneye getirilerek kuluçka makinasına yerleştirilir. 18 gün boyunca kuluçka makinasında kalan yumurtalar daha sonra çıkım makinelerine aktarılır. 3 gün çıkım makinasında bekletilen yumurtalardan cıvcivler çıkmaya başlar. Dolayısıyla buradaki süreç toplam 21 günü bulmaktadır. Buradan elde edilen cıvcivler daha sonra Yarka çiftliklerine gönderilmektedir.
4. *Yarka Çiftlikleri:* Öncelikle yarka kavramının tavukçuluk sektöründe ne anlama geldiğini açıklamak daha doğru olacaktır. Yarka, yumurtacı tavukların kuluçkadan çıktıktan sonraki ilk 24 haftalık dilimi ifade eder. Ayrıca yumurtlamaya hazırlık dönemi olarak da ifade edilebilir. Bu dönemin sonunda bu tavuklar artık yumurtlamaya hazır hale gelir. Buradan alınan tavuklar yumurta tavuğu kümeslerine götürülür.
5. *Yumurta Tavuğu Kümesi:* Yarka çiftliklerinden gelen tavuklar bu kümeste kafeslere yerleştirilerek yumurtlamaları için gereken koşullar sağlanmaktadır. Günışığını taklit eden lambalar günde 15 saat açık kalarak tavukların daha fazla yumurtlamaları sağlanır. Tavuklara günde üç öğün belli miktarlarda yem verilir. Bu yem soya fasulyesiyle takviye edilerek protein değeri artırılmıştır. Ayrıca vitamin ve mineral katkılı olan bu yemlere yumurta kabuklarının sağlam olması için kalsiyum da eklenir. Tavukların kafesleri özel olarak hazırlanmıştır. Su emzik şeklinde olan bir musluktan verilirken yemler ise kafes önlerinde bulunan

bir hattan aktarılmaktadır. Buradaki tavuklardan elde edilen yumurtalar amaca uygun şekilde paketlenir ve satış noktalarına sevkiyatı yapılır. Tavukların yumurtlama dönemi 24. hafta ile 64. hafta arasındadır ve bu süre bitiminde yumurtlama verimi düşen tavuklar kesimhaneye gönderilir.

1.3.4. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmeleri

Günümüze değin tarım faaliyetleri aileler tarafından sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan bir takım faaliyetlerden oluşmakta idi. Bu aileler yalnızca elde etmiş oldukları ürünlerin kendileri için fazla olan kısmını satmakta idiler. Diğer bir deyişle, bu aileler tarım faaliyetini üretim yaparak gelir elde etmek için değil, sadece ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapmaktaydılar. Son yıllarda tarım faaliyetleri artık ekip-biçmenin yanı sıra işlerin yönetimi, finansmanı ve yeni pazarlara açılma düşüncesiyle genişleyerek bir işletme haline dönüşmeye başlamıştır. Aynı şekilde tavuk yetiştiriciliği de artık köylerden ziyade özel olarak hazırlanmış tavuk çiftliklerinde yapılmakta ve teknolojik tesislerde kesim işlemi gerçekleştirilmektedir.

Tarım işletmeleri ülkemizde büyük oranla küçük çaplı işletmeler olarak karşımıza çıkmalarına rağmen tavukçuluk işletmeleri bu algıyı az da olsa kırmaktadır. Daha büyük ve kurumsal yapılara sahip entegre üretim yapan bir çok tavukçuluk işletmesi mevcuttur. Bu tür işletmeler tarım sektöründe bilinenin aksine sermaye yoğun işletmeler kapsamına girmektedir. Çünkü günümüzde artık tavukçuluk sektöründe birçok faaliyet insan eli değmeden makinalar aracılığı ile yapılmaktadır.

Tablo 11. Türkiye'de Faaliyet Gösteren Tavukçuluk İşletmeleri ve Tesisleri

| | Kuluçkahane | Kombina ve Kesimhane | Damızlık | Etlik Piliç | Yumurtacı | Toplam |
|----------------------------------|--------------------|-------------------------------------|-----------------|------------------------|------------------|---------------|
| İşletme Sayısı (adet) | 78 | 67 | 302 | 9.403 | 1.050 | 10.900 |
| Kümes Sayısı (adet) | - | - | 1.949 | 12.852 | 3.243 | 18.044 |

Kaynak: T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2014

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı verilerine göre 10.900 adet tavukçuluk işletmesi ülkemizde faaliyet göstermekteyken 18.044 adet kümes mevcuttur. Bu veriler Tablo 11'de detaylandırılmıştır. Etlik piliç üretimi yapan işletme sayısı toplam işletmelerin

%86'sından daha fazladır. Buna bağılı olarak da etlik piliç üretimi için mevcut kümes sayısı da bir hayli fazladır.

Tablo 12. Yıllar İtibariyle Türkiye'deki Mevcut Yumurta Tavuk ve Etlik Tavuk Sayıları (adet)

| Yıllar | Yumurta Tavuğu | Et Tavuğu |
|---------------|-----------------------|------------------|
| 2010 | 70.933.660 | 163.984.725 |
| 2011 | 78.956.861 | 158.916.608 |
| 2012 | 84.677.290 | 169.034.283 |
| 2013 | 88.720.709 | 177.432.745 |

Kaynak: Tük, 2014

Tablo 12'de Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan 2010-2014 yılları arasında ülkemizde mevcut olan yumurta tavuğu ve etlik piliç sayıları verilmiştir. Türkiye'deki yumurta ve et tavuğu rakamlarına bakıldığında son 5 yılda genel itibariyle sürekli artış olduğu gözlemlenmektedir. Yumurta Tavuklarının sayısı 2013 yılı itibariyle 88,7 milyon adedi aşmıştır. Et tavuğu ise aynı yıl 177,4 milyon adet civarlarında gerçekleşmiştir.

2. BÖLÜM: TARIM İŞLETMELERİ MUHASEBESİ VE TARIMSAL FAALİYETLERİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE İNCELENMESİ

Bu bölümde, çalışmanın uygulama esaslarının çerçevesi olan tarım işletmelerinde muhasebe ve tarımsal faaliyetlerin uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi konuları incelenecektir. Ayrıca tarımsal faaliyet muhasebesi standardı olan TMS 41'in kapsamı, amacı ve gerekçesi gibi temel bilgiler verilerek standart detaylı olarak açıklanacaktır.

2.1. Tarım Muhasebesi

Genel olarak muhasebe, bir kuruluşun mali niteliğe sahip işlem ve olaylarını parasal değeriyle kaydetmek ve özetlemek suretiyle raporlayan ve bu bilgilerin yorum ve analizini gerçekleştiren bir bilim dalıdır. Bu tanımlama muhasebe bilimini en basit şekliyle ortaya koymaktadır. Bu tanımdan yola çıkarak tarım muhasebesi ise, Tarım işletmelerinin, tarımsal faaliyetlerinden kaynaklanan işlem ve olaylarını para ile ifade ederek kaydetme, özetleme ve yorum ve analizinin yerine getirme faaliyeti olarak tanımlanabilir (Aras, 1988). Tarım muhasebesi tanımını muhasebe tanımından ayıran temel özellik tarımsal faaliyetler kavramını içeriyor olmasıdır. Bu kavram çalışmanın birinci bölümünde tanımlanmış olmakla birlikte ilerleyen bölümlerde de uluslararası muhasebe standartları kapsamında tekrar ele alınacaktır.

2.1.1. Tarım Muhasebesinin Önemi

Kırsal kalkınmanın önemli yapı taşlarından biri de tarımsal faaliyetlerdir. Tarımsal faaliyetlerin uygun bir şekilde yönetilmesi, doğru kararlar alınması tarım sektörünün gelişimi için önem arz etmektedir. Birçok ülke için hayati öneme sahip bu sektörün büyümesi için sadece vergi amaçlı, diğer bir deyişle zorunlu muhasebe kaydı tutmak kanımca sektör için büyük bir haksızlık olacaktır. Bu kadar büyük öneme sahip bir sektörün doğru kararlar alınarak, geliştirilmesi ülke ekonomisine büyük katkılar sağlayacaktır. Bunun için de uygun şekilde muhasebeleştirilip gelecek ile ilgili doğru kararlar alınması bu sektörün gelişimi için oldukça önemlidir.

Tarım faaliyetlerini diğerk endüstri kollarının faaliyetlerinden ayıran birçok özellik sebebiyle, tarım faaliyetlerinde karşı karşıya kalınacak riskler diğerk sektörlere kıyasla oldukça fazladır. Bu riskler genel olarak kuraklık, don, aşırı yağış, hastalık ya da haşere barması gibi çeşitli sebeplerle üretimin beklenen kadar gerçekleşmemesidir. Üretilen tarım ürününün talepteki azalma veya arzdaki artış ya da hedeflenen pazardan daha uzak bir pazara satış yapmak zorunda kalınması gibi birçok pazar riski sebebiyle beklenenden daha düşük fiyatla ya da daha maliyetli satış yapmak zorunda kalınabilir. Bu ve buna benzer risk örneklerini arttırmak mümkündür. Çünkü tarım faaliyetleri dış etkenlerden çok fazla etkilenebilmektedir.

Tarım muhasebesinin tarımsal faaliyetleri yukarıda belirtilen risklerden koruması mümkün olmamakla birlikte bu risklerin gerçekleşmesi halinde risklerin yönetilebilmesi için yol gösterici olabilir. Tutulan muhasebe kayıtları geçmişte yaşanan olayların zararını kayıtlarda tutarak bu yıl için gerçekleşecek olası bir risk için maliyetleri ortaya koymakta yardımcı olacaktır. Bu da tarım işletmesinin ilgili tarihte ne kadar finansmana ihtiyaç duyulacağını tespitinde önemlidir.

Ayrıca tarım muhasebesi tarım faaliyetlerinin parasal anlamda kayıtlarını tutarak, tarım faaliyetiyle uğraşan çiftçilere maliyet kar analizi sunarak, hangi üründen ne oranda kar sağlandığı ve zarar edilen ürün varsa bunun ortaya konulmasında önemli bir rol oynamaktadır. Tarım muhasebesi yardımıyla tarım faaliyetlerinden elde edilen gelirler doğru bir şekilde tespit edilerek, ilgili faaliyetin geleceği içinde bir öngörü oluşturmaktadır. Bu da karar alma konusunda tarım faaliyetini gerçekleştirenlere yol gösterici olacaktır.

Çalışmanın özeline bakıldığında ise kanatlı hayvancılık sektörü, özellikle tavukçulukta ülkemiz et ve yumurta üretimi dünya genelinde önemli bir yere sahiptir. Bu sektörde ihracat rakamları da oldukça yüksektir. Sektörün yerli ve yabancı birçok yatırımcıya hitap ederek daha da büyümesi için sektörün karlılığı ve mali yapısı ortaya konmalıdır. Bu sebeptendir ki sektörde faaliyet gösteren firmaların tarımsal faaliyetlerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu muhasebeleştirme geleneksel muhasebe uygulamalarından ziyade uluslararası standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirilerek, sektörün yabancı yatırımcıların da potansiyel yatırım alanları arasında yerini alabilmesi açısından önem taşımaktadır.

2.1.2. Tarım Muhasebesi Uygulamalarında Karşılaşılan Zorluklar

Tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi uygulamaları hususundaki güçlükler birçok etkene bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu etkenleri, standarttan kaynaklanan güçlükler ve tarım faaliyetlerinin niteliklerinden kaynaklanan güçlükler olarak iki başlık altında incelemek bu sorunlara çözüm önerisi getirilebilmesi adına önemli olacaktır.

2.1.2.1. Standarttan Kaynaklı Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Güçlükler

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında genel itibariyle tarım faaliyetleri muhasebesinin ne şekilde yapılması gerektiği ve kapsamı hakkında açıklamalar bulunmaktadır. Birçok standartta olduğu gibi teorik olarak belirtilen konular uygulamada birtakım problemleri de beraberinde getirmektedir. Birçok çalışmada muhasebe standartlarının uygulanması hususunda standardın karmaşıklığı (anlaşılma güçlüğü) ve yönlendirme konusundaki eksiklikleri vurgulanmaktadır (Larson & Street, 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006; Fearnley, Hines, Gillies, & Willett, 2007). Ayrıca standartları uygulamak bilgi teknolojisi yenileme gereksinimi, daha fazla kaynak gibi birçok maliyeti de beraberinde getirmektedir (Dunne, ve diğerleri, 2008). Bu bilgiler ışığında muhasebe uygulamalarını güçleştiren standarttan kaynaklı faktörler ele alınacaktır.

İlk olarak standardın uygulanması önündeki engellerden bir tanesi uygulama maliyetleridir. PriceWaterhouseCoopers (PWC) denetim firması tarafından FTSE* 350 kapsamında yapılan bir araştırmada birçok firmanın standartları uygulamak için yeni eleman istihdam etmeleri ya da anlaşmalı olduğu muhasebecilerle ek anlaşmalar yapmaları gerektiği sonucuna varılmıştır (PWC, 2006). Bunu gerçekleştirmek de firmalar için ek maliyet getireceğinden, firmalar standartları uygulama konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Aynı şekilde, standartların uygulamaya konulması için firmaların mevcut bilgi teknolojilerini değiştirmeleri ya da güncellemeleri gerekmektedir ki bu da ek maliyet oluşturmaktadır (Dunne, ve diğerleri, 2008).

Standardın uygulanması önündeki bir diğer engel ise değerlemeden kaynaklanan sorunlar olarak nitelendirilebilir. Daha doğru bir ifadeyle, Gerçeğe Uygun Değer (GUD)

* FTSE (Financial Times and Stock Exchange); Londra borsasında işlem gören endeks adıdır. FTSE 100, FTSE 250 ve FTSE 350 endeksleri mevcuttur.

yaklaşımından kaynaklanan güçlükler olarak isimlendirmek yanlış olmayacaktır. Standartların en fazla eleştirilen noktası gelir tablosunda yaratmış olduğu dalgalanmadır (volatilité). Bu da bir firmanın finansal performansı hakkında doğru bir yargıda bulunmayı güçleştirmektedir (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006). TMS 41 Standardı tarımsal faaliyetleri değerlendirme hususunda GUD yaklaşımını vurgulamaktadır. Uygulama konusunda GUD yaklaşımı, aktif pazar olmaması ya da aktif pazara ulaşılabilirlik güçlüğü değerlendirme problemlerini de beraberinde getirmektedir.

GUD yaklaşımında tarımsal ürünleri değerlendirme hususunda aktif bir piyasanın bulunmaması veya aktif piyasaya erişimin kısıtlanmış olduğu durumlarda değerlendirme güçlükleri oluşturmaktadır. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda standart GUD belirlenmesinde gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değerini hesaplama gibi alternatif yollar önermektedir. Bu da GUD yaklaşımını daha subjektif kılmaktadır (Bartůňková & Semerád, 2013). Bu sorunlar standardın uygulanabilirliği önünde bir engel teşkil etmektedir.

Son olarak, vergilendirme konusunda standartların uyum gösterememiş olması standartların uygulanması isteksizliğini arttırmaktadır. İki farklı sistemde muhasebe kaydı tutuyor olmak firmalar için ek maliyet ve zaman anlamına geldiğinden standartların uygulamaya konması hususunda birçok firma isteksiz davranabilmektedir. Guenther ve Hussein (1995) tarafından yapılan bir araştırmanın sonucunda şöyle bir yargı ortaya çıkmaktadır. “Standartların ülkelerin vergi sistemine uygun olmaması, ilgili standartların uygulanabilirliği önündeki en büyük güçlüğü doğurmaktadır”. Dolayısıyla firmalar (SPK vb. kurumlar tarafından) zorunlu tutulmadıkça standartları uygulama konusunda istekli davranmamaktadırlar.

2.1.2.2. Tarım Faaliyetlerinin Niteliğinden Kaynaklı Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Güçlükler

Çalışmanın birinci bölümünde tarım faaliyetlerinin çok çeşitli olduğu ve bu özelliğiyle tarım sektörü diğer endüstri sektörlerinden ayrıştığı hususuna değinilmişti. Bu çeşitlilik muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmek için de güçlüklerle sebep olmaktadır. Bu güçlükleri, Doğan (1975) şu şekilde nitelendirmektedir;

- ❖ Tarımsal firmaların farklı büyüklüklere sahip olması,

- ❖ Tarımsal faaliyetlerin dönemlik ve iklimsel olması,
- ❖ Genel itibariyle tüm işlerin aile fertleri tarafından gerçekleştiriliyor olması,
- ❖ Çok çeşitli ürünleri üretim anlayışı,
- ❖ Çiftçilerin muhasebe bilgi sistemine yeterince önem vermemeleridir.

Yukarıdaki maddeleri kısaca açıklamakta fayda var. Tarımsal faaliyetlerle iştigal eden firmaların farklı büyüklüklere sahip olmaları farklı muhasebe süreçlerinin uygulanmasını gerektirmektedir (Doğan, Arslan & Köksal, 2013). Tarım faaliyetlerindeki dönemsellik ve iklimin etkisi tarım ürünlerinin ekim, bakım ve hasat gibi faaliyetlerin, zaman olarak değişmesine ve öngörülememesine sebebiyet vermesi tahminleri güçleştirmekte ve bu da maliyetlerin muhasebeleştirilmesi problemlerini beraberinde getirmektedir (Doğan, 1975, s. 76).

Türkiye’de tarım sektörü tam anlamıyla organize olamamıştır ve genel olarak küçük çaptaki çiftçilerin sektörde yoğunluğu hissedilmektedir. Birçok tarım faaliyeti aile bireyleri tarafından gerçekleştirilmekte ve belli orandaki tarım ürünleri aile fertleri tarafından tüketilmektedir (öz tüketim). Bu durum da subjektifliği artıracaktır (Talim, 1973, s. 1). Tarımsal faaliyetleri gerçekleştirenlerin muhasebe sistemi verilerinin sağlamış olduğu faydalar ve yönetsel karar alma hususunda muhasebe verilerinin kullanımı ile ilgili bilgi eksikliği mevcudiyeti muhasebe uygulamaları konusunda isteksizliğe neden olmaktadır. Tüm bu sorunlar tarım sektöründe muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesi önünde birer engel olarak durmaktadır.

2.2. Uluslararası Muhasebe Standardı: UMS/TMS 41

Belli türdeki işlemlerin ve olayların finansal tablolarda nasıl gösterilmesi gerektiği hususunda yol göstermek amacıyla birtakım standartlar düzenlenmiştir. 2000 yılına kadar bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları adı altında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından oluşturulurken, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adıyla yenilenmiştir.

2002 yılında Avrupa Birliği tarafından alınan bir kararla 2005 yılından itibaren tüm halka açık Şirketlerin finansal tabloları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) tabi tutulmuŐtur. Türkiye’de ise Türk Ticaret Kanunundaki son düzenlemelerle Türkiye’de faaliyetlerini sũrdüren Őletmelerinde UFRS’ye geçiŐleri teşvik edilmektedir. Őlkemizde 1999 yılının sonlarında çıkarılan yasayla muhasebe standartlarının oluşturulması iÇin 9 ũyeden Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 2012 yılında TMSK gŕevini Kamu Gŕzetim Kurumuna (KGK) bırakmıŐtır.

Bu ŐalıŐmanın kapsamı dahilinde tarımsal faaliyetlerle ilgili olan TMS 41 detaylandırılmaya ŐalıŐılacaktır. TMS 41 – Tarımsal Faaliyetler Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen deđiŐikliklere paralel olarak son deđiŐikliđi 2009 yılında yapılmıştır. Bu bŕlũmde alt başlıklar halinde TMS 41 detaylandırılacaktır.

2.2.1. Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyetlerin muhasebesi iÇin oluŐturulan bu standart, biyolojik varlıkların (canlı bitkiler ve hayvanlar) biyolojik dŕnũŐũmlerinin tarımsal ũrũne dŕnũŐene değin takibinin yapılmasını hedeflemektedir. Bu standart ile tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yŕntemleri ve aÇıklamaları belirtilmektedir.

Tarımsal faaliyet standardının kapsamına giren varlıklar standartta aşağıdaki gibidir (TMS 41: madde 1):

- I. Canlı Varlıklar,
- II. Hasat Zamanındaki Tarımsal ũrũnler,
- III. Devlet teşvikleri; (a) GerŐeđe uygun değerinden satış maliyeti dũŐũlmek suretiyle ŕlŐũlen canlı varlıklara ilişkin koŐsulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, sŕz konusu teŐviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. (b) GerŐeđe uygun değerden satış maliyeti dũŐũlmek suretiyle ŕlŐũlen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili Őletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak ũzere, Őartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet

teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41: madde 34-35).

Üçüncü seçenekte yer alan devlet teşviklerinin (a) bendiyle kastedilmek istenen, muhasebesi tutulan tarım işletmesinin şartsız bir devlet teşviki, bu teşvikin tarım işletmesi tarafından alacak haline geldiğinde muhasebeleştirilebileceği vurgulanmaktadır. (b) bendinde ise muhasebesi tutulacak tarım işletmesine verilen/verilecek teşvik herhangi bir şarta bağlı ise bu şart yerine getirilmeden ya da ortadan kalkmadan ilgili teşvik gelir olarak muhasebeleştirilemez. Örneğin; bir tarım işletmesine devlet tarafından tahsis edilen teşvikin koşul olarak 3 yıl faaliyette bulunma koşulu ile ya da buna benzer bir koşulla verilmiş ise bu işletme 3 yılını doldurmadan (koşulu yerine getirmeden) bu teşviki gelir olarak kaydedemez. Aynı şekilde eğer şart belli bir zaman diliminde belli oranlarla gerçekleştirilmiş olmasına bağlı olarak belirlenmişse, şartın yerine getirilen kısmına ait teşvikler (oransal) olarak muhasebeleştirilebilir. Örneğin: bir tarım işletmesinde 4 yıl faaliyette bulunma şartına ek olarak her yılın sonunda ilgili yıla ait teşvik ödemesi serbest bırakılacak ise ve bu teşvikin olumsuz bir durumda geri ödenmesi söz konusu değil ise ilgili teşvikin söz konusu tutarı muhasebeleştirilebilir.

Yukarıda belirtilen standardın kapsamına giren durumlar belirtilmiştir. Bu standardın kapsamına girmeyen arsa ve tarımsal faaliyetle ilgili olan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi bu standardın kapsamına girmemektedir. Arsaların tarımsal faaliyetlerde kullanılması sonucunda yapılması gereken muhasebeleştirme işlemi TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının uygulanarak gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu gibi varlıklar (arsa, arazi, vb.) kiralanmış ise TMS 17 - Kiralama İşlemleri standardı kapsamında değerlendirilmelidir. Aynı şekilde tarımsal faaliyetle ilgili olup Maddi Olmayan Duran Varlıklar ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının uygulamasına tabi olacağı belirtilmiştir.

Tarımsal faaliyet standardının kapsamı tarımsal ürünlerin hasat noktasında sona ermektedir. Hasat edildikten sonra elde edilen tarımsal ürünün muhasebeleştirilmesi “TMS 2 Stoklar” standardının uygulamaları kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, tarımsal ürünün hasattan sonra gerçekleştirilecek işlemlerin muhasebesi bu standardın kapsamında değildir. Örneğin: üzüm hasatının

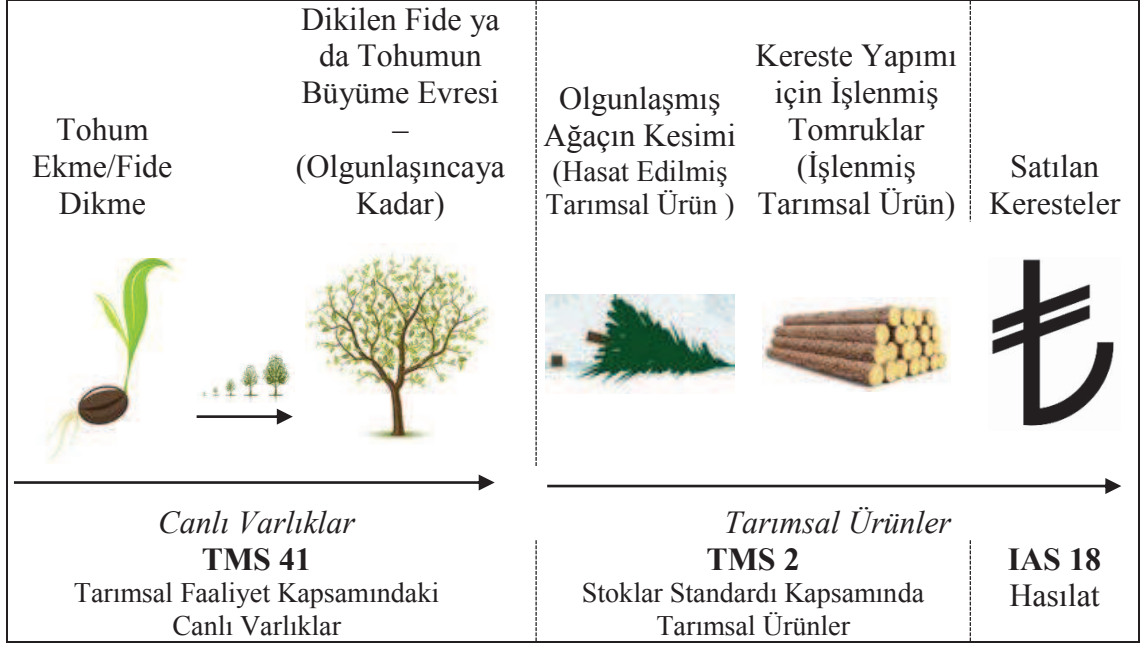
gerçekleştirilmesinden sonra pekmez yapımı için gerçekleştirilecek faaliyet bu standart kapsamına girmemektedir. Bu hususla ilgili olarak standartta canlı varlıklar, tarım ürünleri ve hasattan sonra işlem görülerek elde edilen ve bu standardın kapsamına girmeyen ürünlerin örnekleri verilmiştir. Bu örnekler Tablo 13'te toplu olarak verilmiştir.

Tablo 13. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve İşlenmiş Tarımsal Ürünler

| Canlı Varlıklar | Tarımsal Ürün | Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler |
|----------------------------------|---------------------------------------|--|
| Koyun | Yün | Yün İpliği, Halı |
| Orman Korusundaki Ağaçlar | Kütük | Kereste |
| Bitkiler | Pamuk Şeker Pancarı | İplik, Giysi Şeker |
| Mandıra Hayvanı | Süt | Peynir |
| Sığır | Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır | Sosis, Pastırma |
| Çalılık | Yaprak | Çay, İşlenmiş Tütün |
| Asma | Üzüm | Şarap |
| Meyve Ağaçları | Toplanmış Meyveler | İşlenmiş Meyve |

Kaynak: TMS 41: Madde 4

Tarımsal faaliyet standardı TMS 41'in kapsamı daha kolay anlaşılması için şekil 3 faydalı olacaktır. Şekil 3'de ağaç varlığı üzerinden örneklendirme yapılmaktadır. Şekil 1'de görüleceği üzere tarım faaliyetleri kapsamına girecek canlı varlıklar ekme/dikme faaliyeti ile başlayıp büyüme dönemi ve olgunlaşma dönemi ile devam etmektedir. Bu varlıkların TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamı dışına çıkma zamanları hasat edildikleri anda meydana gelmektedir. Şekil 3'de bu süreç basit olarak şematize edilmiştir.



Şekil 3: 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.

2.2.2. Tarımsal Faaliyetleri Değerlemeye İlişkin Esaslar

Bu kısımda değerlemenin yapılabilmesi için öncelikle tarımsal faaliyetlerin neler olabileceği konusu tam olarak netleştirilmelidir. Standartta tarımsal faaliyetler, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği şeklinde örneklendirilmiştir. Fakat bu örnekler içerisinde ilgili standardın kapsamında olmayan durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle ancak belirli özelliklere sahip tarımsal faaliyetler ölçülebilir ve muhasebeleştirilebilir. Bu özellikler; canlı varlıkların değişim kapasitesi, değişimin yönetilebilmesi ve bu değişimin ölçülebilmesi gibi üç temel niteliğe sahip olması gerekmektedir.

Değişim kapasitesiyle kastedilen canlı varlıkların (hayvan ve bitkilerin) biyolojik dönüşüm gerçekleştirebilme özelliğine sahip olmaları gerekliliğidir. Aksi takdirde standarda göre tarımsal faaliyet kapsamına girmemektedir. Aynı şekilde değişimin yönetilebilir olması, yani tarım işletmesi yönetiminin ilgili ürünün biyolojik dönüşümüne fayda sağlayacak şekilde ya mevcut durumunu koruma ya da süreci

kolaylaştırmak amacıyla yapılan değişiklikleri gerçekleştirebiliyor olması gereklidir. Örneğin, mevcut ormanların tahribatı yoluyla yapılan ormancılık tarımsal faaliyet kapsamında yer almamaktadır. Okyanus ya da denizlerden elde edilen balıkların yönetilememesi sebebiyle tarımsal faaliyet kapsamında değildir. Biyolojik değişim sonucunda değişimin ölçülebilir olmasından kasıt, değişim neticesiyle elde edilen hasatın biyolojik dönüşüm öncesine kıyasla kalitesinde genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü gibi değişimin veya miktarında soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısının ölçülebilir olması gerekmektedir. Bu özelliklerin tamamını bir arada barındıran faaliyetler tarımsal faaliyetler kapsamında yer alır.

TMS 41 standardına göre canlı varlıkların ölçülmesi ilk kayda alındıkları ya da bilanço düzenlenme tarihindeki değeri ilgili varlığın o tarihteki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi ile ölçülür. Lakin standartta gerçeğe uygun değerin kullanımı hususunda iki durumda muafiyet söz konusudur. (a) ilk muafiyet durumu canlı varlığın edinim süresiyle raporlama süresi arasında çok az bir süre farkının olması. Örneğin, raporlama gününden hemen önce ekilmiş olan meyve fideleri alış maliyetiyle ölçülebilir. (b) ikinci durumda ise canlı varlığın edinim tarihi ile bilanço tarihi arasındaki zaman zarfında biyolojik dönüşümün ilgili canlı varlığın fiyatı üzerinde ehemmiyetli bir etkisinin bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanmayabilir. Çünkü her iki durumda da canlı varlığın edinim bedeliyle gerçeğe uygun değeri ya aynı seviyede ya da birbirlerine çok yakın seviyelerde gerçekleşecektir.

2.2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar

Tarımsal faaliyetler kapsamında gerçekleşen işlemlerin ya da edinimlerin muhasebe kayıtlarına alınması, diğer bir deyişle aktifleştirilebilmesi için ilgili varlığın aşığıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir:

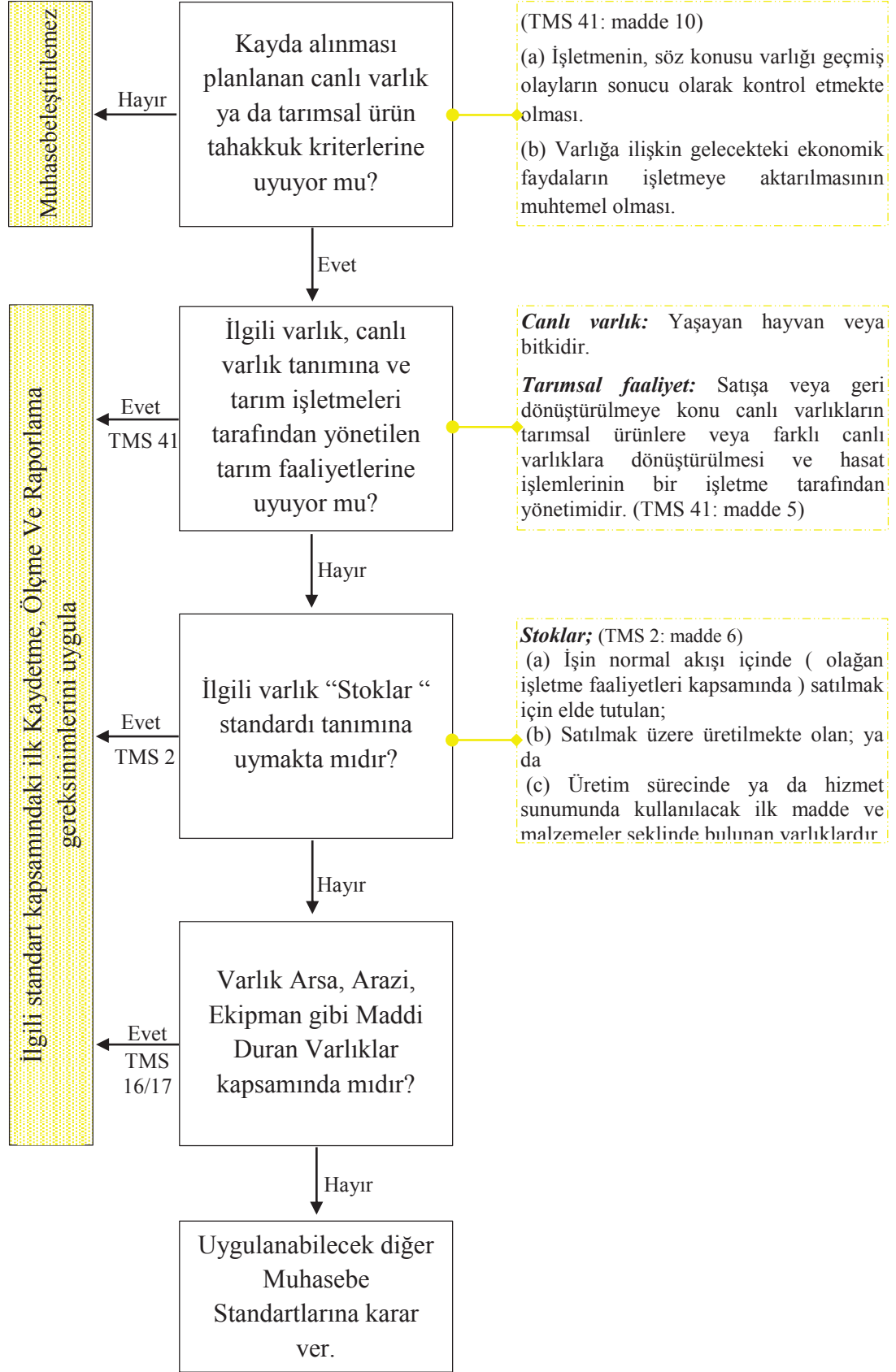
- i. Kayda alınacak varlığın kontrolünün işletmede olması,
- ii. İlgili varlıktan gelecekte sağlanacak ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,

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. Bu üç kriter varlık ve borçlar için tahakkuk kriterleridir.

Şekil 4'te canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi hususunda izlenecek yol gösterilmeye çalışılmıştır. İlgili şekilde görüleceği üzere bir varlığın ilk önce muhasebeleştirilme ölçütlerine uyup uymadığına bakılır. Diğer bir deyişle, aktife alınma kıstasları açısından değerlendirilir. Bu kıstaslar çalışmanın “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar” başlığı altında sıralanmıştır.

Söz konusu canlı varlık ya da tarımsal ürün bu kıstaslara uyuyorsa, bir sonraki aşamada bu canlı varlık ya da tarımsal ürünlerin hangi standart kapsamında ele alınacağına karar verilmelidir. Uygun standarda karar verildikten sonra ilgili standardın ölçme, kaydetme ve raporlama gereksinimleri yerine getirilerek canlı varlıklar ve tarımsal ürünler muhasebeleştirilirler. Şekil 4'de canlı varlık ve tarımsal ürünün muhasebeleştirilmesinde karar alma süreci şematize edilmiştir.



Şekil 4: Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünün Muhasebeleştirilmesinde Karar Alma
Kaynak: Van Biljon, M. (2013). *Clarifying fair value accounting challenges in the reporting of biological assets in the public sector by referring to ASGISA-EC*, s.39.

2.2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Muhasebesi

Tarım faaliyetleri ile ilgili olan muhasebe standardı TMS 41, canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değerle değerlemeyi, ilk kayda almadan raporlama tarihine kadar tüm süreçte gerekli kılmıştır. TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardında Gerçeğe Uygun Değer şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır”(TMS 41: madde 8).

Bir varlığın gerçek değeri, ilgili varlığın mevcut durumundan bağımsız değildir. Yani köydeki bir tavuğun, şehir merkezindeki bir pazarda satılan bir tavuğun değeriyle aynı değere sahip olması mümkün değildir. Çünkü köydeki tavuğu, ilgili pazara götürmek için bir takım giderlere (örn. nakliye) katlanması söz konusudur. Bu sebeple, köydeki tavuğun gerçeğe uygun değeri, ilgili canlı varlığın belirtilen piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve ilgili pazara ulaştırılması maliyetlerinin düşürülmesi sonucuyla elde edilir. Dolayısıyla bir canlı varlığın raporlama günündeki gerçeğe uygun değeri ilgili varlığın o an ki mevcut durumuna bağlıdır.

Tarım işletmesi canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler ile ilgili olarak ileri tarihli bir satış anlaşması yapmış ise bu değeri Gerçeğe Uygun Değerler olarak kullanmak ve bu şekilde bir düzeltme yapmak zorunda değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere istekli alıcı ve satıcının bulunduğu aktif bir piyasada oluşan fiyatı yansıtmaktadır (TMS 41: madde 16). Dolayısıyla buradan hareketle canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin erişilebilir bir aktif piyasasının mevcudiyeti durumunda ilgili canlı varlık ya da tarımsal ürün bu piyasada belirlenen fiyat bu varlık ya da ürünler için Gerçeğe Uygun Değerlerini ifade eder. Birden fazla piyasa söz konusu ise tarım işletmesi bu piyasalardan en uygun olanını kullanır (TMS 41: madde 14). Yani maliyet, kazanç ve ulaşılabilirlik alternatifleri değerlendirilerek satış yapılacağı zaman kullanılması muhtemel olan piyasada belirlenen fiyat GUD’yi ifade eder.

Gerçeğe Uygun Değer tespitinde aktif piyasanın olması gerekliliği yukarıdaki açıklamalardan anlaşılmaktadır. Aktif piyasa kavramının tanımı çalışmanın birinci bölümünde yapılmıştır. Kısaca açıklamak gerekirse aktif piyasa ticareti yapılan malların

homojen olduğu, normal şartlar altında bu malların her zaman bir alıcısı ve satıcısı olan ve fiyatların herkese açık (herkes tarafından öğrenilebilir) olduğu piyasa olarak tanımlanmıştır (TMS 41: madde 8). Dolayısıyla bir canlı varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin tespitinde ilk adım olarak aktif piyasanın olup olmadığına bakılmalıdır. Aktif piyasa var ise burada oluşan fiyat ilgili canlı varlık ya da tarımsal ürün için değerlendirme bu fiyat üzerinden gerçekleştirilebilir.

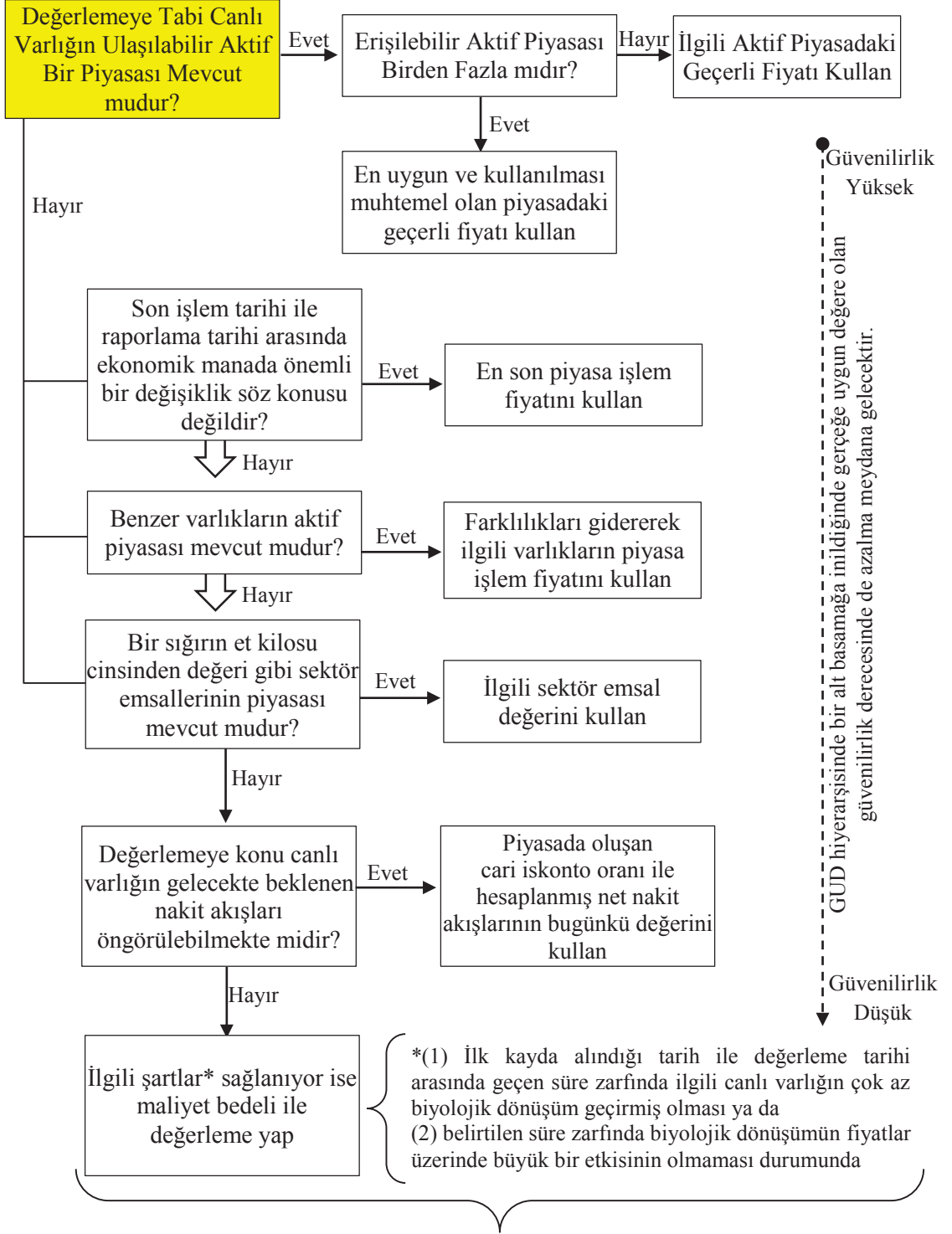
Aktif piyasası olmayan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin GUD ne şekilde tespit edileceği yine tarımsal faaliyet standardında belirtilmiştir. Aktif bir piyasanın mevcut olmadığı durumlarda ise ilgili standart işlem tarihi ve raporlama tarihi arasında önemli bir ekonomik değişimin söz konusu olmaması şartına bağlı olarak son işlem fiyatının ilgili varlığın fiyatı olarak tayin edilebileceğini söylemektedir. Diğer bir alternatif olarak da benzer varlıkların düzeltilmiş (ayarlanmış) piyasa fiyatları ya da kıyaslama yapılarak fiyatın belirleneceği belirtilmiştir (TMS 41: madde 18). Burada kıyaslama kavramı ile kastedilen örneğin bir sığırın et kilosu cinsinden değeri piyasa emsallerine göre kıyas yapılarak belirlenebilir. Bu alternatiflerin dezavantajı farklı fiyat aralıklarında olabilecektir ve bu durumda da yöneticiler bu rakamlardan kendileri için en avantajlı olanı tercih edip finansal tabloları bir nevi manipüle edebilirler. İlgili standartta bu gibi farklılıkların oluşması durumunda bu farklılıkların nedenleri dikkate alınarak en güvenilir alternatif ile gerçeğe uygun değer tespitinde bulunulması gerektiği vurgulanmıştır.

Tüm bu alternatiflere rağmen gerçeğe uygun değer tespit edilmesi mümkün değil ise TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı 20. maddesinde tarım işletmesinin değerlemeye konu varlığından gelecekte beklenen nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenerek tespit edilen değer ilgili varlığın değerini oluşturur (TMS 41: madde 20). Bazı durumlarda bu yöntem faydalı olabilir çünkü aktif piyasası olmayan bazı canlı varlıkların an itibarıyla kayda değer bir değere sahip olmamasına rağmen ilgili canlı varlıktan tarımsal işletme açısından gelecekte beklenen yüksek miktarda nakit akışı olabilir. Dolayısıyla bu canlı varlığın 1-2 dönem sonra elde edilecek nakit akışlarının güncel iskonto oranı ile bugüne indirgenmiş değeri ilgili varlığın değerinin tespitinde kullanılacak en doğru yaklaşım olabilir (Thurrun Bhakir, 2010, s. 33).

Son seçenek olarak da maliyet yaklaşımı ile GUD'nin belirlenmesidir. Yalnız bu seçeneğin gerçekleştirilebilmesi iki şarta bağlıdır. (1) İlk maliyetin kayıtlara alındığı tarih ile değerlendirme tarihi arasında geçen süre zarfında ilgili canlı varlığın yok denecek kadar az biyolojik dönüşüm geçirmiş olması ya da (2) belirtilen süre aralığındaki biyolojik dönüşümün ekonomik anlamda (fiyatlar üzerinde) büyük bir etkisinin olmaması durumunda maliyet bedeli gerçeğe uygun değere yakın olacaktır. Dolayısıyla da değerlemede kullanılabilir bir rakamı ifade edecektir. Örneğin, bir meyve bahçesinde raporlama tarihinden kısa bir süre önce dikilmiş meyve fideleri için bu yöntem kullanılabilir. Çünkü bu fidelerin büyümesi uzun zaman alacağından raporlama tarihinden kısa bir süre önce dikilmiş olmaları (ilgili canlı varlığın piyasa değeri tespit edilmesi ve nakit akışlarının bugünkü değerinin takdiri güç olması durumunda) edinim maliyetleri üzerinden değerlemeye olanak tanınmaktadır.

Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi, diğer bir ifadeyle yukarıda belirtilen aktif piyasanın olmaması ve alternatif ölçüm tekniklerinin açık bir şekilde güvenilir olmadığı anlaşıldığında, değerlemeye konu olan canlı varlığın maliyetinden buna ilişkin birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülebilir. Bu durum söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelinceye kadar devam eder. Gerekli şartlar tekrar oluştuğunda anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle değerlemeye tabi tutulur (TMS 41: madde 30). Burada dikkat edilmesi gereken husus bu değerlendirme yönteminin kullanılabilmesi yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında söz konusudur. Canlı varlıklar daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmüş ise, söz konusu varlıklar elden çıkarılana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmeye devam edilir (TMS 41: madde 31).

GUD ile ilgili açıklamalara çalışmanın birçok bölümünde gerektiği zaman değinilecektir. Şekil 5'te sunulan gerçeğe uygun değer'in tespiti hiyerarşisi bu konuyu özetlemektedir.



Tüm bu süreçler sonunda Gerçeğe Uygun Değerin güvenilir bir şekilde tespit edilemeyeceği kesin olarak anlaşılırsa söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

Not: Yukarıdaki varsayımın gerçekleşmesi yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında söz konusudur. Canlı varlıklar daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmüş ise, söz konusu varlıklar elden çıkarılana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmeye devam edilir.

Şekil 5. Gerçeğe Uygun Değer'in Tespiti Hiyerarşisi

2.2.3.2. Amortisman Esasları

Amortisman, bir işletmenin duran varlıklarının faydalı ömürleri üzerinden ayrılan sistematik bir süreçtir. Bir varlığı kullanma maliyetidir. Başka bir ifade ile duran varlıkların ekonomik değerlerinde meydana gelen azalışlardır (Bierman, 2009, s. 111). Amortisman kullanım, aşınma, yıpranma, zaman geçmesi ve tükenme nedeniyle duran varlıkların değerinde meydana gelen azalmayı ifade eder (Kuppapally, 2008, s. 133). Amortisman için yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere bir işletmenin aktifinde yer alan duran varlıklarının raporlama gününde en gerçekçi değerinin yansıtılması hedeflenmektedir.

Bu bölümde çalışmanın konusu kapsamında tarım işletmelerinde amortisman hususu üzerinde durulacak olup, burada çalışmanın amacı doğrultusunda, amortismanlar sadece canlı varlıklar kapsamında ele alınacaktır. Amortisman konusu hem VUK’nda hem de ilgili muhasebe standartlarda açıklanmıştır. VUK’nda tarım işletmeleri için amortismanlar Hayvanlar ve Bitkiler olmak üzere iki gruba ayrılarak ele alınmıştır. VUK’na göre Hayvanlar ve Bitkiler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiştir (VUK, Madde: 276-277). Ayrıca 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde ilgili canlı varlıkların faydalı ömürleri belirtilmiştir.

Standartta ise Tarım İşletmelerinde bir (1) yıldan daha uzun süre bilanço aktifinde yer alan canlı varlıklar (Tarımsal Bitkiler ve Hayvanlar) için amortisman ayırma konusu gündeme gelmektedir. Ancak Tarım işletmesi aktifinde 1 yıl ve daha uzun süre kalan her canlı varlık için amortisman ayrılması söz konusu değildir. Canlı varlıkların amortismanına tabi tutulmaları ancak ilgili canlı varlığın damızlık ya da ilgili canlı varlıktan elde edilen ürünlerden yararlanılması amacıyla elde tutulmaları sonucunda söz konusudur. Gelecekte satılması planlanan canlı varlıklara ya da kesilmek amacıyla besiyeye tutulan canlı varlıklara amortisman uygulanmaz.

Amortismanın canlı varlıklara uygulanmaya başlanılacak dönem ise önem arz etmektedir. Canlı varlıklar işletmede tutulma amaçlarına göre verimli olmaya başladıkları dönem itibariyle amortismanına tabi tutulabilirler. Diğer bir ifade ile bir canlı varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için ilgili canlı varlıktan tarımsal ürün elde

edilmeye direkt ya da endirekt olarak başlanmasıyla söz konusu olmaktadır. Canlı varlıkların büyüme aşamasında, henüz tarımsal ürün üretimine herhangi bir katkılarının olmadığı dönemde amortismanına tabi tutulamazlar.

Bu çalışmanın konusu olan kanatlı hayvan yetiştiriciliği bağlamında amortisman hususunu göz önüne alacak olursak, VUK'ta damızlık tavuklar için 2 yıl olarak belirlenen ekonomik ömür söz konusudur. Ancak, Türkiye'de faaliyet gösteren damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapılan işletmelerde bu canlı varlıklar için standart bağlamında amortisman ayrılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Damızlık kanatlı hayvan yetiştirme süreci toplam 64 haftadır ve bu hayvanlar 25. haftadan itibaren yumurta vermeye başlamaktadırlar. Önceden de belirtildiği gibi bir canlı varlığa ilişkin amortisman ayrılması ancak ve ancak ilgili canlı varlıktan tarımsal ürün elde edilmeye başlanması ile söz konusu olabilir. Bu nedenle damızlık tavukların sadece 40 (64-24) hafta yumurta vermesi, bu canlı varlıkların amortismanına tabi olamayacağını düşündürmektedir. Fakat bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürüne damızlık kanatlı hayvanların kullanım tutarını yüklemek gerekmektedir. Bu canlı varlıklar sadece tek üretim döneminde kullanılması sebebiyle kayıtlı değerlerinin tamamının amortisman olarak ayrılması uygun olacaktır. Diğer bir deyişle %100 amortisman ayrılması uygundur. Böylece damızlık kanatlı hayvanların kullanım bedeli bunlardan elde edilen yumurtalara yüklenmiş olacaktır.

2.2.4. Standarda Göre Raporlama ve Kamuoyuna Açıklanması Gereken Hususlar

Tarımsal faaliyetler standardı (TMS) 41'de tarımsal faaliyetlerin nasıl raporlanması gerektiği ve bu raporlama da açıkça belirtilmesi gereken hususların neler olduğu açıklanmıştır. Bu kısımda ilgili hususlara değinilecektir.

2.2.4.1. Gelirin Raporlanması ve Açıklanması

Tarım ürünlerinin satışı sonucunda elde edilen gelir hiç şüphesiz ki TMS 18 hasılat standardı kapsamına girmektedir. Gelir, canlı varlık ya da tarımsal ürünün satışından kaynaklanan tahsil edilmiş ya da alacak durumuna gelmiş kazanımların gerçek değerini kapsamaktadır. Fakat tarımsal varlık ya da ürünlerin ilk kayda alınmasında ya da değerlemesi sonucunda gerçeğe uygun değerinden ötürü elde edilen kazanç ya da kayıplar sonucu gelirden oluşan değişiklikler TMS 18 hasılat standardı kapsamına

girmez. Diğer bir değişle, gerçeğe uygun değer sonucu sağılanan kazanç ya da kayıplar gelir ya da gider olarak kayıt altına alınabilmelerine rağmen hasılat standardı kapsamına girmemektedir.

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşölerek ilk kayda alınmasında oluşan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten meydana gelen kazanç veya zarar ait olduğu dönemin kâr veya zararında dikkate alınır. (TMS 41: madde 26)

TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardının kapsamına giren gelirler; canlı varlığın ya da tarımsal ürünün ilk kayda alınmasındaki kazanç ya da zarar ile canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşölmesiyle bulunan değerindeki değişimdir.

Yukarıda belirtilen ve standart kapsamına giren (canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmalarından ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan) kazanç ya da zararlar, tarım işletmesinin cari dönem boyunca gelir ya da gider toplamını açıklamaktadır (TMS 41: madde 40). Şunu belirtmek gerekir ki, standart kazanç ya da zararı birbirinden ayırarak muhasebeleştirmeyi gerekli kılmamaktadır. İlk kayda alma ya da değerleme sonucunda oluşan kazanç veya kayıpları cari dönem içerisinde ayırştırmak uygulanabilir olmayabilir.

Kazanç ve kayıpların gelir tablosunda ne şekilde gösterileceği hususunda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında özel olarak belirtilen bir husus söz konusu değildir. Yani, tarımsal faaliyetler sebebiyle elde edilen ve standartta belirtilen kazanç ve zararlar gelir tablosunun içerisinde bir kalem olarak mı, yoksa dipnotlarda mı gösterilmesi gerektiği hususunda bir açıklama yapılmamıştır. Lakin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında gelirlerin gelir tablosunda gösterilmesi gerekli kılınmıştır ve bunların sadece dipnotlarda açıklanması uygun görülmemiştir.

Gider ya da kayıplarla ilgili olarak da yine standartta açıkça belirtilmiş bir uygulama yoktur. Harcamaların hangilerinin aktifleştirilmesi hangilerinin gider yazılması hususunda bir açıklama getirilmemiştir. Fakat ne şekilde kayda alınırsa alınsın gider ya da kayıplarda gelirler gibi raporlanmalıdır.

2.2.4.2. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Gruplandırılması ve Raporlanması

Tarımsal Faaliyet Standardında, tarımsal işletmeye ait olan ve raporlamayı planladığı canlı varlık grubunun tanımlanması gerektiği belirtilmiştir (TMS41: madde 41). Her bir canlı varlık grubunun tanımlanması sayısal olarak yapılabileceği gibi yazılı metin olarak da gerçekleştirilebilir. Tercihen canlı varlık gruplarının sayısal anlamda yapılan tanımlamaları onların tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmış ya da olgunlaşmamış olup olmadıklarına göre ayırmak standartta teşvik edilmiştir.

Canlı varlıkların gruplara ayrılmasıyla gerçeğe uygun değeri tespit etmekte daha kolay olacaktır. Ayrıca tarım işletmesi canlı varlıklarını ya da tarımsal ürünlerini gruplayarak raporlaması, her bir grubun doğasını ve her bir grup için gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanması, finansal ya da finansal olmayan ölçümleri ya da tahminleri kolaylıkla tanımlayabilmeyi sağlar (Hlaciuc, Mihaliuc, & Iancu, 2008).

Tarım işletmesi, örneğin, tüketilebilir canlı varlıklarla taşıyıcı (damızlık vb.) canlı varlıkları ayrı ayrı gruplayabilir. Bu grupların her birinin faaliyetlerinin niteliğini ve bunlara ilişkin dönem içinde ve dönem sonunda tahmin ve ölçüm yöntemlerini açıklayabilir. Bu açıklamalar finansal anlamda olabileceği gibi finansal olmayan verileri de içerebilir. Yapılan bu gruplama işlemi gelecekteki nakit akışları için faydalı bilgiler sağlayabilir. Tarım işletmesi bu şekilde yapmış olduğu her bir grup için ayrıştırma işleminin dayanağını açıklamalıdır (TMS 41: madde 43 ve 46).

2.2.4.3. Gerçeğe Uygun Değer Hakkındaki Açıklamalar

Tarımsal faaliyet standardı TMS 41'de, tarım işletmelerinin, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımların açıklanması gerekir (TMS 41: madde 47). Ayrıca, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki fark ile bu farktan ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ile ilgili de açıklama getirmesi gerekliliği belirtilmiştir (TMS 41: madde 48 – 50a).

Tarımsal faaliyetler gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabidirler. GUD'in güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda, standart bir takım ek açıklamaların yapılmasını zorunlu kılmıştır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında GUD'in güvenilir bir şekilde ölçüleceği varsayımı hakimdir. Lakin bu varsayımın temel koşulu canlı varlıkların aktif bir piyasası yok ise yani piyasa fiyatı (değeri) tespit edilemiyorsa alternatif değerlendirme metotları kullanılması gerekliliği vurgulanmıştır. Alternatif değerlendirme yöntemlerinin de güvenilir olmadığı açık olarak anlaşılıyorsa bu canlı varlık için edinim maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülmesi suretiyle değerlendirme yapılır (TMS 41: madde 30). İşte böyle bir durum söz konusu ise ilgili standardın 54. maddesi tarım işletmesinin aşağıdaki ek bilgilerin de raporlama esnasında açıklanması gerektiğini söylemektedir (TMS 41: madde 54);

- ❖ Canlı varlığın türü,
- ❖ Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- ❖ Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- ❖ Amortisman yöntemi,
- ❖ Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve
- ❖ Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Standart ayrıca yukarıda belirtildiği şekilde GUD'in güvenilir bir şekilde ölçülememesi sonucu olarak daha önceden bir canlı varlık edinim maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulmuş ise ilgili varlığın GUD'nin güvenilir bir şekilde ölçülmesine artık imkan varsa tarım işletmesi bu canlı varlıkla ilgili olarak; varlığın tarifi, Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve bu değişimin etkileri hakkında ek açıklamalar yapmak zorundadır.

2.2.4.4. Devlet Teşvikleri ve Diğer Raporlama Hususları

Devlet teşviklerinin hangi şartlar altında kayıt altına alınabileceği bu bölümün önceki kısımlarında açıklanmıştır. Burada raporlamaya konu olmuş (kaydedilmiş) devlet teşviklerine ait ne tür açıklamaların yapılması gerektiği hususu üzerinde durulacaktır.

Standart kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri hususunda aşağıdaki açıklamaların yapılması öngörülmüştür (TMS 41: madde 57);

- ❖ Finansal tablolarda raporlanan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı;
- ❖ Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve
- ❖ Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Devlet teşvikleri hususunda dikkat edilmesi gereken önemli bir durum ise bu standart (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler) kapsamındaki devlet teşvikleri, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı kapsamında yapılacak işlemlerin konusu değildir (TMS 20: madde 2d).

2.2.4.5. Diğer Açıklanması Gereken Hususlar

TMS 41'de ayrıca tarım işletmesinin tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değeri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıklar var ise bu varlıkları ve bunların defter değerlerini açıklamak zorundadır. Aynı şekilde, canlı varlıkların geliştirilmesinde ya da elde edilmesinde bir taahhütte bulunulmuşsa bunun taahhüt tutarıyla birlikte belirtilmesine ve tarım işletmesinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili finansal risk yönetim stratejileri hususunda açıklama yapılması gerektiği ilgili standardın 49. maddesinde vurgulanmıştır.

Tarımsal faaliyetler doğası gereği birçok riskle karşı karşıya kalabilmektedir. Virüse bağlı bir hastalığın yayılmasıyla hastalık riskine, sel, don ya da aşırı kuraklık olaylarının vuku bulması olasılığıyla iklimsel risklere ve haşere basması gibi diğer doğal risklerle sıklıkla karşı karşıya kalmaktadır. Bu tür bir riskin gerçekleşmesi durumunda ve bunun sonucunda da tarımsal işletmenin gelir ve giderinde önemli ölçüde etkide bulunması durumunda bu olay ve etkileri TMS 41 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı hükümleri gereğince raporlanır (TMS 41: madde 53).

Ayrıca tarım işletmeleri ilgili standarda göre, canlı varlıklarının kayıtlı değerinde bir önceki raporlama günü ile güncel raporlama dönemi arasında GUD farklarından, satın almalarından, hasattan ve işletme birleşmelerinden kaynaklanan kazanç ve kayıpları ya da artış ve azalışları kapsayacak şekilde değişimleri açıklamak zorundadır. Aynı şekilde, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan[†] olarak sınıflanan canlı varlıklara ilişkin azalmalar da açıklanmalıdır. Bununla birlikte, farklı bir para birimiyle raporlama yapan tarımsal işletmeler para biriminin yerel para birimine çevrilmesi durumunda oluşan kur farklarını da açıklamak zorundadırlar (TMS 41: madde 50).

Son olarak, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen ve ilgili varlığın fiziksel değişimi ya da piyasadaki o anki mevcut şartların değişmesi nedeniyle değerinde değişimler oluşabilir. Bu durumda da tarım işletmesi bu değişimden kaynaklanan farklar ve nedenlerini açıklamak zorundadır (TMS 41: madde 51).

2.3. Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Hususundaki Görüşler

Gerçeğe uygun değer, finansal raporlamada önemli bir ölçüm esası olmaya devam etmektedir. Bir varlık için o anda satılacak olursa ya da bir borç için o anda ödenecek olunursa ilgili varlık ya da borcun gerçek değerini yansıtması hususunda bilgi sunmaktadır. Paydaşlara sağlayacağı faydaların üzerinde tartışılıyor olmasına rağmen, son yıllarda, GUD yaklaşımının finansal raporlamada bir ölçüm esası olarak kullanımı gittikçe yaygınlaşmaktadır (PWC, 2013). Uluslararası muhasebe standartlarının birçok yerinde gerçeğe uygun değer kavramıyla karşılaşmak mümkündür. Bir varlık değerlendirme yöntemi olan GUD 13 standartta teşvik edilirken 6 standartta ise referans gösterilmiştir (Demir & Bahadır, 2007, s. 73). Standartlarda bu denli üzerinde durulan ve bu çalışmanın da konusu olan TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardında da teşvik edilen bu model ile ilgili çeşitli çalışmalarda farklı görüşler ortaya konulmuştur. Bu görüşleri GUD ile ilgili olumlu görüş ortaya koyanlar ve GUD ile ilgili olumsuz görüş ortaya koyanlar şeklinde iki alt başlık altında verilmeye çalışılacaktır. Bu görüşlerin verilmiş amacı Gerçeğe Uygun Değer yaklaşımının anlaşılmasını kolaylaştırmaktır.

[†] Satış Amaçlı Elde Tutulan: bir varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması durumunda işletme, derhal satılabilecek durumda olan ve satış olasılığı yüksek olan söz konusu varlıkları satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5: madde 6-7).

2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile İlgili Olumlu Görüşler

GUD yaklaşımıyla ilgili muhasebe bilim dalındaki birçok akademisyen tarafından çeşitli çalışmalarla ele alınmıştır. Bu çalışmalardan bazılarındaki görüşler şu şekildedir:

- ❖ Elad (2004) çalışmasında, tarımsal faaliyet standardı uygulamalarına olumlu görüşünü belirterek canlı varlıkların ya da tarımsal ürünlerin aktif bir piyasası mevcut ise gerçeğe uygun değer, muhasebeleştirme için tarihi maliyet değerinden daha uygun bir uygulama olacağını savunmuştur. Fakat standardın uygulanmasında birçok haklı eleştiri olduğunu da çalışmasında belirtmiş ve bu eleştirileri kısaca şu şekilde sıralamıştır: (1) kazancı ölçme yaklaşımından kaynaklanan ve farklı ülkelerin standardı farklı şekilde ayarlamalarından dolayı standartlaşma hususunda büyük problemler yaşanabilir. (2) Standardın canlı varlıkların her muhasebe döneminde yeniden değerlemesi gereksiniminin yerine getirilmesi özellikle az gelişmiş ülkeler için zahmetli ve maliyetli olacaktır.
- ❖ Barlev ve Haddad (2003) yaptıkları bir çalışmada GUD yaklaşımıyla ilgili oldukça olumlu ve bu yaklaşımla ilgili yüksek beklentiye sahip oldukları izlenimini oluşturan görüşler belirtmişlerdir. Bu çalışmadaki görüşler şu şekilde özetlenebilir; Gerçeğe Uygun Değer yaklaşımı temelli hazırlanan finansal raporlar hissedarların sahip oldukları hisselerinin değerleri ile ilgili (mevcut pazar fiyatını yansıttığı için) doğru bilgiler sunar ve bu hissedarların yöneticilik fonksiyonlarını genişletir. Hissedarlar, yöneticileri hisse değerlerinin korunması talebinde bulunmak ve yöneticilerin faaliyetleri üzerinde hesap sorabilmek için faydalı olacaktır. Ayrıca, GUD yaklaşımının finansal tablolarla ilgili olarak tam bir açıklama sağlayacağını ve bu yaklaşımın şeffaflık ile uyumlu olacağı görüşünü savunmaktadırlar.
- ❖ Bir diğer çalışmada ise GUD raporlama yaklaşımı ile bilanço tahminlerinde analistlerin yeteneklerini geliştirdiği, ancak tam GUD modeli analistlerin net gelir tahmini ile ilgili yeteneklerini azaltacağı sonucuna varılmıştır (Liang & Riedl, 2014). Diğer bir deyişle, araştırmacılar; GUD yaklaşımı temelli hazırlanan bilançonun analistlerin bilançoya bağlı tahminlerinde diğer yaklaşımlarla hazırlanan raporlardan daha gerçekçi olacağını, bununla birlikte

aynı yaklaşımın gelir tablosu için kullanılmasının tahminde bulunmayı güçleştirerek yanılgıya düşürebileceği kanısındadırlar.

- ❖ Argiles ve Arkadaşları (2009) Tarım sektöründe GUD yaklaşımının benimsenmesi ile daha öngörülebilir kazanç verisi sağlanacağı ve bunun sonucunda da yöneticilerin daha sorumlu olacağı düşünüldüğünde, bu durumun vekalet sorununu da azaltacağı görüşünü belirtmişlerdir.
- ❖ Bir diğer çalışma da ise GUD yaklaşımının birçok avantajı ve dezavantajının olduğu, fakat avantajlarının daha fazla olduğu vurgulanarak şu şekilde örneklendirilmiştir. GUD yaklaşımının bir avantajı bir yatırımcının bir hisse senedine yatırım yapmadan önce ilgili şirketin gerçek değerini bilmesi ya da yıllardır şirketin bilançosunda Tarihi Maliyet yaklaşımı ile gösterilen bir arazinin güncel değerinin bilinmesi hususunda fayda sağlamaktadır (Serakibi, 2013).

GUD ile ilgili olumlu görüşlerin belirtildiği çalışmalardan çıkan sonuç genel anlamıyla GUD yaklaşımının başarılı olması için öncelikle aktif bir piyasanın mevcut olması zaruri gibi görülmektedir. Aksi takdirde bu yaklaşımı kullanmanın sübjektifliğe yol açacağı düşünülmektedir. Aktif piyasanın mevcut olması durumunda ise GUD yaklaşımının gerçekçi veriler sunacağı sonucuna varılabilir.

2.3.2. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile İlgili Olumsuz Görüşler

GUD yaklaşımıyla ilgili olumsuz görüş belirten çalışmalar olumlu görüş belirtenlerden daha fazladır. Olumlu görüş belirtmekle birlikte birçok yazar olumlu görüşünün sonuna bu yaklaşımın eksiklerini de eklemiştir. Çalışmanın bu kısmında GUD yaklaşımı ile ilgili olumsuz görüşe sahip araştırmacıların çalışmaları ele alınacaktır. Bu çalışmalardaki görüşler kısaca aşağıda sunulmuştur:

- ❖ UMS 41’de canlı varlıkların hepsi için GUD ile değerlendirme yaklaşımı teşvik edilerek genelleme yapılmıştır. GUD ile değerlendirme her canlı varlık ve tarım ürünü için uygun değildir. Bu genelleme finansal tablolarda sunulan bilgilerin yanıltıcı olmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde gerçeğe uygun değer

tespitinde sistematik bir sistemin olmaması, tarım sektörü içinde kazanç kalitelerinin farklılaşmasına neden olur (Aryanto, 2011).

- ❖ GUD yöntemi ile varlıkların değerlendirilmesi ve raporlanması yatırımcılar için bilgilendirici olabilir, fakat bu bilgi düzeyi, ölçme hataları ve tahminde bulunanlardan (yöneticiler ya da dış değerlendirme uzmanları) kaynaklanan hatalardan etkilenmiş bir bilgi olacaktır (Landsman, 2007).
- ❖ Watts (2003, s. 25) çalışmasında GUD yaklaşımının manipülasyona fazlasıyla açık olduğunu ve buna karşın performans ve değer ölçümünde zayıf kaldığını vurgulamıştır.
- ❖ Elad ve Herbohn (2011) yapmış oldukları çalışmada UMS 41'in uygulamasıyla ilgili olarak 5 husus üzerinde odaklanmışlardır. (1) *Niteliksel karakteristiklerin karşılaştırılması tam anlamıyla başarılamamıştır.* En yaygın kullanılan değerlendirme modeli tarihi maliyet modelidir. GUD yaklaşımını kullananlarda ise çeşitli değerlendirme modelleri kullanılmaktadır. Örneğin: Net Bugünkü Değer, Net Gerçekleşebilir Değer ve Pazar Fiyatı Modeli gibi. Farklı ölçüm modellerinin kullanılması uluslararası tarım sektöründe kazanç kalitelerinin farklılaşmasına neden olmuştur. Ayrıca hiçbir canlı varlık UMS 41'in raporlama gereksinimlerinin tamamını karşılayamaz. (2) *Maliyet faydası kısıtları karşılanmamaktadır.* Canlı varlıkların GUD yaklaşımıyla ölçülmesi ve raporlanması için katlanılan maliyet, bu modelin getirmiş olduğu yararları aşmaktadır. Vergilendirmeden dolayı, bazı ülkelerde UMS 41'i reddetme (uygulamama) eğilimi bir hayli güçlüdür. (3) *Kazanç Oynaklığı.* UMS 41'in gerektirdiği şekilde gerçeğe uygun değerle ölçüm kazanç oynaklığını da arttırmaktadır. (4) *Birçok ülkede standartların uygulanmasını kontrol eden denetçilerin rolü çeşitlilik göstermektedir. Bazı durumlarda denetçi ve yönetim arasında anlaşmazlıklar oluşmaktadır.* (5) *Verilerin güvenilmez olması.* Bazı tropikal bölgelerde yetkililer tarafından belirlenen Kahve, Çay, Kakao ve Muz gibi ticaret mallarının gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır.

- ❖ GUD muhasebesi absürt ve yanıltıcı bilgi üretmeye eğilimlidir. Çünkü eğer değerlendirme beklentiler üzerinden gerçekleşiyorsa bu işlemin sonucu hatalı olacaktır (Rayman, 2007).
- ❖ Kavramsal bağlamda yararları açısından baskın olmasına rağmen, GUD nakit (likit) ve finansal olmayan varlıklar için gönüllülük temelinde, tercihen birincil değerlendirme yöntemi olmamaktadır (Christensen & Nikolaev, 2013).
- ❖ Barth ve Arkadaşları (2012)'nin yapmış oldukları bir çalışmanın sonucunda şu yargıya varmışlardır: GUD muhasebesi, muhasebe bilgilerinin etkisini ve kapsamını azaltmaktadır. Bu sebeple, yönetsel takdir seviyesini de azaltmakta ve muhasebe merkezli işlem yapısını da düşürmektedir.
- ❖ GUD muhasebesi normal (hemen harekete geçmenin gerekli olmadığı) zamanlarda finansal tablolara dalgalanma (volatilité) getirmektedir. Ayrıca kriz zamanlarında dikkat edilmesi gereken kötü etkilerinde ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Laux & Leuz, 2009).
- ❖ Kondraszuk (2014) yapmış olduğu çalışmasında Tarımsal faaliyet standardının gereği değerlemelerin gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla yapılması gerektiğini belirterek, GUD yaklaşımının kullanımının ise varsayımsal (gerçekleşmemiş) finansal tabloların raporlanmasına neden olacağını ve dolayısıyla da haksız bir şekilde yüksek gelir vergilerinin ödeneceği sonucuna varmıştır.

2.3.3. Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ile Tarihi Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması

GUD ve Tarihi maliyet muhasebesi yaklaşımları uzun zamandan beri birçok akademisyen ve standart koyucular tarafından tartışılan bir konu olmuştur. Bu sebeple çalışmalarında bu iki yaklaşımın karşılaştırmasına yer veren yazarların görüşleri şu şekildedir:

- ❖ GUD muhasebesi Tarihi maliyet yaklaşımı ile karşılaştırıldığında finansal tabloların bilgilendirici (bilgi verici) olma potansiyelini arttırmaktadır. Bu şekilde hazırlanmış finansal tablolar şirketlerin şeffaflığına daha fazla katkı sağlayacaktır (Škoda & Bilka, 2012).

- ❖ Varlıkları doğru bir şekilde değerlemek için geleneksel yöntem olan tarihi maliyet yaklaşımı uygulanabilir değildir. Bu sebeple GUD yaklaşımının kullanılması zorunludur. Lakin GUD yaklaşımının birçok avantajı olmasına rağmen bir o kadar da dezavantajı mevcuttur. Son finansal krize GUD yaklaşımının neden olduğunu savunan birçok çalışma vardır (Tinta, 2014).

Tablo 14’te GUD ve Tarihi Maliyet Yaklaşımının karşılaştırması konular bazında yapılmıştır. Sonuç olarak GUD yaklaşımının tarihi maliyet yaklaşımından daha fazla avantajı olduğu birçok çalışmada belirtilmiş olmasına rağmen GUD yaklaşımının eksiklikleri üzerinde de bir hayli durulmuştur. Gerçeğe Uygun Değer ile Tarihi Maliyet yaklaşımlarının her ikisi de faydalı bilgiler üretebilir. Fakat dikkatli ve titiz bir şekilde uygulanmadıklarında yanlış bilgiler üretmeleri kaçınılmazdır. Yüksek kalitede finansal bilgi üretebilmek için bu yaklaşımların titiz bir şekilde uygulanmasına, devlet tarafından desteklenmesine, finansal kurumlar tarafından kontrol edilmelerine, bağımsız denetim ve mevzuat süreçlerine bağlıdır (Greenberg, Helland, & Clancy, 2013). GUD yaklaşımının kesin bir tanımı yapılarak ve tek bir değerlendirme kaynağı belirterek tutarlılığı artırılabilir ve karmaşıklığı azaltılabilir. Öte yandan bu standardın kamu ve kamu haricindeki işletmelerin farklı karakteristiği ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları göz önüne alınarak hazırlanmalıdır (Oncioiu, Oncioiu, & Sim, 2012, s. 87).

Tablo 14. GUD ve Tarihi Maliyet Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

| Kavram/ Konu | Tarihi Maliyet Yaklaşımı | Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı |
|-----------------------------------|--|---|
| Uygunluk ve Güvenilirlik | Raporlanan değerlerin (rakamların) güvenilirliği tartışmasız tarihi maliyet rakamlarının uygunsuzluğundan daha önemlidir. | GUD tahminlerinin uygunluğu her türlü güvenilirlik eksikliğini telafi eder. Aktif olmayan pazarlara dayanarak gerçekleştirilen GUD tahminleri güvenilir olmayabilir. |
| Tutuculuk | Tutuculuğun bir sonucu olarak henüz gerçekleşmemiş zararlar kayda alınırken, olası gelirler gerçekleşmeden kaydedilmez. Bazen varlık değer düşüklüğünü kayda almak agresif muhasebe uygulamaları sonucunu doğurabilir. | GUD yaklaşımından kazanç ve zararların muhasebeleştirilmesinde daha sistematik bir sonuç beklenilmektedir. İdeal olarak, simetrik kayda alma kayıpların muhasebeleştirilmesindeki tutuculuğu korumalı ve hatta mümkün olduğunca arttırmalıdır, fakat kazançların kaydındaki doğrulama standartlarını da düşürmelidir. |
| Hasılat (Gelir) Kayda Alma | Giderleri ölçmek için eşleştirme ilkesi kullanılarak kazançlar ayrılma noktasında, gelirlerin muhasebeleştirilme kıstasları karşılandığı zaman ölçülür. | Hak ve yükümlülüklerin ekonomik değerlerindeki değişime bağlı olarak kazançlar sürekli olarak ölçülebilir. |
| Karmaşık Ticari İşlemler | Tarihi maliyet sisteminde, gözlemlenebilir tarihi maliyetlere bağlı olarak belirli hak ve yükümlülükler seçilerek kaydedilir. | İdeal olarak, bir GUD sistemi karışık ticaret işlemleri ile ilgili tüm hak ve yükümlülükleri tanımlamak, ölçmek ve açıklamak için şirketlere ve onların muhasebecilerine disiplin empoze etmektedir. |
| Ölçme | Tarihi maliyet sistemi muvazaasız tarihi işlem fiyatlarını raporlamaktadır. | GUD muhasebesinde raporlanan değerler, aktif bir pazardaki pazar fiyatı ile indirgenmiş nakit akım ve opsiyon fiyatlama modelleri gibi değerlendirme tekniklerine bağlı olarak ortaya çıkmış değerlerdir. |
| Finansal Raporlama | Tarihi maliyet sistemi ile bazen gelir tablosuna daha fazla odaklandığı hususu tartışma konusu olmuştur. | GUD yaklaşımı Bilanço odaklı geliştirilen bir modeldir. |
| Kazanç/Kar Yönetimi | Tarihi maliyet muhasebesi kazanç yönetimi için fırsatlar yaratır. | GUD konusundaki akademik çalışmalar ve yaşanan muhasebe skandalları gösteriyor ki GUD yaklaşımı kazanç yönetimi için uygun değildir. |

Kaynak: Ramesh, K., & Graziano, C. (2004). Fair Value Accounting: A Status Report.

FERF Issue Alert. s.6-7.

2.4. Tarım Muhasebesi ile İlgili Ulusal Düzenlemeler

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı özünde uluslararası muhasebe standardı (IAS) 41'in Türkçeye uyarlanarak uygulamaya konulan halidir. Dolayısıyla bu kısımda tekrardan standardın işleyişi anlatılarak tekrara düşülmemesi adına Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yön veren kurum/kuruluşlar üzerinde durulacaktır. Ayrıca vergi uygulamaları açısından ülkemizdeki tarımsal muhasebe düzenlemeleri kısaca ele alınacaktır.

2.4.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Esaslar Üzerinde Etkili Olan Kurumlar

Ülkemizde faaliyet gösteren büyük çaplı işletmeler genel olarak iki farklı muhasebe sistemi üzerinden kayıtlarını gerçekleştirmektedirler. Bunun nedeni; (1) Uluslararası yatırımcıları çekebilme ve sermaye piyasasında faaliyet gösterebilmek ve (2) ülkemizdeki vergi düzenlemelerine uygun hareket etmek amacıyla bu kayıtlar gerçekleştirilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere birden fazla kurum muhasebe uygulamalarına yön vermektedir ve bu kurumların uygulamaları bu işletmeler için bağlayıcı nitelik taşımaktadır.

2.4.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu menkul kıymetler borsası işlemlerini düzenler ve borsada işlem gören işletmelerle ilgili düzenlemeler gerçekleştirir. SPK'nın tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi üzerindeki rolü sadece borsaya kote tarım işletmeleri üzerinde gerçekleşmektedir. Tarım faaliyetleri ile ilgili düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bir tebliğ (SPK 31) ile sağlanmaktadır. Tebliğin amacı; “*tarımsal faaliyetle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir*” (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, 2005).

2.4.1.2. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)

1999 yılı sonlarında çıkarılan yasayla muhasebe standartlarının oluşturulması için 9 üyeden oluşan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 2011 yılının sonlarında çıkarılan bir Kanun Hükmünde Kararname ile 2012 yılında TMSK

görevini Kamu Gözetim Kurumuna (KGK) devretmiştir. KGK'na üye veren kuruluşlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB'dur. KGK'na üye gönderen kuruluşlar bir nevi muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olmaktadır. Bu sebeple yukarıda sayılan tüm kuruluşlar Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına etki eden kuruluşlar olarak gösterilebilir. KGK'nun görevi 660 nolu KHK'da şu şekilde belirtilmiştir (KHK/660, 2011):

“Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.”

KGK'nın görevinden de anlaşılacağı üzere Uluslararası Muhasebe Standartlarını ülkemize uyarlayarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadırlar. Dolayısıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı bu kurum tarafından yayınlanmıştır.

2.4.1.3. Bakanlıklar ve Hükümetin Etkisi

Öncelikle bakanlıklar ve hükümetin etkisi yukarıda bahsedilen KGK'ya üye seçiminde görülmektedir. İkinci bir etki olarak da yasalarla yapılan etkidir. Muhasebe uygulamaları tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de yasalara uygun olmak zorundadırlar. Dolayısıyla yasa koyucuların muhasebe uygulamalarına etkisi oldukça yüksektir. Tarımsal Faaliyetlerin uygulanmasında da Vergi Usul Kanununa ve Türk Ticaret Kanununa uyulması mecburiyeti olması sebebiyle tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Maliye Bakanlığı (VUK, Gelir Vergisi Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile) etki etmektedir.

2.4.2. Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı

1965 yılından beri Avrupa'da kullanılmakta olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) sisteminin kullanımına ülkemiz 2008 yılında dahil olmuştur. ÇMVA'nın amacı; tarımsal varlıkların iş analizinin ve gelirlerinin belirlenmesi için çiftliklerden muhasebe

verilerini toplamaktır (European Commission, 2014). Tek bir muhasebe dönemi için 12 aylık gelir, maliyet, girdi, çıktı, istihdam gibi temel veriler toplanmaktadır (FAO, 2006).

Avrupa Birliği tarım tipolojisine göre çiftlikler, tarım sistemleri ve büyüklüklerine göre sınıflandırılmaktadır. ÇMVA önceleri Standart Brüt Kar temelinde bir sınıflandırma yapılmaktayken 2008 yılından itibaren Standart Üretim Çıktıları temelli bir sınıflandırma yapılmaktadır. AB'nin ÇMVA tipolojisinin nedeni standartlaştırılmış karşılaştırılabilirliği arttırmaktır. Üye ülkeler, uygun ve uyumlaştırılmış AB tipolojisini kurmak ve yeni tipolojiyi homojen bir şekilde uygulamak için AB'nin önerdiği metodolojileri uygulamaktadırlar. Takip edilmesi gereken temel ilkeler şu şekildedir (Community Committee for the Farm Accountancy Data Network, 2009):

- ❖ Yalınlaştırma,
- ❖ Üye ülkeler arasında uyumlaştırma ve
- ❖ Üye ülkeler arasında karşılaştırılabilirliği arttırmaktır.

Bu bölümde bahsedilen hususlar temelinde TMS 41 Şekil 6'da özetlemektedir.



Şekil 6. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı Özeti

Buna göre standarttaki tarımsal faaliyetin kapsamı; canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarım faaliyetleri ile ilgili devlet teşvikleridir. Bu kapsamın dışında kalanlar ise arsa, araziler ve tarımsal faaliyetle ilgili olan maddi olmayan duran varlıklar diğer ilgili standartlar kapsamında ele alınmalıdır. Ayrıca tarımsal ürünün aktife alınabilmesi (muhasabeleştirilebilmesi) için (i) ilgili varlığın geçmişteki olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilebilmesi, (ii) gelecekte ekonomik fayda sağlaması ve (iii) GUD'nin güvenilir olarak ölçülebilmesi gereklidir. Tarımsal ürünler hasat noktasına kadar TMS 41 kapsamındadır ve GUD'den satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle değerlendirilir. Hasat sonrasında tarımsal ürünler TMS 2 kapsamında değerlendirilmelidir.

Canlı varlıkların ölçme ve muhasabeleştirilmesi hususunda canlı varlık ilk kez muhasabeleştiriliyor ise GUD'den satış maliyetlerinin düşülmesi ile elde edilen değerden değerlendirilir. Eğer GUD güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ve alternatif değerlendirme yöntemlerinin uygulanması mümkün değil ise maliyet bedeli ile değerlendirilebilir. Fakat ilk kayıtta GUD ile değerlendirme gerçekleştirildiyse ilgili canlı varlık GUD'den satış maliyetlerinin düşülmesi ile değerlemeye devam edilir. GUD ile değerlendirme güvenilir değil ise alternatif değerlendirme yöntemleri kullanılır. Bu da mümkün değil ise maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçümlenir.

TMS 41 kapsamında devlet teşviklerinin muhasabeleştirilmesi, devlet teşviklerinin koşullu olup olmadığına göre değişmektedir. Koşulsuz devlet teşvikleri alındığında ya da alacak haline geldiğinde muhasabeleştirilir. Koşullu devlet teşvikleri ise ancak ve ancak koşulun yerine getirildiği zaman gelir yazılması mümkündür. Aksi halde bu devlet teşvikleri muhasabeleştirilemez.

3. BÖLÜM: KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

Çalışmanın ikinci bölümünde genel itibari ile bahsedilen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hususları bu bölümde kanatlı hayvan işletmeciliği özeline indirgenmeye çalışılacaktır. Bu bölümde kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde muhasebe düzeni, değerlendirme ve maliyetleme işlemleri ile ilgili muhasebe uygulamalarının ne şekilde gerçekleştirilebileceği ele alınacaktır.

3.1. Kanatlı Hayvan (Tavukçuluk) İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Günümüzde tarım faaliyetleri eski tarım faaliyetlerinden daha fazla ticaret odaklı olmaya başlamıştır. İyi bir üretici olmak artık iş'te/ticarette kalabilmek için yeterli değildir. Tarımsal faaliyetlerde ticaret açısından iyi olabilmek için finansal yönetim hususunda iyi olmayı gerektirmektedir. Bununda birinci şartı doğru kayıt tutmaktan geçmektedir. Tarımsal faaliyetlerin yönetimini iyi bir şekilde gerçekleştirmek, tam ve doğru kayıt tutmadan geçer. Tarımsal faaliyet kayıtlarını sadece vergi amaçlı ya da bir yerlere hesap verebilmek amacıyla gerçekleştirmek tarım işletmelerine belirtilen dar kapsamlı faydalar dışında bir yarar sağlamayacaktır. Lakin tam anlamıyla muhasebe standartlarına uygun, maliyet tespitlerinin yerinde yapılarak doğru bilgilerin ortaya konması tarım işletmelerinin sürekliliğini artıracaktır.

Tavukçuluk işletmelerinde diğer işletmelerde olduğu gibi muhasebe önemli bir rol üstlenmektedir. Yönetimsel kararlara olan desteği, maliyetlerin tespiti ve en basitinden işletmenin finansal durumunu ortaya koyması bakımından tavukçuluk işletmelerinde muhasebe önem arz etmektedir. Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde maliyetlerin çeşitliliği ve üretim sürecinin farklı aşamalardan oluşması bu işletmelerin canlı varlıklarında ölçme, değerlendirme ve raporlama problemlerini beraberinde getirmektedir. Çünkü damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde büyüme dönemi ve üretim döneminin farklı olması muhasebe uygulamalarında da farklılıklar oluşturmaktadır.

Tüm bu güçlükler ve muhasebenin en doğru veriyi sağlaması gerekliliği, bu işletmelerde değerlendirme ve raporlama konularını güçleştirmekle birlikte önemini de arttırmaktadır.

3.2. Kanatlı Hayvan (Tavukçuluk) İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması

Çalışmanın ilk bölümünde kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinin faaliyet süreçleri hakkında genel bir çerçeve çizilmişti. Bu kısımda ise uygulamanın yapılacağı işletmenin kanatlı hayvan faaliyetlerini ne şekilde yerine getirdiği, diğer bir deyişle üretim sürecini kaba hatlarıyla ele alarak böyle bir işletmede maliyet hesaplamasının ne şekilde olacağından bahsedilecektir. Bu sebeple ilk olarak bir kanatlı hayvan işletmesindeki üretim faaliyetlerini belirterek bu faaliyetler kapsamında katlanılması gereken maliyetleri, makine ve teçhizatları belirterek esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri belirlenecektir.

3.2.1. Kanatlı Hayvan İşletmesi Üretim Faaliyetleri

Bu çalışmada uygulamanın yapılacağı işletme Türkiye'deki diğer bir çok kanatlı hayvan işletmesi gibi kanatlı hayvan yetiştiriciliği ve kesimi işlemlerini entegre tesislerde gerçekleştirmektedir. Entegre üretim, tek bir işletmenin üretim, kuluçka, kesim ve yem üretimini kendi bünyesinde gerçekleştirmesi olarak tanımlanabilir. Kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapılan işletmelerin genel olarak üretim türleri; (a) Damızlık Üretim (b) Et Üretimi, (c) Yumurta Üretimi (d) Yem Üretimi şeklinde sınıflandırılabilir. Bu bölümde belirtilen üretim türlerindeki faaliyetler açıklanacaktır.

3.2.1.1. Damızlık Üretimi

Etlik piliç yetiştiriciliğinin ve yumurta yönlü civciv üretiminin ilk aşaması damızlık kanatlı hayvanların yetiştirilmesidir. Damızlık yetiştiriciliğinde ilk olarak yumurta ya da damızlık civcivlerin yurt dışındaki damızlıkçı firmalardan ithal edilerek veya yurt içindeki damızlık firmasından tedarik edilerek, işletmenin ebeveyn damızlık (grand-parent) tesislerine yerleştirilir. Damızlık civciv üretiminde kullanılacak yumurtalar yurtiçinde ya da yurtdışından tedarik edildikten sonra kuluçkahaneye getirilir. Kuluçkahanede belli bir sıcaklıkta (37.4 °C) belli bir nemlilik ortamında bulunarak 18 günlük kuluçka makinesi sürecinden sonra civcivler çıkım makinesine alınır ve bu makinede 3 gün içerisinde civcivler yumurtalardan çıkmaya başlamaktadır. Dolayısıyla damızlık yumurtaların 21 günlük kuluçkahane üretim süreci tamamlanmış olur.

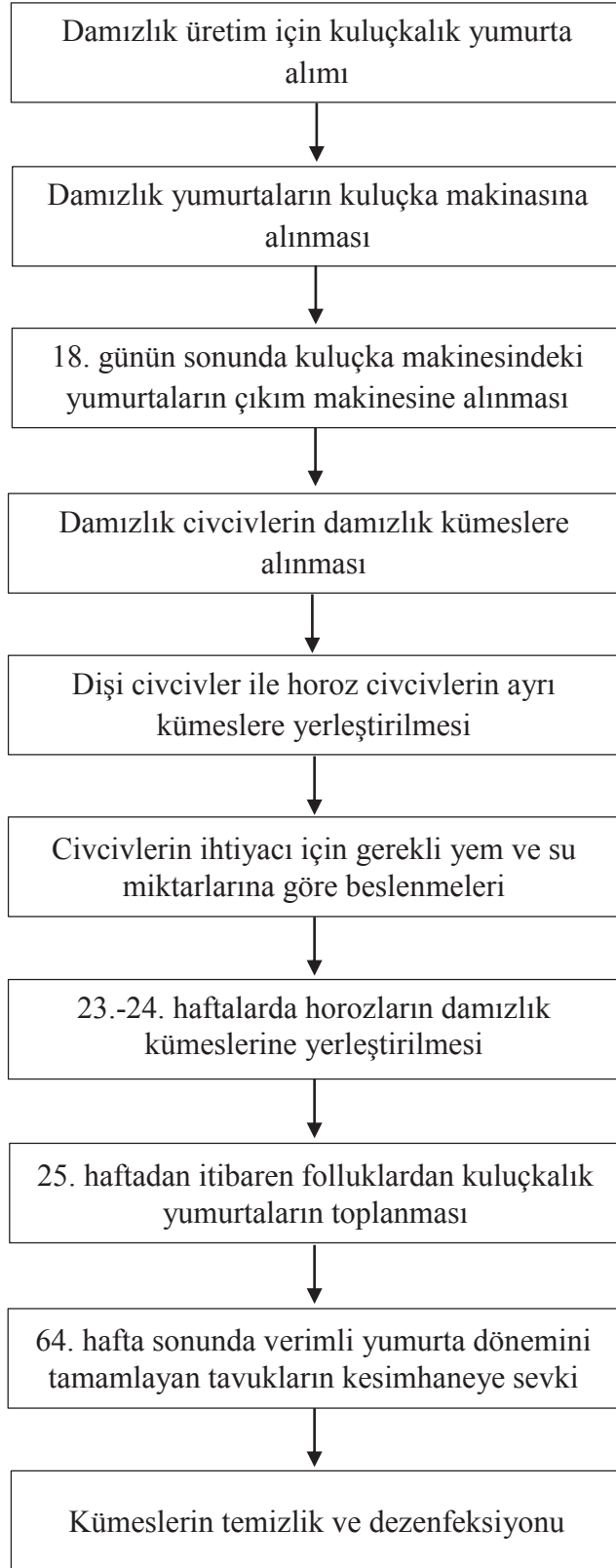
Kuluçkahaneden çıkan 1 günlük damızlık civcivler damızlık kümeslerine alınır. Burada 24. haftaya kadar büyütülen bu civcivlerden 24. haftadan başlanarak 64. haftaya kadar yumurta alınır. Alınan bu yumurtaların tavuk başına adedi ve belli seviyelerdeki fire oranları Tablo 15’te verilmiştir.

Tablo 15. Damızlık Tavukların Ortalama Performans Değerleri

| | |
|---|--------------|
| 64 haftada toplam yumurta sayısı | 180 |
| Kuluçkalık Yumurta | 171 |
| Çıkım Oranı (%) | 85 |
| 23. haftada kümesteki her dişi hayvan başına düşen broiler civciv sayısı | 145 |
| Pik Seviyesi (%) | 84.3 |
| Yetiştirme Dönemi Yaşama Oranı (%) | 94-95 |
| Yumurta Dönemi Yaşama Oranı (%) | 92-93 |

Kaynak: CP Tavukçuluk (<http://www.cpturkiye.com/tr/faaliyet-alanlari/civciv/broiler-damizlik-civciv.html>)

Civcivlerin 1. gün ile 24. gün arasındaki dönemlerine büyüme (yarka) dönemi denmektedir. Bu dönem boyunca kapalı bir kümeste ışık kontrolü sağlanmış bir şekilde büyütülürler. 24. hafta ile 64. hafta arasındaki yumurtlama dönemi ise üretim dönemi olarak adlandırılabilir. İlerleyen kısımlarda damızlık üretim sürecinde katlanılması gereken maliyetler ve kullanılan duran varlık kalemleri açıklanacaktır. Damızlık kanatlı hayvan üretim süreci kuluçkahaneye yumurtaların satın alınmasından başlanarak ile ilgili akış şeması Şekil 7’de verilmiştir.



Şekil 7. Damızlık Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği

3.2.1.2. Et Üretimi

İngilizcede “broiler” olarak geçen kelime Türkiye’de broyler, broiler ve etlik piliç şeklinde tanımlanmaktadır. Burada broiler kelimesi “etlik piliç” olarak kullanılacaktır. Etlik piliç üretimi kuluçkadan çıkan civcivlerin kümese aktarımı ile başlar. Bu kümesler ekseriyetle anlaşmalı çiftliklere ait kümeslerdir fakat işletmenin entegre tesislerinde de etlik tavuk yetiştirme kümesleri olabilir. Kuluçka makinasından çıkan civcivler kümese alınırken kümes yeterli sıcaklıkta ve iyi havalandırılmış olarak önceden hazırlanmaktadır. Bu kümeslerde 45 gün süresince büyütülen civcivler kesime hazır tavuk haline dönüşürler.

Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde kanatlı hayvan eti üretimi ana faaliyetlerden olması sebebiyle burada bu husus üzerinde durulacaktır. Piliç eti üretiminde işletmenin anlaşmalı olduğu çiftliklerden yahut işletme içerisinde yetiştirilen piliçlerin kesimhaneye getirilerek kesim işlemi gerçekleştirilen piliçlerden elde ettiği etleri paketleme sürecine kadar gerçekleştirmiş olduğu sürece et üretim süreci denilmektedir. Bu süreçte yapılan işlemler sonucunda (a) Bütün Piliç, (b) Parça Ürünler (c) İleri İşlem Ürünleri ve (d) Diğer Ürünler ortaya çıkmaktadır. Et üretimi sürecinde gerçekleştirilen (45 günlük büyüme dönemi) faaliyetler ilerleyen kısımlarda maliyet temelli olarak detaylandırılacaktır.

3.2.1.3. Yumurta Üretimi

Yumurta üretimi faaliyeti diğer yumurta üretim (Damızlık ve etlik piliç) faaliyetleri ile karıştırılmamalıdır. Bu sebeple yumurta üretimini burada sofralık yumurta üretimi olarak adlandırmak doğru bir yaklaşım olacaktır. Çünkü işletmede amacına yönelik yetiştirilen damızlık çiftliklerinden elde edilen yumurtalar etlik piliç ya da sofralık yumurta üretimi için ayrılmaktadır. Sofralık yumurta üretimi önceki üretim türleri olan damızlık ve etlik piliç üretim sürecinde belirtilen kuluçka dönemi ile aynı kuluçka dönemine sahiptir. Çıkım makinesinden çıkan yumurtacı tavuklar 24 haftalık büyüme (yarka) dönemlerini tamamladıktan sonra yumurtlama dönemleri olan 24. ile 64. haftalar arasında yumurtlamaları için ilgili tesise alınırlar.

İyi havalandırılan ve gün ışığını taklit eden lambalar kümesin durumuna göre günde 15 saat açık tutulur. Sıcaklık ve nemin kontrol altında tutulduğu bu kümeslerde tavuklara

günde üç öğün ölçülmüş miktarda yem verilir. Bu yem tavukların farklı dönemlerine uygun olarak enerji, protein, vitamin ve mineral gibi birçok gerekli maddeyi ihtiva eden tahıl, soya yağ vb. maddelerin karışımı ile elde edilir. Tavuklar kafeslerine takılı bulunan emzik uçlu musluklardan içer. Tavuklarda yumurta verimi tavuğun cinsine (ırkına), yaşına, beslenme koşullarına, iklim ve mevsimsel olaylara, tavuğun psikolojik durumuna göre birçok faktöre bağlı olarak değişebilmektedir.

Ticari yumurtacı tavukların yumurtlama dönemindeki kafesleri özel eğime sahiptir. Bu eğimle yumurtalar kafesten yuvarlanarak taşıyıcı banda gelir ve belli aralıklarla çalıştırılan taşıyıcı banttan ambalajlama bölümüne aktarılır. Burada belli büyüklüklerine göre ayrılan yumurtalar paketlenerek nakliye edilecekleri zamana kadar soğutucularda bekletilirler.

3.2.1.4. Yem Üretimi

Kanatlı hayvan üretimi yapan işletmelerin bir çoğu aynı zamanda bu yetiştiriciliği desteklemek için yem üretimi de gerçekleştirmektedirler. Aksi durumda yüksek oranlarda maliyete katlanılmasından dolayı etlik ve yumurtalık piliç gelirleri çok düşük kalacağından işletmenin sürekliliği risk altına girecektir.

Kanatlı hayvan yetiştiriciliğinin gerçekleştirildiği işletmelerde genel itibariyle kanatlı hayvan yemi ve damızlık yemler şeklinde iki farklı türde yem üretilmektedir. Ayrıca bu ayrımın altında amacına uygun olarak bu ana yemler iki farklı türde üretilmektedir. Bunlar türlerine ve alt türlerine göre kısaca aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. Kanatlı Hayvan Yemi

- a. Yumurta Tavuğu Yemi
- b. Etlik Piliç Yemi

2. Damızlık Kanatlı Hayvan Yemi

- a. Yumurta Damızlık Yemi
- b. Broiler (Etlik) Piliç Yemi

Bu sınıflandırmanın yapılması yetiştirilecek tavukların farklı amaca hizmet etmesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla amaca uygun bir yetiştirme için tavuklar farklı içeriklerden oluşan yemler ile beslenmektedir. Ayrıca üretilen bu yemler yetiştirilen tavukların büyüme dönemlerinde de farklı içeriklere sahiptir. Örneğin, yumurta tavuğu için üretilen yemler civcivlik dönemi, büyüme dönemi, gelişme dönemi, yumurta öncesi ve yumurta sonrası dönemleri için bile farklılaşmaktadır. Bu çalışmanın konusu olmaması sebebiyle yem üretimi konusunda daha fazla detaya girilmeyecektir.

3.2.2. Kanatlı Hayvan İşletmesi Üretim Faaliyetleri ile İlgili Muhtemel Maliyet Kalemleri

Çalışmanın bu kısmında yukarıda belirtilen farklı üretim türleri temelinde genel olarak hangi maliyetlere katlanılacağı ve bu maliyetlerin ne şekilde ve miktarda gerçekleşeceği genel hatlarıyla sunulacaktır.

3.2.2.1. Damızlık Üretim ile İlgili Maliyet Kalemleri

Çalışmanın odaklanacağı konu olan damızlık üretim ile ilgili maliyet kalemleri bu kısımda detaylı olarak verilecektir. Bu başlık altında ele alınacak bazı maliyet kalemleri, diğer üretim türlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerden doğacak maliyetler ile benzerlik göstermesi sebebiyle ilerleyen kısımlarda tekrardan ele alınmayacaktır.

- Kuluçka Makinesi ve Kuluçka Çıkım Makinesi

Damızlık üretim sürecinde ithal etmek ya da yurt içindeki damızlık çiftliklerden tedarik etmek suretiyle elde edilen yumurtalar kuluçka makinasına alınır. Yumurtalar kuluçka makinasında 18 günlük belli ısı ve nem ortamında kalır. Kuluçka makinesinde 18 gününü tamamlayan yumurtalardan civciv çıkımlarının gerçekleşmesi amacıyla kuluçka çıkım makinesine alınarak burada 3 gün beklerler ve bu 3 gün zarfında civcivlerin yumurtadan çıkımı sağlanır. Kuluçka Makinesi ve Kuluçka Çıkım Makinesi Duran varlık niteliğinde olup amortisman ayrılması gerektiğinden damızlık üretim aşamasında bir maliyet kalemi teşkil etmektedir. Kuluçka ve kuluçka çıkım makinasının ısı ve yumurtaların hareketi için harcanan elektrik, “elektrik giderleri” başlığı altında incelenecektir.

- ***Nakliye Giderleri***

Civcivler çıkım makinesinden sonra büyüme dönemlerini geçirecekleri damızlık çiftliğine getirilir. Burada 24. haftaya kadar büyütme işlemi gerçekleştirilir. Civcivlerin bu nakil işlemlerinde bir maliyete katlanılmaktadır fakat bu maliyet her işletme için söz konusu olmayabilir. Çünkü kuluçkahane ile yetiştirme çiftliği aynı tesiste entegre olmuşsa burada taşıma işlemlerinde kayda değer bir nakliye maliyeti oluşmayacaktır.

- ***Yem Giderleri***

Önceki bölümde de belirtildiği üzere kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde kullanılan yemler yetiştirilen tavuğun yetiştirilme amacına ve büyüme dönemlerine göre farklılık arz eder. Her faaliyet grubu için farklı bileşenden oluşan yemler aynı zamanda aynı amaca yönelik yetiştirilen tavuklarda yaş dönemleri itibariyle de farklılık göstermektedir. Yemler genel itibariyle besleyici olmalarının yanı sıra canlı varlıkların enerji, protein, mineral, vitamin ve yağ ihtiyaçları gibi birçok ihtiyacı karşılayacak şekilde farklı oranlarda birleşimi gerçekleştirilerek hazırlanmaktadır. Tablo 16'da damızlık yetiştiriciliğinde kullanılacak yemlerin içeriği ile ilgili bilgiler sunulmuştur.

- ***Personel Giderleri***

Kanatlı hayvan yetiştiriciliği faaliyetleri kapsamında damızlık tavuk (et ya da yumurta yönlü), broiler ve yumurtacı tavuk yetiştiriciliği yapılan işletmelerde genel olarak Müdür, Veteriner, İşçi(ler) ve bakım elemanları çalışmaktadır. İşletmenin büyüklüğüne, faaliyet türüne ve kullandığı teknolojiye göre veteriner ve işçi sayılarında değişiklikler mümkündür.

- ***Aşı Giderleri***

Damızlık kanatlı hayvanların üretim dönemine kadar uygun bir şekilde yetiştirilmesi ve üretim döneminde de çok fazla zayıt verilmemesi için işletmenin veterinerleri tarafından belli dönemlerde ve belli dozlarda, genellikle civciv ya da tavukların içme sularına katılarak verilmektedir. Bu aşılar ilk haftalarda daha sık verilmektedir.

Tablo 16. Damızlık Ebeveyn için Dönemsel Yem Muhteviyatı Tablosu

| | Birim | Başlangıç 1 | Başlangıç 2 | Büyüme | Yumurtlama öncesi | Yumurtlama 1 | Yumurtlama 2 | | | | | | |
|------------------------------|-------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|
| Yemleme Yaşı | Gün | 0-21 | 22-42 | 43-105 | 106-168 | 169-245 | 245'ten sonra | | | | | | |
| Enerji per/kg | kcal | 2800 | 2800 | 2600 | 2800 | 2800 | 2800 | | | | | | |
| Aminoasit | | | | | | | | | | | | | |
| Lizin | % | 1,06 | 0,74 | 0,58 | 0,62 | 0,67 | 0,62 | | | | | | |
| Metiyonin ve Sistin | % | 1,30 | 0,98 | 0,87 | 0,94 | 1,04 | 1,01 | | | | | | |
| Treonin | % | 0,72 | 0,57 | 0,45 | 0,48 | 0,53 | 0,50 | | | | | | |
| Valin | % | 0,80 | 0,60 | 0,49 | 0,53 | 0,63 | 0,59 | | | | | | |
| İsoleucine | % | 0,70 | 0,54 | 0,45 | 0,48 | 0,59 | 0,57 | | | | | | |
| Arginin | % | 1,17 | 0,87 | 0,72 | 0,77 | 0,88 | 0,85 | | | | | | |
| Tryptophan | % | 0,19 | 0,15 | 0,14 | 0,15 | 0,16 | 0,15 | | | | | | |
| Lösin | % | 1,23 | 0,84 | 0,77 | 0,83 | 1,04 | 1,00 | | | | | | |
| Ham Protein | % | 19,00 | 17,00 | 14,00 | 15,00 | 15,00 | 14,00 | | | | | | |
| Mineraller | | | | | | | | | | | | | |
| Kalsiyum | % | 1 | 1 | 0,9 | 1,20 | 3 | 3,2 | | | | | | |
| Fosfor | % | 0,45 | 0,45 | 0,42 | 0,35 | 0,35 | 0,32 | | | | | | |
| Sodyum | % | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,15-0,2 | 0,15-0,2 | | | | | | |
| Klorid | % | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | 0,16-0,23 | | | | | | |
| Potasyum | % | 0,40-0,90 | 0,40-0,90 | 0,40-0,90 | 0,60-0,90 | 0,60-0,90 | 0,60-0,90 | | | | | | |
| KG başına Eklenen Mineraller | | | | | | | | | | | | | |
| Bakır | mg | 16 | 16 | 16 | 16 | 10 | 10 | | | | | | |
| İyod | mg | 1,25 | 1,25 | 1,25 | 1,25 | 2,0 | 2,0 | | | | | | |
| Demir | mg | 40 | 40 | 40 | 40 | 50 | 50 | | | | | | |
| Manganez | mg | 120 | 120 | 120 | 120 | 120 | 120 | | | | | | |
| Selenyum | mg | 0,30 | 0,30 | 0,30 | 0,30 | 0,30 | 0,30 | | | | | | |
| Çinko | mg | 110 | 110 | 110 | 110 | 110 | 110 | | | | | | |
| KG başına eklenen Vitaminler | | | | | | | | | | | | | |
| | | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı | Buğday Beslenme Bazlı | Darı Beslenme Bazlı |
| Vitamin A | IU | 11000 | 10000 | 11000 | 10000 | 11000 | 10000 | 11000 | 10000 | 12000 | 11000 | 12000 | 11000 |
| Vitamin D3 | IU | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 | 3500 |
| Vitamin E | IU | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Vitamin K | mg | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| Tiyamin (B1) | mg | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Riboflavin (B2) | mg | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 12 | 12 | 12 | 12 |
| Nikotinik asit | mg | 30 | 35 | 30 | 35 | 30 | 35 | 30 | 35 | 50 | 55 | 50 | 55 |
| Pantotenik Asit | mg | 13 | 15 | 13 | 15 | 13 | 15 | 13 | 15 | 13 | 15 | 13 | 15 |
| Piridoksin (B6) | mg | 4 | 3 | 4 | 3 | 4 | 3 | 4 | 3 | 5 | 4 | 5 | 4 |
| Biyotin | mg | 0,20 | 0,15 | 0,20 | 0,15 | 0,20 | 0,15 | 0,20 | 0,15 | 0,30 | 0,25 | 0,30 | 0,25 |
| Folik Asit | mg | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 1,50 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Vitamin B12 | mg | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |

Kaynak: Parent Stock Nutrition Specifications - Aviagen, January, 2013.

4. Altlık Gideri

Altlık gideri, damızlık kümeslerde kanatlı hayvanların büyüme ve üretim dönemlerinde kümes zeminine doğrudan temas etmemeleri için yayılan talaş ve benzeri malzemelerden oluşmaktadır. Bu malzeme kümesin durumuna, kümesin bulunduğu yerin iklim şartlarına ve buna benzer ısıya etki eden faktörlere göre yayılma miktarı değişmektedir. Fakat ortalama olarak metrekare başına 6 kg talaş gelecek şekilde yayım gerçekleştirilmektedir.

5. Diğer Giderler

Kanatlı hayvan yetiştiriciliği faaliyetleri kapsamında Elektrik giderleri, ısıtma giderleri, altlık giderleri ve üretim için gerekli diğer giderlerden oluşmaktadır. Bu giderler ile ilgili detaylar çalışmanın uygulama bölümünde verilecektir.

3.2.2.2. Et Üretimi ile İlgili Maliyet Kalemleri

Kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde bir diğer faaliyet türü olan Beyaz Et Üretimi faaliyeti genel olarak işletmede başlayıp anlaşmalı çiftliklerde devam eden ve en sonunda tekrar işletmede biten üretim sürecinden oluşmaktadır. Buradaki maliyet kalemlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- ❖ Kuluçkalık Yumurta Maliyeti,
- ❖ Kuluçkahane Maliyetleri,
- ❖ Etlik Piliç Cıvcıvlerin Anlaşmalı Kümeslere Nakli Gideri,
- ❖ Anlaşmalı Çiftliklere Gönderilen Yemlerin Maliyeti,
- ❖ Çiftlik Ücreti (kg başına),
- ❖ Kesimhane Maliyetleri,
- ❖ Paketleme Maliyetleri,
- ❖ Depolama Maliyetleri.

Beyaz et üretimi ile ilgili yukarıda sayılan maliyet kalemleri ile ilgili bir takım maliyetler damızlık üretim başlığı altında verildiği için burada sadece anlaşmalı çiftlikler ile ilgili maliyet kalemleri açıklanacaktır.

İşletme kuluçkahaneden çıkan etlik piliç civcivlerini anlaşmalı kümeslere nakletmek için bir maliyete katlanmaktadır. Ayrıca bu çiftliklere gerekli miktarda yem de verilmektedir ve bu maliyet kalemi de işletme tarafından karşılanmaktadır. İşletme anlaşmalı olduğu çiftliklere ise yetiştirilen tavukların kilogramları üzerinden bir hesaplama yaparak ilgili çiftliğe ödeme yapmaktadır. 45 günü tamamlayan etlik piliçler anlaşmalı çiftliklerden işletmenin kesimhanesine getirilirler. Bundan sonraki aşamada kesimhane maliyeti, paketleme ve soğuk hava deposu maliyetleri oluşmaktadır.

3.2.2.3. Yumurta Üretimi ile İlgili Maliyet Kalemleri

Yumurta üretimi ile ilgili olan maliyet kalemleri genel olarak damızlık üretim ile ilgili olan maliyet kalemleri ile benzerlik arz etmektedir. Yumurta üretiminde farklılaşan maliyet kalemleri aşağıda sıralanmıştır:

- ❖ Yumurta Taşıma Bandı ve Kafes (ilgili duran varlık amortisman vb. giderleri) Maliyetleri,
- ❖ Yumurta Ebat Sınıflandırma Maliyeti,
- ❖ Paketleme Maliyeti,
- ❖ Soğuk Hava Deposu Maliyeti.

Yumurta üretiminde katlanılan maliyetlerden olan yumurta taşıma bandı, kafeslerde yer alan yumurtacı tavukların yumurtalarının bu banda düştükten sonra belli dönemlerde bant çalıştırılarak yumurtalar büyüklüklerine göre ayrıştırılarak paketleme birimine gelir. Burada belli sınıflara göre ayrılmış yumurtalar paketlenir ve sevkiyata hazır hale getirilir. Paketlenmiş yumurtaların sevkiyatının gerçekleştirilmesi için soğuk hava depolarına alınır.

Çalışmanın kapsamı dışında olması sebebiyle Yem Üretimi ile ilgili maliyet açıklaması yapılmayacaktır.

3.2.3. Damızlık Kanatlı Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanması

İşletme canlı varlıklarını ya da tarımsal ürünlerini kayda alabilme kıstasları ikinci bölümde belirtilmişti. Buna göre burada bu kıstasları sağlayan canlı varlıklar ve tarım ürünleri üzerinden açıklama yapılacaktır. Damızlık kanatlı hayvan üretimi gerçekleştirilirken canlı varlıklara ilişkin farklı dönemlerin (yarka dönemi, üretim

dönemi) mevcudiyeti değerlendirme hususunda güçlükler teşkil etmektedir. Bu çalışmada değerlendirme, maliyet bedelleri üzerinden tespit edilerek standart kapsamında GUD'den satış maliyetlerinin düşürülmesi sonucu oluşan kazanç ya da zararların ne şekilde raporlanacağından bahsedilecektir. Satış maliyetleri kavramından kasıt satışa hazır tutma maliyetleridir.

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde satın alınarak kuluçkahaneye getirilen yumurtalar 150 – İLK MADDE VE MALZEME hesabında izlenecektir. İlgili yumurtalar damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği amacı ile alındığı için kuluçka makinalarına alınmalarında ve burada gerçekleştirilecek doğrudan ya da dolaylı giderler 258 – YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenecektir. Bu hesapta biriken giderler kuluçkahaneden çıkan civcivlerin damızlık kümeslere alınmasıyla yine aynı hesapta takip edilmesi uygun olacaktır. Lakin civcivlerin kuluçkahanede mi yoksa damızlık kümeslerde mi olduğunun raporlanabilmesi için yardımcı hesaplardan yararlanılmasında fayda vardır. Bu sebeple yapılmakta olan yatırımlar hesabının alt hesabı olarak 258.01. KULUÇKADAN ÇIKAN CİVCİVLER alt hesabı olarak ilgili asli hesabın alt hesabı olarak belirtilmelidir. Kuluçkahaneden damızlık kümeslere sevk edilen damızlık civcivler ise aynı asli hesabın altında yer alan 258.02. DAMIZLIK KÜMESLERDEKİ CİVCİVLER hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Damızlık civcivlerin 1. hafta ile 24. haftalar arasında bu canlı varlıkların büyüme dönemi olması sebebiyle burada katlanılan maliyetler yapılmakta olan yatırımlar hesabına yansıtılmalıdır.

24. haftadan sonra damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde üretim dönemine geçilmesi sebebiyle Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda bu haftaya kadar biriken maliyetlerin farklı bir MDV hesabına aktarılması gerekmektedir. TDHP'de bu husus ile ilgili uygun hesabın olmaması sebebiyle yeni bir hesap önerisinde bulunulması gerekmektedir. Burada TDHP'de boş bırakılan hesap grubu olan 21'li grup altında bir hesap kullanılabilir. 21. CANLI VARLIKLAR hesap grubu tarımsal faaliyetlere konu işletmeler için kullanılabilir. Bu hesap grubu altında 210 – CANLI KÜMES HAYVANLARI asli hesabı tanımlanabilir. Bu grup altında da damızlık amacı ile elde tutulan kümes hayvanları ile yumurtacı tavukların birbirinden ayrılması için yardımcı hesaplar oluşturulması gerekecektir. Maddi duran varlıklara alınan kümes hayvanlarının

belli dönemlerde yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekeceğinden, yeniden değerlendirme sonucu oluşacak değer azalışlarını takip etmeye yönelik olarak bu grubun altında bir asli hesabına açılması uygun olacaktır. Buna yönelik olarak 219- CANLI KÜMES HAYVANLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-) oluşturularak kullanılabilir.

Maddi duran varlıklarda yer alan canlı varlıkların değerlendirme günündeki değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi ile hesaplanan değer arasında bir artış söz konusu ise bu fark bir özkaynak hesabında raporlanmalıdır. Bu farkın kaydedilmesi gereken hesap sınıfı özkaynaklar olmalıdır. Bu sınıf altında kullanılması gereken hesap adı ise “527 - CANLI KÜMES HAYVANLARI YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabıdır (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 383). Standartta ise bu husus “*bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır*” şeklinde açıklanmıştır (TMS 16, madde 39). Dolayısıyla bir canlı duran varlık için yeniden değerlendirme sonucu bir değer artışı söz konusu ise bu artış bilançonun özkaynaklar hesap grubu altında raporlanır ve bununla ilgili tutar aynı zamanda kapsamlı gelir tablosunda belirtilir. Konuyla ilgili detaylı açıklama çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan uygulama kısmında muhasebeleştirme gerçekleştirilerek yapılacaktır.

Aynı şekilde MDV’de yer alan canlı varlıkların değer azalışlarında, diğer bir deyişle, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, MDV değer düşüklüğü söz konusudur. Bu durumda MDV’nin değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir ve oluşan fark ise değer düşüklüğü zararı olarak raporlanır. Lakin bu fark ilgili varlığın önceden yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve değer artışı söz konusu olmuş ise bu değer artışından düşüldükten sonra kalan olursa yeniden değerlendirme azalışı olarak kaydedilir (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 385; TMS 36, madde 59-61). Özetlemek gerekirse, MDV değer düşüklüğü söz konusu olduğunda değer düşüklüğü tutarı maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak duran varlıklar hesap grubu içerisinde aktif düzenleyici bir hesap olarak raporlanması gerekir. Aynı zamanda değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılması gerekmektedir. Fakat bu karşılık ayrılmadan önce ilgili varlık için önceden raporlanmış MDV yeniden değerlendirme artışları söz konusu

ise öncelikle bu hesaptan düşölür. Eğer değer düşöklüğü tutarı önceki değerleme artışı tutarından yüksek ise geriye kalan değer düşöklüğü için karşılık ayrılması uygun olacaktır.

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde damızlık tavuklar maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilip ilgili varlıkların tüm maliyeti yumurtalara yüklenmelidir. Çünkü damızlık kanatlı hayvanlar kuluçkalık yumurtaların elde edilmesi için kullanılmaktadır. Bu hayvanları işletmenin elinde bulundurma nedeni kuluçkalık yumurta elde etmektir, bu sebeple ilgili canlı varlıkların edinim maliyetlerinin tamamı yumurta maliyetlerine yüklenmelidir.

Damızlık kanatlı hayvanlar amortismanına tabi değildir. Çünkü işletmede üretime başladıkları dönem ile işletmedeki faydalı ömürlerini tamamladıkları dönem arasında sadece 40-45 haftalık bir dönem geçmektedir. Bir yılını doldurmayan damızlık tavuklar kesimhaneye gönderilmektedir. Tüm bu açıklamalar kapsamında damızlık kanatlı hayvanlardan elde edilen yumurtalara amortisman giderlerinin yüklenmesi gerçekleştirilememektedir. Lakin ilgili canlı varlıkların elde bulundurulma amaçları sadece damızlık yumurta elde edilmesidir. Aynı zamanda bu canlı varlıklar kümeslerde “*All In - All Out*” (giren tüm damızlık tavuk ve horozların üretim dönemi sonunda kesimhaneye gönderilmesi) sistemi ile üretim gerçekleştirildiğinden ilgili damızlık kanatlı hayvanların üretim dönemi sonundaki değerleri, bunlardan elde edilen yumurtaların tamamına yüklenmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu noktada değerleme ve raporlama problemleri oluşmaktadır. Bu problem ile ilgili tartışma bu çalışmanın dördüncü bölümünde ele alınacaktır.

Yukarıda bahsedilen amortisman ile ilgili hususta, Türkiye vergi mevzuatları açısından damızlık ve yumurtacı tavuklar için faydalı ömür tespit edilmiştir ve vergi mevzuatı açısından amortisman ayrılmasında bir engel söz konusu değildir. Lakin amortisman ayırmanın kıstasları açısından düşünöldüğünde damızlık ve yumurtacı tavukların işletmede amortismanına tabi oldukları dönem kapsamında 1 yılı doldurmadıkları için amortisman ayrılması uygun değildir.

4. BÖLÜM: KANATLI HAYVAN İŞLETMESİNDE TMS 41 KAPSAMINDA BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde kanatlı hayvan işletmesinde TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında bir işletmenin verileri kullanılarak muhasebe uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Verisi kullanılan işletmenin ticaret unvanı rekabet koşulları nedeni ile verilmeyecek olup, kullanılan işletme verileri de gerçek değerleri ile gösterilmeyecektir. Ayrıca ilgili kanatlı hayvan yetiştiricisi işletmesinden alınan veriler hususunda işletmenin paylaşmaktan çekindiği bir takım veriler ise varsayıma dayalı olarak gerçekleştirilecektir.

4.1. Uygulamada İzlenecek Aşamalar

Çalışmanın bu bölümünde Kanatlı Hayvan İşletmesinde gerçekleştirilecek uygulamaların hangi aşamalar doğrultusunda gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Kanatlı hayvan işletmesinde yapılacak uygulamada ilk olarak işletmenin sahip olduğu varlıklar tespit edilerek ilgili varlıkların amortisman hesaplamaları gerçekleştirilecektir. Sonraki aşamada ise maliyetlerin sınıflandırılması direkt ve indirekt maliyetler olarak tahsis edilecektir. Maliyet sınıflandırmasına bağlı olarak indirekt maliyetler için uygun dağıtım anahtarlarının tespiti gerçekleştirilecektir. Daha sonra maliyet hesaplamalarının gerçekleştirilebilmesi için işletme faaliyetlerine ve yapısına uygun olarak esas üretim gider yerleri ile yardımcı üretim gider yerleri ayrımı yapılacaktır. Yapılan bu ayırım doğrultusunda önceden belirlenmiş olan dağıtım anahtarlarına uygun olarak giderlerin gider merkezlerine yüklenmesi gerçekleştirilecektir. Bir diğer deyişle, gider merkezlerine indirekt maliyetler dağıtılarak I., II. ve III. dağıtım gerçekleştirilecektir. Giderlerin gider merkezlerine dağıtılarak elde edilen canlı varlık ya da tarımsal ürün maliyetleri tespit edilecektir. Tespit edilen bu tarihi maliyetler ile kanatlı üretimi ile ilgili olarak gerekli canlı varlıklarda standarda uygun olarak yapılan Gerçeğe Uygun Değer tespiti sonucunda oluşan tutarların karşılaştırılması yapılarak, değerlendirme farklarının oluşup oluşmadığı tespit edilecektir. GUD ile tarihi maliyet esasına göre bulunan maliyet arasında değerlendirme farkları oluşmuşsa, bu farklar TMS 41 standardı çerçevesinde muhasebeleştirilecektir.

Uygulamanın gerçekleştirileceği Kanatlı Hayvan İşletmesinde raporlama dönemi 6 aylık olarak alınacaktır ve katlanılan maliyet kalemleri de 6 aylık tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Ayrıca yapılan ödemelerin tamamı bankalar aracılığıyla yapılacağı varsayılarak, alım satıma ilişkin ya da işçi ücretlerine ilişkin vergi ve diğer kesintiler ihmal edilecektir.

4.2. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler

Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. Balıkesir İli, Bandırma İlçesinde faaliyet gösteren ve faaliyet konusu damızlık civciv üretimi, piliç eti üretimi, karma yem üretimi ve satışı olan bir işletmedir. İşletme birçok kümeste damızlık üretimi gerçekleştirmektedir, lakin bu çalışmada sadece bir kümesten alınan veriler kullanılarak uygulama gerçekleştirilecektir. İşletmenin 01.01.2014 tarihli açılış bilançosu aşağıda verilmiştir.

Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş.

| Aktif | 01.01.2014 Tarihli Açılış Bilançosu (₺) | | Pasif |
|---------------------------|--|--|-------------------------------|
| 1. DÖNEN VARLIKLAR | 5.040.250 | | 3. KISA VAD. YAB. KAY. |
| Bankalar | 4.794.000 | | Banka Kredileri |
| Alacak Senetleri | 246.250 | | Borç Senetleri |
| | | | |
| 2. DURAN VARLIKLAR | 4.035.100 | | 4. UZUN VAD. YAB. KAY. |
| Yer A. ve Yer Ü. D. | 957.000 | | Banka Kredileri |
| - Birikmiş Amort. | (555.250) | | |
| Binalar | 3.170.000 | | 5. ÖZ KAYNAKLAR |
| - Birikmiş Amort. | (1.250.000) | | Sermaye |
| Tesis, Mak. ve Cih. | 1.905.000 | | |
| - Birikmiş Amort. | (537.000) | | |
| Taşıtlar | 550.000 | | |
| - Birikmiş Amort. | (212.000) | | |
| Demirbaşlar | 19.350 | | |
| - Birikmiş Amort. | (12.000) | | |
| | | | |
| AKTİF TOPLAM | 9.075.350 | | PASİF TOPLAM |
| | | | 9.075.350 |

Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 6.774.850 ₺ sermaye'ye sahiptir ve ödenmemiş sermayesi bulunmamaktadır. İşletmenin 2 milyon ₺ toplam finansal borcu vardır ve bu borçların büyük bir bölümü (%87,5) kısa vadeli yükümlülükler kısmında yer alan banka kredileridir. İşletmenin duran varlıkları ile ilgili detaylı bilgiler Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17. 2014 Yılı Duran Varlıklara İlişkin Detaylar ve Maliyet Değerleri

| Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kayıtlı Değer (₺) | Toplam MDV Değeri (₺) |
|--|--------------------------|------------------------------|
| Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri | | 957.000 |
| İmha Çukuru | 25.000 | |
| Atık Su Depolama Çukurları | 15.000 | |
| Yem Deposu (Silosu) | 17.000 | |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 150.000 | |
| Su Arıtma Tesisi | 750.000 | |
| Binalar | | 3.170.000 |
| Kuluçkahane | 1.500.000 | |
| İdari Bina | 670.000 | |
| Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri | 1.000.000 | |
| Tesis, Makine ve Cihazlar | | 1.905.000 |
| Kuluçka Makinesi | 400.000 | |
| Çıkım Makinesi | 350.000 | |
| Yemlik Sistemi | 275.000 | |
| Suluk Sistemi | 175.000 | |
| Isıtma Sistemi | 225.000 | |
| Havalandırma Sistemi | 235.000 | |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları | 115.000 | |
| Folluklar | 75.000 | |
| Jeneratör | 30.000 | |
| Trafo ve Elektrik Sistemi Ekipmanları | 25.000 | |
| Taşıtlar | | 550.000 |
| Soğutuculu Yumurta Taşıma Kamyonu | 490.000 | |
| Renault Fluence Marka Otomobil (2014) | 60.000 | |

Tablo 17'nin devamı

| Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kayıtlı Değer (₺) | Toplam MDV Değeri (₺) |
|-------------------------------------|--------------------------|------------------------------|
| Demirbaşlar | | 19.350 |
| Buzdolabı | 2.000 | |
| Klima | 8.000 | |
| Yazıcı | 1.500 | |
| Masaüstü Bilgisayar | 2.000 | |
| Fırın | 1.750 | |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | 1.900 | |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | 1.750 | |
| Ocak | 450 | |
| | TOPLAM | 6.601.350 |

Kanatlı damızlık hayvan üretimi gerçekleştiren Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. işletmesinde yumurtaların işletmeye gelişinden, damızlık kanatlı hayvanların üretim sürecindeki faydalı ömürlerini tamamlayıp kesimhaneye gönderilene değin geçen üretim sürecine uygun olarak gider merkezleri belirlenmiştir. Buna göre 3 adet Esas Üretim Gider Merkezi (EÜGM), 2 adet Yardımcı Üretim Gider Merkezi (YÜGM) ve 3 adet Yardımcı Hizmet Gider Merkezi (YHGM) tespit edilmiştir. Gider Merkezlerine ilişkin bilgi Tablo 18'de verilmiştir.

Tablo 18. İşletme Faaliyetleri Kapsamındaki Gider Merkezleri

| | |
|---|--|
| Esas Üretim Gider Merkezleri (EÜGY) | Kuluçkahane Esas Üretim Gider Merkezi |
| | Damızlık Kümes Esas Üretim Gider Merkezi |
| | Horoz Esas Üretim Gider Merkezi |
| Yardımcı Üretim-Hizmet Gider Merkezleri (YÜGY) | Havalandırma Yardımcı Üretim Gider Merkezi |
| | Isıtma Yardımcı Üretim Gider Merkezi |
| | Dezenfektasyon Yardımcı Hizmet Gider Merkezi |
| | Aritma ve Kuyu Yardımcı Hizmet Gider Merkezi |
| | Yemekhane Yardımcı Hizmet Gider Merkezi |

Tablo 18’de belirtilen gider merkezlerinde üretim süreci boyunca bir takım maliyetlere katlanılmıştır. Bu maliyetlerin bazıları gider merkezleri ile doğrudan ilişkili olması sebebiyle direkt olarak ilgili gider merkezlerine yüklenebilmektedir. Bazı giderler ise birden çok gider merkezi tarafından kullanıldığı ve doğrudan ilişki kurulamadığı için bu gider merkezleri arasında dağıtımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple Tablo 19’da dönem içerisinde gerçekleşen giderlerin gider sınıflandırılması yapılmıştır. Ayrıca üretim dönemi olan 2014 yılında bu gider kalemlerinin tutar ve miktar cinsinden bilgileri yıllık olarak yer almaktadır.

Tablo 19. 2014 Yılı Maliyet Kalem ve Tutarları

| Maliyet Kalemleri | Maliyet Sınıflandırılması | Yıllık Kullanım | Tüketim Birimi | 2014 Yılı Tutarı (TL) |
|---------------------------------|----------------------------------|------------------------|-----------------------|------------------------------|
| Yumurta Gideri | Direkt | 1.190.000 | Adet | 952.000 |
| Yem | Direkt | 3.545.006 | Kg | 3.191.405,40 |
| Su | Endirekt | 115.600 | M ³ | |
| İşçi Ücret ve Giderleri | Direkt | 8 | Kişi | 216.000 |
| İşçi Ücret ve Giderleri | Endirekt | 6 | Kişi | 162.000 |
| Memur Ücret ve Giderleri | Endirekt | 2 | Kişi | 120.000 |
| Elektrik Gideri | Endirekt | 1.980.000 | Kws | 477.859,70 |
| Dezenfektan Gideri | Endirekt | 495 | Lt | 4.950 |
| Deterjan Gideri | Endirekt | 120 | Lt | 600 |
| Isıtma Gideri (LNG) | Endirekt | 57.670 | Sm ³ | 64.590 |
| Bakım-Onarım Gideri | Endirekt | 350 | Saat | 8.750 |
| Aşı Gideri | Endirekt | | Doz | 57.964 |
| Yemekhane Gideri | Endirekt | 16 | Kişi | 35.040 |

Kuluçkahane bir yılda ortalama olarak 14 kez faaliyet göstermektedir. İlgili faaliyetler için her seferinde 100.000 adet yumurta kuluçkahaneye getirilmekte ve 21 günlük süreç içerisinde yumurtaların civcive dönüşme süreci gerçekleştirilmektedir. 5 günlük bir süre içerisinde tekrar üretim yapılmayarak bu süre zarfında temizlik ve dezenfektasyon işlemi gerçekleştirilmektedir. Kuluçkahaneden farklı amaçlar doğrultusunda üretimi gerçekleştirilen civcivler ilgili kümeslere ya da çiftliklere gönderilmektedir.

Tablo 20. 2014 Yılı İlk 6 Aylık Maliyet Kalem ve Tutarları

| Maliyet Kalemleri | Maliyet Sınıflandırılması | Yıllık Kullanım | Tüketim Birimi | 2014 Yılı İlk 6 Aylık Tutar (TL) |
|---------------------------------|----------------------------------|------------------------|-----------------------|---|
| Yumurta Gideri | Direkt | 595.000 | Adet | 476.000 |
| Yem | Direkt | 808.304 | Kg | 727.473,60 |
| Su | Endirekt | 84.700 | M ³ | |
| İşçi Ücret ve Giderleri | Direkt | 8 | Kişi | 108.000 |
| İşçi Ücret ve Giderleri | Endirekt | 8 | Kişi | 108.600 |
| Memur Ücret ve Giderleri | Endirekt | 2 | Kişi | 60.000 |
| Elektrik Gideri | Endirekt | 1.005.000 | Kws | 242.550,00 |
| Dezenfektan Gideri | Endirekt | 245 | Lt | 2.450 |
| Deterjan Gideri | Endirekt | 60 | Lt | 300 |
| Isıtma Gideri (LNG) | Endirekt | 32.000 | Sm ³ | 35.840 |
| Bakım-Onarım Gideri | Endirekt | 200 | Saat | 5.000 |
| Aşı Gideri | Endirekt | | Doz | 36.174 |
| Yemekhane Gideri | Endirekt | 16 | Kişi | 17.376 |

Damızlık kanatlı hayvan üretimi gerçekleştirilen işletmede raporlama 6 aylık dönemlerde gerçekleştirildiği için ilk 6 aylık maliyet tutarları Tablo 20’de verilmiştir.

Damızlık kanatlı hayvan üretim sürecinin 64 hafta sürmesi sebebiyle 2014 yılında başlayan üretim süreci 2015 yılında da devam etmektedir. 2014 yılı için gerçekleşen maliyet tutarı bilançoda yer alan “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı”nda gösterilecektir. Maliyet kalemleri 2014 yılı için verilecek olup damızlık üretim süreci sadece bir dönem olarak ele alınacaktır ve bu dönem üzerinden maliyet hesaplamaları gerçekleştirilecektir.

Tablo 21. Gider Merkezleri Dağıtım Anahtarları ve Miktarları (2014)

| Gider Merkezleri | Dağıtım Anahtarı | Personel Sayısı (Kişi) | Alan (m ²) | Radyant Sayısı | Su Tüketimi (m ³) | Fan Sayısı |
|----------------------------|------------------------------------|------------------------|------------------------|----------------|-------------------------------|------------|
| Kuluçkahane EÜGM | - | 2 | 750 | 5 | 44.800 | 4 |
| Damızlık Kümes EÜGM | - | 5 | 11.100 | 64 | 68.400 | 40 |
| Horoz EÜGM | - | 1 | 1.100 | 6 | 4.800 [‡] | 4 |
| Havalandırma YÜGM | <i>Fan Sayısı</i> | 1 | - | - | - | - |
| Isıtma YÜGM | <i>Radyant Sayısı</i> | 1 | - | - | - | - |
| Dezenfektasyon YHGM | <i>Alan (m²)</i> | 2 | 200 | 2 | 1.600 | - |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | <i>Su Tüketimi (m³)</i> | 2 | 350 | 4 | - | - |
| Yemekhane YHGM | <i>Personel Sayısı</i> | 2 | 100 | 2 | 800 | 2 |
| TOPLAM | | 16 | 13.600 | 83 | 120.388 | 50 |

Tablo 18’de belirtilen gider merkezlerine ait ve Tablo 19 - 20 maliyet kalemleri tablosunda belirtilen, doğrudan yüklenebilen maliyet kalemlerinin tutarları direkt olarak yüklenecektir. Lakin doğrudan yüklenemeyen fakat Esas Üretim Gider Merkezleri ve Yardımcı Üretim-Hizmet Gider Merkezleri tarafından faydalanılan gider kalemleri dağıtım anahtarları yardımı ile dağıtımları gerçekleştirilecektir. Dağıtım

[‡] 6 aylık dönemi kapsamaktadır.

gerçekleştirilirken maliyetler ilk olarak ilgili gider merkezlerine, daha sonra da yardımcı üretim gider merkezlerinden esas üretim gider merkezlerine aktarılacaktır. Endirekt maliyetler Tablo 21’de belirtilen dağıtım anahtarları yardımı ile gider merkezlerine dağıtılacaktır.

İlk 6 aylık dönemde 89.500 m³’lük su tüketimi gerçekleşmiştir. Tablo 21’de yer alan su tüketimi yıllık tüketim olup ilk 6 aylık dönem için yıllık tüketim aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

| | |
|---------------------|-----------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 20.400 m ³ |
| Damızlık Kümes EÜGM | 63.100 m ³ |
| Horoz EÜGM | 4.800 m ³ |
| Dezenfektasyon YHGM | 750 m ³ |
| Yemekhane YHGM | 450 m ³ |

4.3. Uygulama Örneğinin Çözümü

Verilen veriler ışığında bu bölümde aşağıda belirtilen işlemler gerçekleştirilecektir.

- İşletmenin amortisman giderleri hesaplanıp, bu giderler ilgili gider merkezlerine birinci dağıtım esnasında dağıtılacaktır.
- Her bir gider merkezi için birinci dağıtım gerçekleştirilecektir,
- Birinci dağıtım yapılan YÜGM ve YHGM’lerde biriken maliyet tutarları ilgili dağıtım anahtarları yardımı ile EÜGM’lere dağıtılacaktır.
- İkinci dağıtım sonucunda EÜGM’lerinde oluşan giderlerin ürün bazında yüklemesi gerçekleştirilecektir.

4.3.1. Amortisman ve Tükenme Paylarının Hesaplanması

İşletmenin kuluçkahanedeki, damızlık kümeslerinde ve diğer gider merkezlerinde kullandığı maddi duran varlıklarının ekonomik ömür ve amortisman oranlarına ilişkin bilgiler Tablo 22’de verilmiştir. Amortisman giderleri 2014 yılı için tespit edilmiştir. 6 aylık dönemlerde raporlama gerçekleşeceği için tabloda belirtilen tutarlar birinci 6 aylık döneme de yansıtılacaktır. İlgili raporlama dönemlerinde maddi duran varlık

kalemlerinde herhangi bir azalış ya da artışın söz konusu olmaması ve normal amortisman yönteminin kullanılması sebebiyle ilgili yıl için amortisman tutarları her iki dönem içinde eşit olacaktır. Tablo 22’de amortismana tabi varlıkların ekonomik ömürleri ve amortisman oranlarına bağlı olarak hesaplanan amortisman tutarları verilmiştir.

Tablo 22. Maddi Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları

| Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kayıtlı Değer (₺) | Ekonomik Ömür | Amortisman Oranı | Amortisman Tutarı (₺) |
|--|--------------------------|----------------------|-------------------------|------------------------------|
| Yer Altı ve Yer Üstü Düz. | | | | |
| İmha Çukuru | 25.000 | 15 | 6,67% | 1.667 |
| Atık Su Depolama Çukurları | 15.000 | 10 | 10,00% | 1.500 |
| Yem Deposu (Silosu) | 17.000 | 15 | 6,67% | 1.133 |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 150.000 | 10 | 10,00% | 15.000 |
| Su Arıtma Tesisi | 750.000 | 20 | 5,00% | 37.500 |
| Binalar | | | | |
| Kuluçkahane | 1.500.000 | 40 | 2,50% | 37.500 |
| İdari Bina | 670.000 | 50 | 2,00% | 13.400 |
| Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri | 1.000.000 | 10 | 10,00% | 100.000 |
| Tesis, Makine ve Cihazlar | | | | |
| Kuluçka Makinesi | 400.000 | 10 | 10,00% | 40.000 |
| Çıkım Makinesi | 350.000 | 10 | 10,00% | 35.000 |
| Yemlik Sistemi | 275.000 | 10 | 10,00% | 27.500 |
| Suluk Sistemi | 175.000 | 10 | 10,00% | 17.500 |
| Isıtma Sistemi | 225.000 | 25 | 4,00% | 9.000 |
| Havalandırma Sistemi | 235.000 | 10 | 10,00% | 23.500 |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları | 115.000 | 10 | 10,00% | 11.500 |
| Folluklar | 75.000 | 10 | 10,00% | 7.500 |
| Jeneratör | 30.000 | 10 | 10,00% | 3.000 |
| Trafo ve Elektrik Sist. Ekip. | 25.000 | 10 | 10,00% | 2.500 |
| Taşıtlar | | | | |
| Yumurta Taşıma Kamyonu | 490.000 | 5 | 20,00% | 98.000 |
| Renault Fulence | 60.000 | 5 | 20,00% | 12.000 |

Tablo 22'nin Devamı

| Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kayıtlı Değer (₺) | Ekonomik Ömür | Amortisman Oranı | Amortisman Tutarı (₺) |
|------------------------------|-------------------|---------------|------------------|-----------------------|
| Otomobil | | | | |
| Demirbaşlar | | | | |
| Buzdolabı | 2.000 | 10 | 10,00% | 200 |
| Klima | 8.000 | 10 | 10,00% | 800 |
| Yazıcı | 1.500 | 4 | 25,00% | 375 |
| Masaüstü Bilgisayar | 2.000 | 4 | 25,00% | 500 |
| Fırın | 1.750 | 10 | 10,00% | 175 |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | 1.900 | 10 | 10,00% | 190 |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | 1.750 | 10 | 10,00% | 175 |
| Ocak | 450 | 15 | 6,67% | 30 |
| | | | TOPLAM | 497.145 |

Tablo 22'deki amortisman tutarları hesaplanan her bir MDV kalemi için ilgili gider yerlerine birinci dağıtım sonucunda dağıtılacaktır. Amortisman tutarları yıllık tutarlar olup işletme 6 aylık dönemlerde raporlama gerçekleştirdiği için ilgili maddi duran varlık kalemleri için 6 aylık kısım hesaplanıp muhasebeleştirilecektir.

4.3.2. Birinci Dağıtım (İlk 6 Aylık Dönem)

Bu aşamada işletmede bir raporlama dönemi (6 aylık) boyunca katlanılan maliyet tutarları, gider merkezlerine doğrudan ya da dolaylı olarak dağıtılacaktır. Doğrudan dağıtım, gider merkezleri ile doğrudan ilişkisi bulunan gider kalemleriyle gerçekleştirilecek olup, doğrudan ilişkisi bulunmayan gider kalemlerinin endirekt olarak dağıtımını gerçekleştirilecektir. Endirekt maliyetler dağıtım anahtarları yardımı ile dağıtılacaktır.

4.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İlk madde ve malzeme giderleri direkt ilk madde malzeme giderleri ve endirekt ilk madde ve malzeme giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Direkt ilk madde malzeme giderleri; (i) ürünün bünyesine direkt girer ve esas yapısını oluşturur, (ii) Mamul için ne kadar kullanıldığı ölçülebilir olmalıdır ve (iii) mamul içerisindeki maliyeti ekonomik açıdan önemli ve anlamlı olmalıdır. Bu üç özelliği taşımayan ilk madde ve malzeme maliyetleri yardımcı malzeme ya da işletme malzemesi niteliğinde olup endirekt

maliyetler sınıfında değerlendirilir. İşletmenin Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) maliyetleri Tablo 23'te gider merkezleri temelinde belirlenmiştir.

Tablo 23. Gider Merkezleri Temelinde Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

| DİMM | Kuluçkahane EÜGM (₺) | Damızlık Kümes EÜGM (₺) | Horoz EÜGM (₺) | Toplam (₺) |
|-----------------------|----------------------|-------------------------|-------------------|---------------------|
| Yumurta Gideri | 476.000,00 | - | - | 476.000,00 |
| Yem Gideri | - | 629.276,40 | 98.197,20 | 727.473,60 |
| Civciv | - | 88.155,00 | - | 88.155,00 |
| Horoz | - | - | 12.341,70 | 12.341,70 |
| Toplam | 476.000,00 | 717.431,40 | 110.538,90 | 1.303.970,30 |

Tablo 23'ten de görüleceği üzere, Damızlık Kümesleri toplam kapasitesi 65.300 adet tavuk ve 9.142 adet horoz toplamda 74.442 adet kanatlı hayvandır. Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri ise Tablo 24'de listelenmiştir. Su tüketim gideri Arıtma ve Kuyu YHGM'de oluşan maliyet tutarından oluşmaktadır. Çünkü işletmede kullanılan su kuyudan çekilmektedir ve çekilen bu su arıtma tesisinde arıtılarak işletmenin üretim birimlerine verilmektedir. Bu sebeple ayrıca su gideri tespit edilmeyecektir.

Tablo 24. Endirekt Malzeme Maliyetleri

| Endirekt Malzeme Kalemleri | Tutar |
|---|-------------------|
| Altılık Gideri (Talaş) | 25.614,00 |
| Yakıt Gideri (LNG) | 35.840,00 |
| Gıda Malzemesi Gideri | 17.376,00 |
| Dezenfektan Gideri | 2.450,00 |
| Deterjan Gideri | 300,00 |
| Aşı Gideri | 36.174,00 |
| Toplam Endirekt Malzeme Maliyeti | 117.754,00 |

Tablo 24'te Endirekt malzeme maliyetleri verilmiştir. Bu maliyetlerin bir kısmı gider merkez(ler)i tarafından direkt kullanım sonucu oluşan maliyetlerdir. Bir kısmı ise gider merkezleri ile doğrudan ilişki kurulamayan ve birden fazla gider merkezi tarafından gerçekleştirilen maliyet toplamlarından oluşmaktadır. Bu sebeple her bir maliyet kaleminin hangi gider merkezine ne şekilde dağıtılacağı başlıklar halinde belirtilecektir.

➤ *Altlık Gideri*

İşletmede altlık malzemesi olarak talaş kullanılmaktadır. Kullanılan bu malzeme damızlık tavuk üretimi gerçekleştirilen kümeslerin zeminine metrekare (m²) başına 6 kg gelecek şekilde yayılmaktadır. İşletmedeki kümeslerin toplam alanı 12.200 m²'dir ve ilgili dönemde damızlık civcivler gelmeden önce temizlenmiş kümes alanına 25.614 TL tutarında 73.200 kg talaş yayılmıştır. Bu sebeple bu gider m² bazında Damızlık Kümes ve Horoz EÜGM'ye yüklenmesi gerekmektedir. Buna göre dağıtım aşağıdaki gibi yapılacaktır.

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 25.614 \text{ TL} \div 12.200 \text{ m}^2 = 2,09 \text{ TL/m}^2$$

$$\text{Damızlık Kümes EÜGM} \rightarrow 11.100 \text{ m}^2 * 2,09 \text{ TL/m}^2 = 23.304,54 \text{ TL}$$

$$\text{Horoz EÜGM} \rightarrow 1.100 \text{ m}^2 * 2,09 \text{ TL/m}^2 = 2.309,46 \text{ TL}$$

➤ *Yakıt Gideri*

İşletmede yakıt olarak LNG adıyla bilinen sıvılaştırılmış doğalgaz kullanılmaktadır. Bu yakıt işletmede ekseri kümeslerin ısıtılmasında kullanılmasına rağmen işletmenin diğer birimlerinde de ısınma amaçlı kullanılmaktadır. İşletmede 2014 yılı LNG kullanımı sonucunda 35.840 TL gider oluşmuştur. Bu giderin Tablo 21'de belirtilen radyant sayısı dağıtım anahtarına göre ilgili gider merkezlerine dağıtımı gerçekleştirilecektir. Bu sebeple belirtilen tutar aşağıdaki gider merkezlerine şu şekilde dağıtılacaktır:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 35.840 \text{ TL} \div 83 \text{ adet} = 431,81 \text{ TL/adet}$$

$$\text{Kuluçkahane EÜGM} \rightarrow 5 \text{ Adet} * 431,81 \text{ TL/adet} = 2.159,04 \text{ TL}$$

$$\text{Damızlık Kümes EÜGM} \rightarrow 64 \text{ Adet} * 431,81 \text{ TL/adet} = 27.635,66 \text{ TL}$$

$$\text{Horoz EÜGM} \rightarrow 6 \text{ Adet} * 431,81 \text{ TL/adet} = 2.590,85 \text{ TL}$$

$$\text{Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM} \rightarrow 2 \text{ Adet} * 431,81 \text{ TL/adet} = 863,61 \text{ TL}$$

| | | |
|---------------------|---|---------------------------------------|
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → | 4 Adet * 431,81 TL/adet = 1.727,23 TL |
| Yemekhane YHGM | → | 2 Adet * 431,81 TL/adet = 863,61 TL |

➤ *Gıda Malzemesi Gideri*

Gıda malzemesi yemekhane için doğrudan malzeme niteliğindedir. Bu sebeple burada katlanılan 17.376 TL tutarındaki gıda maliyetlerinin Yemekhane YHGM'ye yüklenmesi gerekmektedir.

➤ *Dezenfektan Gideri*

Dezenfektan malzemesi Kuluçkahane ve Damızlık Kümes EÜGM'lerinin dezenfeksiyonu için kullanılmaktadır. Ayrıca Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM tarafından bir takım günlük işlemlerin yapılmasında kullanılmaktadır. Dezenfektan malzemesi gideri 2014 yılı ilk 6 aylık dönemi itibariyle 2.450 TL tutarında gerçekleşmiştir ve toplam 245 litre dezenfektan malzemesi tüketilmiştir. Bu tüketim miktarının detayları Tablo 25'de verilmiştir. Buna göre Dezenfektan giderinin dağıtımı şu şekilde gerçekleşecektir;

Tablo 25. Gider Merkezlerinin Dezenfektan Tüketim Miktarları

| Kullanıldığı Gider Merkezi | Tüketim Miktarı (Litre) |
|---------------------------------|-------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 20 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 100 |
| Horoz EÜGM | 10 |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | 115 |
| Toplam Tüketim | 245 |

Dağıtım Oranı → $2.450 \text{ TL} \div 245 \text{ Litre} = 10 \text{ TL/Litre}$

Kuluçkahane EÜGM → $20 \text{ Litre} * 10 \text{ TL/Litre} = 200 \text{ TL}$

Damızlık Kümes EÜGM → $100 \text{ Litre} * 10 \text{ TL/Litre} = 1.000 \text{ TL}$

Horoz EÜGM → $10 \text{ Litre} * 10 \text{ TL/Litre} = 100 \text{ TL}$

Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM → $115 \text{ Litre} * 10 \text{ TL/Litre} = 1.150 \text{ TL}$

➤ *Deterjan Gideri*

Deterjan malzemesi yemekhanede kullanılan malzemelerin temizliği için kullanıldığından burada katlanılan maliyet tutarı olan 300,00 TL'nin Yemekhane YHGM'ye doğrudan yüklenmesi gerekmektedir.

➤ *Aşı Gideri*

Damızlık kanatlı hayvanları sağlıklı bir şekilde büyütülmesi için periyodik olarak aşılanmaktadır. Bu aşılar genellikle tavukların içme suyuna katılarak verilmektedir. İşletmede 2014 yılının ilk 6 aylık dönemine ait 36.174 TL'lik aşı giderine katlanılmıştır. Sadece tavukların ve horozların kullandığı bir malzeme olması sebebiyle ilgili tutar Damızlık Kümes EÜGM'ye ve Horoz EÜGM'ye yüklenecektir. Dağıtım anahtarı olarak civciv sayısı kullanılacaktır. Önceden de belirtildiği üzere Damızlık Kümeslerde 65.300 adet dişi civciv 9.142 adet horoz bulunmaktadır. Buna göre dağıtım aşağıdaki gibi olacaktır.

Dağıtım Oranı → $36.174 \text{ TL} \div 74.442 \text{ civciv} = 0.49 \text{ TL/civciv}$

Damızlık Kümes EÜGM → $65.300 \text{ civciv} * 0.49 \text{ TL/Civciv} = 31.731,58 \text{ TL}$

Horoz EÜGM → $9.142 \text{ civciv} * 0.49 \text{ TL/Civciv} = 4.442,42 \text{ TL}$

Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin dağıtım ile oluşan dağıtım sonucu toplamı Tablo 26'de gösterilmiştir.

Tablo 26. Endirekt Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı (İlk 6 Aylık Dönem)

| Endirekt Malzeme | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YÜGM | Arıtma ve Kuyu YÜGM | Yemekhane YHGM | TOPLAM |
|------------------------------|-------------------------|----------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------|
| Altlık Gideri (Talaş) | - | 23.304,54 | 2.309,46 | - | - | - | - | - | 25.614,00 |
| Yakıt Gideri (LNG) | 2.159,04 | 27.635,66 | 2.590,85 | - | - | 863,61 | 1.727,23 | 863,61 | 35.840,00 |
| Gıda Malzemesi | - | - | - | - | - | - | - | 17.376,00 | 17.376,00 |
| Dezenfektan Gideri | 200,00 | 1.000,00 | 100,00 | - | - | 1.150,00 | - | - | 2.450,00 |
| Deterjan Gideri | - | - | - | - | - | - | - | 300,00 | 300,00 |
| Aşı Gideri | - | 31.731,58 | 4.442,42 | - | - | - | - | - | 36.174,00 |
| TOPLAM | 2.359,04 | 83.671,78 | 9.442,73 | - | - | 2.013,61 | 1.727,23 | 18.539,61 | 117.754,00 |

4.3.2.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İşletmede çalışan işçilerin bir kısmı direkt olarak üretimle ilişkilendirilebilirken bir kısmı üretime yardımcı faaliyetler kapsamında iş görmektedirler. Bu sebeple işçilik ücretleri direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre Tablo 27’de direkt işçilik maliyetleri verilmiştir.

Tablo 27. Direkt İşçilik Maliyetleri Tutarı

| Çalışılan Gider Merkezi | 6 Aylık Tutar (₺) |
|-------------------------------------|--------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 27.000 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 67.500 |
| Horoz EÜGM | 13.500 |
| Toplam Direkt İşçilik Tutarı | 108.000 |

Yukarıda direkt işçilik maliyeti verilen işletmenin endirekt işçilik maliyetleri Tablo 28’de verilmiştir.

Tablo 28. Endirekt İşçilik Maliyetleri Tutarı

| Endirekt İşçiliğe Konu Çalışanlar | Yıllık Tutar (₺) |
|--|-------------------------|
| Havalandırma Kontrol Görevlisi | 12.300 |
| Isıtma Kontrol Görevlisi | 12.900 |
| Dezenfektasyon Görevlisi | 25.800 |
| Temizlik Görevlisi | 22.800 |
| Arıtma Tesisi Görevlisi | 12.300 |
| Aşçı | 12.000 |
| Aşçı Yardımcısı | 10.500 |
| Toplam Endirekt İşçilik Tutarı | 108.600 |

Tablo 28’de belirtilen Endirekt İşçilik Maliyetlerinin gider yerlerine dağıtılması için endirekt işçiliğe konu çalışanların gider merkezine ne şekilde fayda sağladığı ve bu sebeple hangi gider merkezine yüklenmesi gerektiği her bir görevli için aşağıda açıklanmıştır.

➤ **Havalandırma Kontrol Görevlisi**

Havalandırma kontrol görevlisi üretim sürecindeki farklı aşamalarda havalandırma gereksinimlerine göre ayarlamalar yapan görevlidir. Bu sebeple 12.300 TL’lik görevli giderinin tamamı Havalandırma YÜGM’ye yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Isıtma Kontrol Görevlisi**

Isıtma kontrol görevlisi üretim süreci esnasında damızlık civcivlerin/tavukların gereksinimlerine göre ısıtma ayarlamaları yapan görevlidir. Bu görevliye ilişkin katlanılan 12.900 TL’lik ücretin Isıtma YÜGM’ye yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Dezenfektasyon Görevlisi**

Farklı birimlerde faaliyetler gerçekleştirilirken canlı varlıkların bu faaliyetlerden kaynaklı hastalık kapma riskine karşı korunması amacıyla dezenfekte işlemini gerçekleştiren görevlilerdir. Bu sebeple, görevlilere ilişkin katlanılan 25.800 TL’lik ücretin, ilk madde ve malzeme maliyetlerinin birinci dağıtımda kullanılan ve Tablo 25’de verilen dezenfektan tüketim litresi dağıtım anahtarı kullanılarak gerçekleştirilecektir. Buna göre dağıtım oranı ve dağıtılacak gider merkezleri şu şekilde gerçekleşecektir;

Dağıtım Oranı → $25.800 \text{ TL} \div 245 \text{ Litre} = 105,31 \text{ TL/Litre}$

| | |
|---------------------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → 20 Litre * 105,31 TL/Litre = 2.106,12 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 100 Litre * 105,31 TL/Litre = 10.530,61 TL |
| Horoz EÜGM | → 10 Litre * 105,31 TL/Litre = 1.053,06 TL |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → 115 Litre * 105,31 TL/Litre = 12.110,21 TL |

➤ **Temizlik Görevlisi**

Temizlik görevlisi farklı birimlerde dezenfektasyon dışında kalan temizlik faaliyetlerini gerçekleştiren personeldir. Bu görevliler birçok farklı birimde görev yapmaları nedeniyle 22.800 TL'lik ücretin ilgili birimlere dağıtım anahtarı yardımıyla dağıtılması uygun olacaktır. Burada kullanılacak en doğru dağıtım anahtarı metrekare (m²) olacaktır (Tablo 21). Buna göre hesaplamalar aşağıda yapılacaktır:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 22.800 \text{ TL} \div 13.600 \text{ m}^2 = 1,68 \text{ TL/ m}^2$$

| | | | |
|---------------------|---|---|--------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → | 750 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 1.257,35 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → | 11.100 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 18.608,82 TL |
| Horoz EÜGM | → | 1.100 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 1.844,13 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → | 200 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 335,29 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → | 350 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 586,76 TL |
| Yemekhane YHGM | → | 100 m ² * 1,68 TL/ m ² = | 167,65 TL |

➤ **Arıtma Tesisi Görevlisi**

Arıtma tesisi görevlisi, sondaj kuyusundan çıkarılan suyun arıtılarak ilgili birimlere aktarılmasının takibini sağlayan kişidir. Bu sebeple 12.300 TL olan Arıtma Tesisi Görevlisi ücretinin Arıtma ve Kuyu YHGM'ye aktarılması uygun olacaktır.

➤ **Aşçı ve Aşçı Yardımcısı**

Aşçı ve Aşçı Yardımcısı işletmenin yemekhanesinde işletme personeline yemek verme hizmetini gerçekleştirmektedir. Aşçı için 12.000 TL'lik ve Aşçı Yardımcısı için 10.500 TL'lik 6 aylık ücret tutarlarını Yemekhane YHGM'ye doğrudan yüklemek uygun olacaktır.

Endirekt işçilik maliyetleri ile ilgili yukarıda yapılan dağıtımların özeti Tablo 29'da verilmiştir.

Tablo 29. Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtımı

| Endirekt İşçilik Maliyetleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | TOPLAM (₺) |
|--------------------------------|------------------|---------------------|------------|-------------------|-------------|---------------------|---------------------|----------------|------------|
| Havalandırma Kontrol Görevlisi | - | - | - | 12.300,00 | - | - | - | - | 12.300,00 |
| Isıtma Kontrol Görevlisi | - | - | - | - | 12.900,00 | - | - | - | 12.900,00 |
| Dezenfektasyon Görevlisi | 2.106,12 | 10.530,61 | 1.053,06 | - | - | 12.110,21 | - | - | 25.800,00 |
| Temizlik Görevlisi | 1.257,35 | 18.608,82 | 1.844,13 | - | - | 335,29 | 586,76 | 167,65 | 22.800,00 |
| Arıtma Tesisi Görevlisi | - | - | - | - | - | - | 12.300,00 | - | 12.300,00 |
| Aşçı | - | - | - | - | - | - | - | 12.000,00 | 12.000,00 |
| Aşçı Yardımcısı | - | - | - | - | - | - | - | 10.500,00 | 10.500,00 |
| Toplam End. İşçilik Tutarı | 3.363,47 | 29.139,43 | 2.897,19 | 12.300,00 | 12.900,00 | 12.445,50 | 12.886,76 | 22.667,65 | 108.600,00 |

İşletmenin bu çalışmaya esas teşkil eden üretim birimi kuluçkahane ve damızlık kümeslerinin memur ücret ve giderleri kalemi olarak Müdür ve Sekreter ücreti yer almaktadır. Bu ücret ile ilgili bir dağıtım yapmak söz konusu değildir. Belirtilen ücret tutarları “770 – Genel Yönetim Giderleri Hesabı”nda muhasebeleştirilip dönem gideri olarak yazılacaktır. Bu sebeple belirtilen gider ile ilgili sadece yevmiye kaydı yapılacaktır. Bu giderlerin detayı Tablo 30’da verilmiştir.

Tablo 30. Memur Ücret ve Giderleri

| Memur Ücret ve Giderleri | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|
| Kuluçkahane ve Damızlık Kümes Yöneticisi | 24.000 |
| Sekreter | 9.000 |
| Toplam Memur Ücret ve Giderleri | 33.000 |

4.3.2.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin kendi bünyesinde gerçekleştiremediği ya da gerçekleştirmesi dışarıdan sağlanmasından daha maliyetli olan bir takım hizmetleri dışarıdan sağlamıştır. Faydalanılan bu hizmetler ve diğer çeşitli borçlar ile ilgili gider kalemleri Tablo 31’de verilmiştir.

Tablo 31. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderler

| Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderler | Yıllık Tutar (₺) |
|--|-------------------------|
| Elektrik Gideri | 242.550,00 |
| Telefon ve Haberleşme Gideri | 1.750,00 |
| Su Gideri (Yönetim Bölümü) | 450,00 |
| Bakım – Onarım Gideri | 25.600,00 |
| Kuyu Suyu Kirası Gideri | 1.250,00 |
| Toplam | 271.600,00 |

Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Gider kalemleri ile ilgili birinci dağıtım şu şekilde yapılmalıdır.

➤ **Elektrik Gideri**

Elektrik tüketimi işletmenin tüm faaliyet birimlerinde gerçekleşmektedir. Gerçekleşen bu gider her bir gider merkezlerine tüketilen kws miktarınca dağıtılacaktır. Gider merkezlerinde tüketilen elektrik kws bilgisi Tablo 32’de verilmiştir. Buna göre Elektrik Giderlerinin dağıtım hesaplanmıştır.

Tablo 32. Gider Merkezlerinin Elektrik Tüketim Miktarları

| Kullanıldığı Gider Merkezi | Tüketilen Miktar (kws) |
|-----------------------------------|-------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 225.275 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 272.750 |
| Horoz EÜGM | 27.275 |
| Havalandırma YÜGM | 60.200 |
| Dezenfektasyon YHGM | 12.500 |
| Aritma ve Kuyu YHGM | 390.000 |
| Yemekhane YHGM | 17.000 |
| Toplam Tüketim | 1.005.000 |

Dağıtım Oranı → $242.550 \text{ TL} \div 1.005.000 \text{ kws} = 0,24 \text{ TL/kws}$

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → $225.275 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 54.368,61 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | → $272.750 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 65.826,38 \text{ TL}$ |
| Horoz EÜGM | → $27.275 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 6.582,64 \text{ TL}$ |
| Havalandırma YHGM | → $60.200 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 14.528,87 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon YHGM | → $12.500 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 3.016,79 \text{ TL}$ |
| Aritma ve Kuyu YHGM | → $390.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 94.123,88 \text{ TL}$ |
| Yemekhane YHGM | → $17.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 4.102,83 \text{ TL}$ |

➤ **Telefon ve Haberleşme Gideri**

Telefon ve haberleşme gideri işletmenin yönetim birimi tarafından gerçekleştirilen bir gider kalemidir. Bu sebeple burada oluşan 1.750 TL'lik gider dönem gideri olarak yansıtılacaktır ve gider merkezlerine yüklenmeyecektir.

➤ **Su Gideri**

Su gideri de telefon ve haberleşme gideri gibi işletmenin yönetim biriminin faydalandığı şebeke suyu giderini göstermektedir. Bu sebeple burada oluşan 450 TL'lik gider dönem gideri olarak yansıtılacaktır ve gider merkezlerine yüklenmeyecektir.

➤ **Bakım - Onarım Gideri**

Bakım onarım gideri, işletmenin ilgili maddi duran varlıklarının verimli çalışabilmesi ve faaliyetlerin aksamaması için gerçekleştirilen, aynı zamanda oluşan arızaları da gidermek için katlanılan maliyet kalemidir. Bu maliyet kalemi için her bir birime ne kadar zaman ayrıldığı, gider merkezleri bazında tespit edilmiştir. Bu sebeple bu gider kaleminde oluşan 25.600 TL'lik maliyet bakım onarım saatleri doğrultusunda gider merkezlerine dağıtmak uygun olacaktır. Bakım-Onarım için gider merkezlerinde gerçekleşen tüketim saatleri Tablo 33'de verilmiştir.

Tablo 33. Gider Merkezlerinin Bakım-Onarım Saatleri

| Kullanıldığı Gider Merkezleri | Tüketilen Miktar (saat) |
|--------------------------------------|--------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 150 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 50 |
| Horoz EÜGM | 12 |
| Havalandırma YÜGM | 40 |
| Isıtma YÜGM | 10 |
| Dezenfektasyon YHGM | 15 |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | 120 |
| Yemekhane YHGM | 7 |
| Toplam Tüketim | 404 |

Dağıtım Oranı → 25.600 TL ÷ 404 saat = 63,37 TL/saat

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → 150 saat * 63,37 TL/saat = 9.504,95 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 50 saat * 63,37 TL/saat = 3.168,32 TL |
| Horoz EÜGM | → 12 saat * 63,37 TL/saat = 760,40 TL |
| Havalandırma YÜGM | → 40 saat * 63,37 TL/saat = 2.534,65 TL |
| Isıtma YÜGM | → 10 saat * 63,37 TL/saat = 633,66 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → 15 saat * 63,37 TL/saat = 950,50 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 120 saat * 63,37 TL/saat = 7.603,96 TL |
| Yemekhane YHGM | → 7 saat * 63,37 TL/saat = 443,56 TL |

➤ ***Kuyu Suyu Kirası Gideri***

Bu gider kalemi işletmenin sondaj açması sonucu yıllık olarak ödenmesi gereken sabit maliyet nitelikli bir gider kalemidir. Burada oluşan gider tutarının tamamının Arıtma ve Kuyu YHGM'ne yüklenmesi uygun olacaktır. İlk 6 aylık dönem için yıllık kira bedelinin yarısı alınmıştır.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin dağıtım tutarlarını gösteren özet Tablo 34'te verilmiştir.

Tablo 34. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı

| Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmet ve Çeşitli Giderler* | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Aritma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|----------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Elektrik Gideri | 54.368,61 | 65.826,38 | 6.582,64 | 14.528,87 | - | 3.016,79 | 94.123,88 | 4.102,83 | 242.550,00 |
| Bakım – Onarım Gid. | 9.504,95 | 3.168,32 | 760,40 | 2.534,65 | 633,66 | 950,50 | 7.603,96 | 443,56 | 25.600,00 |
| Kuyu Suyu Kira Gid. | - | - | - | - | - | - | 1.250,00 | - | 1.250,00 |
| Toplam | 63.873,56 | 68.994,70 | 7.343,04 | 17.063,52 | 633,66 | 3.967,29 | 102.977,84 | 4.546,39 | 269.400,00 |

* Telefon ve Haberleşme Gideri ile Su Gideri tutarları gider merkezlerine yüklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

4.3.2.4. Amortisman Tutarlarının Dağıtımı

Amortisman tutarları dört alt başlık altında incelenip, hesaplanan tutarların birinci dağıtımını her bir MDV hesabı için ayrı ayrı gerçekleştirilecektir. Buna göre amortisman tutarları hesaplanan MDV kalemleri şu şekildedir:

- a) Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerinin Amortismanı,
- b) Binaların Amortismanı,
- c) Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı,
- d) Taşıtların Amortismanı,
- e) Demirbaşların Amortismanı.

➤ Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin yer altı ve yer üstü düzenleri hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tabloda belirtilen tutarlar yıllık tutarlar olup maliyet hesaplama ilk 6 ay için ilgili tutarların yarısı alınarak gerçekleştirilecektir.

Tablo 35. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Tutarları

| Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri | Amortisman Tutarı |
|--------------------------------|-------------------|
| İmha Çukuru | 1.667 ₺ |
| Atık Su Depolama Çukurları | 1.500 ₺ |
| Yem Deposu (Silosu) | 1.133 ₺ |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 15.000 ₺ |
| Su Arıtma Tesisi | 37.500 ₺ |
| Toplam | 56.800 ₺ |

i. İmha Çukuru Amortismanı

İmha çukuru, işletmenin damızlık kümeslerinde ölen civciv ve tavukların salgın hastalığa neden olmaması ve uygun bir şekilde imha edilmesi için açılmış olan çukurlardır. Bu çukurlar için hesaplanan 833,50 TL'lik amortisman giderinin civciv sayısına göre Damızlık Kümes EÜGM ve Horoz EÜGM'ye yüklenmesi uygun

olacaktır. Buna göre damızlık kümeslerde 65.300 adet dişi civciv 9.142 adet horoz bulunmaktadır ve dağıtım aşağıdaki gibi olacaktır:

Dağıtım Oranı → $833,50 \text{ TL} \div 74.442 \text{ civciv} = 0,011 \text{ TL/civciv}$

| | |
|---------------------|---|
| Damızlık Kümes EÜGM | → $65.300 \text{ civciv} * 0,011 \text{ TL/civciv} = 731,14 \text{ TL}$ |
| Horoz EÜGM | → $9.142 \text{ civciv} * 0,011 \text{ TL/civciv} = 102,36 \text{ TL}$ |

ii. Atık Su Depolama Çukuru Amortismanı

Atık Su Depolama Çukuru, işletmenin üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken oluşan kimyasal (dezenfektan) maddelerin çevreye zarar vermemesi için kullanılan çukurlardır. Bu çukurlar için hesaplanan amortisman tutarının kullanılan dezenfektan litre miktarına bağlı olarak dağıtılması uygun olacaktır. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleşecektir.

Dağıtım Oranı → $750 \text{ TL} \div 245 \text{ Litre} = 3,06 \text{ TL/Litre}$

| | |
|---------------------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → $20 \text{ Litre} * 3,06 \text{ TL/Litre} = 61,22 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | → $100 \text{ Litre} * 3,06 \text{ TL/Litre} = 306,12 \text{ TL}$ |
| Horoz EÜGM | → $10 \text{ Litre} * 3,06 \text{ TL/Litre} = 30,61 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → $115 \text{ Litre} * 3,06 \text{ TL/Litre} = 352,04 \text{ TL}$ |

iii. Yem Silosu Amortismanı

Yem silosu damızlık kümeslerdeki canlı varlıklara yem sağlanması için kullanılan yer üstü düzenleridir. Sadece damızlık kümeslere hizmet vermesi sebebiyle yem silosunun amortisman tutarı olan 566,50 TL'nin civcivlere verilen yem miktarı üzerinden dağıtımının yapılması uygun olacaktır. Bu sebeple dağıtım Damızlık Kümesleri EÜGM ve Horoz EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. İlk 6 aylık dönemde Dişi Civcivler 699.199 kg, horozlar ise 109.108 kg yem tüketmişlerdir.

Dağıtım Oranı → $566,50 \text{ TL} \div 808.307 \text{ kg} = 0,0007 \text{ TL/kg}$

| | |
|---------------------|---|
| Damızlık Kümes EÜGM | → $699.199 \text{ kg} * 0,0007 \text{ TL/kg} = 490,03 \text{ TL}$ |
| Horoz EÜGM | → $109.108 \text{ kg} * 0,0007 \text{ TL/kg} = 76,47 \text{ TL}$ |

iv. Su Kuyusu (Sondaj) ve Arıtma Tesisi Amortismanı

Su kuyusundan çıkarılan su arıtılarak işletmenin farklı birimlerinde kullanılmaktadır. Bu sebeple Su Kuyusunun ve Arıtma Tesisinin amortismanı gider merkezlerinin su tüketimi bazında gerçekleştirilecektir. Her iki MDV'nin de aynı dağıtım anahtarıyla dağıtılabılır olması sebebiyle hesaplanan amortisman tutarlarının toplamları alınarak dağıtım gerçekleştirilecektir.

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow (7.500 \text{ TL} + 18.750) \div 89.500 \text{ m}^3 = 0,29 \text{ TL/m}^3$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | $\rightarrow 20.400 \text{ m}^3 * 0,29 \text{ TL/m}^3 = 5.983,24 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | $\rightarrow 63.100 \text{ m}^3 * 0,29 \text{ TL/m}^3 = 18.506,98 \text{ TL}$ |
| Horoz EÜGM | $\rightarrow 4.800 \text{ m}^3 * 0,29 \text{ TL/m}^3 = 1.407,82 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon YHGM | $\rightarrow 750 \text{ m}^3 * 0,29 \text{ TL/m}^3 = 219,97 \text{ TL}$ |
| Yemekhane YHGM | $\rightarrow 450 \text{ m}^3 * 0,29 \text{ TL/m}^3 = 131,98 \text{ TL}$ |

➤ Binalara İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin binalar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tablo 36'daki tutarlar yıllık olup 6 aylık dönem için ilgili tutarlar hesaplanacaktır.

Tablo 36. Binalara İlişkin Amortisman Tutarları

| Binalar | Amortisman Tutarı |
|-----------------------------------|-------------------|
| Kuluçkahane | 37.500 ₺ |
| İdari Bina | 13.400 ₺ |
| Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri | 100.000 ₺ |
| Toplam | 150.900 ₺ |

i. Kuluçkahane Amortismanı

Kuluçkahane amortismanı, Kuluçkahane EÜGM'ye doğrudan yüklenecektir. Çünkü kuluçkahane binasında kuluçka ve yumurta çıkım faaliyetleri gerçekleştirilmekte ve bu faaliyetler için tanımlanan esas üretim gider merkezi kuluçkahane EÜGM'dir.

ii. İdari Bina Amortismanı

İdari bina adından da anlaşılacağı üzere üretim faaliyetlerinin yönetilmesi için kullanılan binadır. Bu binanın üretim ya da diğer yardımcı birimlerle olan ilişkisi direkt ya da endirekt olarak tespit edilememesi sebebiyle dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

iii. Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri Amortismanı

Bu amortisman tutarı damızlık kanatlı hayvan üretiminin gerçekleştirildiği kümeslerin tükenme paylarından oluşmaktadır. İşletmede 11 adet damızlık kanatlı hayvan kümesi mevcuttur. Bu kümeslerden 1 tanesinde ilgili dönemde horozlar bulunmaktadır. Bu sebeple ilgili tutar Damızlık Kümes EÜGM ve Horoz EÜGM'ye kümes sayıları oranında yüklenmesi uygun olacaktır.

Dağıtım Oranı $\rightarrow 50.000 \div 12.200 \text{ m}^2 = 4,10 \text{ TL/m}^2$

Damızlık Kümes EÜGM $\rightarrow 11.100 \text{ m}^2 * 4,10 \text{ TL/m}^2 = 45.491,80 \text{ TL}$

Horoz EÜGM $\rightarrow 1.100 \text{ m}^2 * 4,10 \text{ TL/m}^3 = 4.508,20 \text{ TL}$

➤ Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin Tesis, Makine ve Cihazlar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 37'de yer almaktadır. Tablo 37'deki tutarlar yıllık olup 6 aylık tutar üzerinden hesaplamalar gerçekleştirilecektir.

Tablo 37. Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Tesis, Makine ve Cihazlar | Amortisman Tutarı |
|--|-------------------|
| Kuluçka Makinesi | 40.000 ₺ |
| Çıkım Makinesi | 35.000 ₺ |
| Yemlik Sistemi | 27.500 ₺ |
| Suluk Sistemi | 17.500 ₺ |
| Isıtma Sistemi | 9.000 ₺ |
| Havalandırma Sistemi | 23.500 ₺ |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları | 11.500 ₺ |
| Folluklar | 7.500 ₺ |
| Jeneratör | 3.000 ₺ |
| Trafo ve Elektrik Sist. Ekip. | 2.500 ₺ |
| Toplam | 177.000 ₺ |

i. Kuluçka ve Çıkım Makinesi Amortismanı

Kuluçka makinesi ve çıkım makinesi işletmenin kendi bünyesinde ürettiği ya da dışarıdan satın aldığı yumurtalardan civciv elde etmek için kullandığı makinelerdir. Dolayısıyla bu makinelerden kaynaklı amortisman tutarının doğrudan Kuluçkahane EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. İlk 6 aylık dönemde Kuluçka Makinesi için 20.000 TL'lik, Çıkım Makinesi için 17.500 TL'lik amortisman yansıtılacaktır.

ii. Yemlik ve Suluk Sistemleri Amortismanı

Yemlik ve Suluk Sistemi işletmenin kümeslerinde yetiştirdiği kanatlı hayvanların beslenmesi ve yetiştirilmesi için kullanılmaktadır. Bu sebeple ilgili sistemlerden kaynaklanan amortisman tutarının 6 aylık kısmı yemlik için 13.750 TL, suluk için 8.750 TL kümes sayısı temelinde Damızlık Kümes EÜGM ve Horoz EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

Dağıtım Oranı → 22.500 TL ÷ 11 kümes = 2.045,45 TL/kümes

| | | |
|---------------------|---|---|
| Damızlık Kümes EÜGM | → | 10 kümes * 2.045,45 TL/kümes = 20.454,55 TL |
| Horoz EÜGM | → | 1 kümes * 2.045,45 TL/kümes = 2.045,45 TL |

iii. Isıtma Sistemi Amortismanı

İşletmede ısıtma sistemi radyant olarak adlandırılan ısıtıcılar ile gerçekleştirilmektedir. Bu ısıtıcıların gider merkezlerindeki sayıları ve buna bağlı olarak hesaplanan dağıtım oranı şu şekildedir;

Dağıtım Oranı → 4.500 TL ÷ 83 adet = 54,22 TL/adet

| | | |
|---------------------------------|---|---------------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → | 5 Adet * 54,22 TL/adet = 271,09 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → | 64 Adet * 54,22 TL/adet = 3.469,88 TL |
| Horoz EÜGM | → | 6 Adet * 54,22 TL/adet = 325,30 TL |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → | 2 Adet * 54,22 TL/adet = 108,43 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → | 4 Adet * 54,22 TL/adet = 216,87 TL |
| Yemekhane YHGM | → | 2 Adet * 54,22 TL/adet = 108,43 TL |

iv. Havalandırma Sistemi Amortismanı

Havalandırma sistemi genel olarak kümeslerin havalandırılmasında kullanılmasına rağmen, kuluçkahane ve yemekhane gider merkezleri de bu sistemden yararlanmaktadır. Bu sebeple, havalandırılma sistemi amortismanı Kuluçkahane EÜGM, Damızlık Kümes EÜGM ve Yemekhane YHGM'ye dağıtılması uygun olacaktır. Dağıtım anahtarı olarak fan sayısı kullanılacaktır.

Dağıtım Oranı → 11.750 TL ÷ 50 adet = 235 TL/adet

| | |
|---------------------|------------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → 4 adet * 235 TL/adet = 940 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 40 adet * 235 TL/adet = 9.400 TL |
| Horoz EÜGM | → 4 adet * 235 TL/adet = 940 TL |
| Yemekhane YHGM | → 2 adet * 235 TL/adet = 470 TL |

v. Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları Amortismanları

Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları dezenfektasyon biriminde kullanılması sebebiyle bu ekipmanlara ilişkin amortisman tutarının doğrudan Dezenfektasyon YHGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

vi. Folluk Amortismanı

Folluklar, damızlık kümeslere civcivler 18 haftalık olduklarında konur ve 24. haftadan sonra tavuklar bu follukları yumurtlamak için kullanırlar. Bu sebeple folluklar ile ilgili amortisman gideri olan 3.750 TL'nin doğrudan Damızlık Kümesleri EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

vii. Jeneratör, Trafo ve Elektrik Sistemleri Amortismanı

Jeneratör, trafo ve elektrik sistemleri ekipmanları işletmedeki farklı birimler tarafından kullanılmaktadır. Bu sebeple burada oluşan maliyetler gider merkezlerinin elektrik tüketimine (kws) uygun olarak ilgili gider merkezlerine yüklenecektir. Toplam dağıtılacak maliyet tutarı ve dağıtım oranı şu şekilde olacaktır:

Dağıtım Oranı → (1.500 TL + 1.250 TL) ÷ 1.005.000 kws = 0,0027 TL/kws

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 225.275 kws * 0,0027 TL/kws = 616,42 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 272.750 kws * 0,0027 TL/kws = 746,33 TL |

| | | |
|---------------------|---------------------------------|-------------|
| Horoz EÜGM | → 27.275 kws * 0,0027 TL/kws = | 74,63 TL |
| Havalandırma YHGM | → 60.200 kws * 0,0027 TL/kws = | 164,73 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → 12.500 kws * 0,0027 TL/kws = | 34,20 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 390.000 kws * 0,0027 TL/kws = | 1.067,16 TL |
| Yemekhane YHGM | → 17.000 kws * 0,0027 TL/kws = | 46,52 TL |

➤ **Taşıtlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı**

İşletmenin Taşıtlar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 38’de yer almaktadır.

Tablo 38. Taşıtlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Taşıtlar | Amortisman Tutarı |
|--------------------------|-------------------|
| Yumurta Taşıma Kamyonu | 98.000 ₺ |
| Renault Fluence Otomobil | 12.000 ₺ |
| Toplam | 110.000 ₺ |

i. Yumurta Taşıma Kamyonu Amortismanı

Yumurta taşıma kamyonu işletmenin kuluçkahane birimine kümeslerde biriken yumurtaların ya da dışarıdan satın alınan damızlık tavuk yumurtalarının nakliyesinde kullanılmaktadır. Bu sebeple burada hesaplanmış olan 49.000 TL’lik amortisman giderinin doğrudan Kuluçkahane EÜGM’ne yüklenmesi uygun olacaktır.

ii. Renault Fluence Otomobil Amortismanı

İşletmenin taşıtlar MDV kalemi içerisinde yer alan Renault Fluence marka otomobil yönetim birimi tarafından kullanılmaktadır. Bu sebeple, otomobil için ayrılan amortisman tutarının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

➤ **Demirbaşlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı**

İşletmenin demirbaşlarına ilişkin detaylar ve ilgili yıl için hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 39’da yer almaktadır. Demirbaşlar hesabında yer alan birçok maddi

duran varlık kaleminin üretimle ilişkili olmaması ve genel olarak yönetim ya da yemekhane birimi tarafından kullanılan ekipmanlar olmasından ötürü bu kalemlere ilişkin amortisman dağıtım açıklamaları tek başlık altında ele alınacaktır.

Tablo 39. Demirbaşlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Demirbaşlar | Amortisman Tutarı |
|----------------------------|--------------------------|
| Buzdolabı | 200 ₺ |
| Klima | 800 ₺ |
| Yazıcı | 375 ₺ |
| Masaüstü Bilgisayar | 500 ₺ |
| Fırın | 175 ₺ |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | 190 ₺ |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | 175 ₺ |
| Ocak | 30 ₺ |
| Toplam | 2.445 ₺ |

i. Buzdolabı, Fırın, Bulaşık Yıkama Makinesi, Yemekhane Araç-Gereçleri ve Ocak Amortismanı

İşletmenin demirbaşlar hesabında yer alan Buzdolabı, Fırın, Bulaşık Yıkama Makinesi, Yemekhane Araç-Gereçleri ve Ocak kalemlerinin tamamı yemekhane biriminde kullanılmaktadır. Bu sebeple bunlara ilişkin amortisman tutarlarının yemekhane YHGM'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

ii. Klima, Yazıcı ve Masaüstü Bilgisayar Amortismanı

Klima, Yazıcı ve Masaüstü Bilgisayar amortisman tutarları yönetim birimi tarafından kullanılan demirbaşlardır. Bu sebeple ilgili varlıkların amortisman tutarlarının dönem gideri olarak "770. Genel Yönetim Gideri"nde muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

Amortismanlara ilişkin birinci dağıtım sonucu Tablo 40'ta verilmiştir. Tablo 41'de ise birinci dağıtım sonucu gider merkezlerinde oluşan tutarlar verilmiştir.

Tablo 40. Amortisman Tutarlarının Birinci Dağıtım Özeti

| Amortisman Konu Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|----------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------------|
| İmha Çukuru | | 731,14 | 102,36 | | | | | | 833,50 |
| Atık Su Depolama Çukurları | 61,22 | 306,12 | 30,61 | | | 352,05 | | | 750,00 |
| Yem Deposu (Silosu) | | 490,03 | 76,47 | | | | | | 566,50 |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 1.709,50 | 5.287,71 | 402,23 | | | 62,85 | | 37,71 | 7.500,00 |
| Su Arıtma Tesisi | 4.273,74 | 13.219,27 | 1.005,60 | | | 157,12 | | 94,27 | 18.750,00 |
| Kuluçkahane | 18.750,00 | | | | | | | | 18.750,00 |
| D. Kanatlı Hayvan Kümesle. | | 45.491,80 | 4.508,20 | | | | | | 50.000,00 |
| Kuluçka Makinesi | 20.000,00 | | | | | | | | 20.000,00 |
| Çıkım Makinesi | 17.500,00 | | | | | | | | 17.500,00 |
| Yemlik Sistemi | | 12.500,00 | 1.250,00 | | | | | | 13.750,00 |
| Suluk Sistemi | | 7.954,55 | 795,45 | | | | | | 8.750,00 |
| Isıtma Sistemi | 271,09 | 3.469,88 | 325,30 | | | 108,43 | 216,87 | 108,43 | 4.500,00 |
| Havalandırma Sistemi | 940,00 | 9.400,00 | 940,00 | | | | | 470,00 | 11.750,00 |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları | | | | | | 5.750,00 | | | 5.750,00 |

Tablo 40'ın devamı

| Amortismanına Konu Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------|---------------------|-----------------|-------------------|-------------|---------------------|---------------------|-----------------|------------------|
| Folluklar | | 3.750,00 | | | | | | | 3.750,00 |
| Jeneratör | 336,23 | 407,09 | 40,71 | 89,85 | | 18,66 | 582,09 | 25,37 | 1.500,00 |
| Trafo ve Elektrik Sist. Ekip. | 280,19 | 339,24 | 33,92 | 74,88 | | 15,55 | 485,08 | 21,14 | 1.250,00 |
| Yumurta Taşıma Kamyonu | 49.000,00 | | | | | | | | 49.000,00 |
| Buzdolabı | | | | | | | | 100,00 | 100,00 |
| Fırın | | | | | | | | 87,50 | 87,50 |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | | | | | | | | 95,00 | 95,00 |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | | | | | | | | 87,50 | 87,50 |
| Ocak | | | | | | | | 15,00 | 15,00 |
| Toplam | 113.121,97 | 103.346,83 | 9.510,85 | 164,73 | 0,00 | 6.464,66 | 1.284,04 | 1.141,92 | 235.035 ₺ |

Tablo 41. Birinci Dağıtım Sonucu Gider Merkezlerinde Oluşan Tutarlar

| Gider Türleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Horoz EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|----------------------------------|-------------------------|----------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Direkt İlk Madde ve Malz. Gider. | 476.000,00 | 717.431,40 | 110.538,90 | - | - | - | - | - | 1.303.970,30 |
| Direkt İşçilik Giderleri | 27.000,00 | 67.500,00 | 13.500,00 | - | - | - | - | - | 108.000,00 |
| Direkt Gider Toplamı | 503.000,00 | 784.931,40 | 124.038,90 | - | - | - | - | - | 1.411.970,30 |
| Endirekt İlk Madde ve Malz. G. | 2.359,04 | 83.671,78 | 9.442,73 | - | - | 2.013,61 | 1.727,23 | 18.539,61 | 115.394,96 |
| Endirekt İşçilik Giderleri | 3.363,47 | 29.139,43 | 2.897,19 | 12.300,00 | 12.900,00 | 12.445,50 | 12.886,76 | 22.667,65 | 108.600,00 |
| Dışarıdan Sağla. Fayda ve Hiz. | 63.873,56 | 68.994,70 | 7.343,04 | 17.063,52 | 633,66 | 3.967,29 | 102.977,84 | 4.546,39 | 269.400,00 |
| Amortisman ve Tükenme Payları | 113.121,97 | 103.346,83 | 9.510,85 | 164,73 | 0,00 | 6.464,66 | 1.284,04 | 1.141,92 | 235.035,00 |
| Endirekt Giderler Toplamı | 180.359,00 | 285.152,74 | 29.193,81 | 29.528,25 | 13.533,66 | 24.891,06 | 118.875,87 | 46.895,57 | 728.429,96 |
| Toplam | 683.359,00 | 1.070.084,14 | 153.232,71 | 29.528,25 | 13.533,66 | 24.891,06 | 118.875,87 | 46.895,57 | 2.140.400,26 |

4.3.3. İkinci Dağıtım

Birinci dağıtım sonucunda gider merkezlerinde oluşan toplam tutarlar tespit edilmiştir. İkinci dağıtımda ise yardımcı gider merkezlerinde biriken maliyetler esas üretim gider merkezlerine dağıtılacaktır. Belirtilen dağıtımın gerçekleştirilebilmesi için Kademeli Dağıtım Yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında ihtiyaç duyulan dağıtım anahtarları birinci dağıtım sırasında faydalanılan dağıtım anahtarları ile aynı olacaktır. Kademeli dağıtım gerçekleştirilirken dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan bir tanesi dağıtıma hangi Yardımcı Üretim ya da Hizmet Gider Merkezinden başlanacağıdır. Dağıtım sıralamasını belirlemek için iki kıstas göz önünde bulundurulmalıdır (Haftacı, 2011, s. 194; Can A. V., 2009, s. 107). Bunlar aşağıda verilmiştir.

- a) *Gider Merkezi Sayısı*: Dağıtım gerçekleştirilirken öncelik fayda sağlanan gider merkezi sayısının fazla olmasına göre belirlenir. Diğer bir deyişle, hangi gider merkezi diğerlerine göre daha fazla gider merkezine fayda sağlamışsa bu gider merkezinden başlanır ve bu kural dağıtımın son aşamasına kadar uygulanır. Fayda sağlanan gider merkezleri arasında eşitlik söz konusu ise ikinci kıstasa dikkat edilmelidir.
- b) *Maliyet Tutarı (birinci dağıtım sonucu)*: Yardımcı üretim ya da hizmet gider merkezleri tarafından hizmet verilen gider merkezi sayıları eşit ise, dağıtım sıralaması bu kez maliyet tutarları bazında gerçekleştirilir ve dağıtıma en yüksek maliyet tutarına sahip yardımcı gider merkezinden başlanır.

Tablo 42. Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu

| Gider Türleri | Birinci Dağıtım Toplamı (₺) |
|-------------------------|------------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 683.359,00 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 1.070.084,14 |
| Horoz EÜGM | 153.232,71 |
| Havalandırma YÜGM | 29.528,25 |
| Isıtma YÜGM | 13.533,66 |
| Dezenfektasyon YHGM | 24.891,06 |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | 118.875,87 |
| Yemekhane YHGM | 46.895,57 |
| Yıllık Tutar (₺) | 2.140.400,26 |

Tablo 42’de birinci dağıtım sonucu oluşan tutarlar verilmiştir. 2. dağıtım bu tutarlar üzerinden gerçekleştirilecektir.

Bu bölümün ilk kısımlarında yer alan Tablo 21. Dağıtım Anahtarları Tablosunda yardımcı gider merkezlerinin diğer gider merkezlerine sağladığı hizmeti sayısı ve birinci dağıtım sonucunda oluşan maliyet tutarlarını göz önüne aldığımızda dağıtım sıralaması şu şekilde olacaktır:

- ❖ Yemekhane bütün gider merkezlerine hizmet vermiştir ve ilk dağıtılması gereken yardımcı hizmet merkezidir. Yemekhane YHGM’nin maliyetinin dağıtımı için kullanılacak dağıtım anahtarı personel sayısıdır.
- ❖ Dezenfektasyon YHGM ve Isıtma YÜGM eşit sayıda gider merkezine hizmet sunması sebebiyle birinci dağıtım sonucu oluşan maliyet tutarlarına bakılacaktır. Dezenfektasyon YHGM 24.891,06 TL’lik maliyete sahiptir ve bu tutar Isıtma YÜGM’nin birinci dağıtım sonucu oluşan maliyet tutarlarından daha yüksektir. Bu sebeple ikinci sırada dağıtılacak olan gider merkezi Dezenfektasyon YHGM’dir ve dağıtım anahtarı alan ölçüsü (m²)’dir. Üçüncü sırada dağıtılacak gider merkezi ise Isıtma YÜGM’dir ve dağıtım anahtarı **radyant** sayısıdır.
- ❖ Dördüncü sırada dağıtılacak gider merkezi ise Arıtma ve Kuyu YHGM’dir. Çünkü dağıtılmamış gider merkezleri ile karşılaştırıldığında diğer gider merkezlerine en fazla hizmet veren yardımcı gider merkezi Arıtma ve Kuyu YHGM’dir. Dağıtım anahtarı ise su tüketim (m³) miktarıdır.
- ❖ Son olarak Havalandırma YÜGM’nin dağıtımı yapılacaktır. Dağıtım anahtarı ise fan sayısıdır.

Yukarıda belirtilen sıralamaya göre ikinci dağıtım izleyen kısımlarda gerçekleştirilmiştir.

4.3.3.1. Yemekhane YHGM’nin İkinci Dağıtımı

Yemekhane YHGM’de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 93.428,44 TL’dir. Belirtilen tutar ilgili gider merkezlerinde çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır ve kendine pay verilmeyecektir. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleşecektir:

Dağıtım Oranı → 46.895,57 TL ÷ 14 kişi = 3.349,68 TL/kişi

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → 2 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 6.699,37 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 5 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 16.748,42 TL |
| Horoz EÜGM | → 1 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 3.349,68 TL |
| Havalandırma YHGM | → 1 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 3.349,68 TL |
| Isıtma YHGM | → 1 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 3.349,68 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → 2 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 6.699,37 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 2 kişi * 3.349,68 TL/kişi = 6.699,37 TL |

4.3.3.2. Dezenfektasyon YHGM'nin İkinci Dağıtımı

Dezenfektasyon YHGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 24.891,06 TL'dir. İlgili gider merkezinin dağıtım anahtarı ise m²'dir. Ayrıca kademeli dağıtımdan dolayı Yemekhane YHGM'den aldığı pay ise 6.699,37 TL'dir. Bu sebeple, dağıtıma konu tutar toplamı 31.590,43 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 31.590,43 \text{ TL} \div 13.300 \text{ m}^2 = 3,38 \text{ TL/m}^2$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 750 m ² * 3,38 TL/m ² = 1.781,42 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 11.100 m ² * 3,38 TL/m ² = 26.364,95 TL |
| Horoz EÜGM | → 1.100 m ² * 3,38 TL/m ² = 2.612,74 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 350 m ² * 3,38 TL/m ² = 831,33 TL |

4.3.3.3. Isıtma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı

Isıtma YÜGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 13.533,66 TL'dir. Yemekhane YÜGM'den aldığı pay ise 3.349,68 TL'dir ve Dezenfektasyon YÜGM'ye hizmet vermediği için buradan pay almamıştır. Toplamda dağıtılacak tutar 16.883,33 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 16.883,33 \text{ TL} \div 79 \text{ adet} = 213,71 \text{ TL/adet}$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 5 adet * 213,71 TL/adet = 1.068,57 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 64 adet * 213,71 TL/adet = 13.677,63 TL |

| | |
|---------------------|---|
| Horoz EÜGM | → 6 adet * 213,71 TL/adet = 1.282,28 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 4 adet * 213,71 TL/adet = 854,85 TL |

4.3.3.4. Arıtma ve Kuyu YHGM'nin İkinci Dağıtımı

Arıtma YHGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 118.875,87 TL'dir. Yemekhane YHGM'den aldığı pay 6.699,37 TL, Dezenfektasyon YHGM'den 831,33 TL ve Isıtma YÜGM'den 854,85 TL pay almıştır. Bu sebeple toplamda dağıtılacak tutar 127.261,42 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 127.261,42 \text{ TL} \div 88.300 \text{ m}^3 = 1,44 \text{ TL/m}^3$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 20.400 m ³ * 1,44 TL/m ³ = 29.401,28 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 63.100 m ³ * 1,44 TL/m ³ = 90.942,19 TL |
| Horoz EÜGM | → 4.800 m ³ * 1,44 TL/m ³ = 6.917,95 TL |

4.3.3.5. Havalandırma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı

Havalandırma YÜGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 29.528,25 TL'dir. Havalandırma YÜGM'nin, Yemekhane YHGM'den aldığı pay 3.349,68 TL'dir. Bu sebeple toplamda dağıtılacak tutar 64.463,86 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 32.877,93 \text{ TL} \div 48 \text{ adet} = 684,96 \text{ TL/adet}$$

| | |
|---------------------|--------------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → 4 * 684,96 TL/adet = 2.739,83 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 40 * 684,96 TL/adet = 27.398,28 TL |
| Horoz EÜGM | → 4 * 684,96 TL/adet = 2.739,83 TL |

Yapılan dağıtımların detayları ve ikinci dağıtım sonucu Tablo 43'te verilmiştir.

Tablo 43. Kademeli Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu Esas Gider Merkezi Maliyet Tutarları

| Dağıtım Konu Gider Merkezleri | Yardımcı Gider Merkezi (dağıtım sırasına göre) | | | | | | | Esas Gider Merkezi | | | Toplam |
|--------------------------------|--|----------------|------------|----------------|--------------|-------------|-------------------|--------------------|---------------------|--|--------|
| | Yemekhane | Dezenfektasyon | Isıtma | Arıtma ve Kuyu | Havalandırma | Kuluçkahane | Damızlık Kümesler | Horoz | | | |
| Birinci Dağıtım Toplamı | 46.895,57 | 24.891,06 | 13.533,66 | 118.875,87 | 29.528,25 | 683.359,00 | 1.070.084,14 | 153.232,71 | 2.140.400,26 | | |
| Yemekhane YHGM | -46.895,57 | 6.699,37 | 3.349,68 | 6.699,37 | 3.349,68 | 6.699,37 | 16.748,42 | 3.349,68 | - | | |
| Dezenfektasyon YHGM | - | - 31.590,43 | - | 831,33 | - | 1.781,42 | 26.364,94 | 2.612,74 | - | | |
| Isıtma YÜGM | - | - | -16.883,33 | 854,85 | - | 1.068,57 | 13.677,63 | 1.282,28 | - | | |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | - | - | - | -127.261,42 | - | 29.401,28 | 90.942,19 | 6.917,95 | - | | |
| Havalandırma YÜGM | - | - | - | - | -32.877,93 | 2.739,83 | 27.398,28 | 2.739,83 | - | | |
| İkinci Dağıtım Toplamı | - | - | - | - | - | 725.049,47 | 1.245.215,60 | 170.135,19 | 2.140.400,26 | | |

4.3.4. Üçüncü Dağıtım

Birinci dağıtım sonucunda gider merkezlerinde oluşan toplam tutarlar tespit edilmişti ve burada tespit edilen maliyet tutarları ikinci dağıtım ile yardımcı gider merkezlerinden esas üretim gider merkezlerine dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtımda ise ikinci dağıtım sonucunda esas üretim gider merkezlerinde biriken maliyetler üretilen ürünlere yüklenecektir. Örnek kapsamında Damızlık Cıvciv ve Damızlık Tavuk üretimi gerçekleştirilmesi sebebiyle bu ürünlere yüklenmesi gerçekleştirilecektir.

4.3.4.1. Kuluçkahane EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Kuluçkahane biriminde işletme tarafından satın alınan yumurtaların cıvcive dönüştürülmesi süreci gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple buradaki tek mamul cıvcivdir. Kuluçkahane EÜGM'nde biriken maliyet doğrudan üretilen cıvcivlere yüklenecektir. 2014 yılının ilk 6 ayında kuluçkahaneye giren yumurta sayısı 595.000 adettir. Aynı dönemde kuluçkadan çıkan cıvciv sayısı 535.500 adettir. Kuluçka birimindeki fire oranı %9-%10'dur ve bu oran normal fire olarak kabul edilmektedir. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleştirilmiştir:

Cıvciv → 725.049,47 TL ÷ 535.500 adet damızlık cıvciv = 1,35 TL/Adet

Bir cıvcivin işletmeye maliyeti 1,35 TL olmaktadır.

4.3.4.2. Damızlık Kümes EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

İşletmenin damızlık kümeslerinde, kuluçkahanedan elde edilen cıvcivler büyütülerek amacına uygun olarak etlik piliç ya da yumurtacı tavuklar için ebeveyn damızlık tavuklar yetiştirilir. İşletmenin 2014 yılının ilk 6 aylık dönemi itibariyle ilgili kümeslere giriş yapan cıvciv sayısı 65.300'tür. Bu cıvcivlerin 24. haftaya geldiğinde sayısı 62.337 cıvcivdir. İlk 6 aylık dönem üretim dönemi olmadığı için Damızlık Kümes EÜGM'de biriken giderler cıvcivlere yüklenecektir.

24 haftalık damızlık tavuklar → 1.245.215,60 TL ÷ 62.337 cıvciv = 19,98 TL/cıvciv

4.3.4.3. Horoz EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Horoz EÜGM'de bulunan horozlar damızlık üretimin gerçekleştirilmesi için 24. haftadan itibaren dişi civcivlerin bulunduğu damızlık kümeslere alınacaklar. Bu sebeple burada hesaplanan maliyet sonradan Damızlık Kümes EÜGM'ye yüklenecektir.

İlgili dönemde kümese 9.142 adet horoz civciv olarak girmiştir ve 24. haftada mevcut horoz sayısı 8.695 adettir. Burada biriken maliyet ürüne aşağıdaki şekilde yüklenecektir.

$$\text{Horoz} \rightarrow 170.135,19 \text{ TL} \div 8.695 \text{ civciv} = 19,57 \text{ TL/civciv}$$

Üçüncü dağıtım sonucunda hesaplanan birim maliyet ve üretim miktarları detayları Tablo 44'te verilmiştir.

Tablo 44. Üçüncü Dağıtım Sonuç Tablosu

| Gider Yeri | Kuluçkalık Yumurta (Adet) | Damızlık Civciv (Adet) | Gider Merkezlerinde Oluşan Maliyet (TL) | Birim Maliyet (TL) |
|---------------------|---------------------------|------------------------|---|--------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | - | 535.500 | 725.049,47 | 1,35 |
| Damızlık Kümes EÜGM | - | 62.337 | 1.245.215,60 | 19,98 |
| Horoz EÜGM | - | 8.695 | 170.135,19 | 19,57 |

4.3.5. Uygulamanın TMS 41 Kapsamında Değerlendirilmesi (ilk 6 aylık dönem)

İşletmede üretilen damızlık tavuklar büyüme dönemlerini raporlama döneminde tamamlamaktadırlar. Bu nedenle raporlama dönemi sonu itibariyle aktif piyasaları bulunmamaktadır. Bununla birlikte standart kapsamında düşünüldüğünde GUD tespitinde alternatif yöntem olan sektör emsalini tespit etmek mümkündür. Bu da tavukların beyaz et cinsinden değeridir. Fakat damızlık kanatlı hayvanların yetiştirilme amacı etlik piliç olarak kullanmak olmadığı için sektör emsali bedelinin kullanılması sakıncalı olabilecektir. Bu nedenle burada GUD'nin tespitinin güvenilir olmayacağı söylenebilir. Burada kullanılacak en uygun yöntem sözkonusu damızlık tavuklardan elde edilecek beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri olacaktır. O halde mevcut damızlık tavuklardan beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplamak uygun olacaktır. Mevcut damızlık tavuklardan 64. haftaya kadar elde edilecek yumurta sayısı

10.885.000 adettir. Embriyolu Yumurta fiyatı 2014 yılında 1,40 TL'dir (Fiyat www.yumurta.info.tr'den alınmıştır). Üretilen yumurta sayısı, üretim dönemindeki bir tavuğun 180 adet yumurta vereceği ve mevcut tavuklardan ölüm oranları göz önünde bulundurularak tahmin edilmiştir (Ek-1). Merkez Bankası tarafından yayınlanan Aralık 2014 dönemine ilişkin İskonto Faiz Oranı %9'dur. Bu oran üzerinden Net Bugünkü Değer (NBD) Microsoft Excel programı yardımı ile hesaplanmış olup detaylı bilgi EK 1'de yer almaktadır.

Elde edilecek yumurtaların bugünkü değeri → 4.107.912,56 TL'dir.

Hesaplanan bu tutar işletmenin yumurtaları satmış olması halinde elde edeceği tahmini hasılat tutarıdır. Bu tutar üzerinden işletme 40 haftalık üretim dönemi boyunca yapacağı maliyetleri ve diğer satış maliyetlerini düşükten sonra değerlendirme farkının olup olmayacağını tespit edilebilir. Değerleme farkı şu şekilde hesaplanacaktır:

| | |
|---|-------------------|
| Elde edilecek Yumurtaların Bugünkü Değeri | → 4.107.912,56 TL |
| Tahmini Satışa Hazırlama Maliyetleri | → 2.358.146,00 TL |
| Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD | → 1.749.766,56 TL |

Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD = 1.749.766,56 TL

Damızlık Tavukların Maliyet Değeri[§] = (1.415.350,79 TL)

Değerleme Farkı = 334.415,77 TL

Yukarıda hesaplanan fark raporlama döneminde hesaplanacak olup ilgili hesaba yansıtılacaktır.

4.3.6. TMS 41'e Göre Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler

Türkiye'de yürürlükte olan ve muhasebe uygulamalarında kayıt düzenini sağlamayı amaçlayan tekdüzen hesap planı standartlar çerçevesinde kayıt yapılmasını güçleştirmektedir. Çünkü standart kapsamında yapılan birçok işlemin raporlanması için uygun bir hesap tanımlanmamıştır. Bu hususta bazı çalışmalarda TDHP'de boş bırakılan hesap grupları araştırmacılar tarafından standartlara uyum sağlanması açısından farklı şekillerde kullanılmıştır (Akdoğan ve Sevilengül , 2007a, s. 197, 273; 2007b, s. 57-58;

[§] 170.135,19 TL'lik Horoz Maliyeti Eklenmiştir.

Özulucan ve Deran, 2008, s. 9). Bu çalışma kapsamında kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmeleri için önerilen hesap grup ve kodları aşağıda verilmiştir:

21. Canlı Varlıklar

210. CANLI KÜMES HAYVANLARI HESABI

219. CANLI KÜMES HAYVANLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

52. Sermaye Yedekleri

527. CANLI KÜMES HAYVANLARI YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI

Yukarıda önerilen asli hesaplar dışında çalışma kapsamında TDHP’de mevcut hesapların alt hesapları da kullanılmıştır. Bunlara ilişkin açıklama döneme ilişkin muhasebe kayıtları gerçekleştirilirken belirtilmiştir.

4.3.7. Birinci Raporlama Dönemi Muhasebe Kayıtları

Çalışmanın bu kısmında işletmenin 6 aylık döneme ilişkin olarak Damızlık Kanatlı Hayvan yetiştirme biriminde gerçekleşen maliyet tutarlarının tespiti ve ilgili hesaplara aktarılmasına ilişkin yevmiye kayıtları yapılmıştır. Bu kısımda ayrıca işletmenin 6 aylık döneme ilişkin dönem giderlerinin kayıtlarına da yer verilmiştir.

1. Açılış Kaydı: Burada öncelikle açılış kaydının yapılması gerekmektedir. Açılış bilançosuna göre yapılacak açılış kaydı şu şekilde olacaktır.

| 01.01.2014 | |
|--|--------------|
| 102. BANKALAR HESABI | 4.794.000,00 |
| 121. ALACAK SENETLERİ HESABI | 246.250,00 |
| 251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ HS | 957.000,00 |
| 252. BİNALAR HESABI | 3.170.000,00 |
| 253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HS. | 1.905.000,00 |
| 254. TAŞITLAR HESABI | 550.000,00 |
| 255. DEMİRBAŞLAR HESABI | 19.350,00 |
| 257. BİRİKMiŞ AMORTİSMAN. HS. | 2.566.250,00 |
| 300. BANKA KREDİLERİ HS. | 1.750.000,00 |
| 321. BORÇ SENETLERİ HS. | 300.500,00 |
| 400. BANKA KREDİLERİ HS | 250.000,00 |
| 500. SERMAYE HS. | 6.774.850,00 |
| Açılış Kaydı | |

2. İlk Madde ve Malzeme Alımlarına İlişkin Kayıt: Açılış kaydından sonra işletmenin dönem içerisindeki işlemlerinin kaydı yapılacaktır. Çalışmanın kapsamı Damızlık Kanatlı Hayvanların üretim maliyetlerinin tespiti ve bunların ilişkin yevmiye kayıtlarının yapılması olduğundan burada yalnızca bunlara ilişkin kayıtlara yer verilecektir.

Burada öncelikle işletmenin Ocak-Haziran 2014 döneminde satın almış olduğu İlk Madde ve Malzemelere ilişkin alış kaydına yer verilmiştir. İlk madde ve malzeme alışına ilişkin olarak yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|-----------------------------------|--------------|--------------|
| 150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI | 1.321.227,00 | |
| 150.001. Ebeveyn Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 150.002. Damızlık Yem | 727.473,00 | |
| 150.003. Altlık Gideri (Talaş) | 25.614,00 | |
| 150.004. Yakıt Gideri (LNG) | 35.840,00 | |
| 150.005. Gıda Malzemesi | 17.376,00 | |
| 150.006. Dezenfektan | 2.450,00 | |
| 150.007. Deterjan | 300,00 | |
| 150.008. Aşı | 36.174,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI | | 1.321.227,00 |
| İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı | | |

3. Döneme İlişkin Üretim Maliyetlerine İlişkin Kayıtlar

Bu kısımda; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerine ilişkin olarak katlanılan maliyet tutarlarının ilgili 7 nolu hesaplara aktarımına ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerine İlişkin Kayıt: Dönem içerisinde tüketilmiş olan ilk madde ve malzeme maliyeti tutarı (1.203.473,00 TL) dönem sonunda ilgili stok hesabından çıkarılarak 710 nolu hesaba aktarılacaktır. Buna ilişkin olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|---------------------------------------|--------------|--------------|
| 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDER. | 1.203.473,00 | |
| 710.10. Kuluçkahane EÜGM | 476.000,00 | |
| 710.10.001. E. Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 710.20. Damızlık Kümes EÜGM | 629.276,40 | |
| 710.20.001. Damızlık Yem | 629.276,40 | |
| 710.30. Horoz EÜGM | 98.197,20 | |
| 710.30.001. Damızlık Yem | 98.197,20 | |
| 150. İLK MADDE VE MALZ. HS. | | 1.203.473,00 |
| 150.001. E. Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 150.002. Damızlık Yem | 727.473,00 | |
| DİMM kaydı | | |

b) Direkt İşçilik Giderlerine İlişkin Kayıt: Dönem içerisinde katlanılan direkt işçilik maliyet tutarı (108.000,00 TL) dönem sonunda 720 nolu hesaba kaydedilecektir. Buna ilişkin olarak yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır (Direkt işçilik maliyetlerine ilişkin vergi ve prim unsurları göz ardı edilmiştir):

| | | |
|--------------------------------------|------------|-------------------|
| 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI | 108.000,00 | |
| 720.10. Kuluçkahane EÜGM | 27.000,00 | |
| 720.20. Damızlık Kümes EÜGM | 67.500,00 | |
| 720.30. Horoz Kümes EÜGM | 13.500,00 | |
| 335. PERSONELE BORÇLAR HESABI | | 108.000,00 |
| Direkt İşçilik Giderlerinin Kaydı | | |

c) Genel Üretim Giderlerine İlişkin Kayıtlar

- Burada öncelikle dönem içerisinde gerçekleşmiş olan genel üretim giderlerinin birinci dağıtım sonuçlarından yola çıkılarak her bir gider merkezinin birinci dağıtım tutarları alt hesaplar vasıtasıyla tek bir kayıta gösterilmiştir. Buna ilişkin olarak yapılmış muhasebe kaydı şu şekildedir:

| | | |
|--|-------------------|--|
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI | 728.429,96 | |
| 730.10. Kuluçkahane EÜGM | 180.359,00 | |
| 730.10.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 2.359,04 | |
| 730.10.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 3.363,47 | |
| 730.10.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 63.873,56 | |
| 730.10.004 Amortisman ve Tük. Payları | 113.121,97 | |
| 730.20. Damızlık Kümes EÜGM | 285.152,74 | |
| 730.20.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 83.671,78 | |
| 730.20.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 29.139,43 | |
| 730.20.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 68.994,70 | |
| 730.20.004 Amortisman ve Tük. Payları | 103.346,83 | |
| 730.30. Horoz EÜGM | 29.193,81 | |
| 730.30.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 9.442,73 | |
| 730.30.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 2.897,19 | |
| 730.30.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 7.343,04 | |
| 730.30.004 Amortisman ve Tük. Payları | 9.510,85 | |
| 730.40. Havalandırma YÜGM | 29.528,25 | |
| 730.40.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.300,00 | |
| 730.40.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 17.063,52 | |
| 730.40.004 Amortisman ve Tük. Payları | 164,73 | |
| 730.50. Isıtma YÜGM | 13.533,66 | |
| 730.50.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.900,00 | |
| 730.50.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 633,66 | |
| 730.60. Dezenfektasyon YHGM | 24.891,06 | |
| 730.60.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 2.013,61 | |
| 730.60.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.445,50 | |

| | | | |
|--|-------------------|--|-------------------|
| 730.60.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 3.967,29 | | |
| 730.60.004 Amortisman ve Tük. Payları | 6.464,66 | | |
| 730.70. Arıtma ve Kuyu YHGM | 118.875,87 | | |
| 730.70.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 1.727,23 | | |
| 730.70.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.886,76 | | |
| 730.70.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 102.977,84 | | |
| 730.70.004 Amortisman ve Tük. Payları | 1.284,04 | | |
| 730.80. Yemekhane YHGM | 46.895,57 | | |
| 730.80.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 18.539,61 | | |
| 730.80.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 22.667,65 | | |
| 730.80.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 4.546,39 | | |
| 730.80.004 Amortisman ve Tük. Payları | 1.141,92 | | |
| 102. BANKALAR HESABI | | | 267.040,96 |
| 150. İLK MADDE VE MALZ. HS. | | | 117.754,00 |
| 150.003. Altlık Gideri (Talaş) | 25.614,00 | | |
| 150.004. Yakıt Gideri (LNG) | 35.840,00 | | |
| 150.005. Gıda Malzemesi | 17.376,00 | | |
| 150.006. Dezenfektan | 2.450,00 | | |
| 150.007. Deterjan | 300,00 | | |
| 150.008. Aşı | 36.174,00 | | |
| 257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS. | | | 235.035,00 |
| 257.01. Kuluçkahane EÜGM | 113.121,97 | | |
| 257.01.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 6.044,46 | | |
| 257.01.002. Binaların | 18.750,00 | | |
| 257.01.003. Tesis, Makine ve Cih. | 39.327,51 | | |
| 257.01.004. Taşıtların | 49.000,00 | | |
| 257.02. Damızlık Kümes EÜGM | 103.346,83 | | |
| 257.02.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 20.034,27 | | |
| 257.02.002. Binaların | 45.491,80 | | |
| 257.02.003. Tesis, Makine ve Cih. | 37.820,76 | | |
| 257.03. Horoz EÜGM | 9.510,85 | | |
| 257.03.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 1.617,27 | | |
| 257.03.002. Binaların | 4.508,20 | | |
| 257.03.003. Tesis, Makine ve Cih. | 3.385,38 | | |
| 257.04. Havalandırma YÜGM | 164,73 | | |
| 257.04.003. Tesis, Makine ve Cih. | 164,73 | | |
| 257.06. Dezenfektasyon YHGM | 6.464,66 | | |
| 257.06.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 572,02 | | |
| 257.06.003. Tesis, Makine ve Cih. | 5.892,64 | | |
| 257.07. Arıtma YHGM | 1.284,04 | | |
| 257.07.003. Tesis, Makine ve Cih. | 1.284,04 | | |
| 257.06. Yemekhane YHGM | 1.141,92 | | |
| 257.06.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 131,98 | | |
| 257.06.003. Tesis, Makine ve Cih. | 624,94 | | |
| 335. PERSONELE BORÇLAR HS. | | | 108.600,00 |
| Endirekt Giderlerin Kaydı | | | |

- Gider merkezlerinin birinci dağıtım tutarları belirlendikten sonra, Yardımcı Gider Merkezlerinde biriken maliyetlerin ikinci dağıtım yapılarak Esas Üretim Gider Merkezlerine yüklenmiştir. İkinci dağıtım sonucunda Esas Üretim Gider Merkezlerine

yüklenmiş olan tutarlar için tek bir yevmiye kaydı yapılmış olup, Yardımcı Gider Merkezleri arasındaki maliyet aktarım kayıtları göz ardı edilmiştir.

| | | |
|------------------------------------|------------|------------|
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI | 233.724,41 | |
| 730.10. Kuluçkahane EÜGM | 41.690,47 | |
| 730.20. Damızlık Kümes EÜGM | 175.131,46 | |
| 730.30. Horoz EÜGM | 16.902,48 | |
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. | | 233.724,41 |
| 730.40. Havalandırma YÜGM | 32.877,93 | |
| 730.50. Isıtma YÜGM | 16.028,48 | |
| 730.60. Dezenfektasyon YHGM | 30.759,10 | |
| 730.70. Arıtma ve Kuyu YHGM | 127.261,42 | |
| 730.80. Yemekhane YHGM | 26.797,47 | |
| II. Dağıtımın Kaydı | | |

4. Döneme İlişkin Üretim Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Yansıtılmasına İlişkin Kayıtlar

- Dönemde gerçekleşen Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerinin, Esas Üretim Gider Merkezlerine yüklenmesinden sonra bu maliyetlerin ilgili varlık hesaplarına aktarılmasına ilişkin kayıtların yapılması gerekmektedir.

Kuluçkahane EÜGM’de katlanılan gider toplamı 725.049,47 TL olup bu tutarın 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI’na aktarılması gerekmektedir. Zira Kuluçkahane EÜGM’de katlanılan maliyetler sonucunda elde edilen ürün civciv’dir. Burada elde edilen civcivlerin bu aşamada, kullanım amacının ve erkek ya da dişi olup olmadığının bilinmemesi sebebiyle kullanım amaçları ve cinsiyetleri belli olana kadar Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda tutulması uygun olacaktır. Bu bilgiler ışığında yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|--|------------|------------|
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. | 725.049,47 | |
| 258.10. Kuluçkadandan Çıkan Civcivler | 725.049,47 | |
| 711. DİMM YANSITMA HESABI | | 476.000,00 |
| 711.10. Kuluçkahane EÜGM | 476.000,00 | |
| 721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS. | | 27.000,00 |
| 721.10. Kuluçkahane EÜGM | 27.000,00 | |
| 731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS. | | 222.049,47 |
| 730.10. Kuluçkahane EÜGM | 222.049,47 | |
| Kuluçkahane Giderlerinin Mamule Yansıtılması | | |

Yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra kuluçkadan çıkan ve damızlık kümeslerde kullanılması planlanan civcivlere ilişkin maliyet tutarlarının civcivlerin büyüme dönemi tamamlanıncaya kadar (24. haftaya kadar) 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na aktarılmasına ilişkin kaydın yapılması gerekmektedir. Dönemde damızlık kümeslerde kullanılması planlanan dişi civciv sayısı 65.300 adet, erkek civciv sayısı ise 9.142 adettir. Söz konusu miktarlar ışığında damızlık kümeslere gönderilecek dişi civcivlere ilişkin maliyet tutarı 88.155,00 TL (65.300*1,35 TL/civciv), erkek civcivlere ilişkin maliyet tutarı ise 12.341,70 TL (9.142*1,35 TL/civciv) olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|---|------------|------------|
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258.20. Damızlık Kümeslerdeki Dişi Civcivler 88.155,00 258.30. Damızlık Kümeslerdeki Horozlar 12.341,70 | 100.496,70 | |
| 258. YAP. OLAN YATIRIM. HS. 258.10. Kuluçkadan Çıkan Civcivler | | 100.496,70 |
| 65.300 adet dişi civcivin ve 9.142 adet horozun kümeslere naklinin kaydı | | |

Yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra damızlık kümeslerine gönderilen civcivler için katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerinin bu kümeslerde yetiştirilen kanatlı hayvanlara yüklenmesi gerekmektedir. Bu aşamaya kadar katlanılan maliyetler 258 nolu hesapta izlendiğinden, civcivlere ilişkin maliyet tutarının tespiti için bu aşamadan sonra katlanılan maliyetlerin de 258 nolu hesaba aktarılması gerekmektedir. Buna ilişkin olarak yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|--------------|------------|
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258.20. Damızlık Kümeslerdeki Dişi Civciv 1.157.060,60 258.30. Damızlık Kümeslerdeki Horozlar 157.793,49 | 1.314.854,09 | |
| 711. DİMM YANSITMA HESABI 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 629.276,40 711.30. Horoz EÜGM 98.197,20 | | 727.473,60 |
| 721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS. 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 67.500,00 711.30. Horoz EÜGM 13.500,00 | | 81.000,00 |
| 731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS. 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 460.284,20 711.30. Horoz EÜGM 46.096,29 | | 506.380,49 |
| 24 haftalık büyüme dönemi maliyetlerinin yansıtma kaydı | | |

5. Büyüme Dönemini Tamamlayan Cıvcivlere İlişkin Maliyet Tutarlarının İlgili Varlık Hesabına Kaydı: Dönem sonunda, büyüme dönemini tamamlayan damızlık tavuklar ve horozların üretim dönemine geçmeleri nedeniyle, bunlara ilişkin maliyet tutarlarının 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'ndan çıkartılarak 210. CANLI KÜMES HAYVANLARI HESABI'na aktarılması uygun olacaktır. Buna göre yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

| | | |
|--|--------------|--------------|
| 210. CANLI KÜMES VARLIKLARI HS** 210.20. Damızlık Kümeslerdeki Tavuklar 1.245.215,60 210.30. Damızlık Kümeslerdeki Horozlar 170.135,19 258. YAP. OLAN YATIRIMLAR HS. 258.20. Damızlık Kümes. Dişi Cıvciv 1.245.215,60 258.30. Damızlık Kümes. Horozlar 170.135,19 Büyüme dönemindeki canlı varlıkların üretim dönemine geçiş kaydı | 1.415.350,79 | 1.415.350,79 |
|--|--------------|--------------|

6. Büyüme Dönemini Tamamlayan Cıvcivlere İlişkin Maliyet Tutarlarının Değerlenmesine İlişkin Kayıt: Büyüme sürecini tamamlayan cıvcivlere ilişkin maliyet tutarları 210 nolu hesaba alındıktan sonra, bu tutarların raporlama tarihinde TMS 41 gereğince değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan canlı varlıkların değerinde artış söz konusu olması nedeniyle değerlendirme artışından kaynaklanan fark tutarı TMS 41 gereğince özkaynaklar hesap grubunda muhasebeleştirilecektir. Hesaplanmış olan yeniden değerlendirme fark tutarı 334.415,77 TL olup, buna ilişkin olarak yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|------------|------------|
| 210. CANLI KÜMES VARLIKLARI HS 527. CANLI KÜMES VAR.YEN.DEĞ.ARTIŞ. TMS 41 kapsamında değerlendirme kaydı | 334.415,77 | 334.415,77 |
|--|------------|------------|

7. Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılmasına İlişkin Kayıt: Dönemde kullanılan maliyet ve yansıtma hesaplarına ilişkin kapatma kaydı şu şekilde olacaktır:

| | | |
|---|--------------|--|
| 711. DİMM YANSITMA HESABI 711.10. Kuluçkahane EÜGM 476.000,00 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 629.276,40 711.30. Horoz EÜGM 98.197,20 | 1.203.473,60 | |
|---|--------------|--|

** TDHP'de canlı varlıklarla ilgili uygun hesap olmaması sebebiyle 210. Canlı Kümes Hayvanları Hesabı tarafımdan oluşturulmuştur.

| | | |
|---|------------|--------------|
| 721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS. 721.10. Kuluçkahane EÜGM 27.000,00 721.20. Damızlık Küm. EÜGM 67.500,00 721.30. Horoz EÜGM 13.500,00 | 108.000,00 | |
| 731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS. 731.10. Kuluçkahane EÜGM 222.049,47 731.20. Damızlık Küm. EÜGM 460.284,20 731.30. Horoz EÜGM 46.096,29 | 728.429,96 | |
| 710. DİMM GİDERLERİ HESABI 710.01. Kuluçkahane EÜGM 476.000,00 710.02. Damızlık Küm. EÜGM 629.276,40 710.03. Horoz EÜGM 98.197,20 | | 1.203.473,60 |
| 720. DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS. 720.01. Kuluçkahane EÜGM 27.000,00 720.02. Damızlık Küm. EÜGM 67.500,00 720.03. Horoz EÜGM 13.500,00 | | 108.000,00 |
| 730. GENEL ÜRETİM GİD. HS. 730.01. Kuluçkahane EÜGM 222.049,47 730.02. Damızlık Küm. EÜGM 460.284,20 730.03. Horoz EÜGM 46.096,29 | | 728.429,96 |
| Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı | | |

8. Dönem Giderlerine İlişkin Dönem İçi ve Dönem Sonu Kayıtları

İşletmenin İlk 6 aylık dönem itibariyle gerçekleşen genel yönetim gideri tutarı 12.700,00 TL olup 770 nolu hesaba kaydedilmiştir. Buna ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|---|-----------|-----------|
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 12.700,00 | |
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. - Otomobil 6.000 - İdari Bina 6.700 | | 12.700,00 |
| İdari bina ve binek otomobil amortisman kaydı | | |
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 33.000,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI | | 33.000,00 |
| Müdür (24.000) ve Sekreter (9.000) ücreti kaydı | | |
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 2.200,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI | | 2.200,00 |
| Telefon, haberleşme (1.750) ve su gideri (450) kaydı | | |

| | | |
|--|-----------|-----------|
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.HS. 770. GENEL YÖNETİM GİDERİ Dönem giderlerinin yansıtılması | 47.900,00 | 47.900,00 |
| 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.HS. Giderlerin gelir tablosuna aktarılması | 47.900,00 | 47.900,00 |

9. Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması ve Dönem Faaliyet Sonucunun İlgili Bilanço Hesabına Aktarılmasına İlişkin Kayıtlar

Bu kısımda yapılacak yevmiye kaydı dönem içerisinde gerçekleşen gelir tablosu hesaplarıyla ilişkili hesapların kapatılması ve bunun sonucunda oluşacak kar ya da zararın bilançoya aktarılmasına ilişkindir.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| 690. DÖNEM KARI/ZARARI HESABI 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. Gider hesaplarının kapatılması | 47.900,00 | 47.900,00 |
| 692. DÖNEM NET KARI/ZARARI HS. 690. DÖNEM KARI/ZARARI HESABI Dönem zararının bilançoya aktarılması | 47.900,00 | 47.900,00 |
| 591 DÖNEM NET ZARARI HESABI 692. DÖNEM NET KARI/ZARARI HS. Dönem zararının bilançoya aktarılması | 47.900,00 | 47.900,00 |

4.3.8. İşletmenin Birinci Raporlama Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu

Tablo 45'te işletmenin 1 Ocak 2014 - 30 Haziran 2014 Dönemine ait Kapsamlı Gelir Tablosu verilmiştir. Uygulama örneğinde işletmenin sadece damızlık birimindeki faaliyetlere yönelik üretim maliyetleri, dönem maliyetleri ve değerlendirme farkları dikkate alındığından Kapsamlı Gelir Tablosunda yalnızca bu birime ilişkin olarak elde edilen tutarlara yer verilmiştir.

**Tablo 45. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 1 Ocak 2014-30 Haziran 2014 Dönemi
Kapsamlı Gelir Tablosu**

| | |
|--|--------------------|
| Brüt Satışlar | XX |
| Satışların Maliyeti (-) | XX |
| <i>Brüt Satış Kârı (Zararı)</i> | XX |
| Faaliyet Giderleri (-) | XX |
| Genel Yönetim Giderleri HS. | (47.900,00) |
| <i>Faaliyet Kârı (Zararı)</i> | XX |
| Olağan Gelirler | XX |
| Olağan Giderler (-) | XX |
| <i>Dönem Kârı (Zararı)</i> | (47.900,00) |
| Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılık. | XX |
| Dönem Net Kârı (Zararı) | (47.900,00) |
| Cari Dönemde Özkaynaklara Kaydedilen Diğer Kapsamı Gelirler (Giderler) | XX |
| Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Farkı | 334.415,77 |
| Mali Duran Varlık Yeniden Değerleme Farkı | XX |

4.3.9. Birinci Dağıtım (İkinci 6 Aylık Dönem)

Bu kısımda, bir önceki 6 aylık dönem için de yapıldığı gibi ikinci altı aylık dönem için de katlanılan genel üretim maliyet tutarlarının öncelikle gider merkezlerine dağıtılması gerekmektedir. Gider merkezlerinin doğrudan tükettikleri kaynaklara ilişkin maliyet tutarları direkt ilgili olduğu gider merkezine yazılmıştır. Birden fazla gider merkezini ilgilendiren genel üretim giderleri ise uygun dağıtım anahtarları kullanılarak o kaynaktan faydalanan gider merkezlerine dağıtılmıştır.

4.3.9.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İlk madde ve malzeme giderleri ile ilgili açıklama ilk 6 aylık raporlama dönemi işlemleri gerçekleştirilirken yapıldığı için burada tekrar bu gider kalemleri açıklanmayacaktır. Horoz EÜGM'nin Temmuz-Aralık 2014 döneminde ayrı bir gider merkezi olarak takibi sağlanamamaktadır. Çünkü bu dönemde horozlar damızlık tavukların bulunduğu kümeslere alınmıştır ve burada harcanan yem, su ve aşı gideri Damızlık Kümes EÜGM'de izlenecektir ve burada üretilen mamul maliyetine yüklenecektir.

İşletmenin ikinci 6 aylık döneminde Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) maliyetleri Tablo 46'da gider merkezleri temelinde belirlenmiştir.

Tablo 46. Gider Merkezleri Temelinde Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

| DİMM | Kuluçkahane EÜGM (₺) | Damızlık Kümes EÜGM (₺) | Toplam (₺) |
|----------------|----------------------|-------------------------|---------------------|
| Yumurta Gideri | 476.000,00 | - | 476.000,00 |
| Yem Gideri | - | 2.463.040,80 | 2.463.040,80 |
| Toplam | 476.000,00 | 2.463.040,80 | 2.939.040,80 |

Yukarıdaki tabloda 2014 yılı direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri verilmiştir. Damızlık Kümesleri toplam kapasitesi 65.300 adet tavuk ve 9.142 adet horoz toplamda 74.442 adet kanatlı hayvandır. Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleri ise Tablo 47'de listelenmiştir.

Tablo 47. Endirekt Malzeme Maliyetleri

| Endirekt Malzeme Kalemleri | Tutar |
|---|------------------|
| Yakıt Gideri (LNG) | 28.750,00 |
| Gıda Malzemesi Gideri | 17.664,00 |
| Dezenfektan Gideri | 2.205,00 |
| Deterjan Gideri | 387,50 |
| Aşı Gideri | 11.220,00 |
| Toplam Endirekt Malzeme Maliyeti | 60.226,50 |

Tablo 47’de Endirekt Malzeme Maliyetleri verilmiştir. Burada oluşan giderler kalemlerin ne şekilde dağıtılacağı aşağıdaki verilmiştir.

- Yakıt Gideri; İşletmede Temmuz-Aralık 2014 yılı LNG kullanımı sonucunda 28.750 TL’lik gider oluşmuştur. Bu giderin Tablo 21’da belirtilen radyant sayısı dağıtım anahtarına göre ilgili gider merkezlerine dağıtımı gerçekleştirilecektir. Bu sebeple belirtilen tutar aşağıdaki gider merkezlerine şu şekilde dağıtılacaktır:

Dağıtım Oranı → 28.750 TL ÷ 77 adet = 373,38 TL/adet

| | | | |
|---------------------------------|---|----------------------------|--------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → | 5 Adet * 373,38 TL/adet = | 1.866,88 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → | 64 Adet * 373,38 TL/adet = | 23.896,11 TL |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → | 2 Adet * 373,38 TL/adet = | 746,75 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → | 4 Adet * 373,38 TL/adet = | 1.493,51 TL |
| Yemekhane YHGM | → | 2 Adet * 373,38 TL/adet = | 746,75 TL |

- Gıda Malzemesi Gideri; yemekhane için doğrudan malzeme niteliğinde olması sebebiyle burada katlanılan 17.664 TL tutarındaki gıda maliyetlerinin Yemekhane YHGM’ye yüklenmesi gerekmektedir.

- Dezenfektan Gideri; Kuluçkahane ve Damızlık Kümes EÜGM’lerinin dezenfeksiyonu için kullanılan dezenfektan malzemesi 2014 yılı Temmuz - Aralık dönemi itibariyle 2.205 TL tutarında gerçekleşmiştir. Bu malzemeye ilişkin tüketim miktarı Tablo 48’de verilmiştir. Buna göre Dezenfektan giderinin dağıtımı şu şekilde gerçekleşecektir:

Tablo 48. Gider Merkezlerinin Dezenfektan Malzemesi Tüketimi

| Kullanıldığı Gider Merkezi | Tüketilen Miktar (litre) |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 25 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 105 |
| Dezenfektasyon YHGM | 115 |
| Toplam Tüketim | 245 |

Dağıtım Oranı → 2.205 TL ÷ 245 Litre = 9 TL/Litre

Kuluçkahane EÜGM → 25 Litre * 9 TL/Litre = 225 TL

Damızlık Kümes EÜGM → 105 Litre * 9 TL/Litre = 945 TL

Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM → 115 Litre * 9 TL/Litre = 1.035 TL

- Deterjan Gideri; yemekhane araç ve gereçlerinin temizliğinde kullanılan deterjan malzemesi için katlanılan maliyet tutarı olan 387,50 TL'nin Yemekhane YHGM'ne doğrudan yüklenmesi uygun olacaktır.

- Kanatlı hayvanlar sağlıklı bir şekilde yetiştirilmesi için periyodik olarak aşılanmaktadır. İşletmede 2014 yılı Temmuz-Aralık dönemine ait 11.220 TL'lik aşı giderine katlanılmıştır. Sadece tavuk ve horozların kullandığı bir malzeme olması sebebiyle ilgili tutar Damızlık Kümes EÜGM'ye yüklenecektir.

Endirekt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin dağıtım sonucu oluşan dağıtım sonucu toplamı Tablo 49'da gösterilmiştir.

Tablo 49. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı

| Endirekt İMM | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | İstima YÜGM | Dezenfektasyon YÜGM | Artım ve Kuyu YÜGM | Yemekhane YHGM | TOPLAM |
|--------------------|------------------|---------------------|-------------------|-------------|---------------------|--------------------|------------------|------------------|
| Yakıt Gideri (LNG) | 1.866,88 | 23.896,11 | - | - | 746,75 | 1.493,51 | 746,75 | 28.750,00 |
| Gıda Malzemesi | - | - | - | - | - | - | 17.664,00 | 17.664,00 |
| Dezenfektan Gideri | 225,00 | 945,00 | - | - | 1.035,00 | - | - | 2.205,00 |
| Deterjan Gideri | - | - | - | - | - | - | 387,50 | 387,50 |
| Aşı Gideri | - | 11.220,00 | - | - | - | - | - | 11.220,00 |
| TOPLAM | 2.091,88 | 36.061,11 | 0,00 | 0,00 | 1.781,75 | 1.493,51 | 18.798,25 | 60.226,50 |

4.3.9.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İkinci altı aylık döneme ilişkin işçi ücret giderleri her bir EÜGM için hesaplanmış ve Tablo 50’de gösterilmiştir.

Tablo 50. Direkt İşçilik Maliyetleri Tutarı

| Çalışılan Gider Merkezi | Yıllık Tutar (₺) |
|-------------------------------------|-------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 27.000 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 81.000 |
| Toplam Direkt İşçilik Tutarı | 108.000 |

İkinci altı aylık döneme ilişkin endirekt işçilik maliyetleri Tablo 51’de toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 51. Endirekt İşçilik Maliyetleri Tutarı

| Endirekt İşçiliğe Konu Çalışanlar | Yıllık Tutar (₺) |
|--|-------------------------|
| Havalandırma Kontrol Görevlisi | 12.300 |
| Isıtma Kontrol Görevlisi | 12.900 |
| Dezenfektasyon Görevlisi | 25.800 |
| Temizlik Görevlisi | 22.800 |
| Arıtma Tesisi Görevlisi | 12.300 |
| Aşçı | 12.000 |
| Aşçı Yardımcısı | 10.500 |
| Toplam Endirekt İşçilik Tutarı | 108.600 |

Her bir görevlinin maliyetinin yükleneceği gider merkezi/merkezleri şunlardır:

- Havalandırma kontrol görevlisinin maliyeti Havalandırma YÜGM’ye yüklenecektir.
- Isıtma kontrol görevlisinin maliyeti Isıtma YÜGM’ye yüklenecektir.

- Dezenfektasyon görevlisinin maliyeti; Kuluçkahane, damızlık kümes ile Dezenfektasyon ve Temizlik EÜGM'ye yüklenecektir. İkinci 6 aylık dönemde dezenfektasyon görevlilerine ilişkin katlanılan maliyet tutarı 25.800 TL olduğuna göre ve birinci altı aylık döneme ilişkin hesaplamalarda da belirtildiği üzere sözkonusu görevlilerin maliyeti dezenfektan tüketim litresi kullanılarak dağıtılacağına göre dağıtım şu şekilde yapılacaktır:

Dağıtım Oranı $\rightarrow 25.800 \text{ TL} \div 245 \text{ Litre} = 105,31 \text{ TL/Litre}$

| | |
|---------------------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | $\rightarrow 25 \text{ Litre} * 105,31 \text{ TL/Litre} = 2.632,65 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | $\rightarrow 105 \text{ Litre} * 105,31 \text{ TL/Litre} = 11.057,14 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | $\rightarrow 115 \text{ Litre} * 105,31 \text{ TL/Litre} = 12.110,21 \text{ TL}$ |

- Temizlik görevlisi maliyeti; bu görevlilerin birçok farklı birimde görev yapmaları nedeniyle 22.800 TL'lik ücretin ilgili birimlere dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılması uygun olacaktır. Burada kullanılacak en doğru dağıtım anahtarı metrekare (m^2) olacaktır.

Dağıtım Oranı $\rightarrow 22.800 \text{ TL} \div 12.500 \text{ m}^2 = 1,82 \text{ TL/ m}^2$

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | $\rightarrow 750 \text{ m}^2 * 1,82 \text{ TL/ m}^2 = 1.368,00 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | $\rightarrow 11.100 \text{ m}^2 * 1,82 \text{ TL/ m}^2 = 20.246,40 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon YHGM | $\rightarrow 200 \text{ m}^2 * 1,82 \text{ TL/ m}^2 = 364,80 \text{ TL}$ |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | $\rightarrow 350 \text{ m}^2 * 1,82 \text{ TL/ m}^2 = 638,40 \text{ TL}$ |
| Yemekhane YHGM | $\rightarrow 100 \text{ m}^2 * 1,82 \text{ TL/ m}^2 = 182,40 \text{ TL}$ |

- Arıtma tesisi görevlisi; arıtma tesisinde gerçekleşen faaliyetlerin takibini sağlayan görevli olması sebebiyle, bu görevli için verilen 12.300 TL'lik ücretin Arıtma ve Kuyu YHGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

- Aşçı ve Aşçı Yardımcıları; Aşçı için 12.000 TL'lik ve Aşçı Yardımcısı için 10.500 TL'lik Temmuz-Aralık 2014 dönemi ücret tutarlarını Yemekhane YHGM'ne doğrudan yüklemek uygun olacaktır.

Endirekt işçilik maliyetleri ile ilgili olarak yukarıda yapılan dağıtımların özeti Tablo 52'de toplu olarak verilmiştir.

Tablo 52. Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtımı

| Endirekt İşçilik Maliyetleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | TOPLAM (₺) |
|---------------------------------------|-------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------|
| Havalandırma Kontrol Görevlisi | - | - | 12.300,00 | - | - | - | - | 12.300,00 |
| Isıtma Kontrol Görevlisi | - | - | - | 12.900,00 | - | - | - | 12.900,00 |
| Dezenfektasyon Görevlisi | 2.632,65 | 11.057,14 | - | - | 12.110,21 | - | - | 25.800,00 |
| Temizlik Görevlisi | 1.368,00 | 20.246,40 | - | - | 368,80 | 638,40 | 182,40 | 22.800,00 |
| Arıtma Tesisi Görevlisi | - | - | - | - | - | 12.300,00 | - | 12.300,00 |
| Aşçı | - | - | - | - | - | - | 12.000,00 | 12.000,00 |
| Aşçı Yardımcısı | - | - | - | - | - | - | 10.500,00 | 10.500,00 |
| Toplam Endirekt İşçilik Tutarı | 4.000,65 | 31.303,54 | 12.300,00 | 12.900,00 | 12.475,01 | 12.938,40 | 22.682,40 | 108.600,00 |

İşletmenin bu çalışmaya esas teşkil eden üretim birimi kuluçkahane ve damızlık kümeslerinin memur ücret ve giderleri kalemi olarak Müdür ve Sekreter ücreti yer almaktadır. Bu ücret ile ilgili bir dağıtım yapmak söz konusu değildir. Belirtilen ücret tutarları “770 – Genel Yönetim Giderleri Hesabı”nda muhasebeleştirilip dönem gideri olarak yazılacaktır. Bu sebeple belirtilen gider ile ilgili sadece yevmiye kaydı yapılacaktır. Bu giderlerin detayı Tablo 53’te verilmiştir.

Tablo 53. Memur Ücret ve Giderleri

| Memur Ücret ve Giderleri | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|
| Kuluçkahane ve Damızlık Kümes Yöneticisi | 24.000 |
| Sekreter | 9.000 |
| Toplam Memur Ücret ve Giderleri | 33.000 |

4.3.9.3. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin kendi bünyesinde gerçekleştiremediği ya da gerçekleştirmesi dışarıdan sağlanmasından daha maliyetli olan bir takım hizmetleri dışarıdan sağlamıştır. Faydalanılan bu hizmetler ve diğer çeşitli borçlar ile ilgili gider kalemleri Tablo 54’te verilmiştir.

Tablo 54. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderler

| Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderler | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|
| Elektrik Gideri | 235.309,70 |
| Telefon ve Haberleşme Gideri | 1.250,00 |
| Su Gideri (Yönetim Bölümü) | 800,00 |
| Bakım – Onarım Gideri | 24.400,00 |
| Kuyu Suyu Kirası Gideri | 1.250,00 |
| Toplam | 263.009,70 |

Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Gider kalemleri ile ilgili birinci dağıtım şu şekilde yapılmalıdır:

- Elektrik gideri; birinci altı aylık dönemde olduğu gibi her bir gider yerine tüketilen kws baz alınarak dağıtılacaktır. Gider merkezleri tarafından tüketilmiş olan kws miktarları Tablo 55’te verilmiştir.

Tablo 55. Gider Merkezlerinin Elektrik Tüketimi

| Kullanıldığı Gider Merkezi | Tüketilen Miktar (kws) |
|-----------------------------------|-------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 215.000 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 300.000 |
| Havalandırma YÜGM | 55.000 |
| Dezenfektasyon YHGM | 12.000 |
| Aritma ve Kuyu YHGM | 375.000 |
| Yemekhane YHGM | 18.000 |
| Toplam Tüketim | 975.000 kws |

Bu döneme ilişkin elektrik maliyeti 235.309,70 TL olduğuna göre, birinci dağıtım şu şekilde yapılacaktır:

Dağıtım Oranı → $235.309,70 \text{ TL} \div 975.000 \text{ kws} = 0,24 \text{ TL/kws}$

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → $215.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 51.888,81 \text{ TL}$ |
| Damızlık Kümes EÜGM | → $300.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 72.402,98 \text{ TL}$ |
| Havalandırma YHGM | → $55.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 13.273,88 \text{ TL}$ |
| Dezenfektasyon YHGM | → $12.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 2.896,12 \text{ TL}$ |
| Aritma ve Kuyu YHGM | → $375.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 90.503,73 \text{ TL}$ |
| Yemekhane YHGM | → $18.000 \text{ kws} * 0,24 \text{ TL/kws} = 4.344,19 \text{ TL}$ |

- Telefon ve Haberleşme Gideri; işletmenin yönetim birimi tarafından gerçekleştirilen bir gider kalemidir. Bu sebeple burada oluşan 1.250 TL'lik gider dönem gideri olarak yansıtılacaktır ve gider merkezlerine yüklenmeyecektir.
- Su Gideri; işletmenin yönetim biriminin faydalandığı şebeke suyu giderini göstermektedir. Bu sebeple burada oluşan 800 TL'lik gider dönem gideri olarak yansıtılacaktır ve gider merkezlerine yüklenmeyecektir.
- Bakım Onarım Gideri; işletmenin ilgili maddi duran varlıklarının verimli çalışabilmesi ve faaliyetlerin aksamaması için gerçekleştirilen, aynı zamanda oluşan arızaları da gidermek için katlanılan maliyet kalemidir. Bu maliyet kalemi için gider merkezleri bazında her bir birime ne kadar zaman ayrıldığı Tablo 56'da verilmiştir. Bu gider kaleminde oluşan 24.400 TL'lik maliyet bakım onarım saatleri doğrultusunda gider merkezlerine dağıtılacaktır.

Tablo 56. Gider Merkezlerine İlişkin Bakım-Onarım Saati Verileri

| Kullanıldığı Gider Merkezi | Tüketilen Miktar (saat) |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 150 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 62 |
| Havalandırma YÜGM | 40 |
| Isıtma EÜGM | 10 |
| Dezenfektasyon YHGM | 15 |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | 120 |
| Yemekhane YHGM | 7 |
| Toplam Tüketim | 404 saat |

Dağıtım Oranı → 24.400 TL ÷ 404 saat = 60,40 TL/saat

| | |
|---------------------|--|
| Kuluçkahane EÜGM | → 150 saat * 60,40 TL/saat = 9.059,41 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 62 saat * 60,40 TL/saat = 3.744,55 TL |
| Havalandırma YÜGM | → 40 saat * 60,40 TL/saat = 2.415,84 TL |
| Isıtma YÜGM | → 10 saat * 60,40 TL/saat = 603,96 TL |

Dezenfektasyon YHGM → 15 saat * 60,40 TL/saat = 905,94 TL

Arıtma ve Kuyu YHGM → 120 saat * 60,40 TL/saat = 7.247,52 TL

Yemekhane YHGM → 7 saat * 60,40 TL/saat = 422,77 TL

- Kuyu Suyu Kirası Gideri; Burada oluşan gider tutarının Arıtma ve Kuyu YHGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. İkinci altı ay için 1.250,00 TL kuyu suyu kirası gideri oluşmuştur.

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin birinci dağıtım sonucunda oluşan tutarların özeti Tablo 57'de verilmiştir.

Tablo 57. Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı

| Dışarıdan Sağlanan Fayda/Hizmetler ve Çeşitli Giderler* | Kuluçkahanane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | İstima YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Artıma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|--------------------|---------------------|-------------------|---------------|---------------------|---------------------|-----------------|-------------------|
| Elektrik Gideri | 51.888,81 | 72.402,98 | 13.273,88 | - | 2.896,12 | 90.503,73 | 4.344,19 | 235.309,71 |
| Bakım – Onarım Gideri | 9.059,41 | 3.744,56 | 2.415,84 | 603,96 | 905,94 | 7.247,52 | 422,77 | 24.400,00 |
| Kuyu Suyu Kirası Gideri | - | - | - | - | - | 1.250,00 | - | 1.250,00 |
| Toplam | 60.948,22 | 76.147,54 | 15.689,72 | 603,96 | 3.802,06 | 99.001,25 | 4.766,96 | 260.959,71 |

* Telefon ve Haberleşme Gideri ile Su Gideri tutarları gider merkezlerine yüklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

4.3.9.4. Amortisman Tutarlarının Dağıtımı

Amortisman tutarları aşağıda listelenmiş başlıklar altında incelenecektir. Hesaplanan amortismanlar ilgili gider merkezlerine uygun dağıtım anahtarları yardımıyla yüklenecektir.

- a) Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerinin Amortismanı,
- b) Binaların Amortismanı,
- c) Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı,
- d) Taşıtların Amortismanı,
- e) Demirbaşların Amortismanı.

➤ Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin yer altı ve yer üstü düzenleri hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 58’de yer almaktadır.

Tablo 58. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Tutarları

| Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri | Amortisman Tutarı |
|--------------------------------|-------------------|
| İmha Çukuru | 1.667 ₺ |
| Atık Su Depolama Çukurları | 1.500 ₺ |
| Yem Deposu (Silosu) | 1.133 ₺ |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 15.000 ₺ |
| Su Arıtma Tesisi | 37.500 ₺ |
| Toplam | 56.800₺ |

- İmha Çukuru Amortismanı; bu çukurlar işletmenin damızlık kümeslerinde ölen civciv ve tavukların uygun bir şekilde imha edilmesi için açılmış olan çukurlardır. Bu çukurlar için hesaplanan 833,50 TL’lik amortisman giderinin doğrudan Damızlık Kümes EÜGM’ne yüklenmesi uygun olacaktır.

- Atık Su Depolama Çukuru Amortismanı; işletmede üretim faaliyetleri gerçekleştirilirken oluşan kimyasal (dezenfektan) maddelerin çevreye zarar vermemesi için kullanılan çukurlardır. Bu çukurlar için hesaplanan amortisman tutarının Tablo

48’de verilmiş olan Dezenfektan tüketim miktarına bağlı olarak gider merkezlerine dağıtılması uygun olacaktır. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleşecektir.

Dağıtım Oranı → 750 TL ÷ 245 Litre = 3,06 TL/Litre

| | |
|---------------------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 25 Litre * 3,06 TL/Litre = 76,53 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 105 Litre * 3,06 TL/Litre = 321,43 TL |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → 115 Litre * 3,06 TL/Litre = 352,04 TL |

- Yem Silosu Amortismanı; damızlık kümeslerdeki canlı varlıklara yem sağlanması için kullanılan yer üstü düzenleridir. Sadece damızlık kümeslere hizmet vermesi sebebiyle yem silosunun amortisman tutarı olan 566,50 TL’nin doğrudan Damızlık Kümesleri EÜGM’ye yüklenmesi uygun olacaktır.

- Su Kuyusu (Sondaj) ve Arıtma Tesisi Amortismanı; Su Kuyusunun ve Arıtma Tesisinin amortismanı gider merkezlerinin su tüketimi bazında gerçekleştirilecektir. Her iki MDV’nin de aynı dağıtım anahtarıyla dağıtılabılır olması sebebiyle hesaplanan amortisman tutarlarının toplamları alınarak dağıtım gerçekleştirilecektir.

Dağıtım Oranı → (7.500 TL+18.750) ÷ 90.900 m³ = 0,29 TL/m³

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 24.400 m ³ * 0,29 TL/m ³ = 7.046,20 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 65.300 m ³ * 0,29 TL/m ³ = 18.857,26 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → 850 m ³ * 0,29 TL/m ³ = 245,46 TL |
| Yemekhane YHGM | → 350 m ³ * 0,29 TL/m ³ = 101,08 TL |

➤ Binalara İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin binalar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 59’da yer almaktadır.

Tablo 59. Binalara İlişkin Amortisman Tutarları

| Binalar | Amortisman Tutarı |
|-----------------------------------|-------------------|
| Kuluçkahane | 37.500 ₺ |
| İdari Bina | 13.400 ₺ |
| Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri | 100.000 ₺ |
| Toplam | 150.900 ₺ |

- Kuluçkahane Amortismanı; Kuluçkahane EÜGM'ye doğrudan yüklenecektir. Çünkü kuluçkahane binasında kuluçka ve yumurta çıkım faaliyetleri gerçekleştirilmekte ve bu faaliyetler için tanımlanan esas üretim gider merkezi kuluçkahane EÜGM'dir.
- İdari Bina Amortismanı; İdari bina adından da anlaşılacağı üzere üretim faaliyetlerinin yönetilmesi için kullanılan binadır. Bu binanın üretim ya da diğer yardımcı birimlerle olan ilişkisi direkt ya da endirekt olarak tespit edilememesi sebebiyle dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.
- Damızlık Kanatlı Hayvan Kümesleri Amortismanı; Bu amortisman tutarı damızlık kanatlı hayvan üretiminin gerçekleştirildiği kümeslerin tükenme paylarından oluşması sebebiyle ilgili tutar Damızlık Kümes EÜGM'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı**

İşletmenin Tesis, Makine ve Cihazlar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 60'ta yer almaktadır.

Tablo 60. Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Tesis, Makine ve Cihazlar | Amortisman Tutarı |
|--|--------------------------|
| Kuluçka Makinesi | 40.000 ₺ |
| Çıkım Makinesi | 35.000 ₺ |
| Yemlik Sistemi | 27.500 ₺ |
| Suluk Sistemi | 17.500 ₺ |
| Isıtma Sistemi | 9.000 ₺ |
| Havalandırma Sistemi | 23.500 ₺ |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları | 11.500 ₺ |
| Folluklar | 7.500 ₺ |
| Jeneratör | 3.000 ₺ |
| Trafo ve Elektrik Sist. Ekip. | 2.500 ₺ |
| Toplam | 177.000 ₺ |

i. Kuluçka ve çıkım Makinesi Amortismanı

Kuluçka makinesi ve çıkım makinesi işletmenin kendi bünyesinde ürettiği ya da dışarıdan satın aldığı yumurtalardan civciv elde etmek için kullandığı makinelerdir. Dolayısıyla bu makinelerden kaynaklı amortisman tutarının doğrudan Kuluçkahane EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. İkinci raporlama dönemi için Kuluçka Makinesi amortismanı 20.000 TL'dir. Aynı dönemde çıkım Makinesi amortismanı 17.500 TL'dir.

ii. Yemlik ve Suluk Sistemleri Amortismanı

Yemlik ve Suluk Sistemi işletmenin kümeslerinde yetiştirdiği kanatlı hayvanların beslenmesi ve yetiştirilmesi için kullanılmaktadır. Bu sebeple ilgili sistemlerden kaynaklanan amortisman tutarının doğrudan Damızlık Kümes EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. Yemlik için ikinci 6 aylık dönemde Yemlik sistemleri için 13.750 TL, Suluk sistemleri için ise aynı dönemde 8.750 TL amortisman payı verilecektir.

iii. Isıtma Sistemi Amortismanı

İşletmede ısıtma sistemi radyant olarak adlandırılan ısıtıcılar ile gerçekleştirilmektedir. Bu ısıtıcıların gider merkezlerindeki sayıları ve buna bağlı olarak hesaplanan dağıtım oranı şu şekilde hesaplanacaktır:

Dağıtım Oranı → 4.500 TL ÷ 77 adet = 58,44 TL/adet

| | | | |
|---------------------------------|---|---------------------------|-------------|
| Kuluçkahane EÜGM | → | 5 Adet * 58,44 TL/adet = | 292,21 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → | 64 Adet * 58,44 TL/adet = | 3.740,26 TL |
| Dezenfektasyon ve Temizlik YÜGM | → | 2 Adet * 58,44 TL/adet = | 116,88 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → | 4 Adet * 58,44 TL/adet = | 233,77 TL |
| Yemekhane YHGM | → | 2 Adet * 58,44 TL/adet = | 116,88 TL |

iv. Havalandırma Sistemi Amortismanı

Havalandırma sisteminden kümeslerin, kuluçkahane ve yemekhanenin havalandırılmasında yararlanılmaktadır. Dolayısıyla havalandırılma sistemi amortismanı Kuluçkahane EÜGM, Damızlık Kümes EÜGM ve Yemekhane YHGM'ye dağıtılması uygun olacaktır. Dağıtım anahtarı olarak fan sayısı kullanılacaktır.

Dağıtım Oranı → $11.750 \div 46 \text{ adet} = 255,43 \text{ TL/adet}$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 4 adet * 255,43 TL/adet = 1.021,74 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 40 adet * 255,43 TL/adet = 10.217,39 TL |
| Yemekhane YHGM | → 2 adet * 255,43 TL/adet = 510,87 TL |

v. Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanları Amortismanları

Dezenfektan Havuz, Araç ve Ekipmanlarına ait amortisman tutarları doğrudan Dezenfektasyon YHGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır. İlgili döneme yansıtılacak amortisman tutarı 5.750 TL'dir

vi. Folluk Amortismanı

Damızlık kümeslerine, civcivler 18 haftalık olduklarında folluklar yerleştirilir. Bu sebeple folluklar ile ilgili amortisman gideri olan 3.750 TL'nin doğrudan Damızlık Kümesleri EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

vii. Jeneratör, Trafo ve Elektrik Sistemleri Amortismanı

Jeneratör, trafo ve elektrik sistemleri ekipmanları işletmedeki farklı birimler tarafından kullanılmaktadır. Bu sebeple burada oluşan maliyetler gider merkezlerinin elektrik tüketim miktarlarına göre yüklenecektir. Elektrik tüketim ile ilgili miktarlar Tablo 55'de verilmiştir. Toplam dağıtılacak maliyet tutarı ve dağıtım oranı şu şekilde olacaktır:

Dağıtım Oranı → $(1.500 \text{ TL} + 1.250 \text{ TL}) \div 975.000 \text{ kws} = 0,0028 \text{ TL/kws}$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 215.000 kws * 0,0028 TL/kws = 606,41 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 300.000 kws * 0,0028 TL/kws = 846,15 TL |
| Havalandırma YHGM | → 55.000 kws * 0,0028 TL/kws = 155,13 TL |
| Dezenfektasyon YHGM | → 12.000 kws * 0,0028 TL/kws = 33,85 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 375.000 kws * 0,0028 TL/kws = 1.057,69 TL |
| Yemekhane YHGM | → 18.000 kws * 0,0028 TL/kws = 50,77 TL |

➤ **Taşıtlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı**

İşletmenin Taşıtlar hesabında yer alan maddi duran varlıklar ve bunlara ilişkin hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 61'de yer almaktadır.

Tablo 61. Taşıtlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Taşıtlar | Amortisman Tutarı |
|--------------------------|--------------------------|
| Yumurta Taşıma Kamyonu | 98.000 ₺ |
| Renault Fluence Otomobil | 12.000 ₺ |
| Toplam | 110.000 ₺ |

i. Yumurta Taşıma Kamyonu Amortismanı

Yumurta taşıma kamyonu için Temmuz-Aralık 2014 dönemi için hesaplanmış amortisman tutarı 49.000 TL'dir. Bu tutar doğrudan Kuluçkahane EÜGM'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

ii. Renault Fluence Otomobil Amortismanı

İşletmenin taşıtlar hesabında bulunan otomobil sadece yönetim birimi tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla otomobil için ayrılan amortisman tutarının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

➤ Demirbaşlara İlişkin Amortismanların Dağıtımı

İşletmenin demirbaşlarına ilişkin detaylar ve 2014 yılı için hesaplanmış amortisman tutarları Tablo 62'de verilmiştir.

Tablo 62. Demirbaşlara İlişkin Amortisman Tutarları

| Demirbaşlar | Amortisman Tutarı |
|----------------------------|--------------------------|
| Buzdolabı | 200 ₺ |
| Klima | 800 ₺ |
| Yazıcı | 375 ₺ |
| Masaüstü Bilgisayar | 500 ₺ |
| Fırın | 175 ₺ |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | 190 ₺ |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | 175 ₺ |
| Ocak | 30 ₺ |
| Toplam | 2.445 ₺ |

i. Buzdolabı, Fırın, Bulaşık Yıkama Makinası, Yemekhane Araç-Gereçleri ve Ocak Amortismanı

Demirbaşlar hesabında yer alan kalemlerin oluşturduğu duran varlıklar yemekhane biriminde kullanılmaktadır. Bu nedenle bunlara ilişkin amortisman tutarlarının yemekhane YHGM'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

ii. Klima, Yazıcı ve Masaüstü Bilgisayar Amortismanı

Klima, Yazıcı ve Masaüstü Bilgisayar amortisman tutarları yönetim birimi tarafından kullanılan demirbaşlardır. Bu sebeple ilgili varlıkların amortisman tutarlarının dönem gideri olarak "770. Genel Yönetim Gideri"nde muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

4.3.9.5. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman Açıklaması

Türkiye vergi mevzuatına göre çalışmanın konusu olan damızlık tavuklar için belirtilen faydalı ömür 2 yıldır. Buna göre yıllık %50 oranında amortisman ayrılması mümkündür. Kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerde mevcut durumda yumurtacı ve damızlık tavuklar için amortisman ayrılmaktadır. Ancak standart ve işletmelerin mevcut faaliyetleri kapsamında düşünüldüğünde tavuklar için klasik manada amortisman ayrılması uygun değildir. Çünkü damızlık tavuk ya da yumurtacı tavukların işletmedeki ömürleri ortalama 64 haftadır. 64 haftalık dönem içindeki ilk 24 hafta tavukların büyüme dönemidir ve işletme için bu döneme kadar (değer artışları hariç) bir fayda sağlamamaktadırlar.

Amortisman ayırma hususunda faydalı ömür dikkate alındığından, kanatlı yetiştiriciliği yapılan işletmelerde bu tavukların faydalı ömürleri 24 ile 64. haftalar arasındadır. Bu sebeple 40 haftalık bir dönem olan faydalı ömür 1 yıllık dönemi kapsamadığından amortisman ayrılması uygun değildir. Fakat bu canlı varlıkların kullanım amacı göz önüne alındığında ve sadece tek üretim dönemi/döngüsü (64. hafta sonunda kesimhaneye gönderilmeleri) kapsamında kullanımda olmaları sebebiyle bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere bunlara ait kullanım maliyetlerinin yansıtılması gerekmektedir. Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürüne bu canlı varlıkların kullanım maliyeti, diğer bir deyişle amortismanı %100 amortisman ayrılarak yapılmalıdır. Yani damızlık kanatlı kümes hayvanlarından elde edilen yumurtalara bu canlı varlıkların kullanım maliyetinin yüklenmesi gerekir. Bu da ancak %100

amortisman ile mümkündür. Bu çalışmada da bu bakış açısıyla canlı varlıklar için amortisman şu şekilde ayrılacaktır:

Canlı varlıkların kayıtlı değeri → 1.749.766,56 TL

Canlı varlıkların faydalı ömrü → 40 hafta

Canlı varlıklara ilişkin haftalık amortisman tutarı → 43.744,16 TL

Raporlama döneminde canlı varlıklar 49 haftalıktır. Faydalı ömürleri üretime başlama dönemleri olan 25. haftadan başlayan bu canlı varlıkların raporlama tarihine kadar geçirmiş oldukları dönem 25 haftadır. Bu sebeple bu canlı varlıklar için ikinci 6 aylık raporlama döneminde hesaplanması gereken amortisman tutarı şu şekilde olacaktır:

Canlı varlıklara ilişkin haftalık amortisman tutarı → 43.744,16 TL

Canlı varlıklardan faydalanılan hafta sayısı → 25 hafta

Raporlama döneminde canlı varlıkların amortisman tutarı → 1.093.604,10 TL

Burada hesaplanan canlı varlık amortisman tutarı damızlık kümeslerdeki canlı varlıklara ait olduğundan doğrudan Damızlık Kümes EÜGM'ye yüklenecektir.

Amortismanlara ilişkin birinci dağıtım sonucu Tablo 63'te verilmiştir. Tablo 64'de ise birinci dağıtım sonucu gider merkezlerinde oluşan tutarlar verilmiştir.

Tablo 63. Amortisman Tutarlarının Birinci Dağıtım Özeti

| Amortisman Konu Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Canlı Varlık Amortismanı | | 1.093.604,10 | | | | | | 1.093.604,10 |
| İmha Çukuru | | 833,50 | | | | | | 833,50 |
| Atık Su Depolama Çukurları | 76,53 | 321,43 | | | 352,04 | | | 750,00 |
| Yem Deposu (Silosu) | | 566,50 | | | | | | 566,50 |
| Su Kuyusu (Sondaj) | 2.013,20 | 5.387,79 | | | 70,13 | | 28,88 | 7.500,00 |
| Su Arıtma Tesisi | 5.033,00 | 13.469,47 | | | 175,33 | | 72,20 | 18.750,00 |
| Kuluçkahane | 18.750,00 | | | | | | | 18.750,00 |
| D. Kanatlı Hayvan Kümesle. | | 50.000,00 | | | | | | 50.000,00 |
| Kuluçka Makinesi | 20.000,00 | | | | | | | 20.000,00 |
| Çıkım Makinesi | 17.500,00 | | | | | | | 17.500,00 |
| Yemlik Sistemi | | 13.750,00 | | | | | | 13.750,00 |
| Suluk Sistemi | | 8.750,00 | | | | | | 8.750,00 |
| Isıtma Sistemi | 292,21 | 3.740,26 | | | 116,88 | 233,77 | 116,88 | 4.500,00 |
| Havalandırma Sistemi | 1.021,74 | 10.217,39 | | | | | 510,87 | 11.750,00 |
| Dezenfektan Havuz, Araç ve | | | | | 11.500,00 | | | 11.500,00 |

Tablo 63'nun devamı

| Amortismanına Konu Maddi Duran Varlık Kalemleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|---|-------------------|---------------------|-------------------|-------------|---------------------|---------------------|-----------------|---------------------|
| Ekipmanları | | | | | | | | |
| Folluklar | | 3.750,00 | | | | | | 3.750,00 |
| Jeneratör | 330,77 | 461,54 | 84,62 | | 18,46 | 576,92 | 27,69 | 1.500,00 |
| Trafo ve Elektrik Sist. Ekip. | 275,64 | 384,62 | 70,51 | | 15,39 | 480,76 | 23,08 | 1.250,00 |
| Yumurta Taşıma Kamyonu | 49.000,00 | | | | | | | 49.000,00 |
| Buzdolabı | | | | | | | 100,00 | 100,00 |
| Fırın | | | | | | | 87,50 | 87,50 |
| Bulaşık Yıkama Makinesi | | | | | | | 80,00 | 80,00 |
| Yemekhane Araç - Gereçleri | | | | | | | 87,50 | 87,50 |
| Ocak | | | | | | | 15,00 | 15,00 |
| Toplam | 114.293,09 | 1.205.236,60 | 155,13 | 0,00 | 12.248,23 | 1.291,45 | 1.149,60 | 1.334.374,10 |

Tablo 64. Birinci Dağıtım Sonucu Gider Merkezlerinde Oluşan Tutarlar

| Gider Türleri | Kuluçkahane EÜGM | Damızlık Kümes EÜGM | Havalandırma YÜGM | Isıtma YÜGM | Dezenfektasyon YHGM | Arıtma ve Kuyu YHGM | Yemekhane YHGM | Yıllık Tutar (₺) |
|-------------------------------------|-------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Direkt İlk Madde ve Malz. Giderleri | 476.000,00 | 2.463.040,80 | - | - | - | - | - | 2.939.040,80 |
| Direkt İşçilik Giderleri | 27.000,00 | 81.000,00 | - | - | - | - | - | 108.000,00 |
| Direkt Gider Toplamı | 503.000,00 | 2.544.040,80 | - | - | - | - | - | 3.047.040,80 |
| Endirekt İlk Madde ve Malz. Gid. | 2.091,88 | 36.061,11 | - | - | 1.781,75 | 1.493,51 | 18.798,25 | 60.226,50 |
| Endirekt İşçilik Giderleri | 4.000,65 | 31.303,54 | 12.300,00 | 12.900,00 | 12.475,01 | 12.938,40 | 22.682,40 | 108.600,00 |
| Dışarıdan Sağla. Fayda ve Hiz. G. | 60.948,22 | 76.147,54 | 15.689,72 | 603,96 | 3.802,06 | 99.001,25 | 4.766,96 | 260.959,71 |
| Amortisman ve Tükenme Payları | 114.293,09 | 1.205.236,60 | 155,13 | 0,00 | 12.248,23 | 1.291,45 | 1.149,60 | 1.334.374,10 |
| Endirekt Giderler Toplamı | 181.333,84 | 1.348.748,79 | 28.144,85 | 13.503,96 | 30.307,05 | 114.724,61 | 47.397,21 | 1.764.160,31 |
| Toplam | 684.333,84 | 3.892.789,59 | 28.144,85 | 13.503,96 | 30.307,05 | 114.724,61 | 47.397,21 | 4.811.201,11 |

4.3.10. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtımda yardımcı gider merkezlerinde biriken maliyetler esas üretim gider merkezlerine dağıtılacaktır. Belirtilen dağıtımın gerçekleştirilebilmesi için ilk 6 aylık dönemde olduğu gibi Kademeli Dağıtım Yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında ihtiyaç duyulan dağıtım anahtarları birinci dağıtım sırasında faydalanılan dağıtım anahtarları ile aynı olacaktır. Tablo 21. Dağıtım Anahtarları Tablosu yardımıyla Tablo 65’de verilen birinci dağıtım sonucu oluşan tutarların dağıtımını gerçekleştirilecektir.

Tablo 65. Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu

| Gider Türleri | Birinci Dağıtım Toplamı (₺) |
|-------------------------|-----------------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | 684.333,84 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 3.892.789,59 |
| Havalandırma YÜGM | 28.144,85 |
| Isıtma YÜGM | 13.503,96 |
| Dezenfektasyon YHGM | 30.307,05 |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | 114.724,61 |
| Yemekhane YHGM | 47.397,21 |
| Yıllık Tutar (₺) | 4.811.201,11 |

4.3.10.1. Yemekhane YHGM’nin İkinci Dağıtımını

Yemekhane YHGM’de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 47.397,21 TL’dir. Belirtilen tutar ilgili gider merkezlerinde çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır ve kendine pay verilmeyecektir. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleşecektir:

Dağıtım Oranı → $47.397,21 \text{ TL} \div 14 \text{ kişi} = 3.385,52 \text{ TL/kişi}$

Kuluçkahane EÜGM → $2 \text{ kişi} * 3.385,52 \text{ TL/kişi} = 6.771,03 \text{ TL}$

Damızlık Kümes EÜGM → $6 \text{ kişi} * 3.385,52 \text{ TL/kişi} = 20.313,09 \text{ TL}$

Havalandırma YHGM → $1 \text{ kişi} * 3.385,52 \text{ TL/kişi} = 3.385,52 \text{ TL}$

Isıtma YHGM → $1 \text{ kişi} * 3.385,52 \text{ TL/kişi} = 3.385,52 \text{ TL}$

| | |
|---------------------|---|
| Dezenfektasyon YHGM | → 2 kişi * 3.385,52 TL/kişi = 6.771,03 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 2 kişi * 3.385,52 TL/kişi = 6.771,03 TL |

4.3.10.2. Dezenfektasyon YHGM'nin İkinci Dağıtımı

Dezenfektasyon YHGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 30.307,05 TL'dir. İlgili gider merkezinin dağıtım anahtarı ise m²'dir. Ayrıca kademeli dağıtımdan dolayı Yemekhane YHGM'den aldığı pay ise 6.771,03 TL'dir. Bu sebeple, dağıtıma konu tutar toplamı 37.078,08 TL'dir. Bu bilgilere göre dağıtım şu şekilde olacaktır:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 37.078,08 \text{ TL} \div 12.200 \text{ m}^2 = 3,04 \text{ TL/m}^2$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 750 m ² * 3,04 TL/m ² = 2.279,39 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 11.100 m ² * 3,04 TL/m ² = 33.734,97 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 350 m ² * 3,04 TL/m ² = 1.063,72 TL |

4.3.10.3. Isıtma YÜGM'nin İkinci Dağıtımı

Isıtma YÜGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 13.503,96 TL'dir. Yemekhane YÜGM'den aldığı pay ise 3.385,52 TL'dir ve Dezenfektasyon YÜGM'ye hizmet vermediği için buradan pay almamıştır. Toplamda dağıtılacak tutar 16.889,48 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

$$\text{Dağıtım Oranı} \rightarrow 16.889,48 \text{ TL} \div 73 \text{ adet} = 231,36 \text{ TL/adet}$$

| | |
|---------------------|---|
| Kuluçkahane EÜGM | → 5 adet * 231,36 TL/adet = 1.156,81 TL |
| Damızlık Kümes EÜGM | → 64 adet * 231,36 TL/adet = 14.807,22 TL |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | → 4 adet * 231,36 TL/adet = 925,45 TL |

4.3.10.4. Arıtma ve Kuyu YHGM'nin İkinci Dağıtımı

Arıtma YHGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 114.724,61 TL'dir. Yemekhane YHGM'den aldığı pay 6.771,03 TL, Dezenfektasyon YHGM'den 1.063,72 TL ve Isıtma YÜGM'den 925,45 TL pay almıştır. Bu sebeple toplamda dağıtılacak tutar 123.484,81 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

Dağıtım Oranı $\rightarrow 123.484,81 \text{ TL} \div 89.700 \text{ m}^3 = 1,38 \text{ TL/m}^3$

Kuluçkahane EÜGM $\rightarrow 24.400 \text{ m}^3 * 1,38 \text{ TL/m}^3 = 33.590,07 \text{ TL}$

Damızlık Kümes EÜGM $\rightarrow 65.300 \text{ m}^3 * 1,38 \text{ TL/m}^3 = 89.894,74 \text{ TL}$

4.3.10.5. Havalandırma YÜGM'nin İkinci Dağıtım

Havalandırma YÜGM'de birinci dağıtım sonucu oluşmuş maliyet tutarı 28.144,85 TL'dir. Havalandırma YÜGM'nin, Yemekhane YHGM'den aldığı pay 3.385,52 TL'dir. Bu sebeple toplamda dağıtılacak tutar 31.530,37 TL'dir. Dağıtım oranı ve dağıtım payları şu şekildedir:

Dağıtım Oranı $\rightarrow 31.530,37 \text{ TL} \div 44 \text{ adet} = 716,60 \text{ TL/adet}$

Kuluçkahane EÜGM $\rightarrow 4 * 1.465,09 \text{ TL/adet} = 2.866,40 \text{ TL}$

Damızlık Kümes EÜGM $\rightarrow 40 * 1.465,09 \text{ TL/adet} = 28.663,97 \text{ TL}$

Yapılan dağıtımların detayları ve ikinci dağıtım sonucu Tablo 66'da verilmiştir.

Tablo 66. Kademeli Dağıtım ve İkinci Dağıtım Sonucu Esas Gider Merkezi Maliyet Tutarları

| Dağıtım Konu Gider Merkezleri | Yardımcı Gider Merkezi (dağıtım sırasına göre) | | | | | Esas Gider Merkezi | | Toplam |
|--------------------------------|--|----------------|------------|----------------|--------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| | Yemekhane | Dezenfektasyon | Isıtma | Arıtma ve Kuyu | Havalandırma | Kuluçkahane | Damızlık Kümesler | |
| Birinci Dağıtım Toplamı | 47.397,21 | 30.307,05 | 13.503,96 | 114.724,61 | 28.144,85 | 684.333,84 | 3.892.789,59 | 4.811.201,11 |
| Yemekhane YHGM | -47.397,21 | 6.771,03 | 3.385,52 | 6.771,03 | 3.385,52 | 6.771,03 | 20.313,09 | - |
| Dezenfektasyon YHGM | - | - 37.078,08 | - | 1.063,72 | - | 2.279,39 | 33.734,97 | - |
| Isıtma YÜGM | - | - | -16.889,48 | 925,45 | - | 1.156,81 | 14.807,22 | - |
| Arıtma ve Kuyu YHGM | - | - | - | -123.484,81 | - | 33.590,07 | 89.894,74 | - |
| Havalandırma YÜGM | - | - | - | - | -31.530,37 | 2.866,40 | 28.663,97 | - |
| İkinci Dağıtım Toplamı | - | - | - | - | - | 730.997,54 | 4.080.203,57 | 4.811.201,11 |

4.3.11. Üçüncü Dağıtım

İkinci dağıtım ile yardımcı gider merkezlerinde biriken maliyetler esas üretim gider merkezlerine dağıtılmıştır. Burada ise ikinci dağıtım sonucunda esas üretim gider merkezlerinde biriken maliyetler üretilen ürünlere yüklenecektir.

4.3.11.1. *Kuluçkahane EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yükleneceği*

Kuluçkahane biriminde işletme tarafından satın alınan yumurtaların civcive dönüştürülmesi süreci gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple buradaki tek mamul civcivdir. Kuluçkahane EÜGM'de biriken maliyet doğrudan üretilen civcivlere yüklenecektir. 2014 yılının Temmuz-Aralık döneminde kuluçkahaneye giriş yapan yumurta sayısı 595.000 adettir ve üretilen civciv sayısı 547.400 adettir. Kuluçka birimindeki fire oranı %8-%10'dur. Buna göre dağıtım şu şekilde gerçekleştirilecektir:

$$\text{Civciv} \rightarrow 730.997,54 \text{ TL} \div 547.400 \text{ adet damızlık civciv} = 1,34 \text{ TL/Adet}$$

Bir civcivin işletmeye maliyeti 1,34 TL olmaktadır.

2014 yılında Kuluçkahane EÜGM'de 1.456.047,01 TL'lik maliyete katlanılmıştır. Bu maliyet sonucunda kuluçka makinesinden ilgili yılda 1.082.900 adet civciv elde edilmiştir. Civcivlerin 2014 yılında birim başına ortalama maliyetleri 1,35 TL/civciv olmuştur.

4.3.11.2. *Damızlık Kümes EÜGM'deki Giderlerin Mamullere Yükleneceği*

İşletmenin damızlık kümeslerinde, kuluçkahaneden elde edilen civcivler büyütülerek amacına uygun olarak etlik piliç ya da yumurtacı tavuklar için ebeveyn damızlık tavuklar yetiştirilir. İşletmenin 2014 yılı itibariyle ilgili kümeslerinde yetiştirilmeye başlanan tavuklarının sayısı 65.300 adettir. Bu tavuklardan 25. ve 49. haftalar arasında elde edilen yumurtaların sayısı ise 8.885.421 adet yumurtadır. 64. hafta sonunda ise elde edilen yumurta sayısı 11.754.643 adet kuluçkalık yumurtadır. Bu sebeple Damızlık Kümes EÜGM'de biriken giderler mamullere yüklenirken 2014 yılı üretimi dikkate alınacaktır. Bu bilgilere göre kuluçkalık yumurtaların birim üretim maliyeti şöyle hesaplanacaktır:

$$\text{Kuluçkalık Yumurta} \rightarrow 4.080.203,57 \text{ TL} \div 8.885.421 \text{ Adet} = 0,46 \text{ TL/Adet}$$

Üçüncü dağıtım sonucunda hesaplanan birim maliyet ve üretim miktarları detayları Tablo 67’de verilmiştir.

Tablo 67. Üçüncü Dağıtım Sonuç Tablosu

| Gider Yeri | Kuluçkalık Yumurta (Adet) | Civciv (Adet) | Gider Merkezlerinde Oluşan Maliyet (TL) | Birim Maliyet (TL) |
|---------------------|---------------------------|---------------|---|--------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | - | 547.400 | 730.997,54 | 1,34 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 8.885.421 | - | 4.080.203,57 | 0,46 |

2014 yılı genelinde esas üretim gider merkezlerinde biriken toplam maliyetler ve üretim birimleri Tablo 68’de verilmiştir.

Tablo 68. 2014 Yılı EÜGM Maliyet ve Üretim Verileri Tablosu

| Gider Yeri | Kuluçkalık Yumurta (Adet) | Civciv/Tavuk/Horoz (Adet) | Gider Merkezlerinde Oluşan Maliyet (TL) | Birim Maliyet (TL) |
|---------------------|---------------------------|---------------------------|---|--------------------|
| Kuluçkahane EÜGM | - | 1.082.900 | 1.456.047,01 | 1,35 |
| Damızlık Kümes EÜGM | 8.885.421 | - | 4.080.203,57 | 0,46 |

2014 yılının sonunda damızlık kümeslerde 60.238 adet tavuk ve 8.479 adet horoz bulunmaktadır. 68.717 adet kanatlı hayvan bulunmaktadır.

4.3.12. Uygulamanın TMS 41 Kapsamında Değerlendirilmesi

İşletmede üretim sonucu elde edilen kuluçkalık yumurtalar ve kuluçkahaneden çıkan civcivler TMS 41’e göre tarımsal ürün niteliğindedir. Bu ürünler damızlık kanatlı yetiştirme kümeslerinden elde edildiğinden işletmenin diğer birimleri (etlik piliç ve yumurtacı tavuk) için direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir. Yumurtalar ve damızlık kanatlı hayvanlar TMS 41’e göre, bu ürünlerin Gerçeğe Uygun Değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu elde edilecek tutar üzerinden değerlendirilecektir. Hesaplanan bu değer ile kayıtlı değer arasında bir fark oluşursa ilgili fark standart kapsamında muhasebeleştirilecektir.

Damızlık kanatlı hayvanlar yılsonu itibariyle 49 haftalık oldukları için ve bunların kesimhaneye sevki ancak 64 haftalık olduklarında gerçekleştirilebileceği için yılsonu itibariyle aktif piyasaları sözkonusu değildir. Bu nedenle damızlık kanatlı hayvanların GUD'lerinin tespitinde alternatif yaklaşım olan sektör emsal değeri kullanılacaktır. Sektör emsali olarak kullanılacak uygun emsal beyaz et türünden değerlemedir. Bir dişi kanatlı hayvanın ilgili dönemde ağırlığı 1,9-2 kg civarında gerçekleşmektedir. Aynı dönemdeki horozların ise ağırlığı ortalama 2,2 kg civarında olmaktadır. Bu bilgilere göre sözkonusu canlı varlıkların beyaz et cinsinden değerleri şu şekilde hesaplanacaktır:

Tavuklar için hesaplama;

Tavuk Sayısı = 60.238 adet

Ortalama Ağırlık = 1,95 kg

Et Cinsinden Değeri = **117.464.10 kg**

Horozlar için Hesaplama;

Horoz = 8.479 adet

Ortalama Ağırlık = 2,2 kg

Et Cinsinden Değeri = **18.653,80 kg**

Aynı dönemde beyaz etin bütün piliç kg fiyatı ise 6 TL'dir. Buna göre emsal değeri hesaplanacak kanatlı hayvanların et kilogramı cinsinden değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Toplam Beyaz Et Miktarı = 136.117,90 kg

Beyaz KG Fiyatı = 6 TL

Kanatlı Hayvanların Et Cinsinden Değeri = 816.707,40 TL/kg

816.707,40 TL'lik tutar ilgili canlı varlıkların GUD'sini ifade etmektedir. Bu sebeple ilgili tutarın elde edilebilmesi için katlanılacak satış maliyetleri düşüldükten sonraki değer TMS 41 kapsamında hesaplanmış satış maliyetleri düşülmüş GUD'i ifade edecektir ve raporlama tutarı bu tutar üzerinden gerçekleştirilecektir. Bu canlı varlıklar için tahmin edilen satış maliyetleri 440.544,60 TL'dir. Buna göre değerlendirme farkı şu şekilde hesaplanacaktır:

İlgili canlı varlıkların raporlama günündeki GUD'i = 816.707,40 TL

Satış Maliyetleri = (440.544,60 TL)

Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD'i = 376.162,80 TL

İşletmenin Canlı Kümes Hayvanları Hesabı'nda canlı varlıkların kayıtlı tutarı 1.749.766,56 TL'dir. Bu varlıklara ilişkin Birikmiş Amortisman tutarı ise 1.093.604,10 TL'dir. Buna göre işletmenin canlı varlıklarının net defter değeri şu şekilde hesaplanacaktır:

| | |
|--|------------------------|
| Canlı Varlıkların raporlama dönemindeki kayıtlı değeri | = 1.749.766,56 TL |
| Canlı Varlıklara İlişkin Birikmiş Amortisman | = 1.093.604,10 TL |
| Net Defter Değeri | = 656.162,46 TL |

Net defter değeri hesaplanan canlı varlıkların yeniden değerlendirme sonucunda Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değeri 376.162,80 TL olarak hesaplanmıştır. Buna ilişkin oluşacak değerlendirme farkı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

| | |
|---|------------------------|
| Canlı Varlıkların raporlama dönemindeki Net Defter Değ. | = 656.162,46 TL |
| Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değeri | = (376.162,80 TL) |
| Raporlama tarihindeki değerlendirme farkları | = 279.999,66 TL |

Yeniden değerlendirme sonucunda 279.999,66 TL tutarında değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. Hesaplanan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. Buna ilişkin kayıt dönem kayıtları kapsamına verilecektir.

4.3.13. İkinci Raporlama Dönemi Kayıtları

Çalışmanın bu kısmında Türk Vergi Mevzuatına ve TMS 41'e göre yapılan uygulamanın yevmiye kaydı gerçekleştirilecektir. Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklara ilişkin hesap isimleri mevcut olmadığı için farklı hesap isimleri önerilmiştir. Önerilen bu hesap isimleri TDHP'de boş bırakılan numaralar kullanılarak kodlandırılmıştır. Bu hesaplarla ilgili detaylı bilgi çalışmanın bu bölümdeki "TMS 41'e Göre Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" başlığı altında verilmiştir. Önerilen bu asli hesaplar ve TDHP'deki mevcut hesapların alt hesaplar yardımıyla TMS 41 standardına uygun olarak kayıtlar gerçekleştirilecektir.

- İşletmenin Temmuz-Haziran 2014 döneminde satın almış olduğu ilk madde ve malzemeye ait kayıt aşağıda yapılmıştır. İlk madde malzemeye ilişkin yapılan kayıt alt hesaplarla detaylandırılarak gösterilmiştir. İşletme satın almış olduğu ilk madde ve

malzemelerinin bir kısmını banka aracılığıyla kalan kısmını da veresiye olarak satın almıştır. Buna ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

| | | |
|-----------------------------------|--------------|--------------|
| 150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI | 2.999.267,30 | |
| 150.001. Ebeveyn Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 150.002. Damızlık Yem | 2.463.040,80 | |
| 150.004. Yakıt Gideri (LNG) | 28.750,00 | |
| 150.005. Gıda Malzemesi | 17.664,00 | |
| 150.006. Dezenfektan | 2.205,00 | |
| 150.007. Deterjan | 387,50 | |
| 150.008. Aşt | 11.220,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI | | 2.999.267,30 |
| İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı | | |

- Bu kısımda *Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri*, *Direkt İşçilik Giderleri* ve *Genel Üretim Giderlerine* ait katlanılan maliyet tutarlarının ilgili 7 nolu hesaplara aktarılması kaydı yapılacaktır. Buna ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

| | | |
|--|--------------|--------------|
| 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERİ | 2.939.040,80 | |
| 710.10. Kuluçkahane EÜGM | 476.000,00 | |
| 710.10.001. E. Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 710.02. Damızlık Kümes EÜGM | 2.463.040,80 | |
| 710.20.001. Damızlık Yem | 2.463.040,80 | |
| 150. İLK MADDE VE MALZ. HS. | | 2.939.040,80 |
| 150.001. E. Damızlık Yumurta | 476.000,00 | |
| 150.002. Damızlık Yem | 2.463.040,80 | |
| DİMM kaydı | | |
| 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI | 108.000,00 | |
| 720.10. Kuluçkahane EÜGM | 27.000,00 | |
| 720.20. Damızlık Kümes EÜGM | 81.000,00 | |
| 335. PERSONELE BORÇLAR HESABI | | 108.000,00 |
| Direkt İşçilik Giderlerinin Kaydı | | |
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI | 670.556,21 | |
| 730.10. Kuluçkahane EÜGM | 181.333,84 | |
| 730.10.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 2.091,88 | |
| 730.10.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 4.000,65 | |
| 730.10.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 60.948,22 | |
| 730.10.004 Amortisman ve Tük. Payları | 114.293,09 | |
| 730.20. Damızlık Kümes EÜGM | 255.144,69 | |
| 730.20.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 36.061,11 | |
| 730.20.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 31.303,54 | |
| 730.20.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 76.147,54 | |
| 730.20.004 Amortisman ve Tük. Payları | 111.632,50 | |
| 730.40. Havalandırma YÜGM | 28.144,85 | |
| 730.40.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.300,00 | |

| | | | |
|--|-------------------|--|-------------------|
| 730.40.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 15.689,72 | | |
| 730.40.004 Amortisman ve Tük. Payları | 155,13 | | |
| 730.50. Isıtma YÜGM | 13.503,96 | | |
| 730.50.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.900,00 | | |
| 730.50.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 603,96 | | |
| 730.60. Dezenfektasyon YHGM | 30.307,05 | | |
| 730.60.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 1.781,75 | | |
| 730.60.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.475,01 | | |
| 730.60.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 3.802,06 | | |
| 730.60.004 Amortisman ve Tük. Payları | 12.248,23 | | |
| 730.70. Arıtma ve Kuyu YHGM | 114.724,61 | | |
| 730.70.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 1.493,51 | | |
| 730.70.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 12.938,40 | | |
| 730.70.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 99.001,25 | | |
| 730.70.004 Amortisman ve Tük. Payları | 1.291,45 | | |
| 730.80. Yemekhane YHGM | 47.397,21 | | |
| 730.80.001 Endirekt İlk Madde ve Malz | 18.798,25 | | |
| 730.80.002 Endirekt İşçilik Giderleri | 22.682,40 | | |
| 730.80.003 Dışarıdan Sağlanan F. ve H. | 4.766,96 | | |
| 730.80.004 Amortisman ve Tük. Payları | 1.149,60 | | |
| 102. BANKALAR HESABI | | | 260.959,71 |
| 150. İLK MADDE VE MALZ. HS. | | | 60.226,50 |
| 150.004. Yakıt Gideri (LNG) | 28.750,00 | | |
| 150.005. Gıda Malzemesi | 17.664,00 | | |
| 150.006. Dezenfektan | 2.205,00 | | |
| 150.007. Deterjan | 387,50 | | |
| 150.008. Aşı | 11.220,00 | | |
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. | | | 240.770,00 |
| 257.10. Kuluçkahane EÜGM | 114.293,09 | | |
| 257.10.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 2.374,24 | | |
| 257.10.002. Binalar | 18.750,00 | | |
| 257.10.003. Tesis, Makine ve Cih. | 39.420,36 | | |
| 257.10.004. Taşıtların | 49.000,00 | | |
| 257.20. Damızlık Kümes EÜGM | 111.632,83 | | |
| 257.20.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 20.578,69 | | |
| 257.20.002. Binalar | 50.000,00 | | |
| 257.20.003. Tesis, Makine ve Cih. | 36.457,65 | | |
| 257.40. Havalandırma YÜGM | 155,10 | | |
| 257.40.003. Tesis, Makine ve Cih. | 155,10 | | |
| 257.60. Dezenfektasyon YHGM | 12.248,23 | | |
| 257.60.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 597,50 | | |
| 257.60.003. Tesis, Makine ve Cih. | 11.650,73 | | |
| 257.70. Arıtma YHGM | 1.291,45 | | |
| 257.70.003. Tesis, Makine ve Cih. | 1.291,45 | | |
| 257.60. Yemekhane YHGM | 1.149,60 | | |
| 257.60.001. Yer Altı ve Yer Üstü D. | 101,08 | | |
| 257.60.003. Tesis, Makine ve Cih. | 678,52 | | |
| 257.60.005. Demirbaşlar | 370,00 | | |
| 335. PERSONELE BORÇLAR HS. | | | 108.600,00 |
| Endirekt Giderlerin Kaydı | | | |

Yukarıda yapılan Genel Üretim Giderlerinin kaydında canlı varlıklar için ayrılmış amortisman tutarı dahil edilmemiştir. Bu tutarın daha net görülebilmesi için ayrı olarak kayda alınmıştır. Buna ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

| | | |
|--|--------------|--------------|
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.20. Damızlık Kümes EÜGM 1.093.604,10 | 1.093.604,10 | |
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. HS. 257.10. Canlı Kümes Varlık. 1.093.604,10 | | 1.093.604,10 |
| Canlı Kümes Varlıklarına ilişkin amortisman kaydı | | |

- İşletmenin ikinci dağıtım sonucunda Esas Üretim Gider Merkezlerine yüklenen maliyet tutarları için her bir yardımcı gider merkezinin dağıtımını sonucunda tek tek kayıt yapılmayarak ilgili tutarlar bu aktarım göz ardı edilerek tek bir kayıtle gösterilecektir.

| | | |
|--|------------|------------|
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.10. Kuluçkahane EÜGM 46.663,70 730.20. Damızlık Kümes EÜGM 187.413,99 | 234.077,69 | |
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.40. Havalandırma YÜGM 31.530,37 730.50. Isıtma YÜGM 16.889,48 730.60. Dezenfektasyon YHGM 37.078,08 730.70. Arıtma ve Kuyu YHGM 123.484,81 730.80. Yemekhane YHGM 47.397,21 | | 234.077,69 |
| II. Dağıtımın Kaydı | | |

- İlgili dönem ilişkin Kuluçkahane Esas Üretim Gider Merkezinde biriken üretim maliyetlerinin ilgili hesaplara yansıtılması kaydı yapılmalıdır. Buna ilişkin kayıt aşağıda verilmiştir.

| | | |
|--|------------|------------|
| 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. 258.10. Kuluçkadan Çıkan Cıvcıvler 730.997,54 | 730.997,54 | |
| 711. DİMM YANSITMA HESABI 711.10. Kuluçkahane EÜGM 476.000,00 | | 476.000,00 |
| 721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS. 721.10. Kuluçkahane EÜGM 27.000,00 | | 27.000,00 |
| 731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS. 731.10. Kuluçkahane EÜGM 227.997,54 | | 227.997,54 |
| Kuluçkahane Giderlerinin Mamule Yansıtılması | | |

- Döneme ilişkin üretim maliyetlerinin ilgili hesaplara yansıtılmasından sonra üretilen ürünlerin/canlı varlıkların amacına uygun olarak gönderildikleri kümeslere ilişkin kayıt yapılmalıdır. Burada işletme ilgili dönemde kuluçkahaneden çıkan tüm civcivleri etlik piliç olma amaçlı olması sebebiyle bunların kesimhanede kesilip paketleninceye kadar geçen sürede 151. Yarı Mamul Üretim Hesabı'nda izlenmesi uygun olacaktır. Buna ilişkin kayıt aşağıda yer almaktadır.

| | | |
|--|------------|------------|
| 151. YARI MAMUL ÜRETİM HS. 151.10. Etlik Civcivler 730.997,54 | 730.997,54 | |
| 258. YAP. OLAN YATIRIM. HS. 258.10. Kuluçkadan Çıkan Civcivler Kuluçkalık yumurtalardan etlik piliç için elde edilen civcivler | | 730.997,54 |

- İşletmenin Damızlık Kümeslerinde yer alan tavuklardan elde edilen yumurtalara döneme ilişkin yüklenecek maliyet tutarlarına ilişkin kayıt aşağıdaki şekildedir. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabına ait tutara 1.093.604,10 TL olan Canlı Kümes Hayvanlarına ilişkin amortisman tutarı da eklenmiştir.

| | | |
|--|--------------|--------------|
| 150. İLK MADDE VE MALZEME 150.20. Kuluçkalık Yumurta 2.986.599,48 | 4.080.203,58 | |
| 711. DİMM YANSITMA HESABI 711.20. Damız. Küm. EÜGM 2.463.040,80 | | 2.463.040,80 |
| 721. DİREKT İŞÇ. GİD. YANS. HS. 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 81.000,00 | | 81.000,00 |
| 731. G. ÜRETİM GİD. YANS. HS. 711.20. Damızlık Küm. EÜGM 1.536.162,68 | | 1.536.162,78 |
| Üretim dönemi maliyetlerinin yumurtalara (mamul) yansıtma kaydı | | |

- Raporlama döneminde 210. CANLI KÜMES VARLIKLARI HESABI'nda izlenen damızlık tavukların TMS 41 gereğince yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklar ile ilgili oluşacak farklar yine TMS 41 gereğince uygun hesaplarda raporlanmalıdır. Buna göre çalışmanın "Uygulamanın TMS 41 Kapsamında Değerlendirilmesi" başlığı altına yapılan hesaplamalar kapsamında 279.999,66 TL'lik bir değer düşüklüğünün olduğu görülmüştür. Değer düşüklüğüne ilişkin tutar kadar karşılık ayrılması gerekmektedir,

fakat canlı varlıklar için önceden hesaplanarak kayıtlara alınmış Canlı Kümes Hayvanları Yeniden Değerleme Artışı (334.415,77) söz konusudur. Bu tutar değer düşüklüğünden düşüldükten sonra halen değer düşüklüğü var ise karşılık hesabına yazılması gerekir. Bu hususla ilgili kayıt şu şekildedir;

| | | |
|---|------------|------------|
| 527. CANLI KÜMES HAY. YEN. DEĞ. ARTIŞ. | 279.999,66 | |
| 219. CANLI KÜMES HAY. DEĞ. DÜŞ. KARŞ. 219.10. Damızlık Kanatlı Hayvan TMS 41 kapsamında değerlendirme kaydı | | 279.999,66 |

Yukarıdaki kayıta damızlık kanatlı hayvanların raporlama tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda değer düşüklüğü tespit edildiği için ilgili canlı varlık için karşılık ayrılmıştır. Bu canlı varlık için önceden kaydedilmiş yeniden değerlendirme artışı söz konusu olduğundan 527 CANLI KÜMES HAYVANLARI YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI'ndan düşülerek ilgili canlı varlıklar için karşılık ayrılmıştır. Önceden kaydedilmiş yeniden değerlendirme artışı bu döneme ait değer düşüklüğünden yüksek olması sebebiyle değer düşüklüğünün tamamı buradan karşılanmıştır. Diğer bir değişle karşılık ayrılmasına rağmen karşılık gideri oluşmamıştır. TDHP'de uygun hesap ismi bulunmadığından 219. CANLI KÜMES HAYVANLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI tarafımdan oluşturulmuştur.

- İşletmenin ilk 6 aylık dönem itibariyle gerçekleşen dönem giderlerine ilişkin dönem içi ve dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 12.700,00 | |
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. - Otomobil 6.000 - İdari Bina 6.700 İdari bina ve binek otomobil amortisman kaydı | | 12.700,00 |
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 33.000,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI Müdür (24.000) ve Sekreter (9.000) ücreti kaydı | | 33.000,00 |
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 2.050,00 | |
| 102. BANKALAR HESABI Telefon, haberleşme (1.250) ve su gideri (800) kaydı | | 2.050,00 |

| | | |
|---|-----------|-----------|
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.HS. | 47.750,00 | |
| 770. GENEL YÖNETİM GİDERİ Dönem giderlerinin yansıtılması | | 47.750,00 |
| 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 47.750,00 | |
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.HS. Giderlerin gelir tablosuna aktarılması | | 47.750,00 |

- Bu kısımda gelir tablosu hesaplarının kapatılması ve dönem faaliyet sonucunun ilgili bilanço hesabına aktarılmasına ilişkin kayıtlar gerçekleştirilecektir. Burada yapılacak yevmiye kaydı dönem içerisinde gerçekleşen gelir ve giderler sonucunda oluşacak kar ya da zararın bilançoya aktarılmasına ilişkindir.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| 690. DÖNEM KARI/ZARARI HESABI 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. Gider hesaplarının kapatılması | 47.750,00 | 47.750,00 |
| 692. DÖNEM NET KARI/ZARARI HS. 690. DÖNEM KARI/ZARARI HESABI Dönem zararının bilançoya aktarılması | 47.750,00 | 47.750,00 |
| 591 DÖNEM NET ZARARI HESABI 692. DÖNEM NET KARI/ZARARI HS. Dönem zararının bilançoya aktarılması | 47.750,00 | 47.750,00 |

4.3.14. İşletmenin İkinci Raporlama Dönemi Kapsamlı Gelir Tablosu

Uygulamanın konusunu oluşturan işletme için hazırlanacak kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosunda yalnızca uygulama kapsamında ele alınan işlemler sonucunda raporlanacak bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 69. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 01 Temmuz 2014-31 Aralık 2014 Dönemi
Kapsamlı Gelir Tablosu**

| | | |
|--|-----------------|-------------|
| Brüt Satışlar | | XX |
| Satışların Maliyeti (-) | | XX |
| | Brüt Satış Kârı | XX |
| Faaliyet Giderleri (-) | | (47.750,00) |
| Genel Yönetim Giderleri HS. (47.750,00) | | |
| | Faaliyet Kârı | XX |
| Olağan Gelirler | | XX |
| <u>Olağan Giderler (-)</u> | | XX |

| | | |
|---|----------------|----|
| | Dönem Kârı | XX |
| Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılık. | | XX |
| | Dönem Net Kârı | XX |
| Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Farkı | | XX |
| Mali Duran Varlık Yeniden Değerleme Farkı | | XX |

Aşağıda verilen Finansal Durum Tablosu (FDT) sadece yeniden değerlendirme sonucunda FDT'ye etki eden kalemlerin gösterilmesi amacıyla yapılmıştır ve sadece ilgili kalemler gösterilmiştir.

Tablo 70. Z Piliç ve Yem Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2014 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL)

| A | P |
|--|---------------------------------------|
| 2. Duran Varlıklar | |
| 210. Canlı Kümes Hayvanları Hs. 1.749.766,56 | 527. Canlı Kümes Hayvanları Yeniden |
| 219. Canlı Kümes Hayvanları Değer Düşüklüğü Karş. Hs. (279.999,66) | Değerleme Artışları Hesabı 334.415,77 |

4.3.15. Damızlık Kanatlı Canlı Varlıkların Kesimhaneye Sevki

İşletmenin damızlık kümeslerinde yer alan ve 210. Canlı Kümes Hayvanları Hesabı'nda izlenen canlı varlıklar raporlama tarihinden 15 hafta (64. hafta) sonra kesimhaneye gönderilecektir. Bu nedenle Kesimhaneye gönderilen canlı varlıkların kayıtlı değerinin bu varlıklardan elde edilen ürünlere yüklenmesi gerekmektedir. Bu yüklemenin gerçekleşmesi için önceden de belirtildiği üzere bu canlı varlıklar için %100 amortisman ayrılacaktır. İlk 25 haftalık amortisman hesaplanmış ve gerekli kayıtlar gerçekleştirilmiştir. Burada öncelikle 15 haftalık dönem için amortisman ayrılacaktır.

Canlı varlıklara ilişkin haftalık amortisman tutarı → 43.744,16 TL

Canlı varlıklardan faydalanılan hafta sayısı → 15 hafta

Raporlama döneminde canlı varlıkların amortisman tutarı → 656.162,40 TL

Bu hesaplama sonucunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|------------|------------|
| 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI | 656.162,40 | |
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 257.10. Damızlık Kanatlı Hayvan Canlı Varlıkların Amortisman Kaydı | | 656.162,40 |

Yukarıdaki amortisman kaydı sonucunda birikmiş amortismanlar hesabının alacak kalanı 1.749.766,56 TL'dir. Burada yapılması gereken diğer bir kayıt canlı varlıkların kesimhaneye gönderilmesi sonucunda ilgili hesabın kapatılması kayıdır. Buna ilişkin kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|--|--------------|--------------|
| 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 257.10. Damızlık Kanatlı Hayvan 210. CANLI KÜMES HAYVANLARI HS. TMS 41 kapsamında değerlendirilen Canlı Varlıkların Kesimhaneye sevki. | 1.749.766,56 | 1.749.766,56 |
|--|--------------|--------------|

Kesimhaneye gönderilen canlı varlıkların %100 amortisman yapılarak kullanım maliyeti tarımsal ürün olan yumurtalara yüklenmiştir. Bu kayda ilişkin canlı varlıkların önceden ayrılmış karşılıklar ve yeniden değerlendirme artışları hesaplarında yer alan tutarların kapatılması gerekmektedir. Bu hesaplara ilişkin Büyük Defter tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır:

| | |
|---|---|
| 219. Canlı Kümes Hayvanları Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı | 527. Canlı Kümes Hayvanları Yeniden Değerleme Artışları Hesabı |
| 279.999,66 | 279.999,66 334.415,77 |
| | 54.416,11 |

Yukarıda gösterilen hesapların kapatılmasına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|------------|------------|
| 219. CANLI KÜMES HAYV. DEĞ. DÜŞ. K. HS. 644. KONUSU KALMAYAN KARŞ. HS. Kesimhaneye sevk edilen canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı hesabının kapatılması | 279.999,66 | 279.999,66 |
|--|------------|------------|

| | | |
|---|-----------|-----------|
| 527. CANLI KÜMES HAY. Y. DEĞ. ARTIŞ. HS. | 54.416,11 | |
| 649. DİĞER O. GELİR VE KARLAR HS. | | 54.416,11 |
| Yeniden değerlendirme artışları hesabı bakiyesinin canlı varlıkların kesimhaneye gönderilmesi sonucunda gelir yazılması | | |

Yukarıdaki kayıtlar işletmedeki canlı kümes hayvanlarının verimli üretim dönemini tamamlamaları sonucunda kesimhaneye sevk edileceği dönemde yapılması gereken kayıtlardır. Burada Canlı Kümes Hayvanlarının kullanımdan kaynaklanan amortismanlar bu varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere yüklenebilmesi için %100 amortisman ayrılmıştır. Önceden 25 haftalık amortisman kaydı gerçekleştirilen bu canlı varlıklar için burada kalan ömürleri olan 15 haftalık dönem için amortisman ayrılmıştır. Daha sonra bu canlı varlıklar işletmenin duran varlık kalemi olmaktan çıktığı için bunlara ilişkin 210. CANLI KÜMES HAYVANLARI ve 257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI karşılıklı kapatılmıştır. Bu varlıkların kayıtlı tutarlarının tamamına amortisman ayrılmış olması sebebiyle herhangi bir fark oluşmamıştır. Kesimhaneye gönderilen canlı varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artışları ve değer düşüklüğü söz konusu olduğundan bu hesaplarında kapatılması gerçekleştirilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım, insanoğlunun hayatını sürdürebilmesi için hayvan, bitki ve yaşam için gerekli diğer tarımsal canlı varlıkların yetiştirilmesidir. Tarım, insanoğlunun yerleşik hayata geçmesinde ve buna bağlı olarak ihtiyaç duyulan hayvanların evcilleştirilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Eski zamanlarda tarım sadece bireysel manada küçük çaplı gerçekleştirilirken, günümüze değin gelinen süreçte meyve ve sebze ekimi, ormancılık, arıcılık, ipek böcekçiliği, kümes hayvancılığı vb. gibi birçok faaliyetten oluşmaktadır. Ayrıca, tarım ürünlerini pazarlama, işleme, paketlenme ve dağıtım gibi birçok faaliyet modern tarımın bir parçası olarak kabul edilebilir.

Tarım insanoğlunun hayati ihtiyaçlarını karşılamasının yanı sıra ekonomik manada da ülkelerin gelişmesine, ekonomilerin büyümesine katkı sağlayan önemli sektörler arasındadır. Ekonomiye sağladığı katkı sadece gıda ve hammadde tedariki değil, aynı zamanda istihdam olanağı da sağlamaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu 2015 yılı Ocak ayı verilerine göre Türkiye’de tarım sektöründe çalışan kişi sayısı 55 bin civarlarındadır. Bu rakam toplam istihdamın %19’unun tarım sektöründe istihdam edildiğini göstermektedir.

İnsanoğlunun hayati ihtiyaçları için ve ülke ekonomisinin gelişimi için bu derece öneme sahip olan tarım faaliyetleri muhasebe kural koyucuları ve uygulayıcıları açısından da önem kazanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) kapsamında tarımsal faaliyetler ele alınmıştır. Diğer sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de ülkeler arası sermaye hareketlerinin artması ve muhasebe dilinde yeknesaklığın sağlanması için Tarımsal Faaliyetler Standardının yayınlanması bir zorunluluk halini almıştır. Bu sebeple 1 Ocak 2003 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standardı 41 yürürlüğe girmiştir. Bu standardın amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm geçirmesi, diğer bir deyişle doğma büyüme, bozulma, üretim, yaşlanma gibi doğası gereği gerçekleşen süreçler sebebiyle bu varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinde güçlükler yaşanmaktadır.

Tarımsal faaliyetler standardı TMS 41 canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi hususunda yol gösterici olmaya çalışmaktadır.

Bu çalışmada VUK ve TMS bağlamında kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinin ne şekilde gerçekleştirileceği incelenmiştir. Çalışma sonucunda mevcut TDHP’de yer alan hesap gruplarının canlı varlıkların uygun bir hesap grubu altında muhasebeleştirilmesi hususunda yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için TDHP’de canlı varlıklar için hesap grupları veya ana hesapların eklenmesi muhasebe verilerini daha anlamlı kılacaktır ve TDHP ile standartların önerdiği uygulamalar arasındaki farklılıkları bir nebze daha azaltacaktır.

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde kuluçkahaneye getirilen yumurtalar 150 – İLK MADDE VE MALZEME hesabında izlenmelidir. Bu yumurtaların kuluçkahaneye getirilme amacı damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğidir. Bu sebeple ilgili yumurtaların kuluçka makinalarına alınmalarında oluşan ve burada gerçekleştirilecek diğer doğrudan ya da dolaylı giderler 258 – YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenecektir. Bu hesapta biriken giderler kuluçkahaneden çıkan civcivlerin damızlık kümeslere alınmasıyla yine aynı (Yapılmakta Olan Yatırımlar) hesapta takip edilmesi uygun olacaktır. Ancak civcivlerin kuluçkahanede mi yoksa damızlık kümeslerde mi olduğunun raporlanabilmesi için yardımcı hesaplardan yararlanılmasında fayda vardır. Bu sebeple yapılmakta olan yatırımlar hesabının alt hesabı olarak 258.01. KULUÇKADAN ÇIKAN CİVCİVLER adıyla ilgili asli hesabın alt hesabı olarak belirtilmelidir. Kuluçkahaneden damızlık kümeslere sevk edilen damızlık civcivlerin ise aynı asli hesabın altında yer alan 258.02. DAMIZLIK KÜMESLERDEKİ CİVCİVLER hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Damızlık civcivlerin 1. hafta ile 24. haftalar arasında büyüme dönemi olması sebebiyle burada katlanılan maliyetler “YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI”na yansıtılmalıdır.

24. haftadan sonra damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde üretim dönemine geçilmesi sebebiyle yapılmakta olan yatırımlarda bu haftaya kadar biriken maliyetler diğer bir MDV asli hesabına alınır. TDHP’de bu husus ile ilgili uygun hesabın olmaması sebebiyle yeni hesap ismi önerisinde bulunulması gerekmektedir. Burada TDHP’de boş bırakılan hesap grubu olan 21’li grup altında bir hesap kullanılabilir. 21. CANLI

VARLIKLAR hesap grubu tarımsal faaliyetlere konu işletmeler için kullanılabilir. Bu hesap grubu altında 210 – CANLI KÜMES HAYVANLARI asli hesabı tanımlanabilir. Lakin bu grup altında damızlık amacı ile elde tutulan kümes hayvanları ile yumurtacı tavukların birbirinden ayrılması için yardımcı hesaplardan faydalanılmalıdır. Maddi duran varlıklara alınan kümes hayvanları belli dönemlerde yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Buna göre MDV artış ya da azalışları raporlanmalıdır.

Maddi duran varlıklarda yer alan canlı varlıkların değerlendirme günündeki değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi ile hesaplanan değer arasında bir artış söz konusu ise bu fark bir özkaynak hesabında raporlanmalıdır. Bu farkın kaydedilmesi gereken hesap sınıfı özkaynaklar olmalıdır. Bu sınıf altında kullanılması gereken hesap adı ise “527 – CANLI KÜMES HAYVANLARI YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabıdır. Standartta ise bu husus “bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır” şeklinde açıklanmıştır (TMS 16, madde 39). Dolayısıyla bir canlı duran varlık için yeniden değerlendirme sonucu bir değer artışı söz konusu ise bu artış bilançonun özkaynaklar hesap grubu altında raporlanır ve bununla ilgili tutar aynı zamanda kapsamlı gelir tablosunda belirtilir. Konuyla ilgili detaylı açıklama çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan uygulama kısmındaki muhasebe işlemleri gerçekleştirilerek yapılacaktır.

Aynı şekilde MDV’de yer alan canlı varlıkların değer azalışlarında, diğer bir deyişle, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, MDV değer düşüklüğü söz konusudur. Bu durumda MDV’nin değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir ve oluşan fark ise değer düşüklüğü zararı olarak raporlanır. Ancak bu fark ilgili varlığın önceden yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve değer artışı söz konusu olmuş ise bu değer artışından düşüldükten sonra kalan olursa yeniden değerlendirme azalışı olarak kaydedilir (TMS 36, madde 59-61). Özetlemek gerekirse, MDV değer düşüklüğü söz konusu olduğunda değer düşüklüğü tutarı maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak duran varlıklar hesap grubu içerisinde aktif düzenleyici bir hesap olarak raporlanması gerekir. Aynı zamanda değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılması gerekmektedir. Fakat bu karşılık ayrılmadan önce ilgili varlık için önceden raporlanmış

MDV yeniden değerleme artışları söz konusu ise öncelikle bu hesaptan düşölür. Eğer değer düşöklüğü tutarı önceki değerleme artışı tutarından yüksek ise geriye kalan değer düşöklüğü için karşılık ayrılması uygun olacaktır. Ayrıca değer düşöklüğü farkı ortaya çıkan tutar yine TDHP’de uygun hesap adı olmaması nedeniyle 211. CANLI KÜMES HAYVANLARI DEğER DÜŐÜŐÜKLÜęÜ KARŐILIęİ HESABI kullanılarak kayıt işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Damızlık kanatlı hayvanlar amortismanına tabi değildir. Çünkü işletmede üretime başladıkları dönem ile işletmedeki faydalı ömürlerini tamamladıkları dönem arasında sadece 40-45 haftalık bir dönem geçmektedir. Bir yılını doldurmayan damızlık tavuklar kesimhaneye gönderilmektedir. Tüm bu açıklamalar kapsamında damızlık kanatlı hayvanlardan elde edilen yumurtalara amortisman giderlerinin yüklenmesi gerçekleştirilememektedir. Fakat ilgili canlı varlıkların elde bulundurulma amaçları sadece damızlık yumurta elde edilmesidir. Aynı zamanda bu canlı varlıklar kümeslerde “All In - All Out” (giren tüm damızlık tavuk ve horozların üretim dönemi sonunda kesimhaneye gönderilmesi) sistemi ile üretim gerçekleştirildiğinden ilgili damızlık kanatlı hayvanların üretim dönemi sonundaki değerleri, bunlardan elde edilen yumurtaların tamamına yüklenmesi doğru bir yaklaşım olacaktır.

Damızlık kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde damızlık tavuklar maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilip ilgili varlıkların tüm maliyeti yumurtalara yüklenmelidir. Çünkü damızlık kanatlı hayvanlar kuluçkalık yumurtaların elde edilmesi için kullanılmaktadır. Bu hayvanları işletmenin elinde bulundurma nedeni kuluçkalık yumurta elde etmektir, bu sebeple ilgili canlı varlıkların edinim maliyetlerinin tamamı yumurta maliyetlerine yüklenmelidir. Bu canlı varlıkların elden çıkarılması sonucu sağlanan kazanç ise kar olarak gösterilmelidir. Bu doğru bir yaklaşım olabilmekle birlikte yumurta maliyetini yükseltecektir. Alternatif yaklaşım olarak işletme yine damızlık canlı varlıklarının 64. haftaya kadar biriken maliyetlerini yumurtalara yüklemelidir fakat ilgili canlı varlıklardan elde edilen kazanç bu maliyetlerden düşölmelidir. Bu işlemin yapılması hem yumurta maliyetlerini makul seviyede gösterecektir hem de ilgili Maddi Duran Varlıkların kullanım bedeli yumurtalara yansıtılmış olacaktır.

Bu çalışmanın sonucunda Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan hükümlerin Türkiye Muhasebe Standartları ile uyuşmadığı görülmüştür. Standart kapsamında yapılması gereken kayıtlar Tekdüzen Hesap Planında boş bırakılan kodlar kullanılarak uyumlaştırma sağlanmaya çalışılmıştır. Buna göre çalışma kapsamında 2 hesap ismi önerilmiştir. Bunlardan ilki canlı kümes varlıklarının izlendiği 210 – CANLI KÜMES HAYVANLARI HESABI'dır. Bu hesap işletmenin yumurta elde etmek amacıyla elde tuttuğu varlıklarının maliyet tutarının izlendiği hesaptır. Bu hesapta yer alan canlı varlıkların yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkacak MDV artışları 527 – CANLI KÜMES HAYVANLARI YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI'na kaydedilmiştir. Canlı varlıkların yeniden değerlendirme neticesinde oluşan MDV değer azalışları ise karşılık ayrılmak suretiyle 219. CANLI KÜMES HAYVANLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI'nda izlenmiştir. Burada önerilen yeni hesap isimleri neticesinde TMS 41 kapsamında düşünüldüğünde Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmeleri için yeterli hesapların olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda belirtilen işletmelerin özel hesap planı kullanmaları gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Çalışma kapsamında değerlendirilen damızlık kanatlı hayvanların uluslararası anlamda yayınlanan fire oranı %10 civarlarındadır. İncelenen işletmede ölüm oranı %15'lere çıkmaktadır. Ülkemiz için Normal Fire oranı tespit edilmelidir. Bu fire oranına göre Anormal Fireler söz konusu ise bu fireler uygun şekilde muhasebeleştirilmesi ürün maliyetlerinin daha doğru hesaplanmasını sağlayacaktır. Ayrıca damızlık kanatlı hayvan üretimi ile ilgili muhasebe alanında çalışma yapacak araştırmacıların fireler konusunda çalışmalar yaparak göz ardı edilen bu maliyet kalemine dikkat çekilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbay, R., Ülke, M., & Elibol, O. (1995). Tavukçuluk Tüketim Projeksiyonları ve Üretim Hedefleri. *Türkiye Ziraat Mühendisliği Teknik Kongresi* (s. 771-787). Ankara: T.C. Ziraat Bankası Kültür Yayınları No : 26.
- Akdoğan, N., & Sevilengül , O. (2007a). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. İstanbul: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007b). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 29-70.
- Akgün, C. (2004). *Piliç Sektör Etüdü - İTO*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Anonim. (2014, October 16). *Hayvancılık*. Wikipedi, özgür ansiklopedi: http://tr.wikipedia.org/wiki/Hayvanc%C4%B1l%C4%B1k?veaction=edit#K.C3.BCmes_hayvanc.C4.B1l.C4.B1.C4.9F.C4.B1 adresinden alındı
- Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*. Bornova-İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi.
- Argiles, J., Garcia Bladon, J., & Monllau, T. (2009). Fair value versus historic cost Valuation for Biological assets: Implications for the quality of financial information. *Working Papers in Economics, Universitat de Barcelona*. Kasım 04, 2014 tarihinde http://www.ere.ub.es/dtreball/E09215.rdf/at_download/file adresinden alındı
- Aryanto, Y. H. (2011, April 13). *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*. SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1808413> adresinden alındı
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2003). Fair Value Accounting and the Management of the Firm. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 383-415.
- Barth, M. E., Gomez-Biscarri, J., & Lopez-Epinosa, G. (2012). Fair Value Accounting and Firm Valuation. Kasım 03, 2014 tarihinde <http://pendientedemigracion.ucm.es/centros/cont/descargas/documento18505.pdf> adresinden alındı

- Bartůňková, L., & Semerád, P. (2013). Use of fair value in agriculture. P. Žufan (Dü.), *European Scientific Conference of Doctoral Students*. içinde Brno: MENDELU Publishing centre.
<http://www.pefka.mendelu.cz/predmety/simul/PEFnet13/prispevky/BartunkovaSemerad.pdf> adresinden alındı
- BESD-BİR. (2014). *İstatistikler*. Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği : http://besd-bir.org/assets/documents/Turkiye_Kisi_Basna_Kanatli_Eti_Tuketimi_kg.pdf adresinden alındı
- Bierman, H. (2009). *An Introduction to Accounting and Managerial Finance: A Merger of Equals*. Singapore: World Scientific Publishing Co.
- Bruinsma, J. (2003). *World agriculture:towards 2015/2030 an FAO Perspective*. London: Earthscan Publications Ltd.
- Can, A. V. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Can, H., Tuncer, D., & Ayhan, D. Y. (2004). *Genel İşletmecilik Bilgileri*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Christensen, H., & Nikolaev, V. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*, 18, 734-775.
- Community Committee for the Farm Accountancy Data Network. (2009). *Typology Handbook*. Brussels: European Commission, Directorate-General for Agriculture and Rural Development.
- Çetin, B., & Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)*. Ankara: Nobel Basımevi.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 23, 65-79.

- Demirkol, Ö. F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Doktora Tezi.
- Dernek, Z. (2006). *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını.
- Doğan, H. (1975). *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*. Ankara: Kemal Matbaası.
- Doğan, M. (2010). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. Ankara: Nobel.
- Doğan, Z., Arslan, S., & Köksal, A. G. (2013). Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting. *International Journal of Food and Agricultural Economics*, 1(2), 107-116.
- Dunne, T., Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Hannah, G., Helliard, C., . . . Veneziani, M. (2008). *The implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Ekodialog.com*. (2014, Şubat 09). Ekim 08, 2013 tarihinde http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/isletme_ekonomisi_siniflandirilmasi.html adresinden alındı
- Elad, C. (2004). Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization. *European Accounting Review*, 13(4), 621-641.
- Elad, C., & Herbohn, K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. Scotland: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- E-Learning and Teacher Education*. (2013, Mart 05). Ekim 07, 2013 tarihinde Makerere University, School of Education: <http://www.elateafrica.org/elate/entrepreneur/businesses/typesofbusiness.html> adresinden alındı

- European Commission. (2014, Ekim 29). *Agriculture and Rural Development*.
European Commission: http://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm
adresinden alındı
- FAO - Economic and Social Development Department. (2006). *European Union accession and land tenure data in Central and Eastern Europe*. Rome: Food and Agriculture Organization of The United Nations.
- FAO Investment Centre Division. (2010). *Agribusiness Handbook - Poultry Meat & Eggs*. Rome, Italy: FAO - <http://www.fao.org/docrep/012/al175e/al175e.pdf>.
- Fearnley, S., Hines, T., Gillies, A., & Willett, C. (2007). *Bewildered but better informed: a qualitative study of the changing attitudes of accountants and regulators to the introduction of International Financial Reporting Standards (IFRS) in the UK*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y., & Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: SAÜSEM.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Basımevi.
- Greenberg, M., Helland, E., & Clancy, N. (2013). *Fair Value Accounting, Historical Cost Accounting, and Systemic Risk: Policy Issues and Options for Strengthening Valuation and Reducing Risk*. California: RAND Corporation. Center for Corporate Ethics and Governance.
- Guenther, D., & Hussein, M. (1995). Accounting standards and national tax laws: The IASC and the ban on LIFO. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(2), 115-141.
- Günaydın, G. (2006). Türkiye Tarım Sektörü. *Tarım ve Mühendislik*, 76-77, 12-27.
- Haftacı, V. (2011). *Maliyet Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hlaciuc, E., Mihalciuc, C., & Iancu, E. (2008). Recognition of The Biological Assets According to The IAS-41-Agriculture. *Bulletin UASVM, Horticulture*, 65(2), 186-191.
- Ironkwe, M., & Ukanwoko, I. (2012, May). Growth Performance of Broiler Finisher Birds Fed Composite Cassava Meal (ccm). *Bulletin of Environment, Pharmacology and Life Sciences*, 1(6), 30-34.
- Jermakowicz, E., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 170–196.
- Karacan, R. (2012). Tarımsal Üretim ve Tarımsal Üretimin Türleri. M. Subaşı Ertekin içinde, *Tarım Ekonomisi ve Tarımsal Politikalar* (s. 2-16). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Karalar, R. (2009). *Genel İşletme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- KHK/660. (2011, Eylül 26). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. *Kanun Hükmünde Kararname*.
- Kondraszuk, T. (2014). International Accounting Standard No 41 “Agriculture”- Advantages and Disadvantages on Polish Conditions. *Economic Science For Rural Development*, (s. 117-123). Jelgava.
- Kuppapally, J. J. (2008). *Accounting for Managers*. New Delhi: Prentice-Hall of India.
- Landsman, W. (2007). Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. *Accounting and Business Research (Special Issue)*, 19-30.
- Larson, R., & Street, D. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms’ survey. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89–119.

- Laux, C., & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 826-834.
- Liang, L., & Riedl, E. (2014). The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy. *THE ACCOUNTING REVIEW-American Accounting Association*, 89(3), 1151–1177.
- Mirze, S. (2010). *İşletme*. İstanbul: Literatür.
- Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Oncioiu, I., Oncioiu, F. R., & Sim, D. (2012). Convergences and Divergences Related to Fair Value. *Review of Business & Finance Studies*, 3(2), 81-88.
- Özçelik, A., & Fidan, H. (2013). *Tarım Ekonomisi* (Cilt 4. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Özçelik, A., & Fidan, H. (2013). Tarım Ekonomisinin Tanımı ve Kapsamı ile Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri. A. Özçelik içinde, *Tarım Ekonomisi* (s. 2-17). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özulucan, A., & Deran, A. (2008). 41 Nolu Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(2), 1-22.
- PriceWaterhouseCoopers (PWC). (2006). *IFRS: Embracing Change*. London: PWC.
- PWC. (2013). *Global Guide to Accounting for Fair Value Measurements*. 2013 Edition: PricewaterhouseCoopers LLP.
- Ramesh, K., & Graziano, C. (2004). *Fair Value Accounting: A Status Report*. FERF Issue Alert.
- Rayman, R. A. (2007). Fair value accounting and the present value fallacy: The need for an alternative conceptual framework. *The British Accounting Review*, 39(3), 211–225.

- Sayın, H. (2012). *İşletme İlkeleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Serakibi, O. (2013). *Historical Cost vs Fair (Market) Value*. Kasım 05, 2014 tarihinde academia.edu:
http://www.academia.edu/3805195/Historical_Cost_vs_Fair_Market_Value adresinden alındı
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri : XI, No:25 (Ocak 01, 2005).
- Škoda, M., & Bilka, P. (2012). Fair Value In Financial Statements – Advantages and Disadvantages. *Studia Universitatis “Vasile Goldiș” Arad - Economics Series*, 22(2), 1-8.
- Şahin, H. (1997). *Türkiye Ekonomisi* (4. Baskı b.). Bursa: Ezgi Kitapevi.
- T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. (2013). *Kanatlı Sektörünün Genel Durumu*. T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı:
<http://www.tarim.gov.tr/HAYGEM/Belgeler/Hayvanc%C4%B1%C4%B1k/Kanatli%C4%B1%20Yeti%C5%9Ftiricili%C4%9Fi/Kanatli%20Sektorunun%20Genel%20Durumu%202013.pdf> adresinden alındı, erişim tarihi: 18 Ekim 2014
- Talim, M. (1973). *Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyetler*. İzmir, Bornova: Ege Üniversitesi Matbaası.
- TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*. (tarih yok). Ekim 10, 2013 tarihinde Türk Dil Kurumu: www.tdk.gov.tr adresinden alındı
- Thurrun Bhakir, M. (2010). Applying IAS 41 in Malaysia. *Accountants Today*, 32-33.
- Tinta, A. (2014). Accounting Policies Versus The Entities' Result. Historical Cost And Fair Value. *Journal of Information Systems and Operations Management*, 8(1), 135-153. <http://www.rebe.rau.ro/RePEc/rau/jisomg/SU14/JISOM-SU14-A12.pdf> adresinden alındı

- TMSK. (2004). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu - 2004 Yılı Faaliyet Raporu*. İstanbul. Ekim 28, 2014 tarihinde http://kgk.gov.tr/contents/files/rapor_2004.pdf adresinden alındı
- Tuğcu, C. T. (2013). *Türkiye Ekonomisi* (2. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Tuğcu, C. T., & Erdem, E. (2013). Temel Sektörlerde Gelişmeler I: Tarım Sektörü. M. Toprak, & N. Çatalbaş içinde, *Türkiye Ekonomisi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- TUIK. (2010). Haziran 25, 2014 tarihinde Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/doc/protokol.pdf> adresinden alındı
- Turan, N. (2012). *İşletme İlkeleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Van Biljon, M. (2013). *Clarifying fair value accounting challenges in the reporting of biological assets in the public sector by referring to ASGISA-EC*.
- Watts, R. L. (2003). Conservatism in Accounting - Part I: Explanations and Implications. *Simon School of Business Working Paper No. FR 03-16.*, 1-31.
- Wiecek, I., & Young, N. (2010). *IFRS Primer International GAAP Basics*. US Edition: Wiley.

EKLER

EK – 1. Üretim Döneminde Üretilen Yumurta Sayısı

| Haftalar | Üretilen Yumurta | Tutar (TL) |
|---------------|-------------------|----------------------|
| 25 | 21.254 | 29.755,60 |
| 26 | 84.790 | 118.706,00 |
| 27 | 253.688 | 355.163,20 |
| 28 | 337.337 | 472.271,80 |
| 29 | 349.040 | 488.656,00 |
| 30 | 360.681 | 504.953,40 |
| 31 | 355.523 | 497.732,20 |
| 32 | 352.479 | 493.470,60 |
| 33 | 349.447 | 489.225,80 |
| 34 | 344.352 | 482.092,80 |
| 35 | 339.284 | 474.997,60 |
| 36 | 334.245 | 467.943,00 |
| 37 | 329.229 | 460.920,60 |
| 38 | 324.234 | 453.927,60 |
| 39 | 319.267 | 446.973,80 |
| 40 | 314.322 | 440.050,80 |
| 41 | 309.400 | 433.160,00 |
| 42 | 304.505 | 426.307,00 |
| 43 | 299.635 | 419.489,00 |
| 44 | 294.784 | 412.697,60 |
| 45 | 289.965 | 405.951,00 |
| 46 | 285.162 | 399.226,80 |
| 47 | 280.386 | 392.540,40 |
| 48 | 275.637 | 385.891,80 |
| 49 | 270.909 | 379.272,60 |
| 50 | 266.152 | 372.612,80 |
| 51 | 261.417 | 365.983,80 |
| 52 | 256.710 | 359.394,00 |
| 53 | 252.030 | 352.842,00 |
| 54 | 247.369 | 346.316,60 |
| 55 | 242.739 | 339.834,60 |
| 56 | 238.128 | 333.379,20 |
| 57 | 233.448 | 326.827,20 |
| 58 | 228.890 | 320.446,00 |
| 59 | 224.356 | 314.098,40 |
| 60 | 219.799 | 307.718,60 |
| 61 | 215.371 | 301.519,40 |
| 62 | 210.871 | 295.219,40 |
| 63 | 206.353 | 288.894,20 |
| 64 | 201.812 | 282.536,80 |
| Toplam | 10.885.000 | 15.239.000,00 |

ÖZGEÇMİŞ

Zülküf ÇEVİK Van, Ercişli olup 13.06.1984 tarihinde doğmuştur. Lisans eğitimini İstanbul Üniversitesi İngilizce İşletme Bölümünde tamamlamıştır. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman (İngilizce) Bilim Dalında Yüksek lisans yapmıştır. 2009 yılında Araştırma Görevlisi olarak Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalında göreve başlamıştır ve halen bu birimde çalışmaktadır.