ETLİK PİLİÇ ÜRETİM İŞLETMESİNDE MALİYETLERİN TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI (TMS-41) ÇERÇEVESİNDE HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN**

ÖZ

Tarım sektörü; birçok türde besin maddeleri üreten, bu maddeleri işleyerek toplumların tarımsal ürünlere olan ihtiyacını karşılayan, ülkelerin beslenmelerinde ve kalkınmalarında stratejik öneme sahip olan vazgeçilemez bir sektördür. Bu derece öneme sahip olan tarım sektöründeki verimlilik ve etkinlik ise sektörün içerisinde bulunduğu işletmeler ile bu işletmelerin tarımsal faaliyetlerindeki başarıyla doğrudan ilişkilidir. Bu çerçevede işletmelerin tarımsal üretim sürecinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin ve bu faaliyetlere ilişkin katlanılan maliyetlerin doğru bir şekilde planlanması, yönetilmesi, kontrol edilmesi ve hesaplanması gerekmektedir.

Bu çalışmada, tarım sektörünün alt kolları arasındaki kanatlı hayvan grubunda yer alan ve faaliyet konusu etlik piliç üretimi olan bir işletmenin verileri kullanılarak maliyet hesaplamaları yapılmıştır. Ayrıca bu hesaplamalara ilişkin muhasebe kayıtları, Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma sonucunda Tekdüzen Hesap Planında yer almayan bazı hesap isimleri de önerilmiş, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan taslak hesap planına ilişkin açıklamalara yer verilmiş bu açıklamalar ile TMS-41'de belirtilen bazı hususlar karşılaştırılmış ve çeşitli önerilerde bulunularak daha doğru ve anlamlı finansal bilgilerin üretilmesine yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Etlik Piliç Üretimi, Maliyet Hesaplaması, TMS-41
JEL Kodları: M40, M41, Q12

CALCULATION AND ACCOUNTING OF COSTS IN BROILER PRODUCTION FACILITY WITHIN THE FRAMEWORK OF STANDARD OF AGRICULTURAL ACTIVITIES (TAS-41)

ABSTRACT

The agriculture sector is an indispensable sector that produces many kinds of nutrients, processes those substances and meets the needs of societies for agricultural products, and has strategic importance in the nutrition and development of countries. The productivity and efficiency in the agricultural sector, which is of such importance, is directly associated with the enterprises in the sector as well as the agricultural activities of those enterprises.

* 6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR'19) kapsamında özet olarak kabul edilmiş ve sunulmuş bildirinin genişletişmiş tam metin halidir.

** Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Bankacılık ve Finans Bölümü, seckin_arslan@hotmail.com.

Within this framework, it is crucial to accurately plan, manage, control and estimate the activities performed by the enterprises in the agricultural production process and the costs incurred regarding those activities. In this study, cost estimations are made by using the data of a broiler production facility which operates in the poultry group as the sub-branch of the agriculture sector. In addition, accounting records related to these calculations have been kept in accordance with the Agricultural Activities Standard (TAS-41). As a result of this study, some account names which have not been included in the Uniform Chart of Account are also proposed, explanations related to the draft chart of accounts issued by Public Oversight Authority are compared with some of the points stated in TAS-41 and various suggestions are made to help produce more accurate and meaningful financial information.

Keywords: Broiler Production, Cost Calculation, TAS-41
JEL Codes: M40, M41, Q12

1. GİRİŞ

Tarım sektörünün; insanların yaşamını sürdürebilmesi, milli gelire ve istihdama katkısı, diğer sektörlerin hammadde ve sermaye ihtiyacını karşılaması, ihracata doğrudan ya da dolaylı olarak katkısı ile biyolojik çeşitlilik yaratarak ekolojik dengenin sürdürülebilmesindeki rolü nedeniyle dünyada vazgeçilmez ve stratejik bir sektör niteliğindedir. Bu nedenle tarım sektörü, ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarıyla, toplumun bütün kesimlerini yakından ilgilendirmektedir. Ülkelerin ve toplumların kalkınmalarında da ciddi oranda payı olan bu sektörün önemi, başta insan ihtiyaçlarını karşılayacak olması, küreselleşen ekonomik sistem, artan rekabet ortamları ve hızla değişen pazar şartlarının da etkisiyle giderek artmaktadır. Bu çalışmada; hayvansal üretim başlığının alt başlığındaki "Kanatlı Hayvan" grubu içerisinde yer alan "Etlik Piliç Üretimine" ilişkin maliyet hesaplamaları ve muhasebe kayıtları üzerinde durulmuştur. Çalışmada öncelikle etlik piliç üretimi hakkında temel bilgilere yer verilmiş, işletmenin üretim süreci ana hatları ile açıklanmış, üretim sürecinde katlanılan maliyetler ayrı ayrı tespit edilerek sınıflandırılmış ve birim maliyetler hesaplanmıştır. Daha sonra durum çalışmasından elde edilen bu bilgiler, TMS-41 hakkında yapılan kısa açıklamalar ile birlikte TMS-41 ile Finansal Raporlama Standartlarında Kullanılması Öngörülen Taslak Hesap Planında yer alan hesap isimleri de dikkate alınarak muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiş ve işletmenin üretim süreci sonunda elde ettiği kâr tutarı hesaplanmıştır.

2. ETLİK PİLİÇ ÜRETİMİ

Kanatlı Hayvan grubu; hobi veya ticari amaçlarla yetiştirilen tavuk, hindi, kaz, ördek, devekuşu, keklik, sülün ve bıldırcın gibi çeşitli kanatlı hayvan türlerini kapsamaktadır (Koçak ve Diğ.,: 1). Bu türler arasında yer alan; üretim ve tüketim miktarları açısından değerlendirildiğinde ise ekonomik değeri daha yüksek olan tavuklar, gerek etleri için gerekse yumurtaları için yaygın bir şekilde yetiştirilmekte ve tüketilmektedir. Broiler olarak ta adlandırılan etlik piliç üretiminin; üretim sürecinin yaklaşık 45 günde tamamlanabilmesi, daha az sermayeye ihtiyaç duyulması, birim alanda yoğun üretim

yapabilme imkânı, yem miktarının tavuk etine dönüşme oranın yüksek olması, iş gücü katılımının diğer tarımsal üretim süreçlerine göre çok daha düşük düzeyde gerçekleşmesi, kırmızı et ile karşılaştırıldığında daha ekonomik olması, yağ oranının düşük, sindirimi kolay ve besin değerleri açısından da zengin protein yapısına sahip olması gibi birçok nedenle hayvancılık sektöründe ayrı bir yeri bulunmaktadır(Eşidir ve Pirim, 3).

Etlik piliç üretiminin kitlesel olarak gerçekleşmesi, sektörün hem iç piyasada hem de dış piyasadaki ticari dalgalanmalardan çok çabuk etkilenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle sektöre yatırım yapmadan önce ölçek ekonomisinin imkânlarından doğru bir şekilde yararlanarak ortalamanın üzerinde bir üretim miktarı ile işe başlamayı göze almak; yıllar itibariyle gerçekleşen ithalat, ihracat, üretim ve iç tüketim rakamlarını detaylı bir şekilde analiz edip daha sonra karar vermek gerekmektedir.
Etlik piliç üretimi yapan tarım işletmeleri incelendiğinde; bu işletmelerin ya kendisi için ya da bir üretim sözleşmesi çerçevesinde kurumsal işletmeler adına üretim yaptıkları tespit edilmiştir. Türkiye'deki etlik piliç üretimi yapan tarım işletmelerinin yaklaşık yüzde 95'inin büyük tarım işletmeleri adına üretim yaptıkları görülmektedir. Çünkü küçük tarım işletmelerinin etlik piliç üretim sürecinde katlandıkları; veterinerlik hizmetleri, nakliye, kesimhane, soğuk hava depolarında muhafaza, paketleme ve pazarlama gibi işlemlere ilişkin maliyetlerin küçük tarım işletmelerince sağlanması çok zor, maliyetli ve zahmetli bir iştir. Bu nedenlerle küçük tarım işletmeleri büyük ve entegre tesislere sahip tarım işletmeleri ile üretim sözleşmeleri imzalayarak üretime başlamakta ve yukarıda belirtilen ve çoğu kendi içinde uzmanlık gerektiren bütün işlemleri kurumsal işletmelere bırakmaktadır. Çalışmada ele alınan üretici tarım işletmesi sadece civcivleri büyütüp kesimlik piliç oluncaya kadar ki süreçte bakım ve idaresini üstlenmektedir.

Etlik piliç üretiminde civcivler; damızlıkçı işletmelerden tedarik edilmekte, 35 ile 42 günlük bir üretim sürecinde 2 ile 2,5 kg canlı ağırlığa ulaşıncaya kadar büyütülmekte ve satılmaktadır. Daha sonra tavuk kümesleri 15 günlük bir süreçte temizlenmekte, dezenfekte edilmekte, havalandırılmakta ve yeni yavru civcivlerin tedarik edilmesi ile birlikte yeni bir üretim sürecinin başlangıcı yapılmaktadır. Bu durumda üretici işletme yılda en fazla 6-7 kez kitlesel üretim yapabilmektedir (Eşidir ve Pirim, 3). Yıl içerisinde yaklaşık 6-7 farklı kitlesel üretim sürecinin tamamlanabildiği bu sektördeki beyaz et üretimi de nüfus artışlarına paralel olarak giderek artış göstermektedir.

Tablo 1: Türkiye Tavuk Eti Verileri (ton)

Yıllar	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Üretim	1.758.363	1.894.669	1.909.276	1.879.018	2.136.734	2.156.671
Tüketim	1.401.146	1.498.221	1.576.157	1.564.701	1.735.755	1.738.671
İthalat	350	317	887	85	2.752	
İhracat	357.567	396.765	334.006	314.402	403.731	418.000
Kişi Başına Tüketim (Kg)	18,3	19,3	20,0	19,6	21,4	21,9

Kaynak: Tavuk Ürünleri Piyasası, Tavuk Eti, Temmuz 2018, Ürün No: 23 https://arastirma.tarimorman.gov.tr (Erişim Tarihi: 23.04.2019) ile TÜİK verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 1'de son altı yılı kapsayan tavuk etine ilişkin sayısal verilere yer verilmiştir. Bu veriler incelendiğinde son 10 yıldır sürekli artış gösteren tavuk eti üretimi; Türkiye'de

2015 yılında kuş gribi hastalığının ortaya çıkması sonucu talebin azalması, komşu ülkelerde yaşanan karışıklıklar ve ulaşım olanaklarının bozulması gibi nedenlerle; 2016 yılında bir önceki yıla göre yüzde 1,6 azalış göstermiştir. Türkiye'nin tavuk eti ithalatı ise aslında bulunmamakta olup; Tablo 1'deki veriler ihracatta yaşanan iptal ve iadeleri göstermektedir.
2018 yılı verileri incelendiğinde ise tavuk eti üretimi 2 milyon 156 bin tonu, tavuk eti ihracatı 418 bin tonu ve kişi başı tavuk eti tüketimi ise 21,9 kg'ı geçmiştir. 2019 yılı verileri ise henüz resmi olarak yayınlanmamakla birlikte tavuk eti üretiminin 2 milyon 335 bin tona, tavuk eti ihracatının ise 485 bin tona ulaşacağı tahmin edilmektedir (BESD, 2019).

2016 yılı verilerine göre dünyadaki küresel et üretiminin yaklaşık yüzde 36'sını kanatlı et üretimi oluşturmaktadır (FAO, 2019: 1). 2018 yılı verileri incelendiğinde ise Türkiye'de ise yıllık tavuk eti üretimi 2 milyon 156 bin tonu aşarak, kırmızı et üretiminin iki katını aşmıştır (TÜİK, 2019: 1).

Bununla birlikte 2018 yılı için Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararına göre, ihracat yapan işletmeleri desteklemek amacıyla verilen prim tutarı, kümes hayvanları etleri için ton başına 430 TL, işlenmiş ve konserve edilmiş ürünler için ise ton başına 550 TL olarak belirlenmiştir. Ancak belirtilen destek tutarları için miktar barajı yüzde 41, azami ödeme oranı ise yüzde 14 olarak belirlenmiş olup verilen desteklere bir sınırlama getirilmiştir(Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararı, 2018: Mad.5).

3. ETLİK PİLİÇ ÜRETİM İŞLETMESİNDE MALİYET MUHASEBESİ ORGANİZASYONU

Yapılan bu çalışma, Mersin ili Tarsus ilçesinde faaliyet gösteren bir işletmenin fiili verileri kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Tam kapasitede çalışan işletmenin üretim süreci özenle incelenerek, bir faaliyet dönemi içerisinde katlanılan bütün maliyet kalemleri belirlenmiş ve etlik piliç üretimine ilişkin birim üretim maliyetleri normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. Tavuk üretim çiftliğinde üretim süreci normal şartlar altında 45 günde tamamlanmaktadır. Bununla birlikte; üretim sonrası kümeslerin bakımı, ilaçlanması, temizliği ve havalandırılması için 15 günlük ek bir süreye daha ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede yaklaşık her 60 günde yeni bir faaliyet dönemi başlamakta ve yılda altı kez etlik piliç üretimi gerçekleştirilmektedir.

Yerinde yapılan incelemeler ve yüz yüze görüşmeler neticesinde 2018 yılı Mart ve Nisan dönemine ilişkin temel muhasebe verileri aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- İşletme, 02.03.2018 tarihinde Toros Menşeli 32.000 adet civcivi damızlıkçı işletmeden tedarik etmiştir.
- Üretim süreci 45 günde tamamlanmış olup 18.04.2018 tarihinde 29.360 adet canlı tavuk kesime gönderilmiştir. 2.640 adet civciv ise üretim süreci sırasında ölmüştür. Diğer bir ifade ile civcivler yaklaşık yüzde 8,25 fire vermiştir. Sanayi ve Ticaret Odaları tarafından hazırlanan raporlara göre etlik piliçlerin yetiştirilmesi sürecindeki normal fire

oranı yüzde 8 olarak kabul edilmektedir. İşletmede gerçekleşen fire oranı ise standartların çok az üzerinde gerçekleşmiş ve kabul edilebilir düzeydedir.

- Kesime gönderilen 29.360 adet tavuğun toplam ağırlığı 72.140 kg olarak tespit edilmiştir. Bu çerçevede kesime hazır bir tavukların her biri ortalama 2,457 kg ağırlığındadır.

- Civcivlerin hasat edileceği ağırlığa ulaşması için gerekli olan yem miktarı FCR(Yem Dönüşüm Oranı) ile hesaplanmaktadır. FCR; tüketilen yem miktarının, kesime hazır tavukların toplam ağırlığına bölünmesi ile hesaplanır. Bu oran Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlükleri tarafından civcivlerin üretiminde yeterli miktarda yem kullanılıp kullanılmadığı hususunun kontrolü açısından önem taşımaktadır. Bu verilere göre çalışmanın yapıldığı işletmede;

FCR Oranı = 123.465 kg / 72.140 kg = 1,711 olarak hesaplanmış olup, bu oran Türkiye ortalamalarına yakındır.

- Çalışmada yapılan hesaplamalarda ve muhasebe kayıtlarında vergiler, fonlar ve kesintiler ihmal edilmiştir. Bu veriler çerçevesinde tavuk üretim çiftliğinde katlanılan maliyetlerin türleri ile tutarları aşağıda belirtilen veriler çerçevesinde tespit edilmiştir.

i. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri: İşletme bir faaliyet dönemi içerisinde civcivlerin yetiştirilmesi için başlangıç, geliştirme, kesim öncesi ve normal yem olmak üzere dört farklı türde toplamda 123.465 kg yem tedarik etmiştir. Bu çerçevede dönem içerisinde katlanılan direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerine Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Dönem İçerisinde Katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Dönemlik Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	Tutarı (TL)
Etlik Piliç Yemi Alımı = 123.465 kg	216.063,75
TOPLAM	**216.063,75**

ii. Direkt İşçilik Maliyetleri: Tavuk üretim çiftliğinde tavuklardan sorumlu olan ve bu sektörde tecrübeli bir bakıcı görev yapmaktadır. Bakıcıyla yapılan anlaşma gereği 60 günlük üretim süreci için kendisine brüt 5.000 TL ücret ödenmektedir. Ancak bu tutarın 3.750 TL'si direkt işçilik maliyetlerine, 1.250 TL'lik kısmı ise 45 günlük üretim süreci sonrası boş kümeslerin bakım vb. işlerin yapılması nedeniyle genel üretim maliyetlerine endirekt işçilik maliyeti olarak aktarılmıştır.

Tablo 3: Dönem İçerisinde Katlanılan Direkt İşçilik Maliyetleri

Dönemlik Direkt İşçilik Maliyetleri	Tutarı (TL)
Yavru Civciv Bakımı	3.750,00
TOPLAM	**3.750,00**

iii. Genel Üretim Maliyetleri: İşletmenin bir faaliyet dönemi boyunca ortaya çıkan fiili maliyet kalemleri ve bu maliyetlere ilişkin tutarlar 60 günlük süreç dikkate alınarak Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Dönem İçerisinde Katlanılan Genel Üretim Maliyetleri

Dönemlik Genel Üretim Maliyetleri	Tutarı (TL)
Endirekt İşçilik	
Bekçi Ücreti	4.000,00
Kümes Bakım ve Temizlik Ücreti	1.250,00
Akaryakıt (Jeneratör ve Traktör İçin)	2.400,00
Yemekhane (Yiyecek-İçecek Alımı)	1.250,00
Ulaştırma ve Haberleşme (Telefon)	80,00
Amortisman*	
Traktör	416,66
Makineler (Kümes İçi)	1.666,66
Kümes	2.777,77
Jeneratör	166,66
Kulübe (Konteyner)	77,77
Yemekhane (Demirbaş)	111,11
Kömür (Kümeslerin Isıtılması)**	1.007,00
Su	900,00
Elektrik	2.200,00
Temizlik Malzemesi (Kümes Temizliği, Dezanfektan, Klor vs)	600,00
Hırdavat Malzemesi (Bakım ve Onarım)	1.000,00
İlaç (Hasta Olan Civcivler İle Koruyucu Olarak Verilen İlaçlar)	2.000,00
Kırtasiye Malzemesi	30,00
Mutfak Tüpü (Yemek Yapımı)	200,00
Talaş (Kümeslerin Tabanı İçin)	6.000,00
Yükleme ve Boşaltma Ücreti (Her Üretim Döneminde)	1.174,00
Diğer Giderler	2.000,00
TOPLAM	**31.307,63**

***** Amortisman tutarları 2 aylık üretim dönemi için ekonomik ömürler dikkate alınarak ayrı ayrı hesaplanmıştır.

******Kömür tüketimi yılın her ayında gerçekleşmemekte olup, havanın soğuk olduğu zamanlarda kümeslerin ısıtılması için kullanılmaktadır. Çalışmanın yapıldığı Mart-Nisan ayında 1.007 TL'lik kömür ısınma amaçlı tüketilmiştir.

Tablo 4'te de görüldüğü gibi işletmenin iki aylık faaliyet dönemi boyunca katlandığı genel üretim maliyetleri 31.307,63 TL olarak hesaplanmıştır. Etlik piliç üretim işletmesinin iki aylık üretim süreci boyunca katlandığı toplam üretim maliyetlerine ilişkin özet maliyet verileri ise Tablo 5'te gösterilmiştir. Bu bilgilere göre işletmenin faaliyet döneminde katlandığı toplam üretim maliyeti 251.121,38 TL olarak hesaplanmıştır. Toplam maliyet tutarının yaklaşık yüzde 86'sını direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri oluşturmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içerisindeki payının yüksek olmasının esas nedenini tavuk yemlerine ilişkin maliyetler oluşturmaktadır.

Tablo 5: Toplam Üretim Maliyetleri

Dönemlik Üretim Maliyetleri	Tutarı (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	216.063,75
Direkt İşçilik Maliyetleri	3.750,00
Genel Üretim Maliyetleri	31.307,63
TOPLAM	**251.121,38**

Etlik piliç üretim işletmesinin üretim sürecinde katlanmış olduğu maliyet bilgileri; Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyetleri olmak üzere yukarıda yer alan tablolarda sınıflandırılmıştır. Elde edilen bu bilgiler TMS-41 esas alınarak çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde yer alan muhasebe kayıtları aracılığı ile yevmiye defterine aktarılmıştır. Ancak öncesinde TMS-41 hakkında kısaca bilgilere yer verilmiştir.

4. TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI (TMS-41)

TMS-41, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin karşı karşıya kaldığı finansal işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları ile bu kayıtlarda kullanılacak hesaplamalara ilişkin açıklamaları içeren ve ilgili işletmelere kılavuz etmesi için hazırlanmış bir muhasebe standardıdır. Etlik piliç üretim işletmelerinin tarımsal üretim faaliyetlerinde bulunması nedeniyle TMS-41'de yer alan açıklamalar dikkate alınarak vaka üzerinde gerekli hesaplamalar yapılmış ve elde edilen bilgiler TMS-41 çerçevesinde kayıt altına alınmıştır.

TMS-41, etlik piliç üretim işletmesinin canlı varlıkları olan civcivlerine, kesimlik civciv haline gelene diğer bir ifade ile hasat zamanına kadar ki süreçte uygulanmaktadır. Hasat zamanı sonrasında ise canlı varlıklar tarımsal mamullere dönüşebilmekte ve tarımsal mamuller ise TMS-2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka standart esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. TMS-41'de yer alan tanımlar incelendiğinde; (TMS-41, Md. 3/5).

i. Tarımsal Faaliyet; Satışa veya geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların, tarımsal mamullere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin de bir işletme tarafından yönetilmesi faaliyeti,

ii. Tarımsal Ürün; İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halini,

iii. Canlı Varlık; Yaşayan hayvan veya bitkiyi,

iv. Biyolojik Dönüşüm; Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini,

v. Satış Maliyetleri; Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetleri,

vi. Canlı Varlık Grubu; Yaşayan hayvan veya bitki topluluğunu,

vii. Hasat; Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini,

viii. Defter Değeri; Varlığın finansal durum tablosunda diğer bir ifade ile bilançoda yer alan değerini,

ix. Gerçeğe Uygun Değer ise; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleştirilecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir.

İşletmenin civcivler üzerinde kontrol hakkına sahip olması, gelecekte ekonomik bir faydanın elde edilecek olması ve canlı varlıkların maliyetinin ya da gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün olduğu için muhasebeleştirme işlemi TMS-41'e göre yapılabilmektedir. Bu çerçevede canlı varlıklar yani civcivler; ilk

muhasebeleştirme anında her raporlama döneminde veya hasat anında, finansal tablolarda Net Gerçeğe Uygun Değeri ile izlenmelidir (Tokay ve Deran, 2006: 2).

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	**= XXX**
- Canlı Varlığı Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	
- Canlı Varlığın Aktif Piyasaya Getirilmesi İle İlgili Diğer Maliyetler	
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	**= XXX**
- Satış Noktası Maliyetleri	
*Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar,	
* Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler,	
* Transfer ve gümrük vergileri,	
= Net Gerçeğe Uygun Değer (Finansal Tablolarda Yer Alacak Değer)	**= XXX**

İşletme bir faaliyet dönemi içerisinde damızlık civciv üretim işletmesinden Toros menşeili 32.000 adet civcivi tanesi 1,20 TL'den satın almıştır. Bu çerçevede tedarikçi işletme tarafından tavuk çiftliğinde herhangi bir ek bedel ödenmeyerek teslim alınan civcivler Gerçeğe Uygun Değerleri üzerinden aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir.

	02/03/2018		
	174 KANATLI HAYVANLAR[1]	38.400,00	
	174 01 Kümes Hayvanları		
	174 01 001 Civciv		38.400,00
	102 BANKALAR		
	Satın alınan yavru civcivlerin aktifleştirilmesi nedeniyle		

Finansal Raporlama Standartlarında Kullanılması Öngörülen Taslak Hesap Planına göre civcivlerin aktifleştirilmesinde 174 Kanatlı Hayvanlar Hesabı önerilmiştir. Tarımsal üretim süreci ile ilgili olarak bu ve benzeri yeni hesapların önerilmesi, tarımsal üretim yapan işletmelerin muhasebe kayıtlarından ve finansal raporlarından daha doğru ve anlaşılır bilgilerin üretilmesine olanak sağlayacaktır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise yetiştirilmek üzere satın alınan yavru civcivler için özel bir hesap tanımlanmamış olup bu tür varlıklar 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Etlik piliç üretim işletmesinin daha öncede ifade edildiği gibi 2018 yılı Mart-Nisan döneminde hasat edilebilecek olgunluğa erişen canlı tavuklarının sayısı yaklaşık olarak 29.360 adet olup bu tavukların toplam ağırlıkları ise 72.140 kg olarak ölçülmüştür. TMS-41'e göre kesime hazır hale gelmiş canlı tavuklar, hasat anında finansal tablolarda Net Gerçeğe Uygun Değeri ile yer almalıdır.

i. 1 kg canlı tavuğun aktif piyasa fiyatının 4,25 TL/kg olduğu tespit edilmiştir. Buna göre;

[1] Bu hesap yerine 162 Canlı Kümes Hayvanları, 140 Hayvansal Varlıklar ya da 144 Kanatlı Hayvanlar Hesabının da kullanıldığı görülmektedir. (Bakınız Nalan Akdoğan vd., (2011), Sektörel Muhasebe, Gazi Kitabevi, s. 577, Ankara, Remzi Örten vd. (2019), TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 701,

Kesimlik Canlı Tavukların Aktif Piyasa Fiyatı = 72.140 kg x 4,25 TL/kg = 306.595 TL

ii. Kesimlik tavukların aktif piyasaya taşınması ile ilgili katlanılacak maliyet tutarı(nakliye, sigorta ve hamaliye) 5.000 TL olup, aracı kişi veya kurumlara ödenen ücretler toplamının ise 4.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Etlik piliç üretim işletmesinin 45 günlük üretim sürecinde, tedarik ettiği yavru civcivler hasat anında yeterli olgunluğa ulaşmış ve kesimlik canlı tavuk haline gelmiştir. Canlı varlıklardaki bu gelişim(biyolojik dönüşüm) beraberinde değer artışına da yol açmıştır. Bu çerçevede işletmenin yapması gereken hesaplamalar ile muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Gerçeğe Uygun Değer = 306.595 TL – 5.000 TL = 301.595 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer = 301.595 TL – 4.000 TL = 297.595 TL

İlk muhasebeleştirme anında 38.400 TL ile aktifler arasında yer civcivlerin değeri üretim süreci sonunda 297.595 TL'lik değere ulaşmıştır. Hasat anında canlı etlik piliçlerdeki bu değer artışı ise 259.195 TL'dir. Değer artış tutarı TMS-41'e göre 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabında kayıt altına alınmıştır.

	18/04/2018		
	174 KANATLI HAYVANLAR	297.595,00	
	174 01 Kümes Hayvanları		
	174 01 002 Tavuk		
	643 TARIMSAL FAALİYETLERDE		259.195,00
	DEĞERLEME ARTIŞLARI[2]		
	174 KANATLI HAYVANLAR		38.400,00
	174 01 Kümes Hayvanları		
	174 01 001 Civciv		
	Yavru civcivlerin hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi nedeniyle		

TMS-41'e göre etlik piliç üretim işletmesinde, canlı varlıkların edinilmesi veya yetiştirilmesi ile ilgili üretim dönemi içerisinde katlanılan maliyetler varlığın maliyetine dahil edilmemelidir. Çünkü bu varlıklar zaten gerçeğe uygun değer ile değerlenmektedir. Katlanılan bu maliyetlerin ortaya çıktıkları dönemde, gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilmesi gerekir (Örten ve Diğ., 2019:701). Bu çerçevede üretim döneminde civcivlerin yetiştirilmesi sürecinde katlanılan üretim maliyetlerinin 7/A seçeneğinde, bir gider hesabı aracılığı ile 690 Dönem Karı ya da Zararı hesabına aktarılması gerekir. 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri Hesabı üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılmasında önerilebilir.

Üretim süreci tamamlanan canlı tavukların satışı sonrasında yapılacak maliyet kaydında ise gerçeğe uygun değeri ile aktifleştirilen tavuklara ilişkin maliyetin 624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti Hesabı gibi bir maliyet hesabında izlenmesi genel kabul olarak

[2] Bu hesap yerine 604/605 Canlı Varlık Değer Artışları Hesabının ya da hem artışların hem de azalışların izlendiği 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabının kullanıldığı görülmektedir.

görmektedir. Söz konusu işletmenin 60 günlük üretim dönemi boyunca katlanmış olduğu maliyetler Tablo 5'te gösterilmiş olup aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmelidir.

	18/04/2018		
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ[3]	251.121,38	
	635 01 Civciv Yemi		
	635 02 Direkt İşçilik		
	635 03 Endirekt İşçilik		
	635 04 Akaryakıt		
	635 05 Yemekhane		
	635 06 Ulaştırma ve Haberleşme		
	635 07 Amortisman		
	635 08 Kömür		
	635 09 Su		
	635 10 Elektrik		
	635 11 Temizlik Malzemesi		
	635 12 Hırdavat Malzemesi		
	635 13 İlaç ve İlaçlama		
	635 14 Kırtasiye		
	635 15 Mutfak Tüpü		
	635 16 Talaş		
	635 17 Yükleme ve Boşaltma		
	635 18 Diğer Giderler		
	İLGİLİ HESAPLAR		251.121,38
	Dönemde ortaya çıkan canlı varlık üretim giderleri nedeniyle		

Üretim süreci tamamlanan diğer bir ifade ile yeterli olgunluğa erişen canlı tavukların tamamı, yurt içinde faaliyet gösteren ve entegre kesim tesislerine sahip olan kurumsal bir tavuk işletmesine banka aracılığı ile canlı kilogramı 4,25 TL'den satılmıştır (72.140 kg x 4,25 TL = 306.595 TL). Bu çerçevede yapılması gereken satış ve maliyet kaydı aşağıdaki gibidir.

	18/04/2018		
	102 BANKALAR	306.595,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		306.595,00
	72.140 kg kesimlik canlı tavuğun 4,25 TL/kg'dan satılması nedeniyle		

	18/04/2018		
	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ	297.595,00	
	174 KANATLI HAYVANLAR		297.595,00
	174 01 Kümes Hayvanları		
	174 01 001 Civciv		
	Maliyet kaydı nedeniyle		

[3] Bu hesap yerine 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri hesabının kullanıldığı görülmektedir. (Bakınız Azzem Özkan ve Semra Aksoylu, "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi: Hayvancılık Örneği", **E- Yaklaşım Dergisi**, 2012, s.11.

İşletmede 60 günlük üretim süreci boyunca toplam 123.465 kg olan dört farklı türde (başlangıç, geliştirme, normal ve kesim öncesi olmak üzere) etlik piliç yemi tüketilmiştir. Ancak üretim süreci sonunda yem tedarikçisi olan işletmeden 10.407,50 TL yem prim kazancı banka aracılığı ile tahsil edilmiştir. Elde edilen prim kazancının sadece üretim döneminde tüketilen yemlerden dolayı ortaya çıkması nedeniyle bu tutar maliyet ile ilişkilendirilmiş ve 635 Canlı Varlık Üretim Hesabında biriken toplam maliyet tutarından mahsup edilmiştir. Ancak üretim dönemi ile ilişkilendirilemeyen bu tür primler ile bedelsiz yem şeklinde sonradan verilen ödül niteliğindeki desteklerin doğrudan gelir yazılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Civelek ve Özkan, 2016:144).

	18/04/2018		
	102 BANKALAR	10.407,50	
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ		10.407,50
	635 01 Civciv Yemi		
	Yem tedarikçisi olan işletmeden elde edilen yem prim kazancının maliyetlerden düşülmesi nedeniyle		

İşletmenin üretim süreci sonunda döneme ilişkin katlandığı maliyetler ile elde ettiği hasılat ve gelirler aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilerek sonuç hesaplarına aktarılmış ve elde edilen dönem kârı hesaplanmıştır.

	18/04/2018		
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	538.308,88	
	624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ		297.595,00
	635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ		240.713,88
	Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması nedeniyle		
	18/04/2018		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	306.595,00	
	643 TARIMSAL FAALİYET DEĞERLEME ARTIŞLARI	259.195,00	
	690 DÖNEM KÂR I VEYA ZARARI		565.790,00
	Gelir, kâr ve hâsılat hesaplarının kapatılması nedeniyle		
	18/04/2018		
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	27.481,12	
	692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		27.481,12
	İşletmenin dönem net kârının tespit edilmesi nedeniyle		

	18/04/2018		
	692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	27.481,12	
	590 DÖNEM NET KÂRI		27.481,12
	Dönem net kârının ilgili bilanço hesabına aktarılması nedeniyle		

5. SONUÇ

Ülkemizdeki hayvansal protein ihtiyacının önemli bir bölümü hayvancılık sektörünün alt dalları arasında yer alan kanatlı üretimi aracılığı ile karşılanmaktadır. Kırmızı et üretimi ile karşılaştırıldığında; kitlesel üretimin gerçekleşebilmesi, üretim sürecinin çok kısa olması, yoğun bir işçiliğe ihtiyaç duyulmaması ve birim üretim maliyetinin kırmızı ete oranla çok daha düşük olması gibi nedenler sonucunda bu sektöre büyük yatırımlar yapılarak büyük entegre tesisler kurulmuştur. Gerek kanatlı hayvansal ürünlere ilişkin ihracat destekleri gerekse kanatlı hayvancılık sektörüne yatırım yapacaklara verilen faizsiz ya da düşük faizli krediler ise sektörün gelecekte daha da gelişebileceğini göstermektedir. Ülkemizdeki tarımsal üretim yapan işletmeler incelendiğinde en büyük cirolara sahip olan işletmelerin de kanatlı sektöründeki entegre et işletmeleri olduğu görülmektedir. Sektörün yıllık cirosu 6 milyar Dolara yaklaşarak kanatlı sektörü, ülke tarımı içerisinde en hızlı gelişen ve en güçlü sektörler arasında yer almıştır.

Bu çalışmada önemi giderek artan ve kanatlı hayvancılık sektörü içerisinde yer alan etlik piliç üretimi incelenmiştir. Mersin ili Tarsus ilçesinde faaliyet gösteren bir işletmenin bir üretim dönemine ait verileri incelenmiştir. Üretim sürecinde katlanılan maliyet türleri ve tutarları belirlenmiş ve birim maliyet tutarları hesaplanmıştır. Yapılan bu hesaplama sürecinde katlanılan maliyetler TMS-41 çerçevesinde belirlenmiş ve kayıt altına alınmıştır.

TMS-41 ile Türk Vergi Mevzuatında canlı varlıklara ilişkin değerleme ve muhasebeleştirme ilkelerinin farklı olması ve Tek Düzen Hesap Planındaki hesapların canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve değerleme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması bu tür canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da güçleştirmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 1). Bu çalışmada Finansal Raporlama Standartlarında Kullanılması Öngörülen Taslak Hesap Planında yer alan ve tarımsal faaliyetlerde kullanılması önerilen hesap isimleri ile bu hesapların açıklamaları hakkında bilgilere yer verilmiştir. Bu çerçevede yavru civcivler alındıkları tarihte gerçeğe uygun değerleri üzerinden 174 No'lu Kanatlı Hayvanlar Hesabında muhasebeleştirilmiştir. Yine aynı şekilde hasat anında canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlenmiş ve değerleme sonucu ortaya çıkan olumlu değerleme farkları 643 Tarımsal Faaliyet Değerleme Artışları Hesabında izlenmiştir.

Ancak Finansal Raporlama Taslak Hesap Planına göre, üretim maliyetlerinin önce 710, 720 ve 730 no'lu hesaplarda muhasebeleştirileceği, sonra ise üretim maliyetlerinin 711,721 ve 731 no'lu hesaplar aracılığı ile 704 Canlı Varlık Üretim Hesabına

yansıtılacağı, 704 no'lu hesabın ise hasat anında 174 Kanatlı Hayvanlar Hesabının maliyetine aktarılacağı ifade edilmektedir.174 Kanatlı Hayvanlar Hesabında biriken stok maliyeti ile net gerçekleşebilir satış değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değerleme farkı olarak sonuç hesaplarına aktarıldığı gözlenmektedir. Oysa TMS-41'e göre üretim maliyetleri aktifleştirilememektedir. Bu yaklaşım, canlı varlıkların veya tarımsal mamullerin maliyetinin hesaplanması bakımından uygun olmakla beraber, TMS-41'in benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesinin felsefesine uymamaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan N. vd.(2011). *Sektörel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, s. 577, Ankara.

Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçıları Birliği Derneği, BESD, Çevrimiçi http://www.besd-bir.org/istatistikler (Erişim Tarihi:06.10.2019).

Civelek M. ve Özkan A.(2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara, s.144.

Çevrimiçi http://www.fao.org/poultry-production products/production/en/ (Erişim Tarihi: 18.04.2019)
Çevrimiçi http://www.tuik.gov.tr Hayvansal Ürünler (Erişim Tarihi:18.04.2019).

Eşidir A. ve Pirim L., Kanatlı Hayvancılık Sektör Raporu, Fırat Kalkınma Ajansı, Çevrimiçi http://www.fka.gov.tr.

Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin Hesap Planı Taslağı.

Koçak vd. Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği, Çevrimiçi http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/fc664916bce8635_ek.pdf?tipi=14&sube=(Erişim Tarihi:30.10.2019).

Örten R. vd(2019), *TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 701.

Özkan A. ve Aksoylu S.(2012). "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi: Hayvancılık Örneği", *E- Yaklaşım Dergisi*, s.11.

Özulucan, A., ve Deran, A.(2008). 41 No'lu Türkiye 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*, 1(25), 1-23.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararı, 06.04.2018 tarih ve 2018/12 Karar Numaralı.

Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41).

Tavuk Ürünleri Piyasası, Tavuk Eti.(2018) Temmuz Ürün No: 23, Çevrimiçi http://arastirma.tarimorman.gov.tr (Erişim Tarihi: 23.04.2019).

Tokay S. H., Deran A.(2006). "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I", *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2006, Sayı: 157, s.2.