



T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

CANLI VARLIKLARIN

TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41)

STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:

YUMURTACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuri GÜLTEKİN

Danışman

Doç. Dr. Haluk DUMAN

AKSARAY, 2014

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı tüm akademik kurallara ve sosyal bilimler araştırmalarının etik ilkelerine uygun olarak gerçekleştirdiğimi ve sunduğumu; bu kurallar ve ilkelere aykırı hiç bir yol ve yardıma başvurmaksızın bizzat hazırladığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu; çalışmamın kullandığım veriler üzerinde her türlü oynamadan ve her türlü intihalden muaf olduğumu beyan ederim.

Tezimle ilgili yaptığım beyana aykırı bir durum saptanırsa ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

20/11/2014

Nuri GÜLTEKİN



T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KABUL ve ONAY BELGESİ

Enstitümüz 122201418 nolu öğrencisi Nuri GÜLTEKİN'in CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: YUMURTACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA başlıklı lisansüstü tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından İşletme Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS** tezi olarak **Oy Birliği** ile kabul edilmiştir.

Danışman : Doç. Dr. Haluk DUMAN

Aksaray Üniversitesi

Üye : Doç. Dr. Yavuz DEMİREL

Aksaray Üniversitesi

Üye : Yrd. Doç. Dr. M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray Üniversitesi

Tezin Savunulduğu Tarih : 20/11/2014

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 27/11/2014 tarih ve 51 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ural Alp MANÇO

Enstitü Müdürü 4.

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: YUMURTACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Nuri GÜLTEKİN

Aksaray Üniversitesi

Sosyal Bilimleri Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Haluk DUMAN

Günümüzde işletmeler arası rekabet, toplumun zevk ve tercihlerindeki değişimler, çok uluslu şirketlerin büyümeleri, uluslararası finansal piyasaların gelişmesi ve ekonomik entegrasyonların yarattığı fırsatlar işletmelerin uluslararası boyut kazanmalarına neden olmuştur. Bu durum tarımın bir kolu olan tavukçuluk ve yumurtacılık işletmelerini de etkilemiştir. Yumurtacılık ve tavukçuluk işletmelerinin uluslararası pazarlara yönelmeleri uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumu da beraberinde getirmiştir. Bu amaçla Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi açısından önem kazanmıştır.

Ayrıca canlı varlıklar biyolojik özellikleri gereği doğma, büyüme, olgunlaşma gibi bir takım süreçlerden geçmektedirler. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirilmeleri diğer varlıkların muhasebeleştirilmesi ilkelerinden farklı olması gerekmektedir. Türkiye'deki canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi uygulamalarına bakıldığında ise farklılıklar olduğu gözlemlenmektedir.

2014, 95 Sayfa

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlık, Tavukçuluk, Yumurtacılık

Bilim Kodu: 1122

ABSTRACT

Master's Thesis

THE RECOGNITION OF BIOLOGICAL ASSETS IN ACCORDANCE WITH
AGRICULTURAL ACTIVITIES (IAS-41) STANDARD: AN APPLICATION ON
EGG SECTOR

NURİ GÜLTEKİN

Aksaray University

Institute of Social Sciences

Department of Business

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN

Today, opportunities created by inter-firm competition, changes in the tastes and preferences of society, the growth of multinational corporations, the development and economic integration of international financial markets have led businesses to gain international dimension. This situation has also affected poultry and egg businesses that are branches of agriculture. The participation of poultry and egg enterprises in international markets has also brought along the adaptation to internationally accepted accounting standards. For this purpose, Agriculture Activities Standard (IAS-41) has gained importance in terms of the recognition of biological assets.

In addition, due to the biological characteristics of living beings, they go through a number of processes such as birth, growth and maturation. Therefore, the recognition of biological assets have to be different from the principles of the recognition of other assets. As for the applications of the recognition of biological assets in Turkey, it is observed that there are differences in practice.

2014, 95 Page

Key Words: Agricultural Activity, Biological Assets, Poultry, Egg Business

Science Code: 1122

İÇİNDEKİLER

Özet	i
Abstract	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
Kısaltmalar Dizini	vi
Tablolar Dizini.....	vii
Şekiller Dizini.....	viii
Önsöz	ix

BÖLÜM I

TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Giriş.....	1
1.1. Tarımsal Faaliyet.....	3
1.1.1. Tarımsal Faaliyet Tanımı ve Kapsamı	3
1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri	4
1.1.3. Tarımsal Faaliyet Türleri	5
1.1.3.1. Bitkisel Üretim	6
1.1.3.1.1. Tarla Ürünleri	6
1.1.3.1.2. Meyve Bahçeciliği Ürünleri.....	7
1.1.3.2. Hayvansal Üretim.....	7
1.1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi	8
1.1.3.4. Su Ürünleri Üretimi.....	9
1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı.....	9
1.1.4.1. Nüfus ve İşgücüne Katkısı.....	10
1.1.4.2. Üretim ve Verime Olan Katkısı.....	10
1.1.4.3. Toplum Beslenmesine Katkısı.....	11
1.1.4.4. Sanayi Sektörüne Katkısı	11
1.1.4.5. Milli Gelire Katkısı.....	11
1.1.4.6. Dış Ticarete Katkısı.....	12

1.2. Tarım İşletmeleri	12
1.2.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri	13
1.2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	14
1.2.2.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri	14
1.2.2.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri	15
1.2.2.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri	16

BÖLÜM II

CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA (TMS-41) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.....	17
2.1.1. TMS-41 Standardının Tarihçesi	18
2.1.2. TMS-41 Standardının Amacı ve Kapsamı	18
2.1.3. TMS-41’de Yer Alan Tanımlar.....	20
2.1.3.1. Tarımla İlişkili Tanımlar	20
2.1.3.2. Genel Tanımlar	22
2.1.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi	23
2.1.4.1. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti	24
2.1.4.1.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi.....	25
2.1.4.1.2. Net Nakit Akışları Yöntemi	27
2.1.4.1.3. Maliyet Değeri Yöntemi	27
2.1.4.1.3.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi.....	27
2.1.4.1.3.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme	28
2.1.4.2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	29
2.1.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenebildiği Durumda Muhasebeleştirme	31
2.1.4.2.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenemediği Durumda Muhasebeleştirme	35
2.1.4.3. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınması	36

BÖLÜM III

TÜRKİYE'DE TAVUKÇULUK VE YUMURTACILIK SEKTÖRÜ

3.1. Türkiye'de Tavukçuluk Sektörü.....	38
3.1.1. Tavukçuluk Sektörünün Genel Özellikleri	38
3.1.2. Türkiye'de Tavukçuluk Sektörünün Gelişimi	40
3.1.2.1. Yumurta Tavukçuluğunun Özellikleri	46
3.1.3. Tavukçuluğun Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi.....	47

BÖLÜM IV

CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

4.1. Uygulamanın Amacı.....	52
4.2. Uygulamanın Önemi	52
4.3. Uygulamanın İçeriği ve Yöntemi	53
4.4. Uygulamaya Ait Veriler	53
4.5. Uygulamanın Kısıtları	54
4.6. İşletmenin Tanıtımı	54
4.7. Örnek Uygulama	56
4.7.1. Üretim Süreci.....	57
4.7.2. Üretim Aşamasında Yapılan Faaliyetlerin Maliyetlerinin Hesaplanması ve Gider Yerlerine Dağıtımı	58
4.7.3. Muhasebe Kayıtları.....	67
4.7.4. Dönem Sonu İşlemleri	77
SONUÇ.....	83
KAYNAKÇA	86
EKLER.....	91
ÖZGEÇMİŞ.....	95

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Bileşik Devletleri
DİS	: Direkt İşçilik Saati
FASB	: Financial Accounting Standards (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GÜG	: Genel Üretim Gideri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IAS	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TİGEM	: Türkiye Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1: Aktif Nüfusun Sektörler Göre Dağılımı (Yüzde).....	10
Tablo 1.2: Ülkemizin Milli Gelirinin Sektörel Dağılımı (Yüzde).....	12
Tablo 2.1: TMS 41 Standart Kapsamında Yer Alan ve Yer Almayan Faaliyetler.....	19
Tablo 2.2: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi.....	31
Tablo 3.1: Türlerle Göre Kümes Hayvanları Sayısı.....	42
Tablo 3.2: Türkiye Kişi Başına Kanatlı Eti Tüketimi (kg).....	43
Tablo 3.3: Damızlık Cıvciv ve Yumurta İthalatı.....	43
Tablo 3.4: İl Bazında Yumurtacı Tavuk Miktarı.....	45
Tablo 3.5: Türkiye’de Kişi Başına Yumurta Üretimi (Milyon Adet).....	49
Tablo 3.6: Yumurta İhracatı (adet).....	50
Tablo 3.7: Kanatlı Eti ve Sakatat İhracatı (ton).....	50
Tablo 4.1: Haşere İlacı Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	58
Tablo 4.2: Dezenfektasyon Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	58
Tablo 4.3: Yumurta Dönemi Yemi Rasyonu.....	60
Tablo 4.4: Hammadde ve Malzeme İstek Fişi.....	61
Tablo 4.5: İşçi Çalışma Kartı.....	62
Tablo 4.6: Bakım-Onarım Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	62
Tablo 4.7: Elektrik Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	63
Tablo 4.8: Su Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	63
Tablo 4.9: Isınma Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı.....	63
Tablo 4.10: Sınıflarına Göre Toplam Üretilen Yumurta Sayısı.....	65
Tablo 4.11: Yumurta Ortalama Birim Satış Fiyatının Hesaplanması.....	65
Tablo 4.12: 0 ile 3. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı.....	65
Tablo 4.13: 6 ile 6. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı.....	66
Tablo 4.14: 6 ile 9. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı.....	66
Tablo 4.15: 9 ile 12. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı.....	66
Tablo 4.16: 12 ile 15. Aylar Arası Toplam Üretilen Yumurta.....	67
Tablo 4.17: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurtacı Piliç Yetiştirme).....	79
Tablo 4.18: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurta Üretim).....	80
Tablo 4.19: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurtacı Piliç Yetiştirme).....	81
Tablo 4.20: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurta Üretim).....	82

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 4.1: Uygulamaya Ait İşletmenin Haftalık Zaman Diyagramı.....	53
Şekil 4.2: Yumurtacılık Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler İçin Üretim Süreci.....	57

ÖNSÖZ

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi usul ve esaslarını ortaya koyan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, işletmelerin canlı varlık ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işlemleri hakkında ilkeleri belirlemiştir. Nitelikleri itibariyle diğer iktisadi kıymetlerden ayrılan canlı varlıklar ve bunlardan elde edilen tarımsal ürünlere yönelik standart ilkelerinin uygulanabilmesi, tarım işletmelerinin faaliyetlerinin daha gerçekçi bir biçimde ilgililere sunulması için oldukça önemlidir. Zira mevcut Türk Vergi Mevzuatı ve Tekdüzen Hesap Planı, bu işlevin yerine getirilmesi için yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle TMS 41'in getirdiği yeni muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerinin söz konusu işletmelerce uygulanması oldukça önemlidir.

Çalışmada, açıklanan konuların anlaşılabilirliği açısından yumurta üretim işletmesinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi amacı doğrultusunda örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen, çalışmanın her aşamasında değerli görüş, eleştiri ve önerileriyle yol gösteren tez danışmanım, saygıdeğer hocam Doç. Dr. Haluk DUMAN'a ve bütün desteklerini benden esirgemeyen aileme ve tez çalışmasında görüş ve önerilerinden yararlandığım Doç. Dr. Yavuz DEMİREL'e, Yrd. Doç. Dr. M. Yılmaz İÇERLİ'ye ve Ar. Gör. İbrahim APAK'a teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu tez çalışmasını eğitim öğretim hayatımda hep destek olan merhum dedem Nuri TURAN'a ithaf ediyorum.

Nuri GÜLTEKİN

BÖLÜM I

GİRİŞ

Tarım sektörü, insanlığın var oluşundan günümüze kadar olan bu süreçte insanların yaşam kaynağı olan gıda maddelerinin üretimini sağlayarak topluma hizmet sunan ve ülke ekonomisine büyük katkısı olan bir sektördür. Bunun dışında, diğer sektörlerle girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Ayrıca yapılan çeşitli çalışmalarda verimli bir tarım sektörünün sanayinin tamamlayıcısı olduğu ifade edilerek; ihmal edilmiş bir tarım sektörünün ekonomiye ağır maliyetler yükleyeceği, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sağlıklı bir sanayileşmenin, ancak güçlü ve verimli bir tarım sektörüyle birlikte yürütülebileceğinin göz ardı edilmeyecek bir gerçek olduğundan dolayı sanayi sektörünün tedarikçisi konumundadır.

Dünya ülkeleri içerisinde Türkiye, tarımsal alanda geniş kullanım imkanlarına sahip olan bir ülke olarak, tarımsal faaliyetler ve hayvancılığın önemi büyüktür. Bu nedenle sektörde meydana gelen gelişmeler büyük sermayelere sahip şirketlerin ilgisini çekmiştir. Devlet tarafından verilen teşviklerle birlikte sermaye şirketlerinin çeşitli yatırımlarda bulunduğu görülmektedir.

Tarımsal faaliyet muhasebesi, tarım sektöründe oluşan olumlu gelişmelerin yanında yeterince kendini geliştirememiştir. Çünkü tarımsal faaliyetlerin küçük aile işletmeleri ve özellikle köyde kendi ihtiyaçlarını karşılamak üzere üretimde bulunan köylü ve çiftçiler tarafından yapılıyor olması nedeniyle ilerleme kaydedememiştir. Ayrıca, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin büyük çoğunluğunun vergiden muaf olması veya vergi verenlerin büyük bir kısmının kaynaktan vergilendirilmesi tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesini engelleyen nedenler arasındadır.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayısının artmasıyla birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmıştır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarından yola çıkılarak sadece dönem kârı veya zararının tespiti için değil aynı zamanda işletme açısından ileriye dönük kararların alınmasında da önemli rol oynamaktadır.

Tarım sektörünün giderek artan stratejik önemi, tarım işletmelerinin sayılarındaki artış ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerden dolayı, tarımsal faaliyetlere ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak amacıyla 01.01.2003 tarihinde 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS/IAS 41) yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de ise TMSK tarafından yayınlanan muhasebe standartları; UMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve yorumlarının aynen Türkçeye çevrilmiş halidir.

Bu konuyu çalışma alanı olarak seçmemizin nedeni ülkemizde daha önce yumurta sektöründe faaliyet gösteren işletmelerle ilgili muhasebe TMS 41 kapsamında bilinen bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır. TMS 41 ile ilgili yapılan çalışmaların büyükbaş hayvancılık sektörü üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir. Bu nedenle bu çalışmanın amacı; Yumurta sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için ortak giderleri tespit ederek ürün maliyetlerini hesaplamak ve TMS 41’e göre muhasebeleştirilmesini gerçekleştirmektir.

Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde Tarımsal Faaliyetler ve Tarım İşletmeleri hakkında bilgiler verilmiş olup tarımsal faaliyetlerin çeşitleri, ülke ekonomisi açısından katkıları ve tarım işletmelerinin özelliklerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde; TMS 41 no.lu Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi anlatıldıktan sonra TMS 41’in, amacı, kapsamı, standartta yer alan tanımlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; Türkiye’de tavukçuluk ve yumurtacılık sektörü üzerine bilgiler verilerek gelişimi, genel özellikleri ve ülke ekonomisi açısından yeri ve önemi hakkında bilgiler verilmiştir.

Son bölümde ise çalışmaya konu olan yumurta sektöründe faaliyet gösteren işletmeye ait örnek uygulamaya yer verilerek birim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebe kayıtları TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre yapılmıştır.

TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde çalışmanın amacına ulaşması açısından Tarımsal Faaliyetler, Tarım İşletmeleri ve Tarımsal Faaliyet Muhasebesi hakkında teorik bilgiler verilecektir.

1.1. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyetin temeli olan tarım, insanoğlunun bilenen en eski üretim faaliyetlerinden birisidir. Eski çağlarda insanlar buldukları bitki ve avladıkları hayvanları yiyerek beslenirken, günümüzde iş bölümü ve makineleşmenin ardından özellikle sanayileşmiş ülkelerde tarım başlı başına bir sektör olmuştur. Taş devri toplumundan günümüz liberal kapitalist toplumlara gelinen sürede çeşitli değişikliklerden sonra günümüze ulaşmıştır. Avcılık ve toplayıcılıkla başlayan bu süreç daha sonra hayvan ve bitkiler yetiştirilmeye başlanmasıyla devam etmiştir (Antepli, 2014: 4).

Günümüzde tarım sektörü ülkeler açısından stratejik bir konuma gelmiştir. Bilimsel gelişmeler ışığında tarımsa üretimin emek yoğunundan teknoloji yoğun üretime geçilmesini sağlamıştır. Bu olumlu gelişmenin yanında tarımsal ürünler üzerinde yapılan biyolojik değişimler; sağlıksız ürünler, sağlıksız beslenme, artan sağlık harcamaları ülkelerin milli gelirleri üzerinde olumsuz bir etki meydana getirmektedir. Diğer taraftan verimli tarım arazilerinin yerleşime açılması artan nüfusun gıda ihtiyacını karşılayamamaktadır (Duman ve Diğ., 2012: 159).

1.1.1. Tarımsal Faaliyet Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet; toprağın ve tohumun birlikte kullanılması sonucunda elde edilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin çeşitli alanlarda değerlendirilmesiyle ifade edilir (Rehber ve Çetin, 1998: 5). Başka bir ifadeyle toprak, su ve iklim gibi doğal kaynaklardan faydalanılarak üretken bir yapıya dönüştürme uğraşına tarımsal faaliyet denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K), madde 52’ de ise “*Tarımsal Faaliyetler; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır” (GVK, md.52).*

1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Biyolojik faktörlerin neden olduğu üretim döngüsü, piyasalardaki dalgalanmaların yol açtığı fiyatlardaki tutarsızlıklar ile iklim ve hastalıkların tarımsal faaliyetler üzerindeki etkileri, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliklerdir. Bu faktörlerden kaynaklanan ve diğer faaliyetlerden ayıran özellikler şu şekildedir (Akdoğan ve Diğ., 2011: 494);

- **Canlı Varlık Üretimi:** Sanayi üretiminde makineleşme görülürken, tarımsal üretim de, mekanik bir takım faaliyetlerin yanında, esas itibarı ile biyolojik ve organik olayların sonucunda gerçekleşmektedir. Tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özellik bu faaliyetler sonucunda sürekli kendini yenileyebilen canlı varlık ve tarımsal ürün elde edilmesidir.
- **Doğaya Bağlılık:** Tarımsal ürünün miktarı ve kalitesi; arazi yapısı, nem, sıcaklık, yağış gibi doğa şartlarına bağlıdır. Üretimin doğa şartlarına bağlı olarak yapılmasıyla üretim miktarları diğer sanayi sektörlerinde olduğu gibi istenilen düzeyde artırılıp düşürülemez.

- **Üretim Belli Sürede Gerçekleşmesi:** Tarımsal faaliyetlerin gerçekleşmesinde biyolojik kanunların geçerli olması nedeniyle tarımsal mamul elde etmek için belirli bir süreye ihtiyaç vardır. Ayrıca tarımsal üretimde üretim miktarının artması veya sürecin kısılması, sanayi üretiminde olduğu gibi vardiya veya işçi sayısının artması ile mümkün olmamaktadır.
- **İş Bölümü ve Uzmanlaşma:** Tarım sektöründe üretim, sanayi sektöründeki gibi tek tip ve sürekli değil, aksine çeşitlidir. Bu nedenle tarımda çalışan işçilerin bir konuda uzmanlaşmalarından çok, birçok işi yapabilmeleri gereklidir.
- **Ürün Çeşitliliği:** Fiyatlar ve doğa koşulları nedeniyle yetiştirilen ürünlerin aynı olması üretici açısından akılcı olmayabilir. Çünkü her yıl aynı ürün yetiştirilmesi topraktaki yararlı maddelerin azalmasına ve zararlı ot ve böceklerin artmasına neden olabilir.
- **Teknoloji:** Bilim ve teknolojinin sağlamış olduğu olanaklardan tarım sektörü de yararlanmaktadır. Ancak günümüzde sanayi sektöründe makineleşme ile el değmeden ürünler üretilmesine karşın, özellikle az gelişmiş ülkelerde tarım sektöründe insan gücünden yararlanılmaktadır.
- **Sermaye:** Tarım sektöründeki sermaye birikimi diğer sektörlerle göre daha azdır. Bunun nedeni ise sektörde ekonomik riskin fazla ve kazancın az olmasıdır.
- **Maliyet Hesaplama:** Tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen tarımsal mamullerin maliyetini kesin olarak hesaplamak oldukça zordur. Tarımsal üretim sürecinde birçok mamulün ve tarımsal alet ve makinelerin kullanımı tarımsal üretim maliyetlerini ve dolayısıyla kâr veya zararın tespit edilmesini önlemektedir.

1.1.3. Tarımsal Faaliyet Türleri

Doğaya bağımlı olması nedeniyle diğer sektörlerden ayrılan tarım sektörünün, bitkisel ve hayvansal üretim başta olmak üzere orman ürünler üretimi ve su ürünleri üretimi gibi alt dalları bulunmaktadır (Antepli, 2014: 4).

1.1.3.1. Bitkisel Üretim

Genel anlamda toprak ile farklı türlerdeki bitkileri yetiştirerek mamul elde etme işlemi Bitkisel Üretim olarak tanımlanmaktadır. Ülkemizdeki iklim türlerinin ve toprak yapılarının bölgelere göre farklılık göstermesi nedeniyle çok çeşitli tarımsal ürünler yetiştirilebilmektedir. Ülkemizde 1950'li yıllardan sonra bitkisel üretim miktarında artış yaşanmıştır. Bu artışın nedenleri ise tarımsal girdi, teknoloji kullanımı ve yeni tarım alanlarının faaliyete açılması olarak ifade edilebilir. Tarımsal üretim türleri içinde bitkisel üretim yaklaşık olarak % 65'lik bir paya sahiptir (Deran, 2007: 12).

Domates, turunçgiller, kuru meyveler ve fındık başta olmak üzere sebze ve meyveler uluslararası piyasalarda Türkiye'nin rekabet gücünün yüksek olduğu ürünlerdir. Ancak genel olarak potansiyel üretim ve pazarlama olanakları yeterince kullanılmadığından bu ürünlerin çoğunda uluslararası pazarlarda yeterince etkin olunamamaktadır (Uçum, 2009: 50).

Tarımsal üretimin içerisinde çok önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim genellikle, tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.1.1. Tarla Ürünleri

Buğday, arpa, mısır gibi tahıllar, mercimek ve nohut gibi baklagiller, pamuk ve şeker pancarı gibi sanayi bitkileri, ayçiçeği ve yerbuğdayı gibi yağlı tohumlar ile patates ve soğan gibi yumru bitkilerin hepsi tarla ürünü olarak adlandırılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 200).

Biyolojik değişim sonucunda tarla bitkilerinde büyüme, bozulma, tohum oluşumu ve tarımsal ürünler meydana gelmektedir. Buğdayın toprağa ekimi, çimlenmesi, büyümesi, olgunlaştıktan sonra tarımsal ürün olarak buğdayın tohumunu vermesi ve ne kadar ürün oluştuğunun belirlenebilmesi biyolojik dönüşüme ve değişimin ölçülebilmesine örnek olarak verilebilir (Yürür, 1995: 17).

1.1.3.1.2. Meyve Bahçeciliği Ürünleri

Bitkisel üretimin önemli diğer alt dalı bahçe ürünleri üretimidir. Kendi aralarında yumuşak çekirdekli, sert çekirdekli, sert kabuklu, üzüm, meyveler, turuncgiller ile Akdeniz, Tropik ve Subtropik meyveler olarak alt dallara ayrılmakta olup meyve bahçeciliği ürünleri, bitkisel üretim içerisinde önemli bir yere sahiptir (Gökgöz, 2012: 11).

1.1.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim; ortaya koyduğu ürünleri ve güçleri ile insanlara fayda sağlayan evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan sektöre verilen isimdir. Süt, kırmızı ve beyaz et, deri, yapağı, tiftik, kıl, yumurta, bal, balmumu, ipek kozası vb. ürünler hayvansal üretim içinde değerlendirilmektedir. Hayvancılık sektörü; hayvansal ürünler ihtiyacını karşılamının yanı sıra devamlı istihdam yaratması, tarıma dayalı et, süt, yem, yünlü tekstil ve deri sanayilerine hammadde tedarikini gerçekleştirmektedir (Kıllı, 2014: 20).

Tarım sektörü içerisinde hayvansal üretim, insanların yaşam kaynağı olan gıdaların üretimini sağlayarak ve ülke ekonomisine büyük katkı sağlayan önemli bir sektördür. Son yıllardaki Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın sektörü geliştirmek adına vermiş olduğu teşvikler de bu sektörün yaşamsal önemini ortaya koymaktadır (Özkan, 2001: 1).

Hayvansal üretim insan yaşamı için hayati bir öneme sahiptir. Bunun nedeni ise hızla artan nüfus ve kentleşme gibi faktörler hayvansal üretime olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Toplumun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılık sektörünün teşviklerle desteklenmesi ve iç piyasada arz-talep ilişkisinin sağlanması gerekmektedir. Yapılan kalkınma planlarında, hayvansal üretimin artırılması amaçlanmaktadır. Fakat hedeflenen üretim miktarına hiçbir dönemde ulaşamamıştır (Emsan, 1992: 37).

Hayvansal üretim yapan tarım işletmelerinin toplam üretim değerleri içinde son yirmi yılda düşüşler gözlenen sığırın kırmızı et üretimindeki payı % 60, süt üretimindeki payı ise % 88-89 civarındadır. Küçükbaş hayvan yetiştiriciliği de oldukça önemli sektörler arasında yer almaktadır. Toplam süt üretiminin %11-12'si,

deri üretiminin % 63'ü ve et üretiminin %25'i koyun ve keçiden sağlanmaktadır. Küçükbaş hayvan yetiştiriciliği çoğunlukla aile işletmeciliği şeklinde faaliyet göstermektedir (Yavuz, 2005: 27-29).

Türkiye'de tavukçuluk sektörü, hayvancılık içerisinde en hızlı gelişen sektörlerden bir tanesidir. 1950 yılından itibaren gelişmeye başlayan, 1970'li yıllarda ticari nitelikli işletmelere dönüşen tavukçuluk sektörü, 1980'den sonra damızlıkçı işletmelerin kurulmasıyla çıkış yakalayarak günümüze kadar ulaşmıştır. 1987'de Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından uygulanan Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu ile ülke ihtiyacının dışında oldukça büyük bir ihracat kapasitesine de erişerek yumurta üretimi yapan işletme sayısı artarak 3.000 ve et üretimi yapan işletme sayısı da 7.000'lere ulaşmıştır. Ayrıca Türkiye'de hindi, bıldırcın, ördek, kaz ve devekuşu gibi diğer kümes hayvanları grubunda bulunan canlı varlıkların üretimi gerçekleştirilmektedir (Yazan, 2010: 10).

1.1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Günümüzde orman işletmeciliği faaliyetleri sonucunda elde edilen orman ürünleri, "Asli Orman Ürünleri" ve "Tali Orman Ürünleri" olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır. Tomruk, tel direği, maden direği, sanayi odunu, kağıtlık odun, yakacak odun asli orman ürünleri; reçine, çıra, sığla yağı, kök odunu, defne, kekik, kozalak gibi ürünler de tali orman ürünleri (yan ürün) olarak sınıflandırılmaktadır (Kıllı, 2014: 21).

Orman; ladin, köknar, çam, meşe, gürgen, palamut, sedir vb. gibi uzun boylu bitkilerin kaplı olduğu geniş alanlara verilen isimdir. Koruluk ise, bakımlı ve muhafazalı, bitki örtüsü açısından ormanla eş değer ama orman kadar büyük olmayan alalardır. Türkiye'nin yüz ölçümünün yaklaşık % 27'sine karşılık gelen 21,2 milyon hektarlık kısmı ormanlarla kaplıdır. Biyolojik çeşitlilik açısından bakıldığında ise ülkemiz ormanlarının yarısı iğne yapraklı, yarısı ise geniş yapraklı bitkilerden oluşmaktadır. Toplam orman alanlarının % 19'unu milli parklar, tabiatı koruma alanları, muhafaza ormanı ve benzeri koruma alanlarını kapsamaktadır (Gülbuçuk, 2005: 73).

1.1.3.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri; denizler başta olmak üzere yapay havuz, baraj, gölet ve çiftlik gibi tesislerde doğal veya yapay olarak ortaya çıkan veya yetiştirilen balıklar, sürüngenler, kabuklular gibi canlılar ile bunlardan üretilen ürünleri ifade etmektedir. Su ürünleri üretimi ise, çeşitli yemleme teknikleriyle kendi doğal veya yapay ortamlarda yapılan su ürünlerini yetiştirme ve büyütme faaliyetleridir.

Su ürünleri üretiminin ve yetiştiriciliğinin M.Ö. 2000’li yıllara kadar dayandığı ve Çin’ de başladığı tahmin edilmektedir. Romalılar döneminde ise, sahile yakın havuzlar yapılarak balık üretilmeye çalışıldığı, Orta Çağ’ da ise kale ve manastırların hendeklerinde sazan balıklarının muhafaza edildiği bilinmektedir. Deniz balıklarının yetiştiriciliği ise gel-git sırasında balık yavrularının deniz kenarlarında stoklanarak başlanmıştır. Günümüzde ise su ürünlerine olan talep giderek artmış ve uygulamaların hızlıca gelişmesine ve değişmesine neden olmuştur (Kayapınar, 2007: 2).

Türkiye, jeopolitik konumu nedeniyle ve üç tarafının denizlerle çevrili olması nedeniyle birçok ekolojik özellikleri bulunan bir ülkedir. Türkiye, 8.333 kilometrelik kıyı şeridine ve sahip olduğu doğal göletlerle ayrıca sayıları gün geçtikçe artan barajlara sahip olması nedeniyle su ürünleri açısından ayrı bir öneme sahiptir (Antepli, 2014:28).

1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı

Tarımın ülke ekonomisindeki katkısının belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmalar tarımın gelişmesi ile ekonomik kalkınma arasında doğrudan bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Tarım sektörü, ekonomik gelişmenin ilk evrelerindeki rolünü giderek yitirmekle birlikte, zamanla ikinci sektör konumuna gerilemektedir (Doğan 2009: 365).

Tarım sektörü ülke ekonomisinin gelişme sürecine farklı yollardan katkı sağlamaktadır. Tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine katkısı altı başlık altına toplanmıştır (İnan, 2006: 24-28). Bunlar; nüfus ve işgücü katkısı, üretim ve verime olan katkısı, toplum beslenmesine katkısı, sanayi sektörüne katkısı, milli gelire katkısı, dış ticarete katkısı şeklindedir.

1.1.4.1. Nüfus ve İşgücüne Katkısı

Tarım sektörü, ülke nüfusunun önemli bir bölümüne istihdam sağlamaktadır. Ayrıca tarım sektörü, diğer sektörlerle göre işgücü transferi sağlamasının yanı sıra, nüfusun çoğunluğunun da istihdam etmesi bakımından önemli bir sosyal görevi de yerine getirmektedir (Kılıç, 2014: 22).

Tablo 1.1: Aktif Nüfusun Sektörler Göre Dağılımı (Yüzde)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tarım	25,5	23,3	22,5	22,4	23,1	23,3	23,3	23,5	22,7
Sanayi	21,6	21,9	21,8	22,0	20,3	21,1	20,8	20,1	20,5
İnşaat	5,6	6,0	6,1	6,0	6,3	6,6	7,2	7,7	7,3
Hizmetler	47,3	48,8	49,6	49,5	50,4	49,1	48,7	48,7	49,5
TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Kaynak: tuik.gov.tr

Dünya nüfusu her geçen gün artmaktadır. Türkiye'nin nüfus artış hızı başka ülkelerin nüfus artışı ile karşılaştırıldığında yüksek çıkmaktadır. Örneğin Türkiye'nin 2000-2009 yılları arası nüfus artış hızı % 1,41 olarak gerçekleşmiştir. Bir ülkenin nüfus artış hızının düşük ya da yüksek olması, o ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi ve üretim potansiyeli ile doğrudan ilgilidir. Gelişmiş ülkelerde nüfus artışı istenen bir durum iken Türkiye gibi kalkınmakta olan ülkelerde işsizliğe sebebiyet vermesi nedeniyle istenilen bir durum değildir. (Çetin, 2010: 17-18).

1.1.4.2. Üretim ve Verime Olan Katkısı

Tarımla uğraşan insanların asıl amacı tarımsal üretimde bulunarak yaşamlarını idame ettirecek gelir elde etmektir. Devlet açısından ise toplumun gıda ve dokuma maddeleri ihtiyaçlarını karşılamak ve tarımsal ihracatta bulunmaktır. Bir ülkedeki üretilen tarım ürünleri ile toplumsal ihtiyaçların ne ölçüde karşılanabileceğini ülkenin tarımsal potansiyeli ve tarımsal üretim kaynaklarının miktarına bağlıdır (İnan, 2006: 30).

1.1.4.3. Toplum Beslenmesine Katkısı

Günümüzde beslenme konusu hızla artan nüfus nedeniyle önemini gittikçe artırmakta ve çözümü güçleşmektedir. Aslında sorunun temelinde bakıldığında yalnızca artan nüfusun çeşitlenen ve artan gıda tüketim alışkanlıklarına da karşılık verebilmektedir. Önümüzdeki yıllarda tarımın daha da önem kazanacağı beklenmektedir (Çetin, 2010: 30).

Sanayileşmiş ülkelerde tarıma önem verilmesinin en önemli nedeni; tarımın toplam hasıla içindeki payından çok, ülke nüfusunu beslemesi açısından sahip olduğu stratejik önemden kaynaklanmaktadır (Deran, 2005: 27).

1.1.4.4. Sanayi Sektörüne Katkısı

Yerli sanayiye hammadde tedariki açısından tarım sektörü ülke ekonomisinde önem taşır. Türkiye’de yerli sanayiye hammaddenin % 75’ni tarım sektörü vermektedir (Erkuş, 1998: 21). Ayrıca ülke içerisinde elde edilen sanayi ürünlerinin (üretim girdilerinin) alıcısı olma bakımından ülke ekonomisi içerisinde tarım sektörü büyük önem taşımaktadır.

Tarım sektörünün üretim faaliyetlerinde kullandığı makine ve aletler ile girdilerin birçoğunu sanayi sektöründen tedarik etmektedir. Tarım bir yandan sanayi sektörüne hammadde sağlarken, diğer yandan sanayi ürünleri için önemli bir pazar oluşturmaktadır (Aydemir ve Pıçak, 2008: 130). Tarımda kullanılan traktör, biçerdöver, hasat makinesi gibi alet ve makineler ile kimyasal gübreler ve tarımsal mücadele ilaçları gibi girdiler hep sanayi sektöründe üretilmektedir (Doğan, 2011: 368).

1.1.4.5. Milli Gelire Katkısı

Tarım, Türkiye ekonomisinde Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) açısından da büyük önem taşımaktadır. GSMH, bir ülkede bir yıl içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları ile ifade edilen parasal tutarıdır. Ulusal ekonomi geliştikçe GSMH’yi oluşturan tüm üretim kesimlerinde farklı oranlarda olmakla

birlikte bir ürün artışı olmaktadır. Tarım kesimi özellikleri gereği, gelişme hızı diğer üretim kesimlerine oranla daha düşük olan bir sektördür (Tufan 1997).

Tablo 1.2: Ülkemizin Milli Gelirinin Sektörel Dağılımı (Yüzde)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tarım	13,6	12,5	11,3	11,0	10,5	10,0	9,6	9,6	9,3
Sanayi	31,8	32,8	33,1	32,5	31,2	32,5	32,9	32,8	32,7
Hizmetler	54,6	54,7	55,6	56,5	58,3	57,5	57,4	57,7	58,0
TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Kaynak: tuik.gov.tr

1.1.4.6. Dış Ticarete Katkısı

Bir ülkenin ihracatının sağlıklı bir gelişmeye sahip olup olmadığının göstergelerinden bir tanesi de ihracatın ülkelerin ve malların sayısı ile çokluğuyla ölçülebilir. Sadece belirli malların birkaç ülkeye satılması ihracatta dalgalanma ve belirsizliğe yol açacağından, ihracatın değişik ülkelere ve ürünlere yayılması bu sakıncaları ortadan kaldıracaktır (Şenyurt ve Emeksiz, 1995: 212).

Tarım ürünleri ve tarıma dayalı sanayi ürünleri ihracatı Türk ekonomisinin üretiminin artırmasına ve büyümesine katkı sağlamaktadır. Türkiye, tarım ürünleri ihracatında AB ülkeleri ve ABD başta olmak üzere birçok ülkeye fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, zeytinyağı, pamuk, bakliyat, yaş sebze ve meyve ihracatı yapmakta ve bu ürünlerin ihracatında dünyanın önde gelen ülkeleri arasında yer almaktadır (Demirkol, 2006: 11).

1.2. Tarım İşletmeleri

Tarım işletmesi kavramı; genel anlamda tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimleri ifade etmektedir. Tarımsal ürünlerin üretimine yönelik olarak, üretim faktörleri organizasyonu ile oluşturulan bütünlüğün her bir parçasına tarım işletmesi adı verilmektedir (Çetin ve Tipi, 2011: 15).

Bu tür işletmeler genellikle işletmeci ile mülk sahibinin aynı kişi olduğu, toprak ve tohum gibi kaynakların diğer girdilerle birleştirilerek bitkisel ve hayvansal üretimde bulunan işletmeler olarak algılanırlar (Çetin, 1999: 22).

Başka bir ifadeyle tarım işletmesi, yasal niteliği ve işlediği arazinin büyüklüğü ne olursa olsun, sahiplik, ortakçılık, yarıcılık veya kiralama biçiminde bitkisel, hayvansal veya hem bitkisel hem de hayvansal ürün üretimi gerçekleştiren birey, hane halkı, kooperatif, şirket veya devlet kurumu niteliğinde bulunabilecek tek bir yönetim altındaki üretim birimidir (Özkan, 2001: 27).

1.2.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım işletmeleri diğer işletmelerden kuruluş, organizasyon, tedarik, üretim, sermaye, pazarlama ve satış yapısı gibi özellikler yönünden farklılık göstermektedir. Bu nedenle tarım işletmelerinin özelliklerinden bazılarını şu şekildedir (Çetin, 2010: 98-101):

- Tarım işletmeleri genellikle, aile ihtiyacını karşılamak ve aile fertlerine iş imkânı sağlamak amacıyla kurulurlar.
- Tarım işletmelerinin kuruluş yerinin tespitinde toprak ve iklim faktörleri önemli rol oynamaktadırlar.
- Tarım sektöründe, yeni bir işletmenin ortaya çıkışı daha çok miras yolu ile olmaktadır.
- Tarım işletmelerinde, faaliyetlerin organizasyonu, planlaması ve yürütülmesi genellikle tek birey tarafından yürütülürken, diğer işletmelerde genellikle bu fonksiyonların ayrı kişilerde toplandığı görülür. İş bölümünün diğer sektör işletmeleri kadar gelişmediği görülmektedir.
- Tarım işletmelerinde üretilen mallar maddi mallar olmasına karşın, diğer sektör işletmelerinde maddi mallar yanında hizmet üretimi de söz konusudur.
- Tarım işletmelerinde genellikle eğitim, gelir ve ücret düzeyi düşüktür.
- Tarım sektöründe, risk ve belirsizlikler, özellikle tarımsal üretimin tabiat koşullarına bağlı olması nedeniyle diğer sektörlere göre daha önemlidir.
- Tarım işletmelerinin çoğu, yasal zorunluluk olmamasından dolayı muhasebe kaydı tutmamaktadır.

- Tarımsal ürünlerin, belirli standart ve özelliklerde elde edilemeyişleri, bu ürünlerin pazarlanmasında, dereceleme ve standardizasyon işlemini daha da önemli duruma getirmektedir.
- Tarımsal ürünlerin, yılın belirli bir döneminde elde edilmesi söz konusu iken, bunların taleplerinin daha geniş bir zaman periyoduna yayılması nedeniyle depolanmaları zorunlu olmaktadır.
- Tarımsal faaliyetler genel olarak örgütsüz, dağınık ve küçük işletmeler tarafından yürütülmektedir. Çünkü tarım işletmelerinde işgücü ve makineler arasında iş bölümü sanayi işletmelerindeki kadar yaygın ve gelişmiş değildir.
- Tarım işletmelerinde, sabit sermayenin toplam sermaye içerisindeki payı, döner sermayeye oranla daha yüksektir.
- Tarımsal üretimin doğa koşullarına bağlı olarak, belirli bir zaman süresinde elde edilmesi özelliği, bu işletmelerde sermayenin devir hızının oldukça düşük olmasına neden olmaktadır.
- Tarım işletmelerinin kâr oranları düşük ve diğer sanayi ve ticaret işletmeleri gibi kredi sağlama olanakları sınırlıdır.
- Tarımsal üretimde, azalan verimler kanunu geçerli olduğu halde, sanayi üretiminin önemli bir bölümünde, artan verimler kanunu geçerlidir.

1.2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri değişik amaçlara göre farklı kriterler ve esaslar dikkate alınarak ayrıma tabi tutulabilir. Tarım işletmeleri genellikle büyüklükleri, hukuki yapıları ve faaliyet alanlarına göre sınıflandırılmaktadır (Akdoğan ve Diğ., 2011: 500).

1.2.2.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında kriterlerden bir tanesi işletme büyüklüğüdür. İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri küçük, orta ve büyük

tarım işletmeleri olarak gruplandırılmasına rağmen izlenen arazinin büyüklüğüne göre farklı bir ayırım da yapılabilmektedir. Bu ayırma göre tarım işletmeleri sahip oldukları arazilere göre şu şekilde sınıflandırılabilir (Doğan, 1975: 13):

- Arazisi 0,5 hektara kadar olan cüce işletmeler,
- Arazisi 0,5-5 hektar olan küçük köylü işletmeleri,
- Arazisi 5-20 hektar olan orta köylü işletmeleri,
- Arazisi 20-100 hektar olan büyük köylü işletmeleri,
- Arazisi 100-500 hektar olan büyük işletmeler ve
- Arazisi 500-1000 hektar olan dev tarım işletmeleri olarak belirtilmektedir.

Tarım işletmelerinin büyüklükleri, sahip olunan arazi büyüklüğü, hayvan sayısı, sermaye miktarı ya da işgücü gibi üretim araçlarının miktarına göre de yapılabilir. Ayrıca toplam girdi, brüt tarımsal gelir veya satış değeri gibi üretim ve başarı ölçütlerine göre de sınıflandırılır (Çetin ve Tipi, 2011: 16).

1.2.2.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri kamu, özel ve kooperatif işletmeleri şeklinde sınıflandırılır (Akdoğan ve Diğ., 2011: 501).

- **Kamu Tarım İşletmeleri:** Kamu kurum ya da kuruluşları tarafından işletilen tarım işletmeleri olup, ülkemizde bu kurum ve kuruluşlar Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne (TİGEM) bağlıdır. Bu tür işletmeler, hayvan tohum ıslahı ile örnek tarla ve bahçe tarımı yapan, kamu hizmetinde bulunan işletmelerdir.
- **Özel Tarım İşletmeleri:** Gerçek ya da tüzel kişilikler tarafından işletilen tarım işletmeleridir. Bu tür işletmeler, genelde küçük tarım işletmeleri şeklinde örgütlenmişlerdir. Bununla beraber son yıllarda, özellikle gelişmiş ülkelerde, tarım teknolojisi alanında yaşanan gelişmelerin sektörü daha kârlı olması ve tarımsal ürünlerin stratejik bir konuma gelmesi, uluslararası nitelikteki işletmelerin bu sektöre yatırım yapmasına yol açmıştır.

- **Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri:** Ne kamu nede özel işletme niteliğinde olan, kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleri, genel olarak üretilen tarımsal ürünlerin pazarlanması, kooperatife üye olan tarımsal işletmelere kredi desteği hizmetleri sunması vb. fonksiyonları yerine getirmektedir. Başka bir ifadeyle tarım işletmelerinde kooperatifleşme, üretimden çok pazarlama ve kredi kullanımında yaygınlaşmıştır.

1.2.2.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Tarımsal üretim yapan işletmeler üretim açısından; bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ve karma üretim yapan işletmeler olmak üzere beş gruba ayrılır (Tunçez, 2011: 9):

- **Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler:** Bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olarak iki gruba ayrılmakta, özellikle bahçe ürünlerinde son yıllarda modern tarım tekniklerinin kullanılması ile kalite ve miktarda önemli artışlar gözlenmektedir. Birim alandan maksimum verim almak için, seracılık, organik tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmaktadır.
- **Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler:** Büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan gibi canlı varlıklardan elde edilen et, süt, yumurta vb. ürünler toplumun besin ihtiyacını karşılamasının yanında, istihdama ve tarımsal sanayiye (yem, yün, deri, vb.) katkıda bulunan işletmelerdir.
- **Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler:** Deniz, kültür ve tatlı su balıkçılığı, midye, karides, sünger vb. ürünleri üreten işletmelerdir.
- **Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler:** Her çeşit ağaç, mantar, tıbbi ve sınai bitkiler ile bunlardan elde edilen kök, fidan, kozalak, tohum, kabuk, meyve, çiçek, yaprak, dal, yumru, çıra, katran vb. ürünlerin üretimini yapan işletmelerdir.
- **Karma Üretim Yapan İşletmeler:** Tarım işletmeleri, sermaye yapıları, fiziki yeterlilikleri ve piyasada oluşan dengelere göre birden fazla alanda üretim yapabilirler. Örneğin, orman ürünlerinde üretim yapan bir tarım işletmesi aynı zamanda hayvancılık alanına da girebilir.

BÖLÜM II

CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA (TMS-41) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme ilkeleriyle ilgili ilk düzenleme Türkiye Muhasebe Standartlarının 41 no.lu Tarımsal faaliyetler, gerçekleşen işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasındaki uygulamalara tek düzelik kazandırmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu bölümde TMS 41'in içeriğine yönelik bilgilere ve devamında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik standartta yer alan bilgilere yer verilmiştir.

2.1. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Uluslararası para ve sermaye piyasalarındaki gelişmelerden dolayı ortak bir muhasebe sistemi oluşturma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu gereksinim nedeniyle birbirlerine yakın değerlendirme ve sınıflama ölçüleri geliştirilerek ortak bir işletme dili oluşturulmasını sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları meydana getirilmiştir (Ağca ve Sağlam, 2008: 996). Bu standartlar içerisinde tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin esaslarını gösteren 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards- IAS), 2000 yılında yayınlanmıştır.

Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesi, ortak dildeki finansal tabloların sunum şekli, tarım sektöründeki bazı işletmelerin borsada işlem görmesi, yerli ya da yabancı kredi kuruluşların kredi talepleri, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği gibi hususlar dikkate alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de dünya ülkelerinde uygulanmakta olan tarımsal faaliyetler standardına uygun finansal bilgi üretmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bunun sonucunda da dünya ülkelerinde 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanmakta olan TMS-41, tarihi itibarıyla de ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerce uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret

Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerce TMS-41, KOBİ TFRS kapsamında 01.01.2013 tarihi itibari ile uygulanmaya başlanacaktır (Antepli, 2014: 128).

2.1.1. TMS-41 Standardının Tarihçesi

Türkiye'de tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31'inci Kısımda "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. 31'inci Kısımın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir (Sönmez 2004: 69).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili başka bir düzenleme TMSK tarafından gerçekleştirilmiştir. Tarımla olan 41 no.lu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete de yayınlanmıştır (Arzova ve Arsoy, 2006: 139). Söz konusu standart, UMS'de meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmiştir.

2.1.2. TMS-41 Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın (TMS-41) amacı; Tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini ortaya koymaktır. Tarımsal Faaliyetler Standardı, aşağıda belirtilen tarımsal varlıkların, tarımsal faaliyetler ile ilgili olması durumunda uygulanmaktadır. Bu varlıklar ise (TMS 41, md.1);

- Tarımsal faaliyetler ile ilgili olan canlı varlıklar (Bitki ve hayvanlar),
- Hasat zamanındaki tarımsal mamuller,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşviklerinden oluşmaktadır.

TMS-41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıklarından olan tarımsal mamullere sadece hasat zamanında uygulanmaktadır. Diğer bir ifade ile biyolojik dönüşümün tamamlanmasının ardından diğer muhasebeleştirme işlemlerinin bu

standardın kapsamından çıktığını göstermektedir. Bu nedenle tarımsal faaliyetle ilgili olmasına rağmen standardın kapsamı dışında kalan unsurlar ve bu unsurların muhasebeleştirilme esaslarının belirlendiği ilgili standartlar şöyledir (Demirkol, 2006: 45):

- Tarımsal faaliyetle ilgili olan araziler, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardına göre,
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardına göre,
- Hasat sonrasındaki tarımsal ürünler, “TMS 2 Stoklar” standardına göre, muhasebeleştirilecektir.

TMS 41 kapsamında yer alan canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin bilgiler Tablo 2.1 de gösterilmektedir.

Tablo 2.1: TMS 41 Standart Kapsamında Yer Alan ve Yer Almayan Faaliyetler

Biyolojik Varlıklar	Tarımsal Ürün	Standart kapsamında yer almayan ve tarımsal üretimden sonraki aşamayı oluşturan ürünler
Koyun	Yün	Halı
Ormandaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Kasaplık sığır	Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

Kaynak: TMS, 2008:1190

Tablo 2.1’de görüldüğü gibi canlı varlıklar ile hasat zamanı elde edilen tarımsal mamuller, TMS-41’in kapsamına dâhil edilmekte iken, hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkan mamuller TMS-41’in kapsamı alanı dışında bırakılarak, TMS-2 kapsamına dahil edilmiştir.

2.1.3. TMS-41'de Yer Alan Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı içerisinde açıklanmış olan tanımlar, tarımla ilgili olan tanımlar ve genel tanımlar olmak üzere iki başlık halinde düzenlenmiştir.

2.1.3.1. Tarımla İlişkili Tanımlar

- **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 olarak ifade edilmektedir. Hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, bir yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçeleri ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri üreticiliği gibi faaliyetler tarımsal faaliyet olarak nitelendirilir (Ağca ve Sağlam, 2008: 999).
- **Tarımsal Mamul:** Bir işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halidir (TMS 41, md.5).
- **Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan veya bitki olarak ifade edilmektedir. Hayvancılık işletmesinde, tarımsal faaliyetlerde kullanılan büyükbaş hayvanlar canlı varlık olarak nitelendirilebilir. Canlı varlıkları ise aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (TMS 41, md.5).
 - ✓ **Tüketilebilir Canlı Varlıklar:** Temel tarımsal mamul olarak hasat edilebilen canlı varlıklardır. Satılmak üzere yetiştirilen büyükbaş hayvanlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.
 - ✓ **Ürün Veren Canlı Varlıklar:** Ürünüden yararlanmak amacıyla işletme de yer alan canlı varlıklardır. Bu varlıklar temel ürün olmaktan ziyade, ürün vermektedir. Sağmal inekler ürün veren canlı varlıklara örnek olarak verilebilir,
 - **Verim Aşamasındaki (Olgun) Canlı Varlıklar:** Belirli bir çağa ulaşmış, hasat edilebilen canlı varlıklardır. 12 aylık olmuş ham düve ve tosunlar, verim aşamasındaki canlı varlıklara örnek verilebilir,
 - **Verim Aşamasına Gelmemiş (Olgunlaşmamış) Canlı Varlıklar:** Belirli bir olgunluğa ulaşmamış hasat zamanı

gelmemiş olan canlı varlıklardır. Büyükbaş hayvancılık üretim işletmelerinde 3-6 aylık buzağular, verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklara örnek verilebilir.

- **Grup Canlı Varlıklar:** Yaşayan hayvan ve bitki topluluğudur. Sağmal inek üretimi sürecinde ham düveler canlı varlık gruplarını oluşturmaktadır.

- **Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci olarak ifade edilmektedir (TMS 41, md.5).
- **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41, md.5). Büyükbaş hayvancılık işletmesinde kasaplık olarak yetiştirilen tosunların kesilerek işlenmesi hasat olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (çiftlik balıkçılığı dâhil olmak üzere) gibi birçok faaliyeti içine almaktadır. Bu çerçevede tarımsal faaliyetler arasında bazı ortak özellikler bulunur. Bu özellikleri aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (TMS 41, md.6);
 - ✓ **Değişim Kapasitesi:** Yaşayan hayvanlar ve bitkiler; niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme geçirebilme özelliğine sahiptir.
 - ✓ **Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Örneğin; besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik veya ışık biyolojik dönüşüm sürecinde önemli rol oynamaktadır. Bu şekilde bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Fakat yönetilmeyen kaynaklardan (denizlerden balık avlanması veya ormanlardan ağaç kesilmesi gibi) her hangi bir tarımsal mamul elde edilmesi ise tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir. Diğer bir ifade ile denizlerden, nehirlerden,

ya da göllerden avlanmak sureti ile edinilen balıklar tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemelidir.

- ✓ **Değişimin Ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (Örneğin; genetik özellik, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içerme veya fiber gücü gibi) veya miktarda (Örneğin; soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı, yavrulama veya tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişiklikler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir. Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde kasaplık olarak yetiştirilen buzağuların tosun haline gelmesi işletme yöneticilerince gözlenmektedir. Bu çerçevede biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirmektedir. Bu sonuçlar ise;

- Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),
- Bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki azalış),
- Döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana gelmesi)

2.1.3.2. Genel Tanımlar

- **Aktif Piyasa:** Aşağıda belirtilen koşulların tamamının yer aldığı piyasa olarak ifade edilir (TMS 41, md.8);
 - ✓ Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir,
 - ✓ Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur,
 - ✓ Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.
- **Defter Değeri:** Varlığın finansal durum tablosunda diğer bir ifade ile bilançoda yer alan değeridir (TMS 41, md.8). Net defter değeri kavramı ise bir varlığın bilançoda görülen brüt defter değerinden, varlığa ait birikmiş amortismanların veya değer düşüklüklerinin çıkarılması ile elde edilen değerdir (Özkan, 2001: 82).
- **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi

durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 41, md. 8). Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumu, yeri ve bağlı olduğu durumu göre farklılık gösterebilir. Normal ticari koşullarda, istekli ve bilinçli alıcı ve satıcıların bulunduğu homojen bir piyasada bir varlığın el değiştirmesi sonucu ortaya çıkan değişim değeri gerçeğe uygun değer olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2001: 82).

Net Gerçeğe Uygun Değer kavramı ise, bir canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan değer olarak ifade edilmektedir (Demirkol, 2006: 51).

- **Devlet Teşvikleri:** İşletmenin faaliyet alanı ile belirlenen kriterlere uyulması neticesinde devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır. Nakdi veya gayri nakdi nitelikte olabilen koşullu ve koşulsuz teşviklerden oluşmaktadır. (Sönmez, 2005: 128).

2.1.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

Tarım işletmesinin sahipliğinde bir yıl veya normal bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle bulundurulmuş canlı varlıklar, nitelik ve nicelik bakımından sürekli bir değişime uğramaları ve gerçek değerlerinde de bu değişimin gözlenmesi nedeniyle diğer duran varlıklara göre farklılık arz etmektedir. Uzun süreli elde tutulan canlı varlıklar bu süre içinde yetiştirilmek ve satılmak amacıyla bulundurulmasına karşın maddi yapıdaki diğer duran varlıklar ekonomik ömürleri boyunca maruz kaldıkları aşınma, yıpranma vb. nedenlerle bu süre sonunda elde etme değerlerine oranla çok küçük tutarlarla satılabilmektedirler. Ayrıca canlı varlıklar kendi içlerinde tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar olarak da sınıflandırılmakta ve bu gruplar da birbirlerine göre farklılık göstermektedir. Varlıkların bu özellikleri nedeniyle Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) 'nda "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu yerine "21 Canlı Varlıklar" hesap grubu içinde gösterilmesi önerilmektedir. Canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleşmiş olan ürünleri ve yaşam süreci sona ermiş canlı varlıkların ise "15 Stoklar" hesap grubunda izlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 272).

2.1.4.1. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti

Klasik muhasebe, tarihi maliyet esasına dayandığı için, tarihi maliyet esasına dayalı olarak hazırlanan finansal tablolar, muhasebenin ürettiği bilgileri çoğu zaman anlamsız hale getirmektedir. Hatta finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar almaya yöneltmektedir. Tarihi maliyet esasının geçmiş işlemlere dayanması klasik muhasebenin en önemli zayıflığını oluşturmaktadır. Söz konusu bu zayıflığın küreselleşme ile birlikte daha çok hissedilmesi farklı değerlendirme yaklaşımlarını gündeme getirmiştir (Akgün, 2009: 232). Çünkü tarihi maliyet geçmişte kalmış bir tutardır, oysa varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi daha büyük bir öneme sahiptir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi istenmektedir. Bu nedenle değerlendirme esaslarında “gerçeğe uygun değer” kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır (Pamukçu, 2011: 79).

Standarda göre, muhasebeleştirme işleminde bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan veya zarar dönem kârı ya da zararı olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 199). Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kâr ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kâr ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklamasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir (Deran, 2005: 85).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlemeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa bulunmakta ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğer bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmektedir. Bu durumda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülmüş kabul edilmektedir (TMS 41, md.17).

Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ise o canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde veya dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinin tespit

edilmesinde bu tutar üzerinden kayıtlara alınmasını kapsamaktadır. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında veya dönem sonlarında piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminler güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor ise finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Gerçeğe Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Tokay ve Deran, 2006: 2).

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	XXX
- Taşıma Maliyetleri (-)	(x)
- Pazar Yeri Maliyetleri (-)	(x)
Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	XXX
- Satış Maliyetleri (-)	(x)
Canlı Varlık Net Gerçeğe Uygun Değeri	X

Yukarıda belirtilen formülde yer alan canlı varlıklara ilişkin satış maliyetleri ise aracılar ve simsarlara ödenen komisyonlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler ile transfer ve gümrük vergilerinden oluşmaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde izlenecek yol, canlı varlıkların aktif bir piyasasının olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Standarda göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması süreci üç başlık altında incelenebilir.

2.1.4.1.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, söz konusu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşma imkânı bulursa, ulaşmış olduğu piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır (TMS 41, md. 17). Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, işletme, gerçeğe uygun değerinin tespitinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatlarından birini kullanabilir (TMS 41, md.18).

- **En Son Piyasa İşlem Fiyatı:** Canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasa olmaması halinde, işlem tarihinde raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değer tespitinde esas alınabilir.

Örnek: ABC Tarım ve Hayvancılık İşletmesi, 03.09.2013 tarihinde tanesi 500 TL'den, 20 adet koyun satın almıştır. İşletme raporlama dönemi sonu olan 31.12.2013 tarihinde canlı varlıklarını değerlemek istemektedir. Ancak, küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değer belirlenmesi konusunda tereddütler yaşanmaktadır. İşletme, hayvanların biyolojik dönüşümünde bir miktar artış meydana gelmesine rağmen, ekonomik koşullarda ciddi bir değişiklik olmaması gerekçesiyle, en son piyasa işlem fiyatı olan 10.000 TL'yi (20 adet x 500 TL/adet) gerçeğe uygun değer tespitinde dikkate alabilir.

- **Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı:** Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer bir varlığın emsal alınıp, iki varlık arasındaki farklılıkların düzeltilmesinden sonra bulunan değer, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/b).

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi patlıcan fidesi üretimi yapmaktadır. 31.12.2013 tarihi itibarıyla işletmesinde 30.000 adet patlıcan fidesi bulunmaktadır. Ancak, patlıcan fidesinin aktif bir piyasası bulunmamasından dolayı gerçeğe uygun değerini belirleyememektedir. Bunun yanında, patlıcan fidesine çok benzeyen biber fidesinin piyasa fiyatına ulaşılabilmektedir. Dönem sonu itibarıyla biber fidesinin piyasa fiyatı 0,90 TL'dir. Biber ile patlıcan fidesinin yetiştirilmesi arasında önemli bir farklılık bulunmadığından işletme dönem sonunda patlıcan fidelerinin değerlemesinde biber fidelerinin piyasa fiyatını esas alabilir.

- **Sektör Emsal Fiyatları:** Piyasa fiyatı oluşmayan tarımsal bir ürün veya canlı bir varlığın yerine, bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri dikkate alınabilir (TMS 41, md.18/c).

Örnek: ABC Tarım İşletmesinin, 31.12.2013 tarihi itibarıyla elinde 30 adet koyun bulunmaktadır. İşletme sahibi dönem sonunda koyunların gerçeğe uygun

değerini belirlemek istemektedir. Ancak, koyunlarla ilgili piyasada oluşmuş bir fiyat bulunmamaktadır. İşletme sahibi, 30 adet koyundan 600 kg et çıkacağını tahmin etmektedir. Aynı özellikteki etin market fiyatının ise 25 TL/kg olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda koyunların gerçeğe uygun değerini 15.000 TL (600 kg x 25 TL/kg) olarak belirleyebilir.

2.1.4.1.2. Net Nakit Akışları Yöntemi

Canlı bir varlığın hâlihazırda piyasada oluşmuş bir fiyat veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda, işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, söz konusu canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değer tespitinde kullanabilir (TMS 41, md.20).

2.1.4.1.3. Maliyet Değeri Yöntemi

Canlı varlıkların değerlemesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları; canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi ve canlı varlığın ilk muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olduğu durumlar olarak ayırmak mümkündür (TMS 41, md. 24).

2.1.4.1.3.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi

Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde hesaplanacağı varsayımına dayanmıştır. Bu varsayım canlı varlığın piyasa değerinin bulunmaması ve gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılan değişik yöntemlerin güvenilirliğinden şüphe duyulması durumunda geçerliliğini yitirmektedir (TMS 41, md.30).

Bu durumda işletme, canlı varlığı tarihi maliyet yaklaşımına göre değerleyecek ve aşağıdaki hususları açıklayacaktır (UMS 41, md.154).

- Canlı varlığın türü,
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde ölçülememesinin nedenleri,
- Gerçeğe uygun değerın hangi aralıklarda yer aldığına dair muhtemel tahminler,
- İtfa önlemleri,
- Canlı varlığın faydalı ömrü veya kullanılan amortisman oranı,
- Dönem başı ve dönem sonundaki brüt kayıtlı değer ve birikmiş amortismanları açıklaması gerekmektedir.

Standart tahmini maliyet yaklaşımına geçici olarak izin vermiş olup gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi halinde tarihi maliyet yaklaşımından vazgeçilip, gerçeğe uygun değere dönülmesini esas almıştır.

2.1.4.1.3.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme

İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre farklılık göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişiminin önemli olup olmadığıdır (Demirkol, 2008: 114).

Örnek: ESR Tarım İşletmesi 03.10.2012 tarihinde 150 TL tutarında domates fidesi ve 100 TL tutarında elma fidanı satın alıp dikmiş ve gerekli muhasebe kayıtlarını yapmıştır. 31.12.2012 tarihli dönem sonu bilançosunda canlı varlıkların durumu, gerçeğe uygun değer açısından şu şekilde değerlendirilebilir.

Örnekte, her iki bitkinin dikim ve dönem sonu değerlendirme tarihi aynıdır. Burada özellik arz eden husus aradan geçen üç aylık süre içinde biyolojik dönüşümün canlı varlıklarda meydana getirdiği değişikliklerdir. Her iki varlıktaki biyolojik dönüşüm izlenerek bu durum tespit edilebilir. Domates fidesi, ortalama ömrü dokuz/on ay olan bir bitkidir. Dolayısıyla aradan geçen 3 aylık bir süre bitkinin toplam ömrünün 1/3' ünü oluşturmaktadır.

Domates fidesi normal şartlarda dikim tarihinden itibaren 3. ayda ürün vermeye başlamaktadır. Yani ilk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen süre zarfında domates fideleri ‘Yetişmekte Olan Fideler Hesabı’ndan çıkarılıp “Hasat Edilen Fideler” hesabına aktarılacak duruma gelmiştir. Bu durumda fidede bir değer artışı söz konusudur. Bu değer artışı “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı”nda gösterilebilir.

Elma fidanı ise ömrünün oldukça uzun olması nedeniyle aradan geçen 3 aylık süre biyolojik dönüşüm açısından önemsizdir. Dolayısıyla elma fidanı, ilk muhasebeleştirme değeri ile bilançoda görünmeli ve değerlendirme artışı veya azalışı ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamalıdır.

2.1.4.2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar daha öncede ifade edildiği gibi yaşayan hayvan veya bitki türleridir. Tarım işletmeleri, sadece aşağıdaki belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde canlı bir varlığı muhasebeleştirebilmektedir. Bu koşullar ise (Feleaga ve Raileanu: 2012: 34);

- İşletmenin canlı varlığı, geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması diğer bir ifade ile canlı varlığa sahip olması,
- Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, diğer bir ifade ile canlı varlığın gelecekte nakit girişi yaratabilme özelliğinin bulunması,
- Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Bu çerçevede canlı varlıkların kontrol edilebilmesi diğer bir ifade ile sahip olunması; o canlı varlığa ait yasal mülkiyetin ve edinimin (Örneğin, bir buzağı için doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanmasının veya işaretlenmesinin) sağlanması ile mümkün olmaktadır. Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik fayda ise işletmenin sahip olduğu tarımsal varlıklardan elde edeceği faydalar ilgili varlığın fiziksel özellikleri göz önünde bulundurularak değerlendirilmesidir.

Yukarıda sayılan özellikleri taşımayan canlılık varlık niteliğindeki varlıklar TMS 41 kapsamında değerlendirilmezler. Bu tür canlı varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Gökgöz, 2012: 68):

- Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel ve niceliksel olarak ölçülebilmesi nedeniyle TDHP’nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 9). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir (TMS 41, md.54). Bu doğrultuda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197). Canlı varlıklar için Tablo 2.2’deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir.

Tablo 2.2: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi

16. Canlı Varlıklar	21. Canlı Varlıklar
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Varlıkları	212 Canlı Kümes Varlıkları
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
166 Diğer Canlı Varlıklar	216 Diğer Canlı Varlıklar
167	217 Birikmiş Amortismanlar (-)
168	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yat.
169 Canlı Varlıklar Değer Düş. Karş.(-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karş.(-)

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197.

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar net gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hasılatı ile ilişkilendirilerek gelir-gider tablosuna aktarılır. Canlı varlık değerlendirme farklarının 60 hesap grubunda boş bırakılan 603-609 kodlu hesaplardan olan “604 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabı” adı altında artış ve azalışlar için açılacak olan, alt hesaplarda izlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 200). Satılan canlı varlık maliyetlerinin “624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti Hesabı”nda izlenmesi uygun olacaktır (Gökgöz, 2012: 102).

2.1.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenebildiği Durumda Muhasebeleştirme

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ilk muhasebeleştirme esnasında güvenilir bir biçimde belirlenebilmesi koşuluyla, canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilir (Tuğay, 2013: 154).

Örnek: XYZ Tarım işletmesi kümes hayvanı yetiştiriciliği sektöründe faaliyet göstermektedir. İşletme 26.09.2013 tarihinde etlik tavuk olarak yetiştirip satmak amacıyla tanesi 10 TL olan 10.000 adet civcivi peşin olarak satın almıştır. Civcivlerin yetiştirme dönemi yaklaşık 95 gündür. 31.12.2013 tarihinde civcivler için; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri için toplam 60.000 TL gider yapılmış ve tamamı söz konusu tarihte peşin olarak ödenmiştir.

31.12.2013 tarihinde kümes hayvanlarının gerçeğe uygun değerinin 125.000 TL olduğu belirlenmiştir. Tavuklar 10.02.2014 tarihinde 130.000 TL'ye satıldığını ve bu tarihe kadar söz konusu tavuklar için 24.000 TL gidere katlanıldığını ve söz konusu giderin o tarihte peşin ödendiği varsayalım. Tavukların 15.05.2012 tarihindeki gerçeğe uygun değeri ise 157.000.TL olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda TMS 41' e göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

-----26.09.2013-----		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	100.000	
100 KASA HS.		100.000
10.000 adet civciv alınması		
-----26.09.2013-----		
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.	100.000	
150 İLK MAD. VE MALZ. HS.		100.000
Civcivlerin kümese alınması		

31.12.2013 tarihinde yapılması gereken muhasebe kayıtları;

-----31.12.2013-----		
710 D. İLK MAD. VE MALZ. GİDERİ HS.		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.	60.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		
100 KASA HS.		60.000
31.12.2013 tarihinde Civcivler için yap. ödeme		

-----31.12.2013-----			
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS.		160.000	
711 D.İLK MAD.MALZ. GİD. YAN. HS.			
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HS.			160.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HS.			
Civcivler dahil 31.12.2013 tarihine kadar katılan maliyetler			
-----31.12.2013-----			
606 DEĞERLEME AZALIŞLARI HS.		5.000	
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS.			5.000
Büyüme dönemindeki tavuklar			

10.02.2014 tarihinde TMS 41' e göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

-----10.02.2014-----			
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.		24.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.			
100 KASA HS.			24.000
10.02.2012 tarihinde civcivler için yapılan öd.			

-----10.02.2014-----		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS.	24.000	
162.01. Büyüme Dönemindeki Tavuklar		
711 D. İLK MAD. MALZ. GİD. YAN. HS.		
721 D.İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS.		24.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSIT. HS.		
Yansıtma kayıtları		
-----15.05.2014-----		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS.	22.000	
162.01. Büyüme dönemindeki Tavuklar		
606 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞ. HS.		22.000
Tavukların olgunlaşması		

10.02.2014 tarihinde tavukların satışı ile ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

-----10.02.2014-----		
100 KASA HS.	160.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		160.000
Tavukların Satılması		
-----10.02.2014-----		
624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ HS.	157.000	
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI HS.		157.000
162.01. Büyüme dönemindeki Tavuklar		

2.1.4.2.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenemediği Durumda Muhasebeleştirme

Örnek: ABC Tarım işletmesi 07.09.2014 tarihinde tarlasına 15.000 TL tutarında domates tohumu ekmiş ve ekilen tohumlar 11.10.2014 tarihinde domates bitkisine dönüşmüştür. Fakat bitkiye dönüşen tohumun gerçek değeri güvenilir bir şekilde hesaplanamamıştır. Ancak 10.11.2014 tarihinde domatesin değerinin 50.000 TL ve domatesleri pazara götürmek için 4.000 TL nakliye giderine ve 2.000 TL komisyon ve benzeri satış noktası maliyetlerinin olacağı tahmin edilmiştir. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-----07.09.2014-----		
710 İLK MADDE VE MALZ. GİDER. HS.	15.000	
Domates tohumu		
150 İLK MADDE ve MALZ. HS.		15.000
Domates tohumunun toprağa ekilmesi		
-----11.10.2014-----		
160 TARLA BİTKİLERİ HS.	15.000	
Domates Bitkisi		
711 İLK MAD. MALZ. GİD. YANS. HS.		15.000
Domates bitkisinin ilk muhasebeleştirilmesi		
-----10.11.2014-----		
160 TARLA BİTKİLERİ HS.	29.000	
Domates Bitkisi		
606 CANLI VARLIK DEĞ. ARTIŞ. HS.		29.000
10.11.2014 tarihinde yapılan değerlemeye göre		

Değer artışı şu şekilde hesaplanmıştır:

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	50.000
Taşıma maliyetleri	4.000
Gerçeğe uygun değer	46.000
Satış Maliyetleri	2.000
Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer	44.000
Ürün alış maliyetleri	15.000
Değerleme Artışı	29.000

2.1.4.3. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınması

Devlet teşvikleri, kamusal kaynakların ilgili sektör ve kesimlere belirlenen yatırım amaçları sebebiyle transfer edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Uygulanan bu teşviklerin amacı, esas olarak refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgeler arasında görülen dengesizliklerin giderilmesi ve belirlenen sektörel grupların dış rekabetle başa çıkabilir hale gelmesini sağlamak olarak görülmektedir (Sönmez, 2005: 126).

Standart, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmesi (net gerçeğe uygun değer) suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin devlet teşviklerinin mali tablolara alınması veya kâr-zarar hesaplamada dikkate alınmasını, devlet teşviklerinin koşullu ve koşulsuz olması durumuna göre ikiye ayırmıştır.

Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak tahsil edilebilir bir duruma gelmesi halinde gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.34).

Koşullu olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların karşılanması durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.35). Örneğin, balıkçılık faaliyetinde bulunan bir balık üretme çiftliğinin devletten aldığı teşviğin şartı sadece bir balık türünü (çipura, levrek gibi) üretmesi olabilir. Balık üretme çiftliği istenilen şarta uymadığı takdirde, devlet ilgili teşviğin tamamını geri isteyebilir. Dolayısıyla, alınmış olan teşvik belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınmamalıdır.

Standart açısından devlet teşvikleri incelendiğinde bazı durumlarda söz konusu teşviklerin standart kapsamına girmediği görülmektedir. Bir devlet teşviki ölçümü, maliyetten birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi yoluyla gerçekleştirilmiş bir canlı varlık için uygulanmamaktadır. Bu hallerde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanmaktadır (Ağca ve Sağlam, 2008: 1014).

BÖLÜM III

TÜRKİYE'DE TAVUKÇULUK VE YUMURTACILIK SEKTÖRÜ

3.1. Türkiye'de Tavukçuluk Sektörü

Bu bölümde Türkiye'de tavukçuluk sektörünün genel özellikleri, gelişimi ve Türkiye ekonomisindeki yeri ve önemi hakkında bilgi verilecektir.

3.1.1. Tavukçuluk Sektörünün Genel Özellikleri

Önceleri, daha çok zevk için ve hobi niteliğinde çeşitli tipteki tavuk ırklarının barındırılması ve beslenmesi alışkanlığı, yerini tavukların büyük çapta yetiştirildiği ekonomik amaçlı işletmelerin kurulması ve daha fazla kâr sağlanması amacına terk edilmiştir. Tavukçuluk, hayvancılık sektörü içinde başka hiçbir hayvancılık kolunun gelişmediği kadar hızlı gelişmiştir. Bunun nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Şenköylü, 1991: 4-5);

- Tavukların dışarıda ve açıkta beslenmeleri yerine, kapalı kümeslerde beslenmeleri, gittikçe pahalılaştan yemden önemli derecede tasarruf sağlanmasına neden olmuştur.
- Işık süresi ve şiddetinin yumurta verimi ile olan ilişkisinin anlaşılmasından sonra, yapay ışıklandırma programlarının uygulamasıyla verimlilikte önemli ölçüde artışlar olmuştur.
- Tavuk fizyolojisi alanında yapılan çalışmalar her yaştaki tavukların sıcaklık isteklerini ortaya koymuş ve verimliliğin artırılması için kümes içi çevre koşullarının tam olarak denetlenmesi gerektiğini doğurmuştur.
- Tavukların denetlenebilir çevre koşulları altında tutulmaları hastalıkların da kontrolünü kolaylaştırmış, aşı ve tedavi gibi işlemlerin yapılabilmesini mümkün kılmıştır.
- Tavukların diğer çiftlik hayvanlarına göre daha yaygın bir şekilde laboratuvar hayvanı olarak kullanılabilmeleri özellikle beslenme ile ilgili gereksinimlerin ortaya çıkarılmasını kolaylaştırmıştır.

- Tavukların daha kısa sürede üretilibilmeleri, tavukçuluk endüstrisinin değişen ekonomik konjonktür karşısında kendini daha rahat ayarlayabilmesine olanak sağlamıştır.
- Tavuk ıslahı ve genetiği alanında yapılan çalışmaların daha kısa sürede sonuç vermesi tavuk üretimindeki verimliliğin hızla artmasına yol açmıştır.

Hayvansal protein ihtiyacının karşılanmasında, hayvansal üretim dalları içinde tavukçuluk önemli bir yer tutmaktadır. Bu olgu, tavuk yetiştiriciliğinin ve tavukçuluk ırkının aşağıdaki özelliklerinden kaynaklanmaktadır (Akbaş ve Diğ., 2000: 795-796):

- Tavuk, yemi çok kısa sürede ete ve yumurtaya dönüştürebilmektedir. Tavukçulukta 1 kg. canlı ağırlığa 1,8 kg. yem ile ulaşılabilmektedir.
- Yirminci yüzyılın başlangıcında vitaminlerin ve amino asitlerin öneminin anlaşılması ile yumurta; biyolojik değeri tam, insan sağlığı için besin maddelerince en zengin ve koruyucu nitelikte gıda maddesi olarak tanımlanmıştır.
- Ayrıca yumurta, tabiat tarafından orijinal ambalajı içerisinde sunulan ve bayatlaması dışında hiçbir hile karıştırılmayan tek gıda maddesi özelliği taşımaktadır.
- Normal büyüklükte bir yumurta, yaklaşık 6,6 gr protein (%12,9) içerir. Yumurta proteini insanların gıda maddeleri ile alması gereken amino asitlerin tamamını içerir. Buna karşın kalori düzeyi çok düşüktür (80-85 kcal.). Yumurta sarısı demir, kalsiyum, bakır, çinko ve A, D ve B vitaminleri bakımından da zengindir.
- Tavuk eti ise kırmızı ete göre proteini yüksek, yağı az ve kalorisi düşüktür. Kanatlı etleri kırmızı etlere göre daha fazla doymamış yağ asidi içerir ve karbonhidrat düzeyi düşüktür. Piliç eti B vitaminleri, özellikle niasin(B3) bakımından çok zengin bir kaynaktır.
- Tavuğun ana ürünleri olan tavuk eti ve yumurtanın yanı sıra, kesimhane artıkları da rendering tesislerinde değerlendirilerek et unu, tüy unu, tavuk unu gibi ürünler olarak yem fabrikalarında kullanılmaktadır. Son

zamanlarda uzak doğu ülkelerine ihraç edilen tavuk ayakları da gittikçe artan ekonomik bir potansiyel oluşturmaktadır.

Geniş tarım alanlarına gerek duyulmaması, yoğun üretime elverişli olması, dış koşullardan fazla etkilenmemesi, her türlü otomasyon ve mekanizasyonun uygulanabilmesi, sermaye dönüşümünün kısa süreli olması ve gelirin yıl boyunca dengeli bir şekilde dağılması gibi avantajları ile tavukçuluk dünyada ve ülkemizde en çok gelişen hayvansal üretim dalların başında gelmektedir. Yumurta ve piliç eti gibi ürünlerin insan beslenmesinde büyük önemi olması ve bu ürünlerin diğer hayvansal ürünlere göre daha ucuza üretilebilmesi tavukçuluğu çekici kılan diğer özelliklerdendir (Akkaya ve İşgüzar, 2006: 188). Bu nedenle tavukçulukta, damızlıkçılık, kuluçkacılık, yumurta üretimi ve etik piliç üretimi gibi her biri ayrı birer sektör olan çeşitli üretim alanları meydana gelmiştir. Ayrıca bu üretim alanları ile ilgili olarak yem sanayi, kafes, araç ve gereç yapımı, aşı ve ilaç endüstrisi vb. yan sektörler de gelişmiştir (Koçak, 2005: 1).

3.1.2. Türkiye'de Tavukçuluk Sektörünün Gelişimi

Türkiye'de tavukçuluğun gelişmesine ilişkin ilk resmi çalışmalar Ankara'da Merkez Tavukçuluk Enstitüsü'nün 1930 yılında kurulmasıyla başlar. Ancak 1952 yılına kadar, teknik bilgi, eleman ve ekipman yetersizliği nedeniyle önemli bir gelişme sağlanamamıştır. 1952 yılında, Tarım Bakanlığı'na bağlı Küçük Evcil Hayvanlar Şubesi'nin kurulması ve o sıralarda Bakanlıkta danışmanlık yapan bir A.B.D.'li uzmanın girişimleriyle A.B.D.'den hibe olarak 10 bin kadar Leghorn, New Hampshire ve Beyaz Plymouth civcivleri getirtilerek, Bakanlığa bağlı kuruluşlarda üretilmeye başlanmıştır. Kültür ırkı civcivler meraklı yetiştiricilere ve halka dağıtılmıştır. Bu şekilde tavukçuluk sektörünün ilk temelleri atılmaya başlamıştır (Şenköylü, 1991: 9).

Daha sonra 1956 yılında Yem Sanayi T.A.Ş.'nin kurulması ile rasyonel besleme koşulları oluşmaya başlamıştır. Özel sektörün konuya ilgi duyması 1963 yılında hibrid ebeveynleri ithali ile başlamıştır. Büyük ebeveyn, ana ve baba hatlarının ithaline ise 1980 yılında izin verilmiştir. Genetik materyalin ithalat yolu ile sağlanması ile tavukçulukla ilgili olan sanayi kolları, kümes yapımı, ekipman sanayi, aşı-ilaç üretim dalları da gelişmeye başlamıştır. Tavukçuluğumuzu dışa bağımlılıktan

kurtarmak amacıyla, 1968 yılında yerli hibrit soylarının geliştirilmesi çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda beyaz ve kahverengi yumurtacı ve etçi ebeveyn hatları geliştirilmiştir. Ancak, üretim hem nicelik hem de nitelik bakımından, ihtiyacı karşılamaktan çok uzak kalmıştır (Akbaş ve Diğ., 2000: 797).

Bununla birlikte ülkemizdeki büyük kuruluşlar ebeveyn, büyük ebeveyn ve hibrid kademelerinde sürekli ve düzenli dışalım yapılarak, ülkemiz tavukçuluğunun gelişmesinde çok büyük rol oynamışlardır (Koçak, 2005: 1). Özellikle piliç eti üretiminde büyük entegrasyonların kurulması ve sözleşmeli üretim modelinin gelişmesi ile birlikte 1990'lı yıllar boyunca yıllık % 10'lara varan bir üretim artışı yaşanmıştır. Sözleşmeli üretim modelinde küçük üretim işletmelerinin tüm gereksinimleri (civciv, yem, altlık, veteriner hekimliği hizmetleri vb.) entegrasyonlar tarafından karşılanmakta ve üretilen piliçlerin kesim ve pazarlama faaliyetleri de aynı entegrasyon tarafından gerçekleştirilmektedir. Yumurtacı işletmelerde bu tip üretim modeli yerleşmiş olmakla beraber bazı bölgelerde kurulmuş olan çeşitli firma ve kooperatifler kanalıyla yumurta üretiminde de hızlı bir gelişme görülmekte ve giderek küçük kapasiteli işletmeler yerlerini daha büyük kapasiteli işletmelere bırakmaktadır. Türkiye de tavukçuluk tesislerinin gelişmiş ülkelerdeki benzerlerinden daha genç olduğu, tavuk eti üretiminin % 80'inin, yumurta üretiminin ise % 70'inin modern tesislerde yapıldığı bilinmektedir (Eleroğlu ve Diğ., 2004: 343).

Tavukçuluk Türkiye de özellikle son yıllarda her yönüyle çok hızlı bir gelişme göstermiş, üretim açısından resmi hedeflerini aşmış ve bazı işletmelerde teknolojinin oldukça ileri düzeyde uygulandığı tarımın en başarılı dallarından birisi haline dönüşmüştür. Bu gelişmeler ile birlikte, hem tavukçuluk işletmelerinin sayısı ve kapasitesinde, hem de ürünlerinin üretiminde hızlı bir artış olmuştur. Ülkemiz tavukçuluk sektörü hayvancılık sektörü içerisinde en hızlı gelişen sektör konumundadır. Türkiye bu konuda ileri ülkeler seviyesinde entegre tesislere sahiptir. 1950 yılından itibaren gelişmeye başlayan, 1970'li yıllarda ticari boyutta işletmelere dönüşen tavukçuluk sektörü, 1980'den sonra damızlıkçı işletmelerin kurulmasıyla yeni bir ivme kazanmıştır (Babacan, 2006: 4).

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın 2012 verilerine göre etçi damızlıkçı işletme sayısı 302, işletme-kümesi numarası ve çalışma izni verilen 1050

ticari yumurtacı işletmesi, 9.403 adet etçi işletmesi, 67 adet kesimhane ve 78 adet kuluçkahane işletmesi bulunmaktadır (www.tarim.gov.tr).

Tablo 3.1: Türlere Göre Kümes Hayvanları Sayısı (Adet)

Yıllar	Yum. tavuğu	Et tavuğu	Hindi	Kaz	Ördek
2005	60 275 674	257 221 440	3 697 103	1 066 581	656 409
2006	58 698 485	286 121 360	3 226 941	830 081	525 250
2007	64 286 383	205 082 159	2 675 407	1 022 711	481 829
2008	63 364 818	180 915 558	3 230 318	1 062 887	470 158
2009	66 500 461	163 468 942	2 755 349	944 731	412 723
2010	70 933 660	163 984 725	2 942 170	715 555	396 851
2011	78 956 861	158 916 608	2 563 330	679 516	382 223
2012	84 677 290	169 034 283	2 760 859	676 179	356 730
2013	88 721 164	177 433 660	2 925 320	755 169	368 458

Kaynak: Yum-bir.org

2006 yılından itibaren genel olarak artan yumurta tavuğu sayısı 2012 yılında ise yaklaşık 85 milyon adete ulaşmıştır. Et tavuğu ise 2006 yılında rekor düzeye ulaşmıştır. Daha sonraki yıllarda sayının düşmesinin sebebi ise kuş gripi hastalığının etkisinden meydana gelmiştir. Kanatlı hayvan türleri içerisinde çok düşük bir paya sahip olan kaz ve hindi sayısı ise yıllar itibariyle daha da düşüş göstermiştir.

2013 yılı verilerine göre Türkiye dünya piliç eti üretimi sıralamasında 7. yumurta üretiminde ise 11. sırada bulunmaktadır. Türkiye'de yumurta, piliç ve hindi eti dışındaki kanatlı hayvanların üretimi ise küçük kapasiteli aile işletmelerinde gerçekleştirilmektedir.

Türkiye'de 2005-2012 yılları arasında kişi başına düşen piliç eti tüketimi 19,34 kg'a ulaşmıştır. Bunda piliç etinin daha ucuz ve tüketici tarafından da daha sağlıklı kabul edilmesi önemli rol oynamıştır.

Tablo 3.2: Türkiye de Kişi Başına Düşen Kanatlı Eti Tüketimi (kg)

Yıllar	Piliç Eti	Hindi Eti	Diğer	Toplam
2005	13,87	0,75	0,77	15,42
2006	13,36	0,65	0,58	14,62
2007	14,07	0,46	0,77	15,33
2008	15,56	0,47	0,73	16,79
2009	15,32	0,38	0,76	16,48
2010	18,00	0,44	0,72	19,19
2011	19,35	0,40	0,69	20,47
2012	19,34	0,52	0,65	20,54
2013	19,39	0,51	0,67	20,57

Kaynak: Besd-bir.org

Ülkemizde, piliç eti ve yemeklik yumurta üretimi damızlıkçı kuluçkacı işletmeler tarafından yurtdışından satın alınan ebeveyn (parent stock) hatlarına ait günlük civcivlerin (veya kuluçkalık yumurtaların), büyütülüp çiftleştirildikten sonra kuluçkahanelerde elde edilen civcivlerin bayiler kanalıyla üretici ticari firmalara satışı ile gerçekleştirilmektedir. Büyük ebeveyn (grand parent stock) işletmelerinde ise dışalım, büyük ebeveyn ana ve baba hatları şeklinde yapılmakta ve onlardan ebeveyn elde edilmektedir. Kısaca damızlık materyal konusunda dışa bağımlı bir üretim söz konusudur. (Eleroğlu ve Diğ., 2004: 343).

Tablo 3.3: Damızlık Civciv ve Yumurta İthalatı

Yıllar	Etçi Damızlık Civciv İthalatı	Etçi Damızlık Yumurta İthalatı	Yumurtacı Damızlık Civciv İthalatı
2005	845.378	11.599.355	469.364
2006	1.174.122	4.276.901	499.270
2007	1.027.207	5.784.689	379.822
2008	1.729.310	5.077.858	525.082
2009	1.796.766	5.961.154	574.258
2010	2.850.263	5.952.899	732.571
2011	4.248.012	8.979.192	712.820
2012	5.172.052	8.233.260	725.822
2013	5.203.107	8.536.416	744.394

Kaynak: tarım.gov.tr

Tablo 3.3 incelendiğinde 2006 yılında ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle ithalatta düşüş meydana gelmiştir.

Benzer şekilde, ileri teknoloji kullanılarak üretilen çeşitli ürünler (aşı, antibiyotik, biyolojik ve kimyasal etkin maddeler, yeni katkı maddeleri, büyüme faktörleri, vb.) ve kümes, kuluçkahane, yem fabrikası ve kesimhane ekipmanları da önemli ölçüde yurtdışından satın alınmaktadır. Yurtdışına bağımlılık bununla da kalmamakta, başta mısır ve soya olmak üzere çeşitli yem ham maddeleri de yurt dışından alınmaktadır. Söz konusu bağımlılık ilişkilerine yetişmiş teknik eleman eksikliğinden kaynaklanan ekonomik kayıplar da eklendiğinde, üretim maliyetleri önemli ölçüde artmakta ve bu durum uluslararası rekabet şansının kaybedilmesine yol açmaktadır (Eleroğlu ve Diğ., 2004: 344).

Etlük piliç üretimi, Marmara, Ege, İç Anadolu ve Akdeniz Bölgelerinde yoğunlaşmış durumdadır. Bunun nedenleri; bu bölgelerin büyük yerleşim merkezlerine yakınlığı nedeniyle tüketimin fazla oluşu, enerji temininin daha kolay olması, iklim, coğrafi yapı uygunluğu ve ulaşım imkânlarının kolaylığı olduğu söylenebilir. Yumurta üretiminin de yine aynı bölgelerde yoğunluk arz etmektedir. Özellikle, İç Anadolu'da Konya, Çorum, Afyon ile Bolu illerinde üreticiler kooperatif ve şirketleşme yoluyla güçlü birlikler oluşturmuşlardır (tarimsalpazarlama.com).

Tablo 3.4: İl Bazında Yumurtacı Tavuk Miktarı

İl	Mevcut Miktar	İl	Mevcut Miktar
Adana	742.890	Kahramanmaraş	305.450
Adıyaman	238.760	Karabük	223.927
Afyon	11.434.700	Karaman	1.274.591
Ağrı	152.365	Kars	192.900
Aksaray	300.994	Kastamonu	233.404
Amasya	1.437.078	Kayseri	3.578.723
Ankara	3.516.538	Kırıkkale	623.540
Antalya	474.050	Kırklareli	366.200
Ardahan	111.879	Kırşehir	402.870
Artvin	10.963	Kilis	83.000
Aydın	633.097	Kocaeli	562.531
Balıkesir	6.066.074	Konya	10.053.182
Bartın	170.200	Kütahya	1.049.632
Batman	173.055	Malatya	378.843
Bayburt	91.150	Manisa	8.763.265
Bilecik	210.040	Mardin	320.764
Bingöl	39.906	Mersin	425.275
Bitlis	70.531	Muğla	573.787
Bolu	467.985	Muş	269.772
Burdur	158.985	Nevşehir	727.900
Bursa	4.203.460	Niğde	402.568
Çanakkale	245.515	Ordu	203.776
Çankırı	327.325	Osmaniye	220.762
Çorum	4.207.032	Rize	11.445
Denizli	1.646.361	Sakarya	899.861
Diyarbakır	458.682	Samsun	1.332.145
Düzce	355.790	Siirt	88.445
Edirne	240.233	Sinop	115.636
Elazığ	550.682	Sivas	420.712
Erzincan	465.711	Şanlıurfa	404.423
Erzurum	194.015	Şırnak	59.857
Eskişehir	1.266.037	Tekirdağ	705.200
Gaziantep	1.017.973	Tokat	230.805
Giresun	24.652	Trabzon	38.021
Gümüşhane	95.905	Tunceli	24.550
Hakkari	20.100	Uşak	169.091
Hatay	346.275	Van	363.613
Iğdır	102.400	Yalova	81.524
Isparta	288.905	Yozgat	645.189
İstanbul	834.853	Zonguldak	181.943
İzmir	4.275.022		

Kaynak: Yum-bir.org

Tavukçulukta temelde iki ayrı üretim şekli vardır ve ikisi de birbirinden oldukça farklıdır. Bunlardan birisi et tavukçuluğu, diğeri yumurta tavukçuluğudur. Et tavukçuluğunda üretici işletme civcivleri damızlıkçı işletmeden alır. 35-42 günlük sürede bu civcivleri 2 kg'a kadar semirtir ve satar. Daha sonra kümesini temizler, dezenfekte eder ve yeni civcivler alıp yeni bir üretim yapar. Buna göre bir üretici yılda 4 ila 7 defa üretim yapabilir. Et tavukçuluğunda kafes pek kullanılmaz. Hayvanlar zeminde, genelde talaş altlık üzerindedir. Yemlik ve suluklar hayvanların önüne yukarıdan sarkıtılır. Buna karşılık yumurtalık tavukların diğeri adı ile yarkaların ekonomik ömürleri 1 yıldan fazladır ve yetiştirilmeleri et tavuklarına göre farklılık arz eder. Bu nedenle, yumurta üretimini ayrı düşünmek ve incelemek gerekmektedir(www.tarimsal.com).

3.1.2.1. Yumurta Tavukçuluğunun Özellikleri

Yumurta doğal ambalajında hile katılması zor mükemmel gıdalardan birisidir. Yumurta, içerisindeki besin maddelerinin biyolojik değeri dikkate alındığında, mevcut fiyat artışlarına rağmen en ucuz gıdadır. Günde tüketilecek 2 adet yumurta bir insanın ihtiyacı olan hayvansal proteinin yarısını karşılayabilmektedir (Yetişir, 2007: 13).

Yumurta üretiminde genellikle kapalı alandan daha çok yararlanmayı sağlayan kafes sistemi uygulanmaktadır. Yumurta üretimine yönelik olarak kurulmuş damızlık işletmeler piyasaya yumurta tavuğu (yarka) ve yumurtacı civciv vermektedir (Eleroğlu ve Diğ., 2004: 343).

Yumurta tavukçuluğuna başlamak için üretici işletme, genelde 20 haftalık yumurtacı piliç denilen dişi tavukları alıp kümesini doldurur. Yumurtacı işletmeler de, kümesler genelde üst üste 2-3 hatta bazen 4-5 kafes şeklindedir. Hayvanlar sürekli yem tüketip yumurta üretmektedirler (Şenköylü, 1991: 79).

Ticari yumurta tavukçuluğunda yüksek yumurta verimi yönünde ıslah yumurta verim yönlü hibritler kullanılmakta, bu hayvanlar 18-20 haftalık yaşta verime başlamakta, 29-30. haftalarda pik verim düzeyine (% 90-95) ulaşmaktadırlar. Daha sonra yumurta verimi yavaş bir azalma eğilimine girmektedir. Yumurta verim dönemi başladıktan sonra yaklaşık 12-14 ay süreyle kârlı bir şekilde verim elde

etmek mümkün olmaktadır. Buna yumurta tavukları 72-80 haftalık yaşa ulaşmaktadır. Sürüsü yumurta verim döneminin sonuna yaklaşan üreticilerin iki seçeneği bulunmaktadır. Bu seçeneklerden bir tanesi sürüyü yenilemek diğeri ise zorlamalı tüy değıştirme yöntemleriyle bir süre daha yumurta verimi elde etmeye çalışmaktır. Tüm sürüde tüylerin yenilenmesi, dışarıdan etkilenmediğinde uzayabilen bir dönemde tamamlanır ve bu dönemde yumurta verimi bir hayli azalır, hatta bazı tavuklarda üretim tamamen durur. Tüy dökümünden sonraki verim dönemine de ikinci verim yılı denmektedir. Tavukçuluk endüstrisi gelişmiş ülkelerde, tavukları birinci verim yılı sonunda tüy dökümüne sokarak ikinci verim yılında kullanmak yaygınlaşmıştır.

3.1.3. Tavukçuluğun Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

Türkiye'de kırmızı et üretiminin giderek gerilemesi sonucu ortaya çıkan hayvansal protein açığı, tavuk ve hindi eti üretiminin artışı ile dengelenebilmiştir. Kanatlı et üretimi ülkemiz insanların dengeli beslenmeleri için stratejik bir ürün haline gelmiştir. Tavukçuluk sektörü, bir yandan yurtiçi protein açığını kapatırken, diğeri yandan ihracat yoluyla döviz girdisi sağlamaktadır. (Çakı, 2007: 163).

Tavukçuluğun ülke ekonomisine katkıları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Tavukçuluk kırsal kesimde, köylerde düşük verimli karışık ırklarla, bazen de ticari hibritlerle aile tavukçuluğu şeklinde 5-10 ya da daha fazla sayıda tavukla yapılmaktadır. Bu aileler, tavuk eti ya da yumurta ihtiyaçlarını tamamen veya kısmen karşılayabilmekte hatta bir miktar da satış yapabilmektedir.
- Beş bin ve daha büyük kapasiteli işletme sahipleri geçimini tamamen bu faaliyetten sağlamakta ve ürettikleri ürünlerle milli ekonomiye katkıda bulunmaktadır.
- Damızlık ve ticari işletmelerin sayı ve kapasitelerinin artması yem sanayi, kuluçka ve diğeri kümes ekipmanları sanayi, ilaç endüstrisi ve kesimhane gibi tavukçuluk sektörünün kollarındaki gelişme, her birinin ayrı iş kolu olarak büyümesi bu sektördeki işçi istihdamını da gittikçe artırmaktadır.

- Tavukçuluk sektörünün tüm kollarında yapılan üretimin iç ve dış ticaretteki etkinliği, ihracat imkânı, döviz gelirleri ile milli ekonomiye katkısı söz konusudur.
- Ürünlerin üretiminden tüketiciye sunulmasına kadar olan safhalarda kurulan pazarlama zinciri ile iş imkânları doğmaktadır.
- Tavukçuluk sektörünün gelişmesi, bu alandaki ziraat mühendisi, veteriner hekim, ziraat teknisyeni ve hayvan sağlık memuru istihdamı da artmaktadır.
- Tavukçulukta yan ürün olan gübre tarım alanları için aranan özelliğindedir. Kesimhane ve kuluçkahane artıklarının değerlendirilmesi de mümkündür.
- Ülkemizde henüz olmasa bile özellikle ABD ve Avrupa'da tavuk eti ve yumurta ürünleri teknolojisi gelişmiş, yeni ürünler ortaya çıkmıştır. Pişirilmeye veya ısıtılıp yenilmeye hazır üretilmesini sağlayan bu yeni teknolojiler, ilave katma değer sağlaması sayesinde ülke ekonomisinde olumlu gelişmeler sağlamaktadır.

Ülkemizde kanatlı sektörü, hayvansal üretimin % 60'ından fazlasını kapsamaktadır. Türkiye etlik piliç yetiştiriciliğinde 1990'11 yıllarla birlikte sektöre büyük ölçekli firmaların girmesi ile üretim hızla gelişmiş ve yaygınlık kazanmıştır. Etlik piliç eti (broiler) üretiminde yaygınlaşan entegrasyon üretimin % 85-90'ını sözleşmeli sistem içinde gerçekleştirmekte ve modern kesimhanelerde kesilen piliçler, entegre çalışan firmalar aracılığı ile pazara sunulmaktadır. Pazara sunulan yurtiçi piliç eti satışının % 75'ini bütün tavuk, % 25'ini parça piliç eti oluşturmaktadır. Parça piliç eti satışının % 73'ü but ve göğüs, % 11'i taşlık, % 6'sı boyun, % 6'sı kanat ve % 4'ü fileto şeklinde gerçekleşmektedir (Çakı, 2007: 184).

Tarımsal istatistiklere bakıldığında yumurta üretimimiz de sürekli artış olduğu gözlemlenmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde kişi başına yılda ortalama 270 adet yumurta tüketimi gerçekleşirken ülkemizde yıllık kişi başına düşen yumurta tüketimi 218 adettir. Bu sayı Amerika'da 270, İsrail'de 300, Japonya'da 330 adettir. AB ülkelerinde tüketilen yumurta miktarı dikkate alınırsa ülkemizde yumurta tüketiminin düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 3.5: Türkiye’de Kişi Başına Yumurta Üretimi (Milyon Adet)

Yıllar	Üretim	Nüfus(1000)	Kişi Başına Üretim (Adet)
2006	8.401	73.423	114
2007	10.515	70.587	149
2008	11.258	71.517	157
2009	11.920	72.561	164
2010	12.737	73.223	174
2011	13.980	74.224	188
2012	15.677	75.627	207
2013	16.707	76.707	218

Kaynak: Yum-bir.org

Gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen protein tüketimi 102 gram olup, bunun 70 gramı hayvansal kaynaklı proteinlerden oluşmaktadır. Türkiye’de 84 gram olan kişi başına protein tüketiminin ise ancak 17 gramı hayvansal kaynaklı proteinlerden karşılanmaktadır. Bütün bu istatistiklerin sonucu olarak Türkiye’de aslında, yumurta üreticileri için mevcut pazarın iki katı ciddi bir potansiyel pazar söz konusudur. (Örücü ve Kanıbir, 2005: 147).

Ülkemizde yumurta ihracatı 1980 yılından itibaren başlamıştır. Yumurta ihraç ettiğimiz ülkelerin başında; Gürcistan, İsrail, Bulgaristan ve Azerbaycan gelir. Daha sonra ise Ürdün, Suudi Arabistan, Özbekistan, Romanya ve Türkmenistan ülkelerine yumurta ihracatı yapılmaktadır. Türkiye’de üretilen yumurtanın bölge ülkelerine ihracı yanında iç tüketim miktarının da 2 katına çıkması bir bakıma sektörün ikiye katlanması anlamına gelmektedir (Yetişir, 2007: 2).

2005 yılında sofralık ve damızlık/kuluçkalık toplam yumurta ihracatımız 172.485.863 adet iken 2012 yılında bu rakam 4.230.860.000 adet olmuştur. İhracat rakamlarından görüldüğü üzere 2005-2012 yılları arasında kanatlı eti ve sakatatı ihracatı 6 kat, yumurta ihracatı ise 24 kat artmıştır.

Tablo 3.6: Yumurta İhracatı (adet)

Yıl	Sofralık	Damızlık	Toplam
2005	105.274.000	67.211.863	172.485.863
2006	256.625.000	42.176.597	298.801.597
2007	760.023.000	40.000.000	800.023.000
2008	1.229.170.000	135.400.000	1.364.570.000
2009	1.005.307.000	186.155.000	1.191.462.000
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
2013	3.992.679.000	261.175.000	4.353.854.000

Kaynak: Yum-bir.org

Tablo 3.7: Kanatlı Eti ve Sakatat İhracatı (ton)

Yıllar	Tavuk Eti	Hindi Eti	Tavuk Ayağı	Toplam
2005	27.278	1.929	15.767	44.974
2006	20.411	420	18.979	39.810
2007	24.775	808	26.174	51.757
2008	47.895	1.297	30.660	79.852
2009	81.632	953	32.511	115.096
2010	104.106	1.036	35.232	140.374
2011	195.937	2.081	36.632	234.650
2012	269.985	3.737	31.159	304.881
2013	322.429	6.741	42.039	371.209

Kaynak: Besd-bir.org

Tavukçuluk sektörünün Türkiye de gelişmiş olmasına rağmen, sektörde girdi ithalatı oldukça önemli düzeydedir. Aslında tavukçuluk sektöründe en önemli sorunlardan biri dışa bağımlılıktır. Hayvan materyali, yem, aşı ve diğer birçok konuda sektör dışa bağımlıdır. Tavuk eti ve yumurta fiyatlarında ekonomik kriz sonrası yükselmenin temel nedeni budur. Bu denli dışa bağımlı olan bir sektörün yem maddelerini ve damızlık ihtiyacını kendi kaynaklarından sağlayan ABD ve AB ülkeleri ile rekabet gücü zayıftır (Çakı, 2007: 184).

Sektörde faaliyet gösteren işletmeler bir takım risklerle karşılaşabilmektedirler. Bunlar;

- Kârlardaki değişim,
- İthalata dayalı sektör olması,
- Kümes içinde ortaya çıkabilecek olan bulaşıcı hastalık,
- Yumurta fiyatlarında meydana gelen fiyat hareketlilięi,
- Yurt dışından yayılan virüslerin hayvanlara bulaşması sonucu telef olabilme durumları sektörün riskleri arasında en önemlileridir.

BÖLÜM IV

CANLI VARLIKLARIN TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

4.1. Uygulamanın Amacı

Sanayileşme ve ekonomik gelişmelere paralel olarak kişi başına gelir seviyesindeki artış, hayvansal ürünlere olan talebi artırmaktadır. Bu nedenle nüfusun dengeli ve yeterli beslenmesi bakımından hayvancılığın geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda hayvancılığın bir kolu olan kümes hayvancılığının önemi de giderek artmaktadır.

Tavukçuluk işletmelerinin öneminin bu kadar artmasında; geniş tarım alanlarına gerek duyulmaması, sermaye dönüşümünün hızlı olması ve gelirin yıl boyunca dengeli bir şekilde dağılması da etkili olmuştur. Ayrıca beyaz et ve yumurtanın insan sağlığına olan yararlarının toplum tarafından bilinmesi ve diğer ürünlere göre fiyatının makul olması sektöre olan ilgiyi daha da artırmıştır.

Bu ilgi sonucunda Türk işletmelerinin uluslar arası pazarlarda faaliyet göstermeye başlamaları, işletmelerin finansal tablo ve raporların vergi yasalarına göre değil uluslar arası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlamasını gerektirmiştir. Bu nedenle çalışmanın amacı uygulamaya konu olan yumurtacılık işletmesinin muhasebe kayıtlarını TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre yapmaktır.

4.2. Uygulamanın Önemi

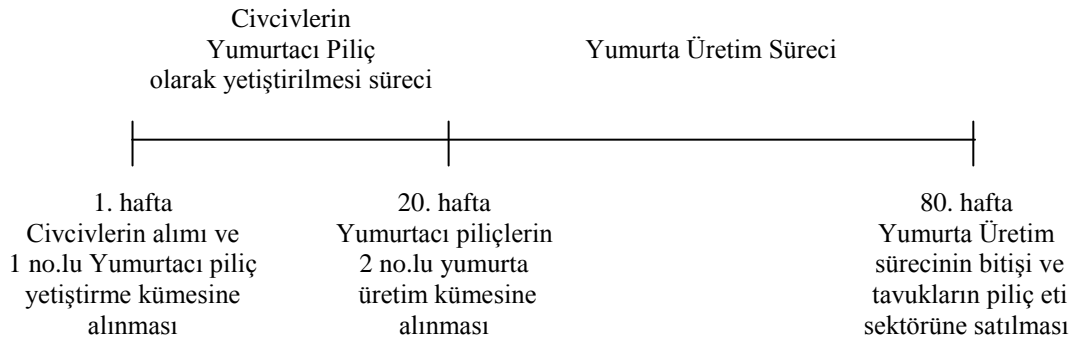
Tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler ile tarımsal faaliyet muhasebesinde yapılan ulusal (SPK 31, TMS 41 ve KOBİ TFRS 34) ve uluslararası (UMS 41) düzenlemeler muhasebe araştırmacılarının dikkatini bu alana yoğunlaştırmıştır. Ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme, amortisman ve ürün maliyetlerinin hesaplanması gibi konularda çalışma yapılmaya başlanmıştır.

Ancak, yumurta üretim işletmelerinde maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili olarak literatürde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı ve uygulamacılara yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, maliyeti hesaplanacak ürünün biyolojik dönüşüme sahip canlı bir varlık olması çalışmayı önemli kılan diğer bir etkidir.

4.3. Uygulamanın İçeriği ve Yöntemi

Çalışmaya konu olan işletme yumurta üretimi:

- Cıvciv alımı,
- 20 hafta da cıvcivlerin yumurtacı piliç haline getirilmesi,
- 20 ile 80. hafta arasında yumurta üretimi,
- 80. hafta sonunda piliçlerin beyaz et sektörüne satımı olmak üzere 4 aşamadan oluşmaktadır.



Şekil 4.1: Uygulamaya Ait İşletmenin Haftalık Zaman Diyagramı

Uygulama da işletmenin üretim süreci sonuna kadar yapmış olduğu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, yumurtacı piliç ve yumurta birim maliyeti hesaplanacaktır.

4.4. Uygulamaya Ait Veriler

Konya ilinde faaliyet gösteren Ecrin Yumurtacılık Tavukçuluk Ltd. Şti.den elde edilen bilgiler doğrultusunda çalışmanın verileri oluşturulmuştur.

Veriler toplanırken üreticiyle görüşme ve kümeslerde incelemeler ve gözlemler yapılmıştır. Ayrıca küme üretim takibinin yapıldığı bilgisayar kayıtlarından da yararlanılmıştır.

4.5. Uygulamanın Kısıtları

Bu çalışmada; işletmenin üretim maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik işlemlere ağırlık verilmiş olup bu nedenle işletmenin yönetim ve diğer faaliyetlerle ilgili işlemler, KDV ve tarih ihmal edilmiştir. Ayrıca hammadde ve malzeme alışlarında fiyatların değişmediği, satın alma ve satış işlemlerinin kredili yapılacağı bununla birlikte işletmenin tedarikçisi konumunda olduğu firmaya yapmış olduğu yumurta satışlarının miktarları ve ortalama fiyatları üçer aylık olarak tablolarda ortaya konularak muhasebe kaydı tek seferde yapılmıştır. Uygulamada muhasebe kayıtları yapılırken, yumurta üretimi süreci için gerekli muhasebe kayıtları ön planda tutulmuştur. İşletmenin dönem açılış kaydı ve dönem sonu işlemleri uygulamanın anlaşılabilirliği açısından kapsam dışında tutulmuştur. Dönem sonu işlemleri yumurta üretim süreci sonu olan 80. haftada yapılmıştır.

4.6. İşletmenin Tanıtımı

Ecrin Yumurtacılık Tavukçuluk Ltd. Şti işletme yönetimi, muhasebe, pazarlama ve yumurta üretim faaliyetlerini aynı yerden yapmaktadır. İşletme mülkiyeti kendisine ait olan 15.000 m² açık alan 2.500 m² kapalı alanda faaliyet göstermektedir. İşletmenin bulunduğu arazi üzerinde idari bina, 110.000 civciv kapasiteli yumurtacı piliç büyütme kümesi, 1 adet 100.000 yumurta tavuğu kapasiteli üretim kümesi, 1 adet yumurta kolileme ünitesi ve son olarak da bekçi evi bulunmaktadır. Ayrıca işletme ürettiği yumurtaları kolileyerek İstanbul'da faaliyet gösteren bir ihracatçı firmanın tedarikçisi konumundadır. Üretilen yumurtalar periyodik olarak ihracatçı firma tarafından üretim yerinde teslim alınmaktadır. İşletmenin kendi dağıtım ağı bulunmamaktadır.

Yumurta üretiminde tavukların yetiştirme ve yumurta verme süresi aşağıdaki gibidir.

- Cıvcıvlar 20. haftaya kadar olan sürede yumurta üretme konumuna geliş aşamasında yarka olarak adlandırılırlar. Bu süreye kadar olan dönem yetiştirme dönemi olup verilen yem, aşı vb. giderler canlı varlıklarda biriktirilir. Bu yetiştirme döneminde standartlara göre ölüm oranı %10 olarak baz alınmaktadır.
- 20. hafta ve 80. hafta arası yaklaşık olarak bir yumurta tavuğunun 365-379 adet yumurta vermesi beklenir.
- Tavukların gübresi satılarak ek gelir elde edilmektedir.
- Yarkaların ekonomik ömürlerinin tamamlanması sonunda (80.hafta) piliç sektörüne satılmaktadır.
- Yumurtacı piliçlerin 20. haftaya kadar olan süreçte yem tüketim miktarları şöyledir:

1. ve 8. hafta arası Cıvciv yemi 1,65 kg/cıvciv

9. ve 16. hafta arası Büyütme yemi 3,44 kg/cıvciv

17. ve 18. hafta arası Start yemi 1,08 kg/cıvciv

19. ve 20. hafta arası Yumurta öncesi yemi 1,6 kg/cıvciv

- Yumurta tavuklarının 20. haftadan 80. haftaya kadar olan süreçte yem tüketimi şöyledir:

20. ve 40. hafta arası Pık yemi 106 gr/gün x yumurta tavuğu

41. ve 55. hafta arası II. Faz yemi 108 gr/gün x yumurta tavuğu

56. ve 69. hafta arası Yum. dön. rasyonu 108 gr/gün x yumurta tavuğu

70. ve 80. hafta arası Çıkış yemi 110 gr/gün x yumurta tavuğu

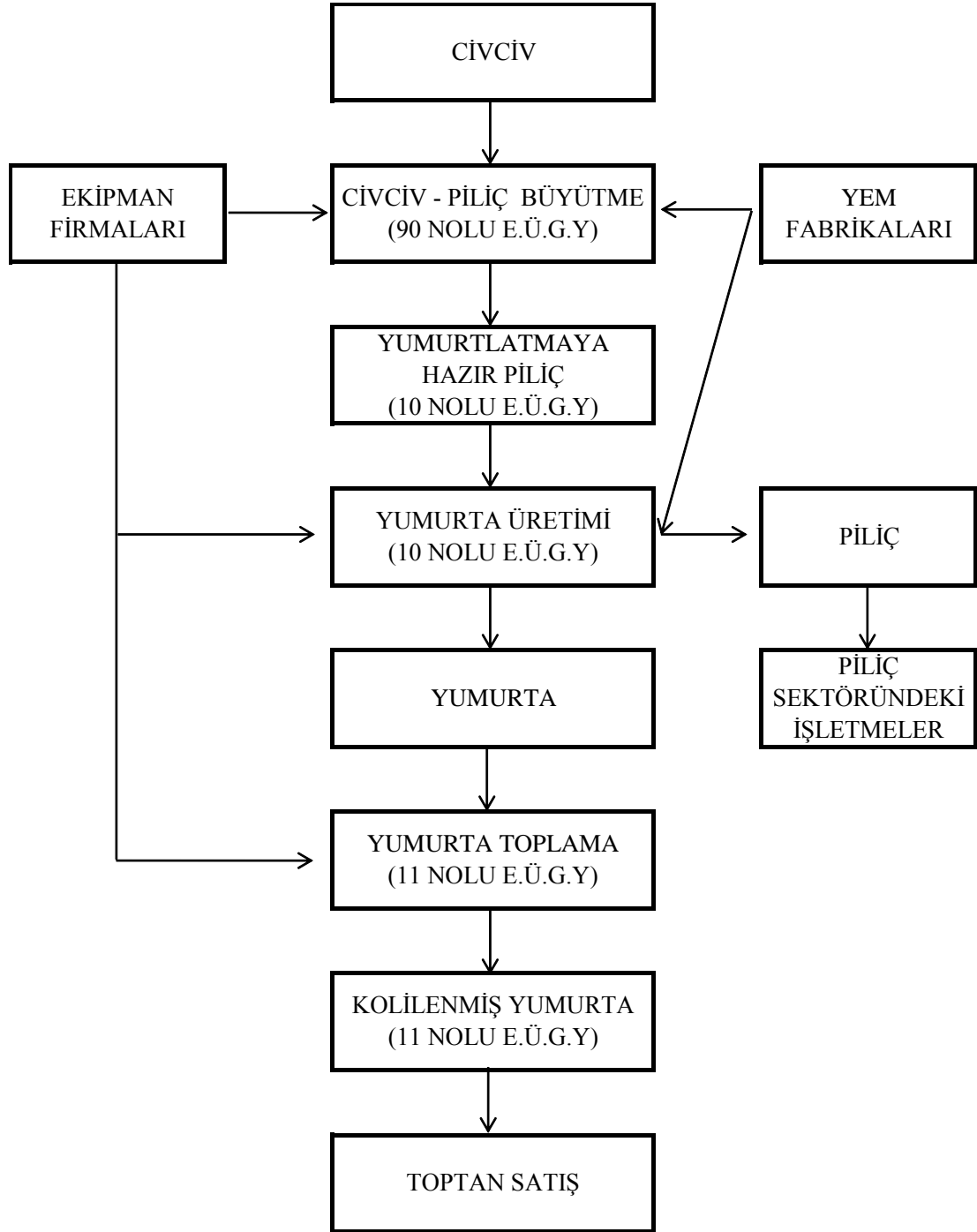
- Üretim sürecinde 1, 6, 10, 14, 22, 35, 45, 60, 75, 95 ve 112. günlerde yalancı veba gumba, bronşit aşıları yapılmaktadır.
- İşletmede 100.000 civciv kapasiteli 1 no.lu kümeste yumurtacı piliçler yetiştirilmekte olup 2 no.lu kümeste yumurta üretimi yapılmaktadır. İşletme yumurtacı piliçleri yetiştirmek için civcivleri damızlık firmalarından karşılamaktadır. Piyasa talebine göre yetiştirilen yumurtacı piliçlerin bir kısmı satılmaktadır.
- İşletmede çalışan sayısı, 100.000 kapasiteli kümeste bir işçi sorumlu olmak üzere, 1 işletme müdürü, 1 veteriner, yumurta toplama ve kolileme bölümünde ise 3 işçiden oluşmaktadır.
- 100.000 kapasiteli yumurta üretim kümesinde üretilen yumurtalar yumurta toplama ve kolileme ünitesinde S, M, L XL ve kırık olarak ayrılıp 30'lu viollere konulmaktadır.

4.7. Örnek Uygulama

Ele alınan işletmede maliyetler yıllık olarak saptanmakta ve sipariş maliyet yönetimi uygulanmakta olup giderler fiili maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. Yumurta tavuğu yetiştirilmesi için 100, yumurta üretimi için 101 no.lu sipariş kartı açılmıştır.

İşletmede “90 no.lu yumurtacı piliç yetiştirme yatırım gider yeri” ile “10 no.lu yumurta üretim” ve “11 no.lu yumurta toplama ve kolileme” olmak üzere 2 tane esas üretim gider yeri vardır. Üretim süreci yumurta tavuklarının yetiştirilmesinin ardından diğer kümese aktarılarak ve bu aşama devam ederken yumurtaların toplama ve kolileme gider yerinde viollere konularak satışı gerçekleştirilmektedir. Yapılan bütün harcamalar için piyasa fiyatı baz alınmıştır.

4.7.1. Üretim Süreci



Şekil 4.2: Yumurtaçılık Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler İçin Üretim Süreci

4.7.2. Üretim Aşamasında Yapılan Faaliyetlerin Maliyetlerinin Hesaplanması ve Gider Yerlerine Dağıtımı

- Kümeslerin hazırlığı için;
 - ✓ İlaçlama için işletmenin elinde bulunan 968,00 TL'lik haşere ilacı kullanılmış olup gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.1' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.1: Haşere İlacı Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	m ²	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	220	2,20	484,00
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y	220	2,20	484,00
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	-	-	-
TOPLAM	440		968,00

Dağıtım oranı: $968,00/440=2,20$ TL

- ✓ Dezenfektasyon için işletmenin elinde bulunan 1.520,00 TL'lik dezenfekte malzemesi kullanılmış olup gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.2' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.2: Dezenfektasyon Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	m ²	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	220	3,45	760,00
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y.	220	3,45	760,00
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	-	-	-
TOPLAM	440		1.520,00

Dağıtım oranı: $1.520,00/440=3,45$ TL

- ✓ Temizlik için ise 820 TL tutarında malzeme alınmıştır.

Temizlik malzemesinin 205 TL'lik kısmı 90 no.lu yumurtacı piliç yetiştirme gider yerinde 615 TL'lik kısmı ise 10 no.lu yumurta üretim gider yerinde direkt olarak kullanılmıştır.

- Yumurta tavuğu yetiştirilmesi için;
 - ✓ 2.2 TL/adet' den 110.000 adet civciv,
 - ✓ Kilogramı 0,970 TL' den 185.000 kg başlangıç yemi
 - ✓ Kilogramı 0,880 TL' den 365.000 kg büyütme yemi
 - ✓ Kilogramı 0,860 TL' den 115.000 kg start yemi
 - ✓ Kilogramı 0,875 TL'den 160.000 kg yumurta öncesi yemi
 - ✓ Bio güvenlik ve sağlık ilacı 7.150 TL ve
 - ✓ 14. 170 TL'ye aşı satın alınmıştır (Veba, Gumbara).

Başlangıç yeminin 181.500 kg'ı; büyütme yeminin 364.360 kg'ı, start yeminin 111.240 kg'ı, yumurta öncesi yemi ve bio güvenlik sağlık ilacının tamamı kullanılmıştır.

- Civcivlerin ısıtma gideri için 5.175 TL ödenmiştir. Civcivlerin tamamı büyütme kümesine konulmuştur.
- 1 ile 20. hafta arası tavuk gübrelere satışından 1.435,00 gelir elde edilmiştir.
- Yumurta üretimi için;
 - ✓ Kg'ı 0,910 TL'den 1.500.000 kg pik yemi,
 - ✓ Kg'ı 0,900 TL'den 1.200.000 kg II. faz yemi,
 - ✓ Kg'ı 0,895 TL'den 950.000 kg çıkış yemi,
 - ✓ Kg'ı 0,906 TL'ye mal edilen 1.000.000 kg yumurta dönemi yemi rasyonu satın alınmıştır. Pik yeminin 1.484.000 kg'ı, II. faz yeminin 1.134.000 kg'ı, Yumurta Dönemi Rasyonunun 982.800 kg'ı ve çıkış yeminin 924.000 kg'ı kümeslerde kullanılmıştır.

Tablo 4.3: Yumurta Dönemi Yemi Rasyonu (Karışım)

Yumurta Dönemi Yemi Rasyonu			
Ürünün İsmi	Miktar (kg)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
Mısır	635.492	0,635	403.537,42
Fullfat	130.000	1,400	182.000,00
A.Küspesi	132.332	0,910	120.422,12
Mısır Gluten	33.210	2,040	67.748,40
Soya	30.000	1,435	43.050,00
Mermer Tozu	12.876	0,030	386,28
Tuz	3.171	0,165	523,22
Dcp-18	12.963	1,700	22.037,10
Saltech	2.000	4,500	9.000,00
101 Vitamin	2.000	7,800	15.600,00
Lysine	2.244	6,500	14.586,00
Bimos	1.000	9,000	9.000,00
Mycosorp	1.000	10,080	10.080,00
Sodyumbikarbonat	1.000	0,800	800,00
Salinamax	500	11,000	5.500,00
Methonin	212	10,800	2.289,60
TOPLAM	1.000.000	0,906	906.560,14

- Yumurtaların paketlenmesi için tanesi 0,145 TL'den 1.235.000 adet viol satın alınmış ve bunların 1.231.585 adedi yumurta toplama ve kolileme gider yerinde kullanılmıştır.
- Bu faaliyet döneminde ambardan istenilen ilk madde ve malzemeler hammadde ve istek fişinde görüldüğü gibidir;

Tablo 4.4: Hammadde ve Malzeme İstek Fişi

Gider Yeri	Sipariş No	Sipariş Fişi No	Açıklama	Miktar	Birim Fiyatı (TL)	Tutar (TL)
90	100	1	Haşerelerle mücadele ilacı	-	-	484,00
90	100	2	Dezenfektasyon	-	-	760,00
90	100	3	Temizlik Malzemesi	-	-	205,00
90	100	4	Civciv	110.000	2,20	242.000,00
90	100	5	Başlangıç Yemi	181.500	0,97	176.055,00
90	100	6	Büyütme Yemi	364.360	0,88	320.636,80
90	100	7	Start Yemi	111.240	0,86	95.666,40
90	100	8	Yumurta Öncesi Yemi	160.000	0,88	140.000,00
90	100	9	Aşı	-	-	14.170,00
90	100	10	Bio güvenlik ve sağ.	-	-	7.150,00
10	101	11	Haşerelerle mücadele ilacı	-	-	484,00
10	101	12	Dezenfektasyon	-	-	760,00
10	101	13	Temizlik Malzemesi	-	-	615,00
10	101	14	Pik Yemi	1.484.000	0,91	1.350.440,00
10	101	15	II. Faz Yemi	1.134.000	0,90	1.020.600,00
10	101	16	Yumurta Dönemi Rasyonu	982.800	0,906	890.416,80
10	101	17	Çıkış Yemi	924.000	0,895	826.980,00

- Bir yıllık faaliyet döneminde yumurtacı piliç yetiştirme, yumurta üretim ve yumurta toplama ve kolileme gider yerlerinde çalışanlara ödenen işçilik giderleri işçi çalışma kartında görüldüğü gibidir;

Tablo 4.5: İşçi Çalışma Kartı

İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI						
	Direkt İşçilikler					Endirekt İşçilikler
Yapılan İşler	Gider Yeri No	Sipariş No	Çalışma Süresi (DİS)*	Saat Ücreti (TL/saat)	Tutar (TL)	Tutar (TL)
Kümes Hazırlığı	90	100	47	5,10	-	240,00
Aşı İşçiliği	90	100	-	-	5.050,00	
Gaga Kesim İşçiliği	90	100	-	-	5.250,00	
Yetiştirme İşçiliği	90	100	960	5,10	4.896,00	
Bakım İşçiliği	10	101	2976	5,10	15.177,60	
Yumurta Top. ve Kol. İşç.	11	101	8640	5,10	44.064,00	
Bakım-Onarım İşçiliği	-	-	-	-	-	9.200,00

* Direkt işçilik saati uygulamaya konu olan işletmeden alınmıştır.

- Endirekt İşçilik

- ✓ Bakım-Onarım gideri için 9.200,00 TL'lik harcama yapılmış olup gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.6' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.6: Bakım-Onarım Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	D.İ.S	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	960	0,732	702,30
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y.	2.976	0,732	2.177,09
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	8.640	0,732	6.320,61
TOPLAM	12.576		9.200,00

- Dağıtım oranı: $9.200,00 / 12.576 = 0,732$ TL

- Diğer giderler,
 - ✓ Elektrik gideri için 33.083,00 TL'lik harcama yapılmış olup gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.7' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.7: Elektrik Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	KW/Saat	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	14.064	0,25	3.516,00
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y.	99.016	0,25	24.754,00
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	19.252	0,25	4.813,00
TOPLAM	132.332		33.083,00

- Dağıtım oranı: $33.083/132.332 = 0,25$ TL

- ✓ Su gideri için 48.508,00 TL'lik harcama yapılmış olup gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.8' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.8: Su Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	m ³	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	1.650	5,51	9.091,00
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y.	7.154	5,51	39.417,00
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	-	-	-
TOPLAM	8.804		48.508,00

- Dağıtım oranı: $48.508,00/8.804 = 5,51$ TL

- ✓ Isınma gideri için 5.170,00 TL'lik doğalgaz harcaması yapılmıştır. Gider yerlerine dağıtımı Tablo 4.9' de hesaplanmıştır.

Tablo 4.9: Isınma Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider Yerleri	m ³	Dağıtım Oranı (TL)	Toplam Tutar (TL)
90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme G.Y.	4.971	1,04	5.170,00
10 no.lu Yumurta Üretim E.Ü.G.Y.	-	-	-
11 no.lu Yumurta Toplama ve Kol. E.Ü.G.Y.	-	-	-
TOPLAM			5.170,00

- Dağıtım oranı: $5.170,00/4971 = 1,04$ TL

- ✓ Sigorta gideri için 2.370,00 TL'lik harcama yapılmış olup gider direkt olarak yansıtılmıştır.

- 1 no.lu yumurtacı piliç yetiştirme kümesi	850 TL
- 2 no.lu yumurta kümesi	920 TL
- Yumurta toplama ve kolileme ünitesi	600 TL

- Amortismanlar

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = \frac{\text{Varlığın Maliyet Bedeli}}{\text{Ekonomik Ömür}}$$

Amortismanla konu olan varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde piyasa uzmanlarından görüş alınarak belirlenmiştir.

Amortismanla Konu Olan Varlıklar	Maliyet Bedeli (TL)	Ekonomik Ömür (Yıl)	Amortisman Tutarı (TL)
1 no.lu yumurtacı piliç büyütme kümesi	57.800	10	5.780
2 no.lu yumurta kümesi	76.000	10	7.600
Yumurta toplama ve paketlenme ünitesi	6.000	5	1.200
Kümes demirbaşları (basınçlı su sistemi vb.)	3.000	5	600
Yumurta tavuğu amortismanı	1.006.300	2	503.150

Satış ve Diğer Yan Ürün Gelirleri

- Verim döneminden önceki haftada yumurtacı piliçlerden 2.600 tane kılavuz yumurta elde edilmiş ve adedi 80 kuruştan satılmıştır.
- 20 ile 80. hafta arası tavuk gübrelerinin satışından 4.305,00 gelir elde edilmiştir.
- 20 ile 80. haftalar arasında toplam 36.947.550 adet yumurta üretilmiştir. Üretilen yumurta ağırlıklarına göre sınıflandırılmıştır.

Tablo 4.10: Sınıflarına Göre Toplam Üretilen Yumurta Miktarları

Ağırlık Sınıfı	Ağırlık(gr)	Üretilen Miktar (Adet)
S – Küçük	$x \leq 52$	3.298.967
M – Orta	$53 \leq x \leq 62$	12.865.771
L – Büyük	$63 \leq x \leq 72$	11.616.866
XL - Çok Büyük	$73 \leq x$	9.160.983
Kırık	-	4.963
Toplam		36.947.550

- Üretilen yumurtaların tamamını periyodik olarak tedarikçisi olunan ihracattı firmaya satılmış olup ortalama birim fiyatı şu şekildedir;

Tablo 4.11: Yumurta Ortalama Birim Satış Fiyatının Hesaplanması

Yumurta Satışından Elde Edilen Toplam Gelir (TL)	5.733.563,55
Üretilen Toplam Yumurta Miktarı (Adet)	36.947.550
Yumurta Ortalama Birim Satış Fiyatı (TL)	0,155

- Yumurtalar 3'er aylık üretim dönemlerine göre gruplandırılmış olup miktarları ve ortalama birim fiyatları şu şekildedir (Birim fiyatlar Yum-bir'den alınmıştır);

Tablo 4.12: 0 ile 3. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı

	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
S	529.430	0,142	75.179,06
M	2.318.416	0,148	343.125,57
L	2.486.530	0,157	390.385,21
XL	1.817.630	0,162	294.456,06
Kırık	1.256	0,069	86,66
Toplam	7.153.262		1.103.232,56

Tablo 4.13: 3 ile 6. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı

	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
S	563.190	0,145	81.662,55
M	2.851.885	0,148	422.078,98
L	2.530.720	0,157	397.323,04
XL	2.027.645	0,164	332.533,78
Kırık	1.146	0,070	80,22
Toplam	7.974.586		1.233.678,57

Tablo 4.14: 6 ile 9. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı

	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
S	614.745	0,145	89.138,03
M	2.657.330	0,149	395.942,17
L	2.243.675	0,158	354.500,65
XL	1.980.670	0,165	326.810,55
Kırık	936	0,070	65,52
Toplam	7.497.356		1.166.456,92

Tablo 4.15: 9 ile 12. Ay Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı

	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
S	750.456	0,146	109.566,58
M	2.587.440	0,149	385.528,56
L	2.198.053	0,159	349.490,43
XL	1.745.565	0,165	288.018,23
Kırık	830	0,071	58,93
Toplam	7.282.344		1.132.662,72

Tablo 4.16: 12 ile 15. Aylar Arası Toplam Üretilen Yumurta Miktarı

	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Tutar (TL)
S	841.146	0,146	122.804,01
M	2.450.700	0,151	370.324,60
L	2.157.888	0,159	343.765,50
XL	1.589.473	0,165	260.582,60
Kırık	795	0,071	56,06
Toplam	7.040.002		1.097.532,77

- 80. hafta sonunda 2 no.lu yumurta kümesindeki 99.879 adet yumurta tavuğunun ekonomik ömürleri tamamlanmış olup beyaz et sektöründe faaliyet gösteren firmaya canlı ağırlığı 2 TL'den olmak üzere satılmıştır.

80. hafta sonunda ortalama yumurta tavuğu canlı ağırlığı = 1,69 kg

99.879 ad.×1,69 = 168.795,51 Yumurta tavuğu canlı toplam ağırlık

168.795,51 kg × 2 TL = 337.591,02 TL Tavukların satışından elde edilen gelir

- Yetiştirilmek üzere alınan civciv 110.000 adet olduğundan standartlara göre fire miktarının %10 olduğu sektörde işletme 80. hafta sonunda 99.879 adet fiili tavuk olması nedeniyle fire miktarını %10'un altına düşürmüştür.

4.7.3. Muhasebe Kayıtları

Yatırımı devam eden maddi duran varlığın gider kaydı

1	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	1.449,00	
	238.01. Yumurtacı Piliçler		
	238.01.01. Kümes Hazırlığı		
	150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		1.449,00
	150.10.01. Haşerelerle müc.	484	
	150.10.02. Dezenfektasyon	760	
	150.10.03. Temizlik mlz.	205	
	Kümeslerin hazırlığı için yapılan giderler		

Yatırımı devam eden canlı varlığa ait hammadde alımı muhasebe kaydı

2	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI</p> <p>150.01.Yetişmekte Olan Piliçler</p> <p>150.01.01. Cıvciv 242.000,00</p> <p>150.01.02. Başlangıç Yemi 179.450,00</p> <p>150.01.03. Büyütme Yemi 321.200,00</p> <p>150.01.04. Start Yemi 98.900,00</p> <p>150.01.05. Yumurta Öncesi Yemi 140.000,00</p> <p>150.01.06. Aşı 14.170,00</p> <p>150.01.07. Bio Güvenlik ve Sağ. 7.150,00</p> <p style="text-align: center;">320 SATICILAR</p> <p>İlk Mad. Mlz. Alımı (1-20. hafta)</p>	1.002.870,00	1.002.870,00
---	---	--------------	--------------

Yatırımı devam eden canlı varlığa ait DİMM muhasebe kaydı

3	<p>238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI</p> <p>238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler</p> <p>238.01.02. Cıvciv Maliyeti 242.000,00</p> <p>238.01.03. Yem Maliyeti 732.358,20</p> <p>238.01.04. Aşı Maliyeti 14.170,00</p> <p>238.01.05. Sağlık İlaçları M. 7.150,00</p> <p style="text-align: center;">150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI</p> <p>150.01. Yetişmekte Olan Yum. Piliçler</p> <p>150.01.01. Cıvciv 242.000,00</p> <p>150.01.02. Başlangıç Yemi 176.055,00</p> <p>150.01.03. Büyütme Yemi 320.636,80</p> <p>150.01.04. Start Yemi 95.666,40</p> <p>150.01.05. Yum. Ön. Yemi 140.000,00</p> <p>150.01.06. Aşı 14.170,00</p> <p>150.01.07. Bio Güv. ve Sağ. 7.150,00</p> <p>İlk Mad. ve Mlz. Kullanımı (1-20. hafta)</p>	995.678,20	995.678,20
---	---	------------	------------

Yatırımı devam eden canlı varlığa ait direkt işçilik muhasebe kaydı

4	<p>238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI</p> <p>238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler</p> <p>238.01.06. Aşı İşçiliği 5.050,00</p> <p>238.01.07. Gaga Kesim İşçiliği 5.250,00</p> <p>238.01.08. Yetiştirme işçiliği 4.896,00</p> <p style="text-align: right;">100 KASA } 360 ÖD. VER. VE FONLAR } 361 ÖD. SOS. GÜV. KES. }</p> <p>İlk 20 Haftalık işçilik ücretlerinin ödenmesi</p>	15.196,00	15.196,00
---	---	-----------	-----------

Yatırımı devam eden canlı varlığa ait G.Ü.G ilişkin muhasebe kaydı

5	<p>238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI</p> <p>238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler</p> <p>238.01.09. Elektrik 3.516,00</p> <p>238.01.10. Su 9.091,00</p> <p>238.01.11. Isınma 5.170,00</p> <p>238.01.12. Sigorta 850,00</p> <p>238.01.13. Kümes Amortismanı 5.780,00</p> <p>238.01.14. Kümes Demirbaş 200,00</p> <p style="text-align: center;">İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR</p> <p>G.Ü.G</p>	24.607,00	24.607,00
---	--	-----------	-----------

Yatırımı devam eden canlı varlığa ait indirekt işçilik muhasebe kaydı

6	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler 238.01.15. Kümes Hazırlığı 240,00 238.01.16. Bakım - Onarım 702,30 İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR Endirekt İşçilik	942,30	942,30
---	---	--------	--------

Kılavuz yumurtaların satışından elde edilen gelirin muhasebe kaydı

7	120 ALICILAR 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 238.01.17. Kılavuz yumurta Kılavuz yumurtalardan elde edilen gelir 2.600 adet×0,80 TL/adet = 2.080,00 TL	2.080,00	2.080,00
---	---	----------	----------

1 ile 20. hafta arası canlı varlıklara ait gübreden elde edilen gelirin muhasebe kaydı

8	120 ALICILAR 602 DİĞER GELİRLER Gübreden elde edilen gelir	1.435,00	1.435,00
---	--	----------	----------

31.12.20XX tarihinde kümes hayvanlarının maliyeti 1.035.292,50 TL olup gerçeğe uygun değerinin ise piyasa uzmanlarından alınan görüşler doğrultusunda 1.006.300 TL olduğu belirlenmiştir. Aradaki fark olan 29.492,50 TL 628 Canlı varlık değerlendirme azalışları hesabında kayıt altına alınmıştır.

238.01. Yumurtacı Piliçler	1.035.792,50
238.01.01. Kumes Hazırlığı	1.449,00
238.01.02. Cıvciv Maliyeti	242.000,00
238.01.03. Yem Maliyeti	732.358,20
238.01.04. Aşı Maliyeti	14.170,00
238.01.05. Sağlık İlaçları M.	7.150,00
238.01.06. Aşı İşçiliği	5.050,00
238.01.07. Gaga Kesim İşçiliği	5.250,00
238.01.08. Yetiştirme işçiliği	4.896,00
238.01.09. Elektrik	3.516,00
238.01.10. Su	9.091,00
238.01.11. Isınma	5.170,00
238.01.12. Sigorta	850,00
238.01.13. Kumes Amortismanı	5.780,00
238.01.14. Kumes Demirbaş	200,00
238.01.15. Kumes Hazırlığı	240,00
238.01.16. Bakım - Onarım	702,30
238.01.17. Kılavuz yumurta (-)	(2.080,00)

9	628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI	29.492,50	
	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		29.492,50
	Yeniden Değerleme Muhasebe Kaydı		

Yatırımı tamamlanan canlı varlıkların aktifleştirilmesi muhasebe kaydı

10	234 KANATLI HAYVANLAR 234.01. Yumurtacı Piliç	1.006.300,00	
	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT. 238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler		1.006.300,00
	Yarkaların Yumurtacı Piliç olması ile ilgili kayıt		

Yıl sonunda canlı varlıklara ait amortisman muhasebe kaydı

11	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 730.01. Yumurta Tavuğu Amortismanı	503.150,00	
	237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		503.150,00
	20X1 yılı Yumurta Tavuğu Amortismanı		

Canlı varlıklar için hammadde alımı muhasebe kaydı

12	150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI 150.02. Yumurtacı Piliçler	4.201.250,00	
	150.02.01. Pik Yemi 1.365.000,00		
	150.02.02. II. Faz Yemi 1.080.000,00		
	150.02.03. Yumurta Dön. Rasyonu 906.000,00		
	150.02.04. Çıkış Yemi 850.250,00		
	İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR		4.201.250,00
	İlk Mad. ve Mlz. alımı (20-80. hafta)		

20 ile 80. hafta arası canlı varlıklara ait DİMM muhasebe kaydı

13	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	4.088.436,80	
	150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI.		4.088.436,80
	150.02. Yumurtacı Piliçler		
	150.02.01. Pik Yemi	1.350.440,00	
	150.02.02. II. Faz Yemi	1.020.600,00	
	150.02.03. Yum. Dön. Ras.	890.416,80	
	150.02.04. Çıkış Yemi	826.980,00	
	İlk Mad. ve Mlz. Kullanımı (20-80. hafta)		

Yumurtaların paketlenmesi için viol alımı muhasebe kaydı

14	150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	179.075,00	
	150.03. Ambalaj Malzemesi		
	150.03.01. Viol		
	İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR		179.075,00
	Viol Alımı		
	1.235.000 adet×0,145 TL/adet = 179.075,00		

Yumurtaların paketlenmesi için viol kullanımı muhasebe kaydı

15	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	178.579,83	
	150 İLK MADDE VE MALZ. STOKLARI		178.579,83
	150.03. Ambalaj Malzemesi		
	150.03.01. Viol		
	Viol Kullanımı		
	1.231.585 adet×0,145 TL/adet = 178.579,83		

20 ile 80. hafta arası canlı varlıklara ait direkt işçilik muhasebe kaydı

16	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 720.01. Bakım İşçiliği 15.177,60 720.02. Yumurta Top. ve Kol. 44.064,00 100 KASA 360 ÖD. VER. VE FONLAR 361 ÖD. SOS. GÜV. KES. } Personel Ücretlerinin Ödenmesi	59.241,60	59.241,60
----	--	-----------	-----------

20 ile 80. hafta arası canlı varlıklara ait endirekt işçilik muhasebe kaydı

17	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01. Kümes Hazırlama 240,00 730.02. Bakım Onarın İşçiliği 8.497,70 İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR Endirekt İşçilik	8.737,70	8.737,70
----	--	----------	----------

20 ile 80. hafta arası canlı varlıklara ait G.Ü.G muhasebe kaydı

18	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.03. Haşerelerle Müc. İl. 484,00 730.04. Dezenfektasyon 760,00 730.05. Temizlik Mlz. 615,00 730.03. Elektrik 29.567,00 730.04. Su 39.417,00 730.05. Sigorta 1.520,00 730.06. Kümes Amortismanı 7.600,00 730.07. Yumurta Top. Kol. Amor. 1.200,00 730.08. Kümes Demirbaş 400,00 730.09. Yumurta Tav. Amortismanı 1.006.300,00 İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR G.Ü.G 20X2	1.087.863,00	1.087.863,00
----	--	--------------	--------------

20 ile 80. hafta arası canlı varlıklara ait gübreden elde edilen gelirin muhasebe kaydı

19	120 ALICILAR	4.305,00	
	602 DİĞER GELİRLER		4.305,00
	Gübreden elde edilen gelir		

20	151 YARI MAMÜLLER	5.422.858,93	
	711 DİR. İLK MAD. VE MLZ GİD. YANS.		4.088.436,80
	721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS.		59.241,60
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		1.275.180,53
	Yansıtma Hesapları		

Giderlerin kapatılması ile ilgili muhasebe kaydı

21	711 DİR. İLK MAD. VE MLZ GİD. YANS.	4.088.436,80	
	721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS.	59.241,60	
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.	1.275.180,53	
	710 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİD.		4.088.436,80
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		59.241,60
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.275.180,53
	Kapanış Kayıtları		

Yumurtanın yarı mamül olması ile ilgili muhasebe kaydı

22	152 MAMÜLLER 152.01. Yumurta	5.422.858,93	
	151 YARI MAMÜLLER		5.422.858,93
	Yumurtanın Mamül Kaydı		

Yumurtanın satışı ile ilgili muhasebe kaydı

23	120 ALICILAR	5.733.563,55	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		5.733.563,55
	600.01. Yumurta		
	600.01.01. S – Küçük	478.350,22	
	600.01.02. M – Orta	1.916.999,88	
	600.01.03. L – Büyük	1.835.464,83	
	600.01.04. XL - Çok Büyük	1.502.401,21	
	600.01.05. Kırık	347,41	
	Yumurta Satışı		

Yumurta satışı sonucunda yapılan maliyet kaydı

24	620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ 620.01. Yumurta	5.422.858,93	
	152 MAMÜLLER		5.422.858,93
	STMM		

Ekonomik ömrü tamamlanan tavukların satışı ile ilgili muhasebe kaydı

25	100 KASA	337.591,02	
	237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.006.300,00	
	649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KÂRLAR		337.591,02
	234 KANATLI HAYVANLAR		1.006.300,00
	234.01. Yumurtacı Piliç		
	Tavukların piliç sektörüne satışı		

4.7.4. Dönem Sonu İşlemleri

26	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	5.733.563,55	
	602 DİĞER GELİRLER	5.740,00	
	649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KÂRLAR	337.591,02	
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		6.046.894,57
	Gelir Hesaplarının Kapatılması		

27	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	5.422.858,93	
	620 SATILAN MAMÛL MALİYETİ		5.422.858,93
	620.01. Yumurta		
	Gider Hesaplarının Kapatılması		

28	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	654.035,64	
	692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		654.035,64

29	692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	654.035,64	
	590 DÖNEM NET KÂRI		654.035,64
	Dönem Net Kârının Hesaplanması		

Tablo 4.17: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurtacı Piliç Yetiştirme)

GİDER YERLERİ	Dağıtım Ölçüsü	Yatırım Gider Yeri	Toplam (TL)
		90-Yumurtacı Piliç Yetiştirme	
GİDER TÜRLERİ			
DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİD.	Direkt	995.678,20	995.678,20
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	Direkt	15.196,00	15.196,00
DİREKT GİDERLER TOPLAMI		1.010.874,20	1.010.874,20
Genel Üretim Giderleri			
- Endirekt Malzeme			
- Haşerelerle Mücadele İlacı	m ²	484,00	484,00
- Dezenfektasyon	m ²	760,00	760,00
- Viol	Yum.Üretim Mik.	-	
- Temizlik Mlz.	Direkt	205,00	205,00
- Endirekt İşçilik			
- Kümes Hazırlama	Direkt	240,00	240,00
- Bakım-Onarım İşçiliği	D.İ.S	702,30	702,30
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz.			
- Elektrik	Kw/Saat	3.516,00	3.516,00
- Su	m ³	9.091,00	9.091,00
- Isınma Gideri	m ³	5.170,00	5.170,00
- Çeşitli Giderler			
- Sigorta	Direkt	850,00	850,00
- Amortisman ve Tükenme Payları			
- Kümes Amortismanı	Direkt	5.780,00	5.780,00
- Yumurta Toplama ve Koli.	Eşit	-	
- Kümes Demirbaş	Eşit	200,00	200,00
- Yumurta Tavuğu Amortismanı	Direkt	-	
GENEL ÜRETİM GİDERİ TOPLAMI		26.998,30	26.998,30
TOPLAM MALİYET		1.037.872,50	1.037.872,50

Tablo 4.18: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurta Üretim)

GİDER YERLERİ	Dağıtım Ölçüsü	Esas Üretim Gider Yeri		Toplam (TL)
		10 no.lu Yumurta Üretim	11 no.lu Yumurta Top. ve Koli.	
		101	101	
GİDER TÜRLERİ				
DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİD.	Direkt	4.088.436,80	-	4.088.436,80
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	Direkt	15.177,60	44.064,00	59.241,60
DİREKT GİDERLER TOPLAMI		4.103.614,40	44.064,00	4.147.678,40
Genel Üretim Giderleri				
- Endirekt Malzeme				
- Haşerelerle Mücadele İlacı	m ²	484,00	-	484,00
- Dezenfektasyon	m ²	760,00	-	760,00
- Viol	Yum.Üretim Mik.	-	178.579,83	178.579,83
- Temizlik Mlz.	Direkt	615,00	-	615,00
- Endirekt İşçilik				
- Kümes Hazırlama	Direkt	240,00	-	240,00
- Bakım-Onarım İşçiliği	D.İ.S	2.177,09	6.320,61	8.497,70
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz.				
- Elektrik	Kw/Saat	24.754,00	4.813,00	29.567,00
- Su	m ³	39.417,00	-	39.417,00
- Isınma Gideri	m ³	-	-	-
- Çeşitli Giderler				
- Sigorta	Direkt	920,00	600,00	1.520,00
- Amortisman ve Tükenme Payları				
- Kümes Amortismanı	Direkt	7.600,00	-	7.600,00
- Yumurta Toplama ve Koli.	Eşit	-	1.200,00	1.200,00
- Kümes Demirbaş	Eşit	200,00	200,00	400,00
- Yumurta Tavuğu Amortismanı	Direkt	1.006.300,00	-	1.006.300,00
GENEL ÜRETİM GİDERİ TOPLAMI		1.083.467,09	191.713,44	1.275.180,53
TOPLAM MALİYET		5.187.081,49	235.777,44	5.422.858,93

Tablo 4.19: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurtacı Piliç Yetiştirme)

SİPARİŞ MALİYET KARTI				
Sipariş No: 100				
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri			90 no.lu Yumurtacı Piliç Yetiştirme Gider Yeri	Toplam (TL)
Tarih	İstek Fişi No	Malzeme Adı		
	4	Civciv	242.000,00	242.000,00
1-8 Hafta	5	Başlangıç Yemi	176.055,00	176.055,00
9-16. Hafta	6	Büyütme Yemi	320.636,80	320.636,80
17-18. Hafta	7	Start Yemi	95.666,40	95.666,40
19-20. Hafta	8	Yumurta Öncesi Yemi	140.000,00	140.000,00
	9	Aşı	14.170,00	14.170,00
	10	Bio Güvenlik ve Sağlık Gid.	7.150,00	7.150,00
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Toplamı			995.678,20	995.678,20
Direkt İşçilik Giderleri				
Tarih	Yapılan İşler	İşlem Süresi (Saat)		
1-20 Hafta	Yetiştirme İşçiliği	960	4.896,00	4.896,00
	Aşı İşçiliği	-	5.050,00	5.050,00
	Gaga Kesim İşçiliği	-	5.250,00	5.250,00
Direkt İşçilik Giderleri Toplamı			15.196,00	15.196,00
Genel Üretim Giderleri Toplamı			26.998,30	26.998,30
Bu Grupta Üretilen Yumurta tavuklarının Toplam yetiştirme Maliyeti				1.037.872,50
Verim Dönemi Öncesi Elde Edilen Kılavuz Yumurta Geliri				2.080,00
Bu Grupta Üretilen Yumurta tavuklarının Toplam yetiştirme Maliyeti(Net)				1.035.792,50
Bu Grupta üretilen Yumurta Tavuğu Adedi				101.016
Bu Grupta Üretilen Bir adet Yumurta Tavuğunun Maliyeti				10,25

Tablo 4.20: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurta Üretim)

SİPARİŞ MALİYET KARTI					
Sipariş No: 101					
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri			Esas Üretim Gider Yerleri		Toplam (TL)
			10 no.lu Yumurta Üretim	11 no.lu Yumurta Toplama ve Kolileme	
Dönem	İstek Fişi No	Malzeme Adı			
20-40. Hafta	14	Pik Yemi	1.350.440,00	-	1.350.440,00
41-55. Hafta	15	II. Faz Yemi	1.020.600,00	-	1.020.600,00
56-69. Hafta	16	Yum. Dön. Ras.	890.416,80	-	890.416,80
70-80. Hafta	17	Çıkış Yemi	826.980,00	-	826.980,00
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Toplamı			4.088.436,80		4.088.436,80
Direkt İşçilik Giderleri					
Tarih	Yapılan İşler	İşlem Süresi (Saat)			
(20-80) 60 hafta	Bakım İşçiliği	2976	15.177,60	-	15.177,60
(20-80) 60 hafta	Yum. Top. Pak.	8640	-	44.064,00	44.064,00
Direkt İşçilik Giderleri Toplamı			15.177,60	44.064,00	59.241,60
Genel Üretim Giderleri Toplamı			925.067,09	191.513,44	1.116.580,53
Bu Partide Üretilen Yumurtaların Toplam Maliyeti					5.264.258,93
Bu Partide üretilen Yumurta Miktarı					36.947.550
Bu Partide Üretilen Bir adet Yumurta Maliyeti					0,142

SONUÇ

Tarım sektörü dünya üzerinde yaşayan yaklaşık 7 Milyar insanın gıda ihtiyacını karşılaması ve sanayi, ticaret, hizmet gibi diğer birçok sektöre de girdi sağlaması açısından büyük önem arz etmektedir. Türkiye nüfusunun önemli bir kısmı tarım sektöründe çalışmakla birlikte sektörün milli gelir içindeki payı azımsanmayacak derecededir. Sanayileşme ve ekonomik gelişmeyle paralel olarak hayvansal ürünlere olan talepte doğru orantılı olarak artmaktadır. Buna bağlı olarak hayvancılığın bir kolu olan yumurta ve piliç sektörünün önemi giderek daha da artmaktadır.

Ülkemizde uzun yıllardır geleneksel yöntemlerle küçük aile işletmelerinde yapılan faaliyetler son yıllarda yaşanan teknolojideki gelişmelerle birlikte daha modern bir yapıya dönüşmüş, devletin tarım sektörüne verdiği teşviklerle birlikte büyük sermayeli şirketlerin sayısında artış görülmüştür. Şirketlerin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermesinden dolayı her ülkenin kendine has muhasebe mevzuatının bulunmasından dolayı bu mevzuatlarının bilinmesinin gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu durum sermayeyi elinde bulunduran ülkeleri harekete geçirerek ortak bir muhasebe dili oluşturma çalışmalarını yürütmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gibi çeşitli kurulların kurulmasını sağlamıştır. Söz konusu kurulların çalışmaları neticesinde Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlanmıştır. Birçok ülke, ülkelerin muhasebe sistemleri arasındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla söz konusu bu standartları kendi dillerine çevirerek uygulamaya koymuşlardır.

Türkiye’de muhasebe standartların oluşturulmasına yönelik çalışmalar incelendiğinde, bu çalışmaların tarihsel süreç içinde çeşitli kuruluşlar tarafından üstlenildiği görülmektedir. TMSK ve TMSK standartların hazırlanmasında görev alan iki önemli kuruluştur. TMSK tarafından başlatılan çalışmalar TMSK tarafından devam ettirilmiş ve TMSK’nın yayımladığı muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlar Türkiye Muhasebe Standartları Setini oluşturmuştur. TMSK tarafından yapılan çalışmalar kapsamında Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 13.01.2011 tarihinde kabulüyle 2013 yılından itibaren muhasebe standartlarının uygulanması yasal zorunluluk haline gelmiştir. Söz konusu standartlardan 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin canlı varlıkları ilk kayda alınması, canlı varlıkların değerlendirilmesi, canlı varlıklarda amortisman gibi konularda önemli düzenlemelere yer vermektedir.

TMS 41, canlı varlıkların mali tablolara yansıtılmasında, gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi ve tarımsal ürünler için de hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi benimsemektedir. TMS 41'e göre; canlı varlıkları aktife girdikleri andan itibaren gerçeğe uygun değerleri ile mali tablolara yansıtılmasını öngörmektedir. Ayrıca canlı varlıkların fiziki durumları ile piyasa fiyatı değişiminden kaynaklanan gerçeğe uygun değerlerindeki artış veya azalışın gelir tablosuna kâr veya zarar olarak yansıtılması gerekmektedir. Değişimden doğan kâr veya zararın hesap planında açılacak ayrı hesaplarda izlenmesi ve sunulması gerekmektedir.

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun fiyatı belirlenirken mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın var olması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmekle beraber aktif bir piyasanın olmaması halinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsallerinin gerçeğe uygun değer olarak alınabileceğine ikinci bölümde yer verilmiştir.

Önceleri daha çok ailelerin kendi yumurta ihtiyaçlarını karşılamak üzere beslediği kümeslerin yerini ekonomik amaçlı büyük kapasiteli işletmelerin kurulmasıyla tavukçuluk ve yumurtacılık sektöründe hiçbir hayvancılık kolunun gelişmediği kadar hızlı gelişmeler meydana gelmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler neticesinde işletmelerde rekabet üstünlüğü önem kazanmıştır. Rekabet ise işletmeleri hem kaliteli, hem daha ucuz maliyetli üretime yöneltmiştir. Ayrıca tavukçuluk işletmelerinin bu kadar hızlı gelişmesinde geniş tarım alanlarına gerek duyulmaması, dış koşullardan fazla etkilenmemesi, her türlü otomasyon ve mekanizasyona uygun olması etkili olmuştur. Son yıllarda yumurta ve piliç eti gibi ürünlerin insan beslenmesindeki öneminin keşfedilmesi ve diğer hayvansal ürünlere göre fiyatının uygun olması nedeniyle bu sektöre olan ilgiyi artırmıştır.

Uygulama kısmında verilen yumurtacılık işletmesi örneği ile ilk yirmi haftalık süreçte oluşan tüm maliyetler yeni hesap planı taslağına dayandırılarak “238 Canlı Varlık Yatırımları” hesabında muhasebeleştirildikten sonra yumurta üretecek döneme geldiklerinde yarkalar “234 Kanatlı Hayvanlar” hesabında muhasebeleştirilmiştir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan varlıkların değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen artışın “605 Canlı Varlık Değerleme Artışları” hesabında azalışların ise “628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları” hesabında muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Hazırlanan maliyet tabloları ile yumurtacı tavuk yetiştirme maliyeti ve yumurta üretim maliyetleri sipariş kartları ile de yumurtacı tavuk yetiştirme birim maliyeti ve yumurta birim maliyeti hesaplanmıştır.

Tarım muhasebesi üzerine geçmişte çok fazla çalışma yapılmamış olmasına rağmen son yıllarda tarım muhasebesi ile ilgili çalışmaların sayılarının giderek arttığı görülmüştür. Yapılan çalışmalar incelendiğinde daha çok büyükbaş hayvancılık işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Hayvansal üretimin bir dalı olan yumurta üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üzerine yapılmış olan bu çalışma tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi alanına katkı sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Sonuç olarak, canlı varlıklar biyolojik özelliklerinden dolayı doğma, büyüme, olgunlaşma gibi bir takım evrelerden geçmektedirler. Bu değişimler neticesinde canlı varlıkların TMS 41’e göre değerlendirilmesi yapılarak mali tabloların güvenilirliği artırılmış olur.

KAYNAKÇA

Ağca, A. ve Sağlam, N. (2008). *TMS-41 Tarımsal Faaliyetler, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları 993-1022.

Akbay R., Yalçın S., Ceylan N., Orhan E. (2000). *Türkiye Tavukçuluğunda Gelişmeler ve Hedefler*. Ankara: Milli Kütüphane Yayınları. 795-810.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D. U., Acar, V. (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Akgün, İ. A. (2009). *Finansal Raporlamada Kullanılan Değerleme Ölçülerinde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti*. Sosyal Bilimler Dergisi, 2, 229-253.

Akkaya C. A. ve İşgüzar E. (2006). *Isparta İli merkez İlçesindeki Tavukçuluk İşletmelerinin Yapısal ve Donanımsal Yönden İncelenmesi*. Süleyman Demirel üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, 10, 188-202.

Antepli A. (2014). *TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Hayvancılık İşletmesi Uygulaması*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Arzova, B. ve Poroy Arsoy, A. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi*. Vergi Sorunları Dergisi, 216, 138-149.

Aydemir, C. ve Pıçak, M. (2008). *Ekonomik Gelişme Sürecinde Tarım-Sanayi İlişkilerinin Sektörler Arası Bütünleşmeye Etkisi*. D.Ü. Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 10, 129-147.

Babacan S. (2006). *AB Sürecinde Türkiye Hayvancılık Sektörünün Avantaj ve Dezavantajları*, İzmir Ticaret Odası, Dış Ekonomik İlişkiler Müdürlüğü, 1-11.

Çakı Ş. S. (2007). *Tavukçuluk Sektörünün Türk Ekonomisindeki Yeri ve Durumu*. Ege Akademik Bakış Dergisi, 1, 153-189.

Çetin, B. (1999). *Gıda Sanayisi Ekonomisi ve İşletmeciliği*. Bursa: Nobel Yayıncılık.

Çetin, B. (2010). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Dora Yayınları.

Çetin, B. ve Tipi, T. (2011). *Tarım Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Demirkol, F. Ö. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Demirkol, F. Ö. (2008), Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*,1(2), 113-124.

Deran, A. (2005), *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Deran, A. (2007). *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Doğan, A. (2009). *Ekonomik Gelişme Sürecine Tarımın Katkısı: Türkiye Örneği*. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(17), 365-392.

Doğan, H. (1975). *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*, Adana: Kent Matbaası.

Duman, H., Özpeynirci, R., İçerli, M. Y. (2012), *Agricultural Activities-TAS 41: Turkey Example*, *Interneional Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol.2, No.9, 158-179.

Eleroğlu, H., Yıldırım, A., Toker, T. (2004). *Sivas İlinde Tavukçuluğun Durumu*. Isparta: 4. Ulusal Zootekni Bilim Kongresi Cilt 1: 343-347.

Emsan H. (1992). *Hayvan Yetiştirme İlkeleri*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 720.

Erkuş, A., Bülbül, M., Kıral, T., Açıl, A.F. ve Demirci, R. (1995). *Tarım Ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Eğitim, Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları, Yayın No: 5.

Felega, L., Felega N., Railleanu V. (2012). *Theoretical Considerations About Implementation Of IAS 41 In Romania*. Theoretical and Applied Economics, Volume XIX, No: 2(567), p34.

Gökgöz, A. (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Gülbuçuk, B. (2005). *Kırsal Kalkınma*. Ankara: Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.

İnan, İ. H. (2006). *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*. Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Yayınları

Kayapınar, A. (2007). *Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi*. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kıllı, M. (2014). *Tarım İşletmelerinde Tarımsal Faaliyet Standardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplaması: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Koçak, Ç. (2005). *Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği*. Türkiye Ziraat Mühendisliği, VI. Teknik Kongresi

Örücü E. ve Kanbir H. (2005). *Yumurta Pazarındaki Sorunlara Pazarlama Anlayışı Perspektifinden Bir Bakış Ve Çözüm Önerisi*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13, 145-164

Özkan, Azzem (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi.

Özulucan, A. ve Deran, A. (2008), *41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, 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, 1-22.

Pamukçu, Fatma (2011). *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi*. Mali Çözüm Dergisi, 103, 79-95

Rehber, E. ve Çetin, B. (1998), *Tarım Ekonomisi*, Bursa: Vipaş Yayıncılık.

Sönmez, F. (2004). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)*. İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 69, 143-163.

Sönmez, F. (2005). *Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 28, 125-140.

Şenköylü, N. (1991). *Modern Tavuk Üretimi*. Tekirdağ: Çiftlik Yayıncılık

Şenyurt, H. ve Emeksiz F. (1995). *Türkiye'nin Tarım Ürünleri Dış Ticaret Yapısı ve Gelişimi*, Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 126-152.

TMSK (2010). *Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)*, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS41.pdf adresinden erişildi.

Tokay, S. H. ve Deran, A. (2006). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I*. Yaklaşım Dergisi, 157, 16-19.

Tufan, A. (1997). *Türkiye Ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 1487.

Tuğay, O. (2013). *Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi*. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8, 148-165.

Tunçez, H. A. (2011). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması*, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, 2, 69-84.

Uçum, İ. (2009). *Ekonomik Göstergelerle Türkiye'de Tarım*. Ankara: Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 176.

Yavuz, A. (2005). *Türkiye'de Tarım*. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı

Yazan, Ö. (2010). *Canlı Varlıkların TMS-41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.

Yetişir, R. (2007). *Yumurta Tavukçuluğu: Mevcut sorunlar ve çözüm önerileri*. Konya Ticaret Borsası Dergisi, 24, 52-57

Yürür, N. (1995). *Tarla Tarımı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1357, AÖF Yayın No: 724.

İNTERNET KAYNAKLARI

URL-1 <http://tarim.gov.tr/HAYGEM/BelgelerHayvanc%4%B1%C4B1k/Kanatl.pdf> Erişim tarihi: 17.10.2014

URL-2 http://besd-bir.org/assets/documents/tyrkiye_kanatl_eti_yretimi.pdf Erişim tarihi: 07.10.2014

URL-3 <http://tuikapp.tuik.gov.tr/medas/?kn=80&locale=tr> Erişim tarihi: 13.06.2014

URL-4 <http://www.yum-bir.org/UserFiles/File/yumurta-verileri2013.pdf> Erişim tarihi: 16.10.2014

URL-5 <http://tarimsalpazarlama.com/makale.php?id=25069> Erişim tarihi: 25.08.2014

URL-6 http://www.tarimsal.com/makaleler/tavukculuk_sektoru.htm Erişim tarihi: 11.10.2014

EKLER

Ek 1: Vücut Ağırlığı ve Besleme Programı (Yetiştirme Dönemi)

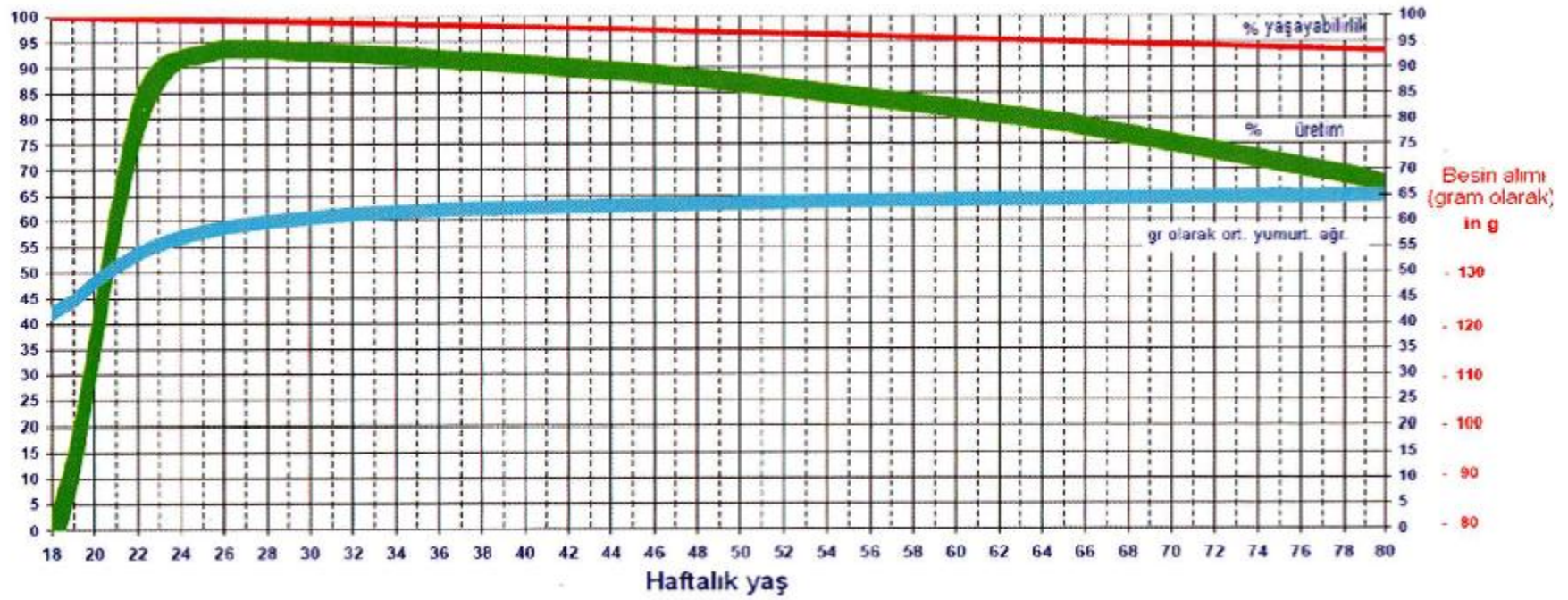
Hafta olarak yaş	Gün olarak yaş	Yem Tipi	Hayvan başına yem tüketimi		Hafta sonunda vücut ağırlığı (g)
			Gün (g)	Kümülatif (kg)	
1	0-7	Başlangıç	7	0	60
2	8-14	Başlangıç	13	0,1	110
3	15-21	Başlangıç	21	0,3	180
4	22-28	Büyütme	32	0,5	260
5	29-35	Büyütme	37	0,8	340
6	36-42	Büyütme	41	1,1	430
7	43-49	Büyütme	44	1,4	520
8	50-56	Büyütme	46	1,7	620
9	57-63	Büyütme	48	2	720
10	64-70	Geliştirme	50	2,4	810
11	71-77	Geliştirme	52	2,7	900
12	78-84	Geliştirme	54	3,1	980
13	85-91	Geliştirme	56	3,5	1050
14	92-98	Geliştirme	58	3,9	1110
15	99-105	Geliştirme	61	4,3	1160
16	106-112	Geliştirme	65	4,8	1210
17	113-119	Yumurtacı	71	5,3	1250
18	120-126	Yumurtacı	79	5,8	1290

Ek 2 : Yumurtlama Dönemi Ortalama Üretim Verileri

Hafta yaşı	Verim	Yum. ağırlığı (g)	Yumurta kütlesi (g/gün)	Günlük yem tüketimi (g)	Kümülatif Yumurta Sayısı	Kümülatif Yumurta Ağırlığı (kg)	Kümülatif yem tüketimi	Canlı Ağırlık (gr)
19	38	43,7	17	80			1,1	1290
20	40	46,5	18,6	85	3	0,1	1,7	1310
21	64	49,5	31,7	92	8	0,4	2,3	1330
22	81	51,7	41,9	95	13	0,7	3	1380
23	88	53,7	47,3	98	19	1	3,7	1420
24	92	54,6	50,2	100	26	1,3	4,4	1450
25	93	56,1	52,2	101	32	1,7	5,1	1470
26	94	57,2	53,8	103	39	2,1	5,8	1490
27	95	58,5	55,6	104	45	2,5	6,5	1510
28	96	59	56,6	105	52	2,9	7,2	1520
29	96	59,9	57,1	106	59	3,2	8	1530
30	96	59,5	57,5	107	65	3,6	8,7	1540
31	96	60,3	57,9	107	72	4	9,5	1550
32	95	60,6	57,6	107	79	4,4	10,2	1560
33	95	60,8	57,8	107	85	4,8	11	1565
34	95	61	58	108	92	5,2	11,7	1570
35	95	61,1	58	108	98	5,6	12,4	1570
36	94	61,2	57,5	108	105	6	13,2	1580
37	94	61,4	57,7	108	111	6,4	13,9	1580
38	94	61,5	57,8	108	118	6,8	14,7	1580
39	94	61,6	57,9	109	124	7,2	15,4	1590
40	94	61,7	58	109	131	7,6	16,2	1600
41	93	61,8	57,5	109	137	8	16,9	1600
42	93	62	57,7	109	143	8,4	17,7	1600
43	93	62,2	57,8	109	150	8,8	18,4	1600
44	93	62,4	57,9	109	156	9,2	19,2	1600
45	93	62,6	57,4	109	162	9,6	19,9	1600
46	92	62,7	57,7	109	169	10	20,7	1600
47	92	62,8	57,8	109	175	10,4	21,4	1600
48	92	62,9	57,9	109	181	10,8	22,2	1610
49	91	63,1	57,4	109	188	11,2	22,9	1610
50	91	63,2	57,5	110	194	11,6	23,6	1610
51	91	63,3	57,6	110	200	12	24,4	1610
52	90	63,4	57,1	110	206	12,4	25,1	1610
53	90	63,5	57,2	110	212	12,8	25,9	1610
54	90	63,5	57,2	110	218	13,1	26,6	1620
55	89	63,6	56,6	110	224	13,5	27,4	1620

Hafta yaşı	Verim	Yum. ağırlığı (g)	Yumurta kütlesi (g/gün)	Günlük yem tüketimi (g)	Kümülatif Yumurta Sayısı	Kümülatif Yumurta Ağırlığı (kg)	Kümülatif yem tüketimi	Canlı Ağırlık (gr)
56	89	63,6	56,6	110	230	13,9	28,1	1620
57	88	63,7	56,6	110	236	14,3	28,9	1620
58	88	63,7	56,1	110	242	14,7	29,6	1630
59	87	63,8	56,1	110	248	15	30,4	1630
60	87	63,8	55,4	110	254	15,4	31,1	1630
61	86	63,9	55,5	110	260	15,8	31,9	1630
62	86	63,9	54,9	110	266	16,2	32,6	1640
63	85	64	55	110	271	16,5	33,4	1640
64	85	64	54,3	110	277	16,9	34,1	1640
65	84	64,1	54,4	111	283	17,3	34,8	1640
66	84	64,1	53,8	111	289	17,6	35,6	1650
67	83	64,1	54,8	111	294	18	36,3	1650
68	82	64,2	53,2	111	300	18,3	37	1650
69	82	64,2	52,6	111	305	18,7	37,8	1650
70	81	64,3	52,6	111	310	19	38,5	1660
71	81	64,3	52	111	316	19,4	39,3	1660
72	80	64,4	52,1	111	321	19,7	40	1660
73	80	64,4	51,4	111	327	20,1	40,8	1660
74	79	64,5	51,5	111	332	20,4	41,5	1670
75	79	64,5	50,9	111	337	20,8	42,2	1670
76	78	64,6	51	111	342	21,1	43	1670
77	77	64,6	50,3	111	348	21,4	43,7	1670
78	77	64,7	49,7	111	353	21,8	44,5	1680
79	76	64,8	49,7	111	358	22,1	45,2	1680
80	76	64,9	49,2	111	363	22,4	45,9	1685
81	75	64,9	49,2	111	368	22,7	46,7	1690
82	75	65	48,7	111	373	23,1	47,4	1690
83	74	65,1	48,7	111	378	23,4	48,2	1695
84	74	65,2	48,1	111	383	23,7	48,9	1695
85	73	65,2	48,2	111	387	24	49,6	1700
86	72	65,3	47,6	111	392	24,3	50,4	1705
87	72	65,4	46,9	111	397	24,6	51,1	1710
88	71	65,5	47	111	402	24,9	51,8	1710
89	71	65,6	46,4	111	406	25,2	52,6	1720
90	70	65,7	46,5	111	411	25,5	53,3	1720

Ek 3: Haftalara göre Üretim ve Yaşayabilirlik Yüzdeleri



ÖZGEÇMİŞ

Kimlik Bilgileri

Adı Soyadı : Nuri GÜLTEKİN

Doğum Yeri : Konya

Doğum Yılı : 1989

Eğitim Durumu (Okul Adı ve Mezuniyet Yılı)

Lise : Muhittin Güzelkılınç Lisesi - 2006

Lisans : Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi - İ.İ.B.F - İşletme- 2012

Yüksek Lisans : Aksaray Üniversitesi - S.B.E - İşletme - 2014

Haberleşme Bilgileri

Adres : Rauf Denктаş Cad. Kardelen Sit. A Blok No: 48/12 Konya

Telefon : 0506 613 64 16

E-Posta : nuri.gultekin@hotmail.com