

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ
SEKTÖRÜNDE UMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER
ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE VE RAPORLAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Hasiba FOWZİ

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

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Nevran KARACA

EKİM-2022

Hasiba Fowzi tarafından hazırlanan “Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Sektöründe UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Muhasebe Ve Raporlama” başlıklı bu tez, 03/10/2022 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Nevran Karaca

Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Doç. Dr. Nevran Karaca

Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Şule Yıldız

Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Nermin Akyel

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	Hasiba FOWZI
Öğrenci Numarası	:	Y189004027
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	KANATLI HAYVAN YETİŞTİRİCİLİĞİ SEKTÖRÜNDE UMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE VE RAPORLAMA
Benzerlik Oranı	:	%15
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim. 23/09/2022 İmza Öğrenci		
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbttez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. 23/09/2022 İmza Danışman		
Uygundur Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Nevran KARACA Tarih: 23/09/2022 İmza:		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR		Enstitü Birim Sorumlusu Onayı
EYK Tarih ve No: / / 20.... -		

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitim süresince bana zihniyet vererek rehberlik yapan, değerli bilgi, birikim ve tecrübelerinden istifade etmekte destekçi olan, ihtiyaç duyduğum her aşamada kıymetli zamanlarını ayırıp sabırla yönlendiren ve yardım sağlayan, meslek hayatımda bana örnek teşkil ederek önderlik yapan saygı değer danışman hocam Doç. Dr. Nevran KARACA'ya en içten minnettarlığımı sunuyorum. Ayrıca ömür boyu destekçim, hayattaki sevincim, her bir mücadelede dayanağım, yüksek lisans eğitim yıllarımda maddi ve manevi yardımlarıyla her zaman arkamda olduklarını bildiğim aziz ailem; babam Nadir Şah FOWZİ, annem Rana FOWZİ, canım kardeşlerime, destekleriyle dünyanın her bir yanından gelen binlerce yabancı uyruklu talebelere misafir öğrenci ünvanı tanıyarak eğitim, sosyal ve kültürel hizmetler sunan başta Türkiye Cumhuriyet'i olmak suretiyle tüm Türk halkına teşekkür ederim.

Hasiba FOWZİ

05/12/2022

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
TABLO LİSTESİ.....	iv
ŞEKİL LİSTESİ.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: TARIMSAL FAALİYETLER VE HAYVANSAL ÜRETİM.....	5
1.1. Bitkisel Üretim	5
1.2. Hayvansal Üretim.....	5
1.2.1. Büyükbaş Hayvan Üretimi	6
1.2.2. Küçükbaş Hayvan Üretimi	7
1.2.3. Kanatlı Hayvan Üretimi.....	8
1.2.4. Su Ürünleri.....	9
1.3. Kümes Hayvanları Üretimi.....	9
1.3.1. Ülkelere Göre Kanatlı Hayvan Üretim ve Tüketim Hacmi	11
1.3.2. Türkiye’de Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliğinin Gelişimi	12
BÖLÜM 2: UMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARTININ İNCELENMESİ	14
2.1. Standartın Amacı	15
2.2. Standartın Kapsamı.....	15
2.3. Standartta Yer Alan Tanımlar.....	16
2.4. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi.....	19
2.5. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespiti.....	21
2.6. Sonraki Dönemlerde Ölçüm	27
2.7. Devlet Teşvikleri	28
BÖLÜM 3: BILDIRCIN ET VE YUMURTA ÜRETİMİ YAPAN BİR İŞLETMEDE UMS 41 ÇERÇEVESİNDE BİR UYGULAMA	32
3.1. Bildircin Hakkında Genel Bilgiler.....	32
3.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Bildircin Yetiştiriciliği	34
3.1.2. Bildircinlerin Yaşam Döngüsü	35

3.1.3. Bildircin Yemi	36
3.2. UMS 41 Standardı Kapsamında Bir Uygulama.....	36
3.2.1. İşletmenin Tanıtımı.....	36
3.2.2. Üretim Süreci.....	37
3.2.3. Üretimde Kullanılan Kaynaklar.....	38
3.2.4. Mamullerin Maliyetinin Hesaplanması	42
3.2.5. Ortak Tüketilen Kaynakların Tespiti ve Gider Yerlerine Dağıtımı.....	42
3.2.6. YGY'lerinin Maliyetinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı	48
3.2.7. Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetlerinin Tespiti	54
3.2.8. Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi	60
3.3. Uygulama Verileri Doğrultusunda UMS 41 Kapsamında Yapılması Gereken Kayıtlar.....	62
SONUÇ.....	67
KAYNAKÇA	70
ÖZGEÇMİŞ.....	74

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
EÜGY	: Esas Üretim Gider Yeri
FAO	: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü
GSH	: Gayrisafı Milli Hâsıla
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
WFP	: Dünya Gıda Programı
Vb.	: Ve benzeri
YGY	: Yardımcı Gider Yeri
Y.O.	: Yükleme Oranı

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Bıldırcın Sınıflandırması.....	33
Tablo 2: Türkiye Bıldırcın Üretim Verileri (bin adet).....	35
Tablo 3: Esas Üretim Gider Yerleri ve Yardımcı Gider Yerleri	38
Tablo 4: Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri	39
Tablo 5: Maddi Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları.....	40
Tablo 6: 2021 Yılı Değişken Maliyet Kalem ve Tutarları	41
Tablo 7: Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları ve Miktarları (2021 yılı).....	41
Tablo 8: Elektrik Giderinin Dağıtımı	43
Tablo 9: Su Giderinin Dağıtımı.....	43
Tablo 10: Altlık Giderinin Dağıtımı.....	44
Tablo 11: Yemekhane YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri.....	49
Tablo 12: Isıtma ve Havalandırma YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri	50
Tablo 13: Aşı ve Dezenfektasyon YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri.....	51
Tablo 14: Bakım ve Onarım YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri	52
Tablo 15: Tesis Yönetimi YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri	53
Tablo 16: EÜGY’lerin YGY’lerden Aldıkları Paylar	54
Tablo 17: Kuluçkalama EÜGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri	55
Tablo 18: Yetiştirme EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri	56
Tablo 19: Kesimhane EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri	57
Tablo 20: Paketleme EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri.....	58
Tablo 21: Yumurta EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri.....	59
Tablo 22: Damızlık Üretimi İle İlgili Maliyetler.....	61
Tablo 23: Et Üretimi İle İlgili Maliyet Kalemleri	62

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Etlik ve Yumurtalık Bıldırcın Üretim Süreci	37
--	----



Tezin Başlığı: Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği Sektöründe UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Muhasebe Ve Raporlama	
Tezin Yazarı: Hasiba FOWZİ KARACA	Danışman: Doç. Dr. Nevran
Kabul Tarihi: 03/10/2022	Sayfa Sayısı: vii (ön kısım)+ 76 (tez)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı: Muhasebe ve Finansman
Tarım insanoğlunun yaşamlarını sürdürebilmesi için gerçekleştiren ilk faaliyet türüdür. Uzun zamandır tarımcılık kırsal kesimde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmelerince yapılmaktadır. Günümüzde hızla yükselen dünya nüfusuna bağlı olarak canlıların gıda ihtiyaçlarında ortaya çıkan yükseliş, gelişmekte olan teknolojinin tarım sektöründe kullanımının yönlendirilmesi ve devlet tarafından verilen tarımsal teşviklerin de etkisiyle, tarım sektöründe sermaye yoğun yatırımlarda önemli yükseliş görülmektedir. Tarım sektöründe ortaya çıkan gelişmelere paralel olarak tarımsal faaliyetlerin muhasebesi işletmeler içinde önemi artmaya başlamıştır. Öbür taraftan, yaşanan teknolojik, ekonomik ve küreselleşme gelişmelere bağlı olarak ihtiyaçları karşılamak amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmaktadır. Tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 41)'de bu hususta yol gösterici olmakla birlikte, verilerin titizlikle kayıt altına alındığı tüm işletmelerde yönetime yardımcı olacağı gibi, tarım faaliyetlerinin yönetimini de kolaylaştıracağı ve daha fazla verim elde edilebileceği de bilinmektedir. Bu standartlara bağlı kalarak hazırlanan finansal tablolarda yer alacak bilgilerin güvenilirliği kadar, gerçeğe yakın olması da önemlidir. Bu amaçla 01.01.2003 tarihinde UMS 41 yürürlüğe girmiştir. Daha sonra ihtiyaca bağlı olarak farklı zaman dilimlerinde düzenlemeler yapılmıştır. UMS 41'in temel amacı, farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlamaktır. Canlı varlıkların biyolojik özellikleri gereği doğma, büyüme, olgunlaşma gibi bir takım süreçlerden geçmeleri dolayısıyla bu varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine ilişkin hususlar diğer varlıklardan önemli ölçüde farklılık arz etmektedir. Tarımsal faaliyetler kapsamında, canlıların, büyüme, yaşlanma, doğma ve ölüm sürecini yaşamaları ve bu süreçlerde değerlerinde önemli farkların ortaya çıkması canlıların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolaştırılma işlemleri önemlidir. Bu bağlamda çalışmada kanatlı hayvan yetiştiriciliği sektörünün bir parçası olan son yıllarda hem Dünya'da hem de Türkiye'de kendine has pazara sahip bıldırcın üretimine yönelik faaliyetlerin UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı bağlamında ne şekilde muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı hususu üzerinde durulmuştur. Çalışmada aynı zamanda kanatlı hayvan yetiştiriciliği sektörü işletmelerine devlet tarafından verilen teşviklerin bu işletmelerdeki muhasebe uygulamalarına etkisi üzerinde durulmuştur. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın birinci bölümünde tarımsal faaliyetler ve hayvansal üretim tanıtılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde UMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı hükümleri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise bıldırcın üretimi yapan işletmelerde UMS 41 çerçevesinde raporlama hususunda gerekli hesaplama ve kayıtlar üzerinde durulmuştur.	
Anahtar Kelimeler: TMS 41, UMS 41, Tarımsal Faaliyet Muhasebesi, Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği	

Title of the Thesis: Accounting and Reporting in the Framework of IAS 41 Agricultural Activities in the Poultry Farming Industry	
Author: Hasiba FOWZİ	Supervisor: Assoc.Prof.Dr.Nevran KARACA
Date : 03/10/2022	N.p : vii (pre text)+ 76 (main body)
Department: Business Administration Subfield: Accounting and Finance	
Agriculture is the first type of activity that is carried out in order for human beings to survive. For years, agricultural activities have been fulfilled by rural farmers or small family businesses. However, today, due to the rapidly growing world population, the resulting increase in food needs, the spread of the use of developing technology in the agricultural sector and the impact of agricultural incentives provided by the state, there are significant increases in capital investments in the agricultural field. In parallel with the developments in the sector, the importance of agricultural cost accounting for industries has started to increase as well. On the other hand, worldwide accounting and financial reporting standards are published in order to meet the needs arising from the economic, technological and globalization developments. Although the International Accounting Standards (IAS 41) issued for the accounting of agricultural activities are also a guide in this regard, it is known that it will help management in all enterprises where data are meticulously recorded, as well as facilitate the management of agricultural activities, and thus more yields can be achieved. It is also important that the information contained in the financial statements prepared in accordance with these standards is as close to the truth as its reliability. For this purpose, IAS 41 entered into force on 01.01.2003. Subsequently, arrangements were made in different time periods depending on the need. The core purpose of IAS 41 is to ensure uniformity in accounting practices in regards to the agricultural activities of farming enterprises operating in different countries. Due to the biological characteristics of living assets, they go through a number of processes such as birth, growth, maturation, so the considerations related to the accounting and valuation of these assets differ significantly from other assets. Within the scope of agricultural activities, the fact that biological assets experience the birth, growth, aging and death processes and the advent of significant differences in their values during these processes makes the recognition, valuation and presentation of biological assets in financial statements noteworthy. The study herein will focus on how to account and report the activities within the context of IAS 41 Agricultural Activities Standard for quail production, which is a part of the poultry farming sector and has its own market both in the world and in Turkey in recent years. At the same time, the study will focus on the effect of incentives given by the state to poultry farming sector initiatives on accounting practices in these enterprises. For this purpose, agricultural activities and animal production will be presented in the first part of the study. The provisions of IAS 41 Agricultural Activity Standard will be examined in detail in the second part of the study. In the third part of the study, the necessary calculations and records for reporting within the framework of IAS 41 in quail production enterprises will be emphasized.	
Keywords: TAS 41, IAS 41, Agricultural Activity Accounting, Poultry Farming	

GİRİŞ

Tarım genel bir ifadeyle, ziraat, ormancılık ve hayvancılık yoluyla gıda ve mal üretimidir. Asırlar boyunca var olan medeniyetlerin tarım olmadığı takdirde olmayacağı söylenebilir. Bugün medeni bir insan gibi yaşamamızın en büyük nedeni ziraat veya tarımdır. İnsan, bitkilerin tohumlarını toplayarak başka toprak ve yerlere ekebilecek, depolayabilecek ve son ürün halini kullanılabileceğini anladığından beri, vahşi hayvanların evcilleştirerek süt, et ve derisi gibi pek çok parçasından kullanılabileceğini ve ormanın yiyecek ve giyecek kaynağı olabilmesini keşfettiğinden beri tarım insan uygarlığının var olmasının nedeni ve tamamlayıcısı konumunu elde etmiştir.

Tarım, günümüzde modern bir şekilde uygulanan birçok alt sınıflandırmaya ayrılmaktadır. Geniş bir uzmanlık ve teknik yelpazesini kapsamakla, bugün farklı tarımsal yönelimlere sahip birçok akademik sınıflandırma mevcuttur ve bu nedenle modern tarım bugünlerde tarım bilimi olarak bilinmektedir. Dünyada geniş bir alana yayılan tarımın başlangıcı yüzyıllar öncesine dayansa da, tarımdaki uzmanlaşma geçen yüzyıla aittir. Geçen yüzyılda, sulama sistemleri, gübreler ve pestisitler, ürün rotasyonu ilkeleri vb. gibi tarımın tüm ilke ve yöntemlerinde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Günümüzde tarım hususunda dikkat edilmesi gereken en önemli faktör, söz konusu faaliyetin ekonomik eylem ve boyutudur.

Ülkelerin ekonomik gelişme eğiliminin araştırılmasında, bugün dünya genelinde gelişmiş ülkelerin çoğunun, ekonomik kalkınmaları için altyapı sektörü olarak tarımı seçtiğini ve bu sektörün büyük kapasitelerini kullanmakla beraber, diğer sektörlerin büyümesi için uygun girdiler sağlamanın yanı sıra, diğer sektörlerin de gelişmesini sağlamış olduğu gözlenmektedir. Tarım sektörü ekonomik sistemler içerisinde vazgeçilmez bir konuma sahiptir. Bu sektörün ülke ekonomileri içindeki konumu, tarımın genel ekonomilerin üzerinde yarattığı katma değer ile ölçülmektedir. Bu katma değeri oluşturan faktörleri tarımsal faaliyetler nedeniyle elde edilen hasıla, tarımsal üretim, istihdam, dış ticaret ve diğer sektörlerle temin ettiği mahsuller gibi konuları kapsamaktadır (Doğan, Arslan ve Berkman, 2015: 7).

Tarım sektörü, farklı ülkelerin ekonomik gelişim, büyüme ve kalkınma sürecinde çeşitli rollere sahiptir ki bunlardan en önemlisi, yukarı yönlü sanayilerin ihtiyaç duyduğu

hammadelerin tedariki, işgücü, gübre, kimyasal toksinler ve tarım makineleri gibi diğer sanayi sektöründeki ürünlerin tüketimi, ülke para birimi ve diğer altyapı sektörlerin finansmanı gibi girdilerin tedarikinden bahsetmek mümkündür. Belirtilen faaliyetlere ek olarak, bir ülkenin sağlık ve gıda güvenliği doğrudan tarımsal üretime bağlı olmaktadır. Bu sektörün üretim sürecindeki herhangi bir aksaklık, o ülkenin gıda ve hatta siyasi güvenliğini doğrudan tehdit edebilmektedir. Gelişmiş ülkelerin tarımsal ürünler ile sağlıklı ve organik gıda tüketimine yönelik hassasiyetleri, bu ülkelerdeki politika yapıcılarının ve tüketicilerin tarım sektöründe sağlıklı ürünler tartışmasına olan yüksek ilgisine işaret etmektedir. Bu nedenle tarım sektöründe sağlıklı ve ekonomik üretime özen göstermek ve bir ülkenin karşılaştırmalı üstünlüklerine dayalı olarak daha fazla üretimin yanında daha sağlıklı üretim için bu sektörün altyapısını geliştirmek gerekmektedir.

Tarımı etkileyen faktörler, doğal faktörler ve insan faktörü olarak ikiye ayrılmıştır. Doğal faktörler, toprak, iklim ve su olmak üzere üç unsuru kapsamakta olup insan faktörü ise işgücü, araç ve gereç, sermaye ve malzeme dâhil olmak üzere dört unsuru içermektedir. Tarım faaliyetleri temel olarak bitkisel üretim, hayvansal üretim ve endüstriyel amaçlı üretim olarak sınıflandırılmakla birlikte, bunların kendi içerisinde de farklı kategorilere ayrılması söz konusu olduğundan tarımsal faaliyetler çok geniş bir sektörü ifade etmektedir.

Çalışmanın Konusu ve Önemi

Bu çalışmanın konusu, kanatlı hayvan yetiştiriciliği sektörünün bir parçası olan bıldırcın üretimi kapsamındaki faaliyetlerin UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarda sunulmasıdır. UMS 41 Tarımsal faaliyetler Standardı bitkisel ve hayvansal üretim ile ilgili muhasebe ve raporlama esaslarını içermektedir. Bununla birlikte bu çalışma hayvansal üretim ile sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda çalışmada, Dünya’da ve Türkiye’de bıldırcın etine sürekli artan talep nedeniyle kanatlı hayvan sektörü içerisinde bulunan bıldırcın yetiştiriciliği yapan işletmelerin maliyetleme, muhasebe ve raporlama konuları irdelenmiştir.

Literatürde UMS 41 standardına dair bir çok akademik çalışma mevcut olmakla birlikte bu çalışmaların önemli bir kısmı bitkisel üretim ve büyükbaş hayvancılık ile ilgilidir. Bununla birlikte her sektör kendi içerisinde üretim konusu varlıkların çeşitliliği nedeniyle maliyetleme, muhasebe ve raporlama sorunlarını beraberinde getirmektedir. Uluslararası

Muhasebe Standartların Türkiye’de de kullanılmaya başlanmasıyla birlikte bu standartların sektörlere uygulanması ve böylece Türkiye’nin muhasebe uygulamalarına ilişkin yerel mevzuatından önemli ölçüde farklılaşan Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu finansal tabloların üretilmesi büyük önem arz etmektedir.

Küçükbaş hayvancılık içerisinde yer alan kanatlı hayvan grubuna, ticari amaçla yetiştirilen ördek, kaz, keklik, tavuk, deve kuşu, hindi, sülün ve bıldırcın gibi birçok kanatlı türler girmektedir. Ekonomik değeri diğerlerinden fazla olan tavuk, eti ve yumurtası için yaygın bir şekilde üretildiğinden kanatlı hayvan yetiştiriciliği sektörüne ilişkin olarak yapılmış maliyetleme ve muhasebeleştirme çalışmalarının daha çok etlik ve yumurtalık tavuk üzerine olduğu görülmektedir. Söz konusu akademik çalışmalara bakıldığında, çalışmaların büyük bir kısmında muhasebeleştirme işlemlerine yer verildiği, maliyetleme konusunda yapılan çalışmaların az sayıda olduğu görülmektedir. Bu çalışmada ise önemi Dünyada ve Türkiye’de sürekli şekilde artan etlik ve yumurtalık bıldırcın yetiştiriciliği ile ilgili maliyetleme çalışması yapılması ve buradan elde edilen sonuçların UMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi hedeflenmektedir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada bıldırcın üretimi kapsamındaki faaliyetlerin UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı doğrultusunda maliyetlenmesi ve raporlanması konularının işlenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda çalışmada bıldırcın üretimi yapan bir işletmenin verilerinin kullanılması suretiyle üretilen bıldırcınların maliyetinin hesaplanması ve muhasebe kayıtlarına alınması konuları üzerinde durulmuştur. Bu amaçla çalışmada UMS 41 satandardının özellikle hayvan yetiştiriciliğine ilişkin hükümlerinin detaylı olarak incelenmesi, bu hükümler doğrultusunda kanatlı hayvan sektörü içerisinde bulunan bıldırcın yetiştiriciliği alt sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin verilerinden yararlanarak maliyetleme ve muhasebeleştirme işlemleri yapılmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada tarımsal faaliyetler ile ilgili teorik çerçevenin ortaya konması amacıyla uluslararası ve ulusal literatür taranmıştır. UMS 41 kapsamında tarımsal muhasebe hususundaki mevcut gelişmeler üzerinde durularak, tarıma özgü muhasebe yöntemleri UMS 41 çerçevesinde ele alınarak ayrıntılı biçimde incelenmiştir. Çalışmanın uygulama

kısımında, bıldırcın yetiştiriciliği yapan bir işletmenin verileri kullanılarak bıldırcın üretim maliyetleri hesaplanmış, hesaplanan maliyetler doğrultusunda UMS 41 çerçevesinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Çalışmada yer verilecek muhasebe kayıtlarında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu olarak düzenlenmiş “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağı’nda bulunan hesaplar kullanılmıştır.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde tarımsal faaliyetler ve hayvansal üretime bağlı olan, üretim türleri üzerinde durularak bitkisel üretimden kısaca bahsedilmiştir. Ayrıca hayvansal üretim ve ona bağlı olan farklı hayvansal üretim türleri irdelenmiş ve kanatlı hayvan yetiştiriciliği hakkında genel bilgiler sunulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ele alınmış olup, standardın amacı, kapsamı ve standartta yer alan tanımlar açıklanmıştır. Bu kapsamda canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuş ve standarda geçen ilkeler açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, bir bıldırcın üretim işletmesinin verilerinden yararlanılarak maliyetleme çalışması yapılmış, elde edilen maliyet verilerden hareketle gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

BÖLÜM 1: TARIMSAL FAALİYETLER VE HAYVANSAL ÜRETİM

Bu bölümde öncelikle tarımsal faaliyetlerin kapsamı hakkında bilgi verilmiş, sonrasında hayvansal üretim hakkında detaylı bilgiler verilmiştir.

1.1. Bitkisel Üretim

Bitkiler, hareket edemeyen, fotosentez yapmak suretiyle kendi besinini kendileri üretebilen, çok hücreli, ökaryotik, yosunlar, ağaçlar, çiçekler, türlü otlar ve benzeri organizmaları kapsayan çok büyük bir canlı âlemi olarak tanımlanmaktadır. Bu çok hücreli yapıya sahip canlılar, sadece kendi besinlerini değil, aynı zamanda besin zincirinin en alt tabakasında yer alarak çeşitli hayvan türlerinin besini olarak da kullanılırlar. Genel olarak bitkiler, botanik ve evrimsel özelliklere, üretim ve tüketimin amacı, bitki ömrü, çevresel ihtiyaçlar ve uygun yetiştirme koşulları, mahsul işlemleri vb. gibi farklı şekillerde gruplandırılabilir. Tahıllar, baklagiller, yem bitkileri, yağ bitkileri, kök bitkileri, lifli bitkiler, yumrulu bitkiler, şeker bitkileri, şifalı bitkiler gibi pek çok bitkisel ürün türleri mevcuttur.

Bitkisel üretim genel itibarıyla bahçe ürünleri ve tarla ürünleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bitkisel üretim alanı gıda endüstrisinden ilaç endüstrisine kadar, süs bitkilerinden tekstil ve giyim endüstrilerine kadar büyük bir faaliyet genişliğine sahiptir.

1.2. Hayvansal Üretim

Hayvancılık, geleneksel ve basit tanımıyla at, koyun, inek, manda, keçi gibi hayvanların evcilleştirilmesi ve yetiştirilmesi ile ilgilenen bir tarım dalını oluşturmaktadır. Hayvancılık yüzyıllardır en önemli insan ihtiyaçlarını karşılayan eski bir sanayi türü olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel hayvan yetiştirme tekniklerini izlemek yanında, zaman ve toplum ihtiyaçlarını karşılama amacıyla hayvancılık, maksimum üretim ve yüksek ekonomik faydalar elde etmek için modern ıslah bilimi vasıtasıyla çiftlik hayvanları, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar ve böcekleri yetiştirmenin bilimsel ve teknik bilgisini ifade etmektedir.

Hayvansal üretimde, ortaya konulan ürünleri ve güçleriyle insanların ihtiyacını karşılayan, evcil hayvanların barınması, bakımı, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolunun genel adı olarak bilinmektedir (Gökgöz, 2013: 5). Büyükbaş, küçükbaş,

kanatlı hayvanlar, su ürünleri gibi farklı sınıflara ait canlı varlıkların üretiminin yanısıra bu hayvanlardan sağlanan kırmızı ve beyaz et, yumurta, süt ve süt ürünleri, bal, deri, ipek, tiftik, kıl, ipek kozası vs. büyük ürün kütlesi hayvansal üretim kapsamına girmektedir.

Hayvancılık sektörü, toplumların büyük ölçüde olan hayvansal ürünlerdeki ihtiyacını karşılaması yanında devamlı istihdam yaratması, tarım temelli et, süt, hayvan yemi, deri ve yünlü tekstil sanayilerinde hammadde temin etmesi yönünden önem taşımaktadır. Hayvancılık sektörü, küresel gıda sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Yoksulluğun azaltılmasına, gıda güvenliğine ve tarımsal kalkınmaya değerli derecede katkıda bulunmaktadır. FAO'ya göre; hayvancılık, tarımsal üretimin küresel değerinin %40'ına katkıda bulunarak yaklaşık 1,3 milyar insanın geçim kaynakları ile gıda ve beslenme güvenliğini desteklemektedir (fao.org, 2020).

Hayvancılık sektörü çeşitli sektörlerin hammadde ihtiyaçlarını karşılamakla birlikte insan beslenmesindeki yerini her zaman koruyarak ön planda olmuştur. Bu sektör sadece gıda üretimi ile sınırlı kalmamakta, hizmet sektöründen kozmetiğe, ayakkabıcılık, tekstilden ilaç sektörüne kadar birçok sektörde verimliliğiyle, ülkelerin istihdam ve gelir düzeyindeki etkisi de göze değer derecede önem arz etmektedir (Çakal, 2013: 15). 2019 yılı FAO yayınladığı verilere göre tarım sektörü dünya GSH'nın %4,5'ünü oluştururken hayvancılık sektörünün payı ise tarımsal GSH'nın %35'ini oluşturmaktadır. Bu oran AB ülkelerinde %50, ABD'de %47, gelişmekte olan ülkelere ise %36'dır (TİGEM, 2020: 4).

Hayvansal üretim içerisinde yer alan alt başlıkları izleyen kısımda detaylı olarak verilmiştir.

1.2.1. Büyükbaş Hayvan Üretimi

Büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, tarım sektörünün en yaygın türlerinden biri olan hayvansal üretimin bir parçası olarak bilinmektedir. Büyükbaş hayvanlar, canlı veya hasat edilmek amacıyla yetiştirilmekle beraber süt ve yün gibi sürekli olarak elde edilen ürünlerinden de faydalanılmaktadır. İnek, öküz, dana, manda, at, eşek, katır, deve gibi hayvanların tümü büyükbaş hayvanlar sınıfına girmektedir. İnsanlık tarihinde farklı amaçlar için kullanılan büyükbaş hayvanların büyük bir kısmının etinden, sütünden, yününden istifade edilirken, eti yenilen hayvanların piyasadaki talebi ve ülkelerin

ekonomisindeki değeri diğer büyükbaş hayvanlara göre büyük ölçüde önem arz etmektedir. Büyükbaş hayvanların günümüzdeki ekonomik ve ticari amaçlı tanımında inek, öküz, manda, deve gibi eti ve sütü ticari faaliyetlerde kullanılan hayvanlara ifade edilmektedir.

Dünya’da 1970 yılından 2018 yılına kadar hayvan varlıklarında sığır ve manda’da %42, koyun ve keçi’de %57 ve domuzda %79’luk artış meydana gelmiştir. Kanatlı kümes hayvanlarında ise bu artış %393 seviyelerinde gerçekleşmiştir (FAO, 2018).

Türkiye’nin bulunduğu iklim ve coğrafi konumundan dolayı bitkisel ve hayvansal üretime elverişlidir. Türkiye’nin sahip olduğu ekoloji koşulları birçok üretimin bir arada yapabileceği ortamı mümkün kılmaktadır (Tapkı vd., 2018: 324). Türkiye’de hayvancılık sektörü tarım ve sanayi sektörlerine bağlı olarak gelişmiştir. Büyükbaş hayvanlardan genel olarak süt ve et üretimi için faydalanılmaktadır. Türkiye’de 2021 yılı TÜİK verilerine göre 18.036.117 büyükbaş hayvan varlığı kaydedilmiştir ki bunun 17.850.543’ünü sığır ve 185.574’ünü manda oluşturmaktadır.

1.2.2. Küçükbaş Hayvan Üretimi

Küçükbaş hayvanlar terimi, bu hayvanların fiziksel olarak diğer besi hayvanlarından daha küçük olduklarından dolayı hayvancılık sektöründe kullanılmaktadır. Küçükbaş hayvanlar, hayvansal üretiminde önemli bir yere sahiptir. Bu hayvanların eti, sütü, derisi, yünü, tüyü ve ekonomik açıdan değerli olan tüm ürünleri hayvancılık endüstrisinde değerlendirilmektedir. Özetle küçükbaş hayvanlar önemli bir üretim merkezi olarak tanımlanmaktadır. Koyun türleri, keçi türleri, tavşan ve domuz gibi hayvanlar bu grubun altında toplanmaktadır. Küçük geviş getiren hayvanlar; koyunlar ve keçiler, 2014 yılında 3.876 milyon baş ile küresel geviş getiren hayvanlar nüfusunun (sığır, manda, koyun ve keçiler) yaklaşık %56,9’unu oluşturmaktadır. Ancak süt üretiminde küresel olarak üretilen sütün nispeten küçük bir payını oluşturmaktadır. Süt sığırları (%82,9) ve manda (%13,4) ile karşılaştırıldığında, koyun ve keçiler sırasıyla yaklaşık %1,3 ve %2,3’lük bir paya sahiptir. Süt üretimi açısından bakıldığında keçi sütü, küçükbaş hayvanların ürettiği sütün %63,5 ve koyun sütü ise sadece %36,5’ini oluşturmaktadır (Ferro vd., 2017: 498).

Dünyada üretilen kırmızı etin %4’ü küçükbaş hayvanlardan oluşmaktadır. FAO, ESK ve ABARES’in yayınladığı raporlar incelendiğinde, Covid-19 nedeniyle alınan önlemlerin

dünya ekonomisine olan olumsuz etkisi dolayısıyla 2020 ve 2021 yıllarında küçükbaş et talebinde azalış olduğunu göstermektedir (araştırma.tarımorman.gov.tr, 2021).

Türkiye’de 2021 yılı TÜİK verilerine göre 57,5 milyon küçükbaş hayvan varlığının %78,5’i koyun ve %21,5’i keçiden oluşmaktadır. Van, Konya, Şanlıurfa, Diyarbakır ve Ankara en çok küçükbaş hayvan yetiştirilen iller olup, bu iller Türkiye’nin küçükbaş hayvan üretiminin yaklaşık %22’sini karşılamaktadır.

1.2.3. Kanatlı Hayvan Üretimi

Kümes hayvanı yetiştiriciliği, hem et ve yumurta üretimi hem de tüylerinden faydalanmak amacıyla yurt içinde veya yurt dışına ticareti yapılmak için yetiştirilen farklı tür kanatlı hayvanları kapsamaktadır.

Tavuk, hindi, kaz, deve kuşu, ördek, keklik ve bıldırcın gibi kanatlı hayvanlar ticari açıdan birincil öneme sahipken, beç tavuğu, güvercin, muhabbet kuşu gibi kanatlılar da yerel olarak ilgi çekici olmaları sebebiyle yetiştirilmektedir.

19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılın başlarında, genetik ve beslenmedeki gelişmeler sayesinde kümes hayvanı yetiştiriciliği genişleyen bir hayvancılık faaliyeti haline gelmiştir. Tavuk eti ve yumurtaların popüleritesinin artması büyük bir endüstrinin meydana gelmesine sebep olmuş ve dünyaca sürekli taleple geniş bir ticaret kolunu oluşturmayı başarmıştır. Kanatlı etinin her yerde üretilebilme imkânı, vitamin ve protein açısından zenginliği, hemen hemen tüm milletler ve farklı coğrafyada yaşayan ve farklı inançlara sahip olan insanlar tarafından tüketilebilmesi bu et türünün, kırmızı et ve domuz etinden daha fazla yüksek tüketim payına sahip olmasının başlıca nedenlerindendir. Aynı zamanda kanatlı yetiştiriciliğinin, büyükbaş ve küçükbaş hayvancılığa kıyasla daha kısa sürmesi üreticilerin bu sektörde faaliyette bulunma eğiliminin en büyük nedenlerinden biridir (Abakay, 2019: 15).

1900’lü yıllarda tavuklar bir çiftlik hayvanı olarak olmayıp eti özel günlerde yenilen ve yumurtası da lüks olarak tüketilen bir kanatlı türünü oluşturmakta ve sadece aile çiftliklerinde az sayıda yetiştirilmekteydiler (www.thehappychickencoop.com, 2022). 1930-1950 yılları arası gerçekleşen savaşlar nedeniyle meydana gelen büyük ekonomik krizin ardından ve sanayi gelişmesiyle tavuk yetiştiriciliğinde göze çarpan değişimler ortaya çıkmıştır. 1970 ile 2005 yılları arasında kümes hayvanı eti ve yumurta üretimi,

sığır eti, dana eti ve domuz etin üretiminden daha hızlı artış göstermiştir. Buna paralel olarak kanatlı eti ticaret hacminde de hızlı artışlar görülmüştür.

Kümes hayvanı ürünü et ve yumurta ile sınırlı olmayıp, çiftçiler tarafından ürünlere doğrudan uygulanan veya satılan, sağlam ekonomik değere sahip olan gübre önemli bir yan ürün oluşturmaktadır. Bununla birlikte kuş tüyü de sanayi üretiminde kullanılmaktadır. Karma çiftçilik sistemlerinde ise, yumurta kabukları gibi diğer ürünler diğer çiftlik hayvanlarına (Örneğin; domuzlar) verilmektedir.

1.2.4. Su Ürünleri

Su ürünleri yetiştiriciliği terimi yaygın olarak balık, yengeç, salyangoz ve algler dâhil su bitkilerinin kontrollü ortamlarda yetiştirilmesi anlamına gelmektedir. Nasıl ki tarım, toprakta yetiştirilen ürünlerin üretimi, işlenmesi ve tedariki olduğu gibi, su ürünleri yetiştiriciliği de su ortamlarında elde edilen ürünlerin üretimi, işlenmesi ve tedarikini içermektedir. Genel olarak su ürünleri yetiştiriciliğinin, yenilebilir, süs, tıbbi ve endüstriyel sucul hayvan veya bitki türlerinin tuzlu, yarı tuzlu ve tatlı sularda yetiştirilmesi ve üretilmesini içerdiği söylenebilir. Birleşmiş Milletler Tarım ve Gıda Örgütü (FAO)'nın 2019 yılında yayınladığı verilerine bakıldığında, su ürünleri üretimi 178 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. Ülkelerin su ürünleri üretimine bakıldığında Asya kıtasının sektörde her zaman öncülük yaptığı görülmektedir. Çin 62,2 milyon ton üretim ile hem avcılık hem de yetiştiricilik sektöründe dünya su ürünleri üretiminde liderlik yapmaktadır. Çin'i sırasıyla Endonezya, Hindistan, Vietnam ve ABD ülkeleri takip etmektedir (Araştırma.tarimorman.gov.tr, TEPGE, 2021).

Türkiye'de su ürünleri, yetiştiricilik ve avcılık yoluyla iç pazarın ihtiyacını ve dış ticaret taleplerini karşılamaktadır. Yetiştiriciliğin su ürünleri üretimi içindeki payı %53,6'dır. 2020 yılı su ürünleri verilerine bakıldığında, su ürünleri yetiştiriciliğinden elde edilen miktarın 421.411 ton olduğu görülmektedir. Yine 2020 yılında avcılık yoluyla denizlerde avlanan su ürünlerinin toplam üretim miktarı 364.400 ton olarak gerçekleşmiştir ve bunun büyük kısmını hamsi oluşturmaktadır (TEPGE, 2021).

1.3. Kümes Hayvanları Üretimi

Kümes hayvanı eti, yumurtası ve genel olarak hayvansal kaynaklı gıdaların tüketimi son yıllarda hızla artmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde artan talep çoğunlukla nüfus artışı,

kentleşme ve artan gelirlerden kaynaklanmıştır. Kanatlı hayvan eti, genel olarak uygun fiyatlı olması, yağ oranının düşük olması ve çok az dini ve kültürel engelle karşılaşması nedeniyle et tüketimine hâkim olmuştur. Kümes hayvanı eti pazarının, bölge veya gelir düzeyinden bağımsız olarak artacağı ve kişi başına düşen büyümenin, gelişmiş bölgelere göre gelişmekte olan yerlerde biraz daha yüksek olacağı tahmin edilmiştir (FAO, 2019).

Kanatlı hayvan yetiştiriciliğindeki ilerlemeler, özel amaçları karşılayan ve giderek daha verimli hale gelen, ancak uzman yönetimi gerektiren kuşların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yem, kesim ve işleme teknolojilerinin geliştirilmesi ve aktarılması, güvenliği ve verimliliği artırmıştır. Bununla birlikte üreticiler tarımsal faaliyetler için küçük ölçekli üreticiler yerine büyük ölçekli birimleri tercih etmektedir. Bunun nedeni küçük ölçekli birimlerdeki gelişim sürecinin büyük ölçekli birimlere göre daha zayıf kalmasıdır. Bu gelişmeler, kümes hayvanı endüstrisinin ve ilgili yem endüstrisinin hızla büyümesine, girdi kaynaklarına veya nihai pazarlara yakınlaşmasına ve dikey olarak entegre olmasına yol açmıştır. Yapısal değişikliğin bir unsuru, broyler üretiminin yetiştirme aşamasında sözleşmeli çiftçiliğe doğru bir geçiş olmuştur ve orta büyüklükteki sürülere sahip çiftçilerin, nispeten düşük bir başlangıç yatırımıyla ileri teknolojiye erişmelerine olanak tanımıştır. Geleneksel küçük ölçekli, kırsal, aile temelli kümes hayvanı sistemleri, gelişmekte olan ülkelerde geçim kaynaklarının sürdürülmesinde, kırsal alanlarda kümes hayvanı ürünlerinin tedarikinde ve kadın çiftçilere önemli destek sağlamada kayda değer derecede katkı sağlamaya devam etmektedir. Küçük ölçekli kümes hayvanı üretimi, kırsal yoksulluk olduğu sürece, gelir elde etme ve kaliteli hayvan kaynaklı gıdalar için fırsatlar sunmaya devam etmektedir (FAO, 2019).

Kümes hayvanları sektörü, küresel hayvancılık sektörünün karşı karşıya olduğu temel bir sorunun göstergesidir. Zira bu sektör hızla artan talebe yanıt olarak gelişim göstermiştir. Kümes hayvanları sektörü, modern üretim yöntemlerinin uygulamaya konulması, genetik iyileştirmeler, önleyici hastalık kontrolü ve biyogüvenlik önlemleri, artan gelirler, devamlı olarak artan insan nüfusu ve kentleşme nedeniyle son yirmi yılda büyük yapısal değişikliklere uğramıştır (Upton, 2007: 61).

Küresel tavuk eti endüstrisi, entegre tesisleriyle yem fabrikaları, modern Kuluçkalamalar, çağdaş teknolojiye sahip yetiştirme çiftlikleri ve işleme tesisleri dâhil olmak üzere birçok farklı üretim seviyesinden oluşmaktadır.

1.3.1. Ülkelere Göre Kanatlı Hayvan Üretim ve Tüketim Hacmi

FAO'nun 2020 tarım raporuna bakıldığında, dünya genelinde kanatlı etinin üretim hacmi ülkelere göre değişmektedir. Amerika Birleşik Devletleri, küresel üretimin %17'sine sahip olmakla beraber dünyanın en büyük kanatlı eti üreticisi konumundadır. Kanatlı üretiminde ikinci sırada Çin, üçüncü sırada ise Brezilya yer almaktadır. 2020 yılında kanatlı eti, küresel et üretiminin neredeyse %40'ını temsil etmektedir. Artan talebi karşılamak için dünya kanatlı eti üretimi 1961 ile 2020 yılları arasında 9 milyon tondan 133 milyon tona çıkmıştır.

Yumurta üretimi ise yine 1961 ve 2020 yılları arasında 15 milyon tondan 93 milyon tona çıkmıştır. Asya, küresel üretimin %64'ünden fazlası ile en büyük yumurta üreten bölgedir. Ülkeler sıralamasında ise Çin, küresel üretimin %38'ini üretmek ile açık ara dünyanın en büyük yumurta üreticisi olmuştur, ABD (%7) ve Hindistan (%7) paylarıyla sıralamayı takip etmektedir. Son 30 yılda dünya yumurta üretimi %150 artış göstermiştir ve bu büyümenin çoğu, üretimin neredeyse 4 kat arttığı Asya'da gerçekleşmiştir.

Nüfus artışının yanı sıra, et tüketiminin belirleyicileri; gelir, fiyatlar, demografi, kentleşme, gelenekler ve dini inançların yanı sıra çevresel, etik/ hayvan refahı ve sağlıkla ilgili endişelerdir. Kişi bazında, kümes hayvanı tüketimindeki bu güçlü büyüme oranları, Çin, Hindistan, Endonezya, Malezya, Pakistan, Peru dâhil olmak üzere birçok kalabalık ve gelişmekte olan ülkenin beslenmesinde oynadığı önemli rolü yansıtmaktadır. Ayrıca Filipinler ve Vietnam ABD'yi geçerek kişi başına en büyük ikinci tüketici konumunu elde etmiştir (OECD ve FAO, 2022: 199).

Et tüketiminde kümes hayvanlarına yönelik uzun vadeli değişim artmaya devam etmektedir. Yüksek gelirli ülkelerde bu eğilim, hazırlanması daha kolay olan ve daha iyi bir yemek seçeneği olarak algılanan beyaz etlere karşı artan tercihten kaynaklanmaktadır. Düşük ve orta gelirli ülkelerde ise beyaz ete olan eğilimdeki artın nedeni kümes hayvanlarının diğer etlere göre daha düşük fiyata sahip olmasıdır.

FAO ve OECD istatistiklerine göre; küresel olarak kümes hayvanları, domuz eti, sığır ve koyun etinden elde edilen protein mevcudiyetinin 2031 yılına kadar sırasıyla %16, %17, %8 ve %16 oranında artacağı belirlenmiştir (OECD ve FAO, 2022: 195). Et kaynaklarından tüketilen proteinin %47'sini kanatlı etinin oluşturduğu ve sırasıyla domuz, koyun ve sığır etinin takip ettiği tespit edilmiştir (OECD ve FAO, 2022: 195).

TÜİK verilerinde 2020 yılı için Türkiye’de kümes hayvanlarının sayısı 386 milyon adet olarak raporlanmıştır ve bunların içinde tavuk %98,3 payla en büyük bölümü oluşturmaktadır. %1,2 Hindi, %0,4 kaz ve ördek ile Beç tavuğu %0,1 paya sahip olan diğer kümes hayvanlarıdır.

TÜİK verilerinde yalnızca tavuk yumurtası üretim miktarı istatistiği mevcut olup 2020 yılında Türkiye yumurta üretim sayısı 19,8 milyar adettir (Çiçekgil, 2021: 13).

Kümes hayvanları endüstrisinin büyümesi hem talep hem de arz odaklı olmuştur. Talep eğrisinin dışa doğru kaymasına neden olabilecek faktörleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Narro, Tiongco ve Costales, 2007: 22).

1. Gelirde artış.
2. Sığır, koyun, keçi ve domuz eti gibi kümes hayvanı muadillerinin fiyatındaki artışlar.
3. Kümes hayvanı tercihinde artış.
4. Kümes hayvanı tamamlayıcılarının fiyatlarındaki azalış.

Bu değişimi etkileyen faktörleri; nüfus artışı, kişi başına reel gelirlerdeki artış, talebin gelire göre esnekliği, kentleşme ve reel fiyat değişimleri olarak sıralamak mümkündür.

Gelir miktarı yükseldikçe et tüketimi de artış eğilimine girmektedir. Gelişen dünyada Kümes hayvanlarının kişi başına tüketim miktarı ile kişi başına gelir miktarı arasında genellikle aynı yönde bir ilişki olduğu gözlemlenmektedir. Bu paralel ilişki, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gelirler arttıkça insanların yüksek gelirinin esnek gıda tüketimini artıracaklarını öne süren genel ekonomik teoriyi desteklemektedir (Narro, Tiongco ve Costales, 2007: 24).

1.3.2. Türkiye’de Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliğinin Gelişimi

Türkiye kanatlı kümes hayvancılık sektöründe üretim, tüketim ve ihracat konusunda dünya çapında önemli bir konuma sahiptir. 1930 yılında ilk kez Ankara’da Merkez Tavukçuluk Enstitüsü’nün kurulmasıyla faaliyete başlayan bu sektör, 1950’li yılları arasında yapılan çalışmalar sonucunda köy tavukçuluğunun geliştirilmesi için önemli gelişmeler kaydetmiştir. 1970 ve 1980 yılları arasında ise modern tavukçuluğun gelişmesi için büyük adımlar atılarak üretim ve araştırma kurumları kurulmuştur. Daha sonra bu kurumların, KKDF (Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu) ve yem desteğiyle modern

Üretim tesisleri kurmaları için destek verilmiştir. Aynı zamanda bu dönemde gerçekleşen bütünleşmiş hareketleri sonucunda ve sözleşmeli üretim başlamasıyla beraber önemli bir yapısal dönüşüme geçilmiştir (TAGEM, 2022: 15).

1990'lı yıllara gelindiğinde ise sektörde yapılan yatırımlarla beraber modern üretim tesislerinin sayısında ve üretim kapasitesinde artışlar meydana gelmiştir. Bu tesislerde, ileri standartta üretim yaygınlaşmıştır. 2000'li yıllarda ise gerekli düzenlemeler yapılarak yatırımlar arttırılmış ve üretim kapasitesi Avrupa standartları seviyesine ulaşmıştır. Kırmızı et üretimini destekleyen kanatlı hayvan sektörü ise yarattığı istihdam sayesinde önemli bir konuma gelmeyi başarmıştır. Aynı zamanda modern entegre tesis yatırımları, profesyonel üretim, işleme ve pazarlama ağı, dış ticarete sahip olduğu yüksek pay oranı, sağlıklı ürün rağbatyla da Türkiye için önemli bir sektör olmayı başarmıştır. Yapılan araştırmalar sektörün yıllık cirosunun 6 milyar doları aştığını göstermektedir (TAGEM, 2022: 15). Günümüzde kanatlı kümes hayvancılığı sektörü gıda ve tarım alanında en çok gelişim gösteren sektörlerin üst sırasında olmayı başarmıştır. Bu sektörde ise yapılan istatistikler Türkiye'de toplamda 600 bin kişinin istihdam edildiğini göstermektedir. Üretici ifti, sektörle ilgili esnaf, yem, ilaç, yan sanayi, nakliye, pazarlama dâhil sektörden elde edilen gelirle hayatını sürdüren kişi sayısının 2017 yılında yaklaşık 2,4 milyon olduğu tespit edilmiştir (TAGEM, 2022: 15).

Türkiye'de büyükbaş ve küçükbaş hayvancılıktan sonra kanatlı hayvan yetiştiriciliği en önemli sektörü oluşturmaktadır. Kentleşme, nüfus artışı, nispeten düşük birim fiyat ve kırmızı ete göre sağlıklı olması beyaz etin tüketimindeki başlıca artış sebeplerindendir. Talep artması sektörün ciddi anlamda büyümesini sağlamıştır. Türkiye'de kanatlı hayvan yetiştiriciliği Marmara Bölgesi'nde yoğunluk gösterirken, onu Ege ve İç Anadolu bölgeleri izlemektedir (TİGEM 2019: 12).

BÖLÜM 2: UMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ İNCELENMESİ

Finansal raporlar, bir işletmenin finansal değerini temsil etmektedir. Bu nedenle ilgili taraflar, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir finansal raporları kullanarak yatırım kararları verebilmektedirler. Dolayısıyla raporların ve muhasebe işlemlerinin uluslararası standartlara dayalı mantığı, önemli kararlar almada bu raporlara güvenmeyi mümkün kılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, tüm ülkelerde finansal raporlamanın şeffaflığını artırmaktadır. Bu standartlar ekonomik olayların ne zaman ve nasıl tanınacağını, ölçüleceğini ve gösterileceğini belirten bir takım ilke ve esaslardan oluşmaktadırlar. Muhasebe standartları, varlıklar, yükümlülükler, hasılat, giderler ve özkaynaklar dâhil olmak üzere işletmelerin finansal bilgilerinin üretiminde kullanılacak kuralları içermektedir.

Birinci bölümde de değinildiği üzere çağdaş tarım oldukça kapsamlıdır ve çok farklı faaliyet türlerini içermektedir. Bitki yetiştiriciliği, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, su ürünleri yetiştiriciliği, zirai teknoloji faaliyetleri ve bunlarla ilişki içindeki başka faaliyetleri ihtiva eden tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi de oldukça önemlidir. Çeşitli tarımsal varlıklar ve onlardan elde edilen ürünlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun şekilde kayda alma, muhasebeleştirme ve raporlama gibi hususlar tarım işletmeleri için hayati role sahiptir. Söz konusu faaliyetler Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının kapsamında girmektedir.

UMS 41, tarımsal çalışmalarla ilgili muhasebe uygulamalarını, bunların finansal tablolarda nasıl sunulacağını ve finansal tablo dipnotlarında yapılacak açıklamaların detayını belirlemektedir. Tarımsal Faaliyetler standardı, canlı hayvanlar veya bitkilerin biyolojik olarak dönüştürülmesinin ve canlıların tarımsal ürüne veya satışa veya ek olarak canlı varlıklara dönüşmesi için hasat yapılmasına ilişkin muhasebe ve raporlama ilkelerini belirler.

UMS 41, canlı varlıkların büyümesi, dejenerasyonu, üretimi ve üremeleri sırasında ve hasat noktasında tarımsal ürünlerin ilk ölçümü için muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Tarımsal ürünlerin hasattan sonra işlenmesi örnek olarak üzümün şaraba dönüştürülmesi veya yünün ipliğe işlenmesi gibi durumlar ile ilgilenmemektedir.

2.1. Standardın Amacı

Tarımsal Faaliyetler standardı ticaret hedefiyle gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirme ve raporlama hususunda ilke ve yöntemler sunmaktadır. UMS 41 canlı varlıkların (canlı bitkiler ve hayvanlar) tarımsal ürünlere (işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen ürün) biyolojik dönüşümünün muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralları içermektedir.

UMS 41, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme yöntemini, tarımsal faaliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin hükümleri ve bunlara ilişkin yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir (Elitaş, 2011: 292).

2.2. Standardın Kapsamı

Standardın kapsamına giren varlıklar, taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve devlet teşvikleridir (Özerhan ve Yanık, 2015: 790). TMS 41 standardı bir tek hasat zamanındaki tarımsal ürünleri kapsamaktadır. Hasattan sonra ürünlerin işlenmesi ve yeni ürünler elde edilmesi UMS 2 Stoklar standardı kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası bahsi geçen ürünlerin işlenmesini kapsamamaktadır. Örneğin; kaz tüyünden yapılacak bir yastığa UMS 41 standardı uygulanamaz fakat kaz tüyü için bu standart uygulanabilmektedir. Aynı şekilde pastörize yumurta sıvısı ve yumurta tozu gibi ürünler, tavuk yumurtasının yan mamulleri olduğu için UMS 41'in kapsamı dışındadır. Gerçi böyle bir işlem, doğal biçimde bir tarımsal faaliyetin uzantısı olarak kabul edilir ve biyolojik metâmorfoza biraz benzer olmasına rağmen, bu tür bir işleme standartta tarımsal faaliyet kapsamına girmemektedir.

UMS 41'in faaliyet alanından hariç olan olay ve durumlar ise şu şekildedir:

➤ Tarımsal faaliyetlerle ilgili arsa ve araziler UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standartları uygulanır. Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkilere UMS 16 standardı uygulanır. Örneğin; çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılamaktadır ve bu taşıyıcı bitkiler UMS 16'ya uygun olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak adı geçen bu taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler UMS 41 standardı'nın kapsamına girmektedir. Taşıyıcı bitkilere dair devlet teşvikleri, UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve

Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına uygun olarak, tarımsal faaliyetlerle ilgili maddi olmayan duran varlıklar ise UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir (TMS 41, par. 2).

İşletmeler sadece ticari amaçla yapılan tarımsal faaliyetler sürecinde ve neticesinde ortaya çıkan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirme ve finansal raporlarda sunma kabiliyetine sahiptir (Erduru, 2020: 71).

Bir canlı varlık hasat noktasında yaşamını kaybetmeyip yeniden ürün sağlayabiliyorsa, hasat zamanında elde edilen tarımsal mahsul canlı varlıktan ayrılacaktır. Yaşamına devam eden bu canlı varlık tekrardan UMS 41 doğrultusunda ölçülür iken, elde edilen tarımsal ürün ilgili diğer standart kapsamında değerlendirilir. Örneğin yumurtacı bıldırcın için hasat zamanında elde edilecek ürün yumurta olup (tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması) kuşun yaşamını sürdürmesine engel olmadığından söz konusu kanatlı kuşu UMS 41 kapsamında ölçülmeye devam edilir. Bıldırcından hasat edilen yumurta ise stoklar standardı kapsamında değerlendirilecektir (Yavuzarslan, 2019: 34).

Eğer canlı varlık hasat anında yaşamını kaybediyorsa, yani işletme canlı varlıktan ürün elde edecek ve bir tarımsal ürün söz konusu olursa, bu ürünler UMS 41 kapsamında değil, hangi standart ile ilişkili ise, o standart kapsamında değerlendirilir. Genelde bu standart UMS 2 Stoklar standardı olmaktadır. Örneğin; devekuşu yetiştiriciliği yapan bir işletmenin aktifleri içerisinde yer alan deve kuşunun, hasat anında kesilerek tarımsal ürün (devekuşu eti, derisi, tüyleri ve yağı) elde edilmesi, kuşun yaşamının sona ermesiyle mümkün olduğundan, edinilen tarımsal ürünler TMS 2 Stoklar standardı çerçevesinde değerlendirilir (Yavuzarslan, 2019: 34).

2.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Aşağıda detayı sunulan tanımlar bu standartta belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır.

Tarımsal Faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (UMS 41, Par. 5).

Tarımsal faaliyet, kapsamında girecek geniş bir faaliyet grubu mevcuttur. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dâhil), meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği.

Bu faaliyetlerin birbirinden fazla çeşitlilikleri olsa da bir takım ortak özellikleri bulunmaktadır (UMS 41, Par. 6).

Tarımsal Ürün: İşletmenin bünyesinde yer alan canlı varlıkların, hasadı yapılmış olan kısmıdır. Bildircin işletmenin canlı varlığıyken bildircin eti ve yumurtası işletme için tarımsal üründür.

Taşıyıcı Bitki: İşletme tarımsal ürünlerinin temini veya üretimi için bir hesap döneminden daha fazla süre ürün vermesinin beklediği ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma imkânı çok düşük olduğu yaşayan bitkiler, taşıyıcı bitki tanımına girmektedir. Örneğin; meyve ağaçları taşıyıcı bitki özelliklerine sahip olup UMS 16 kapsamında muhasebeleştirilir. Fakat bu ağaçlardan elde edilen meyveler büyük bir ihtimalle tarımsal mahsul olarak satılacağından UMS 41'e uygun olarak kayda alınmaktadır (Dolaş, 2019: 46). Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler canlı varlıktır (UMS 41, 5C). Standart bu maddede taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünleri hasat edilme noktasına kadar canlı varlık olarak değerlendirilmesini vurgulamıştır. Örneğin; henüz hasat edilmemiş nar meyvesi, canlı varlık olarak değerlendirilir, nar ağacı ise taşıyıcı bitki olarak dikkate alınacaktır (Yavuzarslan, 2019: 37).

Aşağıdaki özelliklere sahip bitkiler taşıyıcı bitki tanımına girmemektedir (UMS 41, 5A):

- (a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler yani kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar
- (b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar)
- (c) Yıllık mahsul (örneğin, buğday ve mısır).

Canlı Varlık: Canlı varlıklar, yaşayan bitki veya hayvandır. İşletmelerde genellikle tarımsal faaliyet konusu olan yaşayan hayvan veya bitkiler, canlı varlık grubu halinde yönetilirler.

Canlı varlıkları aşağıdaki gibi kategorize etmek mümkündür (Özkan, 2001: 83-84):

- Tüketilebilir canlı varlıklar

Direkt tarımsal ürün olarak hasat edilebilen biyolojik varlıklardır. Örneğin; et üretimi için yetiştirilen canlı hayvanlar, arpa, mısır, buğday ve kereste gibi

➤ Ürün veren canlı varlıklar

Ürününden yararlanmak hedefiyle işletmede tutulan ve devamlı bir şekilde tarımsal ürün sağlayan biyolojik varlıklardır. Örneğin; yumurta üretimi için yetiştirilen kanatlı kümes hayvanı, yağ üreten palmye, zeytin ağacı gibi.

➤ Verim aşamasındaki canlı varlıklar

Ürün veren canlı varlıklar, düzenli bir şekilde ürünü hasat yapılabileceği zaman artık verim kademesine gelmişlerdir. Başka deyişle olgunlaşmışlardır. Örneğin; yumurta veren kanatlı hayvan verim aşamasına gelmiş canlı varlıktır.

➤ Verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklar

Daha olgunluk aşamasına ulaşmayan veya düzenli olarak hasadı sürdürülemeyen biyolojik varlıklardır. Örneğin; henüz yumurta vermeye başlamamış kanatlılar, meyve ağacı fidanları vb. varlıklar.

➤ Grup Biyolojik Varlıklar

Büyükbaş veya küçükbaş hayvan sürüsü, kanatlı hayvan sürüleri, fidanlıklar veya türdeş hayvan ve bitki sınıflamaları grup biyolojik varlıkları teşkil etmektedir.

Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda (yaşayan hayvan ya da bitki) niteliksel ve niceliksel değişime neden olan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. Biyolojik dönüşüm neticesinde; büyüme; bir canlı varlığın miktarında ya da kalitesindeki artışı, bozulma; bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da niteliğinde düşüşü ve dölleme; ilave hayvan veya bitkilerin meydana getirilmesini ifade etmektedir. Biyolojik dönüşüm sürecinde çay yaprağı, meyve, yumurta, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi gerçekleşir.

Satış Maliyetleri: Bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan bağlantılı ek maliyetler (finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere) satış maliyetleri olarak nitelendirilir.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. UMS 41 yalnızca tarımsal ürünün hasadı noktasında, ürün henüz dönüşüme

uğramadan uygulanır. Örneğin; bir bıldırcın üretim işletmesinde farklı ürünlere ulaşmak amacıyla çeşitli faaliyetler yapılır. Et üretim ünitesi, yumurta üretim ünitesi, döllü yumurta üretim ünitesi vb. Amaçlanan ürün bıldırcın etiyse, hasat noktası canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Eğer bıldırcın yumurtası üretiliyorsa hasat noktası ürünün canlı varlıktan ayrılması olarak belirlenir. Her iki durumda da ürün henüz dönüşüme uğramadığından dolayı UMS 41 standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Fakat örneğin pastörize sıvı yumurta üretimi tarımsal bir faaliyetin uzantısı olarak dikkete alınır ve diğer ilgili standart ilkeleri esasında muhasebeleştirilir.

İlaveten aşağıdaki terimler UMS 41’de şu anlamlarda kullanılmıştır:

Defter değeri: Varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş olduğu değeri ifade etmektedir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır (UMS 41, Par. 8).

Devlet Teşvikleri: “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz” (UMS 20, Par. 3).

2.4. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

UMS 41 standardı, bir canlı varlığın veya tarımsal bir ürünün finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir (UMS 41, Par. 10):

- Kontrol: İşletme, söz konusu varlığı geçmiş bir olaydan kaynaklanan kontrol haklarına sahip olması gerekir.
- Değer: Varlığın mülkiyetinden veya kontrolünden işletmeye gelecekteki ekonomik faydaların elde edilmesi beklenir.
- Ölçüm: Varlığın maliyeti veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekir.

Tarımsal faaliyetler açısından kontrol, yasal mülkiyet, canlı varlıkların doğumu ve yetiştirilmesi, damgalanması veya markalanması aşamalarının bir işletme tarafından yapılmasıdır (Kaval, Örtün ve Karapınar, 2021: 810). “Kontrolün geçmiş olaylar sonucu gerçekleşmesi ise varlığın işletme tarafından yetiştirilmesi veya satın alınmış olması ile sağlanacaktır. Canlı bir hayvanın işletmede doğması veya satın alınması, sebze fidelerinin satın alınması veya işletmede tohumdan yetiştirilip, bunlardan ürün elde edilmesi süreci buna örnek olarak gösterilebilir” (Yavuzarslan, 2019: 39).

Bir işletmenin üçüncü bir taraf adına sözleşme kapsamında canlı varlık yetiştirmesi veya büyümesi durumunda, hangi işletme UMS 41 kapsamında olacaktır sorusuna verilecek cevap şöyle olabilir; gerçeklere ve koşullara bağlıdır ve her durumda karar gerekir. Sözleşmeli yetiştirici işletmenin, maruz kaldığı riskin bir alacak (teminatlı kredi riski) veya canlı bir varlık (fiziksel envanter ve gerçeğe uygun değer değişiklikleri) olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. Canlı varlıkların mülkiyetine ilişkin risk ve getirilerin sözleşmeli olarak büyüyen işletmeye ait olduğu durumlarda, yönetim bunları canlı varlıklar olarak muhasebeleştirmelidir.

Okyanus balıkçılığı, avlama kuşları gibi işletme tarafından yönetilmeyen kaynaklardan canlı varlıkların toplanması, tarımsal bir faaliyet değildir. Hücreler, bakteriler ve virüsler gibi canlı organizmaların gelişimi eğer araştırma amaçlı ise, bu organizmalar satış için veya tarımsal ürünlere veya ek canlı varlıklara dönüştürülmek için geliştirilmediğinden dolayı tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmez. Fakat organizmalar ticari amaçlar için geliştiriliyorsa, bu faaliyetler UMS 41 kapsamında değerlendirilebilen tarımsal faaliyettir. Süt ürünlerinde kullanım için kültürlerin geliştirilmesi buna verilebilecek örneklerdendir. Benzer şekilde bir farmasötik veya biyoteknoloji kuruluşunun belirli ilaçlarda kullanılan bitkiler yetiştirmesi, UMS 41'in kapsamına girecektir.

İşletmeler aşağıda belirtilen canlı varlıklara sahip olsa bile bu varlıkları, UMS 41 standardı esaslarına göre değerlendiremez (Kırlıoğlu ve Gökgez, 2012: 111):

- 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 vb.)

Canlı varlıkları diğer stok unsurlarından ayıran en bariz özellikler; doğma, büyüme ve ölüm süreçlerine sahip olmalarıdır. İşletmenin faaliyet konusu olan bir canlı varlık değer açısından, ilk gün aktife alındığı haliyle kalmayacaktır. Doğa koşullarına tabi olan canlı varlıklar zamanla niceliksel ve niteliksel değişime uğrayarak, değerinde artış yada azalış olacaktır. Bu nedenle canlı varlıkların muhasebeleştirildiği tarihteki tutarı dikkate alınarak kayıtlarda gösterilmesi yanıltıcı olacaktır (Nergiz, 2013: 39).

İşletmenin mülkünü koruyan bir bekçi köpeğine UMS 41 Standardı uygulanması doğru olmayacaktır. Ancak UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında bekçi köpeğinin maliyetinden birikmiş amortisman düşülmüş olarak ölçmek gerekmektedir. Zira mülkün korunması bir tarımsal faaliyet hesaplanmamaktadır. Eğer yavru üretip büyütmek ve yavruları satmak amacıyla köpeğe sahip olan bir işletme ise, bu durumda UMS 41 standardı geçerlidir, çünkü yavru köpek yetiştirmek ve satmak bir tarımsal faaliyettir.

2.5. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespiti

“Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30’uncu paragrafta yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür” (UMS 41, Par. 12).

“Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, UMS 2 Stoklar’ın veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir” (UMS 41, Par. 13).

Gereçeğe uygun değer: “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır” (UFRS 13, Par. 9). Kısaca, gerçeğe uygun değer cari değeri ifade etmektedir. UFRS 13 standardı talimatı doğrultusunda canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlemesi için aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:

(a) “Varlığın durumu ve konumu ile”

(b) “Varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar”.

Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, mevcut konumu ve durumuna bağlıdır. Örneğin, bir çiftlikteki bir sürünün rayiç değeri, aynı sürünün ilgili pazardaki fiyatına, sürünün o pazara getirilmesine ilişkin nakliye masrafları ve diğer masraflar düşüldükten sonraki değerine eşittir.

“Varlık veya borca ilişkin karşılıklı bir işlemle, bir varlık edinilirken veya bir borç üstlenilirken, işlem fiyatı varlığın edinilmesinde ödenecek veya borcun üstlenilmesinde alınacak fiyattır (giriş fiyatı). Bunun aksine, varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeri, varlığın satışından elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek fiyattır (çıkış fiyatı). İşletmelerin her zaman varlıklarını edinirken ödedikleri fiyattan satmaları beklenmez. Benzer şekilde, işletmelerin her zaman borçlarını üstlenirken aldıkları fiyat üzerinden devretmeleri beklenmez” (UFRS 13, Par. 57).

“İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu vekoşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanır” (UFRS 13, Par. 61). “Gerçeğe uygun değer” kavramı uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında kullanılan ölçüm ilkelerden biridir ve bu ölçüm esası, finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulmasına imkân sağlamaktadır (Taştan, Azaltun ve Mert, 2013: 122).

“Gerçeğe uygun değer, doğru ve yasal olan değer kavramlarının dışında bir kavramdır. Doğru ve yasalara uygun olarak açıklanan bir değer, gerçeğe uygun değer olmayabilir. Bu yaklaşım, finansal tablo düzenleyicisi olan muhasebe yöneticilerini tekdüze kurallara uymak yerine kendi yargılarını kullanma imkânını artırmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer belirsiz bir kavram olması muhasebe yöneticilerine tanınan esnekliğin kötüye kullanılmasına da yol açabilmektedir” (Şensoy, 2014: 13).

Yaygın olarak gerçeğe uygun değer belirlenmesinde üç değerlendirme yaklaşımı; “piyasa yaklaşımı”, “maliyet yaklaşımı” ve “gelir yaklaşımı” bulunmaktadır. İşletmeler, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerlendirme yöntemlerini kullanabilmektedirler (UFRS 13, Par. 62). Duruma göre işletmeler, tek bir

değerleme yöntemi veya gereğince birden fazla değerleme yöntemini uygulayabilmektedirler.

Piyasa yaklaşımı, benzer özellikleri bulunan ya da karşılaştırılabilir varlıklar veya borçların piyasada işlem gören fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanan değerleme yöntemidir. Adı üstünde piyasa yaklaşımı, benzer varlıkların satış fiyatına dayalı olarak bir varlığın değerini belirleme yöntemidir.

Maliyet yaklaşımı, bir varlık veya borcun değerleme tarihindeki maliyet bedelinin tespit etme yöntemidir.

Gelir yaklaşımı, ilgili varlığın gelecekte yaratması beklenen gelirlerin, bugünkü değerini belirlenmesine imkan sağlayan değerleme yöntemidir.

“UFRS 13 varlık ve borçların gerçeğe uygun değer ölçümünde tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri üç seviyede sınıflandıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturmuştur” (UFRS 13, Par. 72).

Bu standart, gerçeğe uygun değerın saptanması için gözlenebilir verilerin en yüksek seviyeye, gözlemlenebilir olmayan verilerin en düşük seviyeye, getirilmesi gerektiğini, belirtmektedir. Gerçeğe uygun değerın tespitinde UFRS 13, gözlenebilir verilerden, gözlenemeyen verilere doğru ilerleyen bir sıralamanın esas alınması önemine ayrıyeten önemsemiştir (Yavuzarslan, 2019: 61).

UFRS 13 gerçeğe uygun değerın tespitinde verilerin, “gözlemlenebilir, gözlemlenebilir veya gözlemlenebilir olmayan, gözlemlenebilir olmayan” girdiler olmak üzere 3 düzeye ayrılması gereğine vurgu yapmıştır. Bu standart tanımlarında, gözlemlenebilir veriler ve gözlemlenebilir olmayan veriler aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Gözlemlenebilir girdiler: Gerçek olaylar ve işlemlere dair kamuya açık bilgiler gibi piyasa verileri kullanılarak geliştirilen ve piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları yansıtan girdilerdir.

Gözlemlenebilir olmayan girdiler: Piyasa verileri mevcut olmayan ve piyasa katılımcılarının varlığı veya borcun fiyatını belirlerken kullandıkları varsayımlara ilişkin bulunan en iyi bilgiler kullanılarak geliştirilen girdilerdir.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdilerin belirlmesine ilişkin öncelik sıralaması esasında şöyledir:

Seviye 1 girdileri, gözlemlenebilir olarak ifade edilen girdiler, homojen (özdeş) varlıkların işlem gördüğü aktif piyasalarda oluşan kotasyon fiyatlarıdır. UFRS 13 madde 79’da belirtilen durum hariç, düzeltme yapılmadan bu fiyatlar kullanılabilir (UFRS 13, Par. 76-79).

Seviye 2 girdileri, bir varlığa dair doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışında olan girdilerdir. UMS 41’de açıklandığı üzere varlığa veya borca ilişkin belirlenmiş (sözleşmeye dayalı olarak) bir sürenin bulunması durumunda, Seviye 2 girdisinin varlığa veya borca ilgili zamanın büyük kısmında gözlemlenebilir olması gerekmektedir. Seviye 2 girdileri aşağıdaki hususları kapsamaktadır (UFRS 13, Par. 82):

- i- Benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- ii- Özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- iii- Varlık veya borca ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdiler.
- iv- Piyasa verilerince desteklenmiş girdiler.

Seviye 2 girdilerine yönelik veri ayarları; Varlık veya borçların belirli faktörlerine göre farklılık gösterir. Bu unsurlar (UFRS 13, Par. 83);

- (i) Varlığın durumu veya konumu,
- (ii) Girdilerin varlık veya borçla karşılaştırılabilir olan kalemlerle ne ölçüde ilgili olduğu,
- (iii) Girdilerin gözlemlendiği piyasalardaki faaliyet hacmi veya seviyesi gibi konuları içermektedir.

Seviye 3 girdileri, gözlenebilir olmayan girdileri içermektedir. Bir varlık veya borcun ölçüm tarihinde piyasa bedelinin olmadığı veya yetersiz olduğu durumlarda işletme tarafından tahmin edilmeye çalışılan gerçeğe uygun değerdir.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışının asıl piyasada yada asıl piyasanın olmadığı durumlarda, varlığa ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır (UFRS 13, Par. 16). Devamında bu standart, asıl piyasayı varlığın en üst seviyede işlem gördüğü

piyasa olarak tanımlamıştır. Asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda en avantajlı piyasayı belirlemek üzere, olası bütün piyasalarda ayrıntılı bir araştırma yapılmasına gerek yoktur. Ancak, makul bir şekilde erişilebilen tüm bilgiler dikkate alınır. Varlığa ilişkin asıl piyasanın bulunması durumunda, ölçüm tarihinde farklı bir piyasadaki fiyat potansiyel olarak daha avantajlı olsa dahi, gerçeğe uygun değer ölçümü asıl piyasadaki fiyatı, bu fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, yansıtır (UFRS 13, Par. 17-18).

Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerini belirlerken; bu varlığın durumu, yani olgunlaşp, olgunlaşmadığına göre değerlendirilmelidir. Canlı varlıklar için aktif piyasalardaki talep, pazara olan uzaklığı (konumu), ürün verme durumu (olgunlaşma durumu) gibi etkenler, varlığın gerçeğe uygun değeri tesbitinde etkisi olacaktır. Varlıkların gerçeğe uygun değeri, tek bir varlık ya da varlık grubu halinde belirlenebilir.

Varlıkları veya ürünleri örneğin; yaşa veya kaliteye göre gruplandırmak gerçeğe uygun değeri daha güvenilir bir şekilde ölçülebileceğini mümkün kılmaktadır. Örneğin, bazı çiftlik hayvanları tür, yaş, ağırlık ve verime göre benzer şekilde gruplandırılken, büyükbaş hayvanlar her biri ayrı ayrı değerlendirilecektir. Çay yaprakları, meyveler ve tarla bitkileri gibi tarımsal ürünler toplu olarak değerlemesi doğru olacaktır.

Standart, özellikle gerçeğe uygun değer gelecekteki bir satış sözleşmesine atıfta bulunularak belirlenmemesini gerektirir. Sözleşme fiyatları, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde mutlaka ilgili değildir, zira gerçeğe uygun değer, meylli alıcı ve satıcının bir işleme gireceği cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak, bir canlı varlık veya tarımsal ürünün GUD’u, bir sözleşmenin varlığı nedeniyle (sadece sözleşmede belirtilen fiyata dayanarak) düzeltilmemektedir.

Canlı varlıkların GUD’ine göre muhasebeleştirilmesinde, söz konusu varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti gibi canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine dair nakit akımlarını değerlemede dikkate almaz (UMS 41, Par. 22). Standart ayrıca, ilk maliyetin ortaya çıkmasından (Örneğin; yeni edinilmiş canlı hayvanlar veya raporlama dönemi sonundan biraz önce ekilen fideler) bu yana düşük düzeyde biyolojik dönüşüm gerçekleştiğinde (meyve ağacı fidanlarının bilanço gününde dikilmesi gibi) veya biyolojik dönüşümün fiyat üzerindeki etkisinin önemli olmadığında (60 yıllık bir hurma

ağacının üretim sürecindeki ilk büyümesi gibi) maliyetin gerçeğe uygun değere yaklaşabileceğini belirtir. Bu durumda maliyet bedeli GUD olarak kullanılabilir.

Standarda göre; “canlı varlıkların değeri ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir”. Standardın bu açıklamalarına istinaden, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin ilk defa muhasebeleştirmesinde ve sonraki bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır.

Tarımsal Faaliyetler standardının 30’uncu paragrafında; “kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi anında, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi doğrultusunda imkân sağlanmıştır” (UMS 41, Par. 30).

Yukarıda bahsi geçen istisna sadece canlı varlığın ilk defa finansal tabloya alınma hususunda geçerlidir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin takip eden bilanço dönemlerinde güvenilir biçimde ölçüldüğü varsayılır. Buradaki dikkat edilmesi gereken husus, standardın 31’inci paragrafında açıklandığı üzere “Canlı varlıkların daha önce GUD’dan satış maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçmüş bir işletme, bu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülerek ölçmeye devam eder” ifadesi tarımsal ürün için geçerli olmayıp standart, tarımsal ürünlerin her zaman ilk muhasebeleştirme sırasında (hasat anında) gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde saptanabilmesini açıkça anlatmıştır (Erduru, 2020: 7).

Maliyetler, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri zararları tespit edildiğinde, UMS 2 Stoklar standardı, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı ve UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı dikkate alınır (UMS 41, Par. 33).

UMS 41, canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeriyle raporlanmasını öngörmektedir. Kazanç ve zarar husunda bu standardın talimatı sırasıyla;

- (i) Canlı varlıklara ilişkin değer artış veya azalışının ve
- (ii) Tarımsal ürünlere dair değer artış veya azalışının kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması,

hususundaki bu iki durumu incelemek gerekmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında maddi duran varlıklar için özel bir standart (UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı) mevcuttur. Tarımsal Faaliyetler standardı belirli bazı konularda, UMS 16 standardına atıfta bulunmuştur. UMS 16 standardında maddi duran varlıklar (taşıyıcı bitkiler dahil) bilançoya maliyet değeriyle kayda geçirme yaklaşımını benimsemiştir.

Standartın kapsamına giren varlıkların dönem sonunda “Maliyet Modeli” veya “Yeniden Değerleme Modeli” ile değerlemesine izin vermektedir. Dönem sonunda maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutan işletmeler, bu değer artışı sonucunda doğan kazancı özkaynaklar içinde raporlarken, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun “diğer kapsamlı gelir” kısmında da raporlamaktadır.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirdikleri tarih ve sonraki bilanço dönemlerinde gerçeğe uygun değer muhasebesi kapsamında finansal durum tablosuna alınır. Önceki kısımlarda da açıklandığı gibi canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme tarihinde belli şartlar altında bir defaya mahsus olarak maliyet değeri ile bilançoya yansıtılabilirler (Erduru, 2020: 78).

Duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar, raporlama tarihinden itibaren 12 aydan daha uzun süre hasat edilecek tüm tarımsal ürünleri, 12 aydan fazla elde tutulacak çiftlik hayvanlarını ve kereste ve meyve için yetiştirilen ağaçları içermektedir.

Dönen varlıklar ise, canlı varlıkların raporlama tarihinden itibaren 12 ay içinde hasat edilecek ürünleri, 12 ay içinde kesilecek hayvanları ve buğday, mısır gibi yıllık mahsulleri ihtiva etmektedir.

2.6. Sonraki Dönemlerde Ölçüm

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk defa kayda alma sırasında oluşan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın GUD'daki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır (UMS 41, Par. 26). İlk defa finansal tablolara alma sırasında, canlı varlığın gerçeğe uygun değeri (tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra) kar veya zarar tablosunda kazanç veya kayıp olarak rapor edilir. Tahmini satış maliyetlerinin varlığın mevcut durumundaki gerçeğe uygun değerini aşması durumunda, birinci kez finansal tablolara almasında bir zarar veya

örneğin çiftlik hayvanları doğduğunda olduğu gibi ilk defa finansal tablolara alma sırasında bir kazanç ortaya çıkabilmektedir.

Tarımsal ürünlerin GUD'inden satış maliyetleri düşülmüş olarak ilk defa finansal tablolara alınmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar, olduğu dönemin kâr veya zararına dahil edilir. Hasat neticesinden elde edilen, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilme zamanında kazanç veya zarar oluşabilmektedir (UMS 41, Par. 28-29).

Yukarıda açıklanan hususlar dışında UMS 41 standardı, yine kar ve zarar tablosuna yansıtılacak şu önemli noktalara vurgulamıştır:

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, bu teşviklerin alacak haline gelmesi durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu teşvikler; ilgili işletmenin belirlenmiş tarımsal faaliyetlerde aktif olmaması durumunda dahi, şartlı olarak verilmiş ise, ancak ilgili devlet teşviğine dair koşullar karşılandığında kâr ya da zararda yazılabilir (UMS 41, Par. 34-35).

2.7. Devlet Teşvikleri

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında devlet teşvikleri için ayrı bir standart, “UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” mevcuttur. Ancak tarımsal faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri müstakil biçimde UMS 41 standardı hükümlerine tabi tutulmuştur.

UMS 20 tanımlarında devlet teşvikleri şöyle açıklanmıştır; “İşletmenin faaliyet konularına bağlı belirlenmiş şartların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi mükâfatında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır”.

UMS 41 standardının 34 ve 35’inci maddelerinde, devlet tarafından tarımsal işletmelere yapılan teşvikler koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleri olarak sınıflandırılmıştır. Bir tarımsal işletmeye koşulsuz olarak yapılan devlet teşviklerinin, bu teşviklerin yalnızca alacak statüsüne gelmeleri durumunda kâr ya da zararda kaydedilmesine izin verilir. Halbuki koşul çerçevesinde yapılan devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirlenen tarımsal faaliyetleri yürütmediği durumda bile, ancak ilgili devlet teşviğine bağlı koşullar yerine getirildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilecektir.

Duruma göre devlet teşviklerinin şartları farklılık gösterebilir. İşletme belli bir faaliyeti, belirli bir yerde, belirtilen süre zarfında devam etmesi koşuluyla devlet teşviğini hak edebilir. İşletme bu faaliyeti belirtilen zaman diliminde yerine getiremediğinde tüm teşviğin iade edilmesi gerekebilir. Bu durumda söz konusu teşvik, belirlenmiş süre dolmadıkça gelir olarak kaydedilmemesi gerekmektedir. Faaliyetin devam ettirilmesi ve şartların sağlanması durumunda, her yıl bu teşvikin bir kısmı devlet tarafından işletmeye ödeme yapılırsa, zaman geçtikçe bu ödemeden elde edilen tutar gelir olarak kaydedilir.

UMS 20 standardı, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara (maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa) ilişkin olması durumunda, uygulanacaktır (UMS 41, Par. 37-38). Bu açıklamalar doğrultusunda, maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklara yapılan devlet teşvikleri, canlı varlığın maliyetinden düşülmek suretiyle veya canlı varlıktan yararlanılacak zamanla orantılı bir şekilde gelirlere aktarılır (Kaval, Örtün ve Karapınar, 2021: 815).

Gerektiğinde işletmeler, UMS 41 kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (UMS 41, Par. 57):

- (i) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- (ii) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- (iii) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

İşletmeler, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde cari dönemde ortaya çıkan toplam kazanç veya kayıpların ve canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan toplam kazanç veya zararların açıklanması gerekmektedir. Bu bilgiler sayısal veya yazılı metin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

İşletmeler yasal zorunluluk ve sosyal sorumluluk gereği bir takım bilgileri finansal tablolarda açıklarken, bazı bilgileri de dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. İşletmenin sahip olduğu varlık ve kaynaklarını ayrıntılı bir şekilde göstermesi, finansal tablolardan faydalananlar için anlaşılır olmasına yardımcı olacaktır. Bu nedenle UMS 41'e göre işletme, her bir canlı varlık grubuna ilişkin bir açıklama sunması gerekir.

İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı

varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir (UMS 41, Par. 43). Önceki kısımlarda tanımı yapılan canlı varlıkları farklı kategoriler dahilinde; tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış canlı varlıklar altında sınıflandırmak mümkündür. Her bir canlı varlık grubu ayrıca dipnotlarda tanımlanır.

Finansal tablolarla birlikte yayınlanan bilgilerde başka bir yerde açıklanmamışsa, işletme aşağıdakileri açıklar (UMS 41, Par. 46):

- (a) İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- (b) Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri,
 - (i) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve,
 - (ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünleri.

İşletme ayrıca aşağıdaki hususları dipnotlarında açıklar (UMS 41, Par. 49):

- Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları, ve
- Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar (UMS 41, Par. 50):

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
- Satın almalarla kaynaklanan artış,
- UFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar,
- Hasattan kaynaklanan azalış,
- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,

- Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları, ve
- Diğer değişiklikler.

Canlı bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, hem fiziksel değişiklikler hem de piyasadaki fiyat değişiklikleri nedeniyle değişebilir. Fiziksel ve fiyat değişikliklerinin ayrı olarak açıklanması, özellikle bir yıldan fazla bir üretim döngüsü olduğunda, cari dönem performansının ve gelecekteki beklentilerin değerlendirilmesinde yararlıdır. Bu gibi durumlarda, işletme, grup veya başka bir şekilde, fiziksel değişiklikler ve fiyat değişiklikleri nedeniyle kâr veya zarara dâhil edilen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişiklik tutarını açıklamaya teşvik edilir. Bu bilgi, üretim döngüsü bir yıldan az olduğunda (örneğin, tavuk yetiştirirken veya tahıl ürünleri yetiştirirken) genellikle daha az kullanışlıdır (UMS 41, Par. 51).

Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilir ve ölçülebilir olan büyüme, dejenerasyon, üretim ve üreme gibi bir dizi fiziksel değişimle sonuçlanır. Bu fiziksel değişikliklerin her birinin gelecekteki ekonomik faydalarla doğrudan bir ilişkisi vardır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde hasat nedeniyle meydana gelen değişiklik de fiziksel bir değişikliktir.

Tarımsal faaliyetler genellikle iklim, hastalık ve diğer doğal risklere maruz kalmaktadır. Önemli bir gelir veya gider kalemine yol açan bir olayın meydana gelmesi durumunda, bu kalemin niteliği ve tutarı UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu uyarınca açıklanır. Böyle bir olaya örnek olarak, öldürücü bir hastalık salgını, bir sel, şiddetli bir kuraklık veya don ve bir böcek istilasısı verilebilir (UMS 41, Par. 53).

BÖLÜM 3: BILDIRCIN ET VE YUMURTA ÜRETİMİ YAPAN BİR İŞLETMEDE UMS 41 ÇERÇEVESİNDE BİR UYGULAMA

Bu bölümde, bildiricin üretimi yapan bir işletmenin verilerinden hareketle UMS 41 kapsamında yapılması gereken maliyetleme ve muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir. Bu kapsamda işletmenin üretmekte olduğu bildiricin eti ve yumurtasının maliyetleri hesaplanmış ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

3.1. Bildircin Hakkında Genel Bilgiler

Bildircinler, Asya, Afrika ve Avrupa'ya özgü göçmen kuşlardır. Kökenleri, Mısırlıların onları etleri için kasten tuzağa düşürdüğü 11. yüzyıla kadar uzanmaktadır. Yıllar sonra Çinliler, erkek kuşların şarkı söyleme yetenekleri nedeniyle kuşu evcil hayvan olarak beslemeye başlamışlardır. Uzun süre sesleri için ıslah edilen bildiricilerde sonraları verim özellikleri önem kazanmaya başlamıştır. Bildircinin önemi ilk defa bir Japon imparatorunun bildiricin eti yiyerek tüberkülozdan kurtulmasıyla başlamıştır.

İlk olarak 1595 yılında Japonya'da evcilleştirilmesi söylenmektedir hemde ilk ticari bildiricin yetiştiriciliğinin Japonya'da başladığına ve böylece Japon bildiricilerinin büyük ölçüde ticari yumurta ve et üretimi için bugüne kadar en iyi performans gösteren ırklardan biri olarak egemenlik kazanmasını sağladığı bilinmektedir. Yapılan seleksiyon çalışmaları sonucunda yetiştiriciliğe de adapte edilerek et ve yumurta üretimi açısından Japonya'da 19. yüzyılın ikinci yarısında önem kazanmıştır. 1910'lu yıllarda Japonya'da Japon bildiricileri et ve yumurta üretimleri için yaygın şekilde yetiştirilmişlerdir. 1910 ve 1942 yılları arasında özellikle Tokyo, Mishima, Nagoya, Gifu ve Toyokasi bölgelerinde yaygınlaşmıştır. Bu dönem Japonya tarihinde imparatorluğun yayılması olarak bilinir ve evcilleştirilmiş Japon bildiricileri Kore, Çin, Taivan ve Hong Kong'a dağılmış, daha sonra Güney Doğu Asya'ya geçiş olmuştur.

Boyutları çok farklı olsa da bildiriciler, sülünlerle aynı av kuşları ailesine aittirler. Dünyada çok farklı bildiricin türleri mevcut olup bunlardan 45 farklı tür bildiricin daha iyi bilinmektedir (Arya, 2018: 4).

Bıldırcınların iyi şartlarda yıllık ortalama 250-300 adet yumurta yapabilmektedirler. Jumbo adıyla yetiştirilen ırklar normal bıldırcınlara kıyasla 3 kat fazla et ağırlığına ulaşabilmektedirler.

Tablo 1: Bıldırcın Sınıflandırması

Bıldırcın Bilimsel Sınıflandırması:	Bıldırcın Fiziksel Özellikleri:
Âlem: Animalia	Renk: Kahverengi, Mavi, Siyah, Beyaz
Şube: Chordata	Cilt Tipi: Tüylü
Sınıf: Aves	En Yüksek Hız: 25 km/h
Takım: Galliformes(Tavuklar)	Yaşam Süresi: 3-5 yıl
Familiya: Phasianidae(Sülüngiller)	Ağırlık: 70g - 140g
Cins: Coturnix	Boy: 11cm - 20cm
Bilimsel adı: Coturnix Coturnix	Yetiştirme Ortamı: Ağaçlık ve ormanlık alanlar.
	Besleme türü: Hem etçil hem ot çul
	Temel yemleri: Tohumlar, çiçekler ve böcekler

Kaynak: AZ Animals (2019). Erişim adresi: <https://a-z-animals.com/animals/quail/> (Erişim tarihi: 16/02/2022).

Diğer kanatlı kuşlarla karşılaştırıldığında, bıldırcın yetiştiriciliği, düşük sermaye ve minimum işgücü talepleri, kanatlıların bakım ve yönetimi kolaylığı ve yüksek kâr getirileri nedeniyle dünya genelinde her yeni gün ilgi kazanmaya devam etmektedir.

Bıldırcın kuşunun özellikleri aşağıdaki şekilde sıranabilir:

1. Benzer yaştaki tavuk gibi diğer kanatlı kuşlarla karşılaştırıldığında, bıldırcın hem vücut boyutu hem de ağırlık olarak küçük görünmektedir. Olgun bir yetişkin kuşun ortalama ağırlığı 150-200 gram arasında ve bir yumurta ağırlığı 9-12 gram arasındadır.
2. Bıldırcınlar, günde en az bir yumurta bırakan üretken katmanlar olarak bilinmektedir. Dişi bıldırcınlar 6-7 haftalık olduklarında yumurtlamaya başlarlar. İlk yıl ortalama 250 ila 300 yumurta yumurtlayabilirler. İlk bir buçuk yıl için iyi durumdalar, ancak sonraki yıllarda önemli bir yavaşlama kaydedeceklerdir.
3. Bıldırcınlar küçük vücutları nedeniyle az miktarda yem tüketirler, daha az yer kaplar ve daha az bakım ve yönetim gerektirmektedir (benzer yaştaki tavuklar gibi kanatlı ırklarına kıyasla).
4. Bıldırcınlar yumurtalarını kuluçkaya yatırmazlar. Bu nedenle, bıldırcın yetiştiriciliği yapmak için kuluçka makinesi veya kuluçka tavukları kullanılması gerekmektedir.

5. Kuluçkalanmış verimli bıldırcın yumurtasının yumurtadan çıkması 15-18 gün sürmektedir.
6. Bıldırcın yumurtası tavuk yumurtasından daha az yağ içermesi, fosfor ve demir bakımından daha zenginliği tüketicilerin tercih etme sebeplerinden biridir. Aynı zamanda bıldırcın etinin yağ oranı düşük, faydalı vitaminlere sahip olması ile kırmızı ete ideal bir alternatif sunmaktadır.
7. Bıldırcınlar, daha büyük kanatlı birimini etkileyen bir dizi hastalığa karşı dirençlidirler. Böylece, kanatlılarla ilgili hastalıklara karşı daha az sayıda aşı gerektirirler.

Araştırmalar, bıldırcın yumurtasının birçok vitamin, besin maddesi içerdiğini ve kalori içeriğinin düşük olduğunu göstermektedir. Bıldırcın eti; En düşük yağ içerdiği ve iyi düzeyde fosfolipit içermesi nedeniyle tüketiciler tarafından en çok istenen alternatif kanatlı etlerinden biridir ve bu nedenle özellikle gelişmekte olan ülkelerde yetiştirilen bıldırcın popülasyonunda kademeli bir artış olmuştur.

Bıldırcın diğer kanatlı kümes hayvanlara nispeten en yüksek et ve en düşük kemik oranına sahiptir. Bıldırcın karkası %76 et, %14 deri ve %10 kemikten oluşmaktadır. Bıldırcın yumurtası tavuk yumurtasına kıyaslan potasyum, magnezyum ve kalsiyum hemde kalori bakımından daha zengin olmasına rağmen protein miktarları ise eşittir.

Bıldırcın yumurtasında A vitamini (retinal), B1, B2, B6, B12, C, D ve E vitaminleri bulunmaktadır. Ayrıca Omega 3, Potasyum, Çinko, Demir, Fosfor, Kolin, Tonik asit, Magnezyum, Omega 6, Yağ asitleri ve Selenyum gibi temel besinlere sahiptir. Bıldırcın yumurtası karbonhidret bakımından tavuk yumurtasına göre daha zengindir.

3.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Bıldırcın Yetiştiriciliği

Bugün dünya kanatlı endüstrisinde muazzam bir gelişme ve ilerlemeye tanık olmuş ve kanatlı eti tüketimi artan bir büyüme ile karşı karşıya kalmıştır. Bu doğrultuda, dünyadaki farklı ülkeler kanatlı endüstrisinin yapısını reforme ederek ve bu sektördeki mevcut teknolojileri güncelleyerek verimli ve etkin bir endüstri oluşturabilmişlerdir. Yurtiçi ihtiyaçları karşılamamanın yanı sıra diğer ülkelerde olan talepleri de karşılamaktadır. Son yıllarda, WFP (Dünya Gıda Programı)’nin nispeten ucuz bir protein kaynağı olarak et sepetinde kanatlı eti kullanımına verdiği önem nedeniyle, kanatlı eti pazarı küresel olarak

gelişen pazarlardan biri olmuştur.

Kanatlı eti ve yumurta endüstrisi, başlangıçtan bu yana çeşitli gelişim aşamalarından geçen, tutsak kuşlardan başlanmış olan, şimdi dünya çapında en gelişmiş ve organize tarım kesimine ulaşan zengin bir hikâyeye sahiptir. Fakat bıldırcın üretim hikâyesi daha yenidir, bıldırcın yetiştiriciliğinde de diğer kanatlılar gibi et ve yumurta üretiminden oluşmaktadır. Bıldırcın eti üretiminde esas üretici ülkeler Çin, İspanya, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri'dir. Ulaşılabilen dünya verilerine göre 2018 yılında Çin yaklaşık 150 bin ton bıldırcın eti üretimi yapmıştır. Üretim miktarında Çin'i takriben 10 bin ton üretimleriyle İspanya ve Fransa izlemektedir. Bıldırcın yumurtası, etine nazaran daha fazla bilinen ve tüketilen bir üründür. Bıldırcın yumurtası üretiminde sırasıyla Çin, Japonya, Brezilya ve Fransa lider ülkeler konumundadır.

Türkiye'de son yıllarda bıldırcın üretimi yoğun olarak İzmir, Manisa ve Gaziantep başta olmak üzere pek çok ilde yapılmaktadır. 2020 yılı itibarıyla Türkiye'de ticari etlik bıldırcın yetiştiriciliği yapan işletmelerin sayısı Gıda Kontrol Genel Müdürlüğü verilerine göre 26 işletme olarak belirtilmiştir. Türkiye'de yumurtalık bıldırcın işletmelerinin sayısı ise 17 işletmedir (araştırma.tarimorman.gov.tr, 2022).

Tablo 2: Türkiye Bıldırcın Üretim Verileri (bin adet)

Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	Değişim %
Kesilen Bıldırcın	765	710	1.047	999	607	-39,2
Bıldırcın Eti (ton)	99	95	140	133	80	-39,9
Bıldırcın Cıvcıvi Üretimi İçin Kuluçkaya Basılan Yumurta	2.176	2.463	2.582	2.558	1.305	-48,9

Kaynak: Türkiye İstatistiksel Kurumu (TÜİK). (2022). Erişim adresi: <https://www.tuik.gov.tr/> (Erişim tarihi: 10/01/2022).

3.1.2. Bıldırcınların Yaşam Döngüsü

Bıldırcınların yaşam süresi ortalama olarak 2 ila 2,5 yıl arasındadır. Yetişkin bir bıldırcın ağırlığı 120-150 gram arasında olup ıslah yoluyla bu ağırlıklar artırılabilir. Dişi bıldırcınlar 45 gün (6-7) haftalıktan itibaren yumurtlamaya başlar. Işık varlığı bıldırcınların yumurta verimini arttıracaktır. Döllenen yumurtaların %85-90'ı 15-18 gün içerisinde civcive dönüşürler. Yeni doğmuş bir bıldırcının civciv ağırlığı 6-7 gram civarında olacaktır. Başarılı üreme amacıyla her 5 dişi bıldırcınla 1 erkek bıldırcının beslenmesi daha uygundur. Küçük gövdeleri nedeniyle, çok sayıda bıldırcın yetiştirmek

için minimum alana ihtiyaç olacaktır. Bir metrekaarelik bir alan 8 ila 10 kuş yetiştirmek için yeterli olacaktır. Aynı alan sadece 2 ila 3 tavuğu barındırabilmektedir.

3.1.3. Bildırcın Yemi

Yem, bildırcın yetiştirme maliyetinin neredeyse %70'ini temsil etmektedir. Esas olarak mısır, sorgum veya darı gibi tahıllardan oluşmaktadır. Yetişkin bildırcınlar günde yumurtlama hızına ve yemin besin kalitesine bağlı olarak günde 20-30 grama kadar yem tüketmektedirler.

3.2. UMS 41 Standardı Kapsamında Bir Uygulama

Bu kısımda bildırcın yetiştiriciliği yapan bir işletmenin verilerinden hareketle maliyetleme çalışması yapılmış ve UMS 41 kapsamında yapılması gereken muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

3.2.1. İşletmenin Tanıtımı

İşletmenin faaliyet konusu bildırcın eti, sofralık bildırcın yumurtası ve döllü yumurta üretimidir. Bildırcın eti üretimi kapsamında bildırcın eti (bütün), bildırcın budu ve bildırcın göğüsü üretilmektedir. Sofralık yumurta üretimi ise 12'li paketler halinde yapılmaktadır. Aynı zamanda işletme tüm üretim aşamalarını kendi bünyesinde devam ettirmek amacıyla döllü yumurta üretimini de yapmaktadır. İşletme yıllık ortalama 300.000 adet bildırcın kapasitesine sahiptir. 5.000 döllü yumurta üretim bildırcını, 95.000 adet bildırcın ticari yumurta üretimi ve 200.000 adet bildırcın et üretimi için bu işletme bünyesinde yetiştirilmektedir. İşletme tam kapasiteyle çalışmakta ve maliyetler yıllık olarak fiili maliyet yöntemi esasına göre hesaplanmaktadır. Dönem içerisinde üretilen bildırcın yumurtası adedi 1.8 TL'den, bildırcın eti adedi ise 25 TL'den satılmıştır. Ancak 2021 dönemi sonunda 8.000 Adet Et Bildırcını ve 18.000 Adet Yumurta satılmayarak elde kalmıştır.

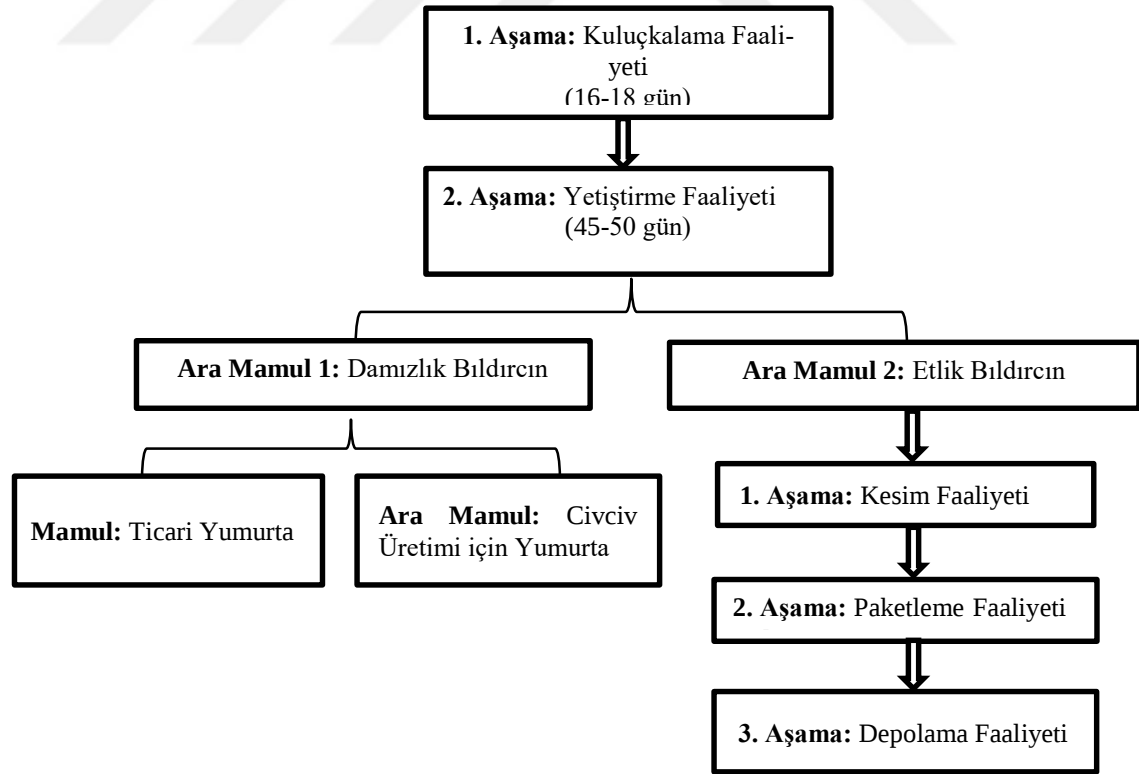
İşletme finansal raporlarını 6 ayda bir düzenlemektedir. İşletmede aylık ortalama 18.800 adet bildırcın üretmektedir. 19.200 adet bildırcın yumurtası kuluçka makinesine alınmakta, bu yumurtaların %2 zayıf oranı ile 18.800 adet civciv üretilmektedir. 18.800 adet civcivin zayıf oranı %4 olarak hesaplanmaktadır ki sonuçta 18.000 Bildırcın üretim hattına girmektedir.

Kuluçkalama faaliyeti kuluçka tesislerinde (Kuluçkalama) yapılmakta olup, kuluçkaya konulan yumurtaların kuluçkadan çıkım süresi 16 ila 18 gün arasında değişmektedir. İşletme her 3 haftada bir kez (temizlik, dezenfekte ve bakım onarım dahil) kuluçkalama faaliyeti vasıtasıyla yeni civcivler üretilip, yetiştirme hattına aktarmaktadır. Bu bağlamda dikkat edilmesi gereken nokta, işletme bir sene zarfında 16 kez kuluçkalama faaliyetini sürdürmektedir.

Bıldırcınların üreme mevsimi sürü tipine (yumurta veya et) göre değişmektedir. Etlik bıldırcınlar yaklaşık 45-50 günlük yaşta kesime hazırlanacaktır. Yumurtlayan bıldırcınlar genellikle 6 haftalıkken yumurtlama yaşına ulaşır ve 7-8 aylık olana kadar en verimli yaşam döngüsündedirler. Yetiştirme döneminde her dişi bıldırcın tahminen 280 defaya kadar yumurtlayabilmektedir. 6 aylık bir dönemden sonra yumurtlama faaliyeti yavaşlanacak olup işletme için bu kuşlardan yumurta üretiminde yararlanması ekonomik olmayacaktır. Bu nedenle kanatlı hayvanlar kesimhaneye sevkedilecektir.

3.2.2. Üretim Süreci

Yumurtalık ve etlik bıldırcınların üretim süreci Şekil 1’de özetlenerek sunulmuştur.



Şekil 1: Etlik ve Yumurtalık Bıldırcın Üretim Süreci

İşletmenin üretim tesisinin özellikleri ve Şekil 1’de detayı sunulan üretim sürecinden hareketle oluşturulan Esas Üretim Gider Yerleri (EÜGY) ve Yardımcı Gider Yerleri (YGY) ile bu gider yerlerinin maliyetlerinin tespitinde yapılacak hesaplamalar izleyen kısımda ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

İşletmedeki bıldırcın üretim sürecinden hareketle oluşturulmuş esas üretim gider yerleri ile yine işletme için oluşturulmuş yardımcı gider yerleri Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3: Esas Üretim Gider Yerleri ve Yardımcı Gider Yerleri

ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	Kuluçkalama Gider Yeri
	Yetiştirme Gider Yeri
	Kesimhane Gider Yeri
	Paketleme Gider Yeri
	Yumurta Gider Yeri
YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ	Isıtma ve Havalandırma Gider Yeri
	Aşı ve Dezenfektasyon Gider Yeri
	Yemekhane Gider Yeri
	Bakım ve Onarım Gider Yeri
	Tesis Yönetimi Gider Yeri

3.2.3. Üretimde Kullanılan Kaynaklar

Bu kısımda işletmede gerçekleştirilen bıldırcın üretimine ilişkin değişken ve sabit maliyetler detaylı bir şekilde sunulmuştur. Bu kapsamda işletmede kullanılan maddi duran varlıklara, bunların kayıtlı değerlerine ve 2021 yılına ait amortisman tutarlarına yer verilmiştir. Ayrıca her bir gider yerinde tüketilen kaynaklar, türlerine göre ayrılarak 2021 yılı maliyetleri sunulmuştur. Değişken maliyetler çeşitleri itibariyle sınıflandırılarak ayrıca sunulmuş, bu giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılacak anahtarlara yer verilmiştir.

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlıklar ve kayıtlı değerleri Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri

Maddi Duran Varlık Kalemleri	Kayıtlı Değer (TL)	MDV Değeri (TL)
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri		120.000
İmha (Tahribat Çukuru)	20.000	
Yem Deposu	25.000	
Su Kuyusu	50.000	
Su Arıtma Tesisi	25.000	
Binalar		565.000
Kuluçkalama (Kuluçka Tesisi)	50.000	
Kümesler (Folluklar)	180.000	
Kesimhane	85.000	
Paketleme Ünitesi	30.000	
Soğuk Depo	100.000	
İdari Bina	120.000	
Tesis, Makine ve Cihazlar		272.000
Kuluçka Makinesi	36.000	
Kuluçka Çıkım Makinesi	30.000	
Yemlik Sistemi	45.000	
Suluk Sistemi	22.000	
Yumurta Taşıma Bandı	35.000	
Isıtma ve Soğutma Düzenleri	34.500	
Arıtma ve Havalandırma Düzenleri	25.000	
Dezenfektan Havuz ve Ekipmanları	5.000	
Transfamatör ve Elektrik Sistemi	12.000	
Jeneratör	14.500	
Bakım ve Onarım Ekipmanları	13.000	
Taşıtlar		335.000
Soğutuculu Taşıma Arabası	250.000	
Hyundai Marka Otomobil	85.000	
Demirbaşlar		28.000
Masaüstü Bilgisayar	4.000	
Yazıcı	1.800	
Koltuk, Sandalye ve Masa	8.000	
Buzdolabı	5.800	
Fırın	1.200	
Ocak	900	
Bulaşık Yıkama Makinesi	4.300	
Yemekhane Araç - Gereçleri	2.000	
Toplam		1.320.000 TL

Tablo 4’te ayrıntısı sunulan maddi duran varlıklar için ayrılacak amortisman tutarlarının tespitinde kullanılacak normal amortisman oranları ve bu oranlardan hareketle hesaplanan amortisman tutarları Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıkların Amortisman Oranı ve Tutarları

Maddi Duran Varlık Kalemleri	Kayıtlı Değer (TL)	Ekonomik Ömür	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (TL)
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri				
İmha (Tahribat Çukuru)	20.000	20	5%	1.000
Yem Deposu	25.000	15	6,67%	1.667
Su Kuyusu	50.000	10	10%	5.000
Su Arıtma Tesisi	25.000	20	5%	1.250
Binalar				
Kuluçkalama (Kuluçka Tesisi)	50.000	25	4%	2.000
Kümesler (Folluklar)	180.000	10	10%	18.000
Kesimhane	85.000	15	6,67%	5.666
Paketleme Ünitesi	30.000	10	10%	3.000
Soğuk Depo	100.000	10	10%	10.000
İdari Bina	120.000	20	5%	6.000
Tesis, Makine ve Cihazlar				
Kuluçka Makinesi	36.000	10	10%	3.600
Kuluçka Çıkım Makinesi	30.000	10	10%	3.000
Yemlik Sistemi	45.000	10	10%	4.500
Suluk Sistemi	22.000	10	10%	2.200
Yumurta Taşıma Bandı	35.000	10	10%	3.500
Isıtma Düzenleri	34.500	15	6.67%	2.300
Havalandırma Düzenleri	25.000	15	6.67%	1.667
Dezenfektan Havuz ve Ekipmanları	5.000	5	20%	1.000
Transfamatör ve Elektrik Sistemi	12.000	10	10%	1.200
Jeneratör	14.500	10	10%	1.450
Bakım ve Onarım Ekipmanları	13.000	10	10%	1.300
Taşıtlar				
Soğutuculu Taşıma Arabası	250.000	10	10%	25.000
Hyundai Marka Otomobil	85.000	5	20%	17.000
Demirbaşlar				
Masaüstü Bilgisayar	4.000	5	20%	800
Yazıcı	1.800	4	25%	450
Koltuk, Sandalye ve Masa	8.000	5	20%	1.600
Buzdolabı	5.800	10	10%	580
Fırın	1.200	10	10%	120
Ocak	900	15	6.67%	60
Bulaşık Yıkama Makinesi	4.300	10	10%	430
Yemekhane Araç - Gereçleri	2.000	10	10%	200
	Toplam			125.540 TL

Değişken maliyet kalemleri ve 2021 yılının ilk 6 aylık dönem maliyetleri direkt ve indirekt şekilde sınıflandırılmak suretiyle Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6: 2021 Yılı Değişken Maliyet Kalem ve Tutarları

Maliyet Kalemleri	Maliyet Sınıflandırılması	Yıllık Kullanım	Tüketim Birimi	2021 Yılı Tutarı (TL)
Yumurta Maliyeti	Direkt	153.600	Adet	230.400
Yem	Direkt	75.000	Kg	220.000
Su	Endirekt	10.300	M ³	51.500
Aşı Maliyeti	Endirekt	600	Şişe	18.000
İşçi Ücret ve Giderleri	Direkt	10	Kişi	504.000
İşçi Ücret ve Giderleri	Endirekt	3	Kişi	151.200
Memur Ücret ve Giderleri	Endirekt	2	Kişi	192.000
Elektrik	Endirekt	409.185	Kwh	707.890,05
Isıtma	Endirekt	37.567	Kwh	64.991
Havalandırma	Endirekt	18.783	Kwh	32.494,5
Bakım-Onarım	Endirekt	252	Saat	48.420
Dezenfektan	Endirekt	365	Lt	9.855
Deterjan	Endirekt	195	Lt	2.925
Yemekhane	Endirekt	15	Kişi	27.600

Tablo 7’de ise gider yerleri için belirlenen dağıtım anahtarları ve gider yeri bazında dağıtım anahtarı dağılımları verilmiştir.

Tablo 7: Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları ve Miktarları (2021 yılı)

Gider Yerleri	Dağıtım Anahtarı	Personel Sayısı (Kişi)	Alan (m ²)	Radyant Sayısı	Su Tüketimi (m ³)	Fan Sayısı
Kuluçkalama EÜGY	-	1	200	2	-	2
Yetiştirme EÜGY	-	2	3.300	18	3.000	20
Kesim EÜGY	-	3	250	4	4.000	2
Paketleme EÜGY	-	3	200	2	-	2
Yumurta EÜGY	-	1	850	8	1.500	10
Isıtma ve Havalandırma YGY	Radyant Sayısı/Fan Sayısı	-	-	-	-	-
Aşı YGY	Şişe Sayısı	-	-	-	-	-
Dezenfektasyon YGY	Litre	1	50	-	-	-
Bakım ve Onarım YGY	Saat	1			-	-
Tesis Yönetimi YGY	-	2	150	2	800	2
Yemekhane YGY	Personel Sayısı	1	100	2	1.000	2
Toplam		15	5.100	38	10.300	40

3.2.4. Mamullerin Maliyetinin Hesaplanması

Bu kısımda mamullerin maliyetini hesaplamaya yönelik olarak sırasıyla aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir:

- 1) Gider Yerleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Tespiti ve Gider Yerlerine Dağıtımı
- 2) Yardımcı Gider Yerlerinin Maliyetlerinin EÜGY'lere Dağıtımı
- 3) EÜGY'lerin Maliyetlerinin Tespiti

Söz konusu maddelerden de anlaşılacağı üzere mamullerin maliyetinin tespitine yönelik olarak öncelikle gider yerlerinin ortak tükettikleri kaynakların maliyeti tespit edilerek bu kaynaklardan faydalanan gider yerlerine dağıtılacak, sonrasında YGY'lerin maliyeti tespit edilerek EÜGY'lere dağıtılacak, son olarak ta üretim sürecinin aşamaları sırasıyla ele alınarak bu aşamaları tanımlamak için oluşturulan EÜGY'lerin maliyetleri tespit edilecektir. Böylece üretim sürecinin son aşamasını oluşturan Paketleme EÜGY'nin maliyeti hesaplandığında ilgili dönemde üretimi tamamlanan mamullerin toplam ve birim maliyetleri hesaplanmış olacaktır.

3.2.5. Ortak Tüketilen Kaynakların Tespiti ve Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider yerleri tarafından ortak tüketilen kaynaklar, bu kaynakların gider yerlerine dağıtımında kullanılacak anahtarlar ve kaynak maliyetlerinin gider yerlerine dağıtımı işlemleri aşağıda her bir kaynak için ayrıca gösterilmiştir.

1) Elektrik Giderinin Gider Yerlerine Dağıtımı

Dönemin elektrik sarfiyat miktarı 409.185 kWh, elektrik gideri ise 707.890,05 TL olup, gider yerlerine kWh tüketimleri baz alınarak dağıtılacaktır. Buna göre kWh başına elektrik gideri şu şekilde hesaplanacaktır:

$$707.890.05 \text{ TL} / 409.185 \text{ kWh} = \mathbf{1,73 \text{ TL/kWh}}$$

Elektrik kullanılan gider yerlerinin kWh tüketimleri Tablo 1'de verilmiş olup, yukarıda hesaplanan kWh başına gider tutarı ile gider yerlerinin kWh tüketimleri çarpılarak her bir gider yerine isabet eden elektrik maliyet tutarı Tablo 8'deki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 8: Elektrik Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	kWh Tüketimi	Maliyet (TL/ kWh)	Elektrik Maliyeti
Kuluçkalama EÜGY	112.630	1,73	194.849,9
Yetiştirme EÜGY	18.250	1,73	31.572,5
Kesimhane EÜGY	90.075	1,73	155.829,75
Paketleme EÜGY	82.080	1,73	141.998,4
Yumurta EÜGY	17.300	1,73	29.929
Isıtma ve Havalandırma YGY	56.350	1,73	97.485,5
Tesis Yönetimi YGY	19.000	1,73	32.870
Yemekhane YGY	13.500	1,73	23.355
TOPLAM	409.185	1,73	707.890,05

2) Su Giderinin Gider Yerlerine Dağıtımı

İşletmenin su kuyusu mevcuttur. Su tüketen gider yerlerine 2021 yılı su maliyetinin dağıtılması gerekmektedir. Buna ilişkin hesaplamalar Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Su Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Tüketim (m³)	m³ Maliyeti	Maliyet (TL)
Yetiştirme EÜGY	3.000	5	15.000
Yumurta EÜGY	1.500	5	7.500
Kesimhane EÜGY	4.000	5	20.000
Tesis Yönetimi YGY	800	5	4.000
Yemekhane YGY	1.000	5	5.000
TOPLAM	10.300	5	51.500

İşletme kanatlıların yönetimi ve daha verimli şekilde üretim yapabilmek için esas olarak kafes sistemi kullanmaktadır. Bu sayede civcivlerin sağlam büyümeleri için ilk 2-3 hafta

altlık sistemi kullanılmaktadır. Altlık gideri, yetiştirme ve yumurta EÜGY'lerine alınacak civcivlerin büyütülmesi sırasında gerçekleştiği için 4.150 m² alanına sahip olan bu iki üretim yerine yüklenecektir. Kullanılan 25.400 TL değerinde talaş malzemesi m² başına 4 kg olacak şekilde yayılmıştır.

$$Y.O.= 25.400 \text{ TL} / 4.150 \text{ m}^2$$

$$Y.O.= 6,12 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 10: Altlık Giderinin Dağıtımı

Gider Yeri	Alan (m ²)	m ² Maliyeti	Maliyet (TL)
Yetiştirme EÜGY	3.300	6,12	20.198
Yumurta EÜGY	850	6,12	5.202
TOPLAM	4.150	6,12	25.400

3) Amortisman Tutarlarının Hesaplanması ve Dağıtımı

İşletmenin kullandığı maddi duran varlıklarının yıpranma payları normal amortisman yöntemine göre hesaplanmıştır. Amortisman tutarları üretim gider yerlerinde direkt olarak ve ya dolaylı bir şekilde üretime yüklenecektir.

➤ İmha Çukurunun Amortisman Giderinin Dağıtımı

Bu kapsamda imha (tahribat) çukurunun amortisman tutarı, Yetiştirme EÜGY ve Yumurta EÜGY kullanıldığı için direkt olarak bu esas üretim gider yerlerine dağıtılacaktır.

Bu çukurlar için hesaplanan 1.000 TL'lik amortisman giderinin 6 aylık tutarı 500 TL civciv sayısına göre Yetiştirme EÜGY ve Yumurta EÜGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır. Buna göre yetiştirme kümeslerinde 100.000 adet etlik bıldırcın ve 50.000 adet yumurta bıldırcın yetiştirilmekte olup dağıtım aşağıdaki gibi olacaktır:

Yükleme Oranı (Y.O.): 500 TL/150.000 bıldırcın

$$Y.O.= 0,0033 \text{ TL/bıldırcın}$$

Yetiştirme EÜGY'ye yüklenen maliyet: 100.000 adet * 0.0033 TL= 330 TL

Yumurta EÜGY'ye yüklenen maliyet: 50.000 * 0.0033 TL= 165 TL

➤ **Yem Deposunun Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Yem deposunun 6 aylık amortisman tutarı 833,5 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın dağıtım oranı bıldırcınların ‘yem tüketim miktarına’ göre hesaplayarak dağıtılacaktır. Yetiştirme EÜGY’nde 44.000 kg yem ve Yumurta EÜGY’nde 25.000 kg yem tüketilmiştir.

$$Y.O. = 833,5\text{TL}/69.000 \text{ kg}$$

$$Y.O. = \mathbf{0,012 \text{ TL/kg}}$$

$$\text{Yetiştirme EÜGY'ye yüklenen maliyet: } 44.000 \text{ kg} * 0.012 \text{ TL} = 528 \text{ TL}$$

$$\text{Yumurta EÜGY'ye yüklenen maliyet: } 25.000 \text{ kg} * 0.012 \text{ TL} = 300 \text{ TL}$$

➤ **Su Kuyusu ve Su Arıtma Tesisinin Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Su kuyusu ve su arıtma tesisi aynı dağıtım anahtarı vesilesiyle dağıtıla bildiği için bu iki maddi duran varlıkların amortisman tutarları toplanarak dağıtımları gerçekleşecektir.

$$Y.O. = (2.500 \text{ TL} + 625 \text{ TL}) / 10.300 \text{ m}^3$$

$$Y.O. = \mathbf{0,303 \text{ TL/m}^3}$$

$$\text{Yetiştirme EÜGY'ye yüklenen maliyet: } 3.000 \text{ m}^3 * 0.303\text{TL/m}^3 = 909 \text{ TL}$$

$$\text{Yumurta EÜGY'ye yüklenen maliyet: } 1.500 \text{ m}^3 * 0.303 \text{ TL/m}^3 = 454,5\text{TL}$$

$$\text{Kesimhane EÜGY'ye yüklenen maliyet: } 4.000 \text{ m}^3 * 0.303 \text{ TL/m}^3 = 1.212 \text{ TL}$$

$$\text{Tesis Yönetimi YGY'ye yüklenen maliyet: } 800 \text{ m}^3 * 0.303 \text{ TL/m}^3 = 242,4 \text{ TL}$$

$$\text{Yemekhane YGY'ye yüklenen maliyet: } 1.000 \text{ m}^3 * 0.303\text{TL/m}^3 = 303 \text{ TL}$$

➤ **Kuluçkalamanın Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Kuluçkalamanın amortismanı, Kuluçkalama EÜGY’ye direkt olarak yüklenecektir. Zira kuluçka ve yumurta çıkım faaliyetleri bu binada gerçekleşmektedir.

Kuluçkalama 6 aylık amortisaman tutarı olan 1.000 TL amortisman tutarı yalnızca bu gider yerine yüklenecektir.

➤ **Kümeslerin (Folluklar) Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Kümeslerin amortisman maliyeti Yetiştirme EÜGY ve Yumurta EÜGY’ye kullanılan kümes sayıları nispetinde yüklenecektir. İlgili dönemde Yetiştirme EÜGY’de 9 adet

kanatlı hayvan kümesi ve Yumurta EÜGY’de 5 adet kanatlı hayvan kümesi mevcuttur. Bu bilgilere göre dağıtım şu şekilde yapılacaktır:

$$Y.O.= 6.000 \text{ TL}/10.500 \text{ m}^2$$

$$Y.O.= 0,57 \text{ TL}/\text{m}^2$$

$$\text{Yetiştirme EÜGY: } 7.000 \text{ m}^2 * 0,57 \text{ TL}/\text{m}^2 = 3.990 \text{ TL}$$

$$\text{Yumurta EÜGY: } 3.500 \text{ m}^2 * 0,57 \text{ TL}/\text{m}^2 = 1.995 \text{ TL}$$

➤ **Kesimhane ve Paketleme Ünitelerinin Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Kesimhane EÜGY ve Paketleme EÜGY’nin bina amortisman tutarı direkt olarak ilgili esas üretim gider yerlerine yüklenecektir.

$$\text{Kesimhane EÜGY: } 2.833 \text{ TL}$$

$$\text{Paketleme EÜGY: } 1.500 \text{ TL}$$

➤ **İdari Bina Amortisman Tutarının Dağıtımı**

Üretim faaliyetlerinin yönetilmesinde kullanılan binanın amortismanı doğrudan Tesis Yönetimi YGY ile ilişkilendirilebildiği için bu YGY’ye yüklenecektir.

$$\text{Tesis Yönetimi YGY Amortisman Tutarı: } 3.000 \text{ TL}$$

➤ **Kuluçka ve Çıkım Makinesi Amortismanının Dağıtımı**

Kuluçka makinesinin 6 aylık amortisman tutarı 1.800 TL ve Kuluçka Çıkım Makinesi aynı dönem amortisman tutarı 1.500 TL’dir. Bu iki makinenin amortisman tutarları Kuluçkalama EÜGY’ne yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Yemlik ve Suluk Sistemleri Amortismanının Dağıtımı**

Yemlik ve suluk sistemleri yetiştirilmekte olan kanatlı kümes hayvanların beslenme ve yetiştirilmesi için kullanılmakta olup, bu iki sistemde birikmiş amortisman tutarı kümes sayısı bazında Yetiştirme EÜGY ve Yumurta EÜGY’ye yüklenmesi mümkün olacaktır.

$$Y.O.= (2.250 \text{ TL}+1.100 \text{ TL})/14 \text{ kümes}$$

$$Y.O.= 239,29 \text{ TL}/\text{kümes}$$

$$\text{Yetiştirme EÜGY: } 9 \text{ kümes} * 239,29 \text{ TL}/\text{kümes} = 2.153,61 \text{ TL}$$

$$\text{Yumurta EÜGY: } 5 \text{ kümes} * 239,29 \text{ TL}/\text{kümes} = 1.196,45 \text{ TL}$$

➤ **Yumurta Taşıma Bandı Amortismanının Dağıtımı:**

Yumurta taşıma bandı sadece Yumurta EÜGY’de kullandığı için cari dönemde oluşan amortisman tutarı doğrudan ilgili esas üretim yerine yüklenmesi uygun olacaktır.

Yumurta Taşıma Bandının 6 aylık Amortisman Tutarı: 1.750 TL’dir.

➤ **Isıtma ve Havalandırma Sistemi Amortismanının Dağıtımı**

İşletmenin ısıtma düzenleri amortisman tutarı 1.150 TL ve havalandırma düzenleri amortisman meblağı 833,5 TL doğrudan Isıtma ve Havalandırma YGY’ye yüklenmesi makul olacaktır.

➤ **Dezenfektan, Havuz ve Ekipmanları Amortismanının Dağıtımı**

Dönemin 500 TL değerinde gerçekleşen amortisman tutarı doğrudan Dezenfektan YGY’ye yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Transformatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör Amortismanının Dağıtımı**

İşletmede transformatör, elektrik sistemi ve jeneratör ekipmanları çeşitli birimler tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle oluşan amortisman tutarını KWh dağıtım anahtarı vasıtasıyla gider yerlerine dağıtılması uygun olacaktır.

$$Y.O. = (600 \text{ TL} + 725 \text{ TL}) / 409.185 \text{ kwh}$$

$$Y.O. = 0,0032 \text{ TL/kwh}$$

$$\text{Kuluçkalama EÜGY: } 112.630 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 360,42 \text{ TL}$$

$$\text{Yetiştirme EÜGY: } 18.250 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 58,4 \text{ TL}$$

$$\text{Kesimhane EÜGY: } 90.075 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 288,24 \text{ TL}$$

$$\text{Paketleme EÜGY: } 82.080 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 262,66 \text{ TL}$$

$$\text{Yumurta EÜGY: } 17.300 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 55,36 \text{ TL}$$

$$\text{Isıtma ve Havalandırma YGY: } 56.350 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 180,32 \text{ TL}$$

$$\text{Tesis Yönetimi YGY: } 19.000 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 60,8 \text{ TL}$$

$$\text{Yemekhane YGY: } 13.500 \text{ kwh} * 0,0032 \text{ TL/kwh} = 43,2 \text{ TL}$$

➤ **Bakım ve Onarım Ekipmanları Amortismanının Dağıtımı**

Bu ekipmanların 6 aylık amortisman tutarı 650 TL olup ekipmanlar Bakım ve Onarım YGY'ye ait olduğundan bu gider yerine yüklenecektir.

➤ **Soğutuculu Taşıma Kamyonu Amortismanının Dağıtımı**

Soğutuculu taşıma kamyonu işletmenin kuluçka birimine hizmet ettiği için 12.500 TL'lik amortisman giderinin doğrudan Kuluçkalama EÜGY'ne yüklenecektir.

➤ **Hyundai Marka Otomobil Amortisman Tutarının Dağıtımı**

İşletmenin maddi duran varlıkları içerisinde yer alan Hyundai marka otomobilini yönetim birimi kullanmaktadır. Bu sebeple otomobil için oluşan 8.500 TL amortisman meblağı Tesis Yönetimi YGY'ye yüklenmesi uygun olacaktır.

➤ **Demirbaşlara Dair Amortisman Tutarlarının Dağıtımı**

İşletmenin maddi duran varlıkları içerisinde bir çok demirbaş kalemi yer almaktadır ki bunlar genel itibarıyla tesis yönetimi ve yemekhane birimleri tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle her bir birime ait demirbaşların 6 aylık amortisman gideri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tesis Yönetimine Ait Demirbaşların Amortismanı: Masaüstü Bilgisayar, Yazıcı, Koltuk, Sandalye ve Masaya ait cari dönemin toplam amortisman gideri 1.825 TL olarak hesaplanmıştır.

Yemekhaneye Ait Demirbaşların Amortismanı: Buzdolabı, Fırın, Ocak, Bulaşık Yıkama Makinesi ve Yemekhane araç-gereçlerine ilişkin cari dönemin toplam amortisman tutarı 695 TL olarak gerçekleşmiştir.

Söz konusu birinci dağıtım işlemleri yapıldıktan sonra YGY'lerin tabloları hazırlanacak ve EÜGY'lere dağıtılacaktır.

3.2.6. YGY'lerinin Maliyetinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı

Bu kısımda öncelikle yardımcı gider yerlerinin kullandıkları kaynaklar ve maliyetleri belirlenmiş, sonrasında doğrudan dağıtım yöntemi kullanılarak EÜGY'lere dağıtımı gerçekleştirilmiştir.

a) Yemekhane YGY'nin Maliyetleri ve Dağıtımı

Yemekhane YGY'nin maliyetleri Tablo 11'de toplu şekilde verilmiştir.

Tablo 11: Yemekhane YGY'de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Gıda Malzemesi	İlk Madde ve malzeme	27.600	52.800
		İşçilik	25.200	
	Demirbaşlar Amortismanı	Buzdolabı	290	695
		Fırın	60	
		Ocak	30	
		Bulaşık Yıkama Makinesi	215	
Genel Üretim Giderleri (Endirekt)		Yemekhane Araç-Gereçleri	100	
	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsabet Eden Pay	23.355	23.355
	Su	Su Maliyetinden İsabet Eden Pay	5.000	5.000
	Dezenfektan ve Deterjen	Deterjen Maliyetinden İsabet Eden Pay	600	600
	LNG	Sıvılaştırılmış Doğal Gaz	21.376	21.376
	Bakım ve Onarım	Bakım ve Onarımdan İsabet Eden Pay	2.497,82	7.543,12
	Isıtma ve Havalandırma	Isıtma ve Havalandırmadan İsabet Eden Pay	5.045,3	
	Amortisman	GÜG'lerden İsabet Eden Pay	346,2	346,2
TOPLAM				111.715,32

Yemekhane YGY'nin giderinin dağıtımını aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Yükleme Oranı=111.715,32 TL/ 10 Kişi

Y.O.= 11.171,53 TL/Kişi

Kuluçkalama EÜGY: 1 Kişi * 11.171,53 TL/Kişi = 11.171,53 TL

Yetiştirme EÜGY: 2 Kişi * 11.171,53 TL/Kişi = 22.343,06 TL

Kesim EÜGY: 3 Kişi * 11.171,53 TL/Kişi = 33.514,6 TL

Paketleme EÜGY: 3 Kişi * 11.171,53 TL/Kişi = 33.514,6 TL

Yumurta EÜGY: 1 Kişi * 11.171,53 TL/Kişi = 11.171,53 TL

b) Isıtma ve Havalandırma YGY'nin Maliyetleri ve Dağıtımı

Isıtma ve Havalandırma YGY'nin kaynakları ve maliyetleri Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12: Isıtma ve Havalandırma YGY'de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Elektrik	Tüketilen Elektrik	97.485,5	97.485,5
	Demirbaşlar	Radyant	1.150	1.983,5
	Amortismanı	Fan	833,5	
Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Bakım ve Onarım	Bakım ve Onarımdan İsabet Eeden Pay	4.611,36	4.611,36
	Endirekt Amortisman	GÜG'inden Gelen Amortismanın Payı	180,32	180,32
TOPLAM				104.260,68

Isıtma ve Havalandırma YGY'nin giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Yükleme Oranı= 104.260,68 TL/ 70 adet (Radyant & Fan sayısı)

Y.O.= 1.489,44 TL/adet

Kuluçkalama EÜGY: 4 adet * 1.489,44 TL/adet = 5.957,76 TL

Yetiştirme EÜGY: 38 adet * 1.489,44 TL/adet = 56.598,72 TL

Kesim EÜGY: 6 adet * 1.489,44 TL/adet = 8.936,64 TL

Paketleme EÜGY: 4 adet * 1.489,44 TL/adet = 5.957,76 TL

Yumurta EÜGY: 18 adet * 1.489,44 TL/adet = 26.809,92 TL

c) Aşı ve Dezenfektasyon YGY'nin Maliyetleri ve Dağıtımı

Aşı ve Dezenfektasyon YGY'nin kaynakları ve maliyetleri Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: Aşı ve Dezenfektasyon YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Aşı	Şişe	18.000	18.000
	Personel	İşçilik	25.200	25.200
	Demirbaşlar Amortismanı	Ekipmanlar	500	500
Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Bu YGY’nin Endirekt GÜG’ri Bulunmamaktadır	-	-	-
TOPLAM				43.700

Aşı ve Dezenfektasyon YGY’nin giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Aşı ve dezenfektan YGY’i ünvanı altında hayvanların yaygın hastalıklara karşı korunması için vurulan aşı, işletmenin belirlenen esas ve yardımcı gider yerlerine kullanılan dezenfektan ve deterjen miktarı yer almaktadır. Aşı gideri direkt Yetiştirme ve Yumurta EÜGY’leri tarafından kullanıldığı için doğrudan dağıtılacaktır, burada ise Dezenfektan ve Deterjan giderlerinin dağıtımı yapılmıştır.

Yükleme Oranı= 43.700 TL/ 495 Lt

Y.O.= 88,28 TL/Lt

Kuluçkalama EÜGY: 80 Lt* 88,28 TL/Lt = 7.062,4 TL

Yetiştirme EÜGY: 100 Lt* 88,28 TL/Lt = 8.828 TL

Kesim EÜGY: 200 Lt* 88,28 TL/Lt = 17.656 TL

Paketleme EÜGY: 50 Lt* 88,28 TL/Lt = 4.414 TL

Yumurta EÜGY: 65 Lt * 88,28 TL/Lt = 5.738,2 TL

d) Bakım ve Onarım YGY’nin Maliyetleri ve Dağıtımı

Bakım ve Onarım YGY’nin kaynakları ve maliyetleri Tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14: Bakım ve Onarım YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Personel	Kişi	25.200	25.200
	Demirbaşlar Amortismanı	Ekipmanlar	650	650
Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Bu YGY’nin Endirekt GÜG’ri Bulunmamaktadır	-	-	-
TOPLAM				25.850

Bakım ve Onarım YGY’nin giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Yükleme Oranı= 25.850 TL/ 205 Saat

Y.O.= 126,1 TL/Saat

Kuluçkalama EÜGY: 80 saat * 126,1 TL/Saat = 10.088 TL

Yetiştirme EÜGY: 55 Saat * 126,1 TL/Saat = 6.935,5 TL

Kesim EÜGY: 30 Saat * 126,1 TL/Saat = 3.783 TL

Paketleme EÜGY: 15 Saat* 126,1 TL/Saat = 1.891,5 TL

Yumurta EÜGY: 25 saat * 126,1 TL/Saat = 3.152,5 TL

e) Tesis Yönetimi YGY’nin Maliyetleri ve Dağıtımı

Tesis Yönetimi YGY’nin kaynakları ve maliyetleri Tablo 15’te sunulmuştur.

Tesis Yönetimi YGY’nin giderinin dağıtımı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Yükleme Oranı= 156.939,9 TL/ 4.320 Saat

Y.O.= 36,329 TL/Saat

Kuluçkalama EÜGY: 604 Saat * 36,329 TL/Saat = 21.942,1 TL

Yetiştirme EÜGY: 1.140 Saat * 36,329 TL/Saat = 41.413,92 TL

Kesim EÜGY: 826 Saat * 36,329 TL/Saat = 30.009,88 TL

Paketleme EÜGY: 1.040 Saat * 36,329 TL/Saat = 37.781,12 TL

Yumurta EÜGY: 710 Saat * 36,329 TL/Saat = 25.792,88 TL

Tablo 15: Tesis Yönetimi YGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Personel	Yönetici	48.000	96.000
		Memur	48.000	
	Demirbaşlar Amortismanı	Masaüstü Bilgisayar	400	4.925
		Yazıcı	225	
		Koltuk Sandalya ve Masa	800	
	Kırtasiye	Kağıt, Kalem, Yazıcı Mürekkebi	3.500	
Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsalet Eden Pay	32.870	32.870
	Su	Su Maliyetinden İsalet Eden Pay	4.000	4.000
	Dezenfektan ve Deterjen	Deterjen Maliyetinden İsalet Eden Pay	375	375
	Bakım ve Onarım	Bakım ve Onarımdan İsalet Eden Pay	1.921,4	1.921,4
	Isıtma ve Havalandırma	Isıtma ve Havalandırmadan İsalet Eden Pay	5.045,3	5.045,3
	Endirekt Amortisman	GÜG’inden Gelen Amortisman Payı	11.803,2	11.803,2
	TOPLAM			156.939,9

Yukarıda yapılan YGY dağıtımları sonucunda EÜGY’lerin YGY’lerden aldıkları paylar Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16: EÜGY'lerin YGY'lerden Aldıkları Paylar

EÜGY	Isıtma ve Hav. YGY	Aşı ve Dezenfektasyon YGY	Bakım ve Onarım YGY	Yemekhane YGY	Tesis Yönetimi YGY
Kuluçkalama	5.957,76	7.062,4	10.088	11.171,53	21.942,1
Yetiştirme	56.598,72	8.828	6.935,5	22.343,06	41.413,92
Kesimhane	8.936,64	17.656	3.783	33.514,6	30.009,88
Paketleme	5.957,76	4.414	1.891,5	33.514,6	37.781,12
Yumurta	26.809,92	5.738,2	3.152,5	11.171,53	25.792,88
TOP-LAM	104.260,68	43.700	25.850	111.715,32	156.939,9

3.2.7. Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetlerinin Tespiti

Bu kısımda üretim safhaları takip edilerek sırasıyla EÜGY'lerin maliyetleri tespit edilmiştir.

a) Kuluçkalama EÜGY'nin Maliyetinin Tespiti

Kuluçkalama EÜGY'nin maliyetinin hesaplanabilmesi için buradaki faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan direkt ve indirekt kaynakların ve maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda tespit edilen kaynaklar ve maliyetleri aşağıdaki Tablo 17'de toplu şekilde sunulmuştur.

Önceki kısımlarda da ifade edildiği üzere Kuluçkalamada üretilen civcivlerin yetiştirme için uygun olanları yetiştirme ünitesine sevk edilmektedir.

Tablo 17: Kuluçkalama EÜGY’de Kullanılan Kaynaklar ve Maliyetleri

Ana Maliyet Unsuru	Kaynak	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hammadde	Yumurta	230.400	230.400
2- Direkt İşçilik Giderleri	Personel	Ücret ve SGK İşveren Primleri	32.405,30	32.405,30
3a-Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Kuluçka Tesisi	Amortisman	1.000	1.000
	Kuluçka Makine ve Ekipmanları	Amortisman	3.300	23.171,2
		230.400	4.500	
		32.405,30	15.371,2	
	Soğutuculu Taşıma Kamyonu	Amortisman	12.500	12.500
3b-Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsabet Eden Pay	194.849,9	194.849,9
	Transformatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör	Dağıtımdan Gelen Amortisman Payı	360,42	360,42
3c-Genel Üretim Giderleri (Yardımcı Gider Yerlerinden Gelen Paylar)	Yemekhane YGY'den Gelen Pay		11.171,53	11.171,53
	Isıtma ve Havalandırma YGY'den Gelen Pay		5.957,76	5.957,76
	Aşı ve Dezenfektan YGY'den Gelen Pay		7.062,4	7.062,4
	Bakım ve Onarım YGY'den Gelen Pay		10.088	10.088
	Tesis Yönetimi YGY'den Gelen Pay		21.942,1	21.942,1
GÜG Toplamı			288.103,31	
GENEL TOPLAM			550.908,61	

b) Yetiştirme EÜGY’nin Maliyetinin Tespiti

Yetiştirme EÜGY’de kullanılan kaynaklar ve maliyetleri Tablo 18’de verilmiştir.

Tabloda direct ilk madde ve malzeme giderleri, direct işçilik giderleri, EÜGY’ye ait genel üretim giderleri, birinci dağıtımdan gelen paylar, ikinci dağıtım kapsamında YGY’lerden gelen paylara yer verilmiştir.

Tablo 18: Yetiştirme EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri

Ana Maliyet Unsuru	Kaynağın Cinsi	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hammadde	Civciv	230.400	450.400
		Yem	220.000	
2- Direkt İşçilik Giderleri	Personel	Ücret ve SGK İşveren Primleri	122.700,42	122.700,42
3a-Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Yetiştirme Tesisi	Amortisman	1.767	1.767
	Yetiştirme Ekipmanları	Amortisman	6.143,61	11.143,61
		Yedek Parça	5.000	
		Bakım ve Onarım	-	
3b-Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsabet Eden Pay	31.572,5	31.572,5
	Su	Su Maliyetinden İsabet Eden Pay	15.000	15.000
	Altlık	Altlık Maliyetinden İsabet Eden Pay	20.198	20.198
	Transformatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör	Dağıtımdan Gelen Amortisman Payı	58,4	58,4
3c-Genel Üretim Giderleri (Yardımcı Gider Yerlerinden Gelen Paylar)		Yemekhane YGY’den Gelen Pay	22.343,06	22.343,06
		Isıtma ve Havalandırma YGY’den Gelen Pay	56.598,72	56.598,72
		Aşı ve Dezenfektan YGY’den Gelen Pay	8.828	8.828
		Bakım ve Onarım YGY’den Gelen Pay	6.935,5	6.935,5
		Tesis Yönetimi YGY’den Gelen Pay	41.413,92	41.413,92
GÜG Toplamı				215.858,71
TOPLAM				788.958,83

c) Kesimhane EÜGY'nin Maliyetinin Tespiti

Kesimhane EÜGY'de kullanılan kaynaklar ve maliyetleri Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19: Kesimhane EÜGY'de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri

Ana Maliyet Un- suru	Kaynağın Cinsi	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hammadde	Bıldırcın	800.000	800.000
2- Direkt İşçilik Giderleri	Personel	Ücret ve SGK İşveren Primleri	94.030,08	94.030,08
3a-Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Kesimhane Tesis	Amortisman	2.833	2.833
3b-Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsabet Eden Pay	155.829,75	155.829,75
	Su	Su Maliyetinden İsabet Eden Pay	20.000	20.000
	Su Kuyusu, Su Arıtma Tesis, Transformatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör	Dağıtımdan Gelen Amortisman Payları	1.500,24 (1.212+288,24)	1.500,24
3c-Genel Üretim Giderleri (Yardımcı Gider Yerlerinden Gelen Paylar)	Yemekhane YGY'den Gelen Pay		33.514,6	33.514,6
	Isıtma ve Havalandırma YGY'den Gelen Pay		8.936,64	8.936,64
	Aşı ve Dezenfekten YGY'den Gelen Pay		17.656	17.656
	Bakım ve Onarım YGY'den Gelen Pay		3.783	3.783
	Tesis Yönetimi YGY'den Gelen Pay		30.009,88	30.009,88
TOPLAM			1.168.093,19	

d) Paketleme EÜGY'nin Maliyetinin Tespiti

Paketleme EÜGY'de kullanılan kaynaklar ve maliyetleri Tablo 20'de verilmiştir.

Tablo 20: Paketleme EÜGY'de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri

Ana Maliyet Unsuru	Kaynağın Cinsi	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hammadde	Ambalaj Malzemesi	25.000	25.000
2- Direkt İşçilik Giderleri	Personel	Ücret ve SGK İşveren Primleri	84.517,40	84.517,40
3a-Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Paketleme Tesisleri	Amortisman	1.500	1.500
3b-Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İtibah Edilen Pay	141.998,4	141.998,4
	Transformatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör	Dağıtımdan Gelen Amortisman Payı	262,66	262,66
3c-Genel Üretim Giderleri (Yardımcı Gider Yerlerinden Gelen Paylar)	Isıtma ve Havalandırma YGY'den Gelen Pay		5.957,76	5.957,76
	Aşı ve Dezenfektan YGY'den Gelen Pay		4.414	4.414
	Yemekhane YGY'den Gelen Pay		33.514,6	33.514,6
	Bakım ve Onarım YGY'den Gelen Pay		1.891,5	1.891,5
	Tesis Yönetimi YGY'den Gelen Pay		37.781,12	37.781,12
TOPLAM			336.837,44	

e) Yumurta EÜGY'nin Maliyetinin Tespiti

Yumurta EÜGY'de kullanılan kaynaklar ve maliyetleri Tablo 21'de verilmiştir.

Tablo 21: Yumurta EÜGY’de Kullanılan Kaynakları ve Maliyetleri

Ana Maliyet Unsuru	Kaynağın Cinsi	Maliyet Kalemi	Maliyet Tutarı	Toplam
1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hammadde	Bıldırıcın	400.000	525.000
		Yem	125.000	
2- Direkt İşçilik Giderleri	Personel	Ücret ve SGK İşveren Primleri	59.564,42	59.564,42
3a-Genel Üretim Giderleri (Direkt)	Yumurta Tesisi	Amortisman	919,5	919,5
	Yetiştirme Ekipmanları	Amortisman	4.941,45	8.441,45
		Yedek Parça	3.500	
3b-Genel Üretim Giderleri (Endirekt)	Elektrik	Elektrik Maliyetinden İsabet Eden Pay	29.929	29.929
	Su	Su Maliyetinden İsabet Eden Pay	7.500	7.500
	Altlık	Altlık Maliyetinden İsabet Eden Pay	5.202	5.202
	Transfarmatör, Elektrik Sistemi ve Jeneratör	Dağıtımdan Gelen Amortisman Payı	55,36	55,36
3c-Genel Üretim Giderleri (Yardımcı Gider Yerlerinden Gelen Paylar)	Isıtma ve Havalandırma YGY'den Gelen Pay		26.809,92	26.809,92
	Aşı ve Dezenfekten YGY'den Gelen Pay		5.738,2	5.738,2
	Yemekhane YGY'den Gelen Pay		11.171,53	11.171,53
	Bakım ve Onarım YGY'den Gelen Pay		3.152,5	3.152,5
	Tesis Yönetimi YGY'den Gelen Pay		25.792,88	25.792,88
GÜG Toplamı				
TOPLAM				709.276,76

Bu aşamadan sonra Şekil 1’de de ifade edildiği üzere damızlık bıldırcın ve etlik bıldırcın için üretim faaliyetleri ayrılmaktadır.

3.2.8. Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi

Bu kısımda, bir önceki kısımda tespit edilen esas üretim gider yerlerine ilişkin maliyetlerden hareketle mamullerin maliyeti hesaplanmıştır.

a) Kuluçkalama EÜGY’nin Maliyetinin Mamullere Yüklenmesi

Kuluçkalama EÜGY’de 6 aylık dönem zarfında üretime alınan yumurta sayısı 161.000 adettir. Önceki kısımlarda değinildiği üzere bu EÜGY kapsamında, kuluçkadan çıkan civcivler 2. Hafta boyunca ayrı yetiştirme salonunda yetiştirilmektedir. Bu aşamadan sonra uygun olan civcivler üretim hattına aktarılmaktadır. Kuluçkalama EÜGY’ye ait civcivlerin fire oranı %2-%4 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla Kuluçkalama EÜGY’de dönemde 154.560 adet civciv üretilmiştir. Cari dönem boyunca yumurta bıldırcın sayısı 51.000 adet ve et bıldırcın sayısı ise 103.560 adettir.

Kuluçkalama EÜGY’nin Tablo 17’de hesaplanmış olan 550.908,61 TL maliyeti 154.560 adet (51.000+103.560) civcive bölünerek civcivlerin bu EÜGY’den alacağı maliyet hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= 550.908,61 TL/ 154.560 adet

Y.O.= 3,56 TL/adet

Hesaplanan yükleme oranından görüleceği üzere bir civcivin işletmeye maliyeti yaklaşık 3,56 TL olmaktadır.

Kuluçkalama EÜGY’den damızlık üretimine düşen pay aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

51.000 adet civciv * 3,56 TL/adet = 181.560 TL

Kuluçkalama EÜGY’den et üretimine düşen pay ise şu şekilde hesaplanacaktır.

103.560 adet civciv * 3,56 TL/adet = 369.348,61 TL

b) Yetiştirme EÜGY’nin Maliyetinin Mamullere Yüklenmesi

Önceki bölümlerde de açıklandığı gibi bıldırcınların büyüme dönemi, diğer kanatlı kümes hayvanlara göre daha hızlıdır. Ortalama olarak 45-50 günlük yaşta bu kuşlar et ve yumurta üretimi için üretim hattına alınmaktadırlar. Kuluçkalama EÜGY’de üretilen

154.560 adet civcivin zayıf oranı %1,5 civarındadır. Genel olarak 152.242 adet bıldırcın yetiştirme EÜGY’de beslenmektedir. Yumurtacı bıldırcın 50.000 adet ve et bıldırcını 102.240 adettir.

Bu bilgilere göre bıldırcınlara yüklenecek maliyet aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Yükleme Oranı: 788.958,83 TL/ 152.242 adet

Y.O.= 5,18 TL/adet

Yetiştirme EÜGY’den damızlık üretimine düşen pay aşağıdaki gibidir:

50.000 adet bıldırcın * 5,18TL/adet = 259.000 TL

Yetiştirme EÜGY’den et üretimine düşen pay aşağıdaki gibidir:

102.240 adet bıldırcın * 5,18TL/adet = 529.958,83 TL

EÜGY’lerden bıldırcınlara isabet eden paylar hesaplandıktan sonra işletmenin damızlık olarak ürettiği bıldırcınların ve etlik olarak ürettiği bıldırcınların maliyetinin hesaplanması gerekmektedir.

Tablo 22’de işletmenin hedef ürünlerinden biri olan damızlık üretimine ilişkin maliyetler verilmiştir.

Tablo 22: Damızlık Üretimi İle İlgili Maliyetler

Faaliyet	Maliyet (TL)
Kuluçkalama Faaliyeti	181.560
Yetiştirme Faaliyeti	259.000
Yumurta Faaliyeti	709.276,76
TOPLAM	1.149.836,76

Dönemde üretilen bıldırcın yumurtalarının maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

=1.149.836,76 TL / 4.400.000 adet Bıldırcın Yumurtası

= 0,26 TL/Adet

Tablo 23’te ise işletmenin hedef ürünlerinden diğeri olan bıldırcın eti üretimine ilişkin

maliyetler verilmiştir.

Tablo 23: Et Üretimi İle İlgili Maliyet Kalemleri

Maliyet	Tutar (TL)
Kuluçkalama Faaliyeti	368.673,6
Yetiştirme Faaliyeti	529.603,2
Kesim Faaliyeti	1.168.093,19
Paketleme Faaliyeti	336.837,44
TOPLAM	2.403.207,43

Dönemde üretilen bıldırcın etinin maliyeti ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

=2.403.207,43 TL/ 102.240 adet Bıldırcın

= 23,5 TL/Adet

3.3. Uygulama Verileri Doğrultusunda UMS 41 Kapsamında Yapılması Gereken Kayıtlar

Tezin bu kısmında bıldırcın üretimi ile ilgili hesaplanan maliyetler doğrultusunda yapılması gereken muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir. Yapılan kayıtlarda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 2021 yılında yayımlamış olduğu Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı taslağında bulunan hesaplardan faydalanılmıştır.

1- İlkmadde ve Malzeme Alımına İlişkin Kayıtlar

İlkmadde ve malzeme alım kaydına örnek teşkil etmesi açısından yalnızca işletmenin Ocak-Haziran 2021 döneminde satın almış olduğu yumurtaların kaydı gösterilmiştir. Bıldırcın yumurtaları 3 ay vadeli olmak üzere satın alınmış olup KDV ihmal edilmiştir. TMS 2 Stoklar standardı gereğince vadesi 1 yıla kadar olan alımlarda vade farkı ayrıştırılması zorunlu olmadığından vade farkı ayrıştırma işlemi yapılmamıştır.

-----/-----	
150 İLK MADDE VE MALZEME	460.800
320 SATICILAR	460.800
-----/-----	

2- Üretim Maliyetlerine İlişkin Kayıtlar

Bu kısımda direkt ilk madde ve malzeme tüketimi, direkt işçilik tüketimi ve genel üretim giderlerine ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerine İlişkin Kayıtlar

Dönemde tüketilen direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin kaydına örnek olarak KuluçkalamaEÜGY’de kullanılan yumurtaların üretime alınması gösterilmiştir. Diğer gider yerlerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri için yine aynı şekilde kayıt yapılacaktır.

-----/-----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	230.400	
150 İLK MADDE VE MALZEME		230.400
-----/-----		

b) Direkt İşçilik Giderlerine İlişkin Kayıtlar

Direkt işçilik giderlerine ilişkin olarak Kuluçkalama EÜGY’de gerçekleşen direkt işçilik maliyetleri dikkate alınarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

-----/-----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	32.405,30	
385 GİDER TAHAKKUKLARI		32.405,30
-----/-----		

c) Genel Üretim Giderlerine İlişkin Kayıtlar

Burada öncelikle EÜGY’lerin direkt nitelikteki genel üretim gider kalemlerine ilişkin kayıtlara, sonrasında genel üretim giderlerinin dağıtımında izlenen aşamalara ilişkin kayıtlara örnekler verilmiştir.

• Gider yerlerinin direkt giderlerine ilişkin kayıtlar

Burada örnek olarak yalnızca ilgili gider yerinde kullanılan maddi duran varlıkların amortismanlarına ilişkin kayıt örneğine yer verilmiştir. Örneğin; Kuluçkahane Tesisinin amortisman maliyeti 1.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu giderin kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

-----/-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000
278 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.000
-----/-----	

• **Endirekt giderlerin bu giderlerden faydalanan gider yerlerine dağıtımına ilişkin kayıtlar**

Burada GÜG'lerin birinci dağıtımı kapsamında endirekt giderlerin gider yerlerine dağıtımı ile ilgili bir kayıt örneğine yer verilmiştir. Örneğin; 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenen su giderinin Tablo 10'da verilen dağıtım sonuçlarından hareketle yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	51.500
- Yetiştirme EÜGY : 15.000	
- Yumurta EÜGY : 7.500	
- Kesimhane EÜGY : 20.000	
- Tesis Yönetimi EÜGY: 4.000	
- Yemekhane YGY : 5.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	51.500
- Su Gideri	
-----/-----	

• **YGY'lerde toplanan giderlerin EÜGY'lere dağıtımına ilişkin kayıtlar**

YGY'lerin direkt giderleri ve endirekt giderlerden aldığı paylar hesaplandıktan sonra YGY'lerde toplanan giderlerin ikinci dağıtım kapsamında EÜGY'lere yüklenmesi gerekmektedir. Bu aşamada doğrudan dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yöntemi ve matematiksel dağıtım yöntemlerinden birinin kullanılması gerekecektir. Önceki kısımlarda da bahsedildiği üzere örnek uygulamada doğrudan dağıtım yöntemi kullanılarak YGY'lerin giderleri EÜGY'lere dağıtılmıştır.

Burada ikinci dağıtım sonuçlarının muhasebeleştirilmesine yönelik olarak Yemekhane YGY'nin dağıtım sonuçlarından faydalanılmış ve yapılması gereken aşağıda sunulmuştur.

-----/-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	111.715,32
- Kuluçkalama EÜGY : 11.171,53	
- Yetiştirme EÜGY : 22.343,06	
- Kesim EÜGY : 33.514,60	
- Paketleme EÜGY : 33.514,60	
- Yumurta EÜGY : 11.171,53	

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	111.715,32
- Yemekhane YGY	

-----/-----

d) Üretim Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılmasına İlişkin Kayıtlar

Kuluçkalama EÜGY'nin toplam maliyeti 550.908,61 TL olup bu tutarın 276 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'na aktarılması gerekmektedir. Zira bu hesapta canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan hazırlık niteliğindeki (arazinin düzenlenmesi gibi) ön harcamalar izlenmektedir. Bu aşamada bildirgin civcivlerinin cinsiyetleri ve kullanım amaçları belli olmadığından bunlar tespit edilinceye kadar katlanılan maliyetlerin 276 nolu hesaba kaydedilmesi uygun olacaktır. Bu doğrultuda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	550.908,61
- Kuluçkadan Çıkan Civcivler	
711 DİREKT İLK MAD. VE MLZ. GİD. YAN.	230.400,00
721 DİREKT İŞÇ. GİD. YANSITMA	32.405,30
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	288.103,31

-----/-----

Bu aşamadan sonra kuluçkadan çıkan bildirgin civcivlerinin büyüme dönemi sona erinceye kadar 276 nolu hesaba aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

Bu doğrultuda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	550.908,61
- Damızlık Civcivler: 181.560,00	
- Erkek Civcivler : 369.348,61	
276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	550.908,61
- Kuluçkadan Çıkan Civcivler	

-----/-----

Yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra damızlık kümeslerine gönderilen bıldırcın civcivleri için büyüme dönemi boyunca katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerinin bu kümeslerde yetiştirilen kanatlı hayvanlara yüklenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	788.958,83
- Damızlık Civcivler: 259.000,00	
- Erkek Civcivler : 529.958,83	
711 DİREKT İLK MAD. VE MLZ. GİD. YAN.	450.000,00
721 DİREKT İŞÇ. GİD. YANSITMA	122.700,42
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	215.858,71

-----/-----

e) Büyüme Dönemini Tamamlayan Bıldırcın Civcivlerine İlişkin Maliyet Tutarlarının İlgili Varlık Hesabına Kaydı

Yıl sonunda, büyüme dönemini tamamlayan damızlık bıldırcınların üretim dönemine geçmeleri nedeniyle, bunlara ilişkin maliyet tutarlarının 276 nolu hesaptan çıkartılarak 274 Kanatlı Hayvanlar hesabına aktarılması uygun olacaktır. Bu doğrultuda yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

-----/-----	
274 KANATLI HAYVANLAR	
- Damızlık Dişi Bıldırcınlar : 259.000,00	
- Damızlık Erkek Bıldırcınlar: 529.958,83	
276 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	
- Damızlık Civcivler: 259.000,00	
- Erkek Civcivler : 529.958,83	

-----/-----

SONUÇ

Tarım, insanlık tarafından icat edilen en eski tekniklerden biri olduğu aşikârdır. Aslında tarım, birçok başka yeniliklerin ortaya çıkmasını mümkün kıldığını söylemek doğru olacaktır. Tarım, yaşamı sürdürmenin anahtarıdır ve uzun zamandan beri bu alanda farklı ülkeler arasında yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. Tarımdaki gelişmeler tüm ülkeler için sosyal, politik ve hatta kültürel koşulları değiştirebilecek kadar önemlidir.

Literatürde tarım için verilen tanımlara göre tarım, gıda sağlamak amacıyla gıda ürünleri yetiştirme endüstrisi, bilimi veya uygulamasıdır. Öte yandan tarım bir bilim olarak da bilinir. Zira ölçülebilir sonuçlar tarımla tahmin edilebilmektedir. Ayrıca tarım, çiftçiler arasında sanatsal bir faaliyet olarak da tanınmıştır.

Tarım endüstrisi, hayvancılık, kümes hayvanları, balık ve mahsul üretimi ile ilgilenen ve herhangi bir ülke ve bölgenin gıda güvenliği için önemli olan ekonominin bir parçasıdır. Günümüzde mahsul ve hayvancılığın işlenmesi, pazarlanması ve dağıtımı, tarımın bir parçası olarak bilinmektedir. Tarım, herhangi bir ülkenin ekonomisinin önemli bir parçasıdır, çünkü gıda sağlamanın yanı sıra birçok iş fırsatı da yaratmıştır. Bu nedenle tarım, ülkelerin ekonomik ve politik omurgası olarak kabul edilir.

Tarım, ülkelerin en önemli üretim sektörlerinden biridir. Tarım sektörü ile sanayi sektörü arasındaki ilişki, ekonomik kalkınma sürecinde önemli konulardan biri olarak bilinmektedir. Tarım sektörü, sürekli, istikrarlı ve içsel ekonomik büyümesi ve sosyal adaletin sağlanması, gıda güvenliğinin sağlanması ve toplumda istihdamın artırılmasındaki temel rolü nedeniyle özel ilgi ve etkin desteğe ihtiyaç duymaktadır.

Ülkelerin ekonomik gelişmelerinin tarihsel seyri incelendiğinde, bugün dünyadaki gelişmiş ülkelerin çoğunun tarımı ekonomik kalkınmalarının temel parçası olarak seçtikleri görülmektedir. Bu sektörün bol kapasitelerini kullanarak, diğer sektörlerin büyümesi için uygun girdiler sağlamanın yanı sıra, diğer sektörlerin de gelişmesini sağlamışlardır. Tarım sektörü, farklı ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinde birçok rol oynamaktadır; bunların en önemlileri, yukarı yönlü endüstrilerin ihtiyaç duyduğu hammadde ve temel malzemelerin temini, işgücü gibi girdilerin temini, diğer endüstriyel sektörlerden ürünlerin tüketimi, gübre ve kimyasal ilaçlar, tarım makineleri, ülke için döviz akışı ve diğer altyapı sektörlerinin finansmanı gibi konulardan bahsetmek

mümkündür.

Diğer ekonomik sektörlerle olan geniş bağlantıları nedeniyle bu sektör, büyümesiyle servet üretimi, piyasa yaratma, para birimi oluşturma ve sanayi büyümesi için temel sağlayabilmektedir. Bu nedenle, ekonomik krizlerden çıkabilmek için gelişmekte olan ülkeler tarım sektörünü ekonomik kalkınmanın temel direklerinden biri olarak görmelidirler. Gelişmekte olan ülkeler bu sektörün gıda arzında oynadığı önemli rol nedeniyle, toplumun refahı, gayri safi milli hasıla (GSMH) ve nihayetinde ulusal ekonominin büyümesi, onu ekonomik planlarının en üstüne koymalarında fayda vardır.

Tarım sektörü, ekonominin birçok sektörünü yerel ve uluslararası düzeyde etkilemektedir.

1 Ocak 2003 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Tarıma ilişkin, Uluslararası Muhasebe Standardı 41 yürürlüğe girmiştir. Tarımsal Faaliyetler Standardı 41, tarımsal faaliyetlerle ilgili finansal tablolarda bilgilerin tanınması, ölçülmesi ve sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemiştir. Tarımsal faaliyetler standardı oluşturulmasından önce, canlı varlıklar genellikle maddi duran varlık olarak sınıflandırılır ve tarihi maliyet üzerinden ölçülürdü. Bu standardın yürürlüğe girmesiyle, çoğu firma canlı varlıklarının ölçümünü gerçeğe uygun değere çevirmiştir. Bununla birlikte maliyet modeli istisnai olarak da olsa bazı koşulların varlığı halinde kullanılabilir.

UMS 41, tarımı geniş kapsamlı ve kapsamına giren kuruluşlar üzerinde önemli etkisi olan küçük bir standarttır. Kâr amacıyla canlı varlıklar yetiştiren işletmelerin çoğu (ancak tümü değil) için geçerlidir. Standardın ilkesi, değer artışlarının yalnızca hasat veya satışta değil, varlık büyüdükçe muhasebeleştirilmesidir. Bununla birlikte her bir işletmenin iskeletini oluşturan, birleşmesini sağlayıp hayati faaliyetlerini yöneten maliyet muhasebeside, işletmelerin faaliyete devam edebilmesi için temel direklerdendir. Her ekonomik faaliyette muhasebe, temel ilke ve standartlarına sadakatle yer alır. Maliyet muhasebesi, maliyetler hakkında bilgi toplama, ürün ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplama, üretim maliyetlerini düşürme yöntemleri sağlama gibi görevlerin yerine getirildiği bir muhasebe dalının adıdır. Bu faaliyetler, raporların analiz edilmesi ve üretim yöntemlerinin incelenmesidir. Aslında maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesini ve finansal muhasebenin hizmet veya ürünlerin maliyetlendirilmesiyle ilgili bir bölümünü

içermektedir. Tarım işletmeleri ekonomik faaliyetleri süresince maliyet muhasebesi ilkelerini uygulamak zorunda iken aynı zamanda UMS 41 standartları esasları çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada kanatlı hayvan işletmesinde maliyetlerin hesaplanması ve UMS 41 ilkelerine göre muhasebeleştirilmiştir. İşletmenin üretim süreci ve faaliyet türleri belirlenmiştir. Gider yerleri sırasıyla, Esas Üretim Gider Yeri ve Yardımcı Üretim Gider Yeri olmak suretiyle oluşturulmuştur. Tüm ortak tüketilen kaynakların tespiti yapıldıktan sonra gider yerlerine dağıtımı yapılmıştır. YGY'lerinin maliyetleri EÜGY'lerine dağıtılarak kademeli bir şekilde EÜGY'lerinin maliyeti tespit edilmiştir. Böylece ilgili dönemde üretilen mamullerin maliyeti toplu ve birim bazda saptanmıştır.

Maliyet kısmı tamamlandıktan sonraki aşama UMS 41 talimatı esasına uygun raporlanmıştır. Çalışmaya konu olan kanatlı hayvan yetiştiriciliğinin bir dalını teşkil eden bıldırcın yetiştiriciliğine ilişkin faaliyetler UMS 41 kapsamında finansal raporlara yansıtılmıştır. Bu çalışmada UMS 41, bıldırcın eti ve yumurtası üretim faaliyetleri detaylı bir şekilde açıklanmış ve konuyu daha açık bir şekilde anlaşılması için örnek uygulama oluşturulmuştur. Örnek uygulamadaki faaliyetler KGK tarafından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planındaki hesaplar kullanılarak TMS 41'in bıldırcın eti ve yumurtası faaliyetlerinin finansal raporlara kaydedilmiştir.

KAYNAKÇA

- Abakay, C. (2019). “*Tarım İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin İncelenmesi Ve TMS 41 Standardı İle Karşılaştırılması: Elmacılık Sektörü Üzerinde Örnek Uygulama*” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Arya, K., Gupta, R. ve Saxena, V. L. (2018). Quail Survey: Elaborative Information And Its Prospects. *Research Journal of Life Sciences*, 4(4), 197-209.
- AZ Animals (2019). Erişim adresi: <https://a-z-animals.com/animals/quail/> (Erişim tarihi: 16/02/2022).
- Çakal, M. A. ve Fatih, Sert (2013). Doğu Anadolu Bölgesi Et Ve Et Ürünleri Stratejisi. <https://www.erkurumb.org.tr/dosyalar/rapor-1.pdf>
- Çiçekgil, Z. (2021). Tarımsal Ekonomi Ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE), Durum Tahmin Kumes Hayvancılığı, (Yayın No. 332). Erişim adresi: <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20Durum-Tahmin%20Raporlar%C4%B1/2021%20Durum-Tahmin%20Raporlar%C4%B1/K%C3%BCmes%20Hayvanc%C4%B1%C4%B1%20Durum%20Tahmin%20Raporu%202021-332%20TEPGE.pdf> (Erişim tarihi: 15/06/2022).
- Dolaş S. (2019). “*Canlı varlıkların değerlemesi ve Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi*” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Malatya.
- Doğan, Z., Arslan, S. ve Berkman, A. (2015). Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 29-41.
- Elitaş, C. (2011). UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları.
- Erduru, İ. (2020). Etlik Piliç Yetiştiren İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Raporlanma Esasları. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 69-87.
- Ferro, M. M., Tedeschi, L. O. ve Atzori, A. S. (2017). The comparison of the lactation

and milk yield and composition of selected breeds of sheep and goats. *Translational Animal Science*, 1(4), 498-506.

Gökgöz, A. (2012). Balık üretme işletmelerinde TMS 41 kapsamında ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü Standardı.

Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2021). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı.

Kırlıoğlu H. ve Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2): 107-127.

Narrod, C., Tiongco, M. ve Costales, A. (2007). Poultry in The 21st Century Avian Influenza and Beyond. International Poultry Conference, Bangkok. Erişim adresi: <https://www.fao.org/3/i0323e/i0323e.pdf>. (Erişim tarihi: 13/02/2022)

Nergiz M. (2013). Tarımsal Faaliyetler Ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe Ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (TMS 2 ve TMS 41 çerçevesinde). (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.

OECD/FAO (2022), OECD-FAO Agricultural Outlook 2022-2031, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f1b0b29c-en>. (Erişim tarihi: 13/05/2022).

Özerhan, Y. ve Yanık S. (2015), IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS, TÜRMOB Yayınları- 475, Güncelleştirilmiş 3. Baskı.

- Şensoy, H. (2014). Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırması. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Tapkı, N., K., Aybüke, Tapkı, İ., Dağistan, E., Çimrin, T. ve Selvi, M. H. (2018). Türkiye'de Büyükbaş Hayvancılığın Durumu Ve Yıllara Göre Değişimi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2), 324-339.
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı (2021). Tarım Ürünleri Piyasaları. Küçükbaş Eti. Erişim adresi: <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/> (Erişim tarihi: 4/11/2021).
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı (2021). Tarım Ürünleri Piyasaları. SU ÜRÜNLERİ. Erişim adresi: <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Piyasalar%C4%B1/2021-Haziran%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Raporu/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri,%20Haziran-2021,%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Piyasa%20Raporu,%20TEPGE.pdf> (Erişim tarihi: 18/03/2022).
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı (2022). Tarım Ürünleri Piyasaları, Bildircin, Erişim adresi: <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Piyasalar%C4%B1/2022-Ocak%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Rapor%C4%B1/B%C4%B1ld%C4%B1rc%C4%B1n,%20Ocak-2022%20Tar%C4%B1m%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20Piyasa%20Raporu--+.pdf> (Erişim tarihi: 23/05/2022).
- TAGEM Ar-Ge ve İnovasyon. (2022). Kanatlı Hayvancılık Sektör Politika Belgesi 2018-2022. Erişim adresi: <https://www.tarimorman.gov.tr/TAGEM/Belgeler/yayin/Kanatli%C4%B1%20Hayvanc%C4%B1l%C4%B1k%20Sekt%C3%B6r%20Politika%20Belgesi%202018-2022.pdf> (Erişim tarihi: : 14/07/2022).
- Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (2019). 2019 Yılı Hayvancılık Sektör Raporu.

- The Food and Agriculture Organization, Products and processing, 2019, <https://www.fao.org/poultry-production-products/products-processing/en/> Erişim tarihi (Erişim tarihi: 16/11/2021).
- The Happy Chicken Coop, A History of Chickens: Then (1900) Vs Now (2022), 2022, <https://www.thehappychickencoop.com/a-history-of-chickens/> (Erişim tarihi: 10/07/2022).
- Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM) (2019). Hayvancılık Sektör Raporu. Erişim adresi: <https://www.yozgattb.org.tr/dosyalar/MTYwMDk3NmExZDI0NDY.pdf> (Erişim tarihi: 17/11/2021).
- Taştan, H., Azaltun, M. ve Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 2(15), 117- 130.
- Türkiye İstatiksel Kurumu (TÜİK). (2022). Erişim adresi: <https://www.tuik.gov.tr/> (Erişim tarihi: 10/01/2022).
- Upton, M. (2007). Poultry in The 21st Century Avian Influenza And Beyond, International Poultry Conference, Bangkok, <https://www.fao.org/3/i0323e/i0323e.pdf>, (Erişim tarihi: 13/02/2022).
- Yavuzarslan, T. (2019). Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardinin Borsada İşlem Gören Süt İşletmelerinde Uygulanışı (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Hasiba FOWZİ

ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Yılı
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/İşletme Enstitüsü/Muhasebe ve Finansman	2022
Lisans	Amir Alisher Nawayi Üniversitesi/ İktisat Fakültesi/ Yönetim ve Muhasebe	2015
Lise	Qazanchi Baba lisesi	2012

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2016-2017	Cevizcan/Yönetim ve Muhasebe enstitüsü	Öğretmen
2017-2018	Mezar-e-Şerif/Aryanaye Durukhshan lisesi	Öğretmen

ESERLER

Ayar, C, H., & Fowzi, H. (2021), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı İle Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nın Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 115-123.