

YUMURTA ÜRETİM FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELERİN TARIMSAL FAALİYETLER (TMS 41) STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ¹

Nuri Gültekin* 

Özet

Günümüzde işletmeler arası rekabet, toplumun zevk ve tercihlerindeki değişimler, çok uluslu şirketlerin büyümeleri, uluslararası finansal piyasaların gelişmesi ve ekonomik entegrasyonların yarattığı fırsatlar işletmelerin uluslararası boyut kazanmalarına neden olmuştur. Bu durum tarımın bir kolu olan tavukçuluk ve yumurtacılık işletmelerini de etkilemiştir. Yumurtacılık ve tavukçuluk işletmelerinin uluslararası pazarlara yönelmeleri uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumu da beraberinde getirmiştir. Bu amaçla Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi açısından önem kazanmıştır. Çalışmanın amacı ise canlı varlıkların biyolojik özellikleri gereği doğma, büyüme, olgunlaşma gibi birtakım süreçlerden geçmelerinden dolayı diğer varlıkların muhasebeleştirilmesinden farklı olması gerekliliğini uygulama ile ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda canlı varlıklar, yevmiye kayıt defteri üzerinde bir uygulama ile gösterilmiştir.

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

JEL Sınıflandırması: *M41, L80*

ACCOUNTING OF LIVING ASSETS ACCORDING TO AGRICULTURAL ACTIVITIES STANDARD (IAS-41): AN APPLICATION ON EGG SECTOR

Abstract

Today, opportunities created by inter-firm competition, changes in the tastes and preferences of society, the growth of multinational corporations, the development and economic integration of international financial markets have led businesses to gain international dimension. This situation has also affected poultry and egg businesses that are branches of agriculture. The participation of poultry and egg enterprises in international markets has also brought along the adaptation to internationally accepted accounting standards. For this purpose, Agriculture Activities Standard (IAS-41) has gained importance in terms of the recognition of biological assets. The purpose of this study is to reveal that living beings should be different from other assets due to their biological characteristics such as being born, growing and maturing.

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

JEL Classification: *M41, L80*

¹ Bu makale Aksaray Üniversitesi SBE İşletme Anabilimdalında “Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Yumurtacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

* Öğr.Gör., İstanbul Medipol Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü
ngultekin@medipol.edu.tr

1. Giriş

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

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

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

Tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayısının artmasıyla birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmıştır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarından yola çıkılarak sadece dönem kârı veya zararının tespiti için değil aynı zamanda işletme açısından ileriye dönük kararların alınmasında da önemli rol oynamaktadır. Çünkü işletmelerin inovatif çalışmalar yapması yani kendilerini yenilemeleri kurumsallık ve gelecek açısından önem arz etmektedir (Baykal, 2018).

Bu konuyu çalışma alanı olarak seçmemizin nedeni ülkemizde daha önce yumurta sektöründe faaliyet gösteren işletmelerle ilgili muhasebe TMS 41 kapsamında bilinen bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır. TMS 41 ile ilgili yapılan çalışmaların büyükbaş hayvancılık sektörü üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir. Bu nedenle bu çalışmanın amacı; Yumurta sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için ortak giderleri tespit ederek ürün maliyetlerini hesaplamak ve TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesini gerçekleştirmektir. Çalışmamız 5 bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümü haricinde çalışmamızın ikinci bölümünde tarımsal faaliyetlerden bahsedilmiş, üçüncü bölümde TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı anlatılmış, dördüncü bölümde uygulamaya gidilmiş ve son bölümde sonuç ve değerlendirme yapılmıştır.

2. Tarımsal Faaliyet

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

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

gıda ihtiyacını karşılayamamaktadır (Duman vd., 2012; Uzun vd., 2010).

3. TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesi, ortak dildeki finansal tabloların sunum şekli, tarım sektöründeki bazı işletmelerin borsada işlem görmesi, yerli ya da yabancı kredi kuruluşların kredi talepleri, finansal bilgilerin karşılaştırılması gibi hususlar dikkate alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de dünya ülkelerinde uygulanmakta olan tarımsal faaliyetler standardına uygun finansal bilgi üretmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bunun sonucunda da dünya ülkelerinde 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanmakta olan TMS-41, tarihi itibarıyla de ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerce uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerce TMS-41, KOBİ TFRS kapsamında 01.01.2013 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlanacaktır (Antepli, 2014; Çevik ve Kirlioğlu, 2016; Büyükupekçi ve Kağıtçı, 2014).

3.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

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

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

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

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

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

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel ve niceliksel olarak ölçülebilmesi nedeniyle TDHP'nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 9). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesi önerilmektedir (TMS 41, md.54). Bu doğrultuda

dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197). Canlı varlıklar için aşağıdaki gibi bir hesap planı oluşturulabilir.

Tablo 1: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi

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

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197.

4. Örnek Uygulama

4.1. Uygulamanın Amacı

Sanayileşme ve ekonomik gelişmelere paralel olarak kişi başına gelir seviyesindeki artış, hayvansal ürünlere olan talebi artırmaktadır. Bu nedenle nüfusun dengeli ve yeterli beslenmesi bakımından hayvancılığın geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda hayvancılığın bir kolu olan kümes hayvancılığının önemi de giderek artmaktadır. Tavukçuluk işletmelerinin öneminin bu kadar artmasında; geniş tarım alanlarına gerek duyulmaması, sermaye dönüşümünün hızlı olması ve gelirin yıl boyunca dengeli bir şekilde dağılması da etkili olmuştur. Ayrıca beyaz et ve yumurtanın insan sağlığına olan yararlarının toplum tarafından bilinmesi ve diğer ürünlere göre fiyatının makul olması sektöre olan ilgiyi daha da artırmıştır. Bu ilgi sonucunda Türk işletmelerinin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermeye başlamaları, işletmelerin finansal tablo ve raporların vergi yasalarına göre değil uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmasını gerektirmiştir. Bu nedenle çalışmanın amacı uygulamaya konu olan yumurtacılık işletmesinin muhasebe kayıtlarını TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre yapmaktır (Gültekin, 2014).

4.2. Uygulamanın Önemi

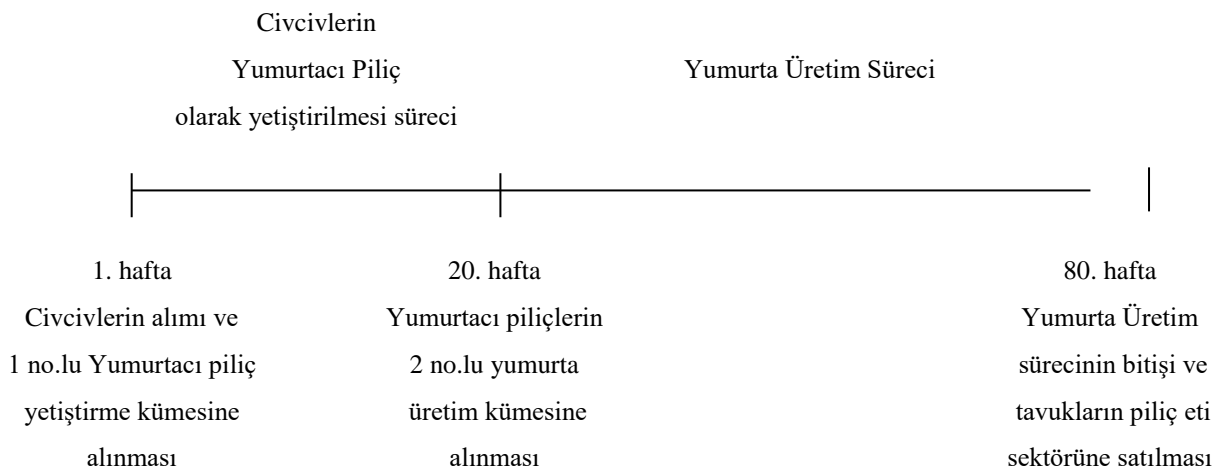
Tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler ile tarımsal faaliyet muhasebesinde yapılan ulusal (SPK 31, TMS 41 ve KOBİ TFRS 34) ve uluslararası (UMS 41) düzenlemeler muhasebe araştırmacılarının dikkatini bu alana yoğunlaştırmıştır. Ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin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

çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı ve uygulamacılara yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, maliyeti hesaplanacak ürünün biyolojik dönüşüme sahip canlı bir varlık olması çalışmayı önemli kılan diğer bir etkidir (Gültekin, 2014).

4.3. Uygulamanın İçeriği ve Yöntemi

Çalışmaya konu olan işletme yumurta üretimi:

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



Şekil 1: Uygulamaya Ait İşletmenin Haftalık Zaman Diyagramı

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

4.4. Uygulamaya Ait Veriler

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

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

4.5. Uygulamanın Kısıtları

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

4.6. İşletmenin Tanıtımı

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

Yumurta üretiminde tavukların yetiştirme ve yumurta verme süresi aşağıdaki gibidir.

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

1. ve 8. hafta arası	Civciv yemi 1,65 kg/civciv
9. ve 16. hafta arası	Büyütme yemi 3,44 kg/civciv
17. ve 18. hafta arası	Start yemi 1,08 kg/civciv
19. ve 20. hafta arası	Yumurta öncesi yemi 1,6 kg/civciv

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

20. ve 40. hafta arası	Pik yemi 106 gr/gün x yumurta tavuğu
41. ve 55. hafta arası	II. Faz yemi 108 gr/gün x yumurta tavuğu
56. ve 69. hafta arası	Yumurta dönenmi rasyonu 108 gr/gün x yumurta tavuğu
70. ve 80. hafta arası	Çıkış yemi 110 gr/gün x yumurta tavuğu

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

4.7. Örnek Uygulama

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

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

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

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

Tablo 4.1: Haşere İlacı Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

Dağıtım oranı: $968,00/440=2,20$ TL

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

Tablo 4.2: Dezenfektasyon Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

Dağıtım oranı: $1.520,00/440=3,45$ TL

- ✓ Temizlik için ise 820 TL tutarında malzeme alınmıştır.
- ✓ Temizlik malzemesinin 205 TL’lik kısmı 90 no.lu yumurtacı piliç yetiştirme gider yerinde 615 TL’lik kısmı ise 10 no.lu yumurta üretim gider yerinde direkt olarak kullanılmıştır.
- Yumurta tavuğu yetiştirilmesi için;
 - ✓ 2.2 TL/adet’ den 110.000 adet civciv,
 - ✓ Kilogramı 0,970 TL’ den 185.000 kg başlangıç yemi
 - ✓ Kilogramı 0,880 TL’ den 365.000 kg büyütme yemi

- ✓ Kilogramı 0,860 TL' den 115.000 kg start yemi
- ✓ Kilogramı 0,875 TL'den 160.000 kg yumurta öncesi yemi
- ✓ Bio güvenlik ve sağlık ilacı 7.150 TL ve
- ✓ 14. 170 TL'ye aşı satın alınmıştır (Veba, Gumbara).

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

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

Tablo 4.3: Yumurta Dönemi Yemi Rasyonu (Karışım)

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

Salinomax	500	11,000	5.500,00
Methonin	212	10,800	2.289,60
TOPLAM	1.000.000	0,906	906.560,14

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

Tablo 4.4: Hammadde ve Malzeme İstek Fişi

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

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

Tablo 4.5: İşçi Çalışma Kartı

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

* Direkt işçilik saati uygulamaya konu olan işletmeden alınmıştır.

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

Tablo 4.6: Bakım-Onarım Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

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

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

Tablo 4.7: Elektrik Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

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

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

Tablo 4.8: Su Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

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

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

Tablo 4.9: Isınma Giderinin, Gider Yerlerine Dağıtımı

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

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

- ✓ Sigorta gideri için 2.370,00 TL'lik harcama yapılmış olup gider direkt olarak yansıtılmıştır.
- 1 no.lu yumurtacı piliç yetiştirme kümesi 850 TL
 - 2 no.lu yumurta kümesi 920 TL
 - Yumurta toplama ve kolileme ünitesi 600 TL
- ✓ Amortismanlar

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

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

Tablo 4.10: Amortismanına Konu Olan Varlıklar

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

4.7.1.1. Satış ve Diğer Yan Ürün Gelirleri

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

4.7.2. Muhasebe Kayıtları

- Yatırımı devam eden maddi duran varlığın gider kaydı

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

- Yatırımı devam eden canlı varlığa ait hammadde alımı muhasebe kaydı

2	150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI	1.002.870,00	
	150.01. Yetişmekte Olan Piliçler		
	150.01.01. Cıvciv 242.000,00		

	150.01.02. Başlangıç Yemi	179.450,00		
	150.01.03. Büyütme Yemi	321.200,00		
	150.01.04. Start Yemi	98.900,00		
	150.01.05. Yumurta Öncesi Yemi	140.000,00		
	150.01.06. Aşı	14.170,00		
	150.01.07. Bio Güvenlik ve Sağ.	7.150,00		
	320 SATICILAR			1.002.870,00
	İlk Mad. Mlz. Alımı (1-20. hafta)			

- Yatırımı devam eden canlı varlığa ait DİMM muhasebe kaydı

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

- Yatırımı devam eden canlı varlığa ait direkt işçilik muhasebe kaydı

4	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		15.196,00	
	238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler			
	238.01.06. Aşı İşçiliği	5.050,00		
	238.01.07. Gaga Kesim İşçiliği	5.250,00		
	238.01.08. Yetiştirme işçiliği	4.896,00		
	100 KASA			

	360 ÖD. VER. VE FONLAR		15.196,00
	361 ÖD. SOS. GÜV. KES.		
	İlk 20 Haftalık işçilik ücretlerinin ödenmesi		

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

5	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	24.607,00	
	238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler		
	238.01.09. Elektrik 3.516,00		
	238.01.10. Su 9.091,00		
	238.01.11. Isınma 5.170,00		
	238.01.12. Sigorta 850,00		
	238.01.13. Kümes Amortismanı 5.780,00		
	238.01.14. Kümes Demirbaş 200,00		
	İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR		24.607,00
	G.Ü.G		

• Yatırımı devam eden canlı varlığa ait endirekt işçilik muhasebe kaydı

6	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	942,30	
	238.01. Yetişmekte Olan Yumurtacı Piliçler		
	İLGİLİ AKTİF VEYA PASİF HESAPLAR		942,30
	Endirekt İşçilik		

• Kılavuz yumurtaların satışından elde edilen gelirin muhasebe kaydı

7	120 ALICILAR	2.080,00	
	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		2.080,00
	Kılavuz yumurtalardan elde edilen gelir		

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

8	628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI	29.492,50	
	238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		29.492,50
	Yeniden Değerleme Muhasebe Kaydı		

• Yatırımı tamamlanan canlı varlıkların aktifleştirilmesi muhasebe kaydı

9	234 KANATLI HAYVANLAR	1.006.300,00	
---	-----------------------	--------------	--

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

Tablo 4.10: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurtacı Piliç Yetiştirme)

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

- Yumurta Tavuğu Amortismanı	Direkt	-	
GENEL ÜRETİM GİDERİ TOPLAMI		26.998,30	26.998,30
TOPLAM MALİYET		1.037.872,50	1.037.872,50

Tablo 4.11: Maliyet Gider Dağıtım Tablosu (Yumurta Üretim)

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

GENEL ÜRETİM GİDERİ TOPLAMI		1.083.467,09	191.713,44	1.275.180,53
TOPLAM MALİYET		5.187.081,49	235.777,44	5.422.858,93

Tablo 4.12: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurtacı Piliç Yetiştirme)

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

Tablo 4.13: Sipariş Maliyet Kartı (Yumurta Üretim)

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

5. Sonuç

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

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun fiyatı belirlenirken mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın var olması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmekle beraber aktif bir piyasanın olmaması

halinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsallerinin gerçeğe uygun değer olarak alınabileceğine yer verilmiştir.

Önceleri daha çok ailelerin kendi yumurta ihtiyaçlarını karşılamak üzere beslediği kümeslerin yerini ekonomik amaçlı büyük kapasiteli işletmelerin kurulmasıyla, tavukçuluk ve yumurtacılık sektöründe hızlı gelişmelerin meydana gelmesine neden olmuştur. Bu gelişmeler neticesinde işletmelerde rekabet üstünlüğü önem kazanmıştır. Rekabet ise işletmeleri hem kaliteli, hem daha ucuz maliyetli üretime yöneltmiştir. Son yıllarda yumurta ve piliç eti gibi ürünlerin insan beslenmesindeki öneminin keşfedilmesi ve diğer hayvansal ürünlere göre fiyatının uygun olması, bu sektöre olan ilgiyi artırmıştır.

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

Sonuç olarak, canlı varlıklar biyolojik özelliklerinden dolayı doğma, büyüme, olgunlaşma gibi birtakım evrelerden geçmektedirler. Bu değişimler neticesinde canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlendirilmesi yapılarak mali tabloların güvenilirliği artırılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Antepli A. (2014). *TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Hayvancılık İşletmesi Uygulaması*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Baykal E. (2018) Innovativeness in Family Firms: Effects of Positive Leadership Styles. In: Dincer H., Hacıoğlu Ü., Yüksel S. (eds) *Strategic Design and Innovative Thinking in Business Operations. Contributions to Management Science*. Springer, Cham
- Büyükipekçi, S., & Kağıtçı, A. (2014). Tarımsal faaliyetlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105-113.
- Çevik, Z., & Kirlioğlu, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standardı (Tms) 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 30, 694-702.
- Duman, H., Özpeynirci, R. & İçerli, M. Y. (2012), *Agricultural Activities-TAS 41: Turkey Example*, *Interneional Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol.2, No.9, 158-179.
- Felega, L., Felega N. & Răileanu V. (2012). *Theoretical Considerations About Implementation Of IAS 41 In Romania*. *Theoretical and Applied Economics*, Volume XIX, No: 2(567), p34.
- Gökğöz, A. (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin*

Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Gültekin, N. (2014). Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Yumurtacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama, Aksaray Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aksaray.

Özulucan, A & Deran, A. (2008), *41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25, 1-22.

Uzun, A., Güney, A., & Duran, S. (2010). Tarımsal gelişme ve kalkınma sorunu: sektörel politikalar ve işsizlikle mücadele. *Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi I*, 15-16.