

**HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MALİYETİ OLUŞTURAN MASRAFLAR
UNSURLARI VE ET SANAYİ İŞLETMELERİNDE
SAFHA MALİYET SİSTEMİ**

Engin SAKARYA*

Yılmaz ARAL*

ÖZET

Hayvancılık ve et sanayi işletmelerinde, maliyet muhasebesi tekniklerini kullanmak ve birim ürün maliyetlerini belirlemek başarılı bir işletme yönetimi ve organizasyonu için gerekli uygulamalar arasında bulunmaktadır.

Bunun yanında, karlı ve rasyonel bir işletme yönetiminin sağlanması; maliyetlerin minimizasyonu, kalite-fiyat ilişkisinin iyi bir şekilde kurulması, ekonomik olarak optimum ölçekte üretim yapılması ve pazarlama zincirinin her aşamasında verimliliğin geliştirilmesi (üretimden-tüketime) ile başarılacaktır. Diğer taraftan, üretim sürecinde yer alan tüm safhalarda nihai ürün ve yarı mamul ürünlerin masraflarının saptanması da özellikle et sanayi işletmelerinde büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Maliyet, Hayvancılık İşletmeleri, Maliyet Muhasebesi, Et Sanayi, Safha Maliyet Sistemi*

**THE EXPENSE COMPONENT PARTS OF THE COST IN LIVESTOCK
ENTERPRISES AND THE PROCESS COSTING SYSTEM
IN MEAT INDUSTRY PLANTS**

ABSTRACT

The use of cost accounting techniques and identify costs of unit product in livestock enterprises and meat industry plants are amongst necessary applications for successful organization and management of enterprise.

Furthermore, rational and profitable enterprise management can only be achieved with minimization of costs, establishing good relationship between quality and price, operating an economically optimum scale of production and improving of marketing chain productivity in every stage (from production to consumption). On the other hand, determining expenses in all production phases of final product and semi-finished product has a great importance particularly in meat industry plants.

Key Words: *Cost, Livestock Enterprises, Cost Accounting, Meat Industry, The Process Costing System*

1. GİRİŞ

Hayvancılık sektörü; Türkiye’de ulusal beslenme ve kalkınma sorunlarının çözümüne ek olarak, dışsattımın artırılması, sanayiye hammadde sağlanması, bölgeler ve sektörler arası dengeli kalkınma ile kalkınmanın istikrar içinde başarılması, kırsal alanda gizli işsizliğin önlenmesi, sanayi ve hizmet sektörlerinde yeni istihdam imkânlarının yaratılması ve kalkınma finansmanının öz kaynaklara dayandırılması bakımından önemli potansiyele sahiptir (3).

Ülkemiz hayvancılık sektörünün büyüüp gelişmesi ve buna bağlı olarak kırsal ekonomik kalkınmanın tam anlamıyla gerçekleşebilmesi bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerde, maliyet kavramı ve maliyet bilincinin yerleştirilmesine bağlıdır. Zira üretici

Engin SAKARYA, Prof.Dr., Ankara Üniversitesi, Veteriner Fakültesi, Hayvan Sağlığı Ekonomisi ve İşletmeciliği ABD.

Yılmaz ARAL, Arş.Gör., Ankara Üniversitesi, Veteriner Fakültesi, Hayvan Sağlığı Ekonomisi ve İşletmeciliği ABD.

kesimin, alım-satım işlemlerinde rasyonelliği yakalayabilmesi, üretim maliyetlerini ve üretim sonucu oluşan ürünlerin satışından elde ettiği kârı tam olarak saptayabilmesi, maliyet-verimlilik ilişkisini sağlıklı bir şekilde kurabilmesi ve sonuçta gelecek dönemle ilgili iyi bir planlama yapması ancak doğru bir maliyet hesaplaması ile mümkün olmaktadır.

Ekonomik bir faaliyet olan hayvancılıkta kârlılığın sağlanması ve sürdürülmesinde üretim maliyetlerinin takibi ve iyi bir maliyet muhasebesi sisteminin işletmelerde uygulanması büyük öneme sahip bulunmaktadır (2).

2. MALİYET VE MALİYET MUHASEBESİNE GENEL BAKIŞ

2.1.Maliyet Kavramı

Ekonomik iş bölümünün sonucu olarak, her işletme belirli bir alanda faaliyet gösterir ve yarattığı değerlerle toplumsal gereksinmelerin bir kısmını karşılar. Yaratılan değerler ne kadar farklı olursa olsun bunların hepsinde ortak olan özellik şudur: İşletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerini (input) birleştirerek, bunlardan toplum gereksinmelerini karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarda ürünler (output) meydana getirirler. Bu ürünler mamul veya hizmet olabilir. İşte, her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir (9).

İşletmelerde işletmenin türü, faaliyet konusu, büyüklüğü ne olursa olsun yapılan faaliyetlerin birçoğu para ile ifade edilebilen birtakım değer hareketlerine neden olur. Mali olay olarak nitelendirilen bu işlemler işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişme yaratırlar. Bir işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki bu olayları kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama işi ile uğraşan bilim dalına Muhasebe adı verilmektedir (1).

Ekonomik anlamda maliyet, satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olabilmek için katlanılan ölçülebilir özverilerin toplamıdır (12).

İktisadilik prensibinde esas alınan nimet külfet ilişkisi, somut ifadesini maliyet ve satış geliri kavramlarında bulmaktadır. Satış geliri ekonomik faaliyetlerin nimet tarafını, maliyet ise külfet tarafını oluşturur. Yani, her satış geliri (nimet) bir maliyet (külfet) karşılığıdır. Ekonomik faaliyetlerde en önemli başarı ölçütü olarak kabul edilen kâr, satış geliri ile maliyet arasındaki pozitif farktır. Bu nedenle işletmenin belirli bir dönemdeki kârının belirlenebilmesi için, söz konusu ekonomik faaliyetin nimeti (satış geliri) ile külfetinin (maliyetinin) iyi bilinmesi gerekir. Parasal bir büyüklük olan maliyet kavramını oluşturan iki unsur; miktar ve fiyattır (11).

2.2.Üretimde Dönem Uzunluğu ve Maliyetler

Maliyetler kısa, orta ve uzun dönem maliyetler olarak ayrılmaktadır. Dönemin kısalığı veya uzunluğu zaman süresi ile değil, girdi kalemlerinin değişken özellikte olup olmaması ile ilgilidir. Üretim teorisinde bütün girdiler değişkense uzun dönemden, girdilerin hiç değilse biri sabitse kısa dönemden veya orta vadeli dönemden söz edilmektedir (16).

Kısa dönem üretim maliyetleri, üretim fonksiyonunda yer alan girdilerden en az birinin miktarının değiştirilmesinin mümkün olmadığı bir zaman dilimi demektir. Üretimde bulunan bir işletme kısa dönemde toplam sabit maliyet, toplam değişken maliyet, kısa dönem toplam maliyet ve kısa dönem marjinal maliyet gibi 4 çeşit üretim maliyeti ile karşı

karşıyadır. İlk üç tür maliyeti ortalama sabit, değişken ve toplam maliyetler olarak ifade etmek de mümkün olmaktadır (17).

Sabit maliyet üretim miktarı sıfır olsa bile işletmenin katlanmak zorunda olduğu maliyettir. Üretim durdurulduğunda işletme maliyetlerin tümünden kurtulamamaktadır. Değişken maliyet ise üretim miktarının bir fonksiyonu olarak değişen maliyet demektir. Üretim miktarı sıfır olduğu zaman değişken maliyet de sıfırdır. Sabit maliyetlere örnek olarak tesisin bakım ve onarım masraflarını, bina ve makine amortismanlarını ve sözleşmeden doğan giderleri, değişken maliyetlere ise hammadde, işçilik, elektrik vb. üretim hacmi ile bağlantılı olarak artıp azalabilen girdileri söylemek mümkün olabilmektedir.

Üretim sıfır olsa bile var olan maliyetlerin toplamına toplam sabit maliyet, herhangi bir üretim hacminde değişken maliyet kalemlerinin toplamına da toplam değişken maliyet denilmektedir. Bu ikisinin toplamı belirli bir üretim hacminin toplam maliyetini vermektedir. Bu toplam maliyet rakamlarının üretim hacmine bölünmesi bir birimin maliyetini; başka bir deyişle ortalama sabit, ortalama değişken ve ortalama toplam maliyetleri meydana getirmektedir.

Marjinal maliyet üretim miktarını bir birim artırdığımızda toplam maliyette meydana gelen değişimdir. Bunu toplam maliyetteki bir değişimin üretim miktarındaki küçük bir değişmeye oranı olarak da söyleyebilmek mümkün olmaktadır (16).

2.3.Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve İçeriği

Maliyet muhasebesi; maliyet giderlerini, çeşitli oluş yerleri ve ilgili oldukları mal ve hizmet cinsleri bakımından tespit ve kontrole yarayan bir hesap ve kayıt yöntemidir (12).

İşletmelerde özellikle şu 4 sahada hesap ve kayıt işlemi yapılır.

1.Genel Muhasebe 2.Maliyet Muhasebesi 3.Planlama 4.İstatistik

Bir andaki durumu göstermek veya bir dönemin hesabını vermek bakımından genel muhasebe kayıtları sürekli bir zaman hesabıdır. Maliyet muhasebesinde de hesaplar belirli zaman dönemleri bakımından yapılmakla birlikte, burada önemli olan zaman değil, bir mamul birimi, bir mamul serisi veya bir maliyet yeridir. Maliyet yerleri bakımından kaydedilen maliyetler de sonunda şu veya bu şekilde mamullere yükleneceğine göre, maliyet muhasebesi için bir “birim hesabı” denilebilir (9).

Maliyet muhasebesinin, konusu ve bakış yönü farklı olmakla birlikte, genel muhasebe ile çok sıkı bir bağlantısı vardır. Bu bağlantı özellikle şu iki yönden kendisini gösterir.

1. Maliyet muhasebesi kendisi için gerekli bilgileri, hiç olmazsa fiili maliyet sistemlerinde, genel muhasebe kayıtlarından almaktadır. Örneğin, işçilik, hammadde ve diğer maliyetler için genel muhasebede de çeşitli hesaplar bulunur ve bunlara sürekli kayıtlar yapılır. Ancak, maliyet muhasebesi, genel muhasebeden aldığı maliyetleri kendi gereksinmelerine göre tutulan çeşitli özel hesaplara kaydeder ve bunları üretimin sonuna kadar özel hesaplarda izler.

2. Maliyet muhasebesi üretim safhasındaki maliyet hesaplarını mümkün olduğu kadar ayrıntılı bir şekilde yapıp izledikten sonra, tamamlanan mamulleri, maliyetleri üzerinden ilgili mamul stoku hesaplarına devreder. Bu safha maliyet muhasebesinin son safhasını oluşturur. Bu stok hesaplarından yapılan satışlar, gerek maliyetleri ve gerekse satış tutarları olarak, yeniden genel muhasebe kayıtlarına konu olur.

Üretim planlama ve kontrol servislerinin görevi, belirli zamanlarda tamamlanmış olması gereken üretimin hangi makineler üzerinde, ne miktar ve vasıfta işçi, hammadde, malzeme ve enerji kullanmak suretiyle ve hangi sıra içinde yapılacağını planlamak ve bu planın ne dereceye kadar gerçekleştiğini sürekli bir biçimde kontrol etmektir. Üretim planlama ve kontrol servislerini sadece teknik bakımdan ilgilendiren bu konuların değer olarak ifadesi ise maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır.

İşçilik, makine ve hammadde randımanları hakkında teknik servislerden alınan raporların değerlendirilmesi ve bunlara dayanılarak istatistikler düzenlenmesi de hem maliyet muhasebesini ve hem de istatistik servislerini ilgilendiren ortak bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (9).

2.4.Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları şöyle özetlenebilir (12):

- a) Birim maliyetlerini tespit etmek,
- b) İşletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak,
- c) Planlamaya yardımcı olmak,
- d) Alınacak kararlara yardımcı olmak.

2.5.Maliyet Sistemleri

Maliyet sistemleri farklı ölçülere göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bunlar içerisinde konumuza en uygun şekildeki sınıflandırma şekline göre maliyet sistemleri dörde ayrılmaktadır (12).

1.Sipariş Maliyet Sistemi: Sipariş maliyeti işletmenin yetkili bir şahsı veya şahısları tarafından verilen emir üzerine yapılan, belirli özellik ve miktardaki malın üretim giderleri toplamıdır. Sipariş maliyet sisteminin başlıca özelliği her verilen sipariş için ayrı maliyet hesap edilmesidir. Bu sistemin bir işletmede uygulanabilmesi ancak o işletmede sipariş partilerinin ve bunlara ait giderlerin birbirinden ayrılabilir olması ile olasıdır.

2.Safha Maliyet Sistemi: Safha maliyeti, birbirini izleyen çeşitli safhalar ve genellikle sürekli olarak aynı cins veya birbirine benzer birkaç cins mal üreten işletmelerde uygulanır. Bu sistemde giderler üretim süresi içerisinde ilgili hesaplarda toplanır. Dönem sonunda ise her safha veya şubede toplanan veya her safha veya şubeye dağıtılan giderler; bu safha veya şubelerde yapılan üretim miktarına bölünmek suretiyle birim üretim maliyeti bulunur. Safha maliyet sisteminin uygulanacağı işletmelerde şu özellikler aranır.

- Üretim işlemi, üretilen mal veya mallar için aynı olmalı ve devamlı akış halinde bulunmalıdır.

- Mal birimleri arasında az çok standardizasyon olmalıdır.

- Üretim işlemi safhalara ayrılabilmesi, üretim safhaları arasında az çok bir süreklilik olmalıdır.

3.Tahmini Maliyet Sistemi: Geçmiş dönem sonuçlarına ve ilerideki olası gelişmelere göre istatistiki bazı yöntemlerle önceden tespit edilen maliyetlere “Tahmini Maliyetler” adı verilmektedir. Bu sistem satış fiyatlarının önceden tespit edilmesi gerektiği durumlarda veya işletmenin çalışmalarını kontrol ve planlama amacıyla kullanılır.

4.Standart Maliyet Sistemi: Bilimsel ve teknik esaslara göre hesaplanan ve belirli koşullar altında olması istenen maliyetlere “Standart Maliyetler” denilmektedir. Standart maliyet sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için de bazı koşullar gerekmektedir. Bunlar;

- İşletmede düzenli bir maliyet sisteminin, planlamanın ve yeterli sayı ve formasyonda personelin bulunması,
- Malların gerek cins ve miktar, gerekse üretim yöntemleri bakımından standart ölçüler kullanmaya elverişli olması,
- Kullanılan malzemenin kalite ve fiyatlarında istikrar olması gerekir.

İşletmelerde uygulanacak maliyet hesaplama ve izleme yöntemleri olarak, hesaplamada kullanılacak rakamlara göre gerçek maliyet-standart maliyet, kullanılan üretim tekniğine göre sipariş maliyeti-safha maliyeti, tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre tam maliyet-kısmi (direkt ya da değişken) maliyet biçiminde esaslar belirlenebilir (5).

3.HAYVANCILIKTA MALİYET MUHASEBESİ VE MALİYETİ OLUŞTURAN MASRAF UNSURLARI

3.1.Hayvancılıkta Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Amaçları

Ülkemizde hayvancılık işletmelerinin büyük bir bölümü aile işletmeleri olup küçük ölçeklidir. Hem büyükbaş hem de küçükbaş hayvancılık işletmelerinin çoğunluğunda üretimde geleneksel ve irrasyonel yapı hâkimdir. Bu işletmeler ekonomik bilinçlilik ve bilimsellikten yoksundur ve bu işletmelerde hayvansal üretimde maliyet-fiyat ilişkisini kurmak mümkün değildir (13).

Hayvancılık sektöründe işletmelerde maliyeti oluşturan masraf unsurlarından şüphesiz en önemlisi yemdir. Hayvansal üretimde maliyetleri düşürmede, kârlı ve verimli çalışmada önemli rol oynayan kaba ve kesif yem gereksiniminin bol, kaliteli ve ucuz olarak temin edilmesi gerekir. Bu da yem bitkileri üretimine gereken önem ve desteği vererek sağlanabilir (14).

Hayvancılık işletmelerinde üretim maliyetlerinin hesaplanmasında en etkin yaklaşım, maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanılmasıdır. Ülke ekonomisinin, işletmelerin içinde bulunduğu ekonomik ortamın ve iç-dış pazarlardaki rekabet koşullarının devamlı zorlaşması gibi nedenlerle maliyetlerin hesaplanması ve kontrol altına alınması ihtiyacı her geçen gün daha da önem kazanmaktadır.

Pazara yönelik üretimde bulunan, ihtisaslaşmış sermaye yoğun hayvancılık işletmeleri, muhasebe kayıtlarını mutlaka tutmalıdır. Çünkü değişen pazar koşulları ve fiyat istikrarsızlığı yanında bünyesinde birden fazla üretim faaliyetine yer veren hayvancılık işletmelerinde, muhasebe kayıtları olmaksızın isabetli kararlar almak, üretimi planlamak mümkün değildir (15).

Hayvancılık işletmelerinde maliyet muhasebesinin en önemli amacı birim üretim maliyetlerinin tespit edilmesidir. Birim üretim maliyetlerinin bilinmesi ise başlıca şu yararları sağlamaktadır (12).

a) İşletme Açısından

- İşletmelerde giderleri azaltmak, birim üretim giderlerinin değişiklik nedenlerini ortaya koymak ve diğer işletmelerle karşılaştırma olanağı sağlamak,
- Fiyat tespiti veya mevcut fiyatlarla karşılaştırmaya olanak sağlamak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- Yöneticilerin karar almalarında yol gösterici olmak,
- Kontrol aracı olmak.

b) Toplum Açısından

- Savaş, enflasyon, kıtlık gibi durumlarda besin maddeleri fiyatlarının hızlı bir şekilde artış gösterdiği ve sabit gelirlilerin bunun etkisinde kaldıkları defalarca görülmüştür. İşte bu gibi durumlarda tüketiciyi korumak amacıyla devletin fiyatlara müdahalesi gerekebilir. Bu müdahalenin olumlu bir şekilde gerçekleşmesi ise, ancak birim maliyetlerinin bilinmesi ile olasıdır. Çünkü maliyetin altında bir fiyat tespiti üretimi durdurabilir.

- Ekonomik kriz yıllarında, ürün fiyatlarının düşüklüğü özellikle tarım sektöründe kendini göstermiştir. Bu gibi durumlarda devletin çiftçiyi sıkıntıdan kurtarmak ve üretimi ayakta tutmak için yapacağı çeşitli yardım ve destekleme alımlarında ürünlerin birim üretim giderlerinin bilinmesi olumlu sonuç alınmasını sağlar ve daha rasyonel teşvik politikaları uygulanabilir.

- Ülkenin ekonomi, ticaret ve gümrük politikalarını düzenlemede önemli rol oynayabilir.

- Uluslararası piyasalarda ve uluslararası ekonomik topluluklarda rekabet ve tutunma şansı sağlar.

3.2.Hayvancılıkta Maliyet Muhasebesi Uygulamanın Güçlüğü

Türkiye’de kırsal kesimde işletme yapısının polikültür üretim ağırlıklı olması yanında, hayvansal üretimin bitkisel üretimden farklı bir yapıya sahip olması ve sanayi işletmelerine yakın bir özellik göstermesi hayvansal ürünlerde birim maliyetlerin hesaplanmasında birtakım yeni problemleri de beraberinde getirmektedir. Bunlar üretimin yapısına bağlı olabildiği gibi hesaplamaya dahil edilen kalemlerin ve hesaplama yönteminin farklılığından da kaynaklanmaktadır (6).

Hayvancılıkta maliyet muhasebesi uygulamasını güçleştiren nedenler şöyle sıralanabilir (12).

a) Maliyetlerin hesaplanmasında ortaya çıkan en büyük zorluk, birden fazla üretim şubesini ilgilendiren bina ve araç giderleri ile genel yönetim giderlerinin her üretim şubesine hangi oranlarda dağıtılmasının gerekli olduğu konusu,

b) İşletmenin bir şubesi veya bir bölümünden birbirine bağlı birden fazla ürün alınması,

c) İşletmeye ilişkin hesaplarda, işletmenin ailevi hesaplarının birbirine karışması olasılığının çokluğu,

d) Aile işçiliğini değerlendirme zorluğu,

e) Metodoloji ile ilgili bir örnekliğin olmaması ve öz sermaye faizinin maliyete yüklenip yüklenmeyeceği konusunun aydınlığa kavuşmamış olmasıdır.

Hayvancılık işletmelerinde öz sermaye faizinin tamamının maliyet gideri olarak gösterilmesine Türk vergi usul yasası olanak tanımamaktadır. Yasa uyarınca sadece kredili sermayeye faiz uygulama zorunluluğu vardır. Ancak işletmeci oto-kontrol bakımından, fırsat maliyetini hesaplamak amacıyla sermayeye de faiz uygulayabilir.

3.3. Hayvan ve Hayvansal Ürünlerde Maliyet

Hayvansal ürün maliyetleri, masraf unsurları ve hesaplama tekniği yönünden, bitkisel ürünlere nazaran bazı farklılıklar göstermektedir. Bu farklılığı gösteren bazı masraf unsurlarına değinmek gerekirse;

a) Bina Masrafları: Bina masrafları hayvancılık üretim faaliyetinde bitkisel üretime göre daha önemli bir yer tutmaktadır. Şayet bina (ahır, ağıl, kümes) kiralanmış ise kira bedeli bina masrafı olarak kaydedilir. Binalar işletmenin kendi malı ise tamir-bakım masrafları, bina sermayesi faizi, amortismanlar, vergiler ve sigorta masrafları binaların toplam masraflarını teşkil etmektedirler.

b) Amortismanlar: Hayvanlar, canlı demirbaş olarak uzun ömürlü aktif sermaye arasında olup, yaşamının büyüme ve gelişme döneminde kıymetinde artma, bu dönemden sonra kıymetinde azalma, yaşlanma, doğum, ölüm gibi faktörlerin etkisi göz önünde tutularak amortismanların belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Kıymet artış ve azalması gelir ve masraf olarak maliyet hesabına yansıtılmalıdır. Sürü yetişkin hayvanlardan oluşmuşsa amortisman hesaplama yoluna gidilmelidir. Amortismanlar hayvanın verime başladığı zamanki değeri ile tahmin edilen kasaplık değeri arasındaki miktarın hayvanın ekonomik ömrüne (ekonomik hizmet süresine) bölünmesi yani “doğru hat metodu” ile bulunabilmektedir(12).

c) Yem Masrafları: İşletme dışından satın alınan yemler ile işletme içinde bitkisel üretim faaliyetlerinde üretilip, hayvansal üretim faaliyetlerinde kullanılan yemler, yem masrafı olarak hesaplanmaktadır. İşletme dışından temin edilen yem, çiftlik avlusuna olan maliyetiyle yem masraflarına katılır. İşletmede üretilen yemler, çiftlik avlusu fiyatları dikkate alınarak yem masraflarına dahil edilir. Ancak, çiftlikte üretilip de çiftlik avlusu fiyatları bilinmeyen yemlerin masrafları hesaplanırken, bu yemlerin pazar fiyatları esas alınıp bu fiyattan pazarlama masrafı düşülerek bulunan fiyatlar dikkate alınır.

Pazar fiyatları tespit edilemeyen yemlere (silo yemi vs.) değer biçilmesinde, işletmede üretim maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu da mümkün değilse o zaman bu ürünlere emsal teşkil eden ürün fiyatları dikkate alınarak değerlendirilmelidir (15).

Hayvancılık işletmelerinde üretimde maliyeti oluşturan diğer değişken ve sabit masraf unsurlarının üzerinde durmak gerekirse;

d) İşçilik Masrafları: Genel olarak işçilik, stoklaması olanaksız bir gider türüdür. Hammadde ve malzeme üretimde kullanılmadıkça maliyet oluşturmaz. Oysa işçi işletmede bulunduğu sürece ücrete hak kazanır. İşçilik giderlerine bazen sosyal haklar (çocuk zammı, aile yardımı, ücretli izin vb.) ve çalışma koşulları (fazla mesai, prim vb.) gibi nedenlerle eklemeler yapılabilmektedir. Ayrıca işgücü ne kadar yetenekli ve çalışmaya istekli ise, üretimin verimliliği de o derece artar. Çünkü hammadde ve malzemenin verimliliği onu kullanan kalifiye işgücü ve donatımın verimli çalışmasına bağlı bulunmaktadır (8).

İşgücü masraflarının hesaplanmasında, yabancı işgücü ve aile işgücü esas alınır. Aile işgücü masrafları “yetişkin erkek işgücü” birimine çevrilerek asgari ücret üzerinden hesaplanır. Yetişkin erkek işgücünün hesaplanmasında; erkek 1, kadın 0,5, çocuk 0,25 birim olarak kabul edilmektedir(15).

e) Veteriner Hekim, İlaç ve Aşı Masrafları: Veteriner hekimin işletmeye getirilmesinde veya hayvanın veteriner hekime götürülmesinden kaynaklanan ulaşım

masrafları, hekimlik ücreti, kullanılan ilaç ve aşuların işletmeye olan maliyetini kapsamaktadır.

f) Yataklık Masrafı: Yataklık malzemesinin miktar ve fiyatının çarpılması ile hesaplanmaktadır.

g) Temizlik ve Dezenfeksiyon Masrafları: Bina, ekipman temizliği ve hayvan temizliği vb. için kullanılan malzemelerin maliyetini ve bu amaçla yapılan masrafları kapsamaktadır.

h) Alet-Makine Değişken Masrafları: Sadece bir üretim faaliyeti için kullanılan alet ve makinelerin tamir-bakım, yakıt vb. masrafları kolaylıkla tespit edilebilir. Ancak, aynı işletmede mevcut diğer faaliyetlerle ortak kullanım söz konusu ise masraf paylarının belirlenmesinde, bu faaliyetin hissesi oranında masraflara dahil edilmektedir.

i) Çayır ve Mera Masrafları: İşletmeye ait çayır ve meraların gübrelenme, bakım ve hasat gibi masrafları değişken masraflara, vergi, faiz, amortisman vb. masrafları ise sabit masraflara dahil edilmelidir. Tüm hayvansal üretim çeşitlerinde olmayabilir.

i) Pazarlama Masrafları ve Diğer Masraflar: Nakliye, park- Pazar masrafı, su, elektrik vb.

Sabit masraflar; üretim seviyesine bağlı olmayan, üretim seviyesi ne olursa olsun değişmeyen maliyet unsurlarından (kira, faiz giderleri, amortismanlar vb.) oluşur. Bu maliyetler hiç üretim yapılmassa da üretim seviyesi kapasite sınırına kadar arttırılsa da değişmez. Birim sabit masraflar, üretim seviyesi arttıkça azalır (11) .

Sabit masraflar içerisinde genel idare giderleri, bina sermayesi amortismanı, makine ve ekipman amortismanı, bina tamir-bakım masrafları gibi masraflar bulunmaktadır.

4.ET SANAYİ İŞLETMELERİNDE MALİYET VE MALİYETİ OLUŞTURAN MASRAF UNSURLARI

Üretimde bulunabilmek için mal ve hizmet temininde yapılan harcamalara maliyet masraf unsuru adı verilmektedir. Kırmızı et ve et mamulleri üretimi gerçekleştiren işletmelerde üretim maliyetlerinde yer alan maliyet masraf unsurları hammadde, işçilik, personel ücret ve diğer masraflardan meydana gelen maliyet girdilerini kapsamaktadır (4,7).

Maliyeti oluşturan masraf unsurları, maliyet muhasebesi bakımından türlerine, yerlerine ve masraf sahiplerine göre tasnif edilebilmektedir. Masraf yerlerine göre masraf unsurları;

- a) Mamulün üretildiği, üretim devreleri ile üretime etkisi veya yardımı bulunan maliyet masrafları,
- b) Bütün üretim masraflarını veya servislerini aynı ölçüde ilgilendiren fakat bu servislere direkt olarak intikali mümkün olmayan ve bazı masraf dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtımı yapılan ortak masraflarla, idare ve işletme bürolarının ve sosyal servislerinin maliyetle ilgili masrafları,
- c) Üretimle doğrudan ilişkisi bulunmayan endirekt masraflar olarak sınıflara ayrılabilir.

Entegre et sanayi işletmelerinde ve et kombinalarında maliyeti oluşturan masraf unsurlarının masraf yerleri ve bu yerlerin masraf içerikleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1- EMTEA İMAL VE İSTİHSAL YERLERİ

A) Kesim Dairesi: Kesim işletmesinde kurum ve şahıslar adına yapılan hizmet maliyetleri, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlardan elde edilen gövde et maliyet unsurlarını,

B) Gövde Et Parçalama Bölümü: Donmuş muhafaza ve soğuk muhafaza depolarından sevk olunan gövde karkas etlerin parçalanıp sınıflandırılması ve ambalajlanması sureti ile elde edilen parça etlerin maliyet unsurlarını,

C) Şarküteri Bölümü: İşletmenin bu bölümünde üretilen salam, sucuk, sosis, füme dil ve et ile işkembe vs. gibi mamullerin maliyet unsurlarını,

D) Konserve Dairesi: Et konservelerinin maliyet unsurlarını,

E) Rendering Ünitesi: Et-kemik unu, kan unu vb. rendering ürünlerinin üretim maliyetlerini,

F) Erimiş Yağ ve Kavurma Dairesi: Et mamulleri çeşitleri içinde gösterdiğimiz kavurmanın maliyet unsurlarını içermektedirler.

2- HİZMET İSTİHSAL YERLERİ

A) Nakliye Hizmetleri: İşletmeye ait binek, frigorifik kamyon gibi araçların hizmet maliyet unsurları ve nakliye giderlerini,

B) Depolama Hizmetleri: Üretilen mamullerin soğuk muhafaza, şoklama ve donmuş muhafazası ile ilgili maliyetleri,

C) Sair Hizmetler: Depolama, nakliye ve kesim hizmetlerinin dışında, paça ve işkembe temizleme gibi diğer maliyet unsurlarının kayıt ve takipleri yapılmaktadır.

3- YARDIMCI HİZMETLER

Et sanayi işletmesinde kullanılan Kompresör, enerji (elektrik), su ve buhar ile işletme bünyesindeki atölyelerde yapılan tamir ve bakım hizmetlerinin toplandığı masraf yerleridir.

4- MASRAFLARI DAĞITILACAK YERLER

A) İdari Bürolar: Müdüriyet, muhasebe şefliği, malzeme şefliği, personel şefliği gibi servislerin işçi ücretleri, personel masrafları, amortismanlar, vergi resim harç, sigorta, malzeme sarfiyatı ve çeşitli masrafları,

B) İşletme Büroları: İşletme şefliği, sağlık kontrol, laboratuvar, etüt ve kontrol, makine bakım servislerinin işçi ücretleri, personel masrafları, çeşitli masraflar, sigorta, malzeme sarfiyatı vb. masrafları,

C) Sosyal Masraflar: Lojman, misafirhane, revir ve kantin gibi sosyal tesislere sahip işletmelerde işçi ve personel ücreti, amortisman, malzeme sarfiyatı ve diğer çeşitli masraflar ile işçilerin yiyecek ve giyim yardımı gibi sosyal haklarından kaynaklanan masraflar,

D) Padoklar ve Alım Servisi: Burada padoklar ve alım servisinin işçi ve personel ücretleri, amortismanları, çeşitli masrafları, vergi resim harç, sigorta, malzeme sarfiyatı vb. masraflar ile kasaplık canlı hayvan alımıyla ilgili giderler hesaplanmaktadır.

E) Müşterek Masraflar ve Masraf Yerleri: Özel ve genel müşterek masraflar olarak sınıflandırılabilir. Özel müşterek masraflar aynı mal ve hizmet dairesi bölümüne ait olan, bu bölümdeki masraf yerleri kısımlarını ortak olarak ilgilendiren maliyet masrafı iken, genel müşterek masraflar ise birden fazla veya tüm masraf yeri bölümlerini ilgilendirmektedir.

Örneğin; şarküteri bölümündeki ortak kullanımda bulunan makinelerin amortismanı özel müşterek masraf olup, o bölümdeki masraf yerleri kısımlarına belli dağıtım anahtarlarına göre dağıtılmaktadır. Dava, noter, posta masrafları gibi tüm bölümleri ilgilendiren masraflar ise genel müşterek masraf olarak değerlendirilmektedir.

5-ÜRETİMLE İLGİLİ OLMAYAN MASRAFLAR

- A) Satış Masrafları
- B) Zarar Kaydedilen Masraflar
- C) Tevzi-Tesis-İnşaat ve Montaj Masrafları
- D) İmal, Tamir ve Bakım Masraflarından Tahsilat
- E) Satışı Yapılan Su-Enerji Maliyet Masrafları
- F) Diğer Dağıtılmayacak Masraf Yerleri ve Masraflar

Et sanayi işletmelerinde maliyet giderlerinin kaydedilmesi ve maliyetlerin çıkarılması işlemi sonucunda maliyeti oluşturan masraf unsurlarının belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Et Balık Kurumu maliyet yönetmeliği ve uygulamaları sonucunda entegre bir et sanayi işletmesinde maliyeti oluşturan masraf unsurlarını şu şekilde belirtmek mümkündür.

- 1- Hammadde kullanımı
- 2- İşçilik giderleri
- 3- Personel ücret ve masrafları
- 4- Vergi, resim, harç ve mahkeme masrafları
- 5- Etüd, neşriyat ve ilan masrafları
- 6- Çeşitli masraflar
- 7- Sigorta masrafları
- 8- Amortisman masrafları
- 9- Karşılana masraflar
- 10- Dışarıya yaptırılan işler
- 11- Malzeme sarfiyatı

Maliyeti oluşturan bu masraf unsurları sırasıyla incelenecek olursa; (4,7)

1- Hammadde kullanımı: Et sanayi işletmeleri için esas hammadde olan canlı hayvan alım gideri, et mamullerinin meydana getirilmesinde hammaddeyi teşkil eden gövde et, tali ürünlerin üretimi için hammaddeyi oluşturan yan ürün ve sakatatlar ile diğer çeşitli masraf yerlerini oluşturan bölümlerdeki hammadde ve yardımcı hammadde giderlerini içermektedir.

2- İşçilik giderleri: Mal ve hizmetlerin üretim yerleri ile bu üretim bölümleri dışında kalan yardımcı işletmelerde çalışan işçilere fiilen ödenen veya ödenmek üzere tahakkuk ettirilen esas işçi ücretleri, işçi zamlı ücretleri ve işçi sosyal yardım masraflarını kapsamaktadır.

3- Personel ücret ve masrafları: Personel aylık ve ücretleri, fazla mesai ücretleri, personel ikramiyeleri, kasa tazminatları, yakacak zamları, aile ve çocuk zamları, personel işten ayrılma tazminatları ile ilgili olarak, kadro tahsis yerlerine göre personel bordrolarına işlenen masraflardır.

4- Vergi, resim, harç ve mahkeme masrafları: Vergi dairelerine, özel idarelere, belediyelere, Ticaret ve sanayi odalarına, borsalar ve meslek birliklerine ödenen vergi, resim ve aidatlarla, damga vergisi vb. vergiler ile dava ve noter masraflarını içermektedir.

5- Etüd, neşriyat ve ilan masrafları: İlan masrafları, etüd masrafları, dergi-gazete ve kitap masrafları, sergi ve gösteri masrafları, numune masrafları ve reklam masrafları gibi giderler bu masraf grubu içinde yer almaktadır.

6- Çeşitli masraflar: İçme suyu, kira masrafları, telefon ve diğer posta masrafları ile küçük ölçüde nakliye ve hamaliye masrafları gibi çeşitli masraflardan oluşmaktadır.

7- Sigorta masrafları: Bu masraf unsuru bölümü, işletme mülkiyetinde bulunan bina, ekipman, sabit kıymetler, mamuller ve nakil vasıtaları gibi kıymetler için ödenen veya tahakkuk ettirilen yangın, kaza vb. sigortaların masraflarını içermektedir.

8- Amortisman masrafları: Arazi üzerindeki tertibat ve tesisat amortisman masrafları, binaların amortisman masrafları, makine, çeşitli alet ve teçhizatların amortisman masrafları, nakil vasıtalarına ait bakım-onarım masrafları ile demirbaş malzemelerin amortisman masraflarını kapsamaktadır.

9- Karşılanan masraflar: İşletme genel müdürlüğüne ait olan masraf hisseleri ile büyük tamir masraflarından oluşmaktadır.

10- Dışarıya yaptırılan işler: Dışarıdan satın alınan ve işletmenin üretim faaliyeti ile ilgili su ve enerji masrafları ile dışarıya yaptırılan büyük tamir masrafları dışında kalan, tamir ve bakım ücretlerinden meydana gelen masraflardır.

11- Malzeme sarfiyatı: Esas hammadde ve yardımcı hammaddeler dışında kalan; imal ve istihsalde indirekt faydası bulunan, emtea imal ve istihsal yerleri ile yardımcı işletmelerde, masrafları dağıtılacak yerler ve üretimle ilgisiz masraf yerleri bölümlerinde tüketilen malzemelerden kaynaklanan giderleri kapsamaktadır. Örneğin; kömür, mazot, tamirat malzemeleri, inşaat ve elektrik malzemeleri, yedek parça malzemeleri, ambalaj malzemeleri sarfiyatından kaynaklanan masraflar.

Maliyeti oluşturan masraf unsurlarının maliyet yerlerine göre toplanması ve yardımcı işletmelerle, dağıtılacak masraf yerlerine ait masrafların dağıtımının sağlanması her kombinanın bünyesine ve işletmecilik anlayışına göre bir dağıtım anahtar sistemi vasıtasıyla yapılmakta ve maliyetler masraf yerlerine dağıtılmaktadır.

5. SAFHA MALİYET SİSTEMİ VE ET SANAYİ İŞLETMELERİNDE UYGULANIŞI

5.1.Safha Maliyet Sisteminin Temel İlke ve Özellikleri

Safha maliyet sistemi üretimin, birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, devamlı olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç mamulün üretildiği işletmelerde uygulanır. Bu sistemde üretim tipi müşterilerin özel isteklerine veya siparişlerine göre değil, stoklama veya satış için yapılır. Birbirine benzerlik gösteren, eşdeğer özellikle üretimin devamlılığı şart olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamulün maliyetini saptayabilmek için belirli dönemlerde üretimi durdurmak mümkün olmasa bile, durmuş gibi işlem yapılarak maliyetleri belirleme yoluna gidilebilir (8).

Safha maliyet sisteminde, üretim çalışmaları sırasında, maliyet giderlerinin toplanması ve toplanan giderlerin o dönemde üretilen mamul miktarına bölünerek, birim maliyetlerinin bulunmasında zaman ve yer kriterlerine dikkat edilmelidir.

Bu sistemde önemli olan, üretimdeki safhaların sınırlarının kesinlikle belli edilerek üretim esnasında ortaya çıkan giderlerin hangi safhayı ilgilendirdiği konusunun açıklığa kavuşturulmasıdır. Safha maliyet sisteminde, maliyet merkezlerinin belirlenmesi kadar, maliyet giderlerinin safhalar itibarıyla toplanabilmesi önemli ve maliyet hesabını kolaylaştırıcı bir unsur olmaktadır.

Safha maliyetlerine direkt hammadde, direkt işçilik yanında, maliyet giderlerini dağıtma tablosu yardımıyla genel üretim giderleri de yüklenmektedir.

Safha maliyet sisteminde, üretim süreci sırasında oluşan giderlerin toplanması ve üretilen mamul miktarına göre birim maliyetlerinin hesaplanması esas alındığına göre, sistemin özellikleri şu şekilde sıralanabilmektedir (8).

-Safha maliyet sisteminde, üretim safhalarını saptamak üzere gider yerleri oluşturulur ve üretim giderleri gider yerlerine göre bölümlenir. Bir gider yerinin safha olarak kabul edilmesi için girdi-çıkıtı ilişkisinin kurulabilmesi ve çıktının ölçülebilir olması gerekmektedir.

-Üretimin birbirine bağlı safhalardan oluşması nedeniyle, ilk safhadan başlayarak her bir safhada toplanan giderler bir sonraki safhaya aktarılmak üzere üretilen mamulün toplam ve birim maliyeti bulunur. Son safhada üretimi tamamlanmış nihai mamullerin toplam maliyeti, stok maliyeti olarak mamuller hesabına aktarılır.

-Safhalarda üretimi tamamlanmış mamullerin maliyetinin gerek bir sonraki safhaya, gerekse mamul hesabına aktarılması için, varsa üretimi henüz tamamlanmamış yarı mamullerin maliyetinin hesaplanması gerekir. Başka bir deyişle, safhalarda toplanan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinden yarı mamul stoklarının aldığı payın saptanması gerekir.

5.2. Safha Maliyet Sisteminin Yararları

Kısaca şu şekilde özetlenebilir.(8)

1. Maliyetler belirli zaman aralıklarında hesaplandığı için maliyet muhasebesi düzeni getirilmiş olur.
2. Mamulün türdeş olması birim maliyetlerin kolay hesaplanmasını sağlar.
3. Maliyetler daha ekonomik hesaplanır.
4. Kombine üretimde safha maliyeti sistemi kolaylık sağlar.
5. Fiili-standart karşılaştırması yapılarak performans değerlendirmesi yapılabilir.

5.3. Safha Maliyet Sisteminin İşleyişi

Safha maliyet sisteminde maliyet hesaplamasında, safhaların oluşturulmasından sonra şu aşamalara göre hareket edilmektedir (10).

- a) **Miktar Hareketlerinin Saptanması:** Safhanın miktar hareketi, belli bir dönemde üretime alınan birim sayısı ile üretimden çıkan birim sayısının eşitlendiği tablodur. Fiziki akım tablosu olarak da tanımlanan bu tabloda dönem başı yarı mamul stok miktarı, üretime başlanan miktar ve önceki safhadan devir alınan miktar üretime giren

toplam miktarı, üretimi yapıp sonraki safhaya devredilen miktar, dönem sonu yarı mamul stok miktarı ve fire ise üretimden çıkan toplam miktarı oluşturmaktadır.

Üretimde miktar dengesi, belli bir maliyet döneminde üretim sürecine giren ve bu süreç sonunda elde edilen çıktıların eşitlenmesidir (5).

Miktar Dengesi, Üretime Giren Miktarlar = Üretimden Çıkan Miktarlar olarak formülize edilebilir. Üretime giren miktarları, DBYMS (Dönem Başı Yarı Mamul Stoku) ve DÜB (Dönem İçinde Üretimine Başlananlar veya Önceki Safhadan Devir Alınanlar) olarak, üretimden çıkan miktarları ise DTD (Dönemde Tamamlanıp Sonraki Safhaya veya Mamul Ambarına Devir Olunanlar), DSYMS (Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku) ve Fire olarak sınıflandırmak mümkündür.

Böylelikle Miktar Dengesi, $DBYMS+DÜB = DTD+DSYMS+FİRE$ şeklinde oluşur. Üretim girdi ve çıktıları itibariyle başlangıçta kurulan bu eşitlik, sonraki aşamada üretim çıktılarından mamul eşdeğeri olarak saptanması, diğer bir ifadeyle de eşdeğer mamul birimleri dengesinin kurulmasına kaynak oluşturur.

Dönem başı yarı mamul stoklarının ilgili dönemin maliyetlerinden alacağı payın hesaplanmasında ise Ağırlıklı Ortalama Maliyetleme Yöntemi veya FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Maliyetleme Yöntemi kullanılabilir. Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, her durumda, dönemde üretimine başlanacak birimlerden önce dönem başı stokların bitirildiği varsayılır (5).

b) Eşdeğer Mamul Miktarının Belirlenmesi: İkinci aşamada, herhangi bir safhada üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin, üretimi tamamlanmış mamuller açısından değerinin ifade edilmesi anlamına gelen eşdeğer mamul miktarı hesaplanmaktadır.

c) Toplam Üretim Maliyetinin Saptanması: Bu aşamada direkt ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri dikkate alınarak direkt giderler toplamı bulunur. Bu toplama, safha genel üretim giderleri, diğer hizmet gider yerlerinde oluşan giderler ve dağıtım yöntemine göre dağıtılan giderlerin oluşturduğu safha toplam genel üretim giderleri eklenerek safhanın üretim dönemine ilişkin üretim maliyeti bulunur. Buna önceki dönemden devreden o safhaya ilişkin yarı mamul maliyetleri ve üretim maliyetleri de katılarak toplam üretim maliyeti saptanmış olmaktadır.

d) Birim Eşdeğer Mamul Maliyetinin Saptanması: Her bir üretim maliyeti unsuru açısından eşdeğer mamul miktarı ve o safhadaki toplam üretim maliyetleri kullanılarak, üretim maliyeti unsurlarına göre ayrı ayrı birim maliyetler hesaplanmaktadır.

e) Yarı Mamul ve Mamullerin Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması: Son aşama olan bu aşamada toplam üretim maliyetleri hesaplanarak tamamlanan mamuller ya üretim amacıyla bir sonraki safhaya veya son safha ise mamul stok ambarına devredilirken yarı mamuller ise bir sonraki üretim döneminde üretimine devam edilmek üzere safhada bırakılmaktadır.

5.4. Et Sanayi İşletmelerinde Uygulanışı

Entegre et sanayi işletmelerinin genel yapısı ve safha maliyet sistemine uygunluğu, safha maliyet sisteminin maliyet hesaplamasındaki yararları, mamul madde üretim zincirindeki safhalar arasında oluşan hammadde girdisi ve oluşan mamul maddenin diğer

üretim safhasının girdisi olabilmesi nedeniyle, ülkemiz et sanayi işletmelerinde maliyet hesaplamalarında bu sistemin uygulamada daha çok yer alması gerekliliği kendini göstermektedir.

Safha maliyet sistemi uygulanırken, öncelikle maliyet döneminde her safha itibariyle üretim girdi ve çıktı dengesi miktar yönüyle kurulur, maliyet döneminde belli bir safhada toplanan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tutarları saptanır. Üretim safhasında işlem gören mamul ve yarı mamul tüm birimler tamamlanma dereceleri (yüzdeleri) ile çarpılarak eşdeğer mamul birimine dönüştürülür. Saptanan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamları, her bir maliyet unsuru itibariyle hesaplanan eşdeğer mamul birimleri toplamlarına bölünerek birim maliyetler bulunur. Bulunan birim maliyetler, mamul, yarı mamul, varsa firelerin eşdeğer mamul miktarları ile çarpılarak mamul ve yarı mamul maliyetleri hesaplanır. En son aşamada ise, her safha itibariyle girdi ve çıktı dengesi tutar yönüyle kurulur (5).

Et ve et mamullerinin maliyetlerinin tespiti ve hesaplanması konusunda Et ve Balık Kurumu'na ait et kombinalarında fiili maliyet ve aynı zamanda safha maliyet sistemi uygulanmaktadır. Her işletme dairesinin hammaddesi bir önceki işletme dairesinin mamul maddesi olarak çıkmakta ve ikinci girdiği işletme dairesinin tekrar hammaddesini teşkil etmektedir (7).

Örneğin; kesim işletmesinin hammaddesini kasaplık canlı hayvan, mamul maddesini ise karkas gövde teşkil etmektedir. Kesim işletmesinden çıkan bu karkas gövdeler kesim işletmesi ile ilgili; hammadde, işçilik, personel ve diğer masrafları ihtiva etmektedir. Buradan parçalama dairesine giren gövdeler ise şarküteri dairesinin mamul üretim hammaddesini oluşturmaktadır.

Bu şekilde bu işletme dairesinde de üretilecek mamulün türüne göre yüklenilen işçilik, personel ve diğer masraflar parçalama veya şarküteri dairesinin mamullerinin maliyeti içinde yer almaktadır.

6.SONUÇ

Diğer işletmelerde olduğu gibi et sanayi işletmelerinde de rantabilitenin başlıca unsurları; satış hasılatı, maliyetler, sermaye devir hızı ve sermaye ihtiyacıdır.

Bu işletmelerde üretim maliyetlerinin azaltılabilmesi amacıyla, hammaddenin bol, uygun fiyattan ve yılın her döneminde temin edilebilmesi, işgücünün kalifiye ve verimliliğinin yüksek olması, tüketicinin istek ve alışkanlıklarına göre üretimde bulunulması, iç ve dış pazara yönelik ürün kalitesinin artırılması, et sanayi yan ürünleri değerlendirme kayıplarının önlenmesi ve etkin bir pazarlama ağının kurulması gibi uygulamalar gerçekleştirilmelidir.

Ülke ekonomisinin, işletmelerin içinde bulunduğu ekonomik ortamın, iç ve AB pazarı başta olmak üzere dış pazarlardaki rekabet koşullarının devamlı zorlaşması gibi nedenlerle maliyetlerin hesaplanması ve kontrol altına alınması ihtiyacı her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Bu nedenle hayvancılık sektöründe mevcut bulunan ve faaliyetine devam eden et sanayi işletmelerinin kendi bünyesinde bir maliyet muhasebesi sistemini gerçek anlamda uygulayabilmesi, gerek üretim maliyetlerinin çeşitli yer, miktar ve zamanlarda doğru olarak saptanması ve rantabl bir işletme yapısının oluşturulması gerekse diğer et sanayi işletmelerine yatırım ve üretim maliyetleri açısından ışık tutması bakımından çok büyük öneme sahiptir.

Bu kapsamda, kombine üretim yapısı ve ürün özellikleri yanında uygulama kolaylığı, birbirine bağlı safhalarda girdi-çıkıtı ilişkisinin belirlenebilmesi, mamul ve yarı mamul ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasındaki etkinliği de göz önüne alındığında, safha maliyet sisteminin et sanayi işletmelerindeki uygulama ve kullanım alanının genişletilmesi büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak hayvancılıkta, maliyetlerin hem üretim kesiminde hem de et sanayi işletmelerinde takibi ve saptanması, düşük maliyetli üretimin başarılması, verimliliğin artırılması ve büyük ölçekli hayvansal üretim ile et sanayi entegrasyonunun sağlanması gerekmektedir. İşletmelerde kalıcı ve sürdürülebilir bir büyüme ve rasyonelleşme yanında, işletmelerin maliyet temeline oturan tutarlı bir fiyat politikası izlemesi de piyasalarda rekabet gücü artışını beraberinde getirecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Anonim: 1998, **Genel İşletme**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim İşletme Fakültesi Yayınları No:501, Ünite:1–28, Eskişehir.
2. Anonim: 1991, **DPT Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı Hayvancılık Ekonomisi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara.
3. Anonim: 2000, **DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Hayvancılık Ekonomisi Raporu**, Ankara.
4. Anonim: 2003, Et ve Balık Kurumu Kombinalar Maliyet Yönetmeliği.
5. Altuğ, O., 2006, **Maliyet Muhasebesi (14. Baskı)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
6. Aral, S., Yalçın, C., Cevger, Y., 1999, **Hayvansal Üretimde Maliyet Hesaplamalarında Karşılaşılan Sorunlar**, Ekin Dergisi Sayı:9, s.24, Ankara.
7. Aral, S., 1971, **Memleketimizde Et ve Mamullerinin Sürümünde Et ve Balık Kurumunun Yeri ve Önemi**, Doktora Tezi, Ankara.
8. Araza, A., 2000, **Etlik Damızlıkçılık Üretiminde Maliyet Hesaplama Sistemi ve Bir Model Önerisi**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
9. Bursal, N., Ercan, Y., 2002, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama (9.baskı)**, Der Yayınları No:103, İstanbul.
10. Horngren, C. T., Foster, G., 1987, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice/Hall Editions (Sixth Edition), New Jersey, USA.
11. Müftüoğlu, M. T., 1999, **İşletme İktisadı Ders Kitabı**, Turhan Kitabevi, Ankara.
12. Sakarya, E., 1982, **Eskişehir İli Sığır Besi İşletmelerinde Besi Maliyet ve Kârlılıkları Üzerinde Bir Araştırma**, Doktora Tezi, Ankara.
13. Sakarya, E., Uysal, G., 2000, **Avrupa Birliği-Türkiye Adaylık Sürecinde Hayvancılık Sektöründe Alınması Gerekli Önlemler**, Ankara Ticaret Borsası Türkiye-2000 Hayvancılık Kongresi, s. 200-224 , Kızılcahamam-Ankara.
14. Sakarya, E., Cevger, Y., 2001, **Sakarya İlinde Sığır Besiciliği ile Et ve Süt Sanayiini Geliştirme Olanakları**, Adapazarı Ticaret Borsası Türkiye-2001 Tarım ve Hayvancılık Kongresi, s. 157-198, Sakarya.
15. Sarıözkan, S., 2001, **Türkiye’de Sığır Besiciliğinde Maliyet ve Maliyeti Oluşturan Masraf Unsurları**, Seminer, Ankara.
16. Türkay, O., 2002, **Mikro İktisat Teorisi (11. baskı)**, İmaj Yayınevi, Ankara.
17. Ünsal, E. M., 2001, **Mikro İktisat (4. baskı)**, İmaj Yayınevi, Ankara.