

ET TAVUKÇULUĞU SEKTÖR ARAŞTIRMASI

• Taner SARISOY •

Vergi Denetmeni

• Özgür CAN •

Vergi Denetmen Yrd.

• Mesut UÇAK •

Vergi Denetmen Yrd.

G İRİŞ

Ülkemizdeki et tavukçuluğu sektörü ile ilgili olarak hazırlanan bu çalışma başlıca iki bölümden oluşmaktadır. Sektörün tanıtılacağı ilk bölümde, sırasıyla; et tavukçuluğunun gelişim süreci, ülke ekonomisi içindeki yeri, kapasite kullanımı, üretim kalitesi, ithalat ve ihracat durumları hakkında bilgi verilecek ve et tavukçuluğu sektörünün diğer sektörlerle ilişkileri anlatılacaktır.

Aynı bölümde, ayrıca Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği (BESD-BİR) tarafından yayımlanan sektör raporu verilerine göre; üreticilerin içinde bulunduğu darboğazlar, sektörün beklentileri ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

İkinci bölümde ise, öncelikle et tavukçuluğu sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın, yatırım başlangıcından pazarlamaya kadar olan faaliyet sürecinde ne gibi aşamalardan geçtiği, yapılan işlemlerin nasıl muhasebeleştirildiği ve bu aşamalarda oluşan fireler ayrıntılı olarak anlatılacak olup, ürün maliyetleri ve karlılık oranları da dikkate alınarak, sektör hakkında vergisel yönden bir değerlendirme yapılacaktır.

Tavukçuluk sektöründe, üretici firmalardan bayiiere yapılan dağıtımlarda belge düzeninde (fatura, irsaliye düzenlenmesi) çok büyük sorunlarla karşılaşmamaktadır. Bu sektördeki kayıtdışı-lık genellikle perakendeciler tarafından yapılan satışlarda ortaya çıkmaktadır. Ancak, perakendeciler tarafından oluşturulan vergi kayıp ve kaçığının inceleme konusu yapılması, bu çalışmanın amacı göz önünde bulundurulduğunda teknik bir nitelik taşımayacak ve sıradan bir küçük esnaf incelemesi olmaktan öteye gidemeye-

cektir. Bu nedenle çalışmamızın içeriğini, sektördeki imalatçı firmaların faaliyetleri oluşturmaktadır.

Et tavukçuluğu sektörü ile ilgili olarak hazırlanan bu çalışma, içerdiği teknik öğeler sayesinde, sektörde faaliyet gösteren imalatçı firmalar hakkında yapılabilecek muhtemel vergi incelemelerine kaynak teşkil edebilecektir.

I. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ET TAVUKÇULUĞU SEKTÖRÜ

1. Türkiye'de Tavukçuluğun Tarihi

Türkiye tavukçuluğuna yapılan ilk yatırım, 1930 yılında kurulan Merkez Tavukçuluk Araştırma Enstitüsü'dür. Bu kurum tarafından, tavukçuluğu özendirmek amacıyla 1952 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nden New Hampshire, Plymouth Rock ve Leghorn gibi verimli ırklardan 2000-5000'lik gruplar halinde günlük civciv ithal edilmeye başlanmış, ancak hayvanların bakım koşulları konusunda yeterli çalışma yapılmadığından istenilen sonuç alınamamıştır.

Sonraki atılım 1956 yılında, Yem Sanayi T.A.Ş.'nin kurulması ile profesyonel yem üretimine başlanmasıdır. 1963 yılında hibrit (melez) ebeveynler ithal edilmeye başlanmasına karşılık olarak, antiemperyalizm akımının da etkisiyle, dışa bağımlılığın önüne geçmek amacıyla 1968 yılında yerli melez ırklar geliştirilmiştir. Yerli ırk çalışmaları sonucunda elde edilen etçi ve yumurtacılar, ülkede yaygın olarak beslenen popülasyondan daha iyi olmalarına karşın, verimleri yabancı ırkların altında kalmıştır. Bu çalışmalar halen Ankara Araştırma Enstitüsü ve Erbeyli Araştırma Enstitüsü'nde devam etmektedir. Üretilen ırklar verim

bakımından daha aşağıda olmasına rağmen, fiziki koşulları ideal olmayan işletmelere yılda 1,4 milyon yumurtacı ve 1,2 milyon etlik piliç olarak satılmaktadır.

1980 yılından sonra izin verilen ithalatın tavukçuluk sektöründe yarattığı etki ve kurulan entegre tesis ile beraberinde gelen sözleşmeli üretim modelinin uygulamaya geçmesi, aşı ve ilaç üretimi yapan, yem ve yem katkısı üreten işletmeler ile ekipman sanayinin hızla gelişmesini sağladı. Artık tavukçuluk, 1970'lerdeki halinden uzak, önü açık, tam anlamıyla bir sektör haline gelmişti. Bu gelişmeleri takiben, 1990'lı yıllarda yapılan büyük yatırımlar ile dünya standartlarını yakalayarak, günümüze kadar (ekonomik kriz dönemleri hariç) %14,4'lük bir büyüme hızı ile devam etti. 2002 itibari ile üretim rakamları 7 milyar 826 milyon yumurta ile, 618.676 tonu piliç eti olmak üzere, 703.041 ton kanatlı eti olarak gerçekleşti.

Beyaz et üretiminde; rekabet gücü yüksek, bilinçli üretim metotları ile çalışan, Avrupa Birliği standartlarını yakalamış olan tavukçuluk sektörü, hem Türkiye tarımının önünü açmış, hem de övünç kaynağı olmuştur. Birliğe girildiğinde daha iyi bir konuma gelecek olan Türkiye tavukçuluğunu çok daha iyi günler beklemektedir.

2. Tavukçuluk Sektörünün Ülke Ekonomisi İçindeki Yeri

Türkiye'de kırmızı et üretiminin giderek gerilemesi ve bunun sonucunda ortaya çıkan fiyat artışı sebebiyle oluşan hayvansal protein açığı, tavuk eti üretiminin artışı ile dengelenebilmiştir.

Fert başına piliç eti tüketimi, 1994 yılından 2000 yılına kadar %126 artarak yıllık 11,1 kg.'a ulaşmıştır. 2001 ve 2002 yıllarında, ekonomik krizin etkisiyle tüketim 9,5-10 kg.'lara kadar düşmüştür. 2003 yılında ise, tüketim 12 kg.'ı bulmuştur.

Sektörde yaklaşık 10.000 adet broiler (etlik piliç), 5.000 adet de yumurta işletmesi mevcuttur. Geçimini tavukçuluk sektöründen sağlayan (üretici çiftçi, sektörle ilgili esnaf, yem, ilaç, yan sanayi, nakliye, pazarlama dahil) insan sayısı yaklaşık 2 milyon kişidir. Sektörün yıllık cirosu 2,5

milyar \$ civarında olup, GSMH içindeki payı % 1,7'dir.

Tavukçuluk sektörü ülkemiz tarımı içinde en güçlü olan sektörlerden biridir. Sektör, gelişimini büyük ölçüde kendi öz varlıklarıyla, kısmen de Kaynak Kullanımını Destekleme Primi ve T.C. Ziraat Bankası kredileri ile tamamlamıştır. Canlı piliç yetiştiren işletmelerin civciv ve yem gibi üretim girdilerini aynı olarak öz kaynaklarından karşılamasına yardımcı olan entegrasyonlar, binlerce çiftçiyi kredi bağımlılığından kurtarmıştır. Bu özelliğiyle, çiftçiyi bir yandan üretim yapabilir halde tutan bu entegrasyonlar diğer taraftan da sosyal bir fonksiyon ifa etmiştir.

3. Kapasite Kullanımı

Ülkemizde, kesilen piliç adedi 2000 yılında 518 milyon adede ulaşmış olup, aynı dönemde üretilen toplam piliç eti miktarı ise, (damızlık ve yumurtalık tavuk eti hariç) yaklaşık 663 bin ton olarak gerçekleşmiştir. 1990 yılına kıyasla, kesilen hayvan sayısı 3,9 kat, üretilen piliç eti ise, 4,2 kat artmıştır.

1990 yılında itibaren damızlık girişleri, civciv ve piliç eti üretim miktarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

ETÇİ DAMIZLIK GİRİŞLERİ, CIVCIV VE PİLİÇ ETİ ÜRETİM MİKTARLARI

Yıllar	Broiler (Etlik) Giriş Adedi	Broiler (Etlik) Civciv Adedi	Üretilen Piliç Eti (Ton)	Üretim Artışı (%)
1990	1.545.000	132.661.756	162.569	-
1991	1.701.850	146.129.714	179.073	10,15
1992	2.054.820	176.437.559	216.214	20,74
1993	2.627.770	225.634.033	276.501	27,88
1994	2.257.000	190.552.788	233.510	-15,55
1995	2.872.892	246.650.942	313.154	34,11
1996	3.913.430	333.492.166	415.155	32,57
1997	3.865.557	399.597.858	493.270	18,82
1998	4.534.058	409.125.272	497.720	0,90
1999	5.490.825	478.143.084	557.666	12,04
2000	5.497.821	510.088.504	662.096	18,72
2001	3.854.573	450.974.042	592.567	-10,50
2002	4.780.760	437.018.484	620.581	4,73
2003*	5.661.311	539.298.176	768.012	23,76

Kaynak: BESD-BİR Kayıtları, (*) Tahmin

Görüldüğü üzere, 2001 yılına kadar düzenli bir şekilde artan üretim miktarı, 2001 ve 2002 yıllarında düşüş göstermiştir. Bunun nedeni, ülkemizde meydana gelen ekonomik krizin oluşturduğu durgunluktur. Tüketim azlığının tetiklediği ekonomik durgunluk, firmaların üretimini zorunlu olarak azaltmış olup, sektörü kısa süreli de olsa kötü bir döneme sokmuştur.

Kalite açısından AB ülkeleri standartlarına ulaşan, hatta onları geride bırakan kesimhaneler kurulmuştur. Türkiye'nin günlük kesim kapasitesi 3500 ton, yıllık kesim kapasitesi de 1.150.000 tondur. Kesimhane ve yetiştirme kümeslerinde 2003 yılı kapasite kullanım oranı %74'tür.

4. Sektördeki Üretim Kalitesi

Kanatlı eti (tavuk ve hindi) üretiminde kalite anlayışı 1985 yılından itibaren değişmeye başlamıştır. Daha önceki yıllarda üretim çok ilkel usullerle yapılmakta iken, günümüzde çok modern sistemlerde kesim ve işleme yapılmaktadır. Bu sayede, hem ürün kalitesi yükselmiş hem de katma değer artmıştır. 2003 yılında AB Gıda ve Veterinerlik Ofisinin yaptığı denetim sonrası, 5 entegre piliç ve hindi eti üreticisi firma AB standartlarına uygunluk belgesi alma aşamasına gelmiştir.

5. İthalat ve İhracat Durumu

Piliç eti dış ticaretinde ithalat yok denecek kadar azdır. İhracatın en yüksek olduğu 2001 yılında yaklaşık 12.500 ton piliç eti ihracatı gerçekleştirilmiştir. Dünya tavuk eti ihracatında Avrupa Birliği %17, ABD ise, %46,3 paya sahiptir.

Dünya tavuk eti ihracatının 1/3'ü Türkiye'nin yakın komşularına yapılmasına rağmen, ülkemiz bu ihracatta sadece %0,1'lik bir paya sahiptir. 2003 yılında yapılan kanatlı eti ihracatı 9.000 ton, ayak ve sakatat dahil 25.055 tondur.

Dış ticaret rakamlarına ilişkin detaylar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

PİLİÇ ETİ İHRACAT VE İTHALATI

Yıllar	İhracat (Ton)	İthalat (Ton)
1996	9.520	65
1997	4.699	238
1998	5.463	19
1999	2.409	3
2000	1.817	-
2001	12.342	108
2002	6.252	38
2003	8.414	62

Kaynak: Dış Ticaret Müsteşarlığı

Görüldüğü üzere, ekonomik krizin yaşandığı 2001 yılında, döviz kurlarındaki ani yükselişin etkisiyle, piliç eti ihracatımız %580'lik bir artışla 1.817 tondan 12.342 tona çıkmıştır.

6. Diğer Sektörlerle İlişkiler

6.1. Pazarlama

Kanatlı eti sektöründe zaman zaman pazarlamada büyük sorunlarla karşılaşmaktadır. Sağlıklı istatistiki bilgiler ve yeterli değerlendirme yapılamadığından arz-talep dengesi kurulamamakta, bundan dolayı da sektörü olumsuz yönde etkileyen ekonomik dengesizlikler ortaya çıkmaktadır.

6.2. Kesimhane Ekipman Sanayi

Türkiye'de kesimhane ekipmanı imalat sanayi yeterli ölçüde gelişmediğinden kalite yeterli görülmemektedir. Büyük entegrasyonlar bu tür ekipman gereksinimlerini yurt dışından ithal etmek suretiyle karşılamaktadırlar. Yerli ekipman sanayinin üretim kalitesinin yükseltilmesi gerekmektedir.

6.3. Yem Sanayi

Kaliteli kanatlı yemi üretiminin sağlanabilmesi açısından, özellikle soya fasulyesi küspesi, balık unu, kemik unu gibi önemli protein kaynakları ile mısır gibi enerji yönünden zengin yem hammaddelerinin yeterli miktarda ve arzı edilen dönemlerde temininde sıkıntı çekilmektedir. Bu bakımdan ülkemiz tavukçuluğunda verimliliğin sağlanması ve maliyetlerin düşürülmesi bakımından gerekli olan kaliteli yem üretiminin sağ-

lanabilmesi için soya fasulyesi, balık unu, kemik unu ve mısır üretiminin artırılmasına ihtiyaç vardır.

İlerleyen bölümlerde de değinileceği gibi, yem hammadde niteliği taşıyan soyanın %90'ı, mısırın da %35'i yurt dışından sağlanmaktadır. Bunun nedeni, devletin uyguladığı fiyat politikası sonucu, bu ürünlerin iç pazar fiyatının oldukça yüksek olmasıdır. Bunun önüne geçilebilmesi için dış ve iç pazarlar arasındaki fiyat farklılığının giderilmesi, yem sanayicisinin daha ucuza hammadde alması sağlanmalıdır. Böylelikle, yem sanayi daha iyi yerlere gelmesi sağlanacak, böylelikle tavukçuluk sektörü daha az maliyetle üretim yapabilecektir.

6.4. Ambalaj Sanayi

Nihai ürünü koruyan ve ürüne albeni kazandıran ambalaj, özellikle pazarlama aşamasında önemli bir etkidir. Ülkemizde ambalaj sanayi son yıllarda büyük atılım yaparak, dışa bağımlılığı asgari düzeye indirmiştir. Kanatlı eti ambalajlanmasında kullanılan poşet, karton kutu gibi ambalaj malzemelerinin imalatı, beyaz et sektöründeki gelişmeye paralel olarak artmaktadır.

7. Sektördeki Darboğazlar ve Çözüm Önerileri

Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği (Besd-Bir) tarafından yayınlanan sektör raporunda; üreticilerin içinde bulunduğu darboğazlar, sektörün beklentileri ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

7.1 Hammadde Maliyetleri

Tavuk eti üretiminde üretim maliyetinin %70'ini yem bedeli oluşturmaktadır. Yeterli miktarda üretilmeyen yem hammadde mısırın %35'i, soyanın ise %90'ı ithalattan karşılanmaktadır. Devletin uyguladığı fiyat politikası sonucu mısırın iç pazar fiyatları dış pazar fiyatlarının iki katını aşmaktadır. Üretim maliyetleri bu nedenle yüksektir. Kanatlı yemlerinin ucuzlatılabilmesi için hammadde maliyetini düşürmek gereklidir. Dış ve iç pazarlar arasındaki aşırı fiyat farkı kaldırılmalı, yem sanayicisinin dış pazar fiyatı + nakliye gideri üzerinden hammadde alması sağlanmalıdır. Bunun için yem hammadde gümrük vergi-

leri sıfırlanmalı, iç pazar ürün borsalarında oluşacak fiyatlarla devletin önceden açıkladığı hedef fiyat arasındaki fark çiftçilere belge karşılığı destekleme primi olarak bütçede oluşturulacak fondan ödenmeli veya mısır ithalatından elde edilecek gümrük vergileri bir fonda toplanmalı, bu paranın yarısı mısır üreticisine destekleme olarak, kalanı da kanatlı eti ve yumurta ihracatçısına teşvik olarak ödenmelidir.

Mısır ve soyanın ihtiyaca yeterli miktarda yurt içinde üretilmesini temin için, teşvik primi kapsamında tutulmalı, alternatif ürün projesi kapsamındaki ürünler listesindeki yem hammadde-leri mısır, triticales, sorghum gibi ürünlere öncelik verilmeli ve desteklenerek üretimlerinin artırılması sağlanmalıdır.

Diğer taraftan, ürün alım fiyatları açıklanırken aynı zamanda bunların satış fiyatlarının da açıklanması uygulamasından vazgeçilmelidir. Bu uygulama, 2003 yılında stoktaki mısırların fiyatlarının bir anda yükselmesine sebep olmuştur.

7.2. Finansman Kaynağı

T.C. Ziraat Bankası'nın tarımsal kredilere uyguladığı faiz oranı yüksek olup, son olarak çıkarılan indirimli faiz uygulamasından tavukçuluk sektörü yararlandırılmamıştır. Sektör, bu uygulamanın kapsamına alınmalı ve yem hammadde si alımında kullanılmak üzere, firmalara kapasite-leri oranında iki yıl vadeli rehabilitasyon kredisi verilmelidir.

7.3. KDV İndirimi

Canlı tavuk, hindi ve civciv ile yumurta ve kanatlı etlerine, ayrıca karma yem ve yem hammadde-lerine uygulanan KDV'nin %8'den %1'e düşürülmesi, ileri işlenmiş kanatlı eti ürünlerine (soslanmış tavuk eti, şinitzel, pane v.b.) uygulanan KDV'nin de %18'den %8'e indirilmesi maliyetler üzerinde etkili olacak, ürün satış bedellerinde %7-10'luk bir düşme sağlanacak ve tüketim artacaktır. Bu ürünlerdeki KDV'nin indirilmesi halinde kayıt dışı üretimin kayıt altına girmesi sonucu devletin vergi gelirlerinde düşüş değil artış sağlanacaktır.

7.4. İhracatın Geliştirilmesi

2003 yılında Avrupa Birliği Gıda ve Veterinerlik Ofisi'nce 15-26 Eylül tarihlerinde ülkemizde yapılan denetim sonrasında AB uygunluk norm numarasının alınması kesinleşmek üzeredir. AB'ye uygunluk norm numarasının alınması sonrasında ihracatımızda bir sıçrama yaşanabilir. Ancak, üretimdeki yüksek maliyetler ihracatımızı olumsuz etkilemeye devam edecektir.

Günümüzde, Avrupa Birliği ülkelerinde beyaz et ihracatına ton başına 310 \$, ABD'de ise ton başına 600 \$ sübvansiyon uygulanmaktadır. Dış pazarlarda bu ülkelerle rekabet edebilmek için mevcut ihracat iadelerine ek olarak; piliç etine 300\$ / ton, civcive de 25\$ / 1000 adet, ihracat iadesi verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, ihracat rakamlarını daha iyi seviyelere taşımak için, daha önce de değinildiği gibi, mısır ithalatından alınan gümrük vergileri bir fonda toplanmalı, %50'si kanatlı etine ve yumurtaya ihracat iadesi olarak, kalanı mısır üreticisine prim şeklinde verilmelidir.

7.5. Tüketim Azlığı

Ülkemizde beyaz et tüketimi AB ülkelerinin tüketim miktarlarının çok altında, hatta yarısı kadardır. Tüketimin artırılmasının gelir düzeyi ile yakın ilişkisi olduğu bilinmekle beraber, tavuk etinin insan sağlığı açısından önemi ve kırmızı ete oranla avantajlı olduğu konuların ülkemiz insanına yeterince duyurulması halinde tüketimin artacağı muhakkaktır.

Tüketimi artırmada promosyonun etkisinden yararlanmak için bir kampanya düzenlenmesi, bu kampanyada, Tarım ve Köyşleri Bakanlığı'nın önderliğinde koordinasyonun sağlanarak, üretici firmaların katılımının temin edilmesi gerekmektedir.

7.6. Diğer Tedbirler

Tavukçuluk sektörünün daha iyi bir konuma getirilmesi, mevcut durumun daha da geliştirilmesi için alınması gereken diğer tedbirler şu şekilde sıralanabilir.

-Üretimi artırmak için tam entegre büyük

işletme modelleri tercih edilerek yaygınlaştırılmaktadır.

-İlkel şartlarda çalışan kesimhanelerin modern, hijyenik koşullarda kesim yapabilecek, AB normlarına uygun kesimhanelere dönüştürülmesi sağlanmalıdır.

-Kalite kontrolünde etkinlik artırılmalı, bu konuda AB ülkeleri standartlarına ulaşılmaya özen gösterilmelidir.

II. BÖLÜM

ET TAVUKÇULUĞU SEKTÖRÜNÜN VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Vergisel açıdan bakıldığında, tavukçuluk sektöründe en önemli nokta, sektörde yapılan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi ve böylece ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesidir.

Tavukçuluk sektöründe, üretici firmalardan bayilere yapılan dağıtımlarda belge düzeninde (fatura, irsaliye düzenlenmesi) çok büyük sorunlarla karşılaşmamaktadır. Bu sektördeki kayıtdışı-lik genellikle perakendeciler tarafından yapılan satışlarda ortaya çıkmaktadır. Ancak, perakendeciler tarafından oluşturulan vergi kayıp ve kaçığının inceleme konusu yapılması, bu çalışmanın amacı göz önünde bulundurulduğunda teknik bir nitelik taşımayacak ve sıradan bir küçük esnaf incelemesi olmaktan öteye gidemeyecektir. Bu yüzden çalışmamızın bu bölümünde, et tavukçuluğu sektöründe faaliyet gösteren imalatçı bir firmanın faaliyet şeması oluşturularak, sektördeki üretim aşamaları ve bu aşamalarda oluşan fireler ile sektördeki ürün maliyetleri ile karlılık oranlarına yer verilecektir.

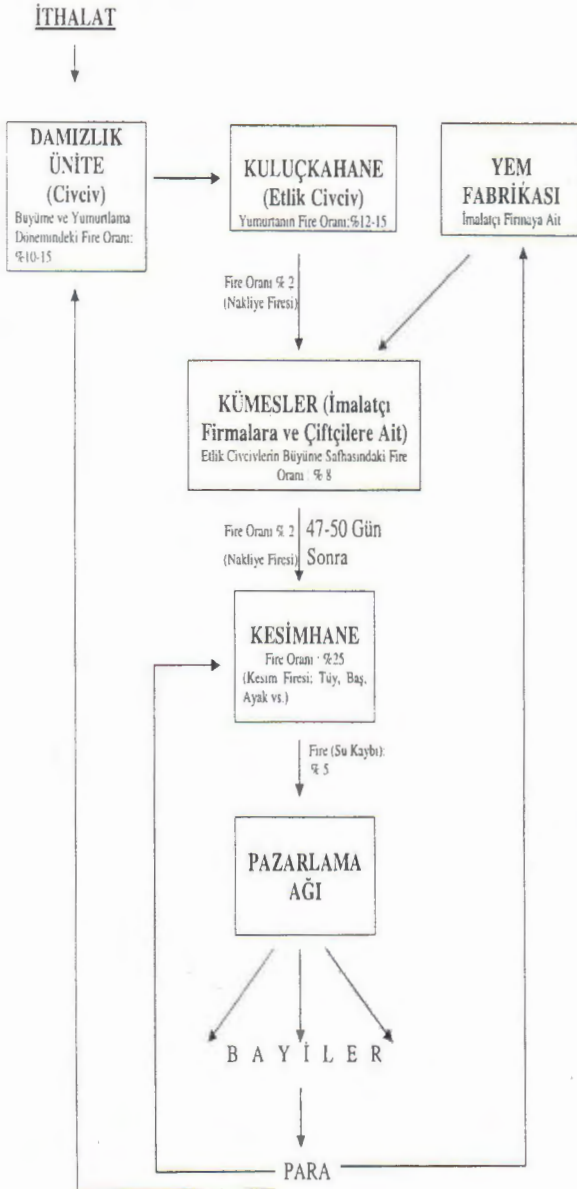
1. Sektörde Faaliyet Gösteren Bir Firmanın Üretim Aşamaları

Uygulamada, et tavukçuluğu sektöründe faaliyet gösteren imalatçı bir firmaya "entegrasyon" da denilmektedir. Bunun nedeni, firmanın kuluçkahane, yem fabrikası, kesimhane ve pazarlama açısından oluşan kompleks bir yapıya sahip olmasıdır.

Ülkemizde ilk defa yayımlanarak yürürlüğe giren "Kuluçkahane ve Damızlık İşletmeleri Yö-

netmeliği" hükümleri gereği ülke genelinde faaliyet gösteren veya gösterecek olan damızlık ve kuluçkahane işletmelerinin sağlıklı ürünler üretebilmesi, teknik ve hijyen yönünden günün koşullarına uygun durumlara gelebilmesi amacıyla kuruluş ve çalışma izinleri verilmektedir.

Türkiye'de Temmuz/2004 itibarıyla, çalışma izni bulunan 131 adet üretici firma bulunmaktadır. Bu firmaların uyguladıkları üretim yöntemleri arasında farklılıklar bulunmakla beraber, üretim aşamaları genel olarak aşağıdaki şekilde şematize edilebilir.



Daha önce de değinildiği üzere, ülkemizde yerli ırk çalışmaları sonucunda elde edilen etçi damızlıklar, ülkede yaygın olarak beslenen popülasyondan daha iyi olmalarına karşın, verimleri yabancı ırkların altında kalmıştır. Bu nedenle, üretici firmalar daha iyi sonuç alabilmek için, üretimde kullanacakları damızlıkları yurt dışından ithal etmektedirler.

Civciv olarak ithal edilen damızlık üniteler, imalatçı firmaya ait olan kuluçkahanelerde 24 haftalık bir büyüme sürecinden geçerek yumurtlamaya hazır hale gelmektedirler. Yumurtlama süreci ve bunu takip eden kuluçka süreci sonunda üretimi gerçekleştirilen civcivler çiftçilere ait (imalatçı firmaya da ait olabilir) kümeslere aktarılmaktadır. Söz konusu nakliye işlemi, oldukça hassas ve önemli bir işlem olup, imalatçı firmanın özel tertibata sahip araçlarıyla gerçekleştirilmektedir.

Uygulamada imalatçılara ait kümesler bulunmakla beraber, genellikle çiftçilere ait kümesler kullanılmaktadır. Bunun nedeni, kümes yatırımının oldukça büyük bir alan gerektirmesi ve firmalar için rasyonel olmayışındır. Bu yüzden çiftçilere ait kümesler kullanılmaktadır. Civcivlerin gelişimi için gerekli olan yem, üretici firmaya ait olan yem fabrikasından sağlanır. Kümeslerde yaklaşık 50 gün içerisinde ortalama 1800 gr. ağırlığa ulaşan piliçler, bu süre içinde, yine imalatçı firmaya ait yem fabrikasında üretilen yemlerle beslenir. Yem üretimi için gereken hammadde (soya, mısır) yurt içi ve dışı pazarlardan sağlanır.

Kesilecek ağırlığa ulaşana kadar civcivlerin bakımı ve gelişiminden çiftçi sorumludur. Ancak, imalatçı firmanın bünyesinde görev yapan uzman kişiler bu süre içerisinde kümesleri (üretilen piliç sayısı çok yüksek olduğundan, imalatçı firma aynı anda birden fazla çiftçi ile çalışmaktadır) dolaşarak civcivlerin gelişimini yakından takip ederler. Ortamın sıcaklığını, doğru yemin kullanılıp kullanılmadığını denetlerler.

Çiftçiler bu süreçte, civcivlerin gelişimi için yaptıkları masrafları (yem hariç) kendileri karşılarlar. Piliçler kesilecek ağırlığa ulaştığında, imalatçı firmaya ait olan kesimhanelere götürülür ve

canlı olarak tartılır. Çiftçilere kilogram başına 20 Ykr (200.000 TL) ile 24 Ykr (240.000 TL) arasında bir bedel ödenir. İki rakam arasındaki 4 Ykr'lık (40.000 TL) fark, beklenilenden iyi gelişmiş piliçler için, çiftçilere ödenen prim niteliğindedir.

Uygulamada, kesilecek ağırlığa ulaşan piliçlerin kesimhanelere götürülmesi işlemi, imalatçı firmanın araçlarıyla yapılabilirdi gibi, aracı firmalar tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Her iki durumda da, bu işlemin maliyeti genellikle imalatçı firmalar tarafından yüklenilmektedir olup, çiftçi ile üretici firma arasında yapılan anlaşma gereğince, bu maliyet çiftçi tarafından da üstlenilebilmektedir.

Çiftçilere, kilogram başına imalatçı firmadan yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'ndan zirai kazanç olarak değerlendirilir. Adı geçen kanunun 52. maddesinde zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalı, avlanması, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair şekilde faydalanılması olarak tanımlanmış olup, bu faaliyetlerden doğan kazancın zirai kazanç olarak nitelenileceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Zirai Kazançta Vergileme başlıklı 53. maddesinde ise; "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanun'un 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. (07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4962 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren cümle) Ancak, çiftçiye ait olmakla

beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir" denilmektedir.

Buna göre, imalatçı firmalar tarafından çiftçilere ödenen bedeller üzerinden (çiftçilerin gerçek usulde vergiye tabi zirai kazanç mükellefi olmamaları şartıyla) adı geçen Kanun'un 94/11-a. maddesine göre %2 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Çiftçilerden teslim alınan piliçler, üretici firmaya ait kesimhanelerde modern yöntemlerle kesilip işlendikten sonra pazara arz ediliş şekillerine göre sınıflandırılmakta ve tüketicilere sunulmaktadır.

Tavuk etleri pazara arz ediliş şekillerine göre 3'e ayrılır:

1-Bütün karkas,

-Soğutulmuş (Taze)

-Dondurulmuş

2-Parçalara ayrılmış,

3-Salam, sosis, sucuk, köfte, şinitzel ve benzeri şekillerde işlenmiş.

Ağırlıklarına göre sınıflandırılan etlik piliç grupları ise aşağıdaki gibidir:

1-Altı haftadan önce ve canlı ağırlıkları 900-1400 gram olduğunda kesilen, tek porsiyona uygun "squap" denilen bodur etlik piliçler,

2-Altı-sekiz hafta beslendikten sonra 1800-2000 gram ortalama canlı ağırlıkta kesilen izgaralık "broiler" piliçler,

3-Sekiz-oniki hafta arasında ve ortalama 2000 gram canlı ağırlığın üzerinde kesilen ve "roadster" denilen kızartmalık piliçler.

Günümüzde gerçekleştirilen etlik piliç üretiminin büyük bir bölümü 1800-2000 gram canlı ağırlıkta kesilen broiler piliçlerden oluşmaktadır.

2.Üretim Aşamalarında Oluşan Fireler

Üretim aşamalarında oluşabilecek fireler, her firmada ve her üretim aşamasında farklılık gösterebilmektedir. Ancak, yapılacak olan vergi incelemelerine dayanak teşkil etmek üzere, Ta-

rım Bakanlığı ile Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlık-
çılar Birliği'nden (BESD-BİR) alınan fire oranları
aşağıdaki gibidir.

Damızlık Cıvcıvlerin Büyüme Safhasındaki
(0-24 hafta) Fire Oranı: %3-5

Damızlık Ünitelerin Yumurtlama Safhasın-
daki (24-64 hafta) Fire Oranı: %7-10

Üretilen Yumurta ile Kuluçka Makinesine
Gönderilen Yumurta Arasındaki Fire Oranı:%12-
15

Üretilen Etlik Cıvcıvlerin Kümeslere Nakliya-
tı Sırasında Oluşan Fire:%2 (Çiftçilerin. kümesleri
kullanılıyorsa)

Etlik Cıvcıvlerin Büyüme Aşamasındaki (47-
50 gün) Fire Oranı:%8

Kesilecek Olan Piliçlerin Kesimhaneye
Nakliyatı Sırasında Oluşan Fire:%2-3

(Çiftçilerin kümesleri kullanılıyorsa)

Kesimhanede Oluşan Fire:%25

(Tüy, Baş, Ayak vs.)

Kesim aşamasında ortaya çıkan tüy, baş,
ayak v.s. parçaların ve yağ haline getirilip, yem
hammaddesi olarak tekrar üretime gönderil-
mektedir. Bu nedenle, kesilen tavuğun yaklaşık
%25'ini oluşturan bu malzemeler tam anlamıyla
bir fire özelliği taşımamaktadır. Yapılacak muh-
temel vergi incelemelerinde bu hususa özellikle
dikkat edilmesi gerekmektedir.

3. Üretim Aşamalarının Muhasebeleştiril- mesi

Üretim aşamalarında gerçekleştirilen iş-
lemlerin nasıl muhasebeleştirileceğinin anlatıla-
cağı bu bölümde, cıvcıvlerin yetiştirildiği kümes-
lerin üretici firmaya ait olduğu varsayılmış olup,
çiftçilere imalatçı firma tarafından yapılan öde-
melere yer verilmemiştir.

3.1. Yem Üretimi İçin Gerekli Olan Soya Fa- sulyesinin Tam Yağlı Soya Haline Getirilmesi

Tam yağlı soya, soya fasulyesinin enteg-
rasyon içinde yer alan yem fabrikasında işlen-
mesi suretiyle elde edilen üründür.

-Soya fasulyesinin üretime gönderilmesi:

_____/_____
710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

710.001 Tam Yağlı Soya

150 İlk Madde Malzeme

150.001 Soya Fasulyesi

_____/_____
_____/_____
720 Direkt İşçilik Giderleri

720.001 Tam Yağlı Soya

335 Personele Borçlar

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

361 Ödenecek Sosyal Gv. Kes.

_____/_____
730 Genel Üretim Giderleri

730.001 Tam Yağlı Soya

.....İlgili Pasif Hesap

_____/_____
-Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim
hesabına aktarılması:

_____/_____
151 Yarı Mamüller-Üretim

151.001 Tam Yağlı Soya

711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.

721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.

731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.

_____/_____
3.2. Yem Üretimi

Yem üretim maliyetlerini, yem çeşidine gö-
re ilk madde ve malzeme giderlerinden alınan
pay, genel üretim giderleri ve işçilik giderlerinin
toplamı oluşturmaktadır.

-Tam yağlı soyanın üretime gönderilmesi:

_____/_____
710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

710.002 Yem

150 İlk Madde Malzeme

150.010 Yem Hammaddeleri

151 Yarı Mamüller-Üretim

151.001 Tam Yağlı Soya

720 Direkt İşçilik Giderleri

720.002 Yem

335 Personele Borçlar

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes.

730 Genel Üretim Giderleri

730.002 Yem

.....İlgili Pasif Hesap

-Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim hesabına aktarılması:

151 Yarı Mamüller-Üretim

151.002 Yem

711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.

721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.

731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.

3.3. Kuluçkalık Yumurta Üretimi

Civciv olarak ithal edilen damızlık üniteler, imalatçı firmaya ait olan kuluçkahanelerde 24 haftalık bir büyüme sürecinden geçerek yumurtlamaya hazır hale gelmektedirler. Bu süreci izleyen 40 haftalık süreçte de yumurta üretimi gerçekleşmektedir.

3.3.1. Tavuk Büyütme Safhası

Tavuk büyütme dönemine ait giderler (civciv, yem, aşı, ilaç vs.) ilgili ırkların kodlarında açılacak maliyet hesaplarında aylık olarak toplanır. Bu işlem, tavuk yumurtlamaya hazır hale gelinceye kadar devam eder. Toplanan bu giderler yumurta üretim safhasında itfa edilmek üzere yarı mamül hesaplarına alınır.

-Maliyetlerin dağıtımı:

710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

710.003 Tavuk Üretimi

151 Yarı Mamüller-Üretim

151.002.01 A Yemi

720 Direkt İşçilik Giderleri

720.003 Tavuk Üretimi

335 Personele Borçlar

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes.

730 Genel Üretim Giderleri

730.003 Tavuk Üretimi

.....İlgili Pasif Hesap

-Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim hesabına aktarılması:

151 Yarı Mamüller-Üretim

151.003 Tavuk Üretimi

711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.

721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.

731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.

3.3.2. Yumurta Üretim Safhası

Büyütme dönemi bitip yumurtlama döneminin başladığı 24. ve 64. haftalar arası yumurta üretim safhasıdır. Tavuk büyütme safhasında toplanan giderler 40 haftalık yumurta üretimi devresinde mevcut sürünün yumurta verimi göz önüne alınarak önceden belirlenen oranlara göre dağıtımı yapılır. Diğer dönem giderleri ise, damızlık sürüsünün yem, ilaç, işçilik ve diğer işletme malzemelerinden oluşur.

-Maliyetlerin dağıtımı:

710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

710.004 Yumurta Üretimi

151 Yarı Mamüller-Üretim

151.002.02 B Yemi

_____/_____
 720 Direkt İşçilik Giderleri
 720.004 Yumurta Üretimi
 335 Personeler Borçlar
 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
 361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes.

_____/_____
 730 Genel Üretim Giderleri
 730.004 Yumurta Üretimi

.....İlgili Pasif Hesap

_____/_____
 -Tavuk itfa gideri:

_____/_____
 730 Genel Üretim Giderleri
 730.003.01 Tavuk İtfa Gideri
 151 Yarı Mamüller-Üretim
 151.003 Tavuk Üretimi

_____/_____
 -Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim
 hesabına aktarılması:

_____/_____
 151 Yarı Mamüller-Üretim
 151.004 Yumurta Üretimi
 711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.
 721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.
 731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.

3.4. Cıvıv Üretimi

Yumurtaların kuluçka makinesine alınıp, cıvıv üretilmesi aşamasıdır. Bu aşamadaki toplam maliyeti, makineye yüklenen yumurtanın maliyeti ile kuluçka maliyetleri oluşturur.

-Maliyetlerin dağıtımı:

_____/_____
 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
 710.005 Cıvıv Üretimi
 151 Yarı Mamüller-Üretim
 151.004 Kuluçkalık Yumurta Üretimi

_____/_____
 720 Direkt İşçilik Giderleri
 720.005 Cıvıv Üretimi
 335 Personeler Borçlar
 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
 361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes.

_____/_____
 730 Genel Üretim Giderleri
 730.005 Cıvıv Üretimi
İlgili Pasif Hesap

_____/_____
 -Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim
 hesabına aktarılması:

_____/_____
 151 Yarı Mamüller-Üretim
 151.005 Cıvıv Üretimi
 711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.
 721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.
 731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.

3.5. Canlı Piliç Üretimi

-Maliyetlerin dağıtımı:

_____/_____
 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
 710.006 Canlı Piliç Üretimi
 151 Yarı Mamüller-Üretim
 151.005 Cıvıv Üretimi

_____/_____
 720 Direkt İşçilik Giderleri
 720.006 Canlı Piliç Üretimi
 335 Personeler Borçlar
 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
 361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes.

_____/_____
 730 Genel Üretim Giderleri
 730.006 Canlı Piliç Üretimi
İlgili Pasif Hesap

-Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim hesabına aktarılması:

_____/_____
151 Yarı Mamüller-Üretim
151.006 Canlı Piliç Üretimi
711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.
721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.
731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.
_____/_____

3.6. Piliç Eti ve Ürünlerinin Üretimi

Yem Üretimiyle başlayan maliyet süreci; sırasıyla yumurta, civciv ve canlı piliç maliyetinden sonra nihai ürün olan piliç ve piliç ürünlerinin üretildiği kesimhanede sonlanır.

-Maliyetlerin dağıtımı:

_____/_____
710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
710.007 Piliç Eti ve Ürünleri Üretimi
151 Yarı Mamüller-Üretim
151.006 Canlı Piliç Üretimi
_____/_____
_____/_____

720 Direkt İşçilik Giderleri
720.007 Kesimhane Ücretleri
335 Personeler Borçlar
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
361 Ödenecek Sosyal Gv. Kes.

_____/_____
730 Genel Üretim Giderleri
730.007 Piliç Eti ve Ürünleri Üretimi
.....İlgili Pasif Hesap
_____/_____

-Dönem giderlerinin Yarı Mamüller-Üretim hesabına aktarılması:

_____/_____
151 Yarı Mamüller-Üretim
151.007 Piliç Eti ve Ürünleri Üretimi
711 Direkt İlk Madde Malz.Gid. Yns.Hs.
721 Direkt İşçilik Giderleri Yns.Hs.
731 Genel Üretim Giderleri Yns.Hs.
_____/_____

-Üretilen piliç eti ve ürünlerinin mamüller hesabına alınması ve mamül maliyetine aktarılması:

_____/_____
152 Mamüller
152.001 Piliç Eti ve Ürünleri
151 Yarı Mamüller-Üretim
710.007 Piliç Eti ve Ürünleri Üretimi
_____/_____
620 Satılan Mamül Maliyeti
620.007 Piliç Eti ve Ürünleri
152 Mamüller
152.001 Piliç Eti ve Ürünleri
_____/_____

4. Et Tavukçuluğu Sektöründe Fiyatlar, Ürün Maliyetleri ve Karlılık

Çalışmamızın bu bölümünde, et tavukçuluğu sektörünün analizi ve vergi kanunları yönünden yapılacak olan incelemeler için gerekli olan rakamsal değerlere(piliç eti üretim maliyetleri, piliç eti toptan ve perakende satış fiyatlarına) yer verilecektir.

4.1.Piliç Eti Üretim Maliyetleri, Piliç Eti Top-tan ve Perakende Satış Fiyatları

Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği (BESD-BİR) verilerine göre 2000-2003 dönemleri arası piliç eti üretim maliyetleri aşağıdaki gibidir.

PİLİÇ ETİ ÜRETİM MALİYETLERİ (TL/Kg, KDV Hariçtir)

	2000	2001	2002	2003
Ocak	746.967	1.021.963	1.903.148	2.155.480
Şubat	780.176	1.197.206	1.903.148	2.269.822
Mart	780.176	1.253.296	1.970.213	2.269.822
Nisan	851.784	1.546.421	1.970.213	2.269.822
Mayıs	873.509	1.546.421	1.970.213	2.561.651
Haziran	903.055	1.592.529	1.970.213	2.299.467
Temmuz	903.055	1.621.199	2.155.480	2.299.467
Ağustos	903.055	1.625.499	2.155.480	2.299.467
Eylül	903.055	1.727.187	2.155.480	2.299.467
Ekim	903.055	1.727.187	2.155.480	2.259.049
Kasım	993.625	1.727.187	2.155.480	2.259.049
Aralık	993.625	1.903.148	2.155.480	2.143.621

Kaynak: BESD-BİR Kayıtları

Yukarıdaki tabloda dönemler itibariyle gösterilen piliç eti üretim maliyetlerinin, çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, %70'ini yem maliyeti oluşturmaktadır. Bilindiği gibi, uygulamada etlik piliç yemleri imalatçı firmanın kendi yem fabrikasında üretilmektedir. Bu doğrultuda bakıldığında, yem maliyeti; ham maddeye (soya, mısır) ödenen bedel + üretim maliyetinden oluşmaktadır. Etlik piliç maliyetinin geriye kalan %30'luk kısmını ise, üretim için gerekli olan damızlıkların maliyeti, civcivlerin büyütülmesini üstlenen çiftçilere ödenen para, kuluçkahaneden kümeslere ve daha sonra kümeslerden kesimhaneye yapılan nakliyatların maliyeti ve pazarlama da dahil olmak üzere, bu süreçteki üretim ve işçilik maliyetleri oluşturmaktadır.

Aşağıdaki tablolarda, 2000-2003 dönemleri arası piliç eti toptan ve perakende satış fiyatları gösterilmiş olup, söz konusu rakamlar piliç eti maliyetleri de dikkate alınarak değerlendirildiğinde, sektördeki karlılık (imalatçı ve perakendeci bazında) daha iyi analiz edilecektir.

PİLİÇ ETİ TOPTAN FİYATLARI (TL/Kg, KDV Hariç)

Dönemler	2000	2001	2002	2003
Ocak	599.000	764.450	1.420.000	1.510.500
Şubat	633.600	810.500	1.506.300	1.543.100
Mart	784.700	983.800	1.685.650	1.685.600
Nisan	836.100	1.209.800	1.700.300	2.057.900
Mayıs	862.150	1.161.700	1.779.450	2.419.100
Haziran	812.750	1.343.500	1.769.550	2.426.000
Temmuz	863.500	1.399.000	1.701.400	2.112.000
Ağustos	901.700	1.393.250	1.793.500	2.148.800
Eylül	886.000	1.355.400	1.709.550	2.068.500
Ekim	883.700	1.389.300	1.650.600	1.945.300
Kasım	831.100	1.445.650	1.670.200	1.979.400
Aralık	843.600	1.419.450	1.653.150	1.689.650

Kaynak: Firma Verileri

PİLİÇ ETİ PERAKENDE SATIŞ FİYATLARI (TL/Kg, KDV Dahil)

Dönemler	2000	2001	2002	2003
Ocak	976.496	1.290.559	2.216.758	2.536.790
Şubat	957.671	1.260.858	2.233.295	2.467.800
Mart	1.078.492	1.419.391	2.403.667	2.483.696
Nisan	1.168.870	1.765.202	2.408.273	2.843.039
Mayıs	1.241.615	1.839.445	2.541.980	3.231.221
Haziran	1.250.415	1.907.330	2.662.827	3.586.141
Temmuz	1.249.267	2.107.832	2.655.732	3.385.163
Ağustos	1.312.315	2.131.093	2.658.870	3.233.597
Eylül	1.320.817	2.150.903	2.724.373	3.156.562
Ekim	1.336.816	2.150.684	2.662.935	3.016.050
Kasım	1.316.450	2.200.404	2.629.274	3.023.866
Aralık	1.313.694	2.214.051	2.624.893	2.872.149

Kaynak: DİE

Tablolardan anlaşılacağı üzere, piliç eti toptan fiyatları (imalatçı firmanın satış fiyatı) sürekli olarak üretim maliyetlerinin gerisinde kalmıştır. Hatta KDV'den arındırıldığında perakende fiyatların bile üretim maliyetiyle başabaş olduğu görülmektedir.

Bu durum, sektörde faaliyet gösteren firmaların zarar ettiği anlamına gelmektedir. Ekonomideki bütün birimlerin rasyonel davrandığı düşünüldüğünde, sürekli zarar eden bir firmanın faaliyetine devam etmesi beklenemez. Nitekim, 2001 ekonomik krizinde, sektörün büyüklerinden Mudurnu Tavukçuluk özkaynaklarının yetersizliğinden dolayı, rakipleriyle mücadele edememiş ve iflasını açıklamıştır.

Yukarıdaki tabloda görülen piliç eti toptan fiyatları, işlenmemiş bir şekilde bütün olarak satılan piliçlerin fiyatıdır. Daha önce de değinildiği gibi, sektörde satış gerçekleştirilen ürünler, sadece bütün piliçten ibaret olmayıp, sucuktan şinitzele, salamdan köfteye kadar büyük bir çeşitlilik arz etmektedir. İşlenmiş sınıfına giren bu ürünlerin fiyatı bütün piliç fiyatlarına nazaran daha yüksektir. Diğer taraftan, işlenmemiş ürün olarak satılan, ancak but, göğüs, kanat ve kemiksiz olarak satılan bonfile şeklindeki ürünlerin fiyatı da

bütün piliç fiyatından daha yüksektir. Bu ürünlerin oluşturulmasındaki maliyet farkı ise, fiyat farkına göre oldukça düşük seviyede kalmakta ve imalatçı firmalara getirisi daha fazla olmaktadır. Ancak, işlenmiş tavuk eti ürünlerindeki KDV oranının %18 olduğu ve bu durumun fiyat fazlalığını oluşturan etkenlerin başında geldiği de unutulmamalıdır.

Bir başka yönden bakıldığında, üretici firmaların bir kısmı(kurumsallaşmasını tamamlamış büyük firmalar) piliç eti imalatının yanı sıra, kendi üretimleri olan etlik civcivleri, yem fabrikasında ürettikleri yemleri, entegrasyon süreçlerini tamamlayamamış olan küçük firmalara da satmakta ve bunun karşılığında gelir elde etmektedirler. Nitekim, sektörde faaliyet gösteren büyük firmalardan olan Beypi A.Ş.'nin 31.12.2004 tarihli bilançosunda görünen 5,6 Trilyon liralık dönem net karının tamamı yem satışından kaynaklanmıştır.

Açıklamalar doğrultusunda görülüyor ki; sadece bütün piliç maliyetleri ve satış fiyatlarına göre yapılan karlılık analizi çok güvenilir olmayacaktır. Bununla beraber, sektördeki bir çok firmanın mali durumlarının iyi olmadığı, faaliyet dönemlerini trilyonlarca lira zararla kapattıkları bilinmektedir.

4.2. Üretim Süreçlerine İlişkin Kapasite Raporu Özeti

Bu bölümde, somut örnek teşkil etmesi açısından, sektörde faaliyet gösteren imalatçı bir firmanın 2004 yılına ait kapasite raporunda yer alan ve firmanın üretim süreçlerine ilişkin olan sayısal detaylara yer verilecektir. (Kapasite raporu Ankara Sanayi Odası'ndan alınmıştır)

a) Damızlık Yetiştirme Süreci

Her bir dişi damızlık hayvanın 64 haftalık yetiştirme döneminde ortalama 60 kg. yem tükettiği firma yetkililerince belirlenmiştir. Bu belirlemede, ölen hayvanlar ve erkek hayvanlar da dikkate alınmıştır.

Damızlık olarak giren toplam dişi civcivin

%95'i üretim dönemine geçmektedir. Üretim döneminin başlangıcı 24. haftadır. 1 tavuktan 24-64. haftalar arası ortalama 166 adet yumurta alınmaktadır. Üretilen yumurtaların %96'sı kuluçkalık olarak, %4'ü ise yemeklik yumurta olarak değerlendirilir.

Kuluçkalık yumurtadan %84 civciv verimi alınmaktadır. Bir kuluçkalık yumurtadan 21 gün sonra civciv çıkmaktadır. Yumurtalar gelişim makinesinde 18 gün, çıkım makinesinde 3 gün kalmaktadır.

b) Etlik Civciv Yetiştirme Süreci

Kümeslere konulan civcivler 40-45 günde kesilecek ağırlığa ulaşır. Kesim yapıldıktan sonra kümesler 15 gün dinlendirilir, tekrar civciv konur. Yani ortalama iki ayda bir civciv girişi olmaktadır.

Piliçler 40-45 günde ortalama 2,2 kg ağırlığa ulaşmaktadır. Bu aşamadaki fire %5 olarak dikkate alınmıştır. Bu süreç yılda 6 defa tekrarlanmaktadır.

Bir piliç bir dönemde 1 kg. canlı ağırlık için 1,9 kg yem yemektir. Bu durumda bir etlik piliç 2,2 kg. ağırlığa ulaşana kadar ortalama 4,2 kg. yem tüketir.

c) Kesim Aşaması

Canlı piliçler 2200 gr. ağırlığa ulaşınca kesilmek üzere kesimhaneye sevk edilir. Kesilen piliçin %27,5'i zayıf olarak kabul edilmektedir. Bu durumda kesilen canlı piliçin %72,5'i ettir. (kemikli piliç eti)

Üretilen piliç etinin %6'sı işlenmiş ürün (kadın budu, köfte, burger vs.) imal edilmek üzere ileri işleme tesislerine gönderilir. Geriye kalan %94'lük kısım ise, bütün piliç, but, göğüs şeklinde piyasaya arz edilir.

İşlenmiş ürünlerin (kadın budu, köfte, burger vs.) %70 et, %30'u ise, sos, yağ, baharat gibi katkı maddeleridir.

d) Rendering Süreci (Kesim Zayıflarının Geri Dönüşümü)

Rendering tesisinde tavuk kesiminden el-

de edilen tüyler, başlar, ayaklar vs. kemik kırıcı-
larda kırıldıktan sonra pişirme kazanlarında pişiri-
lır. Daha sonra öğütücülerde öğütülerek un hali-
ne getirilir ve yem katkı maddesi olarak kullanılır.
Kesilen tavuğun %27,5'i renderinge gönderil-
mektedir.

Renderinge gelen üründen % 22,5 oranın-
da kemik unu, %12 oranında da tavuk yağı elde
edilmektedir.

Yeniden hatırlatacak olursak, bu bölümde
verilen rakamsal değerler, sektörde faaliyet göste-
ren bir firmanın gerçek değerleridir. (gizlilik prensibi
nedeniyle firma ismi verilmemiştir) Bu değerler fir-
malar arası farklılık arz etmekle beraber, bu farklılı-
ğın çok büyük olmayacak ve büyük ölçüde para-
lellik gösterecektir. Bu nedenle, bu bölümde yer
alan verilerin yapılacak olan vergi incelemelerine
kaynak teşkil edeceği düşüncesindeyiz.

4.3. Değerlendirme ve Sonuç

Daha önce de belirtildiği üzere, et tavuk-
çuluğu sektöründe, üretici firmalardan bayilere
yapılan dağıtımlarda belge düzeninde (fatura,
irsaliye düzenlenmesi) çok büyük sorunlarla karşı-
laşılmamaktadır. İmalatçı firmaların çok büyük
bir kısmının kuluçkahaneden kesimhaneye, yem
fabrikasından pazarlama ağına kadar çok kap-
samli ve kurumsallaşmış firmalar olmaları, üretim-
deki bütün aşamalarda otokontrolü de berabe-
rinde getirmektedir. Bu sektördeki kayıtdışılık ge-
nellikle ilkel şartlarda kesim yapan firmalarda ve
perakendeciler tarafından yapılan satışlarda or-
taya çıkmaktadır. Ancak, perakendeciler tara-
fından oluşturulan vergi kayıp ve kaçığının ince-
leme konusu yapılması, bu çalışmanın amacı
göz önünde bulundurulduğunda teknik bir nite-
lik taşımayacaktır.

Diğer taraftan, bir önceki bölümde anlatıl-
dığı gibi, son 4 yıllık veriler dikkate alındığında
sektörde faaliyet gösteren firmaların zarar ettik-
leri, zarar etmeseler bile çok düşük karlarla veya
karsız çalıştıkları görülmektedir. Bu açıdan bakıl-
dığında, çalışmamız tam anlamıyla amacına

ulaşamamıştır. Ancak, sektörün işleyişi, üretim sü-
reci ile ilgili olarak ayrıntılı bir şekilde verilen bilgi-
ler, ileride bu sektörle ilgili yapılacak olan vergi in-
celemelerine kaynak teşkil edebilecektir.

Üretim sürecinin çok aşamalı olması ve
karmaşıklığı, tavuk ırkları arasındaki verim farklılı-
ğı, ekolojik unsurların(mekan, temizlik, hastalık,
bakım vs.) üretimdeki rolünün çok fazla olması,
fire oranlarının firmalar ve üretim aşamaları ara-
sında farklılık göstermesi, sektör faaliyetleri ile ilgi-
li yapılacak olan randıman çalışmalarını nere-
deyse imkansız kılmaktadır. Böyle bir çalışmanın
tam anlamıyla yapılabilmesi için, öteden beri fa-
aliyet gösteren bir firmanın tüm üretim dönemle-
ri incelenmeli ve bu suretle firmanın kendi üretim
ortalamalarının bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu sektörde faaliyet göste-
ren firmaların bir kısmı entegrasyon sürecini tam
anlamıyla tamamlayamamış firmalardır. Bu tür
firmalarda vergi kayıp ve kaçaklarına daha çok
rastlanır. Söz konusu firmalar, üretim süreçlerine
büyük firmalar tarafından üretilen etlik civcivleri
ve bu civcivleri büyütme için gerekli olan yemi
satın almakla başlarlar. Bu açıdan bakıldığında,
üretim süreçleri, büyük üreticilere oranla daha
az karmaşıktır. Bu nedenle, vergi incelemelerinin
bu tip küçük üreticiler üstünde yoğunlaştırılması
hem yapılacak olan randıman çalışmalarını ko-
laylaştıracak, hem de vergisel açıdan daha ve-
rimli olacaktır.

NOTLAR

- 1 İnfovet Aylık Hayvan Sağlığı Sektörü Dergisi,
Ocak 2005, Sayı 13, s.22.
- 2 Besd-Bir Web Sitesi.
- 3 Kanatlı Bilgileri Yıllığı 2003, Besd-Bir Yayınları,
s.10.
- 4 a.g.e., s.10.
- 5 Besd-Bir Web Sitesi
- 6 Et ve Et Ürünleri Sektör Araştırması, T.C. Sana-
yi ve Ticaret Bakanlığı Yay., Yay.No:40, Anka-
ra1998, s.42.
- 7 a.g.e., s.42.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği (BESD-BİR) Aylık Bülten, Sayı 27.
- 2- Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği (BESD-BİR) Web Sitesi.
- 3- Çiftlik, Aylık Tarım ve Hayvancılık Dergisi, Aralık 2004, Sayı 250.
- 4- Devlet İstatistik Enstitüsü Web Sitesi.
- 5- Et ve Et Ürünleri Sektör Araştırması, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Yay.,Yay. No: 40, Ankara1998
- 6- İnfovet Aylık Hayvan Sağlığı Sektörü Dergisi, Ocak 2005, Sayı 13.
- 7- Kanatlı Bilgileri Yıllığı 2003, Besd-Bir Yayınları
- 8- Keskinoglu Tavukculuk ve Damızlık İşletmeleri Web Sitesi.
- 9- Şeker Piliç Aylık Bülteni, Kasım 2004, Sayı 58.
- 10-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 11-Ali İNCEOĞLU, Beypi A.Ş. Muhasebe Müdürü.
- 12-Yüce CANOLER, Beyaz Et Sanayicileri ve Damızlıkçılar Birliği Genel Sekreteri.



ÖZEL BÖLÜM

765 ve 5237 SAYILI TÜRK CEZA KANUNUNUN MEMUR SUÇLARI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

Hazırlayanlar

Tarık ÇETİNKAYA

Vergi Denetmeni

Özgür DEPELİ

Vergi Denetmen Yrd.

Aydın KAYA

Vergi Denetmen Yrd.

