

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE TMS 41  
KAPSAMINDA ÜRÜN MALİYETLERİNİN  
HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Ahmet GÖKGÖZ**

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

**Tez Danışmanı: Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**

**OCAK-2012**

BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE TMS 41  
KAPSAMINDA ÜRÜN MALİYETLERİNİN  
HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

Ahmet GÖKGÖZ

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

Bu tez 30/01/2012 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

  
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

Jüri Başkanı  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA

Jüri Üyesi  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

Jüri Üyesi  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Yrd. Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN

Jüri Üyesi  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet Selçuk DİZKIRICI

Jüri Üyesi  
 Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurullarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Ahmet GÖKGÖZ**

**30/01/2012**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu balık üretme işletmelerinde TMS 41 kapsamında ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmada; tarımsal faaliyette bulunan balık üretme işletmelerinin TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde aktive alma, değerlendirme, amortisman ve kayıt işlemlerine değinilerek ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesi için gider yeri oluşturma ve gider dağıtım süreci açıklanmıştır.

Çalışmada, açıklanan konuların anlaşılabilirliği açısından balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi amacı doğrultusunda varsayıma dayalı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen, çalışmanın her aşamasında değerli görüş, eleştiri ve önerileriyle yol gösteren tez danışmanım, saygıdeğer hocam Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmalarım sırasında kendilerinden yararlanma olanağı bulduğum değerli hocalarım Prof.Dr. Hanifi AYBOĞA, Doç.Dr. Selahattin KARABINAR ve Yrd.Doç.Dr. Derya GÜROY'a teşekkür ediyorum.

Ayrıca, bu günlere gelmeme vesile olan halam Hatice GÖKGÖZ ve değerli eşi Mustafa GÖKGÖZ'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Doktora süreci boyunca bana uygun çalışma ortamı hazırlayan ve çalışmam süresince yardımlarını esirgemeyen değerli eşim Esmâ Aynur Hanım'a teşekkürü bir borç bilirim. Son olarak kendisine ayırmam gereken vakitten tasarruf ederek hazırladığım doktora tezimi kızım Nuray'a ithaf ediyorum.

**Ahmet GÖKGÖZ**

**30/01/2012**

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
ÖZET.....	xiii
SUMMARY.....	xiv
GİRİŞ.....	1
<b>BÖLÜM I: TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE BALIK</b>	
<b>    ÜRETİM FAALİYETLERİ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Tarımsal Faaliyet.....	6
1.1.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı.....	6
1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri.....	8
1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması.....	10
1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı.....	15
1.2. Tarım İşletmeciliği.....	20
1.2.1. Tarım İşletmesi Kavramı.....	21
1.2.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri.....	22
1.2.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	24
1.3. Su Ürünleri Üretimi, Kültür Balıkçılığı Faaliyetleri ve Balık Üretim İşletmeleri...30	
1.3.1. Su Ürünleri Üretimi.....	30
1.3.2. Kültür Balıkçılığı Faaliyetleri.....	33

1.3.3. Balık Üretim İşletmeleri.....	34
<b>BÖLÜM 2: TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ.....</b>	<b>43</b>
2.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler.....	43
2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı.....	43
2.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları .....	44
2.1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi .....	46
2.1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Yararları.....	47
2.1.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri .....	48
2.1.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar...50	
2.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi .....	52
2.2.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi.....	53
2.2.2. Amerika Birleşik Devletlerinde Gelişimi .....	58
2.2.3. Türkiye’de Gelişimi.....	59
2.3. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı .....	61
2.3.1. Standardın Gerekçesi.....	63
2.3.2. Standardın Amacı ve Kapsamı .....	63
2.3.3. Standartta Yer Alan Kavramlar.....	65
2.3.4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Aktife Alınması .....	68
2.3.5. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi.....	69
2.3.6. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Amortisman .....	71
2.3.7. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Kar/Zararın Belirlenmesi .....	71
2.3.8. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri .....	72

2.3.9. Standarda Göre Dipnotlarda Açıklanması Gereken Hususlar.....	73
2.3.10. KOBİ TFRS’de Yer Alan Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Hükümler .....	75
2.4. Türk Vergi Mevzuatı’nda Tarımsal Faaliyetler .....	76
2.4.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Aktifleştirilmesi.....	77
2.4.2. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi.....	77
2.4.3. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Kâr veya Zarar Hesaplaması.....	77
2.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman .....	78
2.4.5. Vergi Mevzuatı ve TMS 41’deki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....	80

### **BÖLÜM 3: BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE MUHASEBE**

#### **ORGANİZASYONU VE MALİYET HESAPLAMALARI.....82**

3.1. Balık Üretim İşletmelerinde Muhasebe Düzeni.....	82
3.1.1. Balık Üretim İşletmelerinde Muhasebenin Önemi.....	82
3.1.2. Balık Üretim İşletmelerinde Belge Düzeni.....	83
3.1.3. Balık Üretim İşletmelerinde Defter Düzeni.....	86
3.2. Balık Üretim İşletmelerinde Değerleme.....	89
3.2.1. Değerleme Kavramı.....	89
3.2.2. Değerleme Ölçüleri.....	90
3.2.3. Balık Üretim İşletmelerinde Değerleme.....	93
3.3. Balık Üretim İşletmelerinde Amortisman .....	100
3.3.1. Amortisman Kavramı .....	100
3.3.2. Amortismanın Konusu.....	101

3.3.3. Amortisman Yaklaşımları .....	102
3.3.4. Amortisman Yöntemleri.....	103
3.3.5. Amortisman Hesaplamaları .....	105
3.4. Balık Üretme İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması.....	107
3.4.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı .....	108
3.4.2. Maliyet Muhasebesinin İşlevleri.....	110
3.4.3. Maliyet Muhasebesinde Önemli Kavramlar .....	112
3.4.4. Maliyetin Türleri.....	114
3.4.5. Giderlerin Sınıflandırılması .....	115
3.4.6. Balık Üretme İşletmelerinde Gider Yerleri.....	122
3.4.7. Maliyet Hesaplama Yöntemleri .....	128
3.4.8. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı.....	133
3.4.9. Balık Üretme İşletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygun Maliyet Muhasebesi Organizasyonunun Oluşturulması.....	138
3.4.10. Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41'e Uygun Kullanılabilecek Hesaplar.....	139

#### **BÖLÜM 4: BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE ÜRÜN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA .....**

4.1. Genel Bilgi ve Varsayımlar .....	144
4.2. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler .....	145
4.3. Uygulama Örneğinin Çözümü.....	150
4.3.1. Birinci Dağıtım.....	150



4.3.2. İkinci Dağıtım .....	182
4.3.3. Üçüncü Dağıtım.....	186
4.3.4. Örnek Uygulamannın TMS 41 Açısından Değerlendirilmesi .....	187
4.3.5. Yevmiye Defteri Kayıtları .....	188
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>199</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>209</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>222</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>236</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>APF</b>	: Aktif Piyasa Fiyatı
<b>AŞ</b>	: Anonim Şirket
<b>BVPF</b>	: Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
<b>ÇED</b>	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
<b>DİE</b>	: Devlet İstatistik Enstitüsü
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>DSİ</b>	: Devlet Su İşleri
<b>EGD</b>	: En Güvenilir Değer
<b>ESİF</b>	: En Son İşlem Fiyatı
<b>EÜGY</b>	: Esas Üretim Gider Yeri
<b>FADN</b>	: Farm Accounting Data Network (Tarımsal Faaliyetler Muhasebesi Veri Ağı)
<b>GAP</b>	: Güneydoğu Anadolu Projesi
<b>GUD</b>	: Gerçeğe Uygun Değer
<b>GÜG</b>	: Genel Üretim Gideri
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASB</b>	: International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>İÜ</b>	: İstanbul Üniversitesi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri

<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
<b>MB</b>	: Maliye Bakanlığı
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
<b>NNABD</b>	: Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
<b>SAÜ</b>	: Sakarya Üniversitesi
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>THP</b>	: Tekdüzen Hesap Planı
<b>TİGEM</b>	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
<b>TKB</b>	: Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMD</b>	: Tarihi Maliyet Değeri
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TRGM</b>	: Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜGEM</b>	: Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları

**VUK** : Vergi Usul Kanunu  
**YÜGY** : Yardımcı Üretim Gider Yeri  
**YHGY** : Yardımcı Hizmet Gider Yeri

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Tarla Ürünleri Üretimi.....	11
<b>Tablo 2:</b> Meyve Bahçesi Türleri .....	11
<b>Tablo 3:</b> Bahçe Ürünleri Üretimi.....	12
<b>Tablo 4:</b> Yıllar İtibariyle Cinslerine Göre Hayvan Sayısı .....	13
<b>Tablo 5:</b> Tarım ve Orman Alanları .....	14
<b>Tablo 6:</b> Yıllar İtibariyle Su Ürünleri Üretimi.....	15
<b>Tablo 7:</b> Aktif Nüfusun Sektörlere Göre Dağılımı.....	16
<b>Tablo 8:</b> Ülkemizin Milli Gelirinin Sektörel Dağılımı.....	18
<b>Tablo 9:</b> Ülkemiz İhracatının Sektörel Dağılımı.....	19
<b>Tablo 10:</b> Arazi Kullanımına Göre Tarım İşletmelerinin Sayısal Dağılımı.....	25
<b>Tablo 11:</b> Türkiye’de Tarım Arazilerinin Kullanım Durumu.....	29
<b>Tablo 12:</b> Türkiye’deki Avcılık ve Yetiştiricilik Faaliyetlerinden Elde Edilen Su Ürünleri Miktarı.....	31
<b>Tablo 13:</b> Türkiye’deki Su Ürünlerinin Değerlendirilme Durumu.....	32
<b>Tablo 14:</b> Türkiye’de Üretimi Yapılan Su Ürünleri ve Üretim Miktarları.....	33
<b>Tablo 15:</b> 2008 Yılı İtibariyle Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerin Sayısı ve Kapasiteleri.....	34
<b>Tablo 16:</b> TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı.....	64
<b>Tablo 17:</b> Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları .....	78
<b>Tablo 18:</b> Seçilen Amortisman Yönteminin Neden Olduğu Vergi Etkisi .....	105
<b>Tablo 19:</b> Amortismanların VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması.....	107
<b>Tablo 20:</b> Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi.....	140

<b>Tablo 21:</b> Üretim Maliyet Hesapları .....	142
<b>Tablo 22:</b> Duran Varlıklara İlişkin Detaylar.....	147
<b>Tablo 23:</b> Gider Yerleri.....	148
<b>Tablo 24:</b> Dağıtım Anahtarları .....	149
<b>Tablo 25:</b> Gider Çeşitleri.....	149
<b>Tablo 26:</b> Ürün Bazında Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	150
<b>Tablo 27:</b> Gider Yeri Bazında Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	151
<b>Tablo 28:</b> Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	151
<b>Tablo 29:</b> Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı .....	154
<b>Tablo 30:</b> Direkt İşçilik Giderleri Detayı.....	155
<b>Tablo 31:</b> Endirekt İşçilik Giderleri Detayı .....	155
<b>Tablo 32:</b> Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtımı .....	159
<b>Tablo 33:</b> Memur Ücret ve Giderleri Detayı.....	160
<b>Tablo 34:</b> Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler .....	160
<b>Tablo 35:</b> Bakım Onarım Gider Detayı .....	163
<b>Tablo 36:</b> Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderlerin Birinci Dağıtımı.....	165
<b>Tablo 37:</b> Çeşitli Giderlerin Detayı .....	166
<b>Tablo 38:</b> Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı.....	168
<b>Tablo 39:</b> Vergi, Resim ve Harçların Detayı .....	168
<b>Tablo 40:</b> Vergi, Resim ve Harçların Birinci Dağıtımı .....	169
<b>Tablo 41:</b> Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Detaylar.....	170

<b>Tablo 42:</b> Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtımı .....	178
<b>Tablo 43:</b> Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Giderlerin Birinci Dağıtımı ....	180
<b>Tablo 44:</b> Birinci Dağıtım Tablosu .....	181
<b>Tablo 45:</b> Birinci Dağıtım Sonucu.....	182
<b>Tablo 46:</b> İkinci Dağıtım Tablosu.....	185
<b>Tablo 47:</b> Üçüncü Dağıtım Tablosu.....	187
<b>Tablo 48:</b> Dönem Sonundaki Yavru Balıkların Gerçeğe Uygun Değer Tablosu .....	188
<b>Tablo 49:</b> Havyarların Gerçeğe Uygun Değer Tablosu .....	188

## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Balık Üretim Kuluçkahanelerinde Balık Üretim Sürecinin Aşamaları.....	42
<b>Şekil 2:</b> Balık Üretim İşletmelerinde Kullanılabilecek Hesap Dönemleri ve Finansal Tablolar .....	94
<b>Şekil 3:</b> Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi .....	97
<b>Şekil 4:</b> Fonksiyon Esasına Göre Giderler .....	118
<b>Şekil 5:</b> Maliyetlendirme Yöntemleri.....	132
<b>Şekil 6:</b> Gider Dağıtım Süreci.....	137



**Tezin Başlığı:** Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

**Tezin Yazarı:** Ahmet GÖKGÖZ

**Danışman:** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Kabul Tarihi:** 30.01.2012

**Sayfa Sayısı:** xiv (ön kısım) + 221 (tez) + 15 (ekler)

**Anabilim Dalı:** İşletme

**Bilim Dalı:** Muhasebe ve Finansman

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyacını karşılaması, diğer sektörlerle girdi sağlaması, ekonomik katma değer oluşturması ve istihdam yaratması nedeniyle her zaman önemini korumuştur. Tarım sektöründe yapılan tarımsal üretim kendi içerisinde; bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olarak sınıflanmaktadır.

Ülkemizin üç tarafının denizlerle çevrili olması, çok sayıda akarsu ve göle sahip olması tarımsal üretim içerisinde su ürünleri üretimini önemli hale getirmektedir. Su ürünleri üretimi denilince ilk akla gelen balıktır. Ülkemizde balık üretiminin önemli bir kısmı avcılıktan sağlanmaktadır. Ancak son zamanlarda kültür balıkçılığı faaliyetlerinde ve balık üretim işletmelerinin sayılarında önemli artışlar görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, balık üretimi yapan işletmelerde TMS 41 çerçevesinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesidir. Bu bağlamda çalışmada; canlı bir varlık olan balıkların TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde aktive alınması, değerlemesi, amortismanı, kâr/zarar hesabı, devlet teşvikleri ile kamuya açıklanması gereken hususlara değinilmiştir. Daha sonra balık üretim işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesini sağlayan maliyet muhasebesi sistematığı açıklanarak ürün maliyetinin hesaplanması süreci ve muhasebe kayıtları varsayım dayalı bir örnek üzerinde gösterilmiştir.

Balık üretim işletmeleri temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Birincisi; damızlık balıklardan yumurta alarak bunları kuluçkahane belli aşamalardan geçirip yavru balık üreten işletmelerdir. Diğeri; yavru balıkları alıp havuz veya kafeslerde yemleyerek yetiştiren balık yetiştirme tesisleridir. Bu iki tür işlemi birlikte entegre olarak yapan işletmeler de mevcuttur. Kuluçkahane üretim yapan işletmeler çalışmamızın kapsamını oluşturmaktadır. Balık yetiştirme tesisleri çalışmamızın kapsamı dışındadır.

Türkiye’de su ürünleri sektöründe kültür balıkçılığı faaliyetlerinin yeni yeni gelişmeye başlaması, balık üretimi yapan kuluçkahane sayısının az olması, bu az sayıdaki işletmenin de ürün maliyetlerini hesaplanması için gerekli olan verileri düzenli olarak tutmamaları, tutsalar dahi maliyete ilişkin verileri işletme dışından biriyle paylaşmaktan çekinmeleri çalışmamızın kısıtlarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızın uygulama kısmı örnek geliştirerek yapılmıştır.

Çalışmada; balık üretim işletmelerine yönelik olarak Tekdüzen Hesap Planı’nın ve vergi mevzuatının yetersiz olduğu, söz konusu işletmelerin ürün maliyetlerinin hesaplanmasına önem vermediği, ancak TMS 41’in balık üretim işletmeleri için önemli bir gelişme olduğu ve etkin bir maliyet muhasebe sistemi ile ürün maliyetlerinin doğru bir şekilde belirlenebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, balık üretim işletmelerinin yarı mamul – mamul ayrımı ve dönemsellik bağlamında özel hesap dönemi kullanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Balık Üretim İşletmeleri, TMS 41, Kuluçkahane, Maliyet.

**Title of the Thesis:** Calculation of Product Costs' and Accounting Under TAS 41 of Fish Breeding Enterprises

**Author:** Ahmet GÖKGÖZ

**Supervisor:** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Date:** 30.01.2012      **Nu. of pages:** xiv (pre text) + 221 (main body) + 15 (appendices)

**Department:** Business Administration

**Subfield:** Accounting and Finance

Agricultural sector has always maintained its importance based on the facts of providing food to human bodies, inputs to other sectors, creation of value added and employment. Agricultural production is subdivided in itself into vegetative production, animal production, mariculture and forestry products industry.

Mariculture gains importance within agricultural production in Turkey surrounded on three sides by the sea and possessing many watercourses and lakes. Fish is the first item to remember when mariculture is considered. Major part of mariculture is obtained by fishing in Turkey. However culture fishing activities and the number of fish breeding enterprises are in continuous rise during the recent years.

Main purpose of this study is the calculation of product costs and cost accounting within TAS 41 framework of fish breeding enterprises. We have therefore touched on the integration of the fish, a living creature, in assets within the frame of TMS 41[Turkish Accounting Standard 41] and Turkish Tax Legislation, its evaluation, depreciation, profit and loss account, government incentives and matters to be disclosed and presented to public. We have than explained cost accounting systematic providing product cost calculation in fish breeding enterprises and shown the product cost calculation process and accounting records on a presumptive example.

Fish breeding enterprises are basically divided into two. The first type is breeding fish fry after having eggs from brood fish and treating them in several phases in hatchery. The other type is receiving fish fry and breeding them in pools or cages. There are also enterprises who integrate these two types of breeding activity. Enterprises which breed in hatcheries create the scope of our study. Other fish breeding enterprises are outside of the study scope.

The new and recent development of culture fishing activities in aquaculture sector, the small number of hatcheries, irregular recording habit of these small number of enterprises and their abstinence to share required date with someone out of the corporate body even if records are kept on a regular basis are constraints of the study. In this regard, the study's application part has been done by development of an example.

It is concluded through the study that Uniform Chart of Accounts and the Turkish Tax Legislation are insufficient for fish breeding enterprises to calculate the production costs which is disregarded by them and TAS 41 is considered to be an important development for businesses to detect the production costs correctly whereby the efficient cost accounting system. Furthermore it is agreed on the requirement for the separation of semi finished and finished products also a private accounting period in the context of periodicity.

**Keywords:** Fish Breeding Enterprises, TMS 41[Turkish Accounting Standard 41], Hatchery, Cost.

## GİRİŞ

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyaçlarını karşılaması, sanayi, hizmet, sağlık gibi diğer sektörlerle girdi sağlaması, istihdam ve ekonomik değer yaratması gibi nedenlerle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Gün geçtikçe artan dünya nüfusu ve buna bağlı olarak artan tüketici ihtiyaçları ile tarım sektöründe yeni üretim alanları ortaya çıkmaya başlamıştır. Bunun yanında teknolojik gelişmelerin tarım sektöründe de etkisini göstermeye başlamasıyla birlikte tarımsal üretimde geleneksel yapıdan çıkılmaya başlanarak yüksek verime sahip modern üretim yapıları oluşmaya başladığı gözlenmektedir.

Günümüzde tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler büyük sermayelere sahip şirketlerin ilgilerini çekmiştir. Son zamanlarda ülke ekonomisinde meydana gelen iyileşmeler, tarım sektörüne verilen teşvikler gibi nedenlerle sermaye şirketlerinin de bu alana yatırım yapmaya başladıkları görülmektedir.

Tarım sektöründe meydana gelen olumlu gelişmeler, tarımsal faaliyet muhasebesi konusunda kendisini gösterememiştir. Bunun başlıca nedeni, uzun zamandır ülkemizde tarımsal faaliyetlerin köylerde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmeleri tarafından yürütülüyor olması ve küçük yapıdaki bu işletmelerin tarımsal faaliyet muhasebesine sadece vergi boyutu ile bakmasıdır. 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 sektörünün insanlar açısından hayati bir öneme sahip olması ve ayrıca diğer sektörlerin de lokomotifi konumunda olmasına rağmen, tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmemesi nedeniyle, uzun yıllar muhasebe araştırmacıları tarafından gerekli ilgiyi görmemiştir.

Son yıllarda tarım sektöründe sermaye yoğun şirketlerin sayısının artması ile birlikte muhasebe uygulamalarına önem verilmeye başlanmıştır. Çünkü profesyonel olarak yönetilen söz konusu şirketlerin yönetsel kararlarında muhasebeden alınan veriler önem taşımaktadır. Bu bağlamda, artık muhasebe sadece kâr/zararın hesap edilmesi etkinliği olarak görülmemekte, muhasebenin maliyet ve yönetim yönü üzerinde durulmaktadır.

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerin akabinde muhasebenin artan oranlı önemi ve küreselleşmenin etkisi ile birlikte çok uluslu tarım işletmelerinin sayısındaki artış, tarımsal faaliyetleri konu alan ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine yön vermek ve muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı işletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla 01.01.2005 tarihinde "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır. Söz konusu tebliğin 31. Kısmı borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe düzenlemelerine yer vermektedir. SPK 31'in yürürlüğe girmesinden sonra TMSK tarafından 24.02.2006 tarihinde 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayınlanmıştır. Daha sonra 01.11.2010 tarihinde KOBİ'lere muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından KOBİ TFRS yayınlanmıştır. KOBİ TFRS'nin 34. Bölümü'nde tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir.

Tarımsal üretim kendi içerisinde; bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Ülkemizin üç tarafının denizlerle çevrili olması, büyük yapay ve doğal göl alanlarını barındırması ve bunun yanında çok fazla akarsuya sahip olması tarımsal üretim içerisinde su ürünleri üretimini önemli hale getirmektedir.

Su ürünleri üretimi denilince ilk akla gelen balıktır. Ülkemizde balığın büyük bir çoğunluğu avcılık faaliyetleri sonucu elde edilmektedir. Balık üretim kuluçkahanelerinde veya balık yetiştirme tesislerinde yapılan balık üretimi çok fazla gelişme gösterememiştir. Ancak son zamanlarda tarım sektöründe yaşanan olumlu gelişmeler, kültür balıkçılığı olarak adlandırılan balık üretiminde de etkisini göstermeye başlamıştır. Zira son 7-8 yılda kültür balıkçılığı faaliyetlerinden elde edilen balık üretimi yüzde yüz oranında artış göstermiştir. Dolayısıyla balık üretim işletmelerinin sayıları da gün geçtikçe artmaktadır.

## **Çalışmanın 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, balık üretme işletmelerinde ürün 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.

## **Çalışmanın Amacı**

Çalışmamızın amacı kuluçkahanelerde üretim yapan balık üretme işletmelerinde, yapılan düzenlemeler kapsamında, ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmasıdır. Tarımsal faaliyetler konusunda yapılan düzenlemelerin hükümleri birbirleriyle uyumlu olduğu için çalışmamız, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde şekillenmiş olup KOBİ TFRS'nin tarımsal faaliyetlerle ilgili hükümleri konusunda bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

## **Çalışmanın Kapsamı**

Balık üretme işletmeleri temelde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi; anaç balıklardan yumurta alıp bu yumurtaları kuluçkahane belli aşamalardan geçirerek yavru balık üretimi yapan işletmelerdir. İkinci tür işletme ise; yavru balıkların kafes veya havuzlarda yemlenerek yetiştirildiği balık yetiştirme tesisleridir. Bu iki tür işletmenin işini entegre olarak yapan işletmeler de mevcuttur. Çalışmanın kapsamına, kuluçkahane yavru balık üretimi yapan işletmeler dâhil edilmiş olup kafes veya havuzlarda yetiştiricilik yapan işletmeler kapsam dışı bırakılmıştır.

## **Çalışmanın Kısıtı**

Türkiye'de su ürünleri sektöründe kültür balıkçılığı faaliyetlerinin yeni yeni gelişmeye başlaması, balık üretimi yapan kuluçkahane sayısının az olması, bu az sayıda işletmenin

ürün maliyetlerinin hesaplanması için gerekli olan verileri düzenli olarak tutmamaları, tutsalar dahi maliyete ilişkin verileri işletme dışından biriyle paylaşmaktan çekinmeleri çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Söz konusu kısıtlar bağlamında ürün maliyetinin hesaplanmasına ilişkin uygulama, örnek geliştirerek yapılmıştır.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmanın yöntemi; balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanma sistematığı teorik olarak açıklandıktan sonra, bir balık üretme işletmesinin ikincil verilerinden yararlanarak oluşturulan varsayıma dayalı örnek üzerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 41 çerçevesinde muhasebe kayıtlarının yapılması şeklindedir.

### **Çalışmanın İçeriği**

Çalışmamızın amacına, önemine, kapsamına, kısıtlarına ve yöntemine değindikten sonra içeriği hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır. Çalışmamız dört bölümden oluşmakta olup bölümlerin içeriği şunlardan oluşmaktadır:

Birinci bölümde; ilk önce tarımsal faaliyetin tanımı, kapsamı, özellikleri, sınıflandırılması ve ülke ekonomisine katkısı konularına yer verilecektir. Daha sonra tarımsal faaliyetleri gerçekleştiren tarım işletmesi açıklanarak tarım işletmeleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaya tabi tutulacaktır. Son olarak çalışmanın amacı bağlamında tarımsal üretimin bir kolu olan su ürünleri üretimi hakkında bilgiler verilerek kültür balıkçılığı faaliyetlerini sürdüren balık üretme işletmelerinin kuruluş prosedürleri ve balık üretme işletmelerinin üretim yapısı açıklanacaktır.

İkinci bölümde; tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, önemi, yararları ve özellikleri hakkında bilgiler verildikten sonra tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulamasında karşılaşılan sorunlara değinilecektir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi; ABD’de gelişimi, AB ülkelerinde gelişimi ve Türkiye’de gelişimi başlıkları altında değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Daha sonra tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemelerin birbirleriyle uyumlu olduğu gerekçesi ile sadece TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hakkında incelemelere yer verilecektir. Bu bağlamda TMS 41 çerçevesinde canlı varlık ve tarımsal ürünlerin aktife alınması, değerlemesi, amortismanı, kâr/zarar hesabı, tarımsal

faaliyetlerle ilgili devlet teşvikleri ile tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken konulara değinilecektir. Ayrıca, KOBİ TFRS'nin tarımsal faaliyetlerle ilgili hükümleri üzerinde bir değerlendirmeye yer verilecektir. Son olarak tarımsal faaliyetler Türk Vergi Mevzuatı açısından incelenerek Türk Vergi Mevzuatı ile TMS hükümlerinin karşılaştırılması yapılacaktır.

Üçüncü bölümde; ilk önce balık üretme işletmelerinde muhasebenin önemi, belge ve defter düzeni, değerlendirme bağlamında gerçeğe uygun değerin tespiti ve amortisman konuları üzerinde durulacaktır. Daha sonra balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesi için gerekli olan maliyet muhasebesinin sistematığı açıklanacaktır. Bu bağlamda maliyet, gider, harcama ve zarar kavramları irdelenerek gider ve maliyet türleri hakkında bilgiler verilecektir. Daha sonra balık üretme işletmelerinde gider yeri belirleme ile ilgili konular açıklanarak birim maliyetin hesaplanabilmesi için yapılması gereken gider dağıtım süreci ile süreçte kullanılacak teknik ve yöntemlere değinilecektir. Son olarak balık üretme işletmelerinde TMS 41 çerçevesinde ve maliyet muhasebesi sistemine uygun olarak kullanılacak hesaplara yer verilecektir.

Dördüncü bölümde; çalışmanın ilk üç bölümünde değinilecek olan konuların daha iyi anlaşılabilmesi ve çalışmanın balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi amacına dönük olarak bir örnek uygulamaya yer verilecektir.

# **BÖLÜM I: TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE BALIK ÜRETİM FAALİYETLERİ**

Balık üretimi tarımsal bir faaliyettir. Balık üreten işletmeler de tarım işletmesidir. Bu bağlamda, çalışmanın amacına teorik bir altyapı oluşturması açısından, öncelikle tarımsal faaliyetin ne olduğu, hangi işletmelerin tarım işletmesi kabul edildiği ve tarımsal bir faaliyet olarak nitelendirilen balık üretim faaliyetlerinin açıklanmasında yarar vardır. Dolayısıyla, bu bölüm; tarımsal faaliyet, tarım işletmeciliği ile su ürünleri üretimi, kültür balıkçılığı faaliyetleri ve balık üretme işletmeleri başlıkları altında üç kısma ayrılarak açıklanacaktır.

## **1.1. Tarımsal Faaliyet**

Bu kısımda tarımsal faaliyetin tanımı ve kapsamı, tarımsal faaliyetlerin özelliklerine değinilip tarımsal faaliyetler bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi başlıkları altında sınıflandırılarak açıklanacaktır. Daha sonra tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine katkıları hakkında bilgi verilecektir.

### **1.1.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı**

Günümüzde tarım denilince akla ilk gelen tarlada yapılan bitkisel üretimdir. Aslında ilim dilinde tarımın anlamı daha geniştir. Tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzeçilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, kara ve deniz avcılığı ile ormancılık tarımın bölümlerini oluşturmaktadır (Maendle, 1971:11). Bir başka açıdan tarım; bitkisel ve hayvansal maddeler üretimi için toprağın işlenip terbiye edilmesi ve hayvan yetiştirilmesi olarak tanımlanmıştır (Karlıoğlu, 1968:1).

Ormancılık ve balıkçılığın, tarımsal faaliyet sayılıp sayılmayacağı konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. Ormancılığın bir tarımsal faaliyet sayılabilmesi için, ziraat işletmesindeki daimi işçilerin boş zamanlarını kıymetlendirecek bir çalışma yeri teşkil etmesi ve öneminin de, işletmenin diğer istihsal kollarından fazla bulunmaması gerekir. Şayet bu ölçüleri aşıyorsa, ormancılık, ziraattan ayrı bir faaliyet sayılmaktadır (Açıl ve Demirci, 1984:2). Balıkçılıkta da benzer bir durum söz konusudur. Eğer balıkçılık, tarım işletmesine bağlı göllerde yapılıyorsa zirai faaliyet sayılmakta, nehir ve denizlerde yapılıyorsa, ziraattan ayrı bir üretim kolu olarak değerlendirilmektedir.



Tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu birlikte kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen bu ürünlerin çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir (Rehber ve Çetin, 1998:5). Başka bir deyişle tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel, hayvansal ham maddeleri istihsal etmek ve bizzat istihsal edilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirmektir (Açıl ve Demirci, 1984:2). Bir çalışmada tarımsal faaliyet üç bölümde şu şekilde açıklanmıştır (Özkan, 2001:5);

1. Bitki Yetiştiriciliğı veya Bitkisel Üretim Faaliyetleri: Bu sahada bitkisel tohum kullanılarak organik olmayan maddelerden organik madde elde edilmektedir.
2. Hayvan Yetiştiriciliğı ve Hayvansal Ürünler Üretim Faaliyeti: Bu sahada hayvansal tohum kullanılarak ve bitkisel üretimden yararlanılarak hayvanlar ve hayvansal ürünler elde edilmektedir.
3. Tarımsal Teknoloji Faaliyeti: Bu sahada işletmede üretilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin tüketilebilir duruma getirilmesi ve daha değerli ürünlere dönüştürülmesi için gerekli faaliyetler yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır:

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

GVK'da yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere zirai mahsullerin işlenerek yarı mamul veya yeni bir mamul haline dönüştürülmesi zirai faaliyet olarak görülmemektedir.

Bunun sonucunda, toprak ve tohum kullanılarak pamuk üretilmesi tarımsal faaliyet olarak kabul edilirken; pamuğun işlenerek iplik, kumaş vs haline getirilmesi GVK'ya göre tarımsal faaliyet kabul edilmeyecek diyebiliriz. Bunun yanında GVK'da tarımsal faaliyetler geniş anlamda ele alınmış; deniz ve nehir ayrımı yapılmaksızın tüm balıkçılık faaliyetleri ile bir tarım işletmesine bağlı olma şartı aramaksızın ormancılık faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41'in beşinci maddesinde tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır; "Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir." TMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiş ve buna örnek olarak da üzümden şarap elde etme faaliyetini göstermiştir (TMS 41:md.3).

### **1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri**

Tarımsal faaliyetler birçok yönden diğer faaliyetlere göre farklı özellikler göstermektedir. Biyolojik faktörlerin neden olduğu doğal üretim döngüsü, fiziksel değişim ya da tarımsal piyasalardaki dalgalanmaların yol açtığı fiyatlardaki tutarsızlıklar ile iklimlerin ve hastalıkların tarımsal faaliyetler üzerindeki etkileri, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliklerdir (Cramer ve Jensen, 1982:2). Tarımsal faaliyetlerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Açıl ve Demirci, 1984:5-15);

1. Zirai faaliyet sonucu elde edilen maddeler hammaddelerdir ve organik karakterdedirler. Fakat endüstri ve madencilikte genellikle ürünler anorganik niteliktedir.
2. Tarımsal faaliyet sadece uğraşı, bir meslekten ibaret olmayıp aynı zamanda bir aile işidir ve değişen piyasa şartlarına derhal uydurulmasına imkan olmayan bir hayat tarzıdır.
3. Tarımsal üretimin türünü seçmede insanlar serbest değildirler ve bu iklim ve toprak şartlarına bağlıdır.

4. Aynı tarımsal bir ürün, çeşitli iklim ve topraklarda, farklı nitelik ve nicelikte üretilebilmektedir.
5. Aynı toprakta devamlı olarak aynı ürün yetiştirmek verimlilik açısından uygun değildir.
6. Tarım işletmelerinde genellikle çeşitli mahsul yetiştirilir. Bunun nedeni, tabiat ve piyasa şartlarına bağlıdır.
7. Zirai üretim, mevsim değişimleri yüzünden kesiktir. Yani ziraatta çeşitli işler, mevsimlere göre bir sıraya konulmak mecburiyetindedir ve bu yüzden de, ziraatta ileri bir iş bölümü yoktur.
8. Ziraatta iş gücü ihtiyacı mevsimlere göre farklılık gösterir. Kışın azalan işler, ilkbahar ve yazın artar ve bilhassa hasat zamanlarında azami seviyesini bulur.
9. Üretim faaliyetlerinde bulunabilmek için, çeşitli madde ve malzemeyi temin etme zorunluluğu vardır.
10. Tarımsal üretimin her safhasında makine kullanma, sanayideki kadar elverişli ve yaygın değildir.
11. Zirai faaliyetin önemli özelliklerinden birisi de, çeşitli tarımsal üretimin elde edilebilmesi için, belirli zamanların geçmesine ihtiyaç bulunmasıdır ve bu sürelerde genellikle uzundur.
12. Genellikle zirai faaliyette amaç, sadece kar değil, aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını karşılamasıdır.
13. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, toplam aktif sermaye içerisinde, sabit sermayenin almış olduğu pay, döner sermayeden daha yüksektir.
14. Geleceğe ait bilgilerin yetersiz oluşu, gelecekteki verim, fiyat ve üretim sonuçlarının tam anlamıyla tahmin edilemeyişi sebebiyle tarımsal faaliyet daimi olarak risk ve belirsizliğe maruz kalmaktadır.
15. Ziraatta ücret ödenmesinde, sanayi sektörüne göre farklı bir özellik söz konusudur. Sanayide işçiye ücretler, sadece nakdi olarak ödendiği halde, ziraatta nakdi, aynı ve karışık ücret usulüne göre ödenebilmektedir.

16. Genellikle küçük ve orta ziraat işletmeleri çoğunluğu oluşturmakta olup, bunlarda, gerektiğinde işverenlerle işçinin yan yana çalışarak, aynı hayat seviyesini yaşamakta olmaları ve ayrıca ziraatta işçi birlik ve sendikalarının azlığı veya geri kalmış ülkelerde hiç bulunmaması, patron ve işçi arasındaki kavgaları önlemektedir.

### **1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması**

Ülkemizde tarımsal faaliyetler birçok alanda yapılmaktadır. Genel olarak tarımsal faaliyetler dört grupta toplanabilir. Bunlar (Şahin, 1997:220):

1. Bitkisel Üretim,
2. Hayvansal Üretim,
3. Orman Ürünleri Üretimi,
4. Su Ürünleri Üretimi.

Bu kısımda, tarımsal faaliyetleri oluşturan bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi faaliyetleri açıklanarak, ülke ekonomisi içindeki yerine değinilecektir.

#### **1.1.3.1. Bitkisel Üretim**

Bitkisel üretim, günümüzde tarım sektörü üretimi içerisinde yaklaşık %65'lik payı ile önemini korumaktadır. Ancak, büyük ölçüde iklim ve doğa şartlarına bağlı olduğundan, üretim potansiyelinden yeterli düzeyde yararlanılmadığı ve verimin düşük kaldığı görülmektedir (DPT, 2000:135). Tarımsal üretimin içerisinde çok önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim, tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

##### **i. Tarla Ürünleri Üretimi**

Tarla ürünleri hububat (tahıllar), baklagiller, sanayi bitkileri, yağlı tohumlar ve yumru bitkiler şeklinde gruplandırılmaktadır. Ülkemizde, son beş yılda, yaygın olarak üretilen tarla ürünleri, üretim miktarı cinsinden Tablo 1'de verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı gibi ülkemizde üretilen tarla ürünleri arasında en yüksek miktarla ilk sırayı tahıl üretimi almaktadır. İkinci sırayı sanayi bitkileri izlerken, yumrulu bitkiler üçüncü sırayı

almıştır. Yağlı tohum ve baklagil üretiminin ise toplam üretim içindeki payı oldukça düşüktür.

**Tablo 1: Tarla Ürünleri Üretimi (Bin Ton)**

Ürün	2005	2006	2007	2008	2009
<b><u>Hububat</u></b>					
Buğday	21.500	20.010	17.234	17.782	20.600
Arpa	9.500	9.551	7.306	5.923	7.300
<b><u>Baklagiller</u></b>					
Nohut	600	552	505	518	563
Kuru Fasulye	210	196	154	155	181
<b><u>Sanayi Bitkileri</u></b>					
Şeker Pancarı	15.181	14.452	12.415	15.488	17.275
Pamuk	2.240	2.550	2.275	1.820	1.725
Tütün	135	118	75	93	85
<b><u>Yağlı Tohumlar</u></b>					
Ayçiçeği	975	1.118	854	992	1.057
Yerfıstığı	85	78	86	85	90
<b><u>Yumru Bitkiler</u></b>					
Patates	4.090	4.397	4.227	4.197	4.398
Soğan (Kuru)	2.070	1.765	1.859	2.007	1.850

**Kaynak:** www.ekutup.dpt.gov.tr, (ET: 07.10.2010).

## ii. Bahçe Ürünleri Üretimi

Bitkisel üretimin önemli diğer alt dalı bahçe ürünleri üretimidir. Kendi aralarında yumuşak çekirdekli, sert çekirdekli, sert kabuklu, üzüm, meyve, turunçgiller ile Akdeniz, Tropik ve Subtropik meyveler olarak alt dallara ayrılmakta olan bahçe ürünleri, bitkisel üretim içerisinde önemli bir yer tutmaktadırlar.

**Tablo 2: Meyve Bahçesi Türleri**

Yumuşak Çekirdekli	Sert Çekirdekli	Sert Kabuklu	Üzüm Meyveler	Turunçgiller	Akdeniz, Tropik ve Subtropik Meyveler
Alıç	Adi erik	Antep fıstığı	Ahududu	Altıntop	Avokado
Armut	Çakal eriği	Badem	Asma	Limon	Hurma
Ayva	Kara yemiş	Ceviz	Beyaz dut	Mandalina	İncir
Elma	Kızılıçık	Fındık	Çilek	Portakal	Keçiboynuzu
Hurma	Kiraz	Fıstık çamı	Çitlembik	Turunç	Muz
Kocayemiş	Kiraz eriği	Kestane	Kara dut		Nar
Muşmula	Şeftali	Melengiç	Üzüm		Zeytin
Yeni dünya	Vişne				
	Zerdali				

**Kaynak:** Ecevit (1986: 4).

Ülkemizde, 2005-2009 yılları arasında, yaygın olarak üretilen bahçe ürünleri, üretim miktarı cinsinden Tablo 3’de verilmiştir.

**Tablo 3: Bahçe Ürünleri Üretimi (Bin Ton)**

Ürün	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Meyvesi Yenen Sebzeler</b>					
Karpuz-Kavun	5.795	5.570	5.458	5.752	5.489
Domates	10.050	9.854	9.945	10.985	10.746
<b>Meyveler</b>					
Üzüm ve İncir	4.135	4.290	3.823	4.124	4.509
Turunçgiller	2.913	3.220	3.064	3.027	3.514
Fındık	530	661	530	801	500
Elma	2.570	2.002	2.458	2.504	2.782
Zeytin	1.200	1.767	1.076	1.464	1.291
Çay	1.192	1.121	1.145	1.100	1.103

**Kaynak:** www.ekutup.dpt.gov.tr, (ET: 07.10.2010).

### 1.1.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim; ortaya koyduğu ürünleri ve güçleri ile insanlara fayda sağlayan evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolunun genel adıdır. Süt, kırmızı ve beyaz et, deri, yapağı, tiftik, kıl, yumurta, bal, balmumu, ipek kozası vb ürünler hayvansal üretim içinde değerlendirilmektedir.

Hayvancılık sektörü; hayvansal ürünler ihtiyacını karşılamanın yanı sıra devamlı istihdam yaratması, tarıma dayalı et, süt, yem, yünlü tekstil ve deri sanayilerine hammadde sağlaması yönünden önem arz etmektedir (DPT, 2000:136-137). Nüfus artışı, kentleşme, sanayileşme ve gelir seviyesindeki yükselme, hayvansal ürünlere olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Bu bakımdan ülke nüfusunun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılığın geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır (Özkan, 2001:12).

Hayvansal üretim, ülkemiz tarımsal üretimi içerisinde bitkisel üretimden sonra en büyük paya sahiptir. Ülkemizde hayvan sayısı, hayvancılık sektörü gelişmiş pek çok ülkeden fazla olmasına rağmen birim hayvan başına elde edilen verim daha düşüktür (DPT, 2000:137). Toplam tarım ürünleri içerisinde ikinci sırada yer alan hayvancılığın yıllar itibariyle gelişim seyri Tablo 4’de verilmiştir.

**Tablo 4: Yıllar İtibariyle Cinslerine Göre Hayvan Sayısı (Bin Adet)<sup>1</sup>**

Türler	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Küçükbaş</b>	<b>32.203</b>	<b>31.811</b>	<b>31.822</b>	<b>32.260</b>	<b>31.748</b>	<b>29.568</b>	<b>26.878</b>
Koyun	25.431	25.201	25.304	25.617	25.462	23.975	21.750
Keçi	6.772	6.610	6.518	6.643	6.286	5.593	5.128
<b>Büyükbaş</b>	<b>9.901</b>	<b>10.173</b>	<b>10.631</b>	<b>10.972</b>	<b>11.122</b>	<b>10.946</b>	<b>10.811</b>
Sığır	9.788	10.069	10.526	10.871	11.037	10.860	10.724
Manda	113	104	105	101	85	86	87
<b>Kanatlı</b>	<b>283.675</b>	<b>302.799</b>	<b>322.916</b>	<b>349.402</b>	<b>273.550</b>	<b>249.043</b>	<b>234.082</b>
Tavuk	277.553	296.876	317.497	344.820	269.369	244.280	229.969
Hindi	3.944	3.902	3.697	3.227	2.676	3.230	2.755
Kaz	1.337	1.251	1.066	830	1.023	1.063	945
Ördek	811	770	656	525	482	945	413
<b>Diğer</b>	<b>725</b>	<b>669</b>	<b>664</b>	<b>610</b>	<b>556</b>	<b>519</b>	<b>456</b>
At	227	212	208	204	189	180	167
Eşek	398	368	341	329	296	274	234
Katır	92	84	82	75	68	62	52
Deve	1	1	1	1	1	1	1
Domuz	7	4	2	1	2	2	2

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>, (ET: 16.10.2010).

Yapılan bir çalışmaya göre, dünyada hayvan sayısı en fazla olan ülkeler arasında Hindistan, Çin, ABD, Rusya, Brezilya, Arjantin, Pakistan, Avustralya, Türkiye, Fransa ve İngiltere bulunmaktadır. Buna karşın hayvancılığın en teknik ve verimli yapıldığı ülkeler arasında ise, İngiltere, Hollanda, Danimarka, Batı Almanya, ABD, Fransa, İsviçre, Yeni Zelanda, Avustralya ve İsrail olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında çalışmada, Türkiye'nin hayvan sayısı bakımından dünyada ilk 8-10 ülke arasında bulunduğu, fakat hayvan başına verimin dünyanın genel ortalamasında kaldığı ifade edilmiştir (Yalçın, 1981:2-3).

Tarımsal üretim içerisinde bitkisel üretimden sonra ikinci sırada yer alan hayvansal üretim kendi içinde; et ve et ürünleri üretimi, süt ve süt ürünleri üretimi ile diğer ürünlerin üretimi olarak üç başlık halinde incelenebilir. Ancak bu bölümleri inceleme çalışmanın amacına bir katkı sağlamayacağı için ayrıntıya girilmeyecektir.

### 1.1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Sağlıklı yaşamın kaynağı ve dünyanın akciğeri olarak nitelenen ormanlar, başta kağıt olmak üzere, selüloz, inşaat, mobilya vb bir çok sektöre hammadde ve yardımcı madde

<sup>1</sup> Rakamlarda yuvarlamalar yapılmıştır.

sunarak ekonomiye büyük bir katkı sağlamaktadır. Ayrıca ormanlık alanlara duyulan ilgi turizm faaliyetlerini geliştirmiş ve bu da ülke ekonomisine önemli döviz girdisi sağlamıştır. Ekonomiye sağladığı katkının yanında, erozyon, heyelan ve çığ gibi doğal afetlerin önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Ülkenin sosyoekonomik kalkınmasına önemli katkılar sağlayan ormanlar, tarihi gelişim sürecinde plansız ve aşırı kullanımlar sonucu, yapı, servet ve genetik yönlerden tahrip olmuş, erozyona uğramışlardır (DPT, 2000:139). VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında belirtildiğine göre, 1999 yılı sonu itibariyle planlı dönemde, kaynağı geliştirmek ve daha iyi değerlendirmek amacıyla, 120 bin hektarı yeşil kuşak olmak üzere toplam 1.739 bin hektar ağaçlandırma, 388 bin hektar toprak muhafaza, 546 bin hektar enerji ormanı tesisi ve 92 bin hektar mera ıslahı çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu gelişmelere karşın, aynı dönemde toplam 451 bin hektarlık orman alanı yangınlarla tahrip olmuş, 444 bin hektarlık alan da çeşitli yasa uygulamalarıyla orman rejimi dışına çıkarılmıştır. Kadastro işlerinin tamamlanmaması, uzmanlaşmış teknik personel ve işçi açığı olması, kapsamlı yetiştirme muhiti envanterinin olmaması, işletme amaçlarındaki belirsizlik, ergonomik faaliyetlere gereken ağırlığın verilmemesi, gençleştirme çalışmalarında planların gerisinde kalınması, korunan alanların azlığı ve finansman yetersizliği nedeniyle yıllık ağaçlandırmaların düşüklüğü sektörün temel sorunlarını oluşturduğu belirtilmiştir (DPT, 2000:139-140).

2003 yılı verilerine göre 46.731 bin hektar olan toplam tarım ve orman alanlarının yaklaşık %44'ü (20.703) orman alanıdır. Bu oran 2009'a geldiğimizde yaklaşık olarak %46,5'e (21.189) çıkmıştır. Yıllar itibariyle tarım ve orman alanları Tablo 5'te verilmiştir.

**Tablo 5: Tarım ve Orman Alanları (Bin Hektar)**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Tarım Alanı</b>	26.028	26.593	26.606	25.876	24.888	24.505	24.318
<b>Orman Alanı</b>	20.703	21.189	21.189	21.189	21.189	21.189	21.189
<b>Toplam Alan</b>	46.731	47.782	47.795	47.065	46.077	45.694	45.507

**Kaynak:** www.tuik.gov.tr, (ET: 16.10.2010).

#### 1.1.3.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretimi denilince ilk akla gelen balıktır. Ülkemizdeki su ürünleri; deniz ürünleri, kültür balıkçılığı ürünleri ve tatlı su ürünleri olmak üzere sınıflandırılmaktadır.



TÜİK verilerine göre ülkemizde; 2003 yılında deniz ürünleri üretiminin toplam miktarı 466.074 Ton (Balık + Diğer), 2009 yılına gelindiğinde bu miktar 425.275 Ton'a gerilemiştir. Yine benzer şekilde tatlı su ürünlerinde de 2003-2009 yılları arasında bir azalma gözlenmektedir. Buna karşın kültür balıkçılığı ürünlerinde 2003 yılında üretim 79.948 Ton iken, 2009 yılına gelindiğinde 158.729 Ton'a yükselmiştir. Kültür balıkçılığı üretiminde son yedi yılda yaklaşık olarak %100'lük bir artış gözlenmektedir. Söz konusu su ürünlerinin yıllar itibariyle izlediği gelişim seyri aşağıda verilmiştir.

**Tablo 6: Yıllar İtibariyle Su Ürünleri Üretimi (Ton)**

Yıllar	Deniz Ürünleri		Kültür Balıkçılığı Ürünleri	Tatlı Su Ürünleri
	Balık	Diğer		
2003	416.126	49.948	79.943	44.698
2004	456.752	48.145	94.010	45.585
2005	334.248	46.133	118.277	46.115
2006	409.945	79.021	128.943	44.082
2007	518.201	70.928	139.873	43.321
2008	395.660	57.453	152.186	41.011
2009	380.865	44.410	158.729	39.187

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>, (ET: 16.10.2010).

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda ülkemizin; su ürünleri konusunda büyük bir potansiyele sahip olmasına karşın su ürünlerinin ekonomiye katkısının düşük olduğu belirtilmiştir. Bunun nedeni ise şöyle açıklanmıştır; denizlerimizde, kıyı balıkçılığına dayanan avcılıkla yapılan üretim; kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmaması sonucunda düşmüştür. Ayrıca gerekli alt yapı tamamlanmadığından açık deniz balıkçılığına başlanamamıştır. Bunun yanında ülkemiz iç su alanlarının yaklaşık yüzde 17'sine sahip olacak GAP bölgesindeki su kaynaklarının değerlendirilmesi amacıyla gerekli sektörel altyapının tamamlanması çalışmalarına devam edildiği belirtilmektedir.

#### **1.1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı**

Tarımın ülke ekonomisine olan katkısının ölçülmesi ile ilgili yapılan çalışmaların çoğunda tarımın gelişmesi ile ekonomik kalkınma arasında doğrudan bir ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine katkısı genel olarak literatürde altı başlık altında incelenmektedir. Bunlar; nüfus ve işgücüne katkısı, beslenmeye katkısı, milli gelire katkısı, sanayi sektörüne katkısı, dış ticarete katkısı ve vergi katkısı şeklindedir.

#### 1.1.4.1. Nüfus ve İşgücüne Katkısı

Ülkelerin ekonomik ve sosyal yaşamlarında nüfusun önemi büyüktür. Bir ülkenin nüfusu hakkında fikir beyan edebilmek için, ülkenin nüfus yoğunluğu, nüfus hareketleri, nüfusun cinsiyet-yaş-mesleklere göre dağılımı, nüfusun ekonomik ve sosyal nitelikleri hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

Dünyanın nüfusu günden güne hızlıca artmaktadır. Başka ülkelerin nüfus artış oranları ile karşılaştırıldığında, Türkiye'nin nüfus artış hızının oldukça yüksek olduğu ortaya çıkar. Son sayıma göre 2000-2009 döneminde yıllık nüfus artış oranı %1.41 olarak gerçekleşmiştir. Bir ülkede nüfus artış hızının yüksek ya da düşük olması, o ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyi ve üretim potansiyeli ile yakından ilişkilidir. Nüfus artışının etkisi Amerika Birleşik Devletleri ile Çin Halk Cumhuriyeti'nde aynı değildir. Türkiye gibi kalkınmakta olan ülkelerde hızlı nüfus artışı istenen bir durum değilken, işsizliğe neden olmaması koşuluyla, gelişmiş ülkelerde nüfus artışı yararlı olabilir (Çetin, 2010:17-18).

Tarım sektörü, ülke nüfusunun önemli bir kısmına istihdam sağlamaktadır. Tarım sektörü, diğer sektörlerle işgücü transferi sağlamasının yanında, nüfusun çoğunluğuna da istihdam etmesi bakımından önemli bir sosyal denge görevini de yerine getirmektedir (Özkan, 2001:25).

Tablo 7'de de görüldüğü gibi ülkemizde sanayi ve hizmet sektöründe istihdamın artmasına rağmen, tarım sektöründe azaldığı gözlenmektedir.

**Tablo 7: Aktif Nüfusun Sektörlere Göre Dağılımı (Bin)**

Sektörler	1988	1992	1996	2000	2004	2008	2010
Tarım	8.249	8.718	9.259	7.769	7.400	6.122	6.233
Sanayi	2.806	3.135	3.487	3.810	3.988	4.383	4.536
Hizmet	6.699	7.587	8.451	10.001	10.403	10.381	11.139

**Kaynak:** <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (ET: 01.10.2010) ve TÜİK verileri.

#### 1.1.4.2. Beslenmeye Katkısı

Yetersiz ve dengesiz beslenmenin toplum sağlığını olumsuz yönde etkilediği, sosyal ve ekonomik kalkınmayı yavaşlattığı dikkate alınır, tarımın, beslenme açısından önemi açıkça ortaya çıkar (Açıl ve Demirci, 1984:27). Nüfusun hızla artması, insanların ihtiyaçlarının çeşitlenmesi gıda sorununu da beraberinde getireceği açıktır. İnsan, yeme-

içme gibi temel ihtiyacını gidermeden yaşamını devam ettirmesi düşünülemez. Bu ihtiyaçları karşılayacak başlıca sektör de, tarımdır. Tarım sektörü, insanın hayatını devam ettirebilmesi için gerekli olan ürünleri sunmakta veya bu ürünlerin sanayi sektörü tarafından işlenerek daha kullanıma uygun şekillerde sunumunu sağlamaktadır.

Günümüzde beslenme konusu gittikçe önemini artırmakta ve hızla artan nüfusumuz nedeniyle çözüm güçleşmektedir. Aslında sorun yalnızca artan nüfusun beslenmesi değil, mevcut nüfusun çeşitlenen ve artan gıda tüketim alışkanlıklarına da karşılık verebilmektir. Önümüzdeki yıllarda tarımın bu açıdan daha çok önem kazanacağı açıktır (Çetin, 2010:30).

Sanayileşmiş ülkelerde tarıma önem verilmesinin nedeni; tarımın toplam hasıla içindeki payından çok, ülke nüfusunu beslemesi açısından sahip olduğu stratejik önemdir (Deran, 2005:27). Bu açıdan bakıldığında gelişmekte olan ülkelerin ortak dezavantajlarına sahip olan ülkemiz, her türlü gıda maddesini bol miktarda yetiştirme olanağına sahip, birkaç istisna dışında, kendi kendine yetebilen ender, şanslı ülkelerden biridir (Tuncer, 1990:2).

#### **1.1.4.3. Milli Gelire Katkısı**

Milli gelir (Gayri Safi Milli Hasıla), bir ülkede bir yıl içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları dikkate alınarak ifade edilen parasal tutarıdır. Ülkelerin ve sektörlerin gelişmişlik düzeylerini karşılaştırmak için kullanılan ölçütlerden birisi, satın alma gücü standardına göre hesaplanan kişi başına milli gelirdir.

Tarım sektörü; milli gelir sıralamasında istihdamda olduğu gibi yıllar itibariyle azalan bir seyir izlemiştir. 1923 yılında %43,1 olan milli gelir içerisindeki payı, 1968 yılında %33'e, 1995 yılında %14,5'e, 2005 yılında ise %11,4'e gerilemiştir. Ancak bu azalışlara bakarak tarımın önemini kaybettiği anlamı çıkarılmamalıdır. Nitekim yıllar itibariyle tarımın üretim değeri mutlak olarak devamlı artış göstermektedir. Sanayi ve inşaat sektörlerindeki milli gelir artışlarının, tarım kesimindeki artıştan daha hızlı oluşu bu nisbi azalışa neden olmaktadır (Açıl ve Demirci, 1984:31). Diğer sektörlerle göre tarım sektörünün gerilemesine rağmen, sanayi sektörünün içinde tarıma dayalı imalat sanayinin önemli bir yer tuttuğu dikkate alınır, tarımın halen ülke ekonomisindeki önemini koruduğu görülmektedir (Çetin, 2010:35).

**Tablo 8: Ülkemizin Milli Gelirinin Sektörel Dağılımı (Yüzde)**

Yıllar	Tarım	Sanayi	Hizmet	Toplam
1923	43,1	10,6	46,3	100,00
1948	44,3	12,8	42,8	100,00
1968	33	17,1	49,8	100,00
1978	23,1	21,7	55,2	100,00
1988	18,3	25,1	56,7	100,00
1993	14,5	26,5	59	100,00
1995	14,5	27,7	57,8	100,00
2000	13,1	27,8	59,1	100,00
2005	11,4	28,9	59,7	100,00

Kaynak: DİE (1995), Çetin (2010:34) ve TÜİK (2011).

#### 1.1.4.4. Sanayi Sektörüne Katkısı

Tarımsal faaliyetler sonucu üretilen ürünler direkt olarak beslenmede kullanılmasının yanında sanayi sektörünün hammadde ihtiyacının karşılanması için de kullanılır. Gelişmekte olan ülkelerin sanayileri gıda, tekstil gibi tarımsal girdilere dayanır. Bu bağlamda sanayi sektörünün, kendine hammadde arzı sunan tarım sektörüne bağımlı olduğu söylenebilir. Ülkelerin sanayileşme derecesine göre, tarımın toplam üretim girdileri içindeki payı farklılık göstermektedir. Gelişmekte olan ülkemizde tarım sektörünün toplam üretim girdileri içindeki payı, gelişmiş ülkelere göre fazladır (Dura, 1987:33).

Ülkemizde tarımın, tarım dışı sektörlere sağladığı üretim girdi miktarı büyük öneme sahiptir. Türkiye’de 1963 yılında toplam ara tüketim mallarının yaklaşık %48’ini tarım sektörü üretmiştir. Yapılan araştırmalara göre, bu oranın 1968’de %27, 1973’te %26, 1979’da %19 ve 1985’de %13 olduğunu göstermektedir. Günümüzde bu oranın daha da düşük olmasına rağmen, gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında çok yüksek olduğu görülür. Örneğin; ABD ve İngiltere’de tarımın sanayiye sağladığı ara mal girdi oranı %1’den azdır (Dura, 1987:33). Türkiye’de bu oranın yüksek olması sanayinin önemli ölçüde tarıma dayalı olduğunun göstergesidir (Deran, 2005:28).

#### 1.1.4.5. Dış Ticarete Katkısı

Türk ekonomisinde tarım ürünleri ve tarıma dayalı sanayi ürünleri ihracatı üretimi artırmaya ve büyümeye katkı sağlamaktadır. Ayrıca, ihracat yoluyla sağlanan döviz girdileri, yatırım malı ve sanayi için ara malların ithalinde kullanılacağından sanayileşmeye olumlu katkı yapacaktır. Bol ve ucuz olan tarım ürünlerini ve tarıma

dayalı sanayi ürünlerini daha ucuz maliyetle üretme imkanına sahip olan ülkemiz, bunları ihraç ederek, kıt ve pahalı girdilere dayanan malları ithal etmesi üretim kaynaklarının daha etkin biçimde kullanılmasını sağlayacaktır (Olalı ve Duymaz, 1987:173-175).

Bir ülkenin ihracatının sağlıklı bir gelişmeye sahip olup olmadığının göstergelerinden birisi ihracatın çeşitli ülkelere ve mallara dağılımıdır. Sadece belirli malların birkaç ülkeye satılması ihracatta dalgalanma ve belirsizliğe yol açacağından, ihracatın değişik ülkelere ve ürünlere yayılması bu sakıncaları ortadan kaldıracaktır (Şenyurt ve Emeksiz, 1995:212). Türkiye, tarım ürünleri ihracatında AB ülkeleri ve ABD başta olmak üzere birçok ülkeye fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, zeytinyağı, pamuk, bakliyat, yaş sebze ve meyve ihracatı yapmakta ve bu ürünlerin ihracatında dünyanın önde gelen ülkeleri arasında yer almaktadır (Demirkol, 2006:11).

**Tablo 9: Ülkemiz İhracatının Sektörel Dağılımı**

Yıllar	Tarım	Madencilik	Sanayi	Toplam
1994	12,7	1,5	85,7	100,00
1996	9,3	1,6	88,4	100,00
1998	8,7	1,3	89,2	100,00
2000	6,0	1,4	91,9	100,00
2002	4,9	1,1	93,5	100,00
2004	4,0	1,0	94,3	100,00

**Kaynak:** <http://ekutup.dpt.gov.tr>, (ET: 04.10.2010).

Ülkemizde tarım sektörünün ihracattaki payı yıllar itibariyle azalmaktadır. Fakat bu azalışa bakarak tarımın önemsiz olduğu sonucuna varılmamalıdır. Çünkü tarım sektörü, sanayi sektörünün ihtiyaç duyduğu hammadde ihtiyacının önemli bir kısmını karşılamaktadır. Başka bir anlatımla tarım sektörü sanayi sektörüne girdi arzı sağlamaktadır. Dolayısıyla, tarım sektörünün gelişmesi demek sanayi sektörünün gelişmesi demektir denilebilir.

#### **1.1.4.6. Vergi Katkısı**

Sanayi sektörü başta olmak üzere bütün sektörlerin ihtiyaç duyduğu sermayenin, tarım kesiminden alınan vergilerin devlet tarafından kullanılmasıyla giderilmesi mümkündür. Bir başka anlatımla, tarımdan tarım dışı sektörler kaynak transferi yapılarak sektörlerin sermaye ihtiyacı karşılanabilir. Bunun bir örneği daha önce Japonya'da gerçekleşmiştir. Japonya, tarım sektöründen sağladığı ağır arazi vergilerini sanayi programlarının

finansmanında kullanarak sanayi hamlesini başlatmıştır. Benzer bir uygulamanın örneği de Rusya'da görülmüştür. Rusya "Cebri Tahıl Teslimi" yoluyla sanayileşme programına kaynak oluşturmuştur (Olalı ve Duymaz, 1987:178, Dura, 1987:178).

Ülkemizde tarım sektörünün vergilendirilmesi yıllardır ihmal edilmiştir. İlk olarak 1960 yılında çıkartılan Gelir Vergisi Kanunu ile zirai kazançların gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesi esası kabul edilmişse de, daha sonra uygulamaya konulan muafiyet ve istisnalar nedeni ile bu vergilendirme usulünde başarı sağlanamamıştır (Tuncer, 1990:22).

## **1.2. Tarım İşletmeciliği**

Kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirerek, ekonomik mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluşlara "işletme" denir (Can ve diğerleri, 2001:8). Başka bir anlatımla işletme; insan gereksinimlerinin karşılanması için mal ve/veya hizmet üretiminin gerçekleştirildiği iktisadi birimdir (Zeytinoğlu ve diğ., 2008:12). Söz konusu iktisadi birimin sürekli veya süreksiz oluşu, kendisine ve başkasına mal ve hizmet üretmesi, sahibinin tek veya çok, özel veya kamu olması, liberal, sosyalist veya karma ekonomik düzende işlemesi, işletme sayılmasına bir engel teşkil etmez (Ertürk, 1999:12).

İşletmeleri yakından tanımak ve özellikleri hakkında bilgi sahibi olmak için işletmeler, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılarak incelenmektedir. Bu sınıflandırmalarda genellikle dört ana özellik üzerinde durulmaktadır (Rehber, 1993:7-8):

### **a) Üretilen Malın Talebi Açısından;**

1. Ara Malı Üreten İşletmeler: İşlenmek üzere hammadde veya yarı işlenmiş ürünler üreten işletmelerdir.
2. Son Ürün Üreten İşletmeler: Doğrudan kullanıma hazır dayanıklı veya dayanıksız tüketim malı üreten işletmelerdir.

### **b) Üretim Araçlarının Mülkiyetine Göre;**

1. Özel İşletmeler: Sermayesi özel kişilere ait olan işletmelerdir.

2. Kamu İşletmeleri: Sermayelerinin tamamı veya büyük bir bölümü devlete, özel idare ve belediyelere ait olan işletmelerdir.

3. Karma İşletmeler: Özel kişiler ile kamu tüzel kişilerinin birlikte kurdukları işletmelerdir.

**c) Ürettikleri Mal ve Hizmet Türüne Göre;**

1. Endüstri İşletmeleri

2. Ticaret İşletmeleri

3. Banka İşletmeleri

4. Ulaştırma İşletmeleri

5. Enerji İşletmeleri

6. Orman İşletmeleri

7. Tarım İşletmeleri vb.

**d) Büyüklüklerine göre** ise; işletmeler küçük, orta, büyük olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bu ayırım yapılırken, işletmenin faaliyet alanına göre personel sayısı, üretim kapasitesi, satış büyüklüğü, sermaye miktarı gibi ölçüler kullanılmaktadır.

Bu kısımda çalışmamızın amacına uygun olarak tarımsal faaliyette bulunan ve dolayısıyla tarım ürünü üreten işletmeler üzerinde durulacaktır.

**1.2.1. Tarım İşletmesi Kavramı**

Genellikle tarımsal faaliyetlerle ilişkilendirilerek açıklanmaya çalışılan tarım işletmeleri, en dar anlamı ile tarımsal faaliyetlerin yapıldığı ekonomik birimler olarak tanımlanırlar (Bektöre ve Aydın, 1982:234). Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), tarım işletmelerini şu şekilde tanımlamaktadır:

“Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen yahut hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir.”

Tanımda tek yönetimden kastedilen; bir birey ya da hane halkı, ortaklaşa olarak iki ya da daha çok birey ya da hane halkları, bir kooperatif, şirket ya da devlet kurumu gibi tüzel kişi olabilir.

Genel anlamda tarım işletmesi, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal tarım maddeleri üreten ve bunları yarı mamul veya mamul haline getiren ekonomik bir birimdir (Erdamar, 1985:12). Tarım ekonomisinin ana dallarından biri olan tarımsal işletmecilik ise, tarımda işletme olarak isimlendirilen üretim birimlerinin rasyonel ve kârlı bir biçimde çalışmasını sağlayacak prensip ve uygulamaları inceleyen bir bilimdir (Açıl, 1980:323).

### **1.2.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri**

Tarım işletmelerinin özellikleri, tarımsal faaliyetlerden kaynaklanır (Deran, 2005:34). Tarım işletmeleri diğer işletmelerden kuruluş ve organizasyon, tedarik ve üretim, pazarlama ve satış, sermaye yapısı gibi özellikler yönünden farklılık göstermektedir. Bu bağlamda tarım işletmelerinin özelliklerinden bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Çetin, 2010:98-101):

1. Tarım işletmeleri genellikle, aile ihtiyacını karşılamak ve aile fertlerine iş imkânı sağlamak amacıyla kurulurlar.
2. Tarım işletmelerinin kuruluş yerinin tespitinde toprak ve iklim faktörleri önemli rol oynamaktadırlar (Açıl, 1972:6).
3. Tarım sektöründe, yeni bir işletmenin ortaya çıkışı daha çok miras yolu ile olmaktadır.
4. Tarım işletmelerinde, faaliyetlerin organizasyonu, planlaması ve yürütülmesi genellikle tek birey tarafından yürütülürken, diğer işletmelerde genellikle bu fonksiyonların ayrı kişilerde toplandığı görülür. İş bölümünün diğer sektör işletmeleri kadar gelişmediği görülmektedir.
5. Tarım işletmelerinde üretilen mallar maddi mallar olmasına karşın, diğer sektör işletmelerinde maddi mallar yanında hizmet üretimi de söz konusudur.



6. Tarım işletmelerinde genellikle eğitim, gelir ve ücret düzeyi düşüktür (Erkuş ve Diğ., 1995:3-5).
7. Tarım sektöründe, risk ve belirsizlikler, özellikle tarımsal üretimin tabiat koşullarına bağlı olması nedeniyle diğer sektörlere göre daha önemlidir.
8. Tarım işletmelerinin çoğu, yasal zorunluluk olmamasından dolayı muhasebe kaydı tutmamaktadır (Demirkol, 2006:14).
9. Tarımsal ürünlerin, belirli standart ve özelliklerde elde edilemeyişleri, bu ürünlerin pazarlanmasında, dereceleme ve standardizasyon işlemini daha da önemli duruma getirmektedir.
10. Tarımsal ürünlerin, yılın belirli bir döneminde elde edilmesi söz konusu iken, bunların taleplerinin daha geniş bir zaman periyoduna yayılması nedeniyle depolanmaları zorunlu olmaktadır.
11. Tarımsal faaliyetler genel olarak örgütsüz, dağınık ve küçük işletmeler tarafından yürütülmektedir. Çünkü tarım işletmelerinde işgücü ve makinalar arasında iş bölümü sanayi işletmelerindeki kadar yaygın ve gelişmiş değildir (Gökçe ve Kaya, 1997:352).
12. Tarım işletmelerinde, sabit sermayenin toplam sermaye içerisindeki payı, döner sermayeye oranla daha yüksektir.
13. Tarımsal üretimin doğa koşullarına bağlı olarak, belirli bir zaman süresinde elde edilmesi özelliği, bu işletmelerde sermayenin devir hızının oldukça düşük olmasına neden olmaktadır.
14. Tarım işletmelerinin kar oranları düşük ve diğer sanayi ve ticaret işletmeleri gibi kredi sağlama olanakları sınırlıdır (Gökçe ve Kaya, 1997:352).
15. Tarımsal üretimde, azalan verimler kanunu geçerli olduğu halde, sanayi üretiminin önemli bir bölümünde, artan verimler kanunu geçerlidir. Azalan verimler kanunu; aynı teknik şartlar altında ve belirli bir arazi sathında, istihsalde kullanılan üretim vasıtaları (sermaye, iş) miktarı artırıldıkça, birim başına elde edilen mahsul artışında, evvela nisbî ve sonrada mutlak bir azalma ortaya çıkması durumudur (Açıl ve Demirci, 1984:42-43).

### **1.2.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Diğer sektörlerdeki işletmelerde olduğu gibi tarım işletmeleri de farklı amaçlar, kriterler ve esaslar dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Günlük hayatta çok defa, küçük işletme, orta işletme ve büyük işletme gibi kavramları duymaktayız. Ancak bunların net bir şekilde sınırlarını belirlemek oldukça güçtür. Bu kavramların hangi büyüklükleri ifade ettiği zaman içinde ve ülkeden ülkeye değişmektedir. Satışlar, sermaye miktarı, toplam yatırım miktarı, belirli bir sürede kullanılan hammadde ve malzeme miktarı, yerlerin istiap hacmi, işlenen veya kullanan arazinin genişliği, belirli bir süre içinde ödenen ücret ve aylıklar bu ölçülerden bazılarıdır (Ertürk, 1999:46). Bunun yanında tarım işletmelerinde büyüklük ölçülürken ürettiği ürünün miktarının dikkate alınması da isabetli olacağı düşünülmektedir. Hayvancılık yapan işletmelerde hayvan sayısının, tavukçuluk işletmelerinde tavuk veya yumurta sayısının, süt üretimi yapılan işletmelerde günlük süt üretiminin dikkate alınması örnek olarak gösterilebilir.

Günümüzde büyük sermaye şirketlerinin yüksek tutarda yatırım yaparak tarım sektörüne girmesi, teknolojiye ilerlemeler, hukuki değişiklikler, farklı nitelik ve büyüklükte tarım işletmelerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, tarım işletmelerini değişik kriterlere göre gruplandırma gereği ortaya çıkmıştır. Tarım işletmeleri sınıflandırılırken genellikle üç ana kriter esas alınmaktadır. Bunlar; işletme büyüklüğü, hukuki yapı ve işletme üretiminde hakim olan üretim kolu veya kolları (faaliyet alanı) şeklindedir (Rehber, 1993:10).

#### **1.2.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri**

Büyüklüklerine göre tarım işletmeleri, küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Tarım işletmeleri büyüklüklerine göre sınıflandırılırken çeşitli kriterler dikkate alınmaktadır. Bu kriterler iki ana grupta incelenebilir (Çetin, 2010:92):

i. Input (üretim girdisi) özelliği gösteren kriterler

- Arazi büyüklüğü,
- İş gücü miktarı,
- Hayvan varlığı,

- Sermaye miktarı,
- Üretim masrafları toplamı.

ii. Output (ürün-çıktı) özelliği gösteren kriterler

- Gayrisafi hasıla veya gayrisafi üretim değeri,
- Satış değeri,
- Tarımsal gelir.

Yukarıda sıralanan birinci grup kriterler, daha çok belirli ürün bazında ihtisaslaşmış işletmelerin, büyüklüklerine göre sınıflandırılması için uygun bulunmaktadır. İkinci grup kriterler ise genel olarak tüm tarım işletmelerinin büyüklük sınıflaması için uygun bulunmaktadır (Çetin, 2010:92). Ancak, ülkemizde tarım işletmelerinde muhasebe kayıtları yok denecek kadar az tutulduğu için arazi genişliği ölçütü hariç, diğer ölçütlere göre bir ayırım yapma olanağı çok güçtür (Kıral ve Tatlıdil, 1996:108).

Ülkemizde, tarım işletmelerini büyüklük bakımından sınıflandırırken arazi genişliği dikkate alınmaktadır. Buna göre, 500 dekar kadar araziye sahip olan işletmeler küçük, 501-5.000 dekar araziye sahip olanlar orta, 5.000 dekardan daha fazla arazisi olan işletmeler de büyük işletme olarak kabul edilmektedir. Tarım işletmelerinin büyüklükleri belirlenirken, işledikleri arazinin büyüklükleri yanında, söz konusu arazilerin verimli ve sulanabilir olup olmadığı, yapılan tarımın türü ile kullanılan teknoloji de göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin; hayvancılık, meyve ve sebzeçilik konusunda hububat tarımına oranla aynı büyüklükteki arazide, daha büyük işletmeler kurulabildiği görülmektedir (Doğan, 1975:12-14).

**Tablo 10: Arazi Kullanımına Göre Tarım İşletmelerinin Sayısal Dağılımı**

İşletme Büyüklüğü (Dekar)	1991		2001	
	Toplam İşletme Sayısı	Toplam Arazi	Toplam İşletme Sayısı	Toplam Arazi
- 5	251.686	667.059	178.006	481.987
5-9	381.287	2.511.091	290.461	1.952.471
10-19	752.156	10.042.501	539.816	7.378.022
20-49	1.274.609	38.668.961	950.840	29.531.619
50-99	713.149	46.750.693	560.049	38.127.032
100-199	383.323	49.216.633	327.363	43.884.395

Tablo 10'un devamıdır.

İşletme Büyüklüğü (Dekar)	1991		2001	
	Toplam İşletme Sayısı	Toplam Arazi	Toplam İşletme Sayısı	Toplam Arazi
200-499	173.774	46.487.432	153.685	42.075.497
500-999	24.201	14.982.493	17.429	11.218.554
1000-2499	10.266	13.856.621	4.199	5.476.930
2500-4999	1.930	6.538.082	222	695.541
5000 +	441	4.789.427	57	3.526.175
<b>Toplam</b>	<b>3.966.822</b>	<b>234.510.993</b>	<b>3.022.127</b>	<b>184.348.223</b>

Kaynak: DİE (2004), TÜİK (2011) ve <http://www.tarimreformu.gov.tr>, (ET: 24.10.2010).

### i. Küçük Tarım İşletmeleri

Tarım ekonomisindeki genel kabule göre 500 dekara kadar araziye sahip olan çiftçiler küçük işletme olarak kabul edilmektedir. Başka bir açıdan tarım işletmesi, genellikle aile bireylerinin emeği ile faaliyet gösteren işletmeler olup, söz konusu işletmelerin üretim miktarları ancak ailelerin kendi ihtiyaçlarına yetecek düzeyde olduğu işletmelerdir (Özkan, 2001:33).

1757 Sayılı Toprak Reformu Kanunu'nda belirtildiğine göre, sulu arazide en az 23, en çok 150 dekar, kurak arazide en az 55, en çok 518 dekar olan işletmeler, küçük işletme olarak belirlenmiştir (Deran, 2005:40).

### ii. Orta Büyüklükte Tarım İşletmeleri

Orta büyüklükteki tarım işletmeleri, genellikle 500 dekardan fazla, 5.000 dekardan az araziye sahip olan işletmelerdir. Tarım işletmelerinin büyüklük sınıflandırılmasında arazi büyüklüğünün esas alındığı bir başka çalışmada 5 hektardan fazla, 20 hektardan az araziye sahip olan işletmeler orta büyüklükte işletme olarak kabul edilmiştir (Aktuğlu, 1972:44). Bir başka açıdan aile bireyleri yanında kısmen yabancı işçilerin de çalıştırıldığı fakat genelde işletme sahibinin emeğinin üretim sürecine katıldığı işletmelerdir. Orta büyüklükte tarım işletmelerinde en belirgin özellik, aile bireyleri işletmede bilfiil çalışmakla birlikte, küçük işletmelere göre daha az katkısı olmaktadır (Karşlıoğlu, 1968:6-7).

1757 Sayılı Toprak Reformu Kanunu'nda belirtildiğine göre, sulu arazide en az 212, en çok 1414 dekar, kurak arazide en az 335, en çok 2.828 dekar olan işletmeler, orta büyüklükte işletme olarak belirlenmiştir (Deran, 2005:40).

### **iii. Büyük Tarım İşletmeleri**

Genel olarak 5.000 dekardan fazla araziye sahip olan tarım işletmeleri, büyük tarım işletmeleri olarak kabul edilmektedir. Tarım işletmelerinin büyüklük sınıflandırmasında arazi büyüklüğünü esas alan başka bir çalışmada 100 ile 500 hektar arasında araziye sahip olan işletmeler çok büyük işletmeler, 500 hektardan fazla araziye sahip olan işletmeler de dev işletmelere olarak belirtilmiştir (Aktuğlu, 1972:44). Bir başka açıdan üretim faaliyetlerinde ücretli işçi kullanan işletmeler büyük tarım işletmesi olarak kabul edilmektedir. Fakat son zamanlardaki teknik ilerlemelerden dolayı bu ölçüt önemini kaybetmiştir (Dinler, 1993:145).

1757 Sayılı Toprak Reformu Kanunu'nda belirtildiğine göre, belli üretim hedeflerine ulaşmak için bulunduğu bölgenin ekonomik ve ekolojik şartlarına göre, modern tarım usullerini uygulayan, tarımsal bir işletme planıyla çalışan, muhasebe kayıtları tutan, toprak ve tarım reformu uygulandığı bölgede son üç yılda birim alanda bölge ortalamasının Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek belli katı kadar fazla üretim elde eden, işletme tipine ve büyüklüğüne göre gerekli tarımsal alet ve araçlara sahip olan işletmeler büyük tarım işletmeleri olarak belirtilmiştir (Deran, 2005:41).

#### **1.2.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri**

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri kamu, özel ve kooperatifler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

##### **i. Kamu Tarım İşletmeleri**

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından tarım sektörünün kalkınmasını sağlamak, tarımsal üretimi artırmak ve çiftçilere yol göstererek örnek olmak amacı ile kurulan araştırma merkezleri, devlet üretme çiftlikleri vb. tarım işletmeleri, kamu tarım işletmesi olarak sayılır. Ülkemizde faaliyet gösteren kamu tarım işletmeleri Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne (TİGEM) bağlıdır. Halihazırda 24 adeti kullanımda, 11 adeti kirada ve 2 adeti iştirak olmak üzere TİGEM'e bağlı toplam 37 tane kamu tarım işletmesi bulunmaktadır (www.tarim.gov.tr). Genellikle bu tür işletmeler, hayvan ve tohum ıslahı, örnek tarla ve bahçe tarımı gibi işler yapmaktadırlar.

## **ii. Özel Tarım İşletmeleri**

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulup işletilen ve tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelere, özel tarım işletmeleri denmektedir. Kamu tarım işletmelerinin teknolojiyi hızlı takip edememesi, atıl kalması ve farklı amaçlara yönelmesi, özel tarım işletmelerinin üretimde verimliliği sağlamaları, özelleştirme uygulamaları gibi nedenlerle kamu tarım işletmelerinin tarım sektörü üzerindeki etkisi gün geçtikçe azalmaktadır. Bununla birlikte son yıllarda, özellikle gelişmiş ülkelerde, tarım teknolojisi alanında yaşanan gelişmelerin tarım sektörünü karlı kılması ve tarımsal ürünlerin stratejik bir hal alması uluslararası nitelikteki işletmelerin bu sektöre yatırım yapmasına yol açmıştır (Deran, 2005:41). Özel işletmeler bu çalışmanın konusunu oluşturmakta olup en çok ilgi gören işletme türüdür.

## **iii. Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri**

Kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleri, genel olarak üretilen tarımsal ürünlerin pazarlanması, kooperatife üye olan tarımsal işletmelere kredi desteği hizmetleri sunması vb fonksiyonları yerine getirmektedir. Yani tarım işletmelerinde kooperatifleşme, üretimden çok pazarlama ve kredi kullanımında yaygınlaşmıştır (Kazgan, 1977:12).

### **1.2.3.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri**

Faaliyet alanına göre gruplama, tarımsal işletmenin faaliyet gösterdiği üretim koluna göre veya tarımsal işletmenin yetiştirdiği canlı varlık ya da tarımsal ürünün niteliğine göre yapılır. Tarımsal üretim yapan işletmeler faaliyet alanlarına göre; bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ve karma üretim yapan işletmeler olmak üzere beş gruba ayırarak incelenebilir. Ülkemizde bilindiği gibi %65'lik pay ile bitkisel üretim tarımsal faaliyetler arasında ilk sırada gelmektedir. Bunun için Tablo 11'de de görüldüğü gibi ülkemiz arazilerinin çoğu bitkisel üretim için kullanılmaktadır.

**Tablo 11: Türkiye’de Tarım Arazilerinin Kullanım Durumu (Bin Hektar)**

Yıllar	Tarım Alanı	İşlenen Tarım Alanı	Uzun Ömürlü Bitkilerin Alanı	Çayır ve Mera Arazisi	Orman Alanı
2001	40.967	23.800	2.550	14.617	20.703
2002	41.196	23.994	2.585	14.617	20.703
2003	40.645	23.372	2.656	14.617	20.703
2004	41.210	23.871	2.722	14.617	21.189
2005	41.223	23.830	2.776	14.617	21.189
2006	40.496	22.984	2.895	14.617	21.189
2007	39.505	21.979	2.909	14.617	21.189
2008	39.122	21.555	2.950	14.617	21.189

**Kaynak:** TÜİK (2008) ve <http://www.tarimreformu.gov.tr>, (ET: 24.10.2010).

Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması kısmında, bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretiminin ne olduğu ve ülkemiz açısından önemi ayrıntılı bir şekilde irdelenmişti. Bu kısımda da benzer konular olduğu için tekrar açıklanmasında fayda mülahaza görülmemektedir. Sadece karma üretim yapan işletmelere değinilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Karma üretim yapan tarım işletmeleri, tarım işletmelerinin sermaye yapıları, fiziki yeterlilikleri ve piyasada oluşan dengelere göre birden fazla alanda üretim yapmasıyla oluşan işletmelerdir. Örneğin, balık üretimi alanında faaliyette bulunan bir tarım işletmesi hayvancılık alanına da girebilir.

#### **1.2.4.4. Tipoloji Sınıflamasına Göre Tarım İşletmeleri**

Ayrıca tarımsal işletmeler, Avrupa Birliği İstatistik Ofisi’nin (Eurostat) CLASSEX 322 no.lu dokümanında yer alan birlik tipoloji sınıflamasına dayalı olarak tarımsal faaliyetlerine göre 9 genel tipte sınıflandırılmıştır. Bunlar şöyledir (TÜİK, 2008);

1. P1 : Uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği,
2. P2 : Uzmanlaşmış bahçecilik,
3. P3 : Uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği,

4. P4 : Uzmanlaşmış otlak hayvanı yetiştiriciliği (büyükbaş, küçükbaş),
5. P5 : Uzmanlaşmış tek mideli hayvan yetiştiriciliği (kanatlılar, tavşan (damızlık dişiler)),
6. P6 : Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği,
7. P7 : Karışık hayvan yetiştiriciliği,
8. P8 : Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği,
9. P9 : Sınıflanamayan işletmeler.

2006 Tarımsal İşletme (Çiftlik) Yapı Araştırması Sonuçlarına göre ülkemizdeki tarımsal işletmeler de Avrupa Birliği'nin istediği detaya bağlı olarak sınıflandırılmıştır. Her tarımsal işletme P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8 olmak üzere 8 tipten birini almıştır. Sınıflanamayan işletme çıkmadığı için haber bülteninde P9 yer almamıştır (TÜİK, 2008). Tipoloji sınıflamasına göre ülkemizdeki tarım işletmeleri sayısı incelendiğinde, işletmeler en fazla %25,7 ile uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği, %21,7 ile karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği, %19,8 ile uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği tipoloji sınıflarında yoğunlaşmaktadır (TÜİK, 2008).

### **1.3. Su Ürünleri Üretimi, Kültür Balıkçılığı Faaliyetleri ve Balık Üretme**

#### **İşletmeleri**

Bu kısımda öncelikle ülkemizde mevcut su ürünleri üretimi ve su ürünleri üretiminin ülkemiz açısından önemi üzerinde durulacaktır. Daha sonra kültür balıkçılığı faaliyetleri ve ülkemizde faaliyet gösteren balık üretim işletmeleri ile ilgili konular irdelenecektir.

#### **1.3.1. Su Ürünleri Üretimi**

Denizlerde ve iç sularda bulunan bitkiler ile hayvanlar ve bunların yumurtaları su ürünleri kapsamında yer almaktadır. Temel olarak su ürünleri üretimi yetiştiricilik ve avcılık faaliyetlerinden oluşmaktadır. Ülkemizdeki su ürünleri üretiminin büyük bir kısmı avcılık faaliyetlerinden karşılanmaktadır.



**Tablo 12: Türkiye’deki Avcılık ve Yetiştiricilik Faaliyetlerinden Elde Edilen Su Ürünleri Miktarı (Ton)**

Yıllar	Avlanan Deniz Balıkları	Avlanan Diğer Deniz Ürünleri	Avlanan Tatlı Su Ürünleri	Yetiştirilen Su Ürünleri
2003	416.126	46.948	44.698	79.948
2004	456.752	48.145	45.585	94.010
2005	334.248	46.133	46.115	118.277
2006	409.945	79.021	44.082	128.943
2007	518.201	70.928	43.321	139.873
2008	395.660	57.453	41.011	152.186
2009	380.865	44.410	39.187	158.729

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>, (ET: 02.12.2010).

Tablo 12’de de görüldüğü gibi ülkemizde avcılık faaliyetlerinden elde edilen su ürünleri üretimi yıllar itibariyle bazı yıllardaki dalgalanmalar dışında istikrarlı gitmiştir. 2003 ile 2009 yılları arasında yaklaşık olarak ortalama 515.000 ton avcılık faaliyetlerinden su ürünleri elde edilmiştir. Bunun yanında yetiştiricilikten elde edilen su ürünleri miktarı incelendiğinde yıllar itibariyle fark edilir bir artış gözlenmektedir. Örneğin 2003 yılında yetiştiricilikten elde edilen su ürünleri miktarı 79.948 ton iken 2009 yılında bu miktar 158.729 tona çıkmıştır. Yaklaşık olarak % 100’lük bir artış söz konusudur.

Yetiştiricilikle üretimin toplam su ürünleri üretimine katkısı 1986’da % 0.5 iken bu oran 1996’da % 6’ya, 2005 yılında ise miktar itibariyle % 22 ve değer itibariyle % 44’e yükselmiştir (Okumuş ve Deniz, 2007).

2003 yılı dünya toplam su ürünleri üretimi yaklaşık olarak 146 milyon tondur. Bu üretimin yine yaklaşık olarak % 62’si avcılık, % 38’i de yetiştiricilik yolu ile elde edilmiştir. Dünya su ürünleri üretiminde Çin lider konumdadır. Önemli sayılabilecek deniz ve iç su kaynaklarına sahip Türkiye ise 2003 yılı verilerine göre 588 bin tonluk su ürünleri üretimi ile dünya su ürünleri üretiminin % 04’ünü sağlayabilmiştir. Bu üretim değeri ile dünya ülkeleri arasında 34. sırada yer alabilmiştir. Avrupa ülkeleri arasında 6., Akdeniz ülkeleri arasında da 3. konumdadır (Tekelioğlu ve diğ., 2007:682).

Üç tarafı denizlerle çevrili Türkiye’nin su ürünleri üretiminde diğer dünya ülkelerine göre gerilerde olduğu açıktır. Bunun nedeninin de su ürünleri sektöründeki bazı sorunlardan kaynaklandığı görülmektedir. Su ürünleri sektöründe yıllardır var olduğu bilinen sorunları 11 madde halinde şöyle sıralayabiliriz (Tekelioğlu ve diğ., 2007:687-692):

1. Organizasyon sorunu,
2. Mevzuat sorunu,
3. Çevre kirliliği sorunu,
4. Eğitim sorunu,
5. Teknoloji sorunu,
6. Kredi sorunu,
7. Kullanılabilir stokların yeterince saptanmamış olması sorunu,
8. Kültür balıkçılığı ile ilgili sorunlar,
9. Göl ve akarsuların ıslahı sorunu,
10. İşleme ve pazarlama sorunu,
11. Avrupa Birliği'ne uyum sorunu.

**Tablo 13: Türkiye'deki Su Ürünlerinin Değerlendirilme Durumu (Ton)**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Üretim</b>	587.715	644.492	544.773	661.991	772.323	646.310	623.191
<b>İhracat</b>	29.937	32.804	37.655	41.973	47.214	54.526	54.354
<b>İthalat</b>	45.606	57.694	47.676	53.563	58.022	63.222	72.686
<b>İç Tüketim</b>	470.131	555.859	520.985	597.738	604.695	555.275	545.597
<b>İşlenen</b>	120.000	105.000	30.000	60.000	170.000	95.742	90.211
<b>Değerlendirilmeyen</b>	13.253	8.523	3.809	15.843	8.436	3.989	5.715
<b>Kişi Başına Tüketim</b>	6,649	7,812	7,229	8,191	8,567	7,812	7,589

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>, (ET: 02.12.2010).

Üç yanı deniz, 8.333 km'lik kıyı şeridinde, yararlanılabilir nitelikte yaklaşık toplam 906.118 ha'lık doğal, şimdilik 344.234 ha'lık yapay göl alanına ve 15.500 ha'lık gölet alanı ile 178.000 km uzunlukta akarsuya sahip olan ülkemizde yaklaşık olarak kişi başına 8 kg/yıl üretimle, henüz var olan potansiyele ulaşamamıştır. Bu alanda yapılan çalışmalarda yıllık üretimin 1.000.000 tonu aşabileceği vurgulanmaktadır (Tekelioğlu ve diğ., 2007:692).

### 1.3.2. Kültür Balıkçılığı Faaliyetleri

Su ürünleri üretimi denilince ilk akla gelen balıktır. Daha önceki kısımlarda da değinildiği gibi balık üretimi avcılık ve yetiştiricilik faaliyetlerinden elde edilir. Balık yetiştiriciliği günümüzde “kültür balıkçılığı” olarak anılmaktadır. Tezin bundan sonraki kısımlarında çalışmanın amacına uygun olarak kültür balıkçılığı faaliyetleri üzerinde durulacaktır.

29 Haziran 2004 tarihinde 25507 sayılı resmi gazetede yayınlanan “Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği”ne göre su ürünleri yetiştiriciliği; yetiştiricilik tesislerinde, entansif, yarı entansif veya ekstansif şartlarda yapılan, su ürünlerini üretme ve/veya büyütme (besicilik) faaliyetlerini ifade eder şekliinden tanımlanmıştır. Entansif yetiştiricilik; tamamen dıştan yemlemeye dayalı yoğun yetiştiriciliği, yarı entansif yetiştiricilik; gübreleme ve tamamlayıcı yemlemeye dayalı yetiştiriciliği, ekstansif yetiştiricilik; suyun doğal verimliliğine dayanan, stok kontrolü yapılan düşük üretimli yetiştiriciliği ifade etmektedir. Su ürünleri yetiştiriciliği, tarımın bir formudur ve esasen kırsal bir endüstri olarak % 95 düzeyinde kırsal alanlarda gerçekleşen faaliyetleri içerir (Yavuzcan vd, 2009:768).

**Tablo 14: Türkiye’de Üretimi Yapılan Su Ürünleri ve Üretim Miktarları (Ton)**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Alabalık</b>	40.868	45.082	49.282	57.659	61.173	68.649	80.886
<b>Levrek</b>	20.982	26.297	37.290	38.408	41.900	49.270	46.554
<b>Çipura</b>	16.735	20.435	27.634	28.463	33.500	31.670	28.362
<b>Sazan</b>	543	683	571	668	600	629	591
<b>Midye</b>	815	1.513	1.500	1.545	1.100	196	89
<b>Diğer</b>	---	---	2.000	2.200	1.600	1.772	2.247
<b>Toplam</b>	79.943	94.010	118.277	128.943	139.873	152.186	158.729

**Kaynak:** <http://www.tuik.gov.tr>, (ET: 02.12.2010).

Tablo 14’de de görüldüğü gibi ülkemizde kültür balıkçılığı kapsamında yapılan balık üretiminin yıllar itibariyle hızlı bir artış gösterdiği gözlenmektedir. 2003 ile 2009 yılları arasında üretim yaklaşık olarak % 100 oranında artmıştır. Bu da balık üretimi (kültür balıkçılığı) sektörünün hızlı bir şekilde geliştiğini göstermektedir.

Türkiye’de balık tüketimi ise daha önceleri çok düşük seviyelerde bulunurken 2010 yılında kişi başına balık tüketiminin yılda yaklaşık olarak 8 kilograma ulaştığı görülmektedir. Ancak yıllık kişi başına balık tüketim miktarı dünya ülkelerinde 17

kilogram, Avrupa Birliği ülkelerinde 24-25 kilogram civarında, Yunanistan'da 27 kilogram, Japonya'da ise 75 kilogram gibi çok yüksek bir seviyede bulunmaktadır (Star Gazetesi, 2011:3).

### 1.3.3. Balık Üretme İşletmeleri

Türkiye'de su ürünleri sektörü hem hayvansal protein açığını karşılamada hem de üretimi ve ihracatıyla sağlamış olduğu katma değer ve bunun yanında istihdama katkısı yönünden büyük önem arz etmektedir.

**Tablo 15: 2008 Yılı İtibariyle Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerin Sayısı ve Kapasiteleri**

Türler	İşletme Sayısı	Kapasite (Ton/Yıl)
<b>İç Su (Tatlı Su)</b>	<b>1.398</b>	<b>88.520</b>
- Alabalık	1.342	85.797
- Sazan	42	2.045
- Spirulina	5	395
- Diğer	9	674
<b>Deniz</b>	<b>350</b>	<b>110.840</b>
- Çipura ve Levrek	305	79.694
- Alabalık	7	7.044
- Alabalık ve Levrek	11	5.427
- Çipura + Levrek + Yeni Türler	11	8.399
- Orkinos	9	8.140
- Midye	3	1.625
- Diğer	4	1.185
<b>Toplam</b>	<b>1.748</b>	<b>199.360</b>

**Kaynak:** Deniz ve diğer. (2009).

Ülkemizde Tablo 15'de de görüldüğü gibi su ürünleri yetiştiriciliği yapan işletme sayısı 2008 yılı itibariyle 1.748 tanedir. Bu işletmelerin 1.398 tanesi iç sularda, 350 tanesi de deniz sularında üretimini gerçekleştirmektedir. Türkiye'nin coğrafi konumunun (üç tarafının denizlerle çevrili olması, balık yetiştirmeye uygun yararlanılabilir nitelikteki su alanlarının çokluğu vs) balık yetiştirmeye gayet uygun olması ve üretimi artırmak için son zamanlarda devletin ciddi teşvikler vermesine rağmen balık üretimi yapan işletme sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. Bunun nedenlerinden birisinin işletme kurma prosedürlerinin fazla ve işletme kurmak için katı kuralların bulunması olduğu söylenebilir.

### **1.3.3.1. Balık Üretim İşletmelerinin Kurulabilmesi İçin Yapılması Gereken**

#### **İşlemler**

Balık üretim işletmelerinin kurulması için yapılması gereken prosedürler “Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği”ne dayanılarak Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü’nün (TÜGEM) web sitesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bağlamda balık üretim işletmelerinin kuruluş işlemlerini; müracaat, etüt ve incelemeler, bilgi ve belgeler, ön izin, proje hazırlama, proje onayı, yetiştiricilik belgesi ve personel çalıştırma başlıkları altında incelemek yerinde olacaktır (TÜGEM, 2011):

#### **i. Müracaat**

Balık üretimi yapmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler, tesislerini kuracakları yerlerdeki Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı’nın İl Müdürlüğü’ne bir dilekçe ile müracaat etmeleri gerekmektedir.

#### **ii. Etüt ve İncelemeler**

Dilekçe ile başvuru alan İl Müdürlüğü tarafından bir teknik ekip oluşturularak, tesisin kurulacak olduğu mahalde etüt ve incelemelerde bulunulur. Etüt ve incelemeler sonucunda; su kalite kriterlerinin, su yüzeyinin, su miktarının, arazinin ve diğer kriterlerin (su derinliği, tesisler arası mesafe, yetiştiricilik teknikleri ve çevresel etkiler) talep edilen balık yetiştiriciliği açısından uygun bulunduğu takdirde, yetiştiricilik tesisleri için “Ön Etüt Raporu” veya “Kuluçkahane Ön Etüt Raporu” düzenlenir.

Etüt raporlarının yanında, kurulması planlanan tesis ile ilgili olarak, tesis yerinin, su kaynağının, varsa diğer tesislerin yol ve yerleşim durumunun ve bunlarla ilgili mesafenin gösterildiği krokinin hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca müteşebbis tarafından, yetiştiricilik tesisinde kullanılacak su kaynağından veya üretim sahalarından su numunesi alınarak gerekli analizlerin yaptırılması gerekmektedir.

#### **iii. Bilgi ve Belgeler**

Balık üretim tesislerinin kurulması aşamasında hazırlanması gereken belgeler şunlardan oluşmaktadır;

- Müteşebbisin müracaat dilekçesi,
- Tesisin kurulacağı yeri gösteren 1/25.000 ölçekli harita,
- Su ürünleri yetiştiriciliği ön etüt raporu,
- Su tahlil sonuç raporu,
- Suyun tahsis edilebilecek minimum miktarı (DSİ),
- Mevcut diğer tesislerin durumunu da belirtecek şekilde kroki,
- Mülkiyet durumunu açıklayıcı belge.

Balık üretim işletmesi kurmak isteyen müteşebbise, İl Müdürlüğü'nce ön izin belgelerini temin edebilmesi için müracaat tarihinden itibaren sekiz ay süre tanınmakta olup bu süre dört ay uzatılabilmektedir.

#### **iv. Ön İzin**

İstenilen bilgi ve belgeler İl Müdürlüğü'ne teslim edildikten sonra, İl Müdürlüğü uygun görüşe sahip ise uygun görüşünü de belirterek, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü'nden (TÜGEM) ön izin talebinde bulunur.

Baraj göllerinde ağ kafeslerde yetiştiricilik için müracaat yapılıyorsa ve o baraj gölü için yapılan ilk müracaat ise; Bakanlık merkez teşkilatı tarafından, Devlet Su İşleri (DSİ) Genel Müdürlüğü'nün görüşünün alınması gereklidir. Ayrıca, Özel İdareye ait göletlerde yetiştiricilik için müracaat yapılıyor ise, Bakanlık İl Müdürlüğü tarafından, Özel İdare Müdürlüğü'nün görüşü, DSİ'ne ait göletlerde yetiştiricilik için müracaat yapılıyor ise, Bakanlık merkez teşkilatı tarafından, DSİ Genel Müdürlüğü'nün görüşü alınması gerekmektedir. Bunların yanında, Deniz İşletmeleri için Ulaştırma Bakanlığı Denizcilik Müsteşarlığı'ndan seyrüsefer için görüş alınmaktadır.

Alınan görüşler doğrultusunda olumlu görülürse Bakanlık merkez teşkilatınca yatırım faaliyetine ilişkin olarak, balık üretim işletmesi kurmak isteyen gerçek veya tüzel kişiye, projesini hazırlaması için on iki ay süreli ön izin verilir. Bu süre bir defaya mahsus olarak altı ay uzatılabilmektedir.

## **v. Proje Hazırlama**

Balık üretim işletmesi kurmak isteyen ve ön izin alan müteşebbis, tesise ilişkin projelerini Bakanlık merkez teşkilatı ve/veya İl Müdürlüğü'ne onaylatmak zorundadırlar. Proje hazırlanırken, proje hazırlama talimatı ve dispozisyonuna uyulması gerekmektedir. Proje hazırlanırken proje dosyasında; Bakanlıkça verilen ön izin yazısı, ön izin için istenen bilgi ve belgelerin yanında ek olarak şu belgelerin bulunması gerekmektedir;

- Sağlık açısından sakıncası olmadığına dair mahalli sağlık teşkilatından alınacak belge,
- Ulaşım açısından sakınca olmadığına dair ilgili kuruluştan alınacak belge,
- Gerekli görülmesi halinde diğer kuruluşlardan alınacak belgeler,
- Tüzel kişiler için Ticaret Sicili Gazetesi,
- Proje fizibilite raporu,
- Bina ve tesislerin metraj ve keşif özetleri,
- Vaziyet planları,
- Mimari projeler,
- Betonarme projeler,
- Su ve sıhhi tesisat projeleri,
- Elektrik güç ve kumanda tesisatları projeleri,
- Arıtım projeleri,
- ÇED yönetmeliğine göre sakınca olup olmadığına dair belge,
- Teknik şartname.

## **vi. Proje Onayı**

Kapasitelerine bakılmaksızın alabalık, sazan, çipura ve levrek balıklarının üretim projeleri ile üretim kapasitesi 2.000.000 adet/yıl'a kadar olan iç su ve deniz ürünleri

kuluçkahane projeleri ile göletlerde uygulanacak projeler İl Müdürlükleri tarafından onaylanmaktadır. Kapasitesine bakılmaksızın diğer türlerin yetiştiriciliği ile deneme üretimi ve organik su ürünleri yetiştiriciliğine ait üretim projeleri ise, Bakanlık Merkez Teşkilatı tarafından onaylanmaktadır. Bunun yanında su ürünleri avlak sahalarında yetiştiricilik ve/veya ıslah amaçlı uygulanacak projeler Bakanlık Merkez Teşkilatı tarafından onaylanmaktadır.

Projeler beş nüsha hazırlanarak, onaylanmak üzere İl Müdürlüğü'ne teslim edildikten sonra, eğer projede eksik bilgi ve belge yoksa, mali ve teknik yönden uygun görülen projeler onaylanmaktadır.

### **vii. Yetiştiricilik Belgesi**

Projenin uygulanacağı su veya su alanlarının kiralama işlemleri İl Özel İdareleri tarafından, karasal alanda uygulanacak yatırım yerlerinin kiralama işlemleri ise arazinin mülkiyeti ve tasarrufu bulunan kurum tarafından yapılmaktadır.

Balık üretim işletmeleri, su ve/veya alan kiralama işlemlerini tamamlayıp üretime geçtikten sonraki bir ay içerisinde, “Su Ürünleri Yetiştiricilik Belgesi” almak için İl Müdürlüğü'ne müracaat etmek zorundadırlar. İl müdürlükleri, gerekli incelemeleri yaparak, su ürünleri yetiştiricilik tesisleri denetim raporu düzenleyip, istenilen şartları yerine getirmiş olan tesislere yetiştiricilik verilebilmesi için bakanlıktan talepte bulunurlar. Yetiştiricilik belgelerinin geçerlilik süreleri, kiralama süreleri ile sınırlı olup, söz konusu belge her tesis için bir adet düzenlenmektedir. İşletmeler bu belgeleri üç yılda bir İl Müdürlüklerine vize ettirmek zorundadırlar.

### **viii. Personel Çalıştırma**

Balık üretim işletmelerinde, teknik personel çalıştırma zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla, üretim kapasitelerine göre, su ürünleri konusunda eğitim veren en az dört yıllık fakülte mezunu veya su ürünleri konusunda kamuda en az beş yıl çalışmış olanlar, durumlarını belgelemek şartı ile teknik personel olarak istihdam edilebilirler. Tesislerde istihdam edilecek teknik personelden bir tanesi “Teknik Sorumlu Müdür” olarak görevlendirilir.



### 1.3.3.2. Balık Üretme İşletmelerinin Üretim Yapısı

Halk arasında balık üretme çiftliği olarak da adlandırılan balık üretme işletmeleri temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi; anaç balıklardan yumurta alarak bunları kuluçkahanelerde belli aşamalardan geçirip yavru balık haline gelinceye kadar (2-3 gr) yetiştiren üretim işletmeleridir. İkincisi ise; yavru balıkları satın alıp bunları balığın türüne göre denize veya tatlı suya kurduğu kafes veya havuzlarda yemlemek suretiyle yetiştiren işletmelerdir. Söz konusu işletmeler genelde “iç su veya deniz balığı yetiştirme tesisleri” olarak ifade edilmektedir. Bu iki tür işletmenin görevlerinin tamamını yapan, yani kuluçkahane ve yetiştirme kafes veya havuzlarının entegre olarak yer aldığı işletmeler de mevcuttur.

Çalışmamızın kapsamına, anaç balıklardan yumurta alarak bunları kuluçkahanelerde yavru balık haline gelinceye kadar üreten işletmeler girdiği için bundan sonraki kısımlarda bu tür işletmeler üzerinde durulacaktır. Ayrıca, bundan sonraki kısımlarda kullanılan balık üretim işletmesi kavramı ile, kuluçkahane üretim yapan işletmeler kastedilecektir.

Üretim yapısının karmaşık olması, devlet teşviklerinin büyük çoğunluğunun yetiştiriciliğe verilmesi ve çok büyük sermaye gerektirmesi sebebiyle kuluçkahane üretim yapan balık üretim işletme sayısı ülkemizde oldukça azdır. Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü'nün (TÜGEM) web sitesinden alınan bilgiye göre ülkemizde kuluçkahane tarzında üretim yapan 17 tane balık üretim işletmesi bulunmaktadır. Söz konusu işletmelerin büyük çoğunluğu İzmir, Aydın ve Muğla civarında bulunmaktadır.

Ülkemizde uzun süredir faaliyet gösteren, sektörün öncü kuruluşlarından sayılan ve kurumsal nitelikleri sahip bir balık üretim kuluçkahanesinde yapılan incelemeler sonucunda, balık üretiminin karmaşık ve ayrıntılı bir süreçten geçtiği gözlenmiştir. Kuluçkahanelerde yavru balık üretimi yapan işletmelerde balık üretiminin aşamaları hakkında bilgiler sunmak çalışmanın amacı açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, yapılan gözlem ve incelemelere dayanılarak balık üretim işletmelerinde üretim yapısını oluşturan üniteler şunlardan oluşmaktadır:

- i. **Anaç (Damızlık) Balık Ünitesi:** Yavru balık üretimi için gereken yumurtaların alındığı damızlık balıkların yer aldığı ünedir. Bu kısımda anaç balıkların yetiştirilmesi ve yönetimi yapılmaktadır.
- ii. **İnkubasyon Ünitesi:** Anaç balıklardan alınan yumurtaların üretilmesi için çatlatılması gerekmektedir. Yumurtaların çatlaması için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bu şartları bünyesinde barındıran ünite inkubasyon ünitesidir. Yumurtaların çatlaması ortalama 2-3 gün sürmekte ve çoğu işletmede bu ünite anaç balık ünitesinin içerisinde yer almaktadır.
- iii. **Larva Ünitesi:** İnkubasyon ünitesinde yumurtadan çıkarılan balıkların alındığı ve balık türüne göre alg, artemia, rotifer gibi küçük mikroorganizmalarla beslemenin yapıldığı ünedir.
- iv. **Sörvaj Ünitesi:** Larva ünitesinde canlı yem ile yemleme süreci tamamlandıktan sonra kuru yeme geçilme aşamasında alınan ünedir.
- v. **Adaptasyon Ünitesi:** Yavru balık üretiminin son aşaması olup ve bu aşamadan sonra denizde kafes veya havuzlarda yetiştirmeye adapte olmasının sağlandığı ünedir. Sörvaj ünitesinde olduğu gibi yoğun bir şekilde kuru yeme devam edilir.
- vi. **Alg Ünitesi:** Üretilen balığın türüne göre bazı balıklar yumurtadan çıktığında ağzı küçük olduğu için belli bir süre, gözle görülmeyecek derecede küçük bir mikroorganizma olan alg tüketmektedir. Alg, yeşil renkte su yosunlarıdır. Alg aynı zamanda yine bir mikroorganizma olan Rotifer'in üretiminde de kullanılır. Balık üretim işletmeleri, ihtiyaçları olan algleri üretmek için bir ünite kurabilir veya ihtiyaç duyduğu algleri dışarıdan yem firmalarından satın alabilir. Genelde işletmeler, üretimi ek maliyetler ortaya çıkarması sebebiyle dışarıdan satın alma yoluna gitmektedir.
- vii. **Artemia Ünitesi:** Artemia, yavru balıkların larva ünitesinde tükettiği canlı yemlerden birisidir. Gözle görülmeyecek kadar küçük mikroorganizma olan artemiaların kültürleri alınarak işletmede üretimi yapılabilmektedir. Söz konusu bu canlı yemlerin üretiminin yapıldığı ünite, artemia ünitesidir.

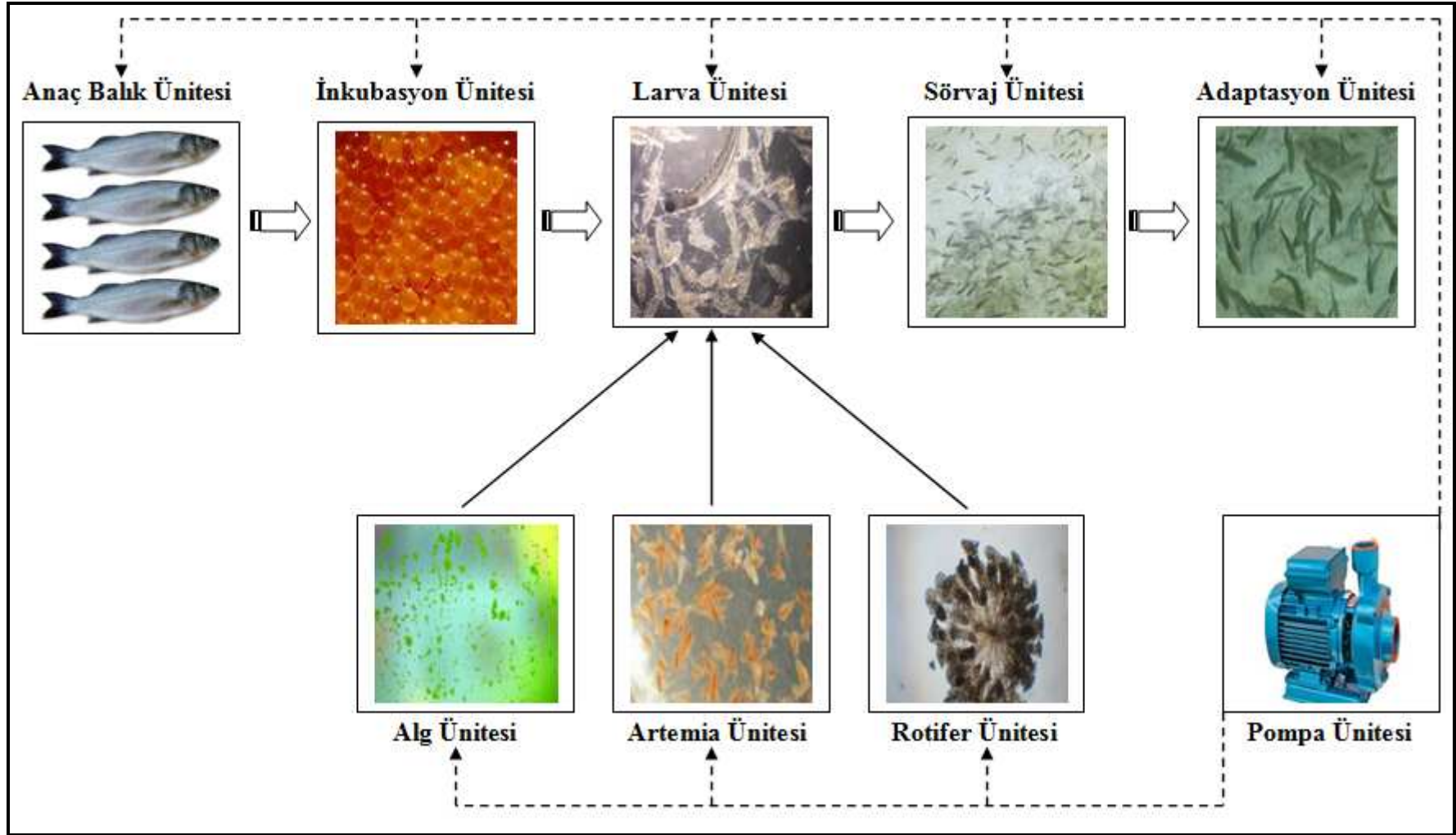
- viii. **Rotifer Ünitesi:** Rotifer, yavru balıkların larva ünitesinde, Artemia'dan sonra tüketmeye başladığı canlı yemlerden birisidir. Aynı Artemia'da olduğu gibi Rotifer de kültürleri alınarak işletmede üretimi yapılabilmektedir. Küçük mikroorganizma olan rotiferlerin üretiminin yapıldığı ünite, rotifer ünitesidir.
- ix. **Pompa Ünitesi:** Yukarıda sayılan ünitelerde, balık üretimi için gerekli olan deniz suyunu denizden çekerek ilgili yerlere ulaştıran ünite dir. Kuluçkahanede en çok elektriğin tüketildiği ünite dir.

Kuluçkahanede yavru balık üretimi yapan işletmelerde olması gereken üniteler hakkında yukarıda bilgiler verildi. Ancak, üretime yardımcı nitelikte olan alg, artemia ve rotifer ünitelerinin, eğer işletme söz konusu canlı yemleri dışarıdan satın alıyorsa, işletmede bulunmasına gerek yoktur. Yine çoğu işletme inkubasyon ünitesine, anaç balık ünitesinde yer verdiği için söz konusu ünite bulunmayabilir. Bunların yanında, teknolojiye ve üretim tekniklerindeki gelişmeler paralelinde zamanla kuluçkahanelerde yeni üniteler oluşturulması gerekebilecektir.

Balık üretme işletmelerinde yapılan gözlemlere dayanılarak, kuluçkahanelerde yapılan balık üretim süreci Şekil 1'deki gibi şemalaştırılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde çalışmanın amacına teorik bir altyapı oluşturması açısından tarımsal faaliyetlerin ne olduğu, tarımsal faaliyetlerin özellikleri, tarımsal faaliyetlerin türleri, tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine katkısı ile tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmeleri ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verildi. Daha sonra çalışmanın amacına dönük olarak tarımsal faaliyetin bir kolu olan su ürünleri üretimi, su ürünleri üretiminde önemli bir yer tutan kültür balıkçılığı faaliyetleri ile balık üretimi yapan tarım işletmeleri ile ilgili açıklamalarda bulunuldu. Bundan sonraki bölümde tarım işletmeleri açısından önemli bir yere sahip olan tarımsal faaliyet muhasebesine değinilecektir.

Şekil 1: Balık Üretme Kuluçkahanelerinde Balık Üretim Sürecinin Aşamaları



## **BÖLÜM 2: TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ**

Günümüzde tarımsal bir faaliyet olan balık üretimine, özellikle sermaye yoğun şirketler tarafından yapılan yatırımlarda önemli artışlar görülmektedir. Profesyonelce yönetilen söz konusu işletmelerde, yönetsel kararlara yardımcı olması ve bir üretim işletmesi olarak maliyetlerin doğru hesaplanması açısından muhasebe büyük öneme sahiptir. Dolayısıyla, çalışmanın teorik çerçevesini oluşturması açısından tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır. Bu bağlamda, ikinci bölüm, tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında genel bilgiler, tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı'nda tarımsal faaliyetler başlıkları ile dört kısma ayrılmıştır.

### **2.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler**

Bu kısımda tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı yapılarak amacı, önemi, yararları ve özellikleri açıklanacaktır. Daha sonra tarımsal faaliyet muhasebesinde karşılaşılan güçlüklerle değinilecektir.

#### **2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin<sup>2</sup> Tanımı**

Muhasebe, Arapçadaki “muhasaba” kelimesinden dilimize geçmiştir. Muhasaba, hesaplama, hesap ilmi anlamlarına gelmektedir. Muhasaba kelimesinin kökeni ise yine Arapça olan ve hesap anlamına gelen “hisab” kelimesinden gelmektedir. Bu kelimenin kökeni ise Arapçada “hsb” köküne dayanmaktadır ve mahsup, muhasebe, hesap eş kökenli kelimelerdir (www.istanbul.edu.tr). Batı Avrupa dillerinde de muhasebe, hesap sözcüğünden türemiştir. Örneğin Fransızcada “Comptabilite”, “Compte” sözcüğünden, İngilizcede “Accounting”, “Account” sözcüğünden türemiştir (Güvemli, 2000a:3). Muhasebe sözcüğünün türetildiği hesap sözcüğü aynı zamanda muhasebede kullanılan bir kavram olma niteliğine de sahiptir. Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre Muhasebe kelimesi, “hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma” anlamına gelmektedir.

---

<sup>2</sup> Literatürde “Tarım Muhasebesi” ile “Tarımsal Faaliyet Muhasebesi” kavramları birbirlerinin yerine kullanılabilir. Anlam itibarıyla aralarında bir fark bulunmamaktadır. Bu çalışmada “Tarımsal Faaliyet Muhasebesi” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

Genel anlamda muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermaye ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir (Cemalcılar ve diğ., 2003:9). Literatürde genel kabul, muhasebenin üç türünün olduğu yönündedir. Bunlar; genel muhasebe (finansal muhasebe), maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Bunların dışında uzmanlık (ihtisas) muhasebesi olarak nitelendirilen banka, sigorta, tarım, ulaştırma, inşaat ve konaklama muhasebeleri de bulunmaktadır. İhtisas muhasebeleri, muhasebenin bölümlerini oluşturan finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden yararlanmaktadır (Örten, 2003:5).

Tarımsal faaliyet muhasebesi de diğer uzmanlık muhasebelerinde olduğu gibi finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden yararlanan bir muhasebe dalıdır (Örten, 2000:3). Dolayısıyla tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı ile genel anlamda muhasebe tanımı arasında öz itibariyle bir farklılık bulunmamaktadır. Bu çerçevede tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır (Aras, 1988:2). Görüldüğü üzere tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı ile genel anlamda muhasebenin tanımı arasında “işletme...” yerine “tarım işletmeleri ...” ifadesinin kullanılması dışında bir fark bulunmamaktadır.

### **2.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları**

Muhasebe bir bilgi sistemidir ve temel amacı bilgi vermektir. Tarım işletmelerinde muhasebenin en başta yardımcı olacağı kişiler işletme sahip ve yöneticileridir. İşletme sahip ve yöneticileri muhasebenin verdiği bilgileri, doğru bir şekilde analiz edip yorumladıkları takdirde, geleceğe dönük sağlıklı kararlar alabilirler (Norman ve Coote, 1976:1). Çünkü işletmenin faaliyetleri ile ilgili kararların isabetli bir şekilde alınabilmesi, yapılacak olan üretimin doğru olarak planlanabilmesi, uygulamada olan planların kontrol edilebilmesi ve elde edilen sonuçların değerlendirilebilmesi için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların yanında tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçları şöyle özetlenebilir (Aras, 1988:3; Deran, 2005:45-46; Beneke, 1966:405);

- i. Tarım işletmelerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve standartlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak,
- ii. Tarım politikası, özellikle gelir ve fiyat politikaları konusunda üst düzey karar mercilerine gerekli bilgileri sağlamak,
- iii. Tarım kredi kuruluşlarının işletmenin durumuna ilişkin öğrenmek istedikleri bilgileri sağlamak,
- iv. Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde yardımcı olmak ve ihtiyaç duyulan bilgileri sunmak,
- v. Tarım işletmesinin yıldan yıla finansal durumundaki değişikliklerin izlenmesi ve işletme performansının analiz edilmesini sağlamak,
- vi. Tarım işletmelerinin gelecekle ilgili olarak plan ve bütçelerinin hazırlanmasında yardımcı olmak,
- vii. Ürün maliyetlerinin saptanması, ürün fiyat politikalarının belirlenmesi ve en uygun ürün bileşiminin tespiti konusunda yardımcı olmak,
- viii. Tarım işçi ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde yardımcı olmak,
- ix. Yönetimsel kararların verilmesinde (varlıkların kiralanması ya da satın alınması, tarımsal ürünün üretimine devam edilmesi ya da üretim hattından çıkarılması vb) yardımcı olmak,
- x. İşletme sahip ve yöneticilerine tarımsal yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak.

Görüldüğü üzere tarımsal faaliyet muhasebesinin hizmet alanı oldukça geniştir. Yukarıda tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçları ana başlıklar halinde sunuldu. Bu başlıkları açmak ve çeşitlendirmek mümkündür. Tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçları incelendiğinde görülmektedir ki, amaçlar üçüncü kişilere (devlet, kredi kurumları, toplum vs.) bilgi verme eksenindedir.

### 2.1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi

Bir işletmede yönetim ve muhasebenin önemini açıklaması açısından yönetimi insanın beynine, muhasebeyi ise insanın sinir sistemine benzetebiliriz. İnsanların düşünme ve karar alma organı beyndir. Fakat sinir sisteminden beyne bilgi gitmedikçe beyin bir şey hissetmez. Eli kesilen bir insanın kesilen elindeki sinirlerden beyne bilgi gitmezse acı hissedilmez. Aynı durum işletme için de geçerlidir. İşletmenin durumu hakkında muhasebeden yönetime bilgi gitmezse yönetim işletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olamaz ve sağlıklı kararlar alamaz. İşletmelerde muhasebe sadece sanayi, ticaret, hizmet, sağlık vs. sektörlerinde değil diğer tüm sektörlerde de büyük öneme sahiptir.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak 2003 yılında 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı'nın uygulanmaya konulması ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde, muhasebe verilerinin işletme analizlerinde ve tarımsal fiyat politikalarının yönlendirilmesinde kullanılması amacıyla Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Veri Ağı'nın (FADN<sup>3</sup>) kurulmuş olması göstermektedir ki; gelişmiş ülkeler diğer tüm sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de muhasebeye büyük önem vermektedir.

Tarım sektöründe üretim süresinin uzun olması nedeniyle yapılan yatırımlar, ekilen ürünler hemen meyvesini vermez. Bu nedenle aradan geçen zaman içerisinde katlanılan giderlerin unutulmaması için kayıt altına alınması gerekmektedir (Demirkol, 2006:28). Muhasebe tarım işletmelerinde ihtiyaç duyulduğu ölçüde önem kazanacak ve iş hayatının vazgeçilmez bir unsuru olacağı düşünülmektedir. Çünkü tarımsal üretim yapan çiftçi veya işletme, yaptığı işe neler koyduğunu (girdisini), buna karşılık neler elde ettiğini (çıktısını), ürettiği ürünlerin karlılık oranlarını veya başarısız olduğu durumların nedenlerini bilmek istediğinde muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyacaktır (Aras, 1988:2). Yine aynı şekilde; bir tarım işletmesinin yöneticisi faaliyeti ile ilgili kararlar (yeni yatırım kararları, yeni bir ürünü üretme kararı, üretilen bir ürünü üretmeme kararı, bir varlığın kiralanması veya satın alınması kararı vb.) alırken sağlıklı karar verebilmesi için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyacaktır.

---

<sup>3</sup> Farm Accounting Data Network



Değinilen bütün bu durumlar tarım işletmelerinde muhasebenin önemini göstermektedir. Çünkü iyi tasarlanmış bir muhasebe sistemi, işletmelerin iyi yönetilmesine imkan sağlamaktadır (Gökdeniz, 2005:87).

#### **2.1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Yararları**

Tarım işletmeleri açısından muhasebenin önemi önceki bölümlerde açıklanmıştı. Sanayi, ticaret, hizmet vb. sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de muhasebe uygulamaları bir takım istisnalar dışında zorunludur. Bunun yanında muhasebe uygulamaları, tarım işletmelerinin amaçlarına (kâr, yaşamını devam ettirme, topluma hizmet vs.) ulaşabilmesi için de gereklidir. Bu bağlamda tarım işletmelerindeki muhasebe uygulamalarının yararlarını şöyle özetleyebiliriz:

- i. Tarım işletmesinin kârının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlama,
- ii. Giderlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi suretiyle ürünlerin maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlama,
- iii. Gelir ve giderlerin düzenli kaydedilmesi suretiyle verginin hesaplanmasına temel olacak matrahın doğru hesaplanmasını sağlama,
- iv. İşletme faaliyet değerleri, varlıklardaki değışiklikler, ayrılacak amortisman, sermaye üzerinden sağlanan kazanç, büyümek için yapılan yatırım maliyetlerinin belirlenmesini sağlama (Hopkins and Heady, 1962:6),
- v. Geleceğe dönük plan ve bütçelerin hazırlanması,
- vi. Yönetime, işletme ile ilgili kararların alınmasında yardımcı olacak bilgileri sunma,
- vii. İşletme içerisinde oluşturulan bölümlerin kârlılık veya zararlılık durumlarını tespit ederek performans değlendirmesine veri sağlama,
- viii. Üretilen ürünlerin kârlılık durumlarının tespiti suretiyle üretime devam etme veya ürün hattından kaldırma kararlarının verilmesine yardımcı olma,
- ix. Çiftlik içerisinde iç tüketimin, ödemelerin ve ortaklar arasındaki ürün paylaşımının kayıtlar altına alınması suretiyle işletme içi karışıklıkların önlenmesini sağlama,

- x. Tarım işletmelerinde tutulan kayıtlar sonucunda oluşturulan finansal tabloların; çalışanlara, sendikalara, tüketici gruplarına ve işletmenin mali durumuyla ilgilenen kişilere gerekli bilgilerin sunulması (Horngren ve Harrison, 1997:6),
- xi. Tarımsal kredi ve finans ihtiyacını karşılamada kredi kurumlarına istenilen bilgilerin sunulmasıdır.

### **2.1.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri**

Tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmelerinin kullandıkları muhasebe kuralları ile diğer sektörlerdeki (ticaret, sanayi, sağlık vs) işletmelerin kullandığı muhasebe kuralları arasında fark bulunmamaktadır. Tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarının; tarımsal üretimde tarım ürünlerinin hasat zamanlarının belli dönemlerde olması nedeniyle muhasebe dönemlerinin farklı olması veya üretimin birkaç dönemi kapsaması, iklimin üretim üzerinde etkili olması, ürünün değerinin doğa koşullarından etkilenmesi nedeniyle değerlendirme yöntemlerinin farklılık göstermesi gibi nedenlerden dolayı diğer sektör işletmelerinin muhasebe uygulamalarından ayrılmasına rağmen muhasebenin kuralları veya ilkeleri değişmemektedir. Sadece değişen bazı hesaplardaki ayrıntılardır (Hopkins ve Heady, 1962:9).

Tarım işletmeleri, kendine özgü özellikleri nedeniyle diğer sektör işletmelerine göre muhasebe uygulamaları açısından farklı özellikler göstermektedirler. Bu bağlamda tarımsal faaliyet muhasebesinin kendisine has olan bu özelliklerini şöyle özetleyebiliriz (Doğan, 2004:147-150):

- i. Tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasat belli mevsimlerde yapılmakta ve iklim şartlarından oldukça etkilenmektedir. Bunun yanında iklimde tahmin edilemeyen değişimler maliyet hesaplarının yapılmasında güçlükler ortaya çıkardığı gibi ölü mevsim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi sorun oluşturmaktadır.
- ii. Tarımsal üretim çok çeşitli olup tarla tarımcılığı, seracılık, hayvancılık, ipek böceği yetiştiriciliği, balıkçılıkta vb. farklı üretim teknolojilerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu durum, özellikle dönem sonu kayıt işlemlerinde değişik çözümlerin uygulanmasını gerektirmektedir.

- iii. Tarım işletmelerinde, çiftçi ve aile fertleri bizzat işletmede işçi olarak çalıştıkları gibi, işletmenin ürettiği ürünlerden bir kısmını da tüketmektedirler. Tarım işletmelerindeki öz tüketimin fazlalığı, eğer öz tüketim göz önünde bulundurulmayacak olursa, kazancın tam ve doğru hesaplanmasını önlemektedir.
- iv. Bitkisel ve hayvansal üretimin birlikte yapıldığı tarım işletmelerinde bir tarım dalının ürünü diğer tarım dalının hammadde ve malzemesi olabilmektedir. Bu durum kayıt sırasında her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında büyük güçlükler ortaya çıkarmaktadır.
- v. Tarım işletmelerinde çalıştırılan işçilere ve başkalarının makinelerinin çalıştırılması halinde makine sahiplerine verilen ücretler aynı ödeme (ücret yerine ürün verilmesi) şeklinde yapılabilmektedir. Bunun yanında tarım işlerinde trampaya da rastlanmaktadır. Bu gibi durumlar, tarım kazancının tam hesaplanmasını, tarım ürünlerinin doğru değerlendirilmesini zorlaştıran bir faktördür.
- vi. Tarım arazilerinin gübrenmesi, sulama kanallarının açılması, arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi gibi etkileri gelecek yıllara uzayan yatırımlar çokça bulunmaktadır.
- vii. Tarım işletmelerinde hayvanlar bakımından sabit ve döner değer olmasının saptanmasında güçlükler bulunmaktadır.
- viii. Belge alıp-verme düzeninin yaygınlaşmaması, işletme sahiplerinin eğitimsizliği, belge düzenine külfet olarak bakmaları küçük ve orta boy işletmelerde tarım maliyetlerinin hesaplanması ve kayıt düzeni konusunda sorunlar çıkarabilmektedir.
- ix. Tarımda çoğu kez giderler bir üretim dönemi boyunca yapılmakta, gelir ise genellikle bir defa alınmaktadır. Bu durum, giderlerin yapıldığı dönemdeki fiyatlar ile gelirin elde edildiği dönem arasında fiyatlar, sürenin uzunluğu ve fiyatların yüksek enflasyon dönemlerinde çok farklı olmasına bağlı olarak, ürün maliyetlerinin gerçekçi hesaplanmamasına neden olmaktadır.

- x. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletme büyüklüklerinin oldukça farklı olması, gelecekte de bu durumun fazla değişmesinin beklenmemesi durumu vergi mevzuatına da yansımış ve tarım kazancının hesabında küçük, orta ve büyük işletmeler için ayrı yöntemler öngörülmüştür.

#### **2.1.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar**

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının uzun zamandır ihmal edilmesi, biyolojik değişim, öz tüketim, çok yönlü tarım, amortisman ve değerlendirme gibi konular nedeniyle bilinen muhasebe uygulamalarından farklılık arz etmesi gibi nedenlerle tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında birçok nokta da sorunlar ortaya çıktığı görülmektedir. Bu sorunlar son zamanlarda yapılan uluslararası (UMS 41) ve ulusal (SPK 31, TMS 41, KOBİ TFRS 34) düzenlemelerle aşılmaya çalışılsa da sorun olarak önemini korumaktadır. Bu sorunları; ölü mevsim giderleri sorunu, giderlerin dönemlere yüklenmesi sorunu, biyolojik dönüşüm sorunu, faaliyetler arası transfer ve öz tüketim sorunu, vergi mevzuatı sorunu, bilgisizlik sorunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile ilgili sorunlar başlığı altında incelemek faydalı olacaktır.

##### **2.1.6.1. Ölü Mevsim Giderleri Sorunu**

Tarımsal varlık ve ürünlerin değerleri büyük bir oranda doğa koşullarından etkilenmektedir. Bundan dolayıdır ki, tarım işletmelerinde diğer sektör işletmelerinde olduğu gibi düzenli ve istikrarlı bir üretime rastlanmaz. Tarımsal üretim yapan işletmelerde, iklimde öngörülemeyen değişimler sebebiyle üretimin olmadığı, faaliyetlerin durduğu zamanlardaki ölü mevsim giderlerinin maliyetlere nasıl yükleneceği bir sorun oluşturmaktadır (Doğan, 1975:76).

##### **2.1.6.2. Giderlerin Dönemlere Yüklenmesi Sorunu**

Tarımsal faaliyetlerle ilgili yapılan bazı giderler (toprağın derin sürülmesi, gübreleme, drenaj vs.) birkaç hesap dönemi ile ilgili olabilmektedir. Bu durumda yapılan giderlerin ne kadarının bu yıla, ne kadarının gelecek yıllara ait olduğunun hesaplanması gerekmektedir (Aktuğlu, 1984:42).

### **2.1.6.3. Faaliyetler Arası Transfer ve Öz Tüketim Sorunu**

Tarım işletmelerinde üretilen ürünün bir kısmının çiftçi ve ailesi tarafından tüketimi (öz tüketim) söz konusudur. Ayrıca üretilen bir tarımsal ürün başka bir tarımsal ürün için girdi olarak kullanılması söz konusu (büyükbaş hayvan üretimi yapan bir çiftçinin hayvan tezeklerini bitkisel üretim yaptığı arazisinde kullanması gibi) olabilmektedir. Böyle durumlarda faaliyetler arası transferler ve öz tüketim nedeniyle doğru maliyetlerin hesaplanamayacağı, çünkü işin içine subjektifliğin gireceği görüşü yaygındır (Talim, 1973a:1).

### **2.1.6.4. Biyolojik Dönüşüm Sorunu**

Canlı varlıkların canlı olma özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer azalışlarının mali tablolarında yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu sorun oluşturmaktadır (Demirkol, 2006:29). Ancak bu sorun TMS 41'in uygulamaya başlaması ile çözüme kavuşacağı düşünülmektedir.

### **2.1.6.5. Vergi Mevzuatı Sorunu**

Tarım işletmesi sahiplerinin muhasebe kayıtlarını, karar almadan ziyade, vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için tutmaktadır. Ülkemizde 1960'lara kadar tarımdan alınan vergiler için işletmelerin herhangi bir muhasebe kaydı tutmalarını gerektirmeyişi, 1964'ten sonra çiftçilerin %90'ının vergi dışı bırakılışı tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının yaygınlaşmasını engellediği görülmüştür (Erdamar, 1985:16).

### **2.1.6.6. Tekdüzen Hesap Planı İle İlgili Sorunlar**

Canlı varlıklar canlı olma özelliğinden dolayı işletmedeki diğer varlıklardan ayrılmakta ve ayrı bir hesap grubunda gösterilmesi uygun görülmektedir. Ancak halihazırda hesap planında canlı varlıkların yazılabileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Ancak THP'de boş bırakılan yerlere uygun hesaplar önerilebilmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalarda (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a; 2007b) dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 21 no.lu grubun kullanılması uygun görülmektedir.

### **2.1.6.7. Bilgisizlik Sorunu**

Tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlardan birisi de çiftçilerin büyük bir bölümünün muhasebe konusuna isteksiz davranmasıdır. Çünkü çiftçiler muhasebe uygulamalarının yararları hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Bu bilgisizliğin giderilmesi için Ziraat Bankası, Tarım Kredi Kooperatifleri, Üniversiteler gibi çiftçi ile doğrudan ilişki içerisinde bulunan kurum ve kuruluşlar kullanılarak muhasebenin yararları anlatılabilir (Deran, 2005:50).

### **2.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi**

Muhasebenin ilk nerede, nasıl ve ne zaman ortaya çıktığı konusu tam olarak bilinmemesine rağmen yapılan çalışmalarda çok eski tarihlere dayandığı belirtilmektedir. Bazı muhasebe tarihçileri yazının ve rakamın icadını muhasebeye bağlamakta, rakam ve yazılar insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğup geliştiğini söylemektedirler (Can, 2007:2).

Günümüzde uygulanmakta olan “Muzaaf Muhasebe Sistemi”nin geçmişi yaklaşık olarak 500 yıl öncesine dayanmaktadır. İtalyan muhasebe sistemi olarak da anılan bu sistem hakkındaki ilk kitap İtalya’da 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılmıştır (Hiçşamaz, 1958). Eserin en önemli özelliği; bir ticari işlemin değil, bir dönemin sonundaki kârın belirlenmesine yönelik açıklamalarda bulunmasıdır (Güvemli, 2000a:6).

Luca Pacioli’nin eseri bu konuda yapılmış ilk çalışma olduğu kabul edilmekle birlikte, bu düşüncüyü değiştirebilecek bir eserin daha varlığı bilinmektedir. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde kaleme alınan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” isimli el yazması kitapta da bugün uygulanmakta olan muhasebenin esasları görülmektedir. (Sevilengül, 2003:12-13).

Risale-i Felekiyye – Kitab-us Siyagat adlı eserde; bir ihtisas (uzmanlık) muhasebesi olan tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak “ahır muhasebesi”, “çeltik mahsulü muhasebesi”, “koyun (sürü) muhasebesi” ve “ambar muhasebesi” başlıkları altında söz konusu işlere ait muhasebelerde dikkat edilecek hususlara değinilmektedir (Otar, 1984:8).

Osmanlı döneminde toprağın gelirlere göre; has, zeamet, tımar gibi adlarla bölümlere ayrılması, tarımda kullanılan arazinin bitkisel ve hayvansal veriminin tespit edilmesi o dönemde tarımda muhasebe uygulandığının göstergesi olduğu kabul edilebilir. Ancak bu kayıtlara ilişkin örnekler, günümüze kadar rastlanmamıştır (Güvemli, 2000b:9).

Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında 18. yüzyıla kadar önemli sayılabilecek bir gelişme görülmemiştir. Ancak 17. ve 18. yüzyıllarda tarımsal faaliyetlerde meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında da önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. Tarihsel süreçte tarımsal faaliyet muhasebesinde meydana gelen bu gelişmeleri; Avrupa Ülkelerinde Gelişimi, Amerika Birleşik Devletlerinde Gelişimi ve Türkiye’de Gelişimi başlıkları altında incelemek daha yararlı olacaktır.

### **2.2.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi**

Avrupa devletlerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişiminin Arthur Young, Albrecht D. Thaer, W. Herman Howard, F. Aereboe ve Laur dönemleri olmak üzere beş tarihi süreçten geçtiği görülmüştür (Aras, 1988:6-10):

#### **2.2.1.1. Arthur Young Dönemi**

İşletme yönetimine yardımcı olmak ve yıllık faaliyetler sonucu kâr-zararın ortaya konulması amacıyla muhasebenin tarımda uygulanışı, ilk olarak 1773-1779 tarihleri arasında İngiltere’de Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir (Aras, 1988: 6). 1741-1820 yılları arasında İngiltere’de yaşayan Arthur Young, tarım alanında meydana gelen gelişmeleri gözlemlemek için birçok Avrupa ülkesine seyahatler gerçekleştirmiştir. Ayrıca, tarım ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak birçok eser vermiş ve de birçok yazarın esin kaynağı olmuştur. Young, yaptığı seyahatlerdeki gözlemlerini ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak tespitlerini 1797’de Annals adlı kitabında toplamıştır. Young’un, Annals adlı eserinin “On the Accounts Properly To Be Kept By Farmers” kısmında düzenli muhasebe tutmakla ilgili olarak bir dizi gözlem ve kurallara değinmiştir. Young, yaptığı seyahatler sonucu gözlemlerinde; çiftçilerin binde birinin dahi düzenli olarak muhasebe tutmadıkları, genellikle kayıtları müsvedde kağıtlara alınmış notlar şeklinde tuttukları, çiftlik muhasebesinin genellikle hataları düzeltilmeden

ziyade önyargıları kuvvetlendirmek için tutuldukları tespitlerine ulaşmıştır (Juchau, 2002:374).

Young, kendi işletmesinde muzaaf muhasebe sistemini uygulayarak kayıtlarını günlük defter, kasa defteri ve büyük defter olmak üzere üç ana defterde toplamıştır. Young'un genel olarak ilgilendiği konular maliyet muhasebesi ile ilgiliydi. İşletmede yer alan üretim dalları bazında karlılık durumunu belirlemek için çalışmalarda bulunmuştur. Bu bağlamda genel idare giderleri, çekigücü ve işçilik için ayrı hesaplar oluşturmuştur. Ortak giderlerin dağıtımını konusunda bugün dahi uygulanan bazı yöntemler geliştirdiği kaydedilmektedir. Young, işletmenin tümünü ilgilendiren ortak giderleri tarla arazisi alanına göre üretim dalları arasında dağıtmış ve hesaplamalarda yol, su kanalları gibi ekili olmayan arazileri dikkate almamıştır (Aras, 1988: 6-7). Young'un tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmalar şu şekilde özetlenebilir (Deran, 2005:58):

- i. Tarım işletmelerinin sermaye maliyetlerini hesaplayarak kira giderinin en çok ne kadar olması gerektiği konusunda çalışmalarda bulunmuştur.
- ii. Dönüm başına isabet eden canlı varlık, gübre, saban, pulluk, tohum ve işçilik maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili olarak çalışmalar yapmıştır.
- iii. Kiracı olarak faaliyet gösteren tarım işletmelerinin önemli bir bölümünün sermaye yetersizliği nedeniyle başarısız olduğunu tespit etmiştir.
- iv. Yeterli sermayenin hesaplanabilmesi bütün gider ve maliyetlerin doğru hesaplanması gerekliliği üzerinde durmuş ve bunun da tarımsal faaliyetlerin ve yatırımların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ile mümkün olacağını ifade etmiştir.
- v. Gider ve gelirlerin kaydının alanlar bazında yapılarak hangi alanın verimli ve karlı, buna karşın hangi alanın verimsiz olduğu tespit edilebileceğini vurgulamıştır. Bunun sonucu olarak çiftçinin en uygun ürün bileşenini seçerek karlılığını artıracığını iddia etmiştir.



### **2.2.1.2. Albrecht D. Thaer Dönemi**

Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesi ilk olarak 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında Albrecht D. Thaer öncülüğünde uygulanmaya başlandığı kaydedilmektedir. Thaer’in 1906’da yayınlanan “Über Meiner Methode Der Landwirtschaftlichen Buchführungs” adlı eseri tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanışı ile ilgili önemli bir eserdir (Aras, 1988: 7). Thaer, Young’un fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve Young’un ileri sürdüklerini geliştirerek devam ettirmiştir (Juchau and Hill, 1998:172).

Thaer, genel muhasebe uygulamalarını tarım işletmelerinin özel şartlarına uyarlayan ilk kişi olarak bilinmektedir. Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında önemli bir yere sahip Alman bilim adamı Howard 1870’lerde bu gerçeği dile getirmiştir (Aras, 1988: 7).

Thaer, maliyet muhasebesi tekniklerini kullanmıştır. Bir bütün olarak işletmenin giderleri, hasılası ve kârının hesaplanması yanında, her ürünün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalarda bulunmuştur. Thaer’in uyguladığı maliyet muhasebesinde elliden fazla ana hesap ve yirmi kadar dağıtım hesabı tutulmuş ve maliyet kayıtları ile elde edilen veriler işletme planlamasında kullanılmıştır. Bir bakıma yönetim muhasebesinin bir işlevi olan planlamayı o dönemde gerçekleştirmiştir (Aras, 1988:7).

### **2.2.1.3. W. Herman Howard Dönemi**

Almanya’da Albrecht D. Thaer’den sonra 19. yüzyılda tarımsal faaliyet muhasebesi W. Hermann Howard’ın çalışmaları (1848-1919) sayesinde önemli bir gelişme kaydetmiştir. Howard’ın çalışmaları da Thaer’de olduğu gibi maliyet muhasebesi ve maliyet kayıtları üzerinde yoğunlaşmıştır (Aras, 1988: 8).

Howard’ın 1872 yılında Almanya’da kurduğu ve uzun süre bizzat yönettiği “muhasebe büroları” ile tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamaları geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiştir. Muhasebe bürolarında tarımsal faaliyetlerle ilgili kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumu yapılarak bu konularda çiftçilere destekler sağlanmıştır. Bu çalışmalar sayesinde tarım alanında muhasebe uygulamaları genişlemeye başlamıştır (Aras, 1988: 8).

Howard'ın tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yaptığı çalışmalar sadece Almanya'da değil bunun yanında Avusturya, İsviçre, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya'da da büyük ilgi görmüştür. Howard'ın tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi 1870'den 1920 yılına kadar uygulama alanı bulmuştur (Aras, 1988:8).

#### **2.2.1.4. Friedlich Aereboe Dönemi**

Howard'ın maliyet muhasebesi temelli tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına ilk tepki yine Almanya'da 1910 yılında Friedlich Aereboe tarafından gelmiştir. Aereboe ve çalışma arkadaşları (özellikle Brinkmann) Howard'ın maliyet muhasebesi uygulamalarını bilimsel açıdan eleştirmektedirler. Bundan dolayıdır ki, bu dönem "Aereboe Ekolü" veya "Bilimsel Ekol" dönemi olarak anılmaktadır (Aras, 1988: 8).

1886 ile 1946 yılları arasında yaşayan Aereboe, tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili birçok çalışma yapmış ve bu çalışmaları sadece Avrupa'da değil dünya üzerinde birçok ülkede kabul görmüştür. Aereboe, tarımsal faaliyetlerin yönetimi ile ilgili olarak organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi olmak üzere üç önemli teori geliştirmiştir. Aereboe, tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili görüşlerini "Agrarpolicy" adlı kitabında toplamıştır (Kanazawa, 1992:1).

Aereboe ve taraftarları tarımsal alanda çift taraflı kayıt sistemine ve maliyet muhasebesi sistemi uygulamalarına karşıydılar. Geleneksel Howard Ekolü işletme planlaması için maliyet hesaplamalarını gerekli görmekteydi. Aereboe Ekolü ise işletmeyi organik bir bütün olarak görmekte, işletmeyi oluşturan birimler için ayrı ayrı maliyet hesaplamasının anlamsız olduğunu savunmakta ve bütünü oluşturan unsurların (üretim dallarının) ayrı ayrı kârlı oluşundan ziyade işletmenin kârlı oluşunu önemli görmekteydiler. Bu amaç doğrultusunda ayrı bir hesaplama yönteminin gerektiğini vurgulamakta ve hesaplama sonucu elde edilen değere "Rantabilite" adını vermekteydiler (Aras, 1988: 8).

Aereboe'ye göre tarımsal faaliyet muhasebesinin üç ana görevi bulunmaktadır. Bunlar (Aras, 1988: 8);

- i. İşletmenin yıllık faaliyetlerinin ekonomik sonucunu tespit etmek,
- ii. Tarımsal faaliyetin cari kontrolünü kolaylaştırmak,

- iii. İşletmenin faaliyet sonuçlarını belirlemek amacıyla temel bilgileri elde etmek ve sistematik bir düzen içinde sunmaktır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin ilk iki görevi basit muhasebe sistemi ile yerine getirilebilir. Ancak üçüncü görevin yerine getirilebilmesi için basit muhasebe sisteminin, işletme istatistikleri (çiftlik kayıtları) ile desteklenmesi gerekmektedir. Aereboe'nin tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi, işletme istatistiklerini (çiftlik kayıtlarını) odak noktası olarak almaktadır (Aras, 1988:9).

#### **2.2.1.5. Laur Dönemi**

Almanya'da tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak meydana gelen gelişmeler, diğer ülkeler tarafından da kabul görmüş ve taraftar toplamıştır. Özellikle İsviçre'de Ernest Ferdinand Laur (1871-1964)'un yaptığı çalışmalar kayda değerdir. Laur, Alman Kramer ve Howard'ın etkisinde kalmasının yanında İsviçre ekolünün kurucusu olarak kabul edilmektedir (Aras, 1988:9).

Laur, köylü işletmelerde uygulanabilir basit bir muhasebe sistemi geliştirmiş ve İsviçre Köylü Birliği Örgütü vasıtasıyla söz konusu sistemi uygulamaya koymuştur. Laur'un 1910-1920 yılları arasında geliştirmiş olduğu muhasebe sistemi, başta İngiltere, ABD, Japonya olmak üzere, birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur (Aras, 1988:9). Laur'un oluşturmuş olduğu muhasebe sistemi, teori ve uygulamanın birbirine uyumlaştırılması ile oluşmuştur (Talim, 1973b:2).

Laur'a göre tarımsal faaliyet muhasebesi, öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak veriler sağlamalı, gelir vergisi açısından çiftçinin gelirini hesaplayabilmeli ve bunların yanında öğretim-araştırma vb. konularda faydalı hizmetler gerçekleştirebilmelidir. Laur, tarımsal faaliyet muhasebesinin bu amaçlarını yerine getirebilmesinin ancak uygulanacak muhasebe sisteminin maliyet muhasebesi olmasıyla mümkün olacağını belirtmektedir (Aras, 1988:9).

Laur, tarımsal faaliyet muhasebesini ayrıma tabi tutmuş ve bunların dört başlık altında toplanabileceğini belirtmiştir. Bunlar (Aras, 1988:9);

- i. Basit bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- ii. Genişletilmiş bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,

- iii. Ticari hesapla birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- iv. Çift taraflı tarımsal faaliyet muhasebesi (maliyet muhasebesi veya analitik muhasebe) şeklindedir.

Laur, birim maliyetlerin ve kârlılığın hesaplanmasında ve işletme planlamasında, maliyet muhasebesi kayıtlarına dayalı verileri kullanmayı tercih etmiştir (Aras, 1988:10).

Laur'a göre tarımsal işletme, muhasebe açısından, ticari bir birimdir. Dolayısıyla çiftçinin özel (kişisel) hesapları, ev idaresi hesapları işletmenin hesaplarından ayrı tutulması gerektiğini belirtmiştir. Çiftçinin ailesinin işletmeden çekip tükettiği çiftlik ürünlerinin değerini işletme gelirine dahil edilmesi, ayrıca çiftlikte çalışan aile fertleri için, ücretli işçilerin ücretine denk bir ücret hesaplanması gerektiğini vurgulamıştır (Aras, 1988:10).

Laur, basit muhasebe sisteminde kullandığı işletme defterinin gelir ve gider sayfalarına; işletme hesabı, çiftlik idaresi hesabı, aile ve kişisel hesap ve ek teşebbüsler hesabı adında dört ayrı hesap açarak gelir ve giderleri sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Laur muhasebesinin diğer bir özelliği de, yapılan kayıtların dönem sonlarında ayrıntılı analize tabi tutulmasıdır. Bu analizler köylü sekreteryasında uzman kişiler tarafından yapılmaktaydı. Tüm bu çalışmalar sayesinde tarımsal faaliyet muhasebesi, İsviçre'de, önemli gelişmeler kaydetmiştir (Aras, 1988:10).

### **2.2.2. Amerika Birleşik Devletlerinde Gelişimi**

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD'de de etkisini göstermiş ve bu konuda ABD'de uygulamalar görülmeye başlamıştır. Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları ilk olarak Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Minnesota'da yapılan çalışmalar sonucunda geliştirilen tarımsal maliyet muhasebesi sistemine "Minnesota Sistemi" adı verilmiştir. Burada yapılan çalışmalar, özel bir örgütlenme şekli ile çiftçilerden toplanan çiftlik kayıtlarının, bir merkezde uzmanlar tarafından üretim maliyetlerinin hesaplanması ve analizlerinin yapılmasından oluşuyordu. Örgütlenme şekli; çiftçi, araştırma kuruluşları ve Tarım Bakanlığı'nın işbirliğine dayanmaktaydı (Aras, 1988:10-11).

1913'de Chicago'da düzenlenen bir konferansta işletme planlamasında, üretim maliyetine dayalı verilerden yararlanmanın isabetli olmayacağı üzerinde durulmuştur. Üretim dallarının kârlılığında ziyade, işletmenin bir bütün olarak kârlılığının önemli olduğu vurgulanmıştır. F.W. Peck ve A. Boss tarafından 1918 yılında yapılan bir araştırmaya göre, ilk defa maliyet hesaplarında fiziksel verilerin (üretim girdilerinin) zamanla pek değişmediği, zaman içinde değişenin fiyat olduğu ve bu nedenle fiziksel verilerin kayıtlarına önem verilmesinin daha yararlı olacağı belirtilmiştir (Aras, 1988:11).

Tarımın yapısına uygun, üretim teorisi ile uygulamayı bağdaştıran basit muhasebe sistemi, 1950'lerden sonra ilk defa ABD Minnesota eyaletinde uygulama alanı bulmuştur. Daha sonra buna benzer uygulamalar İngiltere, İsveç, Norveç ve diğer Avrupa ülkelerinde görülmüştür (Aras, 1988:11).

Amerikan sistemi olarak bilinen çok sütunlu işletme defteri, nakit gelir ve giderlerin kaydını esas alan, tek defter olma özelliği ile basit muhasebe sisteminin, şekil itibariyle çok sütunlu olma özelliği ile muzaaf muhasebe sisteminin özelliklerini taşımaktadır (Aras, 1988:11).

ABD'de tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesinde Peck ve Boss'un katkıları inkar edilemez. Fakat aynı dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yapılmış başka çalışmalar da bulunmaktadır. Harvard Üniversitesi'nin Tarım Ekonomisi hocalarından Thomas Nixon Carver (1865-1958), Arthur Young gibi 1903-1906 yılları arasında çeşitli yerlere geziler yaparak gezdiği yerlerdeki gözlemlerini, görüş ve düşüncelerini kitap olarak yayınlamıştır. 1914 yılında Cornell Üniversitesi'nden Carl E. Ladd'ın doktora tezi olarak tarımsal maliyet muhasebesi üzerine bir grup çiftçiyle yaptığı çalışma, yine 1904'de G.F. Warren'in meyve üretimi yapan çiftliklerde girdi maliyetlerinin tespitinde veri toplamak için anket formları geliştirmesi ve bu formların uzun bir süre ABD'de veri toplamak için kullanılması kayda değer gelişmelerdir (Stanton, 2003:22-23).

### **2.2.3. Türkiye'de Gelişimi**

Tarımsal Faaliyet Muhasebesi ile ilgili çalışmalar Avrupa'da 18. yüzyılın sonlarında Arthur Young ile başlamış ve bu dönem doktriner çalışma dönemi olarak nitelenmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda ise tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmanın yapılışı aynı döneme rastlamaktadır. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan en bilineni 1885 yılında Aram Margosyan tarafından kaleme alınan “Muhasebe-i Ziraiye” adlı eserdir. Kitap 80 sayfa ve dört bölümden oluşmaktadır. Kitabın bölümleri; Ma'lûmat-ı Umûmiye, Muamele-i Umûmiye, Muhasebe-i Ziraiye ve Netice-i Tabiiye'dir. Eserde çift taraflı kayıt sistemi benimsenmiş olup, tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılması için üç çeşit defter önerilmiştir. Bunlar; demirbaş defteri, muhasebe-i ayniye defteri ve muhasebe-i nakdiye defterlerinden oluşmaktadır. Ayrıca, kitapta dikkat çekici bir nokta da dönem başı ve dönem sonu öz sermaye kıyaslanarak dönem kârı veya zararının hesaplanmasıdır (Güvemli, 2000c:664-688).

Türkiye Cumhuriyeti'nde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak ilk kitap 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adlı eserdir. Kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından kaleme alınmıştır. Tarımsal üretimde muhasebe tutulmasının sağladığı yararları ortaya koymak amacıyla yazılan kitapta, o dönemde yürürlükte olan Kara Ticaret Hukuku örnek olarak gösterilmiş ve Almanya'da tarımsal çiftliklerin defter tutma zorunda oldukları belirtilmiştir. Yazar, çift taraflı kayıt sisteminin üstünlüğüne değinerek ticari ve sınai işletmeleri tarafından kullanılmasının kaçınılmaz olduğunu vurgulamıştır. Ancak, tarımsal üretim yapan işletmelerde ise kendisinin basit muhasebe sisteminden yararlanarak geliştirdiği yöntemin uygulanmasını tavsiye etmiştir. Kitap, genel olarak kayıt yapılacak işlemler üzerinden anlatılmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesinde tutulacak defterler; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri ve mukayese cetveli (defteri) olarak sınıflanmıştır (Güvemli, 2001:250).

Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl'ın kaleme aldığı eserlerden başka tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak fazla çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Yine aynı şekilde uygulamada da önemli bir gelişme görülmemiştir. Bu gecikmede vergi sisteminin önemli rolü olduğu söylenmektedir (Bektöre ve Aydın, 1982:236). Çünkü 1960 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar tarım sektöründe herhangi bir muhasebe kaydı tutulma zorunluluğu bulunmamaktaydı. Ayrıca 1964

yılında GVK'da yapılan bazı değişikliklerle Türkiye'de bulunan çiftçilerin %90'ının vergi dışı kalması, tarım sektöründe muhasebe uygulamalarının gelişmesini engellemiştir (Erdamar, 1985:17).

Türkiye'de, tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına genel itibariyle yönetim, planlama gibi işlerden ziyade sadece vergisel açıdan başvurulması nedeniyle tarım işletmelerinin daha çok basit muhasebe sistemini tercih ettiği bilinmektedir. Bunun yanında Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretim Çiftlikleri'nde 1976 yılına kadar Amerikan muhasebe sistemi kullanılmıştır. Daha sonra KİT'lerce uygulanması zorunlu Tekdüzen Hesap Planı uygulanmaya başlanmış ve 1994'ten itibaren Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP uygulamasına geçilmiştir (Yanık, 1996:29).

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına karşın uygulama kısmı çok fazla yaygınlaşmamıştır. Bunun nedeni olarak da tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları ve dolayısıyla tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilemeyiőı gösterilebilir. Ancak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 2006 yılında ve Yeni Türk Ticaret Kanununun 2011 yılında yürürlüğe girmesiyle tarımda muhasebe uygulamalarına yönelik eksikliklerin giderileceği ve uygulamada birlikteliğin sağlanacağı düşünülmektedir.

### **2.3. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı**

Önceleri tarımsal faaliyetler kırsal kesimde geleneksel yöntemlerle yapılmaktaydı. Fakat son zamanlarda sermaye şirketlerinin de tarım sektörüne yatırım yapmaya başlamasıyla tarımsal faaliyetler ve tarım işletmeleri geleneksel yapıdan çıkmaya başlamıştır. Dolayısıyla muhasebe sistemi de bu yapısal gelişmelerden etkilenmiştir. Geçmişte tarım işletmelerinin küçüklüğü veya tarımsal faaliyetlerin kırsal kesimlerde aileler tarafından gerçekleştiriliyor olması ve bunun sonucunda vergisel açıdan tarımsal faaliyetlere yönelik çok ciddi düzenlemelerin olmayışı nedenleriyle önemli ölçüde muhasebe işlemi gerektirmemekteydi. Ancak içinde bulunulan dönemde sermaye şirketleri tarım sektöründe faaliyet göstermekte ve tarım sektörü daha profesyonel bir şekil almaktadır.

Tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmelerin tarım işletmelerinde tarımsal faaliyet muhasebesini önemli bir konuma getirmesi, bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu amaç doğrultusunda farklı ülkelerdeki tarım işletmelerinde yapılan tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına yön vermek için Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu (IASB<sup>4</sup>) tarafından 01.01.2003 tarihinde 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe girmiştir.

UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra, borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Seri:VI No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" çıkarılmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlükte olan ilgili tebliğin "Tarımsal Faaliyetler" başlığını taşıyan 31. Kısım (SPK 31) UMS 41'de yer alan hükümlerle uyumludur.

Uluslararası ve ulusal düzeyde meydana gelen gelişmelerden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanmasıyla 41 no.lu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) yürürlüğe girmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı UMS 41 ve SPK 31'in hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır. Daha sonra 01.11.2010 tarihinde KOBİ'lere muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından KOBİ TFRS yayınlanmıştır. KOBİ TFRS'nin 34. Bölümü'nde tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir.

Tarımsal faaliyetler muhasebesi ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası düzenlemelere yer verdikten sonra çalışmanın amacına uygun olması ve yapılan düzenlemelerin birbirleri ile uyumlu hükümlerinin bulunması gerekçesiyle, bundan sonraki kısımlarda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu kısmın sonunda TMS 41 ile farklılıkların ortaya konulması açısından KOBİ TFRS'de tarımsal faaliyetler ile ilgili yer alan hükümlerin bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

---

<sup>4</sup> International Accounting Standards Board



### **2.3.1. Standardın Gerekçesi**

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanan TMS 41'in hazırlanma gerekçelerinin aşağıdaki gibi olduğu düşünülmektedir;

- i. Genel amaçlı olarak hazırlanan mevcut muhasebe standartlarının, tarım sektörünün ihtiyaçlarına tam olarak cevap verememesi,
- ii. Tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili uygulamalarda birlik sağlama isteği,
- iii. Tarımsal faaliyetlerin iklim ve doğa koşullarına bağlı olması, iç içe girmiş faaliyetlerden oluşması, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin biyolojik olarak dönüşümlerinde değer değişikliği ortaya çıkması gibi durumların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara alınmasında geleneksel muhasebe sisteminde kullanılan tarihi maliyet yönteminin yetersiz kalması,
- iv. Tarım işletmelerinin borsada işlem görmesi, devletten yardım taleplerinde bulunması ve kredi kuruluşlarından kredi taleplerinde bulunması gibi durumlarda işletmenin mali tablolarına ihtiyaç duyulması.

### **2.3.2. Standardın Amacı ve Kapsamı**

Tarımsal faaliyetler standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Bu bağlamda, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla standardın kapsamını oluşturan unsurlar şöyledir (TMS 41, md.1):

- i. Canlı varlıklar,
- ii. Hasat aşamasında oluşan tarımsal ürünler,
- iii. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz yapılan devlet teşvikleri (TMS 41, md.34-35).

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen kapsamına almadığı ve atıfta bulunduğu TMS'ler şöyledir (TMS 41, md.2-3);

- i. Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- ii. Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- iii. Hasat sonrasında işleme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar).

Standardın 3. maddesi gereğince, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı kapsama alınmakta, hasat noktasından sonraki kısmı ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya uygun başka bir standarda atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, standart söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi işlemlerini düzenlememektedir. Örneğin, standart, bir balık üretme çiftliğinde üretilen balıkları canlı varlık, elde edilen ürünü canlı varlıktan üretilen canlı varlık veya tarımsal ürün olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü (balıktan konserve balık üretilmesi gibi) kapsamına almamaktadır. TMS 41 standardının canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünler açısından kapsamını aşağıdaki tablo yardımıyla özetlemek mümkündür (TMS 41, md.4).

**Tablo 16: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı**

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşleme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

Tablo 16’da görüldüğü gibi, birinci ve ikinci sütunda yer alan canlı varlık ve tarımsal ürünler standardın kapsamına girmektedirken, üçüncü sütundaki hasattan sonra işleme sonucu oluşan ürünler standardın kapsamına girmemektedir.

### 2.3.3. Standartta Yer Alan Kavramlar

**Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir (TMS 41, md.5). Canlı varlıkların tarımsal ürünlere dönüştürülmesine balıktan havyar elde edilmesi, farklı canlı varlıklar oluşmasına da damızlık balıklardan yumurta alınarak yavru balık üretilmesi örnek olarak gösterilebilir. Standardın 5. maddesinde belirtildiği üzere, tarımsal faaliyetler; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dâhil) olmak üzere geniş bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu faaliyet gruplarının bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bunlar (TMS, md.6);

- i. **Değişim Kapasitesi:** Canlı varlıklar (yaşayan hayvanlar ve bitkiler) biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptirler. Çünkü canlı varlıklar yapıları gereği büyüme, çürüme, üreme, bozulma ve buna benzer değişimlere uğramaktadırlar.
- ii. **Değişimin Yönetilmesi:** İşletme yönetimi, biyolojik dönüşüm sürecinin gerçekleşmesi için gerekli olan besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ışık vb. koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırmalıdır. Standart böyle bir yönetimi, tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayıran bir unsur olarak görmektedir. Dolayısıyla, standarda göre, yönetilemeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak görülmemektedir.
- iii. **Değişimin Ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği gibi) veya miktarda (soy, ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişiklik, yönetimin rutin bir işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir.

Değişimin kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi standarda göre geniş kapsamlı tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleridir. Canlı varlıklar ve tarımsal

ürünler söz konusu ortak özellikleri taşıdıkları takdirde tarımsal faaliyet kapsamına alınmaktadır.

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılarak elde edilen ürününe denmektedir (TMS 41, md.5). Örneğin; işletmenin canlı bir varlığı olarak kabul edilen balıklarından elde ettiği havyarlar, tarımsal üründür.

**Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan ve bitkilere denmektedir (TMS 41, md.5). Başka bir deyişle, yeryüzünde fiziksel olarak doğan, büyüyen, üreyen ve ölen her şey canlı varlıktır (Ülkü ve diğ., 2010:1).

**Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini ifade etmektedir (TMS 41, md.5). Bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesinde artış, bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesinde düşüş, ilave (üreme) hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi veya lateks, çay yaprağı, yün, süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi biyolojik dönüşümün sonuçlarıdır (TMS 41, md.7).

**Satış Maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilgili olan ek maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 41, md.5).

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41, md.5).

**Canlı Varlık Grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğuna denmektedir (TMS 41, md.5). Hayvan ve bitki toplulukları yaş, tür, cins gibi özelliklere göre sınıflanabilmektedir. Örneğin; bir balık üretim çiftliğindeki balıklar; çipura balıkları, levrek balıkları, orkinos balıkları şeklinde sınıflanabilir.

Standartta göre canlı varlık grubu; tüketilen – taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış – olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayırma tabi tutulmuştur. Ayrıca, işletmelerin böyle bir ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamalarda bulunması teşvik edilmektedir (TMS 41, md.43). Çalışmada, balık üretim işletmelerine uygunluğu açısından, olgunlaşmış – olgunlaşmamış canlı varlık ayırımından yararlanılacaktır. Standartta değinilen canlı varlık türlerini açıklamak yerinde olacaktır.

**Tüketilebilir Canlı Varlıklar:** Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardan oluşmaktadır. Et üretimi veya satışı için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek oluşturmaktadır (TMS 41, md.44).

**Taşıyıcı Canlı Varlıklar:** Tüketilebilir canlı varlıklar dışında kalan, düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün olmaktan ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır (TMS 41, md. 44-45). Çilek, üzüm gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlıklara örnek teşkil etmektedir.

**Olgunlaşmış Canlı Varlıklar:** Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıkları (taşıyıcı canlı varlıklar) kapsamaktadır (TMS 41, md.45). Mısır gibi bir defada hasat edilen tüketilebilir canlı varlıklar ile meyveler gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.

**Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar:** Henüz hasat edilebilir aşamaya gelmemiş, tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.

**Aktif Piyasa:** Piyasada ticareti yapılan malların homojen, her zaman alıcısı ve satıcısı olduğu ve bu malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasaları ifade etmektedir (TMS 41, md.8). Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde, bu piyasada açıklanan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas teşkil eden fiyattır. Canlı varlık veya tarımsal ürün için birden fazla aktif piyasanın olması durumunda, işletme bunlardan en uygun olanını seçer (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasadaki kastedilen canlı varlık veya tarımsal ürünlerin alınıp satıldığı ticaret borsaları, haller vb. pazarlardır.

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder (TMS 41, md.8).

**Defter Değeri:** Canlı varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olan değerini ifade eder (TMS 41, md.8).

**Devlet Teşvikleri:** TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında tanımlandığı üzere; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır (TMS 20, md.3).

#### **2.3.4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Aktife Alınması**

Canlı bir varlık veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar (TMS 41, md.10);

- i. İşletmenin, canlı varlık veya tarımsal ürünü geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- ii. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- iii. Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir.

Canlı varlıklarda kontrolün bulunduğu çeşitli yöntemlerle kanıtlanabilmektedir. Örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu göstergesidir (TMS 41, md.11). Ayrıca balık üretim kuluçkahanelerinde, anaç balık yönetimi esnasında damızlık balıkların damgalanması, balıklar üzerinde kontrolün olduğunun göstergesi sayılabilir.

Yukarıda sayılan özellikleri taşımayan canlılık varlık niteliğindeki varlıklar TMS 41 kapsamında değerlendirilmezler. Bu tür canlı varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Pop and Deaconu, 2008:9):

- i. Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- ii. Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- iii. Korumak için alınan hayvanlar (köpek gibi),
- iv. Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),

- v. Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- vi. Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler,
- vii. Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

### **2.3.5. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi**

Standartta göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, standardın 30. maddesinde yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir (TMS 41, md.12). Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülürler (TMS 41, md.13).

Bir değerlendirme ölçütü olarak standartta ifade edilen gerçeğe uygun değere, diğer standartlarda da yer verilmektedir. Fakat, TMS 41’de değinilen gerçeğe uygun değer diğerlerine göre farklılık arz etmektedir. Bu durum TMS 41’in 9. maddesinde ifade edildiği gibi gerçeğe uygun değer; varlığın ilgili olduğu piyasa fiyatından, nakliye ve söz konusu pazara getirene kadar katlanılan diğer masrafların düşülmesiyle bulunmaktadır. Bu bağlamda standartta geçen gerçeğe uygun değere, net gerçeğe uygun değer demek daha doğru olabilir (Tokay ve Deran, 2004:18).

Piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olarak ölçülemeyeceğinin açık olarak anlaşılan canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi dışında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüleceği varsayılmaktadır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi durumunda, söz konusu canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunur (TMS 41, md.30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek ölçen bir işletme, söz konusu varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde ölçmeye devam eder (TMS 41, md.31).

Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri belirlenirken, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin özelliklerine göre (yaşları, kaliteleri vb.) gruplandırılmaları ölçümü kolaylaştırabilmektedir. Balıkların boylarına veya gramajlarına göre sınıflandırılması buna örnek olarak verilebilir. Söz konusu özellikler, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikler dikkate alınarak belirlenmelidir (TMS 41, md.15).

İşletmeler sahip oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünü satmak için bir satış sözleşmesine taraf olabilmektedirler. Canlı varlığın değeri belirlenirken sözleşme fiyatlarının esas alınması zorunlu değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve istekli bir satıcının karşı karşıya geleceği cari bir piyasayı yansıtmaktadır. Dolayısıyla, canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmeye bağlı kalarak düzeltilemez (TMS 41, md.16).

Canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri belirlenirken izlenecek yol aktif bir piyasanın olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Aktif bir piyasanın olması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas teşkil etmektedir. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşmak imkânı varsa, bu piyasalardan uygun olanını kullanabilir (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise, elde edebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden bir veya birkaçını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanabilir (TMS 41, md.18):

- i. İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması şartıyla, **en son piyasa işlem fiyatı,**
- ii. Farlılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, **benzer varlıkların piyasa fiyatları,**
- iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi **sektör emsalleri.**

Bazı durumlarda canlı varlığın mevcut durumunu yansıtan piyasada oluşmuş bir fiyat bulunmayabilir. Bu durumda, gerçeğe uygun değer tespitinde, canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerleri kullanılır (TMS 41, md.20).



Bazı durumlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet değerine yaklaşmaktadır. Bu durumlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md.24);

- i. İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (Örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce balık yumurtalarının kuluçkahaneye verilmesi gibi),
- ii. Meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi (Örneğin 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk büyümesi gibi).

### **2.3.6. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Amortisman**

Amortisman; duran varlıkların kullanılacağı zaman süresi içinde değerinin bölümlere ayrılması, değerlerin saptanması, değer kayıplarının maliyete yansıtılması ve kaynak oluşturarak, duran varlıkların yenilenmelerine olanak sağlamak üzere değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesidir (Ülkü ve diğ., 2010:6). Açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen standart, canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir-gider tablosuna yansıtılmaktadır (Tokay ve Deran, 2006:19).

Değerleme yaklaşımına göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Yani amortisman bir aktif düzeltme olarak görülmektedir (Sevilengül, 2003:405). Canlı varlıkların, diğer duran varlıklarda olduğu gibi belirli bir ekonomik ömre sahip olup amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir. TMS 41 standardında tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgi verilmeyerek, amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

### **2.3.7. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Kar/Zararın Belirlenmesi**

Canlı bir varlığın kâr veya zararı hesaplanırken, kâr veya zarara dâhil edilebilecek iki durum söz konusudur (TMS 41, md.26):

- i. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kâr veya zarar,
- ii. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kâr veya zarar.

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar, oluştukları dönemdeki kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmalıdır (TMS 41, md.28). Canlı varlıkların veya canlı varlıkların hasadı sonucunda oluşan tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kâr doğabildiği gibi zarar da doğabilmektedir. Canlı varlığın kâr veya zararının tespitinde varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunmaktadır. Satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerinden fazla olması durumunda zarar doğmaktadır. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilmektedir (TMS 41, md.27-29).

### **2.3.8. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri**

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

Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak tahsil edilebilir bir duruma gelmesi halinde gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.34). Şartlı olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların karşılanması durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, md.35). Örneğin, balıkçılık faaliyetinde bulunan bir balık üretme çiftliğinin devletten aldığı teşviğin şartı sadece bir balık türünü (çipura, levrek gibi) üretmesi olabilir. Balık üretme çiftliği istenilen şarta uymadığı takdirde, devlet teşviğin tamamını geri isteyebilir. Dolayısıyla, alınmış olan teşvik belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınmamalıdır.

Canlı bir varlığa ait olan devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi durumunda, bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine TMS 20 Devlet Teşviklerinin

Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanır (TMS 41, md.37).

TMS 20 Standardına göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin genel olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır (TMS 20, md.13). Tarafımızca devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “sermaye yaklaşımı” daha uygun görülmektedir. Çünkü devlet teşviğini işletmeler sermayelerini güçlendirmek için aldıklarından dolayı teşviğin sermaye grubunda gösterilmesi daha uygundur. Diğer taraftan gelir yaklaşımına göre devlet teşviğinin gelir kaydedilmesi halinde vergi söz konusu olabilmektedir.

### **2.3.9. Standarda Göre Dipnotlarda Açıklanması Gereken Hususlar**

Tarım işletmelerinde mali tabloların karmaşık bir hal almaması ve mali tablolardan yararlananlar tarafından anlaşılabilmesi için tablolarda ayrıntıya yer verilmemesi daha uygundur. Bu bağlamda standart, mali tablolarda yer almıyorsa, aşağıdaki bilgileri de işletmelerin dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, md.46):

- i. İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- ii. İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri.

Ayrıca standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayan aşağıdaki bilgilerin de dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, md.49):

- i. Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- ii. Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- iii. Finansal risk yönetim stratejileri.

Standartta göre, işletmenin, canlı varlık ve hasat noktasındaki tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında kullandığı yöntemi ve gerçeğe uygun değer hesaplarırken başvurduğu varsayımları açıklaması gerekmektedir (TMS 41, md.47).

Standartta belirtildiğine göre, işletmenin, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değerlerinde meydana gelen değişimleri açıklaması gerekmektedir. Bu değişimler mutabakat cetvelleri aracılığıyla yapılmaktadır. Söz konusu mutabakat işleminde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir (TMS 41, md.50):

- i. Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya zarar,
- ii. Satın almalarından kaynaklanan artış,
- iii. TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklardan kaynaklanan azalışlar,
- iv. Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- v. İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- vi. Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- vii. Diğer değişiklikler.

İlgili standardın 30. maddesinde belirtildiği gibi canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle, maliyet değeri ile ölçümü yapılan canlı varlıklara ilişkin, işletmenin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.54):

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- iii. Yapılması mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- iv. Amortisman yöntemi,

- v. Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- vi. Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları.

Maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıkların elden çıkarılması halinde oluşan kâr veya zarar muhasebeleştirilerek, kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınan değer düşüklüğü tutarları, değer düşüklüğü iptalleri ve amortismanlar ayrı ayrı açıklanır (TMS 41, md.55).

Daha önce gerçeğe uygun değeriyle ölçümü güvenilir olmamasından dolayı maliyet değeriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletmenin, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md.56):

- i. İlgili canlı varlığın tarifi,
- ii. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- iii. Değişimin etkileri.

Standart, devlet teşviklerinin mali tablolarda sunumunda, dipnotlarda açıklanması gereken konulara da yer vermiştir. Bunlar (TMS 41, md.57):

- i. Finansal tablolarda yer verilen devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- ii. Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- iii. Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşlerdir.

### **2.3.10. KOBİ TFRS’de Yer Alan Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Hükümler**

KOBİ TFRS ile, TFRS’nin küçük veya orta büyüklükte işletmeler (KOBİ) tarafından kullanılması amaçlanmaktadır. Söz konusu standardın 34. bölümünde “Özellikli Faaliyetler” başlığı altında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

KOBİ TFRS’de tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak yer alan hükümleri, “muhasebeleştirme”, “ölçme” ve “yapılacak açıklamalar” başlıkları altında toplamak

mümkündür. Muhasebeleştirme kısmında, canlı varlıkların aktife alınması için TMS 41’de de yer verilen; varlığın geçmişte gerçekleşen işlemleri sonucunda kontrol edilmesi, varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması ve varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan ölçülebilmesi gibi koşullara yer verilmiştir.

KOBİ TFRS’de ölçme ile ilgili olarak iki tane yönteme yer verilmiştir. Bunlar; gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemidir. Bu yöntemlerden hangisinin muhasebe politikası olarak seçileceği konusunda da “aşırı bir çaba ve maliyet” kriterine yer verilmiştir. Varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi aşırı bir çaba ve maliyet gerektirmiyorsa “gerçeğe uygun değer yöntemi” seçilmelidir. Eğer, varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi aşırı bir çaba ve maliyet gerektiriyorsa “maliyet yöntemi” seçilmesi gerekmektedir.

İşletme gerçeğe uygun değer yönetimin uygularsa; varlığın gerçeğe uygun değerinin hesaplanması için değinilen yöntem TMS 41’de yer alan gerçeğe uygun değer hesaplama yönteminden bir farkı bulunmamaktadır. Gerçeğe uygun değer hesaplama yöntemlerine TMS 41 standardı açıklanırken yer verildiğinden, gereksiz tekrardan kaçınmak için burada açıklanmayacaktır.

Eğer işletme varlığın değerini belirlemede maliyet yöntemini uyguluyorsa; maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşmek suretiyle varlığın değerini belirleyebilmektedir.

KOBİ TFRS’de ayrıca gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi seçildiği takdirde açıklanması gereken bilgilere de yer verilmiştir. Bu bilgiler TMS 41’de yer alan bilgilerin özeti mahiyetindedir. Standartta, TMS 41’den farklı olarak devlet teşviklerine yer verilmemiş olmasıdır.

#### **2.4. Türk Vergi Mevzuatı’nda Tarımsal Faaliyetler**

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren iki otorite bulunmaktadır. Bunlardan birisi vergi otoritesi, diğeri ise muhasebe otoritesidir. Ancak, tarihsel süreç incelendiğinde, vergi otoritesinin daha baskın çıktığı, muhasebe otoritesinin vergi otoritesinin emrine girdiği görülmektedir. Bunun doğal sonucu olarak işletmelerde vergi için muhasebe anlayışının yaygınlaştığı gözlenmektedir.

Muhasebe uygulamalarının bütün dallarında olduğu gibi tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına da yıllardır Türk Vergi Mevzuatı'nın yön verdiği görülmektedir. Bu kısımda Türk Vergi Mevzuatı'nın tarımsal faaliyet muhasebesine ilişkin düzenlemelerine yer verilerek mevzuattaki hükümlerle TMS 41'deki hükümlerin karşılaştırması yapılacaktır.

#### **2.4.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Aktifleştirilmesi**

Vergi Usul Kanunu “aktife giriş” kavramının tanımına yer vermemiştir. Dolayısıyla aktife giriş kavramını herkes kendine göre yorumlamakta ve uygulamaktadır. Muhasebe dilinde ise aktife giriş kavramı, edinme ve kayda alma anlamını içermektedir (Özel, 2001:13). Canlı varlıklar, demirbaşlarla benzer özellik göstermekte, hatta literatürde canlı varlıklar için canlı demirbaşlar tabirinin kullanıldığı görülmektedir. Diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi canlı varlıkların edinimi genel olarak iki yolla gerçekleşmektedir. Bunlar; satın alma yoluyla edinim ve işletmede üretim yoluyla edinimdir (Tokay, 2002:59). Dolayısıyla, vergi mevzuatımıza göre satın alma ya da işletmede üretim yollarından herhangi biriyle edinilmiş olan canlı varlık veya tarımsal ürün kayda alınması suretiyle aktifleştirilebilir.

#### **2.4.2. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi**

Türk Vergi Mevzuatı'nda değerlendirme konusuna Vergi Usul Kanunu'nda değinilmiştir. Tarımsal faaliyetlerin değerlendirilmesi VUK 276. maddede; “Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275. maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır” şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca söz konusu kanunda, tarım işletmelerine dâhil hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda, maliyet bedeli yerine emsal bedelin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Emsal bedelin belirlenmesinde, işletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir (VUK, md.277).

#### **2.4.3. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerde Kâr veya Zarar Hesaplaması**

Mevzuatta, tarımsal faaliyet kazançlarına ilişkin açıklamalara Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir. GVK'nın 1. maddesinde gelir tanımı; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı

içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde yapılmıştır. Akabinde 2. maddede bu kazanç ve iratlar yedi madde halinde sayılmış ve zirai kazançlar bu gelir unsurları arasında ikinci sırada yer almıştır.

Kanunda daha sonra zirai kazanç 52. maddede; “Hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan gider arasındaki müspet fark” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir tarım işletmesinde, kâr veya zararın hesabı işletmenin gelir (hasılat) ve giderlerinin bilinmesiyle mümkündür. GVK, tarım işletmeleri açısından gelir (GVK, md.56), gider (GVK, md.57) ve hasılattan indirilemeyecek gider (GVK, md.58) unsurlarını ayrıntılı olarak yer vermiştir. Kanunda sayılan bu gelir ve gider unsurları gelir-gider tablosuna yansıtılarak kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmalıdır.

#### 2.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman

Canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemleri VUK’da düzenlenmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi VUK 277’ye göre canlı varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedelle değerlendirilir. Değerleme ile belirlenen bu bedel aynı zamanda canlı varlığın amortismanına tabi değerini oluşturmaktadır. VUK’un 314. maddesine göre tarım işletmelerinde üretimi yapılan meyvelik, zeytinlik, bahçeler ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve harkların amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Tarımsal faaliyetlere ilişkin amortisman oranları ve faydalı ömürleri (Tablo 17) 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nde belirtilmiştir.

**Tablo 17: Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları**

Tarımsal Faaliyet	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı
Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	%4,00
Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, manej v.b.)	20	%5,00
Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	%10,00
Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	%20,00



Tablo 17'nin devamıdır.

Tarımsal Faaliyet	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı
Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	%20,00
Mandıralar	7	%14,28
Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	%20,00
Atlar (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları, 12 yaşından büyük damızlık atlar v.b.)	10	%10,00
Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	%20,00
Arılar	5	%20,00
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	%50,00
Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	%10,00
Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (Teçhizat v.b.)	5	%20,00
Deniz ve tatlı su balıkları	5	%20,00
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	%20,00
Zeytinlikler	50	%2,00
Dutluklar	40	%2,50
Fındıklıklar	25	%4,00
Süs ağaçları, güllükler	20	%5,00
Bağlar	20	%5,00
Narenciye ağaçları	25	%4,00
Şeftali ağaçları	10	%10,00
Kayısı, erik, badem ağaçları	25	%4,00
Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	%4,00
Vişne, kiraz ağaçları	20	%5,00
Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	%2,50
Sair meyveli ağaçlar	10	%10,00
Seralar	20	%5,00
Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri vb)	5	%20,00
Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	%10,00
Kanal ve kanaletler	10	%10,00
Derin kuyular	15	%6,66
Sağım tesis ve makineleri	5	%20,00
Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	%20,00
Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	%20,00
Yoncalık tesisi	3	%33,33
Korunganlık tesisi	2	%50,00
Suni çayır mera tesisi	3	%33,33

Kaynak: <http://www.alomaliye.com>, (ET: 11.11.2011).

## 2.4.5. Vergi Mevzuatı ve TMS 41'deki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması

Tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 standardındaki hükümler ile vergi mevzuatındaki hükümler arasında farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır. Bu farklılıklar ve benzerlikler şöyle sıralanabilir:

- i. TMS 41'in amacı gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak ve tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarında farklılıkları ortadan kaldırmak iken, mevzuatın amacı vergi matrahını doğru bir şekilde belirlemektir.
- ii. TMS 41'e göre canlı varlıkların kayda alınma kriterleri; kontrol, değer ve ölçümdür. Mevzuata göre ise; edinim ve kayıttır.
- iii. Mevzuattan yapılan tarımsal faaliyet tanımı (GVK, md.52) TMS 41'de yapılan tanımdan (TMS 41, md.5) daha kapsamlıdır. TMS 41 hasat noktasına kadar olan faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamına alırken, mevzuat hasat noktasından sonraki bazı faaliyetleri de tarımsal faaliyet kapsamına almaktadır.
- iv. Hem TMS 41'de hem de mevzuatta kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaktadır.
- v. Vergi mevzuatı değerlendirme bakımından tarımsal ürünler için maliyet bedelini dikkate alırken, canlı varlıklar için varsa borsa rayici, yoksa maliyet değer, maliyet değeri de tespit edilemezse emsal değer esas alınmasını hükme bağlamıştır. TMS 41'de ise canlı varlık ve tarımsal ürün ayrımı yapılmaksızın net gerçeğe uygun değer (maliyet bedelinden pazara götürme maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan değer) esas alınması gerektiği belirtilmiştir.
- vi. TMS 41'e göre canlı varlık veya tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmasında, satışında, değerlemesinde ortaya çıkan farklar kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınarak mali tablolara alınmaktadır. Buna karşın vergi mevzuatında, kâr veya zarar ancak satış gerçekleştiğinde ortaya çıkmaktadır.

- vii. Vergi mevzuatı amortisman hesaplamada dağıtım yaklaşımını<sup>5</sup>, TMS 41 ise değerlendirme yaklaşımını<sup>6</sup> benimsemiştir. Ayrıca vergi mevzuatı, amortisman tabii değeri belirlerken maliyet bedelini, TMS 41 gerçeğe uygun değeri esas almıştır.
- viii. Vergi mevzuatına göre amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesine karşın TMS 41’de herhangi bir düzenlemeye yer verilmeyerek işletmeler bu konuda serbest bırakılmıştır.
- ix. TMS 41 toprak varlığının, üzerindeki ağaç, bina ve tesisten ayrı maliyet değeri ile değerlendirilmesini, mevzuat ise üzerindeki ağaç, bina ve tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilmesini hükme bağlamıştır.
- x. TMS 41’de tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalara yer verilirken, vergi mevzuatında yer verilmemiştir.

Bu bölümde; bir tarım işletmesi olan balık üretme işletmelerinde önemli bir yere sahip olan tarımsal faaliyet muhasebesi irdelendi. Bu bağlamda tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, önemi, yararları, özellikleri, uygulanmasında karşılaşılan sorunlar, tarihsel gelişimi açıklandı. Daha sonra tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı’nda tarımsal faaliyetler ile ilgili yer alan hükümlere değinilerek karşılaştırmalar yapıldı. Bundan sonraki bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda balık üretme işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve ürün maliyeti hesaplama sistematığı incelenecektir.

---

<sup>5</sup> Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların edinilmesi için yüklenen maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir (Sevilengül, 2003:406)

<sup>6</sup> Bu yaklaşıma göre, amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi yada önemini yitirmesi gibi nedenlerle meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesidir. Amortisman, duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki şimdiki değer farkından oluşmaktadır (Sevilengül, 2003:405).

## **BÖLÜM 3: BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE MUHASEBE**

### **ORGANİZASYONU VE MALİYET HESAPLAMALARI**

Bütün işletmelerde olduğu gibi bir tarım işletmesi olan balık üretme işletmelerinde de mevcut durumun tespiti, yönetsel kararların alınması ve üretim işletmesi olması sebebiyle ürün maliyetlerinin hesaplanması açısından muhasebeye büyük görev düşmektedir. Dolayısıyla, işletmelerde iyi bir muhasebe organizasyonunun oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, üçüncü bölüm, balık üretme işletmelerinde muhasebe düzeni, balık üretme işletmelerinde değerlendirme, balık üretme işletmelerinde amortisman ve balık üretme işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması başlıkları altında incelenecektir.

#### **3.1. Balık Üretim İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**

Bu kısımda balık üretim işletmelerinde muhasebe organizasyonu kapsamında; balık üretim işletmelerinde muhasebenin önemi ve gerekliliği, belge ve defter düzeni konuları irdelenecektir.

##### **3.1.1. Balık Üretim İşletmelerinde Muhasebenin Önemi**

Ülkemizin üç yanının denizlerle çevrili oluşu, 8.333 km'lik kıyı şeridinde, yararlanılabilir nitelikte yaklaşık olarak 906.118 hektar doğal, 344.234 hektar yapay göl alanına, 15.500 hektar göl alanına ve 178.000 km uzunlukta akarsuya sahip olması (Tekelioğlu ve diğ., 2007:692) ülkemiz açısından balıkçılık faaliyetlerini önemli kılmaktadır.

Balıkçılık faaliyetleri genel olarak avcılık ve yetiştiricilik olmak üzere iki türlü yapılmaktadır. Son zamanlarda ülkemizde balık yetiştiriciliği faaliyetlerinde önemli bir artış görülmektedir. Bunun nedenlerinden birisinin, sermaye yoğun ve profesyonel şirketlerin bu alana yatırım yapmaları olduğu bilinmektedir. Sermaye yoğun şirketlerin balık üretim sektörüne girmesiyle birlikte sanayi sektöründe uzun zamandır geçerli olan profesyonel bir yönetim sisteminin tarım işletmelerinde de uygulanması zaruret halini almıştır. Günümüzde, balık üretim işletmeleri en az sanayi işletmeleri kadar profesyonel olarak yönetilmektedir.

Akademik camiada dillendirilen bir yargı vardır. Bir işletmenin yönetimi beyin ise, muhasebe de o beyine bilgi taşıyan sinir sistemidir. Yönetimin başarıya ulaşabilmesi ancak işletmenin dili olan muhasebeden alınan sağlıklı bilgiler ile mümkündür. Dolayısıyla muhasebeden beklenen yararın sağlanabilmesi, iyi bir muhasebe sisteminin kurulmasına bağlıdır (Tetik, 2000:21).

Etkin bir muhasebe sistemi, işletmede muhasebe ile ilgili tutulacak defterleri, kullanılacak belgeleri, düzenlenecek mali rapor veya tabloları ve bunlar arasındaki ilişkileri belirlemektedir. Muhasebe sisteminin öğelerini belirleyen başlıca etken işletme yönetiminin muhasebe bilgilerinden yararlanma isteğidir. Dolayısıyla, karar almada muhasebe verilerinden yararlanan bir yönetim, bu bilgilerin kaynağını oluşturan muhasebeyi daha detaylı ve geniş bir şekilde örgütlemesinde fayda vardır (Kaval, 1994:8).

Balık üretim işletmeleri için ihtiyaç duyulan sermaye miktarı diğer tarımsal faaliyetler için ihtiyaç duyulan sermaye miktarından fazla olmaktadır. Bunun yanında, sermaye tutarı içinde yer alan sabit sermaye unsurları (kuluçkahane binası, tanklar, pompalar, oksijenmetre sistemi vs) büyük bir yekün tutmaktadır. Balık üretim işletmelerinde, üretim çok sayıda aşamalardan (anaç, larva, sörvaj, adaptasyon aşamaları vs) oluşmaktadır. Ayrıca, üretim dönemlerinin farklı olması nedeniyle muhasebe dönemlerinin farklı olması ve üretim esnasında meydana gelen firelerin fazla olması gibi nedenlerle ürün maliyetleri sağlıklı bir şekilde hesaplanamamaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı, balık üretim işletmelerinde muhasebe önemli hale gelmektedir. Ancak ülkemizdeki balık üretim işletmelerinin büyük çoğunluğunun muhasebeye gereken önemi vermediği görülmektedir. Bunun da nedeni diğer sektörlerde olduğu gibi vergi için muhasebe anlayışının yaygın olmasıdır. Bunun yanında muhasebeyi işletmenin yönetsel kararlarında araç olarak kullanmaya başlayan işletme sayısının arttığı gözlenmektedir.

### **3.1.2. Balık Üretim İşletmelerinde Belge Düzeni**

İşletmelerin gerçekleştirdiği mali nitelikteki işlemleri ile muhasebe arasında bağlantıyı sağlayan araca “belge” denilmektedir. Muhasebe verilerinin güvenilirliği, ancak mali nitelikte işlem ve olayların, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak

düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle mümkün olmaktadır (Ayboğa, 2001:62).

İyi organize edilmiş bir belge düzeni, muhasebenin temel fonksiyonlarında başarıya ulaşabilmenin koşullarından birini oluşturmaktadır (Şakrak, 1997:38). Her işletme başarıya ulaşabilmek için; büyüklüğüne ve faaliyet alanına uygun olan belgeleri ile bu belgelerin işletme içerisindeki organizasyonu, muhasebe temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, ilgili mevzuat ve yasalara göre irdelleyerek oluşturmalıdır.

Mali nitelikteki işlem ve olayların, muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayacak olan belgeler, muhasebe organizasyonunun temel unsurlarından birini oluşturmaktadır. Belgeler, “mali nitelikteki işlem ve olay” ile “muhasebe kaydı” arasında köprü görevini yerine getirmektedir (Bilginöglü, 1988:53). Ayrıca köprü vazifesini yerine getiren belgeler, muhasebenin temel kavramları arasında da yer almaktadır.

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı”, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder (Kavak, 2005:6)

Balık üretim işletmelerinde bir kısım belgeler yasal zorunluluktan, bir kısmı da işletme faaliyetlerinin kontrolü ve planlamaya yardımcı olması amacıyla düzenlenmektedir. Dolayısıyla, belgeleri yasal belgeler – isteğe bağlı belgeler ayırımına tabi tutarak açıklamak yerinde olacaktır.

### **3.1.2.1. Yasal Belgeler (Doğal Belgeler)**

VUK 227. maddeye göre işletmeler işlemleriyle ilgili kayıtlarının kaynağını ispat etmek zorundadırlar. Muhasebede kullanılan belgeler hakkında VUK ve TTK’da ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. VUK’un 229-242 maddeleri arasında muhasebede kullanılan belgelere değinilmiştir. Düzenlenmesi gereken belgeler bakımından balık üretim işletmeleri ile diğer işletmeler arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu bağlamda, balık üretim işletmelerini ilgilendiren ve VUK’da yer alan belgeler şunlardan oluşmaktadır;

- i. Fatura (md.229),
- ii. Sevk İrsaliyesi (md.230/5),
- iii. Perakende Satış Vesikaları (md.233),
- iv. Gider Pusulası (md.234),
- v. Müstahsil Makbuzu (md.235),
- vi. Ücret Bordrosu (md.238),
- vii. Diğer Vesikalar (md.242): Sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vesaire.

Ayrıca, TTK'da yer verilen bono, poliçe, çek, hisse senedi, tahvil gibi belgeler de balık üretim işletmelerini ilgilendiren yasal belgeler arasında yer almaktadır. Bunun yanında, eğer balık üretim işletmesi girdilerini yurt dışından ithal ediyorsa veya ürettiği ürünleri yurt dışına ihraç ediyorsa, dış ticaret işlemlerinden dolayı Kambiyo Mevzuatı'nda yer alan yasal belgeleri düzenlemeleri zorunludur.

### **3.1.2.2. İsteğe Bağlı Belgeler (Yapay Belgeler)**

Balık üretim işletmelerinde VUK'da belirtilen zorunlu belgelerin yanında, işletmenin üretim ve verimliliğinin daha ayrıntılı izlenebilmesi açısından çeşitli belgeler kullanılabilir. Genel olarak bu belgeler şunlardan oluşmaktadır (Tetik, 2000:25):

- i. Malzeme İstek Formu,
- ii. Malzeme Ambar Giriş Formu,
- iii. Malzeme Sarf Fişi,
- iv. Stok Kartları,
- v. Ambar Giriş Fişi,
- vi. Ambar Malzeme İade Fişi,
- vii. Sipariş Maliyet Kartı,
- viii. Larva, Artemia, Sörvaj vs. Ünitesi Detay Maliyet Tablosu,

- ix. Balık Üretim Özet Maliyet Tablosu,
- x. Üretim – Maliyet Değerlendirme Raporu,
- xi. Gider Dağıtım Tablosu,
- xii. İş Emri (sözleşmeli üretimde),
- xiii. İşçi Zaman Kartı,
- xiv. Günlük Personel Çalışma Raporu.

Sayılanların yanı sıra balık üretim işletmesinin özelliğine göre maliyet, yönetim ve verimlilik kararlarına yardımcı olabilecek çeşitli belgeler üretilebilir.

### **3.1.3. Balık Üretim İşletmelerinde Defter Düzeni**

Defter tutma, bir hesap dönemi içinde gerçekleşmiş değer hareketlerini tespit etmek için, ilgili defterlere kaydetmek ve değer hareketlerinin kaydedildiği defterleri ve belgeleri saklamak şeklinde ifade edilmektedir (Karayalçın, 1988:57).

Balık üretim işletmelerinde, diğer tüm işletmelerde olduğu gibi, işletmenin kuruluşundan tasfiyesine kadar geçen sürede meydana gelen yatırım, maliyet, gelir-gider, alım-satım, üretim gibi mali nitelikteki işlem ve olaylar muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. İşletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelir ve giderleri ile üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru bir şekilde tespiti ancak bu işlem ve olaylar için söz konusu olan belgelerin defterlere kaydı ile mümkün olmaktadır. Belgelerin kaydı doğrudan defterler üzerinde yapılabileceği gibi, bilgisayar ortamında paket programlar yardımıyla tutularak kâğıda yazımı sağlanabilir.

Balık üretim işletmelerinde defter tutmanın işletmeye sağlayacağı düşünülen yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uçman, 1989:117):

- i. İşletmede tutulan defterler sayesinde, başta işletme sahibi ve yöneticileri olmak üzere, işletme çevresindeki işletme ilgilileri istedikleri bilgiye kolaylıkla ulaşabilirler,
- ii. İşletmedeki mali olayların gözlemlenmesini sağlarlar,
- iii. Fazla ve gereksiz giderlerin ortaya çıkmasını sağlarlar,



- iv. Anlaşmazlık durumunda ispatta kolaylık sağlarlar,
- v. Vergi ödemesinde doğru vergi matrahının hesaplanmasını sağlayarak, fazla vergi ödenmesini ortadan kaldırır,
- vi. Tutulan defterler sayesinde işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında doğru ve sağlıklı bilgilere ulaşılır,
- vii. Üretimdeki maliyet türlerinin ve ürün içindeki ağırlıklarının izlenmesine olanak sağlarlar.

Balık üretim işletmelerinde defter tutmanın yararlarına değindikten sonra tutulması gereken defterlerden bahsetmek yerinde olacaktır. Balık üretim işletmelerinde bir kısım defterler yasal zorunluluktan, bir kısım defterler de isteğe bağlı olarak işletme faaliyetlerinin kontrolünü ve planlamaya yardımcı olmak amacıyla tutulmaktadır.

### **3.1.3.1. Yasal Defterler**

Tutulması zorunlu olan defterler bakımından balık üretim işletmeleri ile diğer işletmeler arasında bir fark bulunmamaktadır. Diğer işletmelerde olduğu gibi balık üretim işletmelerinde de tutulması zorunlu olan defterler VUK'a göre bilanço esasına tabi işletmeler ve işletme hesabı esasına tabi işletmelere göre farklılık arz etmektedir. Bilanço esasına göre defter tutan balık üretim işletmeleri aşağıdaki defterleri tutmaları zorunludur (VUK, md.182):

1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter),
2. Defter-i Kebir (Büyük Defter),
3. Envanter ve Bilanço Defteri.

İşletme hesabı esasına tabi balık üretim işletmeleri ise sadece işletme hesabı defterini tutmak zorundadırlar (VUK, md.193). Ayrıca, GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğüne ulaşmayan balık üretme işletmelerinin herhangi bir defter tutma zorunlulukları bulunmamaktadır. GVK'nın 54. maddesine göre defter tutma zorunluluğu olmayan balık üretim işletmeleri şunlardan oluşmaktadır:

- i. Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde ağ, kafes vb. alanı 750 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen balık üretim işletmeleri,
- ii. İç su balık yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanları 900 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen balık üretim işletmeleri,
- iii. Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metreyi geçmeyen balık üretim işletmeleri.

### **3.1.3.2. İsteğe Bağlı Defterler**

Balık üretim işletmelerinin tutması gereken yasal defterlerinin yanı sıra karar almaya, üretim etkinliğini artırmaya, üretim setinin belirlenmesine, işletme performansının ölçülmesine, işletme plan ve bütçelerinin hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla bazı defterleri de tutmasında fayda görülmektedir. Bu defterler genel olarak şunlardan oluşmaktadır (Aras, 1988:16-17):

#### **i. Üretim Kayıtları**

Üretim kayıtları, miktar bildiren kayıtlardır. Bu kayıtların amacı, işletme yönetiminin karar almasında yardımcı olacak verileri sağlamak için bitkisel ve hayvansal üretimi ayrıntılı bir şekilde kaydetmektir. Balık üretim işletmelerinde birçok üretim dalında üretim yapılabilmektedir. İşletme planlamasına yardımcı olabilecek verileri toplamak amacıyla üretim kayıtları tutulduğuna göre sadece önemli görülen üretim dalları için kayıt tutmak yeterli olabilmektedir.

#### **ii. Çiftlik Haritası**

Tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini gerçekleştirdikleri arazi, arsa, havuz, sera, deniz vs. mekânların yerlerini, şekillerini, genişliklerini, alanlarını, karakterlerini ve buna benzer özelliklerini ayrıntılı olarak gösterdikleri haritalara “çiftlik haritası” denilmektedir. Çiftlik haritası sayesinde tarım işletmesinin parsel, havuz vb. bazda yıllar itibariyle yetiştirilen ürün türü, verilen gübre veya yem miktarı, verimi kayda geçirilebilmektedir. Çiftlik haritası üzerine yapılan bu kayıtlar ile yönetsel kararların verilmesinde büyük kolaylıklar sağlanır.

## **3.2. Balık Üretim İşletmelerinde Değerleme**

Balık üretim işletmelerinde üretilen balıkların canlı varlık olmasından dolayı biyolojik dönüşüme sahip olması söz konusu işletmelerde değerlendirme konusunu özelliğ kılımaktadır. Dolayısıyla, değerlendirme kavramı, TMS ve VUK açısından değerlendirme ölçütleri, balık üretim işletmelerinde TMS ve VUK açısından değerlemenin nasıl yapılacağı gibi konulara değinmek yerinde olacaktır.

### **3.2.1. Değerleme Kavramı**

Değerleme kavramı ile ilgili olarak tüm kanun, mevzuat, standart ve bilim dallarınca kabul edilen ortak bir tanım bulunmamaktadır. Genel bir tanım yapılacak olursa, değerlendirme, bir kurum veya işletmenin varlık ve kaynak kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemidir. Değerleme genel olarak iki aşamadan oluşur. Birinci aşamada; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler sayılır, ölçülür ve tartılarak miktarları saptanır. İkinci aşamada ise; miktar olarak saptanan iktisadi kıymetlerin değerleri belirlenir (Haftacı, 2010:15).

Tanımda da belirtildiği gibi değerlendirme işletmelerin iktisadi kıymetlerinin belli tarihte değer biçme işlemidir. Ancak değer biçme işleminde bir subjektiflik söz konusu olabilmektedir. Çünkü kişilerin çeşitli iktisadi kıymetlere verdiği önem ve biçtiği değer farklıdır. Değerleme konusunda bakış açılarının farklılaşması, değişik bilim dallarında farklı değerlendirme tanımlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Kızılot, 1991:2087). Ortaya çıkan bu tanımları incelemek yerinde olacaktır.

#### **3.2.1.1. Muhasebe Kuramı Açısından Değerleme**

Muhasebe kuramına göre değerlendirme; işletme faaliyetlerine, işletmenin aktif ve pasiflerine parasal olarak bir değer biçme sürecidir (Akdoğan ve Aydın, 1987:388). Muhasebenin temel kavramlarından değerlendirme ile ilgili olarak işletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini, dönemsellik kavramı ise, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir (Çaldağ, 2003:7). Temel kavramlarda da belirtildiği gibi işletme ömrü sınırsızdır ve sınırsız kabul edilen ömür belli dönemlere bölünmüştür. Her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden

bağımsız olarak tespit edilir. Bu durum her dönemin sonunda bir envanter ve değerlendirme işleminin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

### **3.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme**

VUK'un 258. maddesinde değerlendirme; "vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere VUK, vergisel açıdan değerlendirme işlemini önemli görmektedir. Dolayısıyla vergileme açısından değerlendirme işleminin, en gerekli ölçütlerden biri olduğu söylenebilir. Ayrıca kanunda değerlemenin yapılacağı zaman "bilanço günü" olarak ifade edilen dönem sonu tarihidir (VUK, md.185).

### **3.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerleme**

TTK'ya göre değerlendirme, muhasebe kuramı açısından ifade edilen değerlendirme, yani bilançodaki varlık ve kaynakların değerlemesi ile örtüşmektedir. 6102 sayılı TTK'nın 78. maddesinde değerlemenin nasıl yapılacağı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. TTK'nın genelinde olduğu gibi değerlendirme konusunda da Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen ilke ve yöntemlerin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

### **3.2.1.4. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Değerleme**

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) bilindiği üzere sermaye piyasalarını ve dolayısıyla halka açık sermaye şirketlerinin uymak zorunda olduğu kuralları düzenlemektedir. Halka açık sermaye şirketleri diğer kanunların yanında SPK'ya da uymak zorundadırlar. SPK'da yer alan değerlemeye ilişkin düzenlemeler, TTK'da yer alan düzenlemelerle aynı doğrultudadır. Ancak SPK'da daha ayrıntılı ve belirgin ölçütlere yer verilmektedir. SPK'da yer alan düzenlemeler özellikle işletme hissedarları ve üçüncü şahısların menfaatlerini korumaya yöneliktir (Küçük, 2007:18).

### **3.2.2. Değerleme Ölçüleri**

Değerleme, ilgili iktisadi kıymete bazı değerlendirme ölçülerinin uygulanması ile yapılabilmektedir. Değerleme ölçüleri daha önce de değinildiği gibi kanunların, mevzuatın, standartların ve bilim dallarının bakış açılarının farklı olmasından dolayı

iktisadi kıymetlere uyguladıkları değerleme ölçüleri farklı olmaktadır. Bu kısımda VUK ve TMS’de yer alan değerleme ölçülerine değinmek yerinde olacaktır.

### 3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

VUK 261. maddede iktisadi kıymetlere uygulanacak değerleme ölçüleri sıralanmış ve devam eden maddelerde de değerleme ölçüleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. VUK’a göre değerleme ölçüleri şunlardan oluşmaktadır:

- i. **Maliyet Bedeli:** İktisadi bir kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması sonucu yapılan ödemelerle bunlara benzer bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK, md.262).
- ii. **Borsa Rayici:** Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir (VUK, md.263).
- iii. **Tasarruf Değeri:** Bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir (VUK, md.264).
- iv. **Mukayyet Değer:** Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, md.265).
- v. **İtibari Değer:** Her türlü senetler ile hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, md.266).
- vi. **Rayiç Bedel:** Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, md.266).
- vii. **Emsal Bedel:** Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir (VUK, md.267).
- viii. **Vergi Değeri:** Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK, md.268).

Yukarıda sayılan değerleme ölçüleri vergi matrahının hesaplanmasında kullanılacak değerleme ölçüleridir. Fakat işletmeler istedikleri değerleme ölçüsünü kullanamazlar.

Hangi değerleme ölçüsünün, hangi durumda, hangi şartlarda, hangi iktisadi kıymetlere uygulanması gerektiği VUK'un muhtelif maddelerinde belirtilmiştir.

### 3.2.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

TMS'de genel olarak "gerçeğe uygun değer" kavramına yer verilmekte, varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde değerlenmesi durumunda finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en iyi şekilde karşılanacağı ifade edilmektedir (Özerhan Akbulut, 2008:8). TMS'de finansal tablo unsurlarının ölçümü ile ilgili olarak, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 4.55 maddesinde ve muhtelif standartlarda bazı değerleme ölçüleri üzerinde durulmuştur. Bu ölçüler şunlardan oluşmaktadır:

- i. **Tarihi Maliyet:** Tarihi maliyet kavramı kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı açıklanmıştır. Varlıklar için tarihi maliyet; varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleridir. Borçlar için tarihi maliyet ise; borç karşılığında elde edilen tutar ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır.
- ii. **Cari Maliyet:** Varlıklar için cari maliyet; varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar için cari maliyet ise; yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarlarıdır.
- iii. **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar için gerçekleşebilir değer; işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar için gerçekleşebilir değer; işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarıdır.
- iv. **Net Gerçekleşebilir Değer:** İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için

gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutardır (TMS 2, md.6).

- v. **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 2, md.6).
- vi. **Bugünkü Değer:** Varlıklar; normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar; normal faaliyet koşullarında, borçların kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler.

Görüldüğü gibi VUK'da yer alan değerlendirme ölçüleri ile TMS'de yer alan değerlendirme ölçüleri arasında farklılık bulunmaktadır. Bunun nedeni; TMS'de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılma amacı işletme ilgililerine (sahip, ortak, personel, devlet vs.) doğru bilginin verilmesi, VUK'da yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılma amacının vergi matrahının doğru hesaplanması olduğu söylenebilir.

### **3.2.3. Balık Üretim İşletmelerinde Değerleme**

Değerleme konusu TMS ve VUK açısından farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla, balık üretim işletmelerinde de değerlendirme konusunu TMS ve VUK açısından ayrı ayrı incelemek yerinde olacaktır.

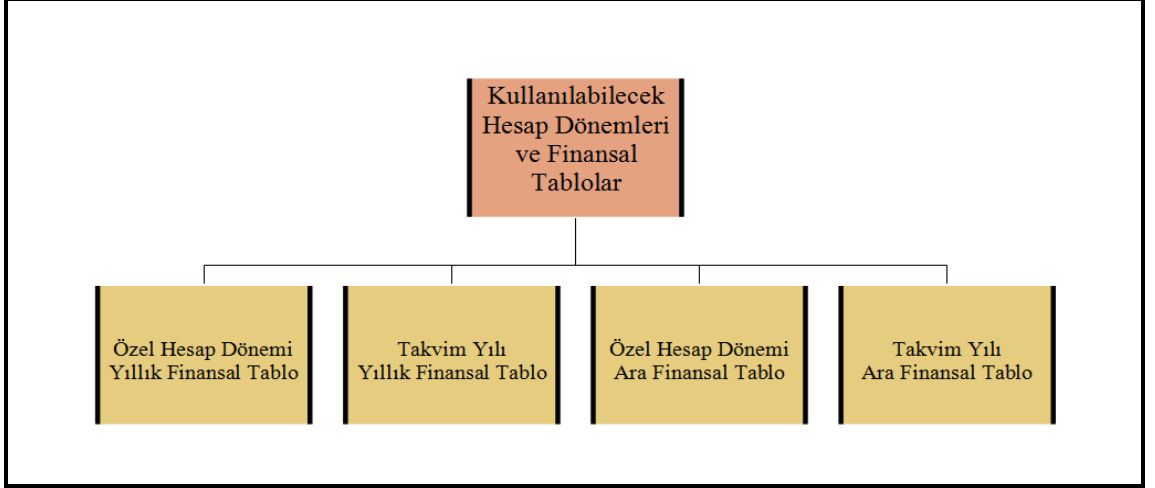
#### **3.2.3.1. Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme**

Balık üretim işletmelerinde üretilen balıkların biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlık olması ve anaç balıklardan tarımsal ürün niteliğinde havyar elde edilmesi nedeniyle değerlendirme konusu önemli görülmektedir. TMS 41 canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemekte ve canlı varlıkların fiyatlarında meydana gelen değişimlerin yanı sıra miktarlarında meydana gelen değişimleri de kapsamaktadır.

Gerçeğe uygun değer benimsenmesindeki amaç canlı varlıkların finansal tablolarda güncel haliyle gösterilmesini sağlamaktır. Fakat balık üretim işletmeleri üretimlerinin özelliği veya ihtiyacı gereği özel hesap dönemi veya takvim yılını

kullanabilmektedirler. Dolayısıyla, finansal tablolarını da yıllık veya ara dönemler halinde çıkarabilmektedirler. Balık üretme işletmelerinde kullanılan hesap dönemleri ve finansal tabloların alınma sıklığını Şekil 2'deki gibi sınıflandırmak mümkündür.

**Şekil 2: Balık Üretim İşletmelerinde Kullanılabilecek Hesap Dönemleri ve Finansal Tablolar**



Balık üretim işletmelerinde üretilen canlı varlıklar genel olarak tek yıllık canlı varlıklar ve çok yıllık canlı varlıklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tek yıllık canlı varlıklara işletmede üretimi yapılan yavru balıklar, çok yıllık canlı varlıklara ise işletmede damızlık olarak bırakılan anaç balıklar örnek olarak gösterilebilir. Özel hesap dönemi kullanıp yıllık finansal tablo alan işletmelerde, çok yıllık canlı varlıklar (damızlık balıklar), TMS 41 çerçevesinde ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilerek finansal tablolarda gösterilir.

Ancak, bu tür işletmelerde tek yıllık canlı varlıkların değerlemesi tarafımızca önemsiz görülmektedir. Çünkü hesap döneminin başlamasıyla birlikte veya hesap döneminden sonra balık yumurtaları kuluçkahaneye verilmekte ve hesap döneminin kapanmasından önce veya kapanmasıyla birlikte üretim tamamlanmaktadır. Dolayısıyla, hesap döneminin başında yumurtaların kuluçkahaneye yeni verilmesi ve hesap dönemi sonunda da üretimin tamamlanarak satışının gerçekleşmesi nedeniyle dönem başı ve dönem sonu finansal tablolarda tek yıllık canlı varlıklar gözükmemektedir. Bunun sonucu olarak da özel hesap dönemi kullanan ve yıllık finansal tablo düzenleyen balık üretim işletmelerinde dönem sonu finansal tablolarında TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek herhangi bir tek yıllık canlı varlık bulunmamaktadır.



Ancak, balık yumurtalarının edinimi ve kuluçkahaneye verilmesi bazen bilanço tarihinden önceye rastlayabilmekte ve bilançoda gözükmeye söz konusu olabilmektedir. Bu durumda TMS 41 md.24'e göre arada geçen zaman biyolojik dönüşüm açısından önemsiz olduğundan dolayı gerçeğe uygun değer olarak tarihi maliyet değeri alınabilir.

Özel hesap dönemi kullanıp ara finansal tablo düzenleyen balık üretim işletmeleri ile hesap dönemi olarak takvim yılını kullanıp yıllık veya ara finansal tablo alan balık üretim işletmeleri TMS 41'e göre tek yıllık ve çok yıllık canlı varlıklarını ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlemeleri gerekmektedir. Ancak ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilemiyorsa tarihi maliyet değeri kullanılabilir.

Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer ilk muhasebeleştirilme sırasında tespit edilir. Daha sonra finansal tablo döneminde tespiti söz konusu olmaktadır. Gerçeğe uygun değer bu dönemde tespiti özellik göstermektedir. Çünkü gerçeğe uygun değer tespiti aktif bir piyasanın olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer tespiti üzerinde durmak yerinde olacaktır.

#### **i. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti**

TMS 41 çerçevesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesindeki özellikli konular şöyle özetlenebilir (Demirkol, 2006:98-109):

- i. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında aktif bir piyasanın olmaması veya gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda, bir defaya mahsus olarak, tarihi maliyet değeri finansal tablolarda yer alabilir.
- ii. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki sürede canlı varlığın biyolojik dönüşümünde önemli bir gelişme olmamışsa bilançoda ilk muhasebeleştirme değeriyle görünebilir. Fakat geçen süre zarfında canlı varlığın biyolojik dönüşümünde önemli sayılabilecek bir gelişme görülmüşse bu değer artışı finansal tablolarda gösterilmelidir.
- iii. Canlı varlıklara ait aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasada oluşan fiyat canlı varlığın gerçeğe uygun değeridir. Eğer canlı varlığın aktif bir

piyasa yoksa, işletme, canlı varlığa ilişkin en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör ortalamaları fiyatlarına ulaşarak bunlardan en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir.

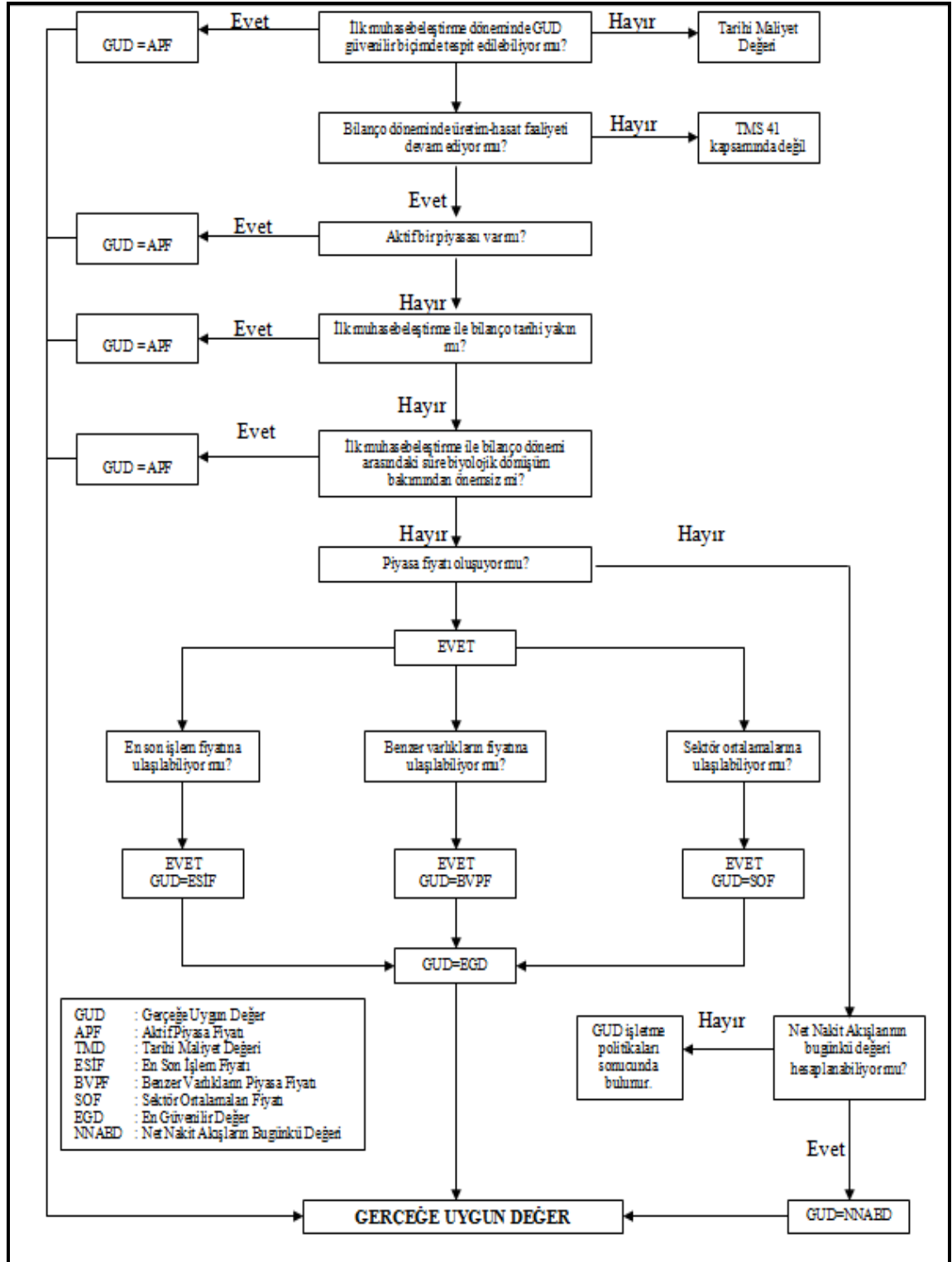
- iv. Eğer işletme canlı varlığın gerçeğe uygun değerini tespit için yukarıda sayılan en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları fiyatlarının hiçbirisine ulaşamıyorsa net nakit akışları yöntemini kullanır. Canlı varlığın gelecek dönemlerde sağlayacağı net nakit akışları tahmin edilerek bu net nakit akışlarının uygun bir iskonto oranıyla bugünkü değerleri hesaplanır. Bulunan bugünkü değer canlı varlığın gerçeğe uygun değeridir.
- v. Eğer işletmenin net nakit akışları tahmin edilemiyor veya bugünkü değerleri hesaplanamıyorsa gerçeğe uygun değer işletme politikaları ile tespit edilir.

Tüm bu açıklamaların ışığında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini hesaplamının aşamalarını açıklayan Şekil 3’de görüldüğü gibi bir hiyerarşi oluşturmak mümkündür.

## **ii. Tarımsal Ürünlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti**

Balık üretim işletmelerinde, anaç balıklardan elde edilen havyarlar tarımsal ürün niteliğinde olup, TMS 41 çerçevesinde söz konusu havyarların hasat noktasında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Tarımsal ürünlerin değeri TMS 41’e göre gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesi için kullanılacak yöntemler canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde geçerli olan yöntemler ile aynıdır. Onun için burada tekrar değinilmeyecektir.

**Şekil 3: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi**



Kaynak: Demirkol (2008:115).

### **3.2.3.2. Vergi Mevzuatı Açısından Değerleme**

Balık üretim işletmelerinde üretilen balıklar, THP açısından stok olarak değerlendirilmekte ve stok kalemlerinde sınıflanmaktadır. Bu durumda VUK md.274'e göre stoklar maliyet bedeliyle değerlenir. Ayrıca balıklar, hayvan sınıfında yer almaktadır. Bu bağlamda VUK md.277'ye göre zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Sonuç olarak vergi mevzuatımız açısından balık üretim işletmelerinde üretilen balıklar maliyet bedeliyle değerlendirilir.

Balık üretiminde maliyetin içerisine nelerin dâhil edileceği VUK md.275'de sayılmıştır. Bunlar;

- i. Mamulün üretilmesinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin bedeli,
- ii. Mamulün üretilmesine isabet eden işçilik,
- iii. Genel imalat giderlerinden mamule düşen pay,
- iv. Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (bu payın mamulün maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır),
- v. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşmaktadır.

### **3.2.3.3. Balık Üretim İşletmelerinde Yarı Mamullerin Değerlemesi**

Vergi mevzuatımız açısından balık üretim işletmelerinde yarı mamullerin değerlendirilmesi özellikli durumlar içermektedir. Bu özellikli durumlar, balık üretiminin yapısından kaynaklanmaktadır. Çünkü balık üretim işletmelerinde balığın türüne göre değişmekle birlikte, üretim süreci yaklaşık olarak 100-110 gün (levrek ve çipura balığı için) gibi kısa bir sürede tamamlanmaktadır. Balığın üretiminin başlamasından yarı mamul ve daha sonra mamul hale gelmesi hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Balık üretim işletmelerinde balığın biyolojik dönüşümünün hızlı olmasından dolayı yarı mamullerin değerlendirilmesi tarafımızca önemsiz görülmektedir. Nitekim TMS/UFRS'de işletmelerin uygulamalarında kolay ve sancısız esaslar belirlenerek, fayda/maliyet analizi

çerçevesinde, maliyeti faydasını aşan uygulamaların benimsenmemesi gerektiği belirtilmiştir (Sayar, 2005:64).

#### **3.2.3.4. Balık Üretim İşletmelerinde Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Balık üretim işletmelerini diğer tarım işletmelerinden ayıran en önemli özellik varlıkları içinde sabit kıymetler olarak adlandırılan maddi duran varlıkların büyük yekûn tutmasıdır. Maddi duran varlık; işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek için elde tuttuğu, bir yıldan fazla bir süre kullandığı, aşınmaya, yıpranmaya ve değer kaybına tabi arazi, arsa, bina, demirbaş, makine, tesis, cihaz, taşıt ve buna benzer her türlü varlıklara denilmektedir. Balık üretim işletmelerinde kullanılan; kuluçkahane binası, su motoru, blower, balık sayma makinesi, balık ayıklama makinesi, balık markalama kiti, debimetre, oksijen metre sistemi, tanklar vs maddi duran varlıklara örnek verilebilir.

VUK md.273'e göre işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyalar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yine VUK md.269'a göre işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Özetle balık üretim işletmelerinde kullanılan bütün maddi duran varlıklar vergi mevzuatımız açısından maliyet bedeli ile değerlendirilir.

TMS açısından ise maddi duran varlıkların değerlendirilmesi 16 no.lu muhasebe standardında düzenlenmiştir. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı'nın 15. maddesine göre maddi duran varlık muhasebeleştirme koşullarını sağladığında maliyet bedeli ile kayda alınır. Daha sonra bilanço tarihinde değerlendirirken standartta iki tane model önerilmiştir. Bunlar; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli şeklindedir. İşletme iki modelden birini seçerek maddi duran varlıklarını değerlemeye tabi tutar. Burada bu modelleri açıklamak yerinde olacaktır;

- i. **Maliyet Modeli:** Maddi duran varlık kaleminin maliyetinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer finansal tablolarda gösterilmesidir (TMS 16, md.30).
- ii. **Yeniden Değerleme Modeli:** Maddi duran varlık kaleminin değerlendirme günündeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş

değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer finansal tablolarda gösterilmesidir (TMS 16, md.31).

### **3.3. Balık Üretim İşletmelerinde Amortisman**

Balık üretim işletmelerinde amortisman konu olan varlıklar temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; işletmede damızlık olarak bırakılan ve canlı varlık özelliği gösteren anaç balıklar ile üretim sürecinde kullanılan duran varlıklardır. Söz konusu varlıklarda amortisman ayrılması konusuna gelmeden önce amortisman kavramı, amortismanın konusu, amortisman yaklaşımları ve amortisman yöntemlerini açıklamak yerinde olacaktır.

#### **3.3.1. Amortisman Kavramı**

Amortisman kavramını açıklayan birçok tanım yapılmıştır. Amortisman; maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma sonucundaki değer düşüklüğünü ifade etmektedir (Koç Yalkın, 2010:272). Bir başka ifade ile amortisman; işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalmalarının gider yazılması olarak tanımlanabilir (Sevilengül, 2003:405). Bunun yanında amortisman, kullanılan varlığın yenilenmesi için kârdan ayrılan bir fon olarak da görülebilir (Örten ve Karapınar, 2003:141).

TMS 16'ya göre amortisman ise; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan amortisman tabii tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir (TMS 16, md.6). Tanımda geçen kalıntı değer; bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutarı ifade eder. Yararlı ömür ise, bir varlığın işletme tarafından tahmini kullanılabilme süresini veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir (TMS 16, md.6).

Amortismanlar, herhangi bir nakit çıkışı gerektirmemesine rağmen, sanki bir nakit çıkışı varmış gibi gider hesaplarına alınmakta ve bu şekilde işletmenin vergi yükünü ve kârını azaltıcı bir etki yapmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2006:196).

### 3.3.2. Amortismanın Konusu

Duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için gereken şartlar VUK md.313'de açıklanmıştır. Buna göre;

- i. **Varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılıyor olması:** Amortismanına tabi varlığın uzun vadeli varlıkları ifade eden duran varlıklar grubunda yer almasını ifade etmektedir.
- ii. **Varlığın envantere dâhil olması:** Amortismanına tabi varlık VUK md.189'a göre envantere alınması gerekmektedir. Söz konusu madde gereği amortismanına tabi tutulan kıymetler ve amortismanları; envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde gösterilmeleri gerekmektedir.
- iii. **Varlığın yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalması:** Amortismanına tabi varlıklar yıpranma, eskime, aşınma, bozulma, demode olma ve kıymetten düşmeye maruz kalmasını ifade etmektedir. Sayılan durumlar söz konusu değilse varlık amortisman kapsamına girmez. Boş arazi ve arsalarda yıpranma söz konusu olmadığı için VUK md.314'e göre amortismanına tabi olmaması örnek olarak gösterilebilir.
- iv. **Varlığın değerinin belli bir tutarın üzerinde olması:** Amortisman ayrılabilmesi için varlığın değerinin amortisman ayırma sınırının üzerinde olması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>7</sup>

Amortisman denilince akla ilk olarak maddi duran varlıklar gelmektedir. Ancak amortismanına tabi olan sadece maddi duran varlıklar değildir. Bunun yanında maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar da amortismanına tabi varlıklardır. Fakat bunlar için amortisman kavramı yerine; maddi olmayan duran varlıklar için "itfa payı", özel tükenmeye tabi varlıklar için "tükenme payı" kavramları kullanılmaktadır.

Balık üretim işletmelerinde üretim sürecinde kullanılan; kuluçkahane binası, su motoru, blower, mikroskop, balık sayma makinesi, balık ayıklama makinesi, balık markalama

---

<sup>7</sup> 2012 yılı için amortisman ayırma sınırı 770,00 TL'dir.

kiti, havuzlar, tanklar gibi duran varlıklar işletmede bir yıldan fazla kullanılıyor olması, dönem sonunda envantere dâhil olması, yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalması gibi nedenlerden dolayı amortisman tabidir. Bunun yanında matkap, testere, debimetre gibi değeri amortisman ayırma sınırının altında kalan duran varlıklar amortisman tabi tutulmayarak ilgili yılın gider hesaplarına aktarılır.

Balık üretim işletmelerinde amortisman tabi diğer bir varlık da damızlık olarak elde tutulan anaç balıklardır. Canlı varlık olan damızlık balıklar işletmede bir yıldan fazla tutulması, dönem sonunda envantere dâhil olması ve zamanla kıymetten düşmeye maruz kalması gibi nedenlerle amortisman tabidirler. Damızlık olarak tutulan anaç balıklar işletmenin “canlı demirbaş”ı gibi değerlendirilebilir.

### 3.3.3. Amortisman Yaklaşımları

Amortismanın tanımı farklı disiplinlerde amaç doğrultusunda çeşitlilik göstermektedir. Yani her disiplin kendi amacına göre amortismanı tanımlamıştır. Bu bağlamda amortismanla ilgili olarak farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bunlar (Sevilengül, 2003:405-406):

- i. **Değerleme Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlerden dolayı meydana gelen azalma olarak görülmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki şimdiki değer farkından oluşan bir aktif düzeltmesidir.
- ii. **Tüketim Yaklaşımı:** Duran varlık edinilmesi ile elde edilen fayda stokunun, dönem içinde meydana gelen azalışlarının dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlığın fayda stokunun tüketilmesidir.
- iii. **Yenileme Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli olan fonun tutulması için bir araçtır. Amortisman ayırmanın amacı, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman, yenileme için fon biriktirilmesidir.



- iv. **Dağıtım Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlıkların edinilmesi için katlanılmış olan maliyetlerin, söz konusu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılmasıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman, katlanılan maliyetlerin dönemlere dağıtılması işlemidir.

VUK, canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğini dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. TMS 41 ise canlı varlıkların biyolojik dönüşümünü dikkate alan değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir.

#### **3.3.4. Amortisman Yöntemleri**

Vergi mevzuatımız açısından temelde iki tane amortisman hesaplama yöntemi vardır. Bunlar; normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemidir (VUK, md.315). Ayrıca VUK'da özellikli durumlar içeren maden işletmelerinde amortisman (VUK, md.316) ile olağanüstü durumlarda hesaplanacak olan fevkalade amortisman (VUK, md.317) ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. VUK md.320'ye göre amortisman tabi varlıktan herhangi birine normal amortisman yöntemine amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu yöntem terk edilerek azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Fakat azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilmektedir.

TMS 16'da amortisman hesaplamada kullanılacak yöntemler arasında; doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemini saymıştır (TMS 16, md.62). Standartta, işletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları birlikte düşünüldüğünde kullanılacak amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Bu yöntemler hakkında açıklayıcı bilgi vermek yerinde olacaktır.

- i. **Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi:** Amortisman tabi varlığın değerinin, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen faydalı ömür ve oranlar üzerinden veya TMS'ye göre tahmin edilen faydalı ömür üzerinden, faydalı ömre eşit bir şekilde dağıtılarak, itfa edilmesidir.

- ii. **Azalan Bakiyeler (Kalanlar) Yöntemi:** Bu yöntemle göre amortisman oranı normal amortisman yönteminde tespit edilen oranın iki katıdır ve bu oran %50'yi geçemez. Faydalı ömür boyunca üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceki yıl ayrılmış olan amortismanın tenzili (düşülmesi) suretiyle bulunur. Amortisman ayrılacak son yıl, amortisman hesaplanacak değere oran uygulanmayarak değerinin tamamı alınır (VUK, md.315).
- iii. **Üretim Miktarı Yöntemi:** Duran varlığın üretimde kullanıldığı birimle (saat, km, mil, kw, çekim sayısı vs.) orantılı olarak yıpranıp değer yitireceği esasına dayanan bu yöntemde duran varlık kullanıldığı birim kadar amortismanına tabi tutulmasıdır.

Amortisman ayırma yöntemleri hakkında açıklayıcı bilgiler verdikten sonra TMS tarafından önerilen ve yeni bir yöntem olan üretim miktarı yöntemini bir örnek üzerinde göstermek faydalı olacaktır.

**Örnek:** ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş. 2010 yılında aktife girmiş bir teknesi için üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Teknenin amortismanına tabi tutarı 300.000 TL'dir. Teknenin yararlı ömrü üretim birimi şeklinde 500.000 mil yolculuk olarak belirlenmiştir. Tekne ile 2010 yılında 50.000 mil, 2011 yılında ise 75.000 mil yolculuk yapılmıştır. 2010 ve 2011 yılında ayrılacak amortisman ne kadardır?

$$2010 \text{ Yılı Amortismanı} = 300.000 \text{ TL} \times (50.000 \text{ mil} / 500.000 \text{ mil}) = 30.000 \text{ TL}$$

$$2011 \text{ Yılı Amortismanı} = 300.000 \text{ TL} \times (75.000 \text{ mil} / 500.000 \text{ mil}) = 45.000 \text{ TL}$$

Ancak 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre teknelerin faydalı ömrü 8 yıl ve amortismanı oranı (1/8) %12,5'tur. Normal amortisman yöntemi kullanılsaydı vergi mevzuatına göre ayrılacak amortismanlar şöyle olurdu;

$$2010 \text{ Yılı Amortismanı} = 300.000 \text{ TL} \times \%12,5 = 37.500 \text{ TL}$$

$$2011 \text{ Yılı Amortismanı} = 300.000 \text{ TL} \times \%12,5 = 37.500 \text{ TL}$$

**Tablo 18: Seçilen Amortisman Yönteminin Neden Olduğu Vergi Etkisi**

Yıllar	TMS 16	VUK	Fark	Vergi Etkisi <sup>8</sup>
2010	30.000 TL	37.500 TL	-7.500 TL	7.500 x %20 = 1.500 TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
2011	45.000 TL	37.500 TL	7.500 TL	7.500 x %20 = 1.500 TL Ertelenmiş Vergi Varlığı

### 3.3.5. Amortisman Hesaplamaları

Amortisman ayrılmasında esas alınacak yaklaşım ve yöntemler kadar, hangi değer üzerinden amortisman ayrılacağı (amortismana tabi değer), amortisman ayırmaya ne zaman başlanacağı, amortisman ayırma süresinin ne kadar olacağı büyük öneme sahiptir. Bu konular VUK ve TMS açısından farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla, bu konuları Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları açısından ayrı ayrı incelemek doğru olacaktır.

#### 3.3.5.1. Vergi Mevzuatına Göre Amortisman Hesaplamaları

Vergi mevzuatımızda hangi değer üzerinden, ne zaman ve hangi oranda amortisman ayrılacağı açıklanmıştır. Şimdi sırası ile bu hususlar açıklanacaktır.

**i. Amortismana Tabi Tutar:** VUK'a göre varlık, maliyeti üzerinden amortismana tabi tutulur. Vergi mevzuatı duran varlığın amortisman süresinin sonundaki "kalıntı (hurda) değeri" ihmal etmiştir. Kalıntı değer tahmine dayalı olması sebebiyle öznel bir niteliği sahip olması ve dolayısıyla öznel bir değerlemenin vergi uygulamasında esas alınması sakıncalı olduğundan VUK'da bu konuda bir düzenleme yer almamaktadır (Sevilengül, 2003:406).

**ii. Amortisman Ayırmaya Başlama Zamanı:** VUK md.320'ye göre amortisman ayırmaya başlama zamanı, varlığın aktife girdiği yıl olarak belirtilmiştir.

<sup>8</sup> Vergi otoritesi bazı giderleri (kanunen kabul edilmeyen giderler) ve bazı gelirleri (matrahtan indirilecek gelirler) VUK gereği kabul etmemektedir. Örnekte olduğu gibi 2010 yılında TMS 16'ya göre 30.000 TL amortisman ayrıldı, fakat VUK'a göre 37.500 olması gerekiyor. 7.500 TL (37.500-30.000) giderin az yazılmasından kaynaklanan geliri VUK kabul etmemekte ve matrahtan indirmektedir. Bu durumda TMS 12: Gelir Vergisi Standardına göre  $7.500 \times \%20 = 1.500$  TL "ertelenmiş vergi yükümlülüğü" ortaya çıkmaktadır. Yine aynı şekilde 2011 yılında TMS 16'ya göre 45.000 TL amortisman ayrıldı, fakat VUK'a göre 37.500 olması gerekiyor. 7.500 TL (45.000-37.500) gideri VUK kabul etmemekte ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak saymaktadır. Bu durumda TMS 12'ye göre  $7.500 \times \%20 = 1.500$  TL "ertelenmiş vergi varlığı" ortaya çıkmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Gökgöz ve Gelmedi (2011:38-48).

**iii. Amortisman Ayırma Süresi:** VUK md.315'e göre amortisman tabi varlıkların amortisman ayırma süreleri ve oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edileceği belirtilmiştir. 28.04.2004 tarih, 25446 no.lu Resmi Gazete'de yayınlanan 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, deniz ve tatlı su balıklarının faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Balık üretim işletmelerinde damızlık olarak ayrılan anaç balıkların Vergi Mevzuatı açısından ilk aktife girdiği yıldan itibaren, maliyet bedeli üzerinden ve %20 amortisman oranı üzerinden amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

### **3.3.5.2. Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Hesaplamaları**

TMS 41 standardı tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgi verilmeyerek, amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınacağı belirtilmiştir. TMS 16 kapsamında hangi değer üzerinden, ne zaman ve hangi oranda amortisman ayrılacağını açıklamak uygun olacaktır.

**i. Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer (hurda değer) düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Kalıntı değer, bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması halinde elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek bulunur (TMS 16, md.6).

**ii. Amortisman Ayırmaya Başlama Zamanı:** Muhasebe standartlarında amortisman ayırmaya başlama zamanı ile ilgili olarak açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak, varlığın gelir getirir oldukları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması yönünde görüşler mevcuttur (Deran, 2005:167).

**iii. Amortisman Ayırma Süresi:** TMS 16'da amortisman ayırma süresi olarak yararlı ömür görüşü hakimdir. Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi tahmin edilen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir (TMS 16, md.6). Yararlı ömrün tespiti VUK'dan farklı olarak işletmeye bırakılmıştır.

### 3.3.5.3. VUK ve TMS Açısından Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

Amortisman uygulamalarında VUK ile TMS arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları özet tablo (Tablo 19) halinde sunmak konunun anlaşılması açısından yerinde olacaktır.

**Tablo 19: Amortismanların VUK ve TMS Açısından Karşılaştırılması**

VUK'a Göre Amortismanlar	TMS 16'ya Göre Amortismanlar
1. Amortismanına tabi değer varlığın maliyet bedelidir.	1. Amortismanına tabi değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki değeridir.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine eklendiği için vade farkını içeren tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine eklenmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. Amortismanına esas süre olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	3. Amortismanına esas süre olarak dikkate alınan "yararlı ömür" veya "üretim miktarı" muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
4. Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	4. Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
5. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	5. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl güncellenerek değişiklikler yansıtılır.
6. Kullanılabilecek yöntemler; normal amortisman, azalan bakiyeler ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir.	6. Kullanılabilecek yöntemler; doğrusal (normal) amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemidir.
7. Satış amaçlı ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayrılmaya devam edilebilir.	7. Satış amaçlı ve gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayrılma işlemi durdurulur.
8. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma yapılamamaktadır.	8. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

**Kaynak:** Ökten ve Bayırlı (2007:16).

### 3.4. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması

Balık üretim işletmelerinde özellikli konulardan birisi de maliyetlerin hesaplanmasıdır. Dolayısıyla, bu kısımda maliyet muhasebesinin tanımı, işlevleri, maliyet muhasebesinde önemli kavramlar, maliyetin türleri, giderlerin sınıflandırılması, balık üretim işletmelerinde gider yerleri, maliyet hesaplama yöntemleri, giderlerin gider yerine dağıtımı, balık üretim işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve balık üretim

işletmelerinde TMS 41 kapsamında kullanılabilir hesaplar gibi konulara değinilecektir.

### **3.4.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı**

Bütün işletmelerde olduğu gibi balık üretim işletmeleri de bazı kararlar almada veya mevcut durumları hakkında bilgi sahibi olmak için ürettikleri balıkların maliyetleri ve maliyetlerini oluşturan unsurlarının ne olduğu konusunda bilgiye ihtiyaç duyarlar. Tarımsal bir üretim gerçekleştiren balık üretim işletmelerinin ihtiyaç duydukları bu maliyetle ilgili bilgileri muhasebe bilgi sisteminin bir parçası olan (Can, 2009:11) maliyet muhasebesi vermektedir.

Tarımsal faaliyet gösteren diğer işletmelerde olduğu gibi balık üretim işletmelerinde de üretimin doğa ve iklime bağlı olması, risk ve belirsizliğin fazla olması, üretim sürecinde fire ve zayıfların fazla olması, indirekt giderlerin fazlalığı ve gider yerlerine sağlıklı yüklemenin yapılamaması gibi nedenlerden dolayı maliyetlerin hesaplanmasında zorluklar yaşanmaktadır.

Tarım işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında ortaya çıkan birçok olumsuzluğa rağmen etkin bir maliyet muhasebesi sistemi ile üretilen ürünlere ilişkin maliyetlerin doğru ve güvenilir bir şekilde belirlenip izlenmesi her zaman mümkündür. Bu bağlamda bir balık üretim işletmesi, kendi içinde yapısına uygun bir maliyet muhasebesi sistemi kurarak üretmiş olduğu ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, gider kontrolünün yapılması, planlama ve bütçelemenin yapılması, yönetsel kararların alınması durumlarında doğru ve güvenilir bilgiyi her zaman elde edebilir. Maliyet muhasebesinin işletmeler açısından önemini özetle şöyle sıralayabiliriz (Arnold ve Turley, 1996:138-139):

- i. İşletmenin kâr veya zarar durumunu belirleyebilmek için üretim sonucu elde edilen gelirin karşılığında üretim için katlanılan giderlerin de bilinmesi gerekmektedir.
- ii. Fiyat ve faaliyet hacmi kararlarının alınmasında maliyet bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır.

- iii. Maliyet bilgisi sayesinde geçmiş dönemin performansı ve gelecek dönemin planlaması değerlendirilebilecektir.
- iv. Maliyet sistemleri ile performans değerlemesi ve kontrolüne yardımcı olunabilecektir.

Bir üretim işletmesi olan balık üretim işletmeleri açısından son derece önemli olan maliyet muhasebesi şöyle tanımlanabilmektedir (Akdoğan, 2009:5-6);

“Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.”

Geniş bir yelpazede çalışma alanı bulan maliyet muhasebesini temel olarak üç alt sisteme ayırarak incelemek mümkündür (Karakaya, 2007:9):

- i. **Maliyet Hesaplama Sistemi:** Mamul ve hizmetlerin üretim maliyetini oluşturan unsurların ölçümlenmesinden birim maliyetlere kadar geçen süreçte maliyetleri hesaplamak için uygulanan yöntem, esas ve ilkelerin tamamını kapsamaktadır.
- ii. **Maliyet Kayıt Sistemi:** Maliyet hesaplama sürecinde maliyetleri oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve elde edilen maliyet bilgilerinin raporlanması için uygulanan yöntem, esas ve ilkelerin tamamını kapsamaktadır.
- iii. **Maliyet Yönetim Sistemi:** Maliyet unsurlarının planlanması, kontrolü, analizi vb. konuların yapılabilmesi için uygulanan yöntem, esas ve ilkelerin bütününe içermektedir. Bu sistem; maliyetlerin düşürülmesi, etkinliğin sağlanması ve yönetim kararlarının alınmasında büyük bir öneme sahiptir.

### 3.4.2. Maliyet Muhasebesinin İşlevleri

Balık üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi işletmenin giderlerinin ayrıştırılması, maliyetlerin hesaplanması, satış fiyatının oluşması, kâr veya zararın bilinmesi, işletmenin mevcut durumu hakkında bilgi sahibi olunması, işletmenin başarı veya başarısızlığının tahmin edilmesi, üretilmekte olan ürün hattının üretimine devam edilmesi veya farklı ürün seçeneklerinin tercih edilmesi gibi durumlarda çok büyük katkılar sağlamaktadır. Bu bilgilerin ışığında maliyet muhasebesinin işlevlerini (fonksiyonlarını) dörde ayırmak mümkündür. Bunlar; birim maliyetlerin belirlenmesi, gider kontrolünün sağlanması, planlamaya yardımcı olunması ve özel amaçlı kararlara yardımcı olunması şeklindedir. Maliyet muhasebesinin işlevlerini ayrıntılı olarak incelemek yerinde olacaktır (Karakaya, 2007:11-14):

#### 3.4.2.1. Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

Üretilen ürünün maliyetlerinin hesaplanması, maliyet muhasebesinin temel işlevini oluşturmaktadır. Birim maliyetin belirlenmesi iki nedenden dolayı zorunluluk arz etmektedir. Bunlar; finansal tabloların düzenlenmesi ve fiyatın belirlenmesidir. Finansal tablolarda kâr veya zararın doğru bir şekilde belirlenebilmesi ancak maliyetin doğru hesaplanması ile mümkündür. Ayrıca bir satış fiyatının oluşması birim maliyetin belirlenmesine bağlıdır. Çünkü genel olarak satış fiyatı; maliyet + kâr şeklinde oluşmaktadır.

Bütün işletmelerde olduğu gibi balık üretim işletmelerinde de maliyet muhasebesinin temel işlevi; üretilen balıkların birim maliyetlerinin mümkün olduğunca doğru bir şekilde belirleyebilmektir. Maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesinin işletmeye aşağıdaki yararları sağlayacağı düşünülmektedir (Bursal ve Ercan, 1998:15);

- i. Fiyatın tespit edilmesinde yardımcı olur,
- ii. Maliyet analizlerinin yapılmasına olanak sağlar,
- iii. Faaliyet sonuçlarının tespit edilmesinde yardımcı olur,
- iv. Stokların değerlemesinde yardımcı olur,
- v. İstatistikî bilgi ve kanıt sunmaya yarar,



- vi. Vergi matrahının hesaplanmasında yardımcı olur,
- vii. Kredi, finansman ve devlet yardımlarının sağlanmasında yardımcı olur.

#### **3.4.2.2. Gider Kontrolünün Sağlanması**

Bilindiği üzere her işletme kâr elde etmek ister. Kâr da iki değişkene bağlıdır. Bunlar; gelir ve gider. Kâr, gelirin gideri karşıladıktan sonra kalan kısmı olduğuna göre kârı artırmanın bilinen iki yolu vardır: gelirleri artırmak veya giderleri azaltmaktır.

Kârı artırmanın birinci yolu olan gelirleri artırabilmek iki değişkene bağlıdır. Birincisi; satış miktarının artırılması yoluyla gelirlerin artırılması, ikincisi ise; birim satış fiyatının artırılması suretiyle gelirlerin artırılmasıdır. Satış miktarının artırılması yolunda göz ardı edilmemesi gereken iki önemli etken bulunmaktadır. Bunlar; kapasite ve taleptir. Satış miktarının artırılmasına işletmenin kapasitesi yetmeyebilir veya yetse bile üretilen mala talep olmayabilir. Bir başka açıdan satış miktarını artırmak doğal olarak giderleri artıracak, hatta tam kapasite çalışan işletmelerde ek maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Görüldüğü gibi satış miktarını artırmak suretiyle geliri artırmak her zaman mümkün olmamaktadır. Geliri artırmanın ikinci yolu ise birim satış fiyatının artırılmasıdır. Ancak serbest piyasa şartlarının hâkim olduğu ekonomilerde fiyat pazarda oluşmakta ve işletmeler birim satış fiyatını artırmak gibi bir lükse sahip değillerdir.

Yukarıda açıklandığı üzere işletmelerin gelirlerini artırmak suretiyle kârlarını artırmaları çoğu zaman sınırlı kalmaktadır. Bu durum üzerinde durulması gereken önemli husus, sağlıklı bir gider kontrolünün yapılmasıdır. Günümüzde piyasada kalabilmenin şartı daha kaliteli malı daha düşük maliyetle üretebilmektir. Bunun yolu da etkin bir gider kontrolünden geçmektedir. Etkin gider kontrolünün veri ve bilgi kaynağını ise maliyet muhasebesi oluşturmaktadır.

#### **3.4.2.3. Planlamaya Yardımcı Olunması**

İşletmeler, ileriye yönelik tahmin ya da öngörülerde bulunurken bir takım bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. İhtiyaç duyulan bilgilerin üretildiği önemli kaynaklardan birisi de maliyet muhasebesidir. İşletmelerin önemli bir kontrol aracı olan bütçelerin

hazırlanmasında başvuru kaynaklardan başında maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler gelmektedir.

#### **3.4.2.4. Özel Amaçlı Kararlara Yardımcı Olunması**

İşletmeler çoğu zaman kapasite artırma, mevcut bir ürünün üretiminin durdurulması, yeni bir ürünün üretimine başlanması, yeni bir makine alınması gibi özel amaçlı kararlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu tür kararların alınmasında, zamanında ve güvenilir maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. İhtiyaç duyulan bu bilgilerin en önemli kaynağını maliyet muhasebesi oluşturmaktadır.

Balık üretim işletmelerinde; maliyetlerin doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilmesi, gider kontrolü ve planlamanın sağlıklı bir şekilde yapılması, üretim sürecinde kullanılan duran varlıkların yenilenmesi ile üretilmekte olan bir balığın üretimine son verilmesi veya yeni bir balık türünün üretimine başlanması gibi kararlarda ihtiyaç duyulan güvenilir bilgileri sağlayacak etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

#### **3.4.3. Maliyet Muhasebesinde Önemli Kavramlar**

Günlük yaşamda birbirinin yerine kullanılan, ancak maliyet muhasebesi açısından arasındaki ince farklılıklar nedeniyle birbirinden ayrılan, maliyet muhasebesi uygulamalarında önemli bir yere sahip kavramlar bulunmaktadır. Bunlar; maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlarıdır. Bu kavramları kısaca açıklamanın tarafımızca uygun olacağı düşüncesindeyiz.

##### **3.4.3.1. Maliyet Kavramı**

Maliyet; mal ve hizmetlerin elde edilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarı olarak ifade edilmektedir (Küçüksavaş, 2006:19). Tanımda değinilen fedakârlıkların parasal olarak ölçülmesi önemli bir kısıttır. İşletme için birçok fedakârlık yapılmaktadır. Ancak bu fedakârlık parayla ifade edilemiyorsa muhasebe açısından maliyet kavramının kapsamına girmemektedir.

### **3.4.3.2. Gider Kavramı**

Gider; işletmelerin faaliyetlerini ve varlıklarını sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı olarak ifade edilmektedir (Uslu, 1991:20). Katlanılan fedakârlıkların “gider” veya “maliyet” olarak adlandırılmasında iki yaklaşım söz konusudur. Anglosakson yaklaşımına göre, gider kavramı maliyet kavramından sonra oluşmaktadır. Satın alınan mal veya hizmet işletmeye giriş değeriyle maliyet olarak kabul edilmekte, alınan mal veya hizmetin satılması ya da kullanımı yoluyla veya üretilen mamullerin satılmasıyla gider ortaya çıkmaktadır. Alman yaklaşımına göre ise, bunun tam tersi durum söz konusudur. Yani, maliyetler giderlerden sonra oluşmaktadır (Altuğ, 2006:17-18). Çalışmamızda esas alınan, maliyetlerin gidere dönüştüğü birinci yaklaşımdır.

### **3.4.3.3. Harcama Kavramı**

Harcama; bir varlığa sahip olmak veya bir hizmetten yararlanmak için, işletmelerin yapmış oldukları, para ile ölçülebilen fedakârlıklar olarak ifade edilmektedir (Pazarçeviren, 2003:8). Başka bir deyişle; bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmaları ifade eder (Sevilengül, 1980:89). Mal veya hizmeti elde etmek için katlanılan parasal fedakârlığın sadece nakit olması gerekmemekte, bunun yanında borçlanma yoluyla da olabilmektedir. Maliyet ve harcama arasındaki ilişki “üretim” işlemi ile ortaya çıkmaktadır. Üretimin maliyeti birçok harcamadan meydana gelmektedir. Bunun dışında başka bir ilişki yoktur (Özel, 2010:37).

### **3.4.3.4. Zarar Kavramı**

Zarar; işletmenin faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli olmayan ya da normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler olarak ifade edilmektedir (Büyükmirza, 2009:54). Bir başka açıdan zarar ise; işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılan gereksiz veya gereğinden fazla yapılan tüketimler olarak ifade edilmektedir (Karakaya, 2007:18).

Özetle, bir amacı gerçekleştirmek için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarına maliyet, bir amacı gerçekleştirmek için kullanılan veya tüketilen fedakarlıkların parasal tutarına gider, mal veya hizmet almak için yapılan ödeme ve borçlanmalara harcama, giderlerin gerekli olmayan ve anormal kısmına ise zarar denilmektedir.

#### **3.4.4. Maliyetin Türleri**

Literatürde maliyet kavramının birçok tanımı yapılmıştır. En geniş anlamı ile maliyet, istenilen amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıklar ya da vazgeçilen yararların para ile ifade edilebilen toplamlarıdır (Deran, 2005:178). Bu bağlamda, maliyetleri oluşturan iki unsurdan bahsetmek olanaklıdır. Bunlar; ilgili sonuca ulaşmak için bazı fedakârlıkların yapılması (tüketim ve harcamalar) ile amaçlanan sonuç uğruna bir takım çıkarılardan vazgeçilmesi şeklindedir. Buna göre maliyet “muhasabe maliyeti” ve “fırsat maliyeti” şeklinde iki ana türe ayrılabilir (Büyükmirza, 2009:49). Fırsat maliyeti, genelde yönetsel kararların verilmesi sırasında yol göstermesi açısından önem taşımaktadır. Fırsat maliyetinin yanı sıra, yönetsel kararların verilmesine ışık tutacak bazı maliyet kavramları da bulunmaktadır. Bunlar; “Ek Maliyet” ve “Batmış Maliyet” kavramlarıdır. Söz konusu bu maliyet kavramlarını dört başlık altında incelemek yerinde olacaktır.

##### **3.4.4.1. Muhasebe Maliyeti**

Bir mal veya hizmeti üretmek için işletme tarafından yapılan ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri gibi giderlerin toplamı olarak ifade edilmektedir (Çetiner, 2000:10). Özetle istenilen amaca ulaşmak için yapılması gereken giderlerin toplamıdır. Balık üretim işletmelerinde, balıkların üretimi için katlanılan yem giderleri, üretimin gerçekleşmesi için yapılan işçilik giderleri, üretim sırasında kullanılan kimyasallar, ilaçlar, vitaminler vs için yapılan indirekt giderler muhasabe maliyetini oluşturmaktadır.

##### **3.4.4.2. Fırsat Maliyeti**

“Vazgeçme Maliyeti” ve “Alternatif Maliyet” olarak da adlandırılan fırsat maliyeti; istenen sonuç uğruna kaçırılan net kazancı ifade etmektedir. Yani, eğer bir şeyin yapılması başka bir şeyden vazgeçilmesini gerektiriyorsa, vazgeçilen şeyden sağlanabilecek net kazanç, yapılmak istenen şeyin fırsat maliyetini oluşturur (Büyükmirza, 2009:50).

Her karar sürecinde alternatiflerden birisinin tercihi söz konusudur. Alternatiflerden birinin tercih edilmesi, diğerlerinin gelirlerini ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle, tercih edilen her alternatif, vazgeçilen alternatiflerden en çok geliri olanının terk edilen geliri kadar bir maliyeti olmaktadır. Bu maliyete “fırsat maliyeti” denilmektedir (Işıklılar,

1997:12). Örneğin; bir balık üretme işletmesi atıl duran kuluçkahanesinin değerlendirilmesi için iki proje arasında karar vermek durumundadır. Birinci proje bu tesise yatırım yaparak balık üretimine başlayabilir. Bu durumda projeden %40 getiri geleceği tahmin edilmektedir. İkinci proje tesisi kiraya verebilir. Bu durumda ise %30 getiri beklemektedir. İşletme birinci projeyi tercih ettiği durumda ikinci projeden vazgeçecek, dolayısıyla bu projeden kazanılacak olan %30 getiri kaybedilmiş olacaktır. İşletmenin birinci projeyi tercih etmesiyle ikinci projeden kaybettiği %30'luk getiri birinci projenin fırsat maliyetini oluşturmaktadır.

#### **3.4.4.3. Ek Maliyet**

Faaliyet hacminde yapılan bir değişikliğin maliyetlerde neden olduğu değişmelerin tümüne “ek maliyetler” denilmektedir. Başka bir deyişle, türlü seçenekler arasında birinin seçilmesi durumunda, toplam maliyetlerde ortaya çıkan değişme olarak adlandırılmaktadır (Akdoğan, 2009:15). Örneğin; bir balık üretim işletmesi üretim kapasitesini 1.800.000 adet balıktan 2.500.000 adet balığa çıkarmasıyla maliyetleri de 700.000 TL'den 820.000 TL'ye çıkmıştır. Bu durumda üretimin 1.800.000 adetten 2.500.000 adete çıkması sonucu toplam maliyetlerdeki 120.000 TL'lik (820.000 – 700.000) artış ek maliyeti oluşturmaktadır.

#### **3.4.4.4. Batmış Maliyet**

Bir karar verme sürecinde, o karardan etkilenmeyen maliyetlere “batmış maliyetler” denilmektedir (Akdoğan, 2009:15). Seçenekler arasında karar verme işinde batmış maliyetler dikkate alınmaz ve kararlardan etkilenmezler. Örneğin; bir balık üretim işletmesinde daha önceki yıllarda alınmış olan pompa sistemi için ayrılan amortisman batmış maliyettir. Bu yüzden yönetsel bir karar verilirken kararı etkilemez. Çünkü hangi seçenek seçilirse seçilsin bu maliyet değişmeyecektir.

#### **3.4.5. Giderlerin Sınıflandırılması**

Daha önceki kısımlarda açıklandığı üzere gider; işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için gerekli ve normal olan harcama ve tüketimlerdir (Çaldağ, 2004:259). Balık üretim işletmelerinde oluşan giderler, farklı açılardan çok çeşitli sınıflamalara tabi tutulabilir. Tekdüzen Hesap Planı'nda giderler, çeşit ve fonksiyon esasına göre sınıflanmış ve fonksiyon esasına göre 7/A, çeşit esasına göre ise 7/B kodu verilmiştir.

Giderler, bu sınıflamanın yanında; ürünlere yüklenmesi açısından, faaliyet hacmi ile olan ilişkileri bakımından, kontrol edilebilirlik özelliklerine göre ve fiili olup olmamalarına göre sınıflandırılabilir.

#### **3.4.5.1. Fonksiyon Esasına Göre Giderler**

Tekdüzen Hesap Planı'nın 7/A seçeneğinde yer verilen bu sınıflandırmada giderler işletmedeki fonksiyonlarına göre ayrılmıştır. Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için satın alma (tedarik), üretim, araştırma-geliştirme, pazarlama-satış-dağıtım, genel yönetim ve finansman fonksiyonlarının yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır (Akdoğan, 2009:23). Balık üretim işletmelerinde, diğer bütün işletmelerde olduğu gibi, fonksiyon esasına göre giderleri aşağıdaki başlıklar altında toplayarak açıklamak mümkündür.

**i. Satın Alma (Tedarik) Maliyetleri:** Balık üretim işletmesinin faaliyetlerini gerçekleştirmek için satın aldığı canlı veya kuru yemler, vitaminler, ilaçlar, kimyasallar, endüstriyel gazlar gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Ayrıca bu madde ve malzemelerin işletmeye getirilişine kadar katlanılan nakliye, sigorta, gümrük vergileri gibi masraflar da satın alma maliyetleri arasında değerlendirilir. Genelde bu tür giderler harcama şeklinde ortaya çıkar ve satın alınan malın alış maliyetini oluşturur. Bu maliyetlerin faydası tükenmedikçe, maliyet değeri üzerinden THP'de 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nda gösterilir. Alınan mal veya hizmetler işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesi sırasında tükendikçe ilgili fonksiyonun giderleri arasında yer alarak gelir-gider tablosuna yansıtılır.

**ii. Üretim Maliyetleri:** Balık üretim işletmelerinde üretimin gerçekleşmesi için üretimin başlamasından tamamlanmasına kadar geçen süreçte katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri dâhil olmak üzere tüm direkt ve endirekt giderlerden oluşmaktadır. Bu giderler, THP 7/A seçeneğinde, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**iii. Araştırma – Geliştirme Giderleri:** Balık üretim işletmelerinde verimliliğin artırılması, hastalıkların önlenmesi, çeşitli üretim yöntemlerinin bulunmasına yönelik

yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri için katlanılan bütün direkt ve endirekt giderleri kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/A seçeneğinde 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

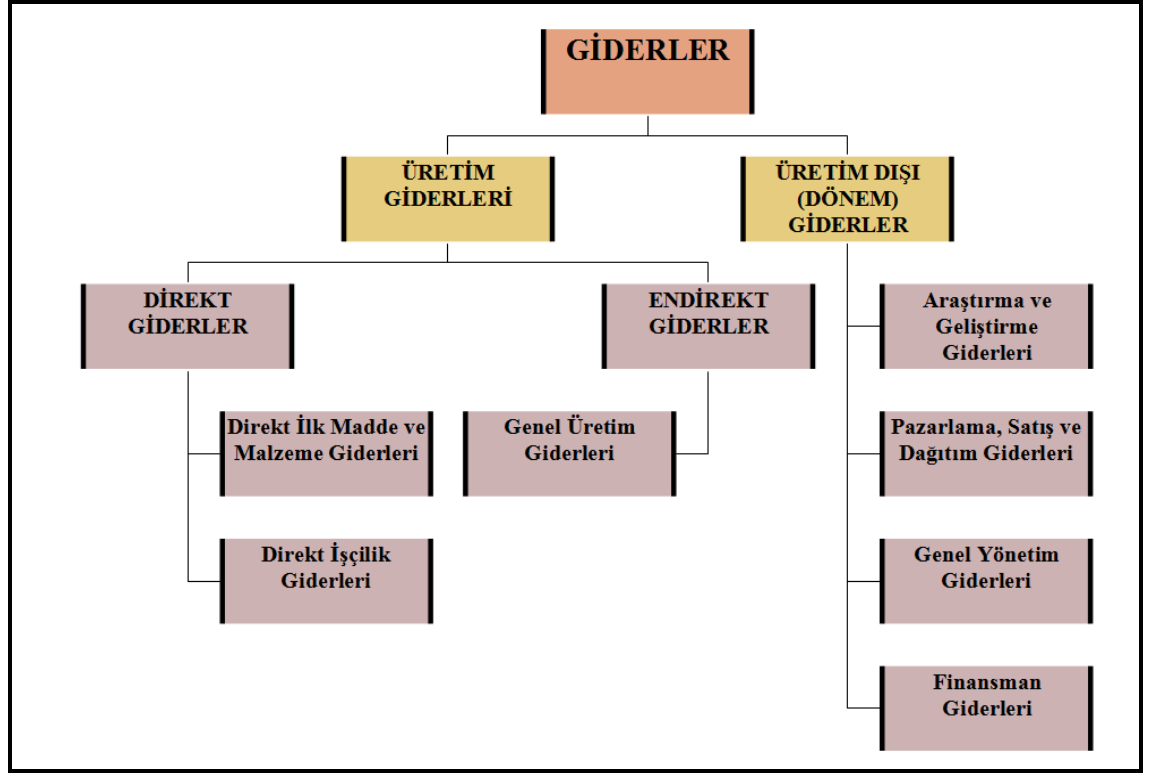
**iv. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:** Üretilen balığın pazarlama, satış ve dağıtımının gerçekleşmesi için katlanılan konaklama, seyahat, ilan ve reklâm, araç yakıtı, iletişim gibi bütün giderleri kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/A seçeneğinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**v. Genel Yönetim Giderleri:** Balık üretim işletmesinin üretim, araştırma-geliştirme, pazarlama-satış-dağıtım gibi diğer fonksiyonel giderleri arasında yer almayan ancak işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli olan muhasebe, büro hizmetleri, genel yönetim, insan kaynakları, hukuk işleri gibi bölümlerde ortaya çıkan giderleri kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/A seçeneğinde 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**vi. Finansman Giderleri:** Balık üretim işletmesinin finansman fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan faiz, komisyon, banka giderleri gibi giderleri kapsamaktadır. THP 7/A seçeneğinde 780 Finansman Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

Fonksiyon esasına göre sınıflanan giderleri iki ana grupta toplamak olanaklıdır. Birincisi; yukarıda sayılan ilk iki maddeyi kapsayan ve üretilen mamulün maliyeti ile ilgili olan giderlerdir. Bunlara üretim giderleri de denilmektedir. İkincisi; ilk iki maddenin dışındaki maddeleri kapsayan işletmenin üretim fonksiyonu ile ilgili olmayan giderlerdir. Bu giderlere dönem gideri (üretim dışı giderler) de denilmektedir. Bu tür giderler üretilen mamulün maliyetine yüklenmeksizin direkt olarak gelir-gider tablosuna yansıtılır. Fonksiyon esasına göre giderler THP'ye uygun şekilde Şekil 4'teki gibi sınıflanabilir.

**Şekil 4: Fonksiyon Esasına Göre Giderler**



### 3.4.5.2. Çeşit Esasına Göre Giderler

Tekdüzen Hesap Planı'nın 7/B seçeneğinde yer verilen bu sınıflandırmada giderler kendine has gerçek adlarıyla yer almaktadır. Balık üretim işletmelerinde, çeşit esasına göre giderleri aşağıdaki başlıklar altında sınıflamak mümkündür (Karakaya, 2007:25-28):

**i. İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Balık üretim işletmesinin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için tükettiği her türlü; ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, yedek parça, temizlik malzemesi gibi giderlerden oluşmaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**ii. İşçi Ücret ve Giderleri:** Balık üretim işletmesinde faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için çalıştırılan daimi ve mevsimlik işçilere tahakkuk ettirilen ücretleri ve bunlarla ilgili her türlü giderleri (eğitim, staj, kıdem tazminatı, yolluklar vs) kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.



**iii. Memur Ücret ve Giderleri:** Balık üretim işletmesinde faaliyetlerin yerine getirilmesi için çalıştırılan su ürünleri mühendisi, aylıklı yönetici, memur ve büro çalışanları gibi personele ait ücret ve bunlara ilişkin her türlü giderleri kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 792 Memur Ücret ve Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**iv. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:** Balık üretim işletmesinde faaliyetleri yürütmek amacıyla dışarıdan sağlanan her türlü elektrik, su, gaz, haberleşme, danışmanlık hizmetleri, temizlik hizmetleri gibi giderler bu grupta değerlendirilmektedir. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Hesabı'nda izlenmektedir.

**v. Vergi, Resim ve Harçlar:** İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla kanun gereği tahakkuk ettirilen emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi, taşıt alım vergisi, gider niteliğindeki KDV, menşei belgesi harcı gibi gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinden 795 Vergi Resim ve Harçlar Hesabı'nda izlenmektedir.

**vi. Amortisman ve Tükenme Payları:** Balık üretim işletmelerinde kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların (damızlık balıklar) döneme ilişkin amortisman giderleri ile özel tükenmeye tabi varlıkların itfa payları bu grupta sınıflanmaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 796 Amortisman ve Tükenme Payları Hesabı'nda izlenmektedir.

**vii. Finansman Giderleri:** Balık üretim işletmesinin finansman ihtiyacını karşılamak için yaptığı borçlanmalardan kaynaklanan faiz, komisyon, kur farkı gibi giderleri kapsamaktadır. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 797 Finansman Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

**viii. Çeşitli Giderler:** Yukarıda sayılan gider gruplarına girmeyen, ancak, işletme faaliyetleri için gerekli olan; kira giderleri, kuyu suyu veya deniz suyu kirası giderleri, eğitim kültür ve yayın giderleri, mahkeme ve noter giderleri, risklere karşı sigorta giderleri gibi giderleri içermektedir. Bu tür giderler, THP 7/B seçeneğinde 794 Çeşitli Giderler Hesabı'nda izlenmektedir.

### 3.4.5.3. Ürünlere Yüklenmesine Göre Giderler

Balık üretim işletmelerinde, diğer işletmelerde olduğu gibi, birtakım giderler ürünün maliyetine doğrudan yüklenebilmekte, bir takım giderler ise bazı dağıtım anahtarları (m<sup>2</sup>, m<sup>3</sup>, kişi sayısı, kwh vs.) kullanılarak dolaylı yoldan ürünlere yüklenebilmektedir. Bu açıdan giderleri, direkt ve endirekt giderler olarak ayırma tabii tutmak olanaklıdır.

**i. Direkt Giderler:** Balık üretim işletmesinde balığın üretiminde kullanılan ve üretilen malın maliyetine herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan doğrudan yüklenebilen giderleri ifade etmektedir. Direkt giderler; direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Bu tür giderler üretim faaliyetleriyle direkt olarak bağlantılı olduklarından üretim oranında artıp azalmaktadırlar (Peker, 1988:185). Dolayısıyla üretim faaliyetleri gerçekleştirilmemesi durumunda bu giderler ortadan kalkmaktadır. Balık üretim işletmelerinde, balık üretiminde kullanılan yemler, vitaminler, ilaçlar, kimyasallar, endüstriyel gazlar gibi ilk madde ve malzeme giderleri ile anaç balık, larva, sörvaj ve adaptasyon gibi esas üretim gider yerlerindeki işçilik giderleri bu kapsamda değerlendirilebilir.

**ii. Endirekt Giderler:** Üretilen balığın maliyetine direkt olarak yüklenemeyen, ancak bazı dağıtım anahtarları yardımıyla ürünün maliyetine yüklenebilen giderlerdir. Balık üretim işletmelerinde birden çok gider yerlerine hizmet sunan pompalar, oksijen metre sistemi, kum filtreleri, tanklar gibi maddi duran varlıklar ile anaç balıkların amortismanları ve yine aynı şekilde birden çok gider yerine hizmet sunan enerji, su, gaz işçilik, temizlik, telefon, mutfak, deniz ve kuyu suyu kirası gibi giderler endirekt gider kapsamında değerlendirilebilir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda direkt-endirekt maliyet ayrımı önem taşımaktadır. THP 7/A seçeneğinden üretim maliyetleri 710, 720 ve 730 no.lu hesaplarda izlenmektedir. Bu hesaplardan ilk ikisi (710 ve 720) direkt gider niteliğinde olduğu için başında "Direkt..." ifadesi bulunmaktadır. Diğer hesapta (730) endirekt gider niteliğindeki giderler izlendiği için başında "Direkt..." ifadesi bulunmamaktadır (Yükçü, 2007:59).

#### 3.4.5.4. Faaliyet Hacmi İle Olan İlişkilerine Göre Giderler

Giderler, faaliyet hacmi ile olan ilişkileri açısından sabit giderler, değişken giderler ve karma giderler (yarı sabit ve yarı değişken giderler) olmak üzere üç grup altında incelenmektedir.

**i. Sabit Giderler:** Belirli bir üretim aralığında, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen giderler olarak ifade edilmektedir (Hirsch ve Louderback, 1992:11). Sabit giderler üretim miktarından etkilenmeksizin sabit kalırken, üretim miktarına bağlı olarak birim maliyet içerisindeki payı değişmektedir. Ayrıca, bu giderler işletmenin üretim kapasitesi sabit kaldıkça sabit kalmaktadır. Eğer uzun dönemde işletmenin kapasitesinde bir değişme meydana gelirse sabit giderler de değişikliğe uğramaktadır. Balık üretim işletmelerinde üretim faaliyetinde kullanılan tank, balık markalama kiti, blower gibi maddi duran varlıklara ilişkin amortisman giderleri, deniz ve kuyu suyu kiralari sabit giderler arasında değerlendirilmektedir.

**ii. Değişken Giderler:** Üretim hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir (Granof, 1983:499). Değişken giderler ile üretim miktarı arasında doğrusal bir ilişki olduğu kabul edildiğinden üretimde meydana gelen bir birimlik artış, aynı oranda değişken giderleri artıracaktır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri buna güzel bir örnek teşkil etmektedir (İpçi, 1994:11). Balık üretim işletmelerinde, balık üretiminde kullanılan kuru ve canlı yemler, ilaçlar, vitaminler, kimyasallar, akaryakıtlar gibi giderler değişken giderlere örnek olarak verilebilir.

**iii. Karma Giderler:** Karma giderler; yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olmak üzere iki türüdür. Üretim miktarındaki değişmelere paralel olarak artıp eksilen, ancak üretimin olmadığı durumlarda tamamen ortadan kalkmayan giderlere “yarı değişken giderler” denilmektedir (Karakaya, 2007:48). Kuluçkahanede çalışan işçilere aylık 1.000 TL maaş ve ilave olarak üretilen balık miktarına bağlı olarak her ay % 5 prim verilmesi yarı değişken giderlere örnek olarak verilebilir. Yarı sabit giderler ise; belli faaliyet hacmi aralığında sabit kalan, bu aralıklar değiştiğinde sıçramalar gösteren giderlerdir (Karakaya, 2007:48). Örneğin; bir balık üretim işletmesinde bir havuzda 10.000 adet balık üretimi yapılabilmektedir. Dolayısıyla her 10.000 balık üretimi için bir havuz kiralanması gerekmekte ve havuz kirası sabit 3.000 TL’dir. Bu durumda

üretim miktarı arttıkça ve 10.000'in katlarını geçtikçe yeni bir havuz kiralanması gerekmektedir. Dolayısıyla sabit giderler belli aralıklarla sıçramalar göstermektedir.

#### **3.4.5.5. Kontrol Edilebilirlik Özelliklerine Göre Giderler**

Giderler, kontrol edilebilirlik özellikleri açısından kontrol edilebilen giderler ve kontrol edilemeyen giderler olmak üzere ayrıma tabi tutulabilmektedir (Akdoğan, 2009:27);

**i. Kontrol Edilebilen Giderler:** Giderin söz konusu olduğu bölümün sorumlu yöneticisinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenen giderlerdir.

**ii. Kontrol Edilemeyen Giderler:** Gideren söz konusu olduğu bölümün sorumlu yöneticisinin karar ve faaliyetlerinden etkilenmeyen giderlerdir. Örneğin; bir balık üretim işletmesinin artemia ünitesinden sorumlu olan yönetici için söz konusu ünite meydana gelen giderler kontrol edilebilen giderlerdir. Ancak, anaç balıklar için bir havuz kiralanmasında oluşan giderler, kendi kontrolü dışında gerçekleştiği için kontrol edilemeyen giderler kapsamında değerlendirilebilir.

#### **3.4.5.6. Fiili Olup Olmamlarına Göre Giderler**

Giderler, gerçekleşmiş (fiili) olup olmamaları açısından fiili giderler ve standart giderler olmak üzere ikiye ayrılabilir.

**i. Fiil Giderler:** Tahakkuk etmiş, gerçekleşmiş, katlanılmış giderlerdir (Akdoğan, 2009:27; Horngren ve diğ., 2003:30). Balık üretim işletmelerinde çalışılan işçilere ödenmiş ücretler, ilaçlama, yakıt vb giderler fiili giderlere örnek olarak gösterilebilir.

**ii. Standart Giderler:** Üretim yapılmadan önce bilimsel çalışmalarla belli koşullarda gerçekleşmesi beklenen giderlerin standart verilerle belirlenmesiyle oluşan giderler olarak ifade edilmektedir. Balık üretiminde üretim maliyeti içerisinde yer alan giderler iklim, doğa şartları ve salgın hastalıklardan çok çabuk etkilendiği için standart giderlerin belirlenmesi oldukça zordur.

#### **3.4.6. Balık Üretim İşletmelerinde Gider Yerleri**

Bu kısımda gider yeri kavramı, gider yeri oluşturmanın yararları ve gider yeri ayrımı yapılırken dikkat edilecek hususlara değinildikten sonra gider yerlerinin sınıflandırılması üzerinde durulacaktır.

### **3.4.6.1. Gider Yeri Kavramı**

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı, dolayısıyla maliyetlerin oluştuğu, bir örgüt birimini ya da bir örgüt birimi içindeki yeri ifade etmektedir (Banar vd., 2007:17). Gider yeri kavramının yerine bazen “masraf merkezi”, “maliyet merkezi” ve “sorumluluk merkezi” kavramlarının kullanıldığı görülmektedir. Gider yeri ayrımının sebebi, işletme içinde yer alan bölüm (departman) ya da birimlerin giderlerinin ayrı olarak izlenmesi ve raporlanmasıdır (Karakaya, 2007:34). Bir fiziki alan içerisinde birden fazla gider yeri olabileceği gibi bir gider yerinin fiziki alanı olmaya da bilir. Örneğin; Üretilen balıkların nakliyesi ve işletmede çalışan personelin taşınması için yapılan giderlerinin sınıflandırılması için belirlenen Nakliye ve Servis Gider Yeri bir fiziki alana sahip değildir. Gider yeri ayrımında önemli olan, ayrı bir fiziksel mekânın varlığından ziyade gider yeri olarak vasıflandırılan yerin giderlerinin ayrı olarak izlenebilmesidir.

Gider yerleri departmanlar, atölyeler, daireler, şubeler gibi organizasyonun birimlerinden olabileceği gibi organizasyon şemasında yer almayan birimlerden de olabilmektedir (Uslu, 1982:52).

Balık üretim işletmelerinde gider yerlerine; anaç balık ünitesi, yavru balık ünitesi, artemia ünitesi, larva ünitesi, sörvaj ünitesi, pompa istasyonu gibi bölümler örnek olarak gösterilebilir.

### **3.4.6.2. Gider Yeri Oluşturmanın Yararları ve Kısıtları**

Bir işletmede giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesinin sağlayacağı yararlar şöyle özetlenebilir (Büyükmirza, 2009:197-198):

- i. Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi, bölüm ve genel işletme bütçesinin hazırlanmasına, yani planlamaya yardımcı olmaktadır.
- ii. Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi durumunda, herhangi bir gider artışının hangi gider yerinde çıktığı ve bundan kimlerin sorumlu olduğu daha kolay tespit edilebilmektedir.
- iii. Bütçeden sapmalar gider yeri bazında belirlenerek maliyet kontrolünde etkinlik sağlanabilmektedir.

- iv. Gider yerlerinin giderleri analiz edilerek, “fiyatlandırma”, “üretim veya satın alma”, “satma veya işleme” gibi yönetsel kararlarda dayanak oluşturulabilmektedir.
- v. Gider yerlerinde biriken giderlerin, uygun dağıtım anahtarları kullanılarak, mamul ve yarı mamul maliyetlerine sağlıklı biçimde yüklenmesi sağlanabilmektedir.

Gider yerlerinde biriken giderler uygun dağıtım anahtarlarıyla üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmektedir. Ürünlerin maliyetini oluşturan giderlerin, gider yerlerinden gelmesinden dolayı gider yerlerinin oluşturulması büyük öneme sahiptir. Bu bağlamda gider yerleri oluştururken dikkat edilmesi gereken noktalar şunlardan oluşmaktadır (Yükçü, 2007:245-246):

- i. Üretim şartlarının homojen olması,
- ii. Sorumluluk alanlarının ayrılması,
- iii. Üretimin yer olarak dağılışı,
- iv. Maliyet kontrolü yapma olanağı,
- v. Pratiklik ve uygulanabilirlik,
- vi. Yönetimin talebi.

#### **3.4.6.3. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması**

THP’de, işletmelerin ihtiyaçlarına göre sekiz adet gider yeri oluşturulmuştur. İşletmeler faaliyet gösterdiği sektör, alan, iş kolu ve yaptığı üretimin niteliği gibi özellikleri dikkate alarak, THP’de belirtilen gider yerlerine, alt gider yerleri açmak suretiyle maliyet dağıtımlarını gerçekleştirmektedirler. Bu bağlamda THP’de yer alan gider yerlerini açıklayarak balık üretim işletmelerine uygun alt gider yerleri oluşturmak çalışmanın amacına uygun düşmektedir. THP’de oluşturulan gider yerleri şunlardan oluşmaktadır (Lazol, 2008:74);

- i. Esas Üretim Gider Yerleri,
- ii. Yardımcı Üretim Gider Yerleri,

- iii. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
- iv. Yatırım Gider Yerleri,
- v. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,
- vi. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- vii. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
- viii. Genel Yönetim Gider Yerleri.

Bazı yapıtlarda (Büyükmirza, 2009:196) THP’de olmamasına rağmen maliyet sisteminin işleyişi için zorunlu görüldüğünden “Finansman Gider Yerleri” adı altında bir gider yeri daha eklenmiştir.

#### **i. Esas Üretim Gider Yerleri**

Bir mamul ve hizmetin üretiminde, ürünün özünü oluşturan ilk maddelerin işlenerek mamul hale dönüştükleri ve sonuç olarak ürünün ortaya çıktığı ana gider yerleridir. Esas üretim gider yerleri üretilen ürünün özelliği, üretim biçimi, işletmenin organizasyon yapısı gibi özellikler dikkate alınarak alt gider yerlerine ayrılabilir (Karakaya, 2007:35).

Balık üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerine açılacak alt gider yerleri, üretilen balığın türüne, üretim biçimine, üretimi yapan işletmenin organizasyon yapısına göre farklılık arz etmektedir. Genel olarak balık üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerine açılacak alt gider yerleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

#### **1. ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ**

10. Anaç Ünitesi Gider Yeri
11. İnkubasyon Ünitesi Gider Yeri
12. Larva Ünitesi Gider Yeri
13. Sörvaj Ünitesi Gider Yeri
14. Adaptasyon Ünitesi Gider Yeri

## **ii. Yardımcı Üretim Gider Yerleri**

Esas üretim gider yerlerinin üretim faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için gerekli bir kısım girdileri üreten gider yerleridir. Yardımcı üretim gider yerleri, esas üretim gider yerlerine girdi sağlamanın yanı sıra diğer gider yerlerine de girdi sağlayabilirler (Karakaya, 2007:35). Balık üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerine ve yardımcı üretim gider yerlerine deniz suyunu pompalayan pompa istasyonu, ısıtmayı sağlayan ısıtma dairesi, enerjiyi sağlayan enerji dairesi yardımcı üretim gider yerlerine örnek olarak gösterilebilir.

Yardımcı üretim gider yerlerinde oluşan giderler, esas üretim gider yerlerine uygun dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtırlar. İşletmeden işletmeye değişmesine rağmen genel olarak balık üretim işletmelerindeki yardımcı üretim gider yerleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

### **2. YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ**

20. Alg Ünitesi Gider Yeri
21. Artemia Ünitesi Gider Yeri
22. Rotifer Ünitesi Gider Yeri
23. Pompa Ünitesi Gider Yeri

## **iii. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri**

Tüm gider yerlerine destek hizmeti sunmak için kurulmuş, bakım-onarım, taşıma, yemekhane, kreş, temizlik, güvenlik, malzeme ambarı gibi birimlerden oluşan gider yeridir (Karakaya, 2007:36). Balık üretim işletmesinde oluşturulabilecek yardımcı hizmet gider yerleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

### **3. YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ**

30. Nakliye ve Servis Gider Yeri
31. Yemekhane Gider Yeri
32. Bakım – Onarım Gider Yeri



#### **iv. Yatırım Gider Yerleri**

İşletmelerin kendi imkânları ile yaptıkları yer altı ve yer üstü düzenleri ile benzer nitelikteki yatırımlarına ait giderlerin izlendiği gider yerleridir. Balık üretim işletmelerinde oluşturulabilecek söz konusu gider yerleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

#### **4. YATIRIM GİDER YERLERİ**

40. Su Kuyusu Gider Yeri

41. Çiftlik Koruma Çiti Gider Yeri

42. Balık Havuzları Gider Yeri

#### **v. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri**

Üretimle ilgili yerlerin yönetimini sağlayan fabrika müdürlüğü, üretim planlama ve koordinasyon birimi gibi birimlerin giderlerinin izlendiği gider yerleridir (Karakaya, 2007:36). Bu gider yerlerine “ortak giderler gider yeri” ismi de verilmektedir. Balık üretim işletmelerinde oluşturulabilecek söz konusu gider yerleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

#### **5. ÜRETİM YERLERİ YÖNETİMİ GİDER YERLERİ**

50. Balık Üretim Çiftliği Müdürlüğü Gider Yeri

51. Balık Üretim Çiftliği Ofisi Gider Yeri

52. Su Ürünleri Mühendisi Ofisleri Gider Yeri

#### **vi. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri**

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu oluşan giderlerin biriktirildiği gider yerleridir. Balık üretim işletmelerinde verimliliğin artırılması, üretim yöntemlerinin geliştirilmesi gibi çalışmalar sonucu katılan giderler bu gider yerinde biriktirilir. Balık üretim işletmelerinde oluşturulabilecek araştırma ve geliştirme gider yerlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

#### **6. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER YERLERİ**

60. Balık Üretim Çiftliği Ar-Ge Gider Yeri

## 61. Balık Üretim Çiftliği Laboratuvarı Gider Yeri

### **vii. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri**

Balık üretim işletmelerinde üretilen balıkların pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri sonucu oluşan giderlerin biriktirildiği gider yerleridir. Eğer pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri birden çok merkezden yapılıyorsa, her merkez için bir alt gider yeri oluşturulabilir. Bu faaliyetlere ilişkin alt gider yerleri aşağıdaki şekilde bölümlenebilir.

#### 7. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDER YERLERİ

70. Pazarlama Gider Yeri

71. Satış Gider Yeri

72. Dağıtım Gider Yeri

73. Satış Mağazaları Gider Yeri

### **viii. Genel Yönetim Gider Yerleri**

Balık üretim işletmelerinde genel yönetim faaliyetlerini yürüten genel müdürlük, muhasebe bölümü, merkez büro, hukuk müşavirliği gibi bölümlere ilişkin giderlerin biriktirildiği gider yerleridir. Bu faaliyetlere ilişkin alt gider yerleri aşağıdaki şekilde bölümlenebilir.

#### 8. GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ

80. Genel Müdürlük Gider Yeri

81. Muhasebe Gider Yeri

82. Hukuk Müşavirliği Gider Yeri

83. Merkez Büro Gider Yeri

### **3.4.7. Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

Maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için gider yerlerinin belirlenmesinden sonra yapılacak işlem maliyet hesaplama yönteminin belirlenerek maliyet sisteminin oluşturulmasıdır. Maliyet hesaplama sistemi, çeşitli maliyetleme yöntemlerinin birlikte

kullanımı ile oluşturulmaktadır. Maliyet sistemini oluşturan maliyetleme yöntemleri işletmenin amaçları ve yapısına göre farklılaşmaktadır.

Maliyet hesaplama sistemini oluşturan maliyetlendirme yöntemleri; maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler ve maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Maliyetlendirme yöntemleri, üretilen mamullere “hangi giderler”, “ne zaman” ve “nasıl” yüklenmesi gerektiğini belirlemektedir (Büyükmirza, 2009:237-238). Söz konusu maliyetlendirme yöntemlerine kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

#### **3.4.7.1. Maliyetin Kapsamını Belirleyen Yöntemler**

Üretilen mamullerin maliyeti hesaplanırken üretim giderleri mamulün maliyetine eklenmekte, buna karşın dönem giderleri gelir-gider tablosuna yansıtılmaktadır. Bu noktada üretim giderlerinin tamamının mı yoksa bir kısmının mı mamulün maliyetine yükleneceğiyle ilgili bir soruyla karşılaşmaktadır. Bu soruya cevap veren çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler olarak değerlendirilmekte ve şunlardan oluşmaktadır (Büyükmirza, 2009:239);

- i. **Tam Maliyet Yöntemi:** Sabit-değişken ayrımı gözetilmeden, dönemde meydana gelen üretim giderlerinin tamamını söz konusu dönemin üretim maliyetine yükleyen yöntemdir.
- ii. **Değişken Maliyet Yöntemi:** Değişken üretim giderlerini üretim maliyetine yükleyen, sabit üretim giderlerini ise dönem gideri kabul edip gelir-gider tablosuna yansıtan yöntemdir.
- iii. **Normal Maliyet Yöntemi:** Üretim maliyetlerine, değişken üretim giderlerinin tamamını, sabit üretim giderlerinin ise sadece kullanılan kapasiteye düşen kısmını yükleyen yöntemdir.

#### **3.4.7.2. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Yöntemler**

Üretilen ürünün maliyetini hesaplama zamanı önemlidir. Ürünün maliyeti üretimden önce veya üretimden sonra hesaplanabilmektedir. Bu noktadan hareketle maliyetlendirme zamanını dikkate alan çeşitli yöntemler bulunmaktadır ve şunlardan oluşmaktadır (Akdoğan, 2009:45);

- i. **Fiili Maliyet Yöntemi:** Maliyetlerin, üretim yapıldıktan sonra giderlerin fiili olarak gerçekleşen tutarları dikkate alınarak hesaplandığı yöntemdir.
- ii. **Tahmini Maliyet Yöntemi:** Maliyetlerin, geçmiş tecrübelerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak tahmin edildiği ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulduğu yöntemdir.
- iii. **Standart Maliyet Yöntemi:** Maliyetlerin, üretim yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle olması gereken tutarlarının saptanması ve kayıtların bu maliyetlere dayanılarak tutulmasını öngören bir yöntemdir.

#### 3.4.7.3. Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Yöntemler

İşletmede üretim maliyetlerinin hesaplanması üretim özelliklerine bağlıdır. İşletmenin üretim koşullarına göre maliyetlendirme şeklini belirleyen iki yöntem mevcuttur ve şunlardan oluşmaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2008:37);

- i. **Sipariş Maliyet Yöntemi:** Üretimin çoğu kez siparişe göre yapıldığı, her siparişin maliyetinin ayrı hesaplandığı ve ayrı sipariş kartı açıldığı yöntemdir.
- ii. **Evre (Safha) Maliyet Yöntemi:** Tek tür malın ya da mal grubunun kitle halinde üretiminin yapıldığı, üretimin safhalar halinde gerçekleştiği ve maliyetlerin safhalar halinde hesaplandığı yöntemdir.

#### 3.4.7.4. Maliyet Sisteminin Oluşturulması

Maliyet sistemleri, üretilen ürünlerin hesap dönemleri ya da faaliyet dönemleri itibariyle maliyetlerinin izlenmesi, maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlerin kontrolüne yardımcı olunmasını sağlayan sistemdir. Maliyet sisteminin kurulmasının amaçları; maliyet sisteminin üreteceği bilgiler ile alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizi ve kontrolünün yapılmasını sağlamak, birim maliyetlerin en sağlıklı şekilde hesaplanmasını sağlamak olarak sayılabilir (Altuğ, 2006:285).

İşletmeler, üretim özelliklerine, teknik yapılarına ve amaçlarına uygun olmak üzere, önceki kısımlarda açıklanan üç ana grup içerisinde yer alan maliyet hesaplama yöntemlerinden birer tanesini seçmek suretiyle maliyet sistemini oluşturabilirler.

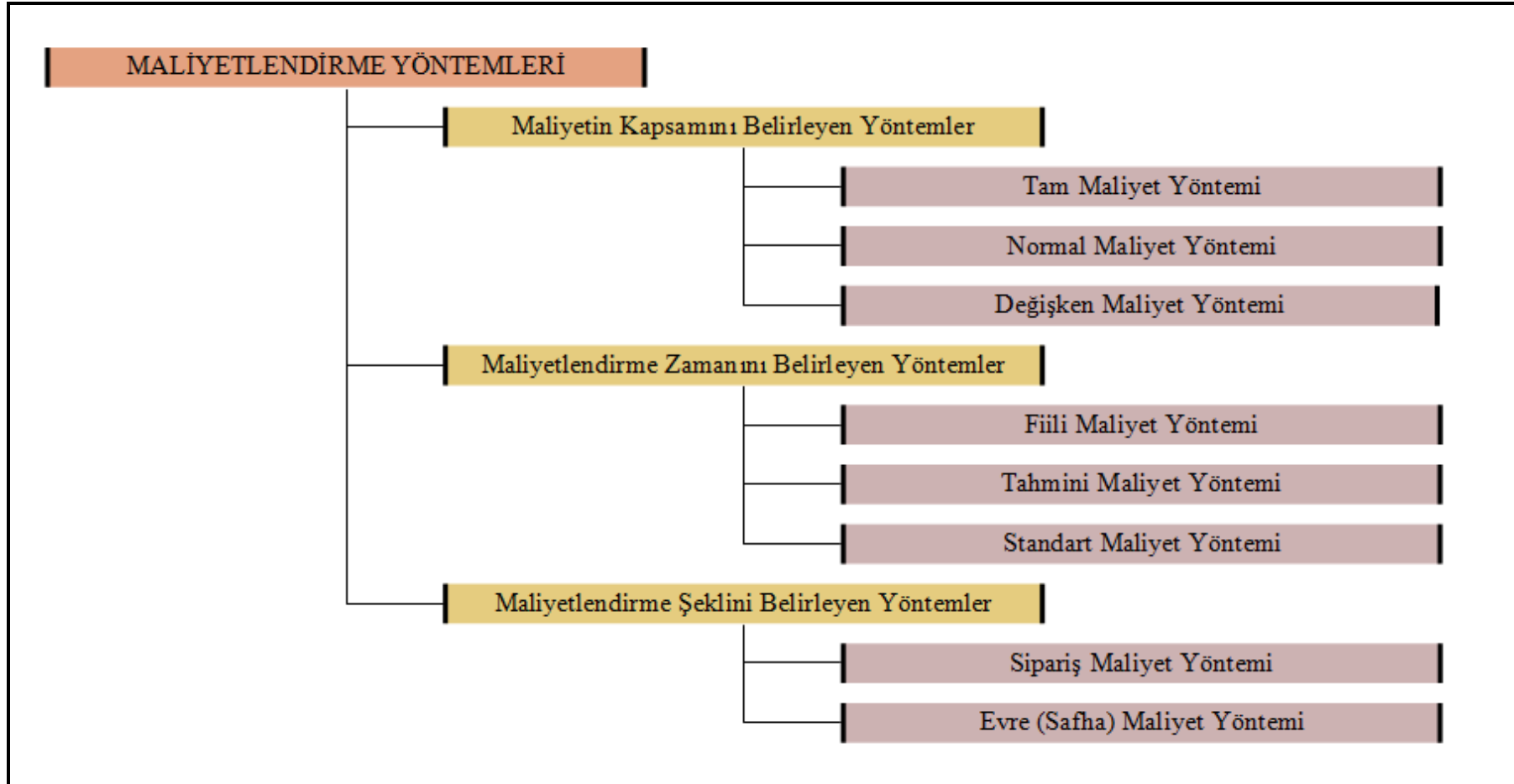
Oluşturulan maliyet sistemi, sisteme damgalarını vurdukları için (Can, 2009:153) genelde “Sipariş Maliyet Sistemi” veya “Safha Maliyet Sistemi” adlarıyla anılır. Örneğin; işletmeler aşağıdaki seçeneklerde olduğu gibi bir maliyet sistemi kurabilirler.

- a) Tam Maliyet + Fiili Maliyet + Sipariş Maliyet
- b) Tam Maliyet + Standart Maliyet + Evre Maliyet
- c) Değişken Maliyet + Tahmini Maliyet + Sipariş Maliyet
- d) Değişken Maliyet + Fiili Maliyet + Evre Maliyet
- e) Değişken Maliyet + Fiili Maliyet + Sipariş Maliyet
- f) .....

Balık üretim işletmeleri de yukarıdaki örneklerde olduğu gibi bir maliyet sistemi oluşturabilir. Ancak, balık üretim işletmelerinde, üretimin iklimden, doğa koşullarından, salgın hastalıklardan etkilenmesi, üretimde firelerin fazla olması ve tarımsal faaliyetlerde azalan verimler kanunu geçerli olması gibi nedenlerle üretim miktarları önceden belirlenememektedir. Dolayısıyla, standart ve tahmini maliyet yöntemlerinin kullanıldığı maliyet sistemlerinde sapmaların fazla olacağı düşünülmektedir.

Balık üretim işletmelerinde genelde tek çeşit veya birbirine benzer ürünler üretilmesi, üretimin inkubasyon, larva, sörvaj, adaptasyon gibi evrelerden oluşması gibi nedenlerle evre maliyet yönteminin uygulanması uygun düşmektedir.

Şekil 5: Maliyetlendirme Yöntemleri



**Kaynak:** Büyükmirza, (2009:238).

### 3.4.8. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtım

İşletmede üretilen ürünlerin maliyetlerinin gider yeri ve mamul birimi bazında oluşumunu izlemek için, doğru bir şekilde gider yerleri belirlendikten sonra gider dağıtımını yapılır. Giderlerin gider yerleri bazında izlenmesi ve dağıtımını maliyet muhasebesinin en önemli konularını oluşturmaktadır. Gider dağıtımının nedenlerini şöyle özetlemek mümkündür (Jiambalvo, 2004:188):

- i. Ürün maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak,
- ii. Yöneticilere karar verme sürecinde yardımcı olmak,
- iii. Etkin kaynak kullanımını sağlamak,
- iv. Yardımcı gider yerlerinden sağlanan hizmet ve üretimleri değerlendirmek.

Birim maliyetin oluşmasını sağlayan gider dağıtım süreci üç aşamada gerçekleşmektedir (Yükçü, 2007:257-274):

- i. Gider türlerinin gider yerlerine dağıtılması (Birinci Dağıtım),
- ii. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını (İkinci Dağıtım),
- iii. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesi (Üçüncü Dağıtım).

#### 3.4.8.1. Birinci Dağıtım

Giderlerin oluştukları anda hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığı ile verileceğinin belirlenmesi işleme giderlerin birinci dağıtımını denilmektedir (Akdoğan, 2009:354). Birinci dağıtım ile ilgili yapılacak olan işlemleri iki aşamaya ayırabiliriz;

**Birinci aşama;** gider yerlerinin direkt giderlerinin belirlenmesidir. Gider yerlerinin direkt giderleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderinin yanı sıra direkt genel üretim giderleri de olabilir. Burada kullanılan direkt ifadesi giderin gider yerleri ile direkt olarak ilişkilendirilebildiğini anlatmaktadır. Yani, söz konusu giderin ilgili gider yerinde ortaya çıktığı bellidir ve dağıtım anahtarı kullanılmadan gider yerine yüklenebilir.

**İkinci aşama;** gider yerlerinin endirekt giderlerinin belirlenmesidir. Endirekt giderleri, gider yerleri ile direkt olarak ilişkilendirilemeyen, dolayısıyla gider yerlerine yüklenmesi bazı dağıtım anahtarları vasıtasıyla gerçekleşen giderleri ifade etmektedir. Tanımda ifade edilen dağıtım anahtarı ise; gider yeri açısından direkt olmayan genel üretim giderlerinin, gider yerlerine dağıtılmasında kullanılan ölçülerdir (Üstün, 1996:188). Dağıtım anahtarları, genelde ikinci dağıtımda kullanılmasının yanında bazen birinci dağıtımda endirekt giderlerin dağıtılmasında da kullanılmaktadır.

Kimi giderlerin doğası gereği gider yeri için endirekt gider (vergi, sigorta, amortisman, kira vb) olmasına karşın kimi giderler de gider yeri için direkt gider olduğu halde ölçümleme yapılamadığı veya yeteri kadar gider yeri açılmadığı için endirekt gider niteliği kazanmaktadır. Örneğin; enerji, su tüketildikleri gider yeri için direkt gider olmasına rağmen her gider yerine sayaç takarak ölçümünün yapılması gereksiz ve maliyetli olması gerekçesiyle ölçülemediğinden dolayı endirekt gider kabul edilmektedir. Her ne sebeple olursa olsun ortaya çıkan endirekt giderler ya mevcut gider yerlerine dağıtım anahtarlarıyla dağıtılmalı ya da söz konusu giderler için gider yerleri oluşturularak her biri kendine ait gider yerine direkt olarak yüklenmelidir (Büyükmirza, 2009:200).

#### **3.4.8.2. İkinci Dağıtım**

Üretimle ilgili gider yerlerinde toplanan giderler, mamul maliyetinin tespit edilebilmesi amacıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılmasına ikinci dağıtım denilmektedir (Çaldağ, 2008:85). Birinci dağıtımda esas üretim gider yerlerine, yardımcı üretim gider yerlerine ve yardımcı hizmet gider yerlerine direkt ve endirekt nitelikteki giderlerin dağıtımı yapılır. İkinci dağıtımda ise yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtılan, üretilen mamul için endirekt nitelikteki giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtım yapılır. Bu dağıtımda kullanılacak yöntemler şunlardır (Karakaya, 2007:398-411, Büyükmirza, 2009:209-220):

- i. **Basit Dağıtım Yöntemi:** Dağıtıma tabi gider yerleri arasındaki hizmet ilişkilerini dikkate almayan bir yöntemdir. Bu yöntemde göre, dağıtıma tabi tutulacak gider yeri giderleri belirlenen bir dağıtım ölçüsü aracılığıyla doğrudan esas üretim gider yerlerine dağıtılır.



- ii. **Kademeli Dağıtım Yöntemi:** Dağıtıma tabi gider yerleri arasındaki hizmet ilişkilerini kısmen dikkate alan bir yöntemdir. Bu yöntemde göre, ilk önce dağıtıma tabi tutulacak gider yerlerinin dağıtım sırası<sup>9</sup> belirlenir. Dağıtıma tabi tutulan gider yeri kendisinden sonra dağıtılan gider yerlerinden ve kendisinden pay almayacak şekilde dağıtım gerçekleştirilir.
- iii. **Turlama Dağıtım Yöntemi:** Dağıtıma tabi gider yerleri arasındaki hizmet ilişkilerini dikkate alan bir yöntemdir. Dağıtıma tabi gider yerlerinden karşılıklı git-gel turları yaparak gider payı vermek suretiyle dağıtılacak gider toplamlarına ulaşan ve bu toplam giderleri bir kerede yarar veya hizmet verilmiş tüm gider yerlerine dağıtan yöntemdir.
- iv. **Matematiksel Dağıtım Yönetim:** Turlama yöntemiyle aynıdır. Tek farkı, dağıtılacak toplam giderler turlama yoluyla değil, matematiksel denklemlerle saptanmaktadır. Aynı zamanda dağıtıma tabi gider yerleri arasındaki hizmet ilişkilerini dikkate alan bir yöntemdir.
- v. **Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi:** Turlama ve matematiksel dağıtımda olduğu gibi dağıtım işlemi gerçekleştirilir. Ancak, dağıtımda fiili giderler değil, kullanılan dağıtım anahtarının birim başına önceden saptanmış (bütçelenmiş veya planlanmış) gider tutarları esas alınır.

İşletmeler, yukarıda sayılan yöntemlerden yapılarına uygun olanını seçerek giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilirler. Balık üretim işletmelerinde basit veya kademeli dağıtım yöntemlerinin ihtiyaçları karşılayacağı düşüncesindeyiz.

### 3.4.8.3. Üçüncü Dağıtım

İkinci dağıtımla esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesi işlemine üçüncü dağıtım denilmektedir. İkinci dağıtım neticesinde esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler üretilen ürünlerin toplam maliyetlerini ifade etmektedir. Üçüncü dağıtım ile üretilen ürünlerin birim maliyetlerine ulaşılmış olur. İkinci

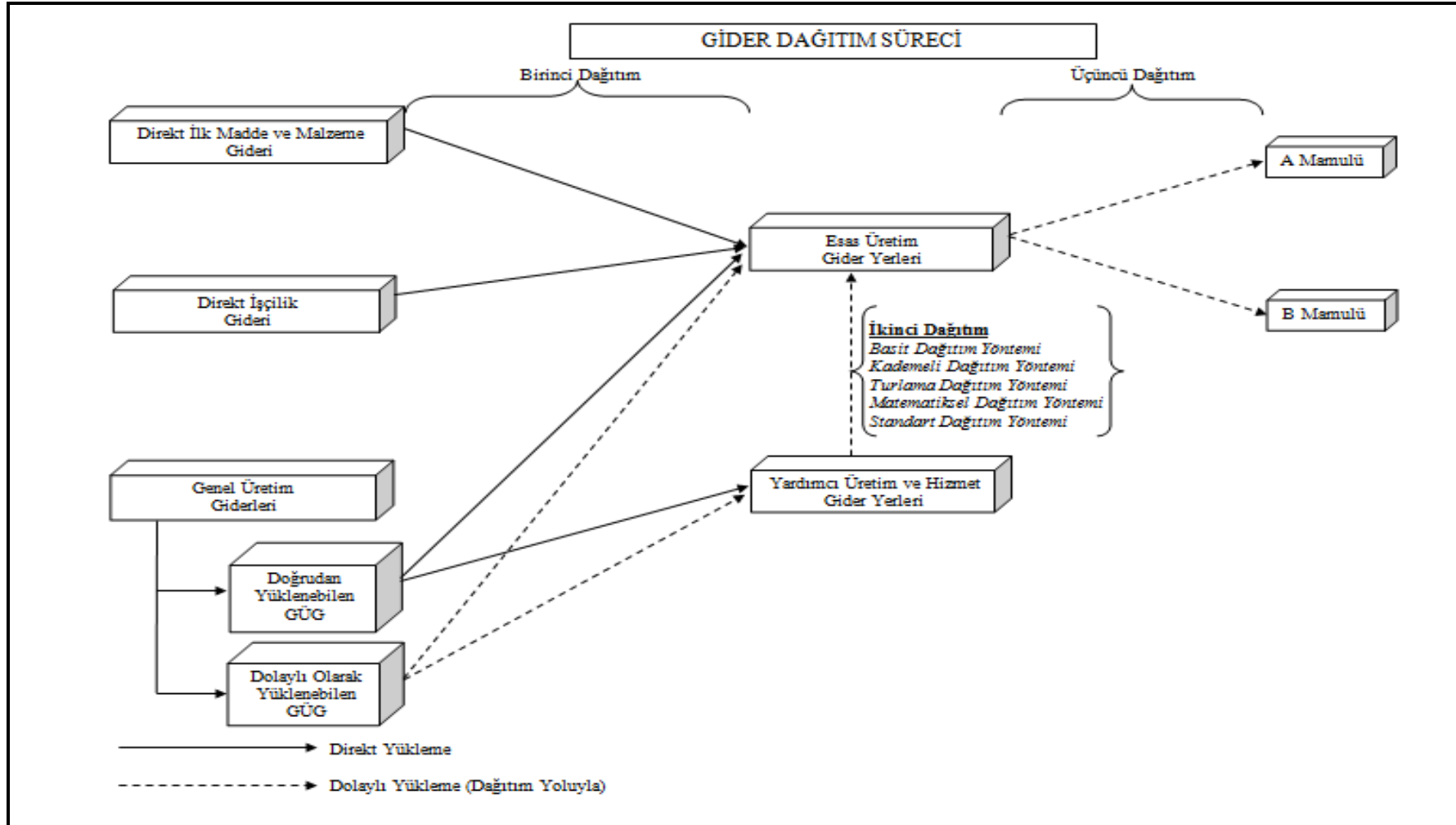
---

<sup>9</sup> Dağıtım sırasının belirlenmesinde üç yaklaşım söz konusudur. Birinci yaklaşım; en yüksek gidere sahip olan gider yerinden başlayarak sıralamanın yapılmasıdır. İkinci yaklaşım; en çok sayıda gider yerine hizmet veren gider yerinden başlayarak sıralamanın yapılmasıdır. Üçüncü yaklaşım; diğer gider yerlerinden en az gider payı alacak olan gider yerinden başlayarak sıralamanın yapılmasıdır.

dağıtımın tamamlanmasından sonra esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (Karakaya, 2007:417):

- i. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- ii. Direkt işçilik giderleri,
- iii. Genel üretim giderleri,
  - a) Gider yeri direkt giderleri (birinci dağıtımdan),
  - b) Gider yeri endirekt giderler (ikinci dağıtımdan).

Şekil 6: Gider Dağıtım Süreci



### 3.4.9. Balık Üretme İşletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygun Maliyet

#### Muhasebesi Organizasyonunun Oluşturulması

Maliyet muhasebesi ile genel muhasebe amaçları, ilkeleri, esasları ve yöntemleri açısından birbirinden farklı olmasına karşın aralarında sürekli olarak bir bilgi alış verişi söz konusudur. Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki bilgi alış verişini sağlayacak üç farklı muhasebe organizasyonu bulunmaktadır. Bunlar (Akdoğan, 2009:29-32):

- i. **Bağımsız Muhasebe Sistemi;** genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütüldüğü, her iki muhasebenin de hesaplarını kendi bünyeleri ve hesap planı içinde tuttuğu bir sistemdir. İki muhasebe arasındaki bağlantı, bağlantı hesapları aracılığıyla sağlanmaktadır.
- ii. **Birleşik Muhasebe Sistemi;** hesap planında genel muhasebe ile maliyet muhasebesi hesaplarının ayrılmadığı ve dolayısıyla kayıtların birlikte tutulduğu bir sistemdir.
- iii. **Hesap Ayrılığı Sistemi;** genel muhasebe ve maliyet muhasebesi birlikte çalışmakla birlikte, bazı ana ve yardımcı hesapların her iki muhasebede de ayrı ayrı tutulduğu bir sistemdir. Ana ve yardımcı gider hesapları maliyet muhasebesinde ayrıntılı olarak tutulurken, genel muhasebede de ana gider hesapları ayrıca izlenmektedir.

Türkiye’de 26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde hesap ayrılığı sistemi öngörülmüştür. Bu doğrultuda gider hesaplarına hem 7. grupta (maliyet hesapları) hem de 6. grupta (gelir tablosu hesapları) yer verilmiştir. Bu çalışmada da MSUGT’e uygun olarak hesap ayrılığı sistemi ve kayıt yöntemi olarak da eş zamanlı kayıt tekniği<sup>10</sup> benimsenmiştir.

Bir işletmede muhasebenin temel görevi, işletme içi ve işletme dışı değer hareketlerinin saptanması ve bunların anlaşılır bir şekilde ortaya konulmasıdır (Bilginoğlu, 1988:81).

---

<sup>10</sup> Giderler ortaya çıktığı zaman, hem fonksiyonlarına hem çeşidine hem de doğduğu gider yerine göre üç değişik bölümlenme altında ve aynı muhasebe fişine dayanılarak muhasebeleştirildiği tekniktir (Akdoğan, 2009:33).

İşletmelerde meydana gelen değer hareketlerinin saptanması, ticari işlemlerin uygun bir şekilde takibi ve bilgilerin sınıflandırılması (Ataman, 1996:42) görevleri hesaplar aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak bir araya getirildiği listelere ise “hesap planı” denilmektedir (Sevilengül, 2003:59). Başka bir ifadeyle hesap planı; bir işletmede tutulan bütün hesapların sistemli bir şekilde ve çeşitli gruplara ayrılmış olarak yürütülmesi için tanzim edilen ve aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir cetveldir (Yücesoy, 1963:7).

#### **3.4.10. Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41’e Uygun Kullanılabilecek Hesaplar**

Ülkemizde 26 Aralık 1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan MSUGT çerçevesinde oluşturulan ve Tekdüzen Hesap Planı adıyla anılan hesap planının bankacılık ve sigortacılık işletmeleri hariç diğer tüm işletmeler tarafından uyulması zorunludur. Tarımsal faaliyet gösteren balık üretim işletmelerinin de bu hesap planına uymaları gerekmektedir. Ancak söz konusu hesap planı canlı varlık üretimi yapan balık üretim işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap verememektedir. THP balık üretim işletmeleri için uyulması zorunlu olduğundan yeni bir hesap planı oluşturulma yoluna gidilmeyecektir. Fakat TMS 41’in hükümlerine uygun olarak hesap planında boş olan yerlere uygun hesaplar önerilecektir.

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı’nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008:9). TMS 41 standardı da canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesini önermektedir. Bu doğrultuda THP’de boş bırakılan yerler için uygun hesaplar önerilebilir. Akdoğan ve Sevilengül’ün (2007a, 2007b) çalışmalarında önerdiği gibi; dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 no.lu grubun kullanılması yerinde olacaktır. Canlı varlıklar için şöyle bir hesap planı oluşturulabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a:197;273 ; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46;57-58);

**Tablo 20: Canlı Varlıkların Tekdüzen Hesap Planında Gösterilmesi**

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

**Kaynak:** Akdoğan ve Sevilengül (2007a, 2007b).

Balık üretim işletmelerinde üretimi yapılan yavru balıklar tek yıllık canlı varlık niteliğinde olması sebebiyle, dönen varlık grubunda açılan “163 Canlı Su Hayvanları” hesabında izlenebilir. Balık üretimi için ihtiyaç duyulan yumurtaların alındığı anaç balıklar ise çok yıllık canlı varlık niteliğinde olmasından dolayı, duran varlık grubunda açılan “213 Canlı Su Hayvanları” hesabında izlenebilir. Bunun yanında, duran varlık niteliğindeki damızlık balıklar için ayrılan amortismanların ise yine aynı grupta açılan “217 Birikmiş Amortismanlar” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Mal üretim işletmelerinde üretimi yapılan mamullerin, mamul tamamlanana kadar yarı mamul haldeyken katlanılan maliyetler yansıtma hesapları ile “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında, üretim tamamlandığında ise “152 Mamuller” hesabında izlenmektedir. Balık üretiminde ise yavru balıklar üretim sürecinde (yani yarı mamul haldeyken) katlanılan maliyetlerin 163 no.lu hesaba açılacak olan “163.01 Üretilmekte Olan Balıklar” hesabında, üretim tamamlandığında ise yine 163 no.lu hesaba açılacak “163.02 Satışa Hazır Balıklar” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir.

Balık üretim işletmelerinde, balık üretimi için damızlık balıklardan havyar elde edilmektedir. Elde edilen bu havyarların üretimde kullanılan kısmından arta kalan kısmı satılabilmektedir. TMS 41 açısından tarımsal ürün niteliğinde olan havyarların stok grubunda izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46). Bu bağlamda havyarların stoklar grubunda açılacak olan “154 Tarımsal Ürünler” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hâsılatı ile ilişkilendirilerek gelir-gider tablosuna aktarılır. Değerleme farklarının 60 hesap grubunda boş bırakılan 603-609 kodlu hesaplardan olan “604 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabı adı altında artışlar için 604.03 Su Ürünleri Değer Artışları ve azalışlar için 604.13 Su Ürünleri Değer Azalışları, alt hesaplarında izlenebileceği önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a:200; Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:66, Tektüfekçi, 2010:129).

TMS 41 standardına göre tarımsal ürünler hasat noktasında değerlendirilmektedir ve değerlendirme sonucunda oluşan artış veya azalışın gelir-gider tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Havyarların hasadı yapıldığında “154 Tarımsal Ürünler” hesabının borcuna alınmasına karşılık olarak söz konusu tarımsal ürün bedelsiz bir edinim olması ve üretimi için bir maliyete katlanılmamış olması sebebiyle tamamının gelir olduğu düşünülüp THP’de açılacak olan “605 Tarımsal Ürünler Değerleme Farkları” hesabının alacağına yazılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.<sup>11</sup>

Balık üretim işletmelerinde, üretimi yapılan yavru balık veya havyarların satışı yapıldığında satış kaydından sonra maliyet kaydının yapılması gerekmektedir. Maliyet kaydı yapılırken yavru balıkların maliyetlerinin, THP’de açılacak olan “624 Satılan Canlı Varlıklar Maliyeti” hesabında, havyarların maliyetlerinin ise “625 Satılan Tarımsal Ürünler Maliyeti” hesabında izlenebileceği tarafımızca önerilmektedir.

Balık üretim işletmelerinde muhasebeleştirme konusunda özellik arz eden diğer bir konuda alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının 13. maddesine göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için iki yaklaşım önerilmiştir. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır. Devlet teşvikleri sermayenin güçlenmesi sebebiyle alındığı için tarafımızca sermaye yaklaşımının tercih edilmesinin uygun

---

<sup>11</sup> Vergi mevzuatı açısından hasat noktasında değerlendirme söz konusu değildir. Elde edilen havyarlar “152 Mamuller” hesabının borcuna karşılık “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabının alacağına kaydedilir. Ancak, vergi mevzuatı açısından satış gerçekleşmeden hâsılat oluşmaz. Bu bağlamda burada yazılan gelir vergi açısından kabul edilmeyen bir gelirdir. Bunun için kaydın ardından nazım hesaplarla vergi açısından kabul edilmeyen geliri belirten kaydın yapılması gerekmektedir.

olacağı kanaatindeyiz. Ayrıca, gelir yaklaşımının tercih edilmesi durumunda alınan devlet teşviği için vergiye katlanması durumu söz konusu olabilmektedir. Sermaye yaklaşımı tercih edildiği takdirde, alınan teşviğin THP’de açılacak olan “528 Devlet Teşvikleri” hesabında izlenmesinin tarafımızca uygun olduğu düşünülmektedir.

Balık üretim işletmelerinde maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusu önem arz etmektedir. THP’de yedinci grup maliyet hesaplarına ayrılmıştır. MSUGT’de maliyeti oluşturan giderlerin kayıtlanmasında 7/A ve 7/B olmak üzere iki yöntem önerilmektedir. 7/A seçeneğinde giderler fonksiyon esasına göre sınıflandırılırken, 7/B seçeneğinde çeşit esasına göre sınıflanmaktadır. İşletmeler, özellik ve büyüklüklerine göre bu iki seçenekten birini seçerler. 7/A seçeneğinde giderlerin sorumluluk merkezlerine göre bölümlenmesi, eş zamanlı kayıt, gider bütünlüğünü koruma ve maliyet muhasebesini bağımsız uygulama özellikleri 7/B seçeneğine göre yöntemi üstün kılmaktadır (Yanık, 1996:125).

TMS 41’de, maliyetleri oluşturan giderlerin hangi yönetime göre kayıtlanması hususunda bir şart öne sürmemiş ve tercihi işletmeye bırakmıştır. Bu çalışmada 7/A seçeneği benimsenmiş ve bu bağlamda üretim giderleri; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri şeklinde sınıflanmıştır. Söz konusu giderler balık üretim işletmelerine uygun olarak Tablo 21’deki gibi oluşturulabilir.

**Tablo 21: Üretim Maliyet Hesapları**

Üretim Maliyet Hesapları	Gider Türleri
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	710.01 Kuru Yemler
	710.02 Yaş Yemler
	710.03 Canlı Yemler
	710.04 Zenginleştirici
	710.05 Aşılar
	710.06 İlaçlar
	710.07 Vitaminler
	710.08 Kimyasallar
	710.09 Endüstriyel Gazlar
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	720.01 Normal Ücretler
	720.02 Hafta ve Genel Tatil Ücretleri
	720.03 Fazla Çalışma Ücretleri
	720.04 Üretim ve Verimlilik Primleri
	720.05 Geçici Çalışanlar Ücreti



Tablo 21'in devamıdır.

<b>Üretim Maliyet Hesapları</b>	<b>Gider Türleri</b>
<b>730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>	730.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
	730.02 İşçi Ücret ve Giderleri
	730.03 Memur Ücret ve Giderleri
	730.04 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
	730.05 Çeşitli Giderler
	730.06 Vergi, Resim ve Harçlar
	730.07 Amortisman ve Tükenme Payları

Balık üretme işletmelerinin kullanabileceği hesaplar toplu olarak EK 1'de verilmiştir.

Üçüncü bölümde; tezin konusuna uygun olarak, balık üretme işletmelerinde kullanılacak belge ve defterler, balık üretme işletmelerinde TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı açısından değerlendirme ve amortisman konuları, balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması amacıyla dönük olarak maliyet ve gider türleri, maliyet hesaplama yöntemleri, gider dağıtım süreci gibi konular açıklandı. Daha sonra balık üretme işletmelerinde TMS 41'e uygun kullanılacak hesaplar önerildi. Sonraki bölümde balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanmasını açıklayan bir örnek uygulamaya yer verilecektir.

## **BÖLÜM 4: BALIK ÜRETME İŞLETMELERİNDE ÜRÜN**

### **MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA**

#### **İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA**

Bu bölümde, özel hesap dönemi kullanarak yıllık finansal tablo çıkararak balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplamaları ve muhasebe uygulamaları TMS 41 çerçevesinde ele alınacaktır. Bu bağlamda varsayıma dayalı bir örnek uygulama geliştirilecektir.

#### **4.1. Genel Bilgi ve Varsayımlar**

Geliştirilen örnekte yapılması planlanan işlemler özetle şunlardan oluşmaktadır:

- i. Söz konusu örnekte yer alan balık üretme işletmesinin yapısına uygun olarak esas üretim gider yerleri ile yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri belirlenecek,
- ii. Balık üretiminde ürün maliyetini ilgilendiren direkt ve endirekt giderler tespit edilecek,
- iii. Tespit edilen giderlerin belirlenen gider yerlerine doğrudan ve dolaylı olarak dağıtımı yapılacak (I. Dağıtım),
- iv. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, uygun dağıtım anahtarları kullanılarak, esas üretim gider yerlerine dağıtımı yapılacak (II. Dağıtım),
- v. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtım anahtarları ile mamullere yüklemesi yapılacak (III. Dağıtım),
- vi. İşletmenin anaç balıklardan hasat ettiği satışa söz konusu havyarlar ile üretimi tamamlanan ancak dönem sonu itibarıyla satılmayıp elde kalan yavru balıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi yapılacak,
- vii. İşletmenin yıl içinde ve yıl sonunda yapması gereken kayıtlar TMS 41 kapsamında önerilen hesaplar ile toplu olarak gösterilecek,

- viii. Giderlerin gider yerlerine dağıtım sonucu tekdüzen muhasebe sistemine göre bulunacak tarihi maliyet değeri ile hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin (havyar) ve üretimi tamamlanarak dönem sonu itibariyle satılmayan canlı varlıkların değerlemesi sonucu bulunacak gerçeğe uygun değerlerin karşılaştırması yapılarak, bu şekilde oluşan değerlendirme farkının TMS 41'e göre finansal tablolarda gösterilmesi yapılacaktır.

Türkiye'de su ürünleri sektöründe kültür balıkçılığı faaliyetlerinin yeni yeni gelişmeye başlaması, balık üretimi yapan kuluçkahane sayısının az olması, bu az sayıda işletmenin de ürün maliyetlerinin hesaplanması için gerekli olan verileri düzenli olarak tutmamaları, tutsalar dahi maliyete ilişkin verileri işletme dışından biriyle paylaşmaktan çekinmeleri çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Söz konusu kısıtlar bağlamında uygulamanın örnek geliştirerek yapılmasına karar verilmiştir.

Uygulamada kullanılan veri ve bilgilerin gerçeğe yakın olması ve üretim sürecinin anlaşılabilir olarak gider kalemlerinin tespit edilmesi amacıyla Aydın ilinin Didim ilçesinde uzun süredir faaliyet gösteren, sektörün öncü kuruluşlarından birisi olarak kabul edilen bir balık üretme işletmesinin muhasebe kayıtları incelenerek kuluçkahane incelemelerde bulunulmuştur. Ayrıca Yalova Üniversitesi Armutlu Meslek Yüksekokulu Su Ürünleri Bölümü'nün laboratuvarlarında ve üretim tesislerinde, balık üretiminin aşamalarının ve üretim aşamalarında kullanılacak ilk madde ve malzeme, teçhizat, makine ve demirbaşların belirlenmesine yönelik olarak bölüm öğretim elemanlarının yardımlarıyla çalışmalar yapılmıştır.

Oluşturulacak örnekte, işletmenin maliyetlerini yıllık olarak hesapladığı varsayılmıştır. İşletmenin yıl içinde ve yıl sonunda yapması gereken kayıtlar konunun anlaşılabilirliği açısından toplu olarak gösterilecektir. Ayrıca ödemelerin tamamı bankadan yapılacak, işçi ücretlerine ilişkin vergi ve diğer yasal yükümlülükler ile alış ve satışlara ilişkin KDV ihmal edilecektir.

#### **4.2. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler**

ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş. Aydın ilinin Didim ilçesinin Akbük mevkiinde balık üretim kuluçkahanesi bulunan bir işletmedir. İşletmenin anaç balık ünitesinden elde ettiği balık yumurtalarından (havyar) belli aşamalardan geçirmek suretiyle yavru

balık üretmektedir. Üretilen balıklar 2-3 gr ağırlığına ulaştığında, yani yavru balık halindeyken satışı yapılmaktadır. İşletme “Levrek” ve “Çipura” olmak üzere iki tür balığın üretimini yapmaktadır. İşletmenin üretim kapasitesi; 6.000.000 adet levrek ve 4.000.000 adet çipura olmak üzere, toplam 10.000.000 adet balıktır. İşletme tam kapasite çalışmaktadır. İşletmenin maliyetleri yıllık olarak fiili maliyet yöntemine göre hesaplanmakta ve balık üretiminin yapısına uygun olarak özel hesap dönemi (1 Ekim – 30 Eylül) kullanılmaktadır. Balıkların üretimi tamamlandığında, yani yavru balık haline geldiğinde satışı gerçekleşmektedir. Dönem içerisinde üretilen Levrek Balığı’nın adedi 0,50 TL’den, Çipura Balığı’nın adedi ise 0,60 TL’den satılmıştır. Ancak 2010 dönemi sonunda 700.000 Adet Levrek Balığı ve 300.000 Adet Çipura Balığı satılmayarak elde kalmıştır. Ayrıca dönem içerisinde, üretimde kullanılanın dışında, 7 kg levrek havyarı ve 4 kg çipura havyarı elde edilmiştir. Elde edilen havyarların tamamı 2.000 TL’ye satılmıştır. İşletmenin 01.10.2010 tarihi itibarıyla açılış bilançosu aşağıdaki gibidir.

<b>ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş.’nin</b>			
<b>01.10.2010 Tarihli Açılış Bilançosu</b>			
<b>Aktif</b>			<b>Pasif</b>
<b>A. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>2.600.000</b>	<b>C. KISA VAD. YAB. KAYNAK.</b>	<b>200.000</b>
Banka	2.000.000	Satıcılar	200.000
Alıcılar	200.000	<b>D. UZUN VAD. YAB. KAYNAK.</b>	<b>---</b>
İlk Madde ve Malzeme	400.000	<b>E. ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>2.963.600</b>
<b>B. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>563.600</b>	Sermaye	2.963.600
Canlı Su Hayvanları	88.000		
Birikmiş Amort.	(28.000)		
Binalar	400.000		
Tesis Makine ve Cihaz.	851.500		
Taşıtlar	325.000		
Demirbaşlar	63.500		
Birikmiş Amort.	(1.136.400)		
<b>Aktif Toplam</b>	<b>3.163.600</b>	<b>Pasif Toplam</b>	<b>3.163.600</b>

İşletmenin bilançosunda görülen duran varlıkların detaylarına ilişkin bilgiler Tablo 22’de verilmiştir.

**Tablo 22: Duran Varlıklara İlişkin Detaylar**

<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>DEĞERİ</b>	<b>TOPLAM MDV DEĞERİ</b>
<b>BİNALAR</b>		<b>400.000,00</b>
Kuluçkahane Akbük Binası	400.000,00	
<b>TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</b>		<b>851.500,00</b>
Astral Su Motoru ve Ekipmanları	16.000,00	
Blower	18.000,00	
Balık Sayma Makinası	28.000,00	
Balık Ayıklama Makinası	2.000,00	
Balık Markalama Kiti	21.000,00	
Motorlu Calaskal	1.000,00	
Debimetreler	12.000,00	
Elektronik Teraziler	2.500,00	
Eşanjörler	90.000,00	
Kum Filtresi	26.000,00	
Biyolojik Filtre	22.000,00	
Fancoil	1.500,00	
Fan ve Kağıt Petek Sistemi	5.000,00	
Jenaratörler	25.000,00	
Deniz Tipi Kondenser Onda	8.000,00	
Konsantrator Rinser	2.000,00	
Mikroskoplar	3.000,00	
Metal Kalıp ve Ekipmanları	13.000,00	
Krom Kıyma Makinası	3.500,00	
Hamur Yoğurma Makinası	1.500,00	
Otomatik Yemleme Makinaları	5.000,00	
Otoklav Cihazları	8.500,00	
Oksijenmetre Sistemi	36.000,00	
Pompalar	108.000,00	
PH Metre	3.000,00	
Su Soğutma Sistemi	120.000,00	
Soğutma Tankları	6.000,00	
Yaş Yem Soğutma Dolabı	12.000,00	
Beton Tanklar	135.000,00	
Polyester Tanklar	30.000,00	
Polyester Konik Tanklar	15.000,00	
Polyester Yumurta Tankı	1.000,00	
Balık Nakliye Tankları	15.000,00	
Konik Yumurta Tankı	10.000,00	
Oksijen Tüpleri	10.000,00	
Yem Deposu	6.000,00	
Panolar	30.000,00	
<b>TAŞITLAR</b>		<b>325.000,00</b>
Desoto 250 Çift Kabin Kamyon	40.000,00	
Desoto 250 Tek Kabin Kamyon	30.000,00	
Nissan Skystar 4x2 Çift Kabin	45.000,00	
Renault Premium 8x2 Tır	120.000,00	

Tablo 22'nin devamıdır.

MADDİ DURAN VARLIKLAR	DEĞERİ	TOPLAM MDV DEĞERİ
Kamyon Yavru Balık Taşıma Tankı	60.000,00	
İveco Fiat 27 Kişilik Minibüs	30.000,00	
<b>DEMİRBAŞLAR</b>		<b>63.500,00</b>
Buzdolabı	1.500,00	
Derin Dondurucu	1.000,00	
Büro Mobilyası	23.000,00	
Dell Dimension Bilgisayar	1.400,00	
Toshiba Notebook	1.600,00	
Elbise Dolapları	7.000,00	
Kuzine Fırın	1.500,00	
Isıtıcılar (UFO)	2.500,00	
Güvenlik Kontrol Sistemi	2.000,00	
Klima Daikin	10.000,00	
Klima Mitsubushi	6.000,00	
Yemekhane Ekipmanları	3.500,00	
Yemekhane Mobilyaları	1.500,00	
Yazıcı HP Lazer Jet 1100 A	1.000,00	
<b>CANLI VARLIKLAR (Su Hayvanları)</b>		<b>88.000,00</b>
Damızlık Levrek Balığı	52.000,00	
Damızlık Çipura Balığı	36.000,00	
<b>TOPLAM</b>		<b>1.728.000,00</b>

Kuluçkahanede balık üretimi yapan ABC Su Ürünleri Üretimi ve Satışı A.Ş.'nin üretim yapısına uygun olarak 4 tane esas üretim gider yeri ve 6 tane yardımcı üretim ve hizmet gider yeri olmak üzere toplam 10 tane gider yeri belirlenmiştir. Söz konusu gider yerleri Tablo 23'te verilmiştir.

**Tablo 23: Gider Yerleri**

<b>ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ</b>	Anaç Balık Ünitesi Gider Yeri
	Larva Ünitesi Gider Yeri
	Sörvaj Ünitesi Gider Yeri
	Adaptasyon Ünitesi Gider Yeri
<b>YARDIMCI ÜRETİM VE HİZMET GİDER YERLERİ</b>	Artemia Ünitesi Gider Yeri
	Rotifer Ünitesi Gider Yeri
	Pompa Ünitesi Gider Yeri
	Ortak Giderler Gider Yeri (Kuluçkahane Yönetimi Gider Yeri)
	Nakliye ve Servis Gider Yeri
	Yemekhane Gider Yeri

Balık üretiminde ortaya çıkan giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları Tablo 24'te verilmiştir.

**Tablo 24: Dağıtım Anahtarları**

<b>GİDER YERLERİ</b>	<b>Personel Sayısı (Kişi)</b>	<b>Alan (m<sup>2</sup>)</b>	<b>Tank Kapasitesi (m<sup>3</sup>)</b>	<b>Güç Tüketim Miktarı (kws)</b>	<b>Deniz Suyu Kullanım Miktarı (m<sup>3</sup>)</b>	<b>Kuyu Suyu Kullanım Miktarı (m<sup>3</sup>)</b>
Anaç Balık EÜGY	1	500	80	325.000	3.000	275
Larva EÜGY	2	750	230	160.000	9.750	3.000
Sörvaj EÜGY	3	2.000	750	15.000	105.000	3.700
Adaptasyon EÜGY	7	1.750	750	5.000	132.000	5.000
Artemia YÜGY	1	500	70	60.000	100	10
Rotifer YÜGY	1	500	120	40.000	150	15
Pompa YÜGY	---	500	---	830.000	---	---
Ortak Giderler YHGY	7	500	---	50.000	---	3.000
Nakliye ve Servis YHGY	1	---	---	---	---	---
Yemekhane YHGY	2	500	---	15.000	---	5.000
<b>TOPLAM</b>	<b>25</b>	<b>7.500</b>	<b>2.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>20.000</b>

ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş.'nin 01.10.2010-30.09.2011 dönemini kapsayan üretimle ilgili gider çeşitleri Tablo 25'deki gibidir.

**Tablo 25: Gider Çeşitleri**

<b>Gider Çeşitleri</b>	<b>Tutarı</b>
İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.110.500,00
- Direkt İMM Gideri	589.000,00
- Endirekt İMM Gideri	521.500,00
İşçi Ücret ve Giderleri	396.000,00
- Direkt İşçilik Gideri	238.800,00
- Endirekt İşçilik Gideri	157.200,00
Memur Ücret ve Giderleri	54.000,00
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	332.000,00
Çeşitli Giderler	20.000,00
Vergi, Resim ve Harçlar	7.000,00
Amortisman ve Tükenme Payları	186.400,00
<b>Toplam Gider</b>	<b>2.105.900,00</b>

Çipura ve Levrek balığının üretim yapısı birbirine çok benzemektedir. Sadece tek fark çipuranın larva aşamasında alg tüketmesi, levreğin ise alg tüketmemesidir. Esas üretim gider yerlerinde oluşan giderlerin ürün maliyetlerine yüklenmesi aşamasında (3. Dağıtım) bu farklılık önem arz etmektedir. Bu bağlamda çipura ve levrek balığı için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri Tablo 26'daki gibidir.

**Tablo 26: Ürün Bazında Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt İlk Madde ve Malzemeler	Çipura	Levrek	Toplam
Alg	20.000,00	-	20.000,00
Zenginleştirici	12.000,00	18.000,00	30.000,00
Kuru Yemler	154.400,00	231.600,00	386.000,00
Yaş Yemler	4.000,00	6.000,00	10.000,00
Aşılar	6.800,00	10.200,00	17.000,00
İlaçlar	8.000,00	12.000,00	20.000,00
Vitaminler	400,00	600,00	1.000,00
Kimyasallar	16.000,00	24.000,00	40.000,00
Endüstriyel Gazlar	26.000,00	39.000,00	65.000,00
<b>Toplam DİMM</b>	<b>247.600,00</b>	<b>341.400,00</b>	<b>589.000,00</b>

### 4.3. Uygulama Örneğinin Çözümü

Bu kısımda, uygulama örneğinde verilmiş olan giderlerin dağıtımını (birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım) yapılarak ürün maliyetleri hesaplanıp, ürün maliyetlerini oluşturan giderlerin muhasebeleştirme kayıtları gösterilecektir.

#### 4.3.1. Birinci Dağıtım

Ürün maliyetini oluşturan direkt ve endirekt giderlerin esas üretim ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtımına birinci dağıtım denilmektedir. Dolayısıyla, ürün maliyetini oluşturan gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtımını yapılacaktır.

##### 4.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Dağıtımı

İlk madde ve malzeme giderlerinin bazıları ürün için direkt nitelikte bazıları da endirekt niteliktedir. Bunun yanında bir kısım ilk madde ve malzeme hem direkt hem de endirekt nitelikte olabilmektedir. ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş.'nin 10 Milyon balığın üretimi için katlandığı direkt ilk madde ve malzeme gideri 589.000 TL'dir. Söz konusu giderin detayı Tablo 27'de verilmiştir.



**Tablo 27: Gider Yeri Bazında Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt İMM	Anaç Balık	Larva	Sörvaj	Adaptasyon	Toplam
Alg	-	20.000,00	-	-	20.000,00
Zenginleştirici	-	30.000,00	-	-	30.000,00
Kuru Yemler	30.000,00	1.000,00	195.000,00	160.000,00	386.000,00
Yaş Yemler	10.000,00	-	-	-	10.000,00
Aşılar	-	-	2.000,00	15.000,00	17.000,00
İlaçlar	3.000,00	1.000,00	3.000,00	13.000,00	20.000,00
Vitaminler	500,00	-	-	500,00	1.000,00
Kimyasallar	4.000,00	3.000,00	12.000,00	21.000,00	40.000,00
Endüstriyel Gazlar	7.000,00	2.000,00	16.000,00	40.000,00	65.000,00
<b>Toplam DİMM</b>	<b>54.500,00</b>	<b>57.000,00</b>	<b>228.000,00</b>	<b>249.500,00</b>	<b>589.000,00</b>

İşletmenin 10 Milyon balığın üretimi için katlandığı endirekt ilk madde ve malzeme giderleri toplamı 521.500 TL'dir. Endirekt ilk madde ve malzeme giderlerine ilişkin detaylar Tablo 28'de verilmiştir.

**Tablo 28: Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri<sup>12</sup>**

Endirekt İlk Madde ve Malzemeler	Tutar
AF Artemia	30.000,00
EG Artemia	210.000,00
Alg	5.000,00
Kültür Ortamları	150.000,00
Kimyasallar	7.000,00
Endüstriyel Gazlar	7.500,00
Akaryakıt	7.000,00
Kırtasiye Malzemesi	3.000,00
Gıda Malzemesi	100.000,00
Diğer Endirekt Malzemeler	2.000,00
<b>Toplam Endirekt İMM</b>	<b>521.500,00</b>

Endirekt nitelikteki ilk madde ve malzeme giderleri, gider yerlerine dağıtılırken ilgili gider yeri açısından direkt nitelikte olabilir ve dolayısıyla söz konusu gider yerine bir

<sup>12</sup> İlk madde ve malzemelerden; "alg", "endüstriyel gazlar" ve "kimyasallar" direkt ilk madde ve malzeme gideri olmasının yanında, aynı zamanda endirekt ilk madde ve malzeme gideridir.

dağıtım anahtarı kullanılmadan direkt olarak dağıtılabılır. Bazı indirekt giderler de dağıtım anahtarları kullanılarak gider yerlerine dağıtılır. Bu bilgiler doğrultusunda indirekt giderlerin dağıtımını yapılacaktır.

\* **AF Artemia**, balıkların larva aşamasında tükettikleri canlı bir yem olan Artemia'nın üretiminde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 30.000 TL'lik giderin, artemia üretimini yapan Artemia Yardımcı Üretim Gider Yeri'ne yüklenmesi gerekmektedir.

\* **EG Artemia**, yine AF Artemia'da olduğu gibi Artemia'nın üretiminde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 210.000 TL'lik gider, Artemia Yardımcı Üretim Gider Yeri'ne yüklenecektir.

\* **Alg**, balıkların yumurtadan çıktıktan sonra kısa bir süre beslenmelerinde kullanılan gözle görülmeyecek derecede küçük mikro organizmalardır. Bu yem Larva aşamasında balıklara verilmektedir. Örnekte söz konusu olan işletmenin üretimini yaptığı "Levrek" ve "Çipura" olmak üzere iki tür balık bulunmaktadır. Bu balık türlerinden Çipura alg tüketmekte, Levrek ise tüketmemektedir. Alg, aynı zamanda canlı bir yem olan Rotifer'in üretiminde de kullanılmaktadır. Bu bağlamda; Larva EÜGY'nde kullanılan alg direkt gider, Rotifer YÜGY'nde kullanılan alg ise indirekt giderdir. Dolayısıyla 5.000 TL'lik indirekt giderin, Rotifer YÜGY'ne yüklenmesi gerekmektedir.

\* **Kültür**, balıkların tükettiği canlı yem olan Artemia ve Rotifer'in üretiminde kullanılan hammaddedir. Artemia ve rotifer için kullanılan kültürler birbirinden farklıdır. Bu bağlamda artemia üretiminde kullanılan kültür için katlanılan giderin Artemia YÜGY'ne, rotifer üretiminde kullanılan kültür için katlanılan giderin ise Rotifer YÜGY'ne yüklenmesi gerekmektedir. İşletmenin kültür ortamı için katlandığı toplam 150.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderin 50.000 TL'si artemia kültürü, 100.000 TL'si ise rotifer kültürü içindir. Dolayısıyla 150.000 TL'lik kültür ortamı için katlanılan giderin (direkt nitelikte indirekt gider) 50.000 TL'si Artemia YÜGY'ne ve 100.000 TL'si ise Rotifer YÜGY'ne direkt olarak yüklenecektir.

\* **Kimyasallar**, balık üretiminde tankların, tanklardaki suyun ve ortamın temizliği, dezenfekte edilmesi için kullanılmaktadır. İşletmenin kimyasalları için katlandığı 7.000 TL'lik gider dağıtım açısından direkt nitelikte olup 6.000 TL'si artemia üretiminde,

1.000 TL'si ise rotifer üretiminde kullanılmıştır. Dolayısıyla 7.000 TL'lik giderin 6.000 TL'si Artemia YÜGY'ne, 1.000 TL'si ise Rotifer YÜGY'ne yüklenecektir.

\* **Endüstriyel Gazlar**, balık üretiminde kullanılan azot ve oksijen gazlarından oluşmaktadır. EÜGY'lerinde kullanılan endüstriyel gazlar direkt gider, YÜGY'lerinde kullanılan endüstriyel gazlar ise indirekt giderlerdir. Örnekteki işletmede endüstriyel gazların kullanıldığı Artemia YÜGY ve Rotifer YÜGY olmak üzere iki tane gider yeri bulunmaktadır. Endüstriyel gazlar için katlanılan 7.500 TL'lik indirekt giderin 4.000 TL'si artemia, 3.500 TL'si ise rotifer üretimi için katlanılmıştır. Dolayısıyla 4.000 TL Artemia YÜGY'ne ve 3.500 TL ise Rotifer YÜGY'ne yüklenecektir.

\* **Akaryakıt**, balık üretiminin yapıldığı kuluçkahanede üretilen yavru balıkların nakliyesinde kullanılan taşıtlarda ve personelleri taşıyan servis aracında kullanılmaktadır. İşletmenin bu tür giderlerinin toplandığı Nakliye ve Servis YHGY bulunmaktadır. Dolayısıyla katlanılan 7.000 TL'lik akaryakıt gideri Nakliye ve Servis YHGY'ne yüklenecektir.

\* **Kırtasiye Malzemesi**, balık üretim kuluçkahanesinin yönetiminin gerçekleştiği ofiste veya büroda kullanılmaktadır. İşletmede bu tür giderlerin toplandığı Ortak Giderler YHGY (Kuluçkahane Yönetimi YHGY) bulunmaktadır. Dolayısıyla kırtasiye malzemesi için katlanılan 3.000 TL'lik indirekt gider Ortak Giderler YHGY'ne yüklenecektir.

\* **Gıda Malzemesi**, personel yemeğinin yapıldığı yemekhanede kullanılmaktadır. Dolayısıyla katlanılan 100.000 TL'lik gıda malzemesi gideri, Yemekhane YHGY'ne yüklenecektir.

\* **Diğer Endirekt Malzemeler**, balık üretim kuluçkahanesinde personelin kullandığı çizme, bekçinin kullandığı iş elbisesi, temizlikte kullanılan temizlik malzemeleri vs. giderlerden oluşmaktadır. Diğer indirekt malzemeler için katlanılan 2.000 TL'lik giderin Ortak Giderler YHGY'ne yüklenmesi uygun görülmektedir.

Endirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin birinci dağıtımı yapıldıktan sonra toplu olarak sonuçları Tablo 29'da verilmiştir.

**Tablo 29: Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Birinci Dağıtımı**

<b>Endirekt İlk Madde ve Malzemeler</b>	<b>Artemia YÜGY</b>	<b>Rotifer YÜGY</b>	<b>Pompa YÜGY</b>	<b>Ortak Giderler YHGY</b>	<b>Nakliye ve Servis YHGY</b>	<b>Yemekhane YHGY</b>	<b>Toplam</b>
AF Artemia	30.000,00	-	-	-	-	-	30.000,00
EG Artemia	210.000,00	-	-	-	-	-	210.000,00
Alg	-	5.000,00	-	-	-	-	5.000,00
Kültür Ortamları	50.000,00	100.000,00	-	-	-	-	150.000,00
Kimyasallar	6.000,00	1.000,00	-	-	-	-	7.000,00
Endüstriyel Gazlar	4.000,00	3.500,00	-	-	-	-	7.500,00
Akaryakıt	-	-	-	-	7.000,00	-	7.000,00
Kırtasiye Malzemesi	-	-	-	3.000,00	-	-	3.000,00
Gıda Malzemesi	-	-	-	-	-	100.000,00	100.000,00
Diğer Endirekt Malzeme	-	-	-	2.000,00	-	-	2.000,00
<b>Toplam Endirekt İMM</b>	<b>300.000,00</b>	<b>109.500,00</b>	<b>-</b>	<b>5.000,00</b>	<b>7.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>521.500,00</b>

#### 4.3.1.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İşçi ücret ve giderleri direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletmenin direkt nitelikteki işçi ücret ve giderlerinin detayı Tablo 30'daki gibidir.

**Tablo 30: Direkt İşçilik Giderleri Detayı**

Gider Yerleri	Yıllık Ücret
Anaç Balık	19.200,00
Larva	60.000,00
Sörvaj	50.400,00
Adaptasyon	109.200,00
<b>Toplam</b>	<b>238.800,00</b>

İşletmenin endirekt işçi ücret ve giderlerine ilişkin detay ise Tablo 31'de verilmiştir.

**Tablo 31: Endirekt İşçilik Giderleri Detayı**

Endirekt İşçilikler	Yıllık Ücret
Rotifer Üretim Görevlisi	20.400,00
Artemia Üretim Görevlisi	22.800,00
Gece Bekçisi	15.000,00
Temizlik Elemanı	9.000,00
Elektrik Teknikeri	12.000,00
Yardımcı Elemanlar	36.000,00
Şoför	18.000,00
Aşçı	15.000,00
Aşçı Yardımcısı	9.000,00
<b>Endirekt İşçilik Toplamı</b>	<b>157.200,00</b>

\* **Rotifer Üretim Görevlisi**, balıkların üretiminde canlı yem olarak kullanılan bir mikro organizma olan rotiferin üretilmesinde görevli personeldir. Dolayısıyla 20.400 TL'lik giderin Rotifer YÜGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

\* **Artemia Üretim Görevlisi**, rotiferde olduğu gibi artemia üretiminde görevli personeldir. Dolayısıyla 22.800 TL'lik gider Artemia YÜGY'ne yüklenecektir.

\* **Gece Bekçisi**, balık üretim kuluçkahanesinin gece güvenliğinden sorumlu personeldir. Endirekt işçilik olan bu giderin dağıtım anahtarı kullanılarak gider yerlerine dağıtılması uygun olacaktır. Gece bekçisi ücretinin gider yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarı olarak alan ölçüsü (m<sup>2</sup>) kullanılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 15.000 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = 2 \text{ TL} / \text{m}^2$$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Anaç Balık EÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = 1.500,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Larva EÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = 4.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Sörvaj EÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = 3.500,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Adaptasyon EÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Artemia YÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Rotifer YÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Pompa YÜGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Ortak Giderler YHGY}$

$2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 1.000,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Yemekhane YHGY}$

\* **Temizlik Elemanı**, balık üretim kuluçkahanesinin temizliğinden sorumlu personeldir. Temizlik elemanına ödenen 9.000 TL'lik yıllık ücret gider yerlerine alan ölçüsüne ( $\text{m}^2$ ) göre dağıtılabilir.

Dağıtım Oranı =  $9.000 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = 1,2 \text{ TL} / \text{m}^2$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Anaç Balık EÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = 900,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Larva EÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = 2.400,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Sörvaj EÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = 2.100,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Adaptasyon EÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Artemia YÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Rotifer YÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Pompa YÜGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Ortak Giderler YHGY}$

$1,2 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Yemekhane YHGY}$

\* **Elektrik Teknikeri**, balık üretim kuluçkahanesinin genel elektrik problemlerinin çözümüyle görevli personeldir. Bütün birimlere hizmet verdiği için teknikere ödenen 12.000 TL'lik ücret gider yerlerine alan ölçüsüne (m<sup>2</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 12.000 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = \mathbf{1,6 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{1.200,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{3.200,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{2.800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Pompa YÜGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Ortak Giderler YHGY}}$$

$$1,6 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{800,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Yemekhane YHGY}}$$

\* **Yardımcı Elemanlar**, esas üretim gider yerlerine balık yemleme, balık ayıklama, balık nakliyesi vb. işlerde yardım eden personellerdir. Dolayısı ile söz konusu personele ödenen 36.000 TL'lik ücret esas üretim gider yerlerinin alan ölçülerine (m<sup>2</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 36.000 \text{ TL} / 5.000 \text{ m}^2 = \mathbf{7,20 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$7,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{3.600,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$7,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{5.400,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$7,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{14.400,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$7,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{12.600,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

\* **Şoför**, üretimi tamamlanan yavru balıkların nakliyesinde kullanılan kamyon, tır vb araçlar ile personel servisi için kullanılan minibüsü kullanmakla görevli personeldir. Dolayısı ile şoföre ödenen 18.000 TL'lik ücretin Nakliye ve Servis YHGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

\* **Aşçı ve Aşçı Yardımcısı**, personele yemek hizmeti vermek için yemekhanede çalışan personeldir. Dolayısıyla söz konusu personele ödenen toplam 24.000 TL'lik ücretin Yemekhane YHGY'ne yüklenmesi gerekmektedir.

Endirekti işçilik giderlerinin bazıları dağıtım anahtarları ile bazıları ise direkt olarak ilgili gider yerlerine dağıtıldı. Yapılan dağıtım sonucunda gider yerleri bazında endirekt işçilik giderleri Tablo 32'de verilmiştir.



**Tablo 32: Endirekt İşçilik Giderlerinin Birinci Dağıtım**

<b>Endirekt İşçilikler</b>	<b>Anaç Balık EÜGY</b>	<b>Larva EÜGY</b>	<b>Sörvaj EÜGY</b>	<b>Adaptasyon EÜGY</b>	<b>Artemia YÜGY</b>	<b>Rotifer YÜGY</b>	<b>Pompa YÜGY</b>	<b>Ortak Giderler YHGY</b>	<b>Nakliye ve Servis YHGY</b>	<b>Yemekhane YHGY</b>	<b>TOPLAM</b>
Rotifer Üretim Görevlisi	-	-	-	-	-	20.400	-	-	-	-	<b>20.400</b>
Artemia Üretim Görevlisi	-	-	-	-	22.800	-	-	-	-	-	<b>22.800</b>
Gece Bekçisi	1.000	1.500	4.000	3.500	1.000	1.000	1.000	1.000	-	1.000	<b>15.000</b>
Temizlik Elemanı	600	900	2.400	2.100	600	600	600	600	-	600	<b>9.000</b>
Elektrik Teknikeri	800	1.200	3.200	2.800	800	800	800	800	-	800	<b>12.000</b>
Yardımcı Elemanlar	3.600	5.400	14.400	12.600	-	-	-	-	-	-	<b>36.000</b>
Şoför	-	-	-	-	-	-	-	-	18.000	-	<b>18.000</b>
Aşçı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15.000	<b>15.000</b>
Aşçı Yardımcısı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	9.000	<b>9.000</b>
<b>Toplam</b>	<b>6.000</b>	<b>9.000</b>	<b>24.000</b>	<b>21.000</b>	<b>25.2000</b>	<b>22.800</b>	<b>2.400</b>	<b>2.400</b>	<b>18.000</b>	<b>26.400</b>	<b>157.200</b>

#### 4.3.1.3. Memur Ücret ve Giderlerinin Dağıtım

Balık üretim kuluçkahanesinde endirekt nitelikte memur ücret ve giderlerinin detayları Tablo 33’te verilmiştir.

**Tablo 33: Memur Ücret ve Giderleri Detayı**

Memur Ücret ve Giderleri	Yıllık Ücret
Kuluçkahane Müdürü	36.000,00
Sekreter	18.000,00
<b>Toplam</b>	<b>54.000,00</b>

Memur ücret ve giderleri kuluçkahane yönetimi ile ilgili olduğu için Ortak Giderler YHGY’nde (Kuluçkahane Yönetimi Gider Yeri) toplanması daha uygun olacaktır. Dolayısıyla 54.000 TL’lik gider Ortak Giderler YHGY’ne yüklenecektir.

#### 4.3.1.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderlerin Dağıtım

İşletmenin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler niteliğindeki giderlerin detaylarına ilişkin bilgiler Tablo 34’te verilmiştir.

**Tablo 34: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Tutar
Kargo ve Posta Gideri	1.500,00
Telefon ve Haberleşme Gideri	2.500,00
Elektrik Gideri	300.000,00
Analiz ve Muayene Gideri	500,00
Bakım Onarım Gideri	18.500,00
Danışmanlık Gideri	9.000,00
<b>Toplam</b>	<b>332.000,00</b>

\* **Kargo ve Posta Giderleri**, gider yerlerinin alan ölçüleri (m<sup>2</sup>) dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 1.500 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = \mathbf{0,20 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{150,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{400,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{350,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Pompa YÜGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Ortak Giderler YHGY}}$$

$$0,20 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{100,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Yemekhane YHGY}}$$

**\* Telefon ve Haberleşme Giderleri**, gider yerlerinin alan ölçüleri ( $\text{m}^2$ ) dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.500 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = \mathbf{0,33 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{250,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{583,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Pompa YÜGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Ortak Giderler YHGY}}$$

$$0,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{166,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Yemekhane YHGY}}$$

\* **Elektrik Gideri**, gider yerlerinde tüketilen güç miktarları dikkate alınarak dağıtılabilir.

Dağıtım Oranı = 300.000 TL / 1.500.000 kws = **0,20 TL / kws**

0,20 TL / kws x 325.000 kws =	<b>65.000,00 TL</b>	→ Anaç Balık EÜGY
0,20 TL / kws x 160.000 kws =	<b>32.000,00 TL</b>	→ Larva EÜGY
0,20 TL / kws x 15.000 kws =	<b>3.000,00 TL</b>	→ Sörvaj EÜGY
0,20 TL / kws x 5.000 kws =	<b>1.000,00 TL</b>	→ Adaptasyon EÜGY
0,20 TL / kws x 60.000 kws =	<b>12.000,00 TL</b>	→ Artemia YÜGY
0,20 TL / kws x 40.000 kws =	<b>8.000,00 TL</b>	→ Rotifer YÜGY
0,20 TL / kws x 830.000 kws =	<b>166.000,00 TL</b>	→ Pompa YÜGY
0,20 TL / kws x 50.000 kws =	<b>10.000,00 TL</b>	→ Ortak Giderler YHGY
0,20 TL / kws x 15.000 kws =	<b>3.000,00 TL</b>	→ Yemekhane YHGY

\* **Analiz ve Muayene Gideri**, deniz suyunda bir hastalığa yol açacak durumun olup olmadığını tespit amaçlı yapılmıştır. Söz konusu giderin deniz suyu kullanılan gider yerlerine dağıtılması uygun olacaktır. Dolayısıyla 500 TL'lik gider deniz suyu kullanım miktarına (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

Dağıtım Oranı = 500 TL / 250.000 m<sup>3</sup> = **0,002 TL / m<sup>3</sup>**

0,002 TL / m <sup>3</sup> x 3.000 m <sup>3</sup> =	<b>6,00 TL</b>	→ Anaç Balık EÜGY
0,002 TL / m <sup>3</sup> x 9.750 m <sup>3</sup> =	<b>19,50 TL</b>	→ Larva EÜGY
0,002 TL / m <sup>3</sup> x 105.000 m <sup>3</sup> =	<b>210,00 TL</b>	→ Sörvaj EÜGY
0,002 TL / m <sup>3</sup> x 132.000 m <sup>3</sup> =	<b>264,00 TL</b>	→ Adaptasyon EÜGY
0,002 TL / m <sup>3</sup> x 100 m <sup>3</sup> =	<b>0,20 TL</b>	→ Artemia YÜGY
0,002 TL / m <sup>3</sup> x 150 m <sup>3</sup> =	<b>0,30 TL</b>	→ Rotifer YÜGY

\* **Bakım Onarım Gideri**, balık üretiminde kuluçkahanede kullanılan her türlü maddi duran varlığın bakım onarımından oluşmaktadır. Söz konusu gidere ilişkin detaylar Tablo 35’te verilmiştir.

**Tablo 35: Bakım Onarım Gider Detayı**

<b>Bakım Onarım Giderleri</b>	<b>Tutar</b>
Oksijen Metre Sistemi Bakım Gideri	4.000,00
Pompa Bakım Onarım Gideri	8.000,00
Klima Bakım Gideri	500,00
Desoto Çift Kabin Kamyon Bakım Gideri	2.000,00
Renault Premium Tır Bakım Gideri	3.000,00
İveco Fiat Minibüs Bakım Gideri	1.000,00
<b>Toplam Giderler</b>	<b>18.500,00</b>

Pompalar için yapılan 8.000 TL’lik gider Pompa YÜGY’ne, klima için yapılan 500 TL’lik gider Ortak Giderler YHGY’ne, taşıtlar için yapılan (Desoto kamyon, Renault Premium tır ve İveco Fiat minibüs) 6.000 TL’lik gider Nakliye ve Servis YHGY’ne direkt olarak yüklenebilir. Oksijen Metre Sistemi için yapılan 4.000 TL’lik gider ise tank kapasiteleri (m<sup>3</sup>) kullanılarak gider yerlerine dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 4.000 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = 2 \text{ TL} / \text{m}^3$$

$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 =$	<b>160,00 TL</b>	→ <b>Anaç Balık EÜGY</b>
$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 =$	<b>460,00 TL</b>	→ <b>Larva EÜGY</b>
$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 =$	<b>1.500,00 TL</b>	→ <b>Sörvaj EÜGY</b>
$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 =$	<b>1.500,00 TL</b>	→ <b>Adaptasyon EÜGY</b>
$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 =$	<b>140,00 TL</b>	→ <b>Artemia YÜGY</b>
$2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 =$	<b>240,00 TL</b>	→ <b>Rotifer YÜGY</b>

\* **Danışmanlık Gideri**, kuluçkahanede esas üretimin gerçekleştiği anaç balık, larva, sörvaj ve adaptasyon üniteleri ile balıklara canlı yemin üretildiği artemia ve rotifer üniteleri ile ilgili olduğundan bu gider yerlerinin alanlarına (m<sup>2</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 9.000 \text{ TL} / 6.000 \text{ m}^2 = \mathbf{1,50 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{750,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{1.125,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{3.000,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{2.625,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{750,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$1,50 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{750,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderlerin birinci dağıtım sonuçları toplu olarak Tablo 36'da verilmiştir.

**Tablo 36: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderlerinin Birinci Dağıtımı**

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Anaç Balık EÜGY	Larva EÜGY	Sörvaj EÜGY	Adaptasyon EÜGY	Artemia YÜGY	Rotifer YÜGY	Pompa YÜGY	Ortak Giderler YHGY	Nakliye ve Servis YHGY	Yemekhane YHGY	TOPLAM
Kargo ve Posta Gideri	100	150	400	350	100	100	100	100	-	100	<b>1.500</b>
Telefon ve Haberleşme Gideri	166,67	250	666,67	583,33	166,67	166,67	166,67	166,66	-	166,66	<b>2.500</b>
Elektrik Gideri	65.000	32.000	3.000	1.000	12.000	8.000	166.000	10.000	-	3.000	<b>300.000</b>
Analiz ve Muayene Gideri	6	19,50	210	264	0,20	0,30	-	-	-	-	<b>500</b>
Bakım Onarım Gideri	160	460	1.500	1.500	140	240	8.000	500	6.000	-	<b>18.500</b>
Danışmanlık Gideri	750	1.125	3.000	2.625	750	750	-	-	-	-	<b>9.000</b>
<b>Toplam</b>	<b>66.182,67</b>	<b>34.004,50</b>	<b>8.776,67</b>	<b>6.322,33</b>	<b>13.156,87</b>	<b>9.256,97</b>	<b>174.266,67</b>	<b>10.766,66</b>	<b>6.000</b>	<b>3.266,66</b>	<b>332.000</b>

#### 4.3.1.5. Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin 01.10.2010-30.09.2011 faaliyet döneminde meydana gelen çeşitli giderlerin detayları Tablo 37’de verilmiştir.

**Tablo 37: Çeşitli Giderlerin Detayı**

<b>Çeşitli Giderler</b>	<b>Tutar</b>
Sigorta ve Kasko Gideri	6.400,00
Lojman Kira Gideri	6.600,00
Deniz Suyu Kirası Gideri	2.000,00
Kuyu Suyu Kirası Gideri	2.000,00
Seyahat ve Ulaşım Gideri	3.000,00
<b>Toplam</b>	<b>20.000,00</b>

\* **Sigorta ve Kasko Gideri**, kuluçkahanede kullanılan taşıtlar için yapılan sigorta ve kasko bedellerini ifade etmektedir. Dolayısıyla 6.400 TL’lik gider Nakliye ve Servis YHGY’ne yüklenecektir.

\* **Lojman Kira Gideri**, şehir dışından gelen ve bekâr personeller için tutulan lojmanın kirasından oluşmaktadır. Lojmandan yararlanan toplam 10 personel bulunmaktadır. Bu personellerin gider yerleri itibariyle dağılımı şöyledir; larva 1 kişi, sörvaj 1 kişi, adaptasyon 3 kişi, artemia 1 kişi, rotifer 1 kişi ve ortak giderler 3 kişidir. Dolayısıyla lojman kira gideri lojmandan yararlanan personellerin sayısına göre gider yerlerine dağıtılabilir.

Dağıtım Oranı = 6.600 TL / 10 kişi = **660 TL / kişi**

660 TL / kişi x 1 kişi =	<b>660,00 TL</b>	→ Larva EÜGY
660 TL / kişi x 1 kişi =	<b>660,00 TL</b>	→ Sörvaj EÜGY
660 TL / kişi x 3 kişi =	<b>1.980,00 TL</b>	→ Adaptasyon EÜGY
660 TL / kişi x 1 kişi =	<b>660,00 TL</b>	→ Artemia YÜGY
660 TL / kişi x 1 kişi =	<b>660,00 TL</b>	→ Rotifer YÜGY
660 TL / kişi x 3 kişi =	<b>1.980,00 TL</b>	→ Ortak Giderler YHGY



\* **Deniz Suyu Kirası Gideri**, balık üretiminde kullanılan deniz suyu için devlete ödenen kirayı ifade etmektedir. Dolayısıyla 2.000 TL'lik gider deniz suyu kullanan gider yerlerine deniz suyu kullanım miktarlarına (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.000 \text{ TL} / 250.000 \text{ m}^3 = \mathbf{0,008 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.000 \text{ m}^3 =$	<b>24,00 TL</b>	→ <b>Anaç Balık EÜGY</b>
$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 9.750 \text{ m}^3 =$	<b>78,00 TL</b>	→ <b>Larva EÜGY</b>
$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 105.000 \text{ m}^3 =$	<b>840,00 TL</b>	→ <b>Sörvaj EÜGY</b>
$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 132.000 \text{ m}^3 =$	<b>1.056,00 TL</b>	→ <b>Adaptasyon EÜGY</b>
$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 100 \text{ m}^3 =$	<b>0,80 TL</b>	→ <b>Artemia YÜGY</b>
$0,008 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 150 \text{ m}^3 =$	<b>1,20 TL</b>	→ <b>Rotifer YÜGY</b>

\* **Kuyu Suyu Kirası Gideri**, kuluçkahanede su şebekesinin olmaması nedeniyle deniz suyunun tuzluluk oranının düşürülmesinde ve kuluçkahane içerisinde diğer işlemlerde kullanılan kuyu suyu için devlete ödenen kirayı ifade etmektedir. Dolayısıyla 2.000 TL'lik gider kuyu suyu kullanım miktarına (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.000 \text{ TL} / 20.000 \text{ m}^3 = \mathbf{0,10 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 275 \text{ m}^3 =$	<b>27,50 TL</b>	→ <b>Anaç Balık EÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.000 \text{ m}^3 =$	<b>300,00 TL</b>	→ <b>Larva EÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.700 \text{ m}^3 =$	<b>370,00 TL</b>	→ <b>Sörvaj EÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 5.000 \text{ m}^3 =$	<b>500,00 TL</b>	→ <b>Adaptasyon EÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 10 \text{ m}^3 =$	<b>1,00 TL</b>	→ <b>Artemia YÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 15 \text{ m}^3 =$	<b>1,50 TL</b>	→ <b>Rotifer YÜGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.000 \text{ m}^3 =$	<b>300,00 TL</b>	→ <b>Ortak Giderler YHGY</b>
$0,10 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 5.000 \text{ m}^3 =$	<b>500,00 TL</b>	→ <b>Yemekhane YHGY</b>

\* **Seyahat ve Ulaşım Gideri**, kuluçkahane yöneticisinin işi gereği yapmış olduğu seyahatleri sonucu oluşmuştur. Dolayısıyla 3.000 TL'lik giderin Ortak Giderler YHGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

Çeşitli giderlerin birinci dağıtımının toplu olarak sonuçları Tablo 38'de verildiği gibidir.

**Tablo 38: Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtım**

Gider Yerleri	Sigorta ve Kasko Gideri	Lojman Kirası Gideri	Deniz Suyu Kirası Gideri	Kuyu Suyu Kirası Gideri	Seyahat ve Ulaşım Gideri	Toplam
Anaç Balık EÜGY	-	-	24	27,50	-	<b>51,50</b>
Larva EÜGY	-	660	78	300	-	<b>1.038,00</b>
Sörvaj EÜGY	-	660	840	370	-	<b>1.870,00</b>
Adaptasyon EÜGY	-	1.980	1.056	500	-	<b>3.536,00</b>
Artemia YÜGY	-	660	0,80	1	-	<b>661,80</b>
Rotifer YÜGY	-	660	1,20	1,50	-	<b>662,70</b>
Pompa YÜGY	-	-	-	-	-	-
Ortak Giderler YHGY	-	1980	-	300	3.000	<b>5.280,00</b>
Nakliye ve Servis YHGY	6.400	-	-	-	-	<b>6.400,00</b>
Yemekhane YHGY	-	-	-	500	-	<b>500,00</b>
<b>Toplam</b>	<b>6.400</b>	<b>6.600</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>3.000</b>	<b>20.000,00</b>

#### 4.3.1.6. Vergi, Resim ve Harçların Dağıtım

İşletmenin vergi, resim ve harçlara ilişkin giderlerin detayları Tablo 39'daki gibidir.

**Tablo 39: Vergi, Resim ve Harçların Detayı**

Vergi, Resim ve Harçlar	Tutar
Motorlu Taşıtlar Vergisi	3.000,00
Menşei Belgesi Harcı	4.000,00
<b>Toplam</b>	<b>7.000,00</b>

\* **Motorlu Taşıtlar Vergisi**, kuluçkahanede kullanılan taşıtlarla ilgilidir. Dolayısıyla 3.000 TL'lik giderin Nakliye ve Servis YHGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

\* **Menşei Belgesi Harcı**, üretimi tamamlanan balığın satışının yapılabilmesi için balığın kuluçkahanede üretildiğini belgelemek amacıyla ödenen harçtır. Dolayısıyla 4.000 TL'lik menşei belgesi harcı, balığın üretiminin gerçekleştiği esas üretim gider yerlerine alanlarına göre (m<sup>2</sup>) dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 4.000 \text{ TL} / 5.000 \text{ m}^2 = \mathbf{0,80 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$0,80 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 400,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Anaç Balık EÜGY}$
$0,80 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = 600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Larva EÜGY}$
$0,80 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = 1.600,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Sörvaj EÜGY}$
$0,80 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = 1.400,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Adaptasyon EÜGY}$

Vergi, resim ve harçların gider yerlerine dağıtılması sonucu gider yerlerinde oluşan giderlerin sonuçları Tablo 40’ta olduğu gibidir.

**Tablo 40: Vergi, Resim ve Harçların Birinci Dağıtımı**

Gider Yerleri	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Menşei Belgesi Harcı	Toplam
Anaç Balık EÜGY	-	400	<b>400,00</b>
Larva EÜGY	-	600	<b>600,00</b>
Sörvaj EÜGY	-	1.600	<b>1.600,00</b>
Adaptasyon EÜGY	-	1.400	<b>1.400,00</b>
Artemia YÜGY	-	-	-
Rotifer YÜGY	-	-	-
Pompa YÜGY	-	-	-
Ortak Giderler YHGY	-	-	-
Nakliye ve Servis YHGY	3.000	-	<b>3.000,00</b>
Yemekhane YHGY	-	-	-
<b>Toplam</b>	<b>3.000</b>	<b>4.000</b>	<b>7.000,00</b>

#### 4.3.1.7. Amortisman ve Tükenme Paylarının Dağıtımı

İşletmenin kuluçkahanede üretimde kullandığı maddi duran varlıklarda 2011 dönemi sonunda amortismanına tabi olanlar ve ayrılacak amortisman tutarlarına ilişkin detaylar Tablo 41’de verilmiştir.

**Tablo 41: Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Detaylar**

<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>Değeri</b>	<b>Ekonomik Ömür</b>	<b>Amortisman Oranı</b>	<b>Amortisman Tutarı</b>
Kuluçkahane Akbük Binası	400.000,00	40	0,025	<b>10.000,00</b>
Blower	18.000,00	5	0,20	<b>3.600,00</b>
Balık Sayma Makinası	28.000,00	10	0,10	<b>2.800,00</b>
Balık Ayıklama Makinası	2.000,00	10	0,10	<b>200,00</b>
Balık Markalama Kiti	21.000,00	10	0,10	<b>2.100,00</b>
Debimetreler	12.000,00	5	0,20	<b>2.400,00</b>
Eşanjörler	90.000,00	5	0,20	<b>18.000,00</b>
Kum Filtresi	26.000,00	5	0,20	<b>5.200,00</b>
Biyolojik Filtre	22.000,00	5	0,20	<b>4.400,00</b>
Jenaratörler	25.000,00	10	0,10	<b>2.500,00</b>
Mikroskoplar	3.000,00	6	0,167	<b>500,00</b>
Hamur Yoğurma Makinası	1.500,00	5	0,20	<b>300,00</b>
Oksijenmetre Sistemi	36.000,00	6	0,167	<b>6.000,00</b>
Pompalar	108.000,00	5	0,20	<b>21.600,00</b>
PH Metre	3.000,00	5	0,20	<b>600,00</b>
Su Soğutma Sistemi	120.000,00	15	0,067	<b>8.000,00</b>
Yaş Yem Soğutma Dolabı	12.000,00	10	0,10	<b>1.200,00</b>
Beton Tanklar	135.000,00	15	0,067	<b>9.000,00</b>
Balık Nakliye Tankları	15.000,00	5	0,20	<b>3.000,00</b>
Oksijen Tüpleri	10.000,00	20	0,05	<b>500,00</b>
Desoto 250 Çift Kabin Kamyon	40.000,00	5	0,20	<b>8.000,00</b>
Nissan Skystar 4x2 Çift Kabin	45.000,00	5	0,20	<b>9.000,00</b>
Renault Premium 8x2 Tır	120.000,00	5	0,20	<b>24.000,00</b>
Kamyon Yavru Balık Taşıma Tankı	60.000,00	5	0,20	<b>12.000,00</b>
İveco Fiat 27 Kişilik Minibüs	30.000,00	5	0,20	<b>6.000,00</b>
Buzdolabı	1.500,00	10	0,10	<b>150,00</b>
Büro Mobilyası	23.000,00	5	0,20	<b>4.600,00</b>
Toshiba Notebook	1.600,00	4	0,25	<b>400,00</b>
Elbise Dolapları	7.000,00	5	0,20	<b>1.400,00</b>
Kuzine Fırın	1.500,00	15	0,067	<b>100,00</b>
Güvenlik Kontrol Sistemi	2.000,00	5	0,20	<b>400,00</b>
Klima Mitsibushi	6.000,00	10	0,10	<b>600,00</b>
Yazıcı HP Lazer Jet 1100 A	1.000,00	4	0,25	<b>250,00</b>
Damızlık Levrek Balığı	52.000,00	5	0,20	<b>10.400,00</b>
Damızlık Çipura Balığı	36.000,00	5	0,20	<b>7.200,00</b>
<b>TOPLAM</b>				<b>186.400,00</b>

### i. Binalara İlişkin Amortisman Giderinin Dağıtımı

İşletmenin Akbük'deki kuluçkahane binası için 10.000 TL amortisman ayrılmıştır. Söz konusu amortisman gideri gider yerlerine alanları ölçüsünde (m<sup>2</sup>) dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 10.000 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = \mathbf{1,33 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{1.000,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{2.666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{2.333,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Pompa YÜGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Ortak Giderler YHGY}}$
$1,33 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{666,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Yemekhane YHGY}}$

### ii. Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Tesis, makine ve cihazların birinci dağıtımını sırasıyla aşağıdaki gibi yapılabilir.

\* **Balık Sayma Makinesi;** sörvaj ve adaptasyon bölümünde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 2.800 TL'lik gider Sörvaj YÜGY ve Adaptasyon YÜGY'ne alan ölçüsü dikkate alınarak (m<sup>2</sup>) dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.800 \text{ TL} / 3.750 \text{ m}^2 = \mathbf{0,747 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$0,747 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{1.493,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$
$0,747 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{1.306,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$

\* **Blower;** üretimin yapıldığı tanklara hava üflemede kullanılır. Dolayısıyla tankların bulunduğu ilgili gider yerlerine tank kapasitelerine (m<sup>3</sup>) göre dağıtım yapılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 3.600 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = 1,8 \text{ TL} / \text{m}^3$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = 144,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Anaç Balık EÜGY}$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = 414,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Larva EÜGY}$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = 1.350,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Sörvaj EÜGY}$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = 1.350,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Adaptasyon EÜGY}$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 = 126,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Artemia YÜGY}$$

$$1,8 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 = 216,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Rotifer YÜGY}$$

\* **Balık Ayıklama Makinesi;** larva ünitesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 200 TL'lik giderin Larva EÜGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

\* **Balık Markalama Kiti;** anaç balık ünitesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 2.100 TL'lik giderin Anaç Balık EÜGY'ne yüklenmesi gerekmektedir.

\* **Debimetre;** üretim yerlerinde kullanılan deniz veya kuyu suyunun miktarını ölçmektedir. Dolayısıyla ölçüm gerektiren suyun kullanıldığı ilgili gider yerlerindeki tank kapasitelerine ( $\text{m}^3$ ) göre gider dağıtımı yapılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.400 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = 1,2 \text{ TL} / \text{m}^3$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = 96,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Anaç Balık EÜGY}$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = 276,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Larva EÜGY}$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = 900,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Sörvaj EÜGY}$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = 900,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Adaptasyon EÜGY}$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 = 84,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Artemia YÜGY}$$

$$1,2 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 = 144,00 \text{ TL} \rightarrow \text{Rotifer YÜGY}$$

\* **Eşanjörler;** balıkların üretiminin yapıldığı esas üretim yerlerindeki suyun ısını ayarlamakta kullanılır. Dolayısıyla 18.000 TL'lik gider esas üretim gider yerlerindeki tank kapasitelerine ( $\text{m}^3$ ) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 18.000 \text{ TL} / 1.810 \text{ m}^3 = \mathbf{9,945 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$9,945 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = \mathbf{795,58 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$9,945 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{2.287,30 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$9,945 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{7.458,56 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$9,945 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{7.458,56 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

\* **Kum Filtresi;** üretimin olduğu ve deniz suyunun kullanıldığı bütün gider yerlerinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla kum filtresi için ayrılan amortisman gideri, söz konusu gider yerlerinin deniz suyu kullanım miktarına ( $\text{m}^3$ ) göre dağıtımı yapılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 5.200 \text{ TL} / 250.000 \text{ m}^3 = \mathbf{0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.000 \text{ m}^3 = \mathbf{62,40 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 9.750 \text{ m}^3 = \mathbf{202,80 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 105.000 \text{ m}^3 = \mathbf{2.184,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 132.000 \text{ m}^3 = \mathbf{2.745,60 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 100 \text{ m}^3 = \mathbf{2,08 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,0208 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 150 \text{ m}^3 = \mathbf{3,12 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

\* **Biyolojik Filtre;** larva ve sörvaj ünitesinde kullanılmaktadır. 4.400 TL'lik amortisman gideri Larva EÜGY ile Sörvaj EÜGY'nin tank kapasitesine ( $\text{m}^3$ ) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 4.400 \text{ TL} / 980 \text{ m}^3 = \mathbf{4,49 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$4,49 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{1.032,65 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$9,49 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{3.367,35 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

\* **Jeneratörler;** elektrik kesildiği durumlarda kuluçkahanenin elektrik ihtiyacını karşılamak için kullanılmaktadır. Jeneratör için ayrılan 2.500 TL'lik amortisman gideri, gider yerlerinin güç tüketim miktarına (kws) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 2.500 \text{ TL} / 1.500.000 \text{ kws} = \mathbf{0,0017 \text{ TL} / \text{kws}}$$

$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 325.000 \text{ kws} =$	<b>541,67 TL</b>	→ <b>Anaç Balık EÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 160.000 \text{ kws} =$	<b>266,67 TL</b>	→ <b>Larva EÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 15.000 \text{ kws} =$	<b>25,00 TL</b>	→ <b>Sörvaj EÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 5.000 \text{ kws} =$	<b>8,33 TL</b>	→ <b>Adaptasyon EÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 60.000 \text{ kws} =$	<b>100,00 TL</b>	→ <b>Artemia YÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 40.000 \text{ kws} =$	<b>66,67 TL</b>	→ <b>Rotifer YÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 830.000 \text{ kws} =$	<b>1.383,33 TL</b>	→ <b>Pompa YÜGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 50.000 \text{ kws} =$	<b>83,33 TL</b>	→ <b>Ortak Giderler YHGY</b>
$0,0017 \text{ TL} / \text{kws} \times 15.000 \text{ kws} =$	<b>25,00 TL</b>	→ <b>Yemekhane YHGY</b>

\* **Mikroskoplar;** canlı yemlerin yani artemia ve rotiferin üretiminde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 500 TL'lik amortisman gideri Artemia YÜGY ile Rotifer YÜGY'nin tank kapasiteleri ( $\text{m}^3$ ) ölçüsünde dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 500 \text{ TL} / 190 \text{ m}^3 = \mathbf{2,63 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$2,63 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 =$	<b>184,21 TL</b>	→ <b>Artemia YÜGY</b>
$2,63 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 =$	<b>315,79 TL</b>	→ <b>Rotifer YÜGY</b>

\* **Hamur Yoğurma Makinesi;** anaç balıklara yaş yem hazırlanırken kullanılmaktadır. Dolayısıyla 300 TL'lik amortisman gideri Anaç Balık EÜGY'ne yüklenmelidir.



\* **Oksijenmetre Sistemi;** balık ve canlı yem üretiminin yapıldığı gider yerlerindeki tanklara oksijen vermede kullanılmaktadır. Dolayısıyla 6.000 TL'lik amortisman gideri ilgili gider yerlerinin tank kapasitelerine (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 6.000 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = \mathbf{3 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = \mathbf{240,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{690,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{2.250,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{2.250,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 = \mathbf{210,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$3 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 = \mathbf{360,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

\* **Pompalar;** pompa ünitesinde deniz suyunun üretimin yapıldığı ünitelere pompalanması için kullanılır. Dolayısıyla 21.600 TL'lik amortisman gideri Pompa YÜGY'ne yüklenmelidir.

\* **PH Metre;** gider yerlerinde kullanılan deniz suyunun hidrojen gücünü ölçmek için kullanılır. Dolayısıyla 600 TL'lik amortisman gideri tank kapasitesine (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 600 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = \mathbf{0,30 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = \mathbf{24,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{69,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{225,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{225,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 = \mathbf{21,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,30 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 = \mathbf{36,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

\* **Su Soğutma Sistemi;** esas üretim yerlerinde bulunan tanklardaki su ısısını ayarlayan eşanjörlere uygun ısıda su vermede kullanılmaktadır. Dolayısıyla 8.000 TL'lik amortisman gideri esas üretim yerlerinin tank kapasitelerine (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 8.000 \text{ TL} / 1.810 \text{ m}^3 = \mathbf{4,42 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$4,42 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = \mathbf{353,59 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$4,42 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{1.016,57 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$4,42 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{3.314,92 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$4,42 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{3.314,92 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

\* **Yaş Yem Soğutma Dolabı;** anaç balıklara verilen yaş yemlerin muhafazasında kullanılmaktadır. Dolayısıyla 1.200 TL'lik amortisman gideri Anaç Balık EÜGY'ne yüklenmelidir.

\* **Beton Tanklar;** adaptasyon ünitesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 9.000 TL'lik amortisman gideri Adaptasyon EÜGY'ne yüklenmelidir.

\* **Balık Nakliye Tankları;** larva, sörvaj ve adaptasyon üniteleri arasında balık nakliyesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla 3.000 TL'lik amortisman gideri ilgili gider yerlerinin tank kapasitesine (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 3.000 \text{ TL} / 1.730 \text{ m}^3 = \mathbf{1,73 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$1,73 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{398,84 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$1,73 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{1.300,58 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$1,73 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{1.300,58 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

\* **Oksijen Tüpleri;** balık ve canlı yem üretilen gider yerlerine verilen oksijenin sağlandığı tüplerdir. Dolayısıyla 500 TL'lik amortisman gideri ilgili gider yerlerinin tank kapasitelerine (m<sup>3</sup>) göre dağıtılabilir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 500 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^3 = \mathbf{0,25 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 80 \text{ m}^3 = \mathbf{20,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 230 \text{ m}^3 = \mathbf{57,50 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{187,50 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 750 \text{ m}^3 = \mathbf{187,50 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 70 \text{ m}^3 = \mathbf{17,50 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,25 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 120 \text{ m}^3 = \mathbf{30,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

Tesis, makine ve cihazlara ilişkin amortisman giderlerinin birinci dağıtımının toplu olarak sonuçları Tablo 42’de verilmiştir.

**Tablo 42: Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtım**

<b>Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Gideri</b>	<b>Anaç Balık EÜGY</b>	<b>Larva EÜGY</b>	<b>Sörvaj EÜGY</b>	<b>Adaptasyon EÜGY</b>	<b>Artemia YÜGY</b>	<b>Rotifer YÜGY</b>	<b>Pompa YÜGY</b>	<b>Ortak Giderler YHGY</b>	<b>Nakliye ve Servis YHGY</b>	<b>Yemekhane YHGY</b>	<b>TOPLAM</b>
Blower	144,00	414,00	1.350	1.350,00	126,00	216,00	-	-	-	-	<b>3.600</b>
Balık Sayma Makinesi	-	-	1.493,33	1.306,67	-	-	-	-	-	-	<b>2.800</b>
Balık Ayıklama Makinesi	-	200,00	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>200</b>
Balık Markalama Kiti	2.100,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>2.100</b>
Debimetreler	96,00	276,00	900,00	900,00	84,00	144,00	-	-	-	-	<b>2.400</b>
Eşanjörler	795,58	2.287,30	7.458,56	7.458,56	-	-	-	-	-	-	<b>18.000</b>
Kum Filtresi	62,40	202,80	2.184,00	2.745,60	2,08	3,12	-	-	-	-	<b>5.200</b>
Biyolojik Filtre	-	1.032,65	3.367,35	-	-	-	-	-	-	-	<b>4.400</b>
Jeneratörler	541,67	266,67	25,00	8,33	100,00	66,67	1.383,33	83,33	-	25	<b>2.500</b>
Mikroskoplar	-	-	-	-	184,21	315,79	-	-	-	-	<b>500</b>
Hamur Yoğurma Makinesi	300,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>300</b>
Oksijenmetre Sistemi	240,00	690,00	2.250,00	2.250,00	210,00	360,00	-	-	-	-	<b>6.000</b>
Pompalar	-	-	-	-	-	-	21.600,00	-	-	-	<b>21.600</b>
PH Metre	24,00	69,00	225,00	225,00	21,00	36,00	-	-	-	-	<b>600</b>
Su Soğutma Sistemi	353,59	1.016,57	3.314,92	3.314,92	-	-	-	-	-	-	<b>8.000</b>
Yaş Yem Soğutma Dolabı	1.200,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	<b>1.200</b>
Beton Tanklar	-	-	-	9.000,00	-	-	-	-	-	-	<b>9.000</b>
Balık Nakliye Tankları	-	398,84	1.300,58	1.300,58	-	-	-	-	-	-	<b>3.000</b>
Oksijen Tüpleri	20,00	57,50	187,50	187,50	17,50	30,00	-	-	-	-	<b>500</b>
<b>Toplam</b>	<b>5.877,24</b>	<b>6.911,33</b>	<b>24.056,24</b>	<b>30.047,16</b>	<b>744,79</b>	<b>1.171,58</b>	<b>22.983,33</b>	<b>83,33</b>	<b>-</b>	<b>25,00</b>	<b>91.900</b>

### iii. Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin elinde amortismanına tabi 5 adet taşıtı bulunmaktadır. Söz konusu taşıtların detayları Tablo 41’de verilmiştir. Tablo 41 incelendiğinde taşıtlara ilişkin amortisman giderinin toplamı 59.000 TL olduğu görülmektedir. Taşıtlar nakliye ve servis işinde kullanıldığı için 59.000 TL’lik giderin Nakliye ve Servis YHGY’ne yüklenmesi uygun olacaktır.

### iv. Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin elindeki amortismanına tabi demirbaşlarının detayları Tablo 41’de verilmiştir. Tablo 41 incelendiğinde; buzdolabı (150 TL) ve kuzine fırın (100 TL) yemekhanede kullanıldığından bunlar için ayrılan toplam 250 TL’lik amortisman giderinin Yemekhane YHGY’ne yüklenmesi uygun görülmektedir. Bunun yanında; büro mobilyası (4.600 TL), notebook (400 TL), elbise dolabı (1.400 TL), klima (600 TL) ve yazıcı (250 TL) kuluçka yönetiminde kullanıldığından, bunlar için ayrılan toplam 7.250 TL’lik amortisman giderinin Ortak Giderler YHGY’ne yüklenmesi uygun olacaktır. Demirbaşlardan sonuncusu güvenlik kontrol sistemidir. Güvenlik kontrol sisteminin bütün gider yerlerine hizmet vermesinden dolayı gider yerlerinin alan ölçüleri (m<sup>2</sup>) dikkate alınarak dağıtılabılır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 400 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = \mathbf{0,053 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{40,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{106,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{93,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Artemia YÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Rotifer YÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,66 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Pompa YÜGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Ortak Giderler YHGY}}$$

$$0,053 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{26,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Yemekhane YHGY}}$$

## v. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman Giderlerinin Dağıtım

İşletmenin elinde levrek ve çipura üretiminin yapılabilmesi için gerekli yumurtaların sağlandığı anaç (damızlık) balıklar bulunmaktadır. Damızlık balıklar uzun vadeli varlık olduğu için duran varlıklar grubunda sınıflanmakta ve dolayısıyla amortisman tabi tutulmaktadır. Tablo 41 incelendiğinde işletmenin damızlık balıklarına ilişkin amortisman gideri 10.400 TL damızlık levrek balığı ve 7.200 TL damızlık çipura balığı için olmak üzere toplam 17.600 TL'dir. Söz konusu damızlık balıklar anaç balık ünitesinde kullanıldığı için 17.600 TL'lik amortisman giderinin de Anaç Balık EÜGY'ne yüklenmesi uygun olacaktır.

Amortisman ve tükenme paylarına ilişkin giderlerin gider yerlerine dağıtım ile ilgili toplu sonuçlar Tablo 43'te verilmiştir.

**Tablo 43: Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Giderlerin Birinci Dağıtım**

Gider Yerleri	Binalar	Tesis, Makine ve Cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Canlı Varlıklar	Toplam
Anaç Balık EÜGY	666,67	5.877,24	-	26,66	17.600	24.170,57
Larva EÜGY	1.000	6.911,33	-	40	-	7.951,33
Sörvaj EÜGY	2.666,67	24.056,24	-	106,67	-	26.829,58
Adaptasyon EÜGY	2.333,33	30.047,16	-	93,33	-	32.473,82
Artemia YÜGY	666,66	744,79	-	26,67	-	1.438,12
Rotifer YÜGY	666,66	1.171,58	-	26,67	-	1.864,91
Pompa YÜGY	666,67	22.983,33	-	26,66	-	23.676,66
Ortak Giderler YHGY	666,67	83,33	-	7.276,67	-	8.026,67
Nakliye ve Servis YHGY	-	-	59.000	-	-	59.000,00
Yemekhane YHGY	666,67	25	-	276,67	-	968,34
<b>Toplam</b>	<b>10.000</b>	<b>91.900</b>	<b>59.000</b>	<b>7.900</b>	<b>17.600</b>	<b>186.400,00</b>

ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş.'nin 01.10.2010-30.09.2011 dönemi üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtım (birinci dağıtım) tamamlandı. Giderlerin birinci dağıtımına ilişkin sonuçlar Tablo 44'te verilmiştir.

**Tablo 44: Birinci Dağıtım Tablosu**

<b>Gider Çeşitleri</b>	<b>Anaç Balık EÜGY</b>	<b>Larva EÜGY</b>	<b>Sörvaj EÜGY</b>	<b>Adaptasyon EÜGY</b>	<b>Artemia YÜGY</b>	<b>Rotifer YÜGY</b>	<b>Pompa YÜGY</b>	<b>Ortak Giderler YHGY</b>	<b>Nakliye ve Servis YHGY</b>	<b>Yemekhane YHGY</b>	<b>TOPLAM</b>
Direkt İMM Giderleri	54.500	57.000	228.000	249.500	-	-	-	-	-	-	<b>589.000</b>
Direkt İşçilik Giderleri	19.200	60.000	50.400	109.200	-	-	-	-	-	-	<b>238.800</b>
<b>Direkt Giderler Toplamı</b>	<b>73.700</b>	<b>117.200</b>	<b>278.400</b>	<b>358.700</b>	-	-	-	-	-	-	<b>827.800</b>
Endirekt İMM Giderleri	-	-	-	-	300.000	109.500	-	5.000	7.000	100.000	<b>521.500</b>
Endirekt İşçilik Giderleri	6.000	9.000	24.000	21.000	25.200	22.800	2.400	2.400	18.000	26.400	<b>157.200</b>
Memur Ücr. ve Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	54.000	-	-	<b>54.000</b>
Dış. Sağlan. Fay. ve Hiz.	66.182,67	34.004,50	8.776,67	6.322,33	13.156,87	9.256,97	174.266,67	10.766,66	6.000	3.266,66	<b>332.000</b>
Çeşitli Giderler	51,50	1.038	1.870	3.536	661,80	662,70	-	5.280	6.400	500	<b>20.000</b>
Vergi, Resim ve Harçlar	400	600	1.600	1.400	-	-	-	-	3.000	-	<b>7.000</b>
Amortisman ve Tük. Pay.	24.170,57	7.951,33	26.829,58	32.473,82	1.438,12	1.864,91	23.676,66	8.026,67	59.000	968,34	<b>186.400</b>
<b>Endirekt Giderler Toplamı</b>	<b>96.804,74</b>	<b>52.593,83</b>	<b>63.076,25</b>	<b>64.732,15</b>	<b>340.456,79</b>	<b>144.084,58</b>	<b>200.343,33</b>	<b>85.473,33</b>	<b>99.400</b>	<b>131.135</b>	<b>1.278.100</b>
<b>1. Dağıtım Toplamı</b>	<b>170.504,74</b>	<b>169.593,83</b>	<b>341.476,25</b>	<b>423.432,15</b>	<b>340.456,79</b>	<b>144.084,58</b>	<b>200.343,33</b>	<b>85.473,33</b>	<b>99.400</b>	<b>131.135</b>	<b>2.105.900</b>

### 4.3.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım; yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin belli yöntemler kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılması işlemlerinden oluşmaktadır. Söz konusu örnekte dağıtım, basit dağıtım yöntemi ile yapılacaktır.

Basit dağıtım yöntemine göre; yardımcı gider yerlerinden esas üretim gider yerlerine dağıtım yapılırken gider yerleri arasındaki hizmet ilişkileri dikkate alınmamaktadır. Dağıtıma tabi tutulacak gider yerlerinde toplanan giderler belirli dağıtım ölçüleri kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır.

**Tablo 45: Birinci Dağıtım Sonucu**

Gider Yerleri	Birinci Dağıtım Toplamı
Anaç Balık EÜGY	170.504,74
Larva EÜGY	169.593,83
Sörvaj EÜGY	341.476,25
Adaptasyon EÜGY	423.432,15
Artemia YÜGY	340.456,79
Rotifer YÜGY	144.084,58
Pompa YÜGY	200.343,33
Ortak Giderler YHGY	85.473,33
Nakliye ve Servis YHGY	99.400,00
Yemkhane YHGY	131.135,00
<b>Toplam</b>	<b>2.105.900,00</b>

İkinci dağıtım işleminin gerçekleştirilebilmesi için dağıtım anahtarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Daha önce birinci dağıtım işlemi yapılırken kullanılan dağıtım anahtarları burada da kullanılabilir. Basit dağıtım yönteminde, yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri birbirlerine pay vermedikleri için istenilen gider yerinden dağıtıma başlanabilir. Yani dağıtım sırası önemli değildir.

#### i. Artemia YÜGY'nin İkinci Dağıtım

Artemia YÜGY, larva aşamasında balıkların yemeleri için gereken artemia isimli mikroorganizmanın üretildiği yerdir. Artemia YÜGY, sadece Larva EÜGY'ne hizmet vermektedir. Dolayısıyla, Artemia YÜGY'nde toplanan 340.456,79 TL'lik giderin Larva EÜGY'ne direkt olarak dağıtılması uygun olacaktır.



## ii. Rotifer YÜGY'nin İkinci Dağıtım

Rotifer YÜGY, Artemia YÜGY'nde olduğu gibi larva aşamasında balıkların yemeleri için gereken rotifer isimli mikroorganizmanın üretildiği yerdir. Rotifer YÜGY, sadece Larva EÜGY'ne hizmet vermektedir. Dolayısıyla, Rotifer YÜGY'nde toplanan 144.084,58 TL'lik giderin Larva EÜGY'ne direkt olarak dağıtılması uygun olacaktır.

## iii. Pompa YÜGY'nin İkinci Dağıtım

Pompa ünitesi, balık üretiminin gerçekleştiği gider yerleri için gerekli olan deniz suyunu denizden ilgili gider yerlerine pompalamak için kullanılmaktadır. Dolayısı ile Pompa YÜGY'nde toplanan 200.343,33 TL giderin, deniz suyu kullanım miktarına göre (m<sup>3</sup>) esas üretim gider yerlerine dağıtılması uygun görülmektedir.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 200.343,33 \text{ TL} / 249.750 \text{ m}^3 = \mathbf{0,802 \text{ TL} / \text{m}^3}$$

$$0,802 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 3.000 \text{ m}^3 = \mathbf{2.406,53 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$0,802 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 9.750 \text{ m}^3 = \mathbf{7.821,21 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$0,802 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 105.000 \text{ m}^3 = \mathbf{84.228,43 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$0,802 \text{ TL} / \text{m}^3 \times 132.000 \text{ m}^3 = \mathbf{105.887,16 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

## iv. Ortak Giderler YHGY'nin İkinci Dağıtım

Ortak Giderler YHGY (Kuluçkahane Yönetimi YHGY)'nde toplanan 85.473,33 TL'lik giderin esas üretim gider yerlerine dağıtımında alan ölçüsünün (m<sup>2</sup>) kullanılması uygun olacaktır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 85.473,33 \text{ TL} / 5.000 \text{ m}^2 = \mathbf{17,095 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$17,095 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{8.547,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$17,095 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{12.821,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$17,095 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{34.189,33 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$17,095 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{29.915,67 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

#### v. Nakliye ve Servis YHGY'nin İkinci Dağıtım

Nakliye ve Servis YHGY'nde toplanan 99.400 TL'lik giderin esas üretim gider yerlerine dağıtımında alan ölçüsünün (m<sup>2</sup>) kullanılması uygun olacaktır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 99.400,00 \text{ TL} / 5.000 \text{ m}^2 = \mathbf{19,88 \text{ TL} / \text{m}^2}$$

$$19,88 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = \mathbf{9.940,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$19,88 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 750 \text{ m}^2 = \mathbf{14.910,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$19,88 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 2.000 \text{ m}^2 = \mathbf{39.760,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$19,88 \text{ TL} / \text{m}^2 \times 1.750 \text{ m}^2 = \mathbf{34.790,00 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

#### vi. Yemekhane YHGY'nin İkinci Dağıtım

Yemekhane, kuluçkahanede çalışan personele yemek hizmeti vermektedir. Dolayısıyla, Yemekhane YHGY'nde oluşan 131.135 TL'lik giderin esas üretim gider yerlerine kişi sayısına göre dağıtılması uygun olacaktır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = 131.135,00 \text{ TL} / 13 \text{ Kişi} = \mathbf{10.087,31 \text{ TL} / \text{Kişi}}$$

$$10.087,31 \text{ TL} / \text{Kişi} \times 1 \text{ Kişi} = \mathbf{10.087,31 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Anaç Balık EÜGY}}$$

$$10.087,31 \text{ TL} / \text{Kişi} \times 2 \text{ Kişi} = \mathbf{20.174,62 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Larva EÜGY}}$$

$$10.087,31 \text{ TL} / \text{Kişi} \times 3 \text{ Kişi} = \mathbf{30.261,92 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Sörvaj EÜGY}}$$

$$10.087,31 \text{ TL} / \text{Kişi} \times 7 \text{ Kişi} = \mathbf{70.611,15 \text{ TL}} \rightarrow \mathbf{\text{Adaptasyon EÜGY}}$$

Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını (ikinci dağıtım) tamamladı. İkinci dağıtıma ilişkin sonuçlar Tablo 46'da verilmiştir.

**Tablo 46: İkinci Dağıtım Tablosu**

<b>Gider Çeşitleri</b>	<b>Anaç Balık EÜGY</b>	<b>Larva EÜGY</b>	<b>Sörvaj EÜGY</b>	<b>Adaptasyon EÜGY</b>	<b>Artemia YÜGY</b>	<b>Rotifer YÜGY</b>	<b>Pompa YÜGY</b>	<b>Ortak Giderler YHGY</b>	<b>Nakliye ve Servis YHGY</b>	<b>Yemekhane YHGY</b>	<b>TOPLAM</b>
<b>I. Dağıtım Toplamı</b>	<b>170.504,74</b>	<b>169.593,83</b>	<b>341.476,25</b>	<b>423.432,15</b>	<b>340.456,79</b>	<b>144.084,58</b>	<b>200.343,33</b>	<b>85.473,33</b>	<b>99.400</b>	<b>131.135</b>	<b>2.105.900</b>
Artemia YÜGY	-	340.456,79	-	-	(340.456,79)	-	-	-	-	-	-
Rotifer YÜGY	-	144.084,58	-	-	-	(144.084,58)	-	-	-	-	-
Pompa YÜGY	2.406,53	7.821,21	84.228,43	105.887,16	-	-	(200.343,33)	-	-	-	-
Ortak Giderler YÜGY	8.547,33	12.821,00	34.189,33	29.915,67	-	-	-	(85.473,33)	-	-	-
Nakliye ve Servis YÜGY	9.940	14.910	39.760	34.790	-	-	-	-	(99.400)	-	-
Yemekhane YÜGY	10.087,31	20.174,62	30.261,92	70.611,15	-	-	-	-	-	(131.135)	-
<b>II. Dağıtım Toplamı</b>	<b>30.981,17</b>	<b>540.268,20</b>	<b>188.439,68</b>	<b>241.203,98</b>	<b>(340.456,79)</b>	<b>(144.084,58)</b>	<b>(200.343,33)</b>	<b>(85.473,33)</b>	<b>(99.400)</b>	<b>(131.135)</b>	<b>-</b>
<b>Genel Toplam</b>	<b>201.485,91</b>	<b>709.862,03</b>	<b>529.915,93</b>	<b>664.636,13</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>2.105.900</b>

### 4.3.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım, ikinci dağıtım ile esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin üretilen mamullere yüklenmesi işlemlerini içermektedir. Söz konusu örnek uygulamaya göre işletme “çipura” ve “levrek” olmak üzere iki tane mamulün üretimini yapmakta ve toplam dört tane esas üretim gider yeri bulunmaktaydı. Bu gider yerlerindeki giderlerin uygun dağıtım anahtarlarıyla mamullere yüklenmesi aşağıdaki gibi yapılabilir.

#### i. Anaç Balık EÜGY’ndeki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Anaç Balık EÜGY’nde toplanan 201.485,91 TL’lik giderin mamullere yüklenmesinde işletmede kayıtlı bulunan anaç balık tutarları esas alınabilir. İşletmenin kayıtlarına göre 36.000 TL’lik Çipura Damızlık Balığı ve 52.000 TL’lik Levrek Damızlık Balığı bulunmaktadır. Damızlık (anaç) balıkların değerleri oranında mamullere yükleme yapılabilir.

$$\text{Çipura} \rightarrow 201.485,91 \text{ TL} \times (36.000 \text{ TL} / 88.000 \text{ TL}) = 82.426,05 \text{ TL}$$

$$\text{Levrek} \rightarrow 201.485,91 \text{ TL} \times (52.000 \text{ TL} / 88.000 \text{ TL}) = 119.059,86 \text{ TL}$$

#### ii. Larva EÜGY’ndeki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Larva EÜGY’nde çipura ve levrek balığının üretim açısından farklılaştığı tek nokta; çipuranın alg tüketmesi, levreğin ise alg tüketmemesidir. Dolayısıyla, Larva EÜGY’nde toplanan 709.862,03 TL’lik giderin mamullere yüklenmesinde balık türlerinin direkt ilk madde ve malzeme kullanım tutarları dağıtım ölçüsü olarak kullanılabilir.

$$\text{Çipura} \rightarrow 709.862,03 \text{ TL} \times (247.600 \text{ TL} / 589.000 \text{ TL}) = 298.407,20 \text{ TL}$$

$$\text{Levrek} \rightarrow 709.862,03 \text{ TL} \times (341.400 \text{ TL} / 589.000 \text{ TL}) = 411.454,83 \text{ TL}$$

#### iii. Sörvaj EÜGY’ndeki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Sörvaj ünitesinde levrek ve çipura türüne göre farklılaşan bir gider kalemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Sörvaj EÜGY’nde toplanan 529.915,93 TL’lik giderin mamullere yüklenmesinde üretim miktarları kullanılabilir.

Çipura → 529.915,93 TL x (4.000.000 TL / 10.000.000 TL) = 211.966,37 TL

Levrek → 529.915,93 TL x (6.000.000 TL / 10.000.000 TL) = 317.949,56 TL

#### iv. Adaptasyon EÜGY'ndeki Giderlerin Mamullere Yüklenmesi

Adaptasyon ünitesinde, sörvaj ünitesinde olduğu gibi levrek ve çipura türüne göre farklılaşan bir gider kalemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Sörvaj EÜGY'nde toplanan 664.636,13 TL'lik giderin mamullere yüklenmesinde üretim miktarları kullanılabilir.

Çipura → 664.636,13 TL x (4.000.000 TL / 10.000.000 TL) = 265.854,45 TL

Levrek → 664.636,13 TL x (6.000.000 TL / 10.000.000 TL) = 398.781,68 TL

**Tablo 47: Üçüncü Dağıtım Tablosu**

Gider Yerleri	Çipura	Levrek	Toplam
Anaç Balık EÜGY	82.426,05	119.059,86	<b>201.485,91</b>
Larva EÜGY	298.407,20	411.454,83	<b>709.862,03</b>
Sörvaj EÜGY	211.966,37	317.949,56	<b>529.915,93</b>
Adaptasyon EÜGY	265.854,45	398.781,68	<b>664.636,13</b>
<b>Toplam</b>	<b>858.654,07</b>	<b>1.247.245,93</b>	<b>2.105.900,00</b>

Üçüncü dağıtım sonucunda esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler mamullere yüklenmiş oldu. Daha sonra mamullere yüklenen giderlerin toplam üretim miktarına bölünmesi suretiyle mamullerin birim maliyetleri hesaplanır.

**Çipura Birim Maliyet** → 858.654,07 TL / 4.000.000 Adet = **0,2147 TL / Adet**

**Levrek Birim Maliyet** → 1.247.245,93 TL / 6.000.000 Adet = **0,2079 TL / Adet**

#### 4.3.4. Örnek Uygulamanın TMS 41 Açısından Değerlendirilmesi

Balık üretim kuluçkahanelerinde üretimi tamamlanan yavru balıklar canlı varlık niteliğinde, üretimde kullanılanın dışında satılmak için elde edilen balık yumurtaları (havyar) ise tarımsal ürün niteliğindedir. TMS 41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, tarımsal ürünler ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

Söz konusu örnekte ABC Su Ürünleri Üretim ve Satış A.Ş. "levrek" ve "çipura" olmak üzere iki tür balığın üretimini yapmaktadır. Levrek ve çipura balıkları üretim yapıları

itibariyle birbirlerine çok benzemekte ve yavru balık haline gelesiye kadar ortalama 100-110 gün geçmektedir. Dolayısıyla, işletme bir yılda üç parti halinde üretim yapmaktadır. Genel itibariyle balıkların üretimi tamamlandığında satışı gerçekleşmekte ve özel hesap dönemi kullanıldığı için dönem sonunda elde yavru balık kalmamaktadır. Ancak istisnai durumlarda satılmayarak elde tutulan yavru balıkların dönem sonunda değerlemesi yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda dönem sonunda elde kalan yavru balıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasına ilişkin bilgiler Tablo 48’de verilmiştir.

**Tablo 48: Dönem Sonundaki Yavru Balıkların Gerçeğe Uygun Değer Tablosu**

Balık Türü	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Satış Maliyetleri (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)
Levrek	700.000	0,48	336.000,00	2.000,00	334.000,00
Çipura	300.000	0,52	156.000,00	1.000,00	155.000,00
<b>Toplam</b>	<b>1.000.000</b>		<b>492.000,00</b>	<b>3.000,00</b>	<b>489.000,00</b>

Dönem içerisinde 7 kg levrek havyarı ve 4 kg çipura havyarı elde edilmiştir. Elde edilen havyarlar TMS 41 açısından tarımsal ürün niteliğinde olup hasat noktasında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Elde edilen havyarların gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasına ilişkin bilgiler Tablo 49’da verilmiştir.

**Tablo 49: Havyarların Gerçeğe Uygun Değer Tablosu**

Havyar Türü	Miktar (kg)	Birim Fiyat (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Satış Maliyetleri (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)
Levrek	7,00	150,00	1.050,00	50,00	1.000,00
Çipura	4,00	200,00	800,00	30,00	770,00
<b>Toplam</b>	<b>11,00</b>		<b>1.850,00</b>	<b>80,00</b>	<b>1.770,00</b>

#### 4.3.5. Yevmiye Defteri Kayıtları

Bu kısımda örnek uygulamanın TMS 41 kapsamında THP’de önerilen yeni hesaplar ile yevmiye kayıtları yapılacaktır. Yevmiye kayıtlarından sonra canlı varlık olan yavru balıklar ile tarımsal ürün olan havyarların değerlemesinden kaynaklanan artışların finansal tablolarda gösterilmesine yer verilecektir. Türk Vergi Mevzuatı ile TMS 41’in hükümlerinde farklılıklar bulunmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı ve mevcut THP’ye uygun yevmiye kayıtları ise EK 2’de verilmiştir.

1	102. BANKALAR HESABI	2.000.000,00	
	120. ALICILAR HESABI	200.000,00	
	150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	400.000,00	
	213. CANLI SU HAYVANLARI HESABI	88.000,00	
	252. BİNALAR HESABI	400.000,00	
	253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	851.500,00	
	254. TAŞITLAR HESABI	325.000,00	
	255. DEMİRBAŞLAR HESABI	63.500,00	
	217. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		28.000,00
	257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.136.400,00
	320. SATICILAR HESABI		200.000,00
	500. SERMAYE HESABI		2.963.600,00
	Açılış yevmiye kaydı		
2	150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.119.000,00	
	001. Alg	25.000,00	
	002. Zenginleştirici	30.000,00	
	003. Kuru Yemler	390.000,00	
	004. Yaş Yemler	10.000,00	
	005. Aşılar	20.000,00	
	006. İlaçlar	20.000,00	
	007. Vitaminler	2.000,00	
	008. Kimyasallar	40.000,00	
	009. Endüstriyel Gazlar	75.000,00	
	010. AF Artemia	30.000,00	
	011. EG Artemia	210.000,00	
	012. Kültür Ortamları	150.000,00	
	013. Akaryakıt	10.000,00	
	014. Kırtasiye Malzemesi	5.000,00	
	015. Gıda Malzemesi	100.000,00	
	016. Diğer Endirekt Malzeme	2.000,00	
	102. BANKALAR HESABI		1.119.000,00
	İlk madde ve malzeme alışlarının kaydı		
3	710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	589.000,00	
	01. Anaç Balık EÜGY	54.500,00	
	01. Kuru Yemler	30.000,00	
	02. Yaş Yemler	10.000,00	
	03. İlaçlar	3.000,00	
	04. Vitaminler	500,00	
	05. Kimyasallar	4.000,00	
	06. End. Gazlar	7.000,00	
	02. Larva EÜGY	57.000,00	
	01. Alg	20.000,00	
	02. Zenginleştirici	30.000,00	
	03. Kuru Yemler	1.000,00	

04. İlaçlar	1.000,00	
05. Kimyasallar	3.000,00	
06. End. Gazlar	2.000,00	
03. Sörvaj EÜGY	228.000,00	
01. Kuru Yemler	195.000,00	
02. Aşılar	2.000,00	
03. İlaçlar	3.000,00	
04. Kimyasallar	12.000,00	
05. End. Gazlar	16.000,00	
04. Adaptasyon EÜGY	249.500,00	
01. Kuru Yemler	160.000,00	
02. Aşılar	15.000,00	
03. İlaçlar	13.000,00	
04. Vitaminler	500,00	
05. Kimyasallar	21.000,00	
06. End. Gazlar	40.000,00	
150. İLK MADDE VE MALZ. HES.		589.000,00
001. Alg	20.000,00	
002. Zenginleştirici	30.000,00	
003. Kuru Yemler	386.000,00	
004. Yaş Yemler	10.000,00	
005. Aşılar	17.000,00	
006. İlaçlar	20.000,00	
007. Vitaminler	1.000,00	
008. Kimyasallar	40.000,00	
009. End. Gazlar	65.000,00	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Kaydı		
4		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI <sup>13</sup>	238.800,00	
01. Anaç Balık EÜGY	19.200,00	
02. Larva EÜGY	60.000,00	
03. Sörvaj EÜGY	50.400,00	
04. Adaptasyon EÜGY	109.200,00	
102. BANKALAR HESABI		238.800,00
Direkt işçilik giderlerinin kaydı		

<sup>13</sup> İşçi ücretlerine ilişkin vergi ve yasal yükümlülükler ihmal edilmiştir. Vergi ve yasal yükümlülükler ihmal edilmediği takdirde yapılacak kayıt şöyledir (SGK işveren primleri indirekt işçilik olarak değerlendirilir ve 730 no.lu hesapta izlenir. Asgari geçim indirimi dikkate alınmayacaktır.):

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	238.800,00	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	52.536,00	
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		31.879,80
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.HS.		88.356,00
335. PERSONELE BORÇLAR HESABI		171.100,20



730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	1.278.100,00
01. Anaç Balık EÜGY	96.804,74
02. End. İşçilik	6.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	66.182,67
05. Çeşitli Giderler	51,50
06. Ver.Res.Harç.	400,00
07. Amort.Tük.Payl.	24.170,57
02. Larva EÜGY	52.593,83
02. End. İşçilik	9.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	34.004,50
05. Çeşitli Giderler	1.038,00
06. Ver.Res.Harç.	600,00
07. Amort.Tük.Payl.	7.951,33
03. Sörvaj EÜGY	63.076,25
02. End. İşçilik	24.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	8.776,67
05. Çeşitli Giderler	1.870,00
06. Ver.Res.Harç.	1.600,00
07. Amort.Tük.Payl.	26.829,58
04. Adaptasyon EÜGY	64.732,15
02. End. İşçilik	21.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	6.322,33
05. Çeşitli Giderler	3.536,00
06. Ver.Res.Harç.	1.400,00
07. Amort.Tük.Payl.	32.473,82
05. Artemia YÜGY	340.456,79
01. End. Malzeme	300.000,00
02. End. İşçilik	25.200,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	13.156,87
05. Çeşitli Giderler	661,80
07. Amort.Tük.Payl.	1.438,12
06. Rotifer YÜGY	144.084,58
01. End. Malzeme	109.500,00
02. End. İşçilik	22.800,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	9.256,97
05. Çeşitli Giderler	662,70
07. Amort.Tük.Payl.	1.864,91
07. Pompa YÜGY	200.343,33
02. End. İşçilik	2.400,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	174.266,67
07. Amort.Tük.Payl.	23.676,66
08. Ortak Giderler YHGY	85.473,33
01. End. Malzeme	5.000,00
02. End. İşçilik	2.400,00
03. Mem.Ücr.Gid.	54.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	10.766,66

05. Çeşitli Giderler	5.280,00	
07. Amort.Tük.Payl.	8.026,67	
09. Nakliye ve Servis YHGY	99.400,00	
01. End. Malzeme	7.000,00	
02. End. İşçilik	18.000,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	6.000,00	
05. Çeşitli Giderler	6.400,00	
06. Ver.Res.Harç.	3.000,00	
07. Amort.Tük.Payl.	59.000,00	
10. Yemekhane YHGY	131.135,00	
01. End. Malzeme	100.000,00	
02. End. İşçilik	26.400,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	3.266,66	
05. Çeşitli Giderler	500,00	
07. Amort.Tük.Payl.	968,34	
102. BANKALAR HESABI		570.200,00
150. İLK MADDE VE MALZEME HS		521.500,00
001. Alg	5.000,00	
008. Kimyasallar	7.000,00	
009. End. Gazlar	7.500,00	
010. AF Artemia	30.000,00	
011. EG Artemia	210.000,00	
012. Kültür Ortamları	150.000,00	
013. Akaryakıt	7.000,00	
014. Kırtasiye Malz.	3.000,00	
015. Gıda Malzemesi	100.000,00	
016. Diğer End. Mlz.	2.000,00	
217. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		17.600,00
01. Anaç Balık EÜGY	17.600,00	
01. Damızlık Balık.	17.600,00	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		168.800,00
01. Anaç Balık EÜGY	6.570,57	
01. Binalar	666,67	
02. Tes.Mak.Cih.	5.877,24	
04. Demirbaşlar	26,66	
02. Larva EÜGY	7.951,33	
01. Binalar	1.000,00	
02. Tes.Mak.Cih.	6.911,33	
04. Demirbaşlar	40,00	
03. Sörvaj EÜGY	26.829,58	
01. Binalar	2.666,67	
02. Tes.Mak.Cih.	24.056,24	
04. Demirbaşlar	106,67	
04. Adaptasyon EÜGY	32.473,82	
01. Binalar	2.333,33	
02. Tes.Mak.Cih.	30.047,16	
04. Demirbaşlar	93,33	

05. Artemia YÜGY	1.438,12
01. Binalar	666,66
02. Tes.Mak.Cih.	744,79
04. Demirbaşlar	26,67
06. Rotifer YÜGY	1.864,91
01. Binalar	666,66
02. Tes.Mak.Cih.	1.171,58
04. Demirbaşlar	26,67
07. Pompa YÜGY	23.676,66
01. Binalar	666,67
02. Tes.Mak.Cih.	22.983,33
04. Demirbaşlar	26,66
08. Ortak Gid. YHGY	8.026,67
01. Binalar	666,67
02. Tes.Mak.Cih.	83,33
04. Demirbaşlar	7.276,67
09. Nak - Srv. YHGY	59.000,00
03. Taşıtlar	59.000,00
10. Yemekhane YHGY	968,34
01. Binalar	666,67
02. Tes.Mak.Cih.	25,00
04. Demirbaşlar	276,67

Genel üretim giderlerinin yevmiye kaydı

6

**730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI**

1.000.893,00

01. Anaç Balık EÜGY	30.981,17
02. Larva EÜGY	540.268,20
03. Sörvaj EÜGY	188.439,68
04. Adaptasyon EÜGY	241.203,98

**730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

1.000.893,00

05. Artemia YÜGY	340.456,79
01. End. Malzeme	300.000,00
02. End. İşçilik	25.200,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	13.156,87
05. Çeşitli Giderler	661,80
07. Amort.Tük.Payl.	1.438,12
06. Rotifer YÜGY	144.084,58
01. End. Malzeme	109.500,00
02. End. İşçilik	22.800,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	9.256,97
05. Çeşitli Giderler	662,70
07. Amort.Tük.Payl.	1.864,91
07. Pompa YÜGY	200.343,33
02. End. İşçilik	2.400,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	174.266,67
07. Amort.Tük.Payl.	23.676,66

	08. Ortak Gid. YHGY	85.473,33	
	01. End. Malzeme	5.000,00	
	02. End. İşçilik	2.400,00	
	03. Mem. Ücr. Gid.	54.000,00	
	04. Dış. Sağ. Fay. Hiz.	10.766,66	
	05. Çeşitli Giderler	5.280,00	
	07. Amort. Tük. Payl.	8.026,67	
	09. Nak-Servis YHGY	99.400,00	
	01. End. Malzeme	7.000,00	
	02. End. İşçilik	18.000,00	
	04. Dış. Sağ. Fay. Hiz.	6.000,00	
	05. Çeşitli Giderler	6.400,00	
	06. Ver. Res. Harç.	3.000,00	
	07. Amort. Tük. Payl.	59.000,00	
	10. Yemekhane YHGY	131.135,00	
	01. End. Malzeme	100.000,00	
	02. End. İşçilik	26.400,00	
	04. Dış. Sağ. Fay. Hiz.	3.266,66	
	05. Çeşitli Giderler	500,00	
	07. Amort. Tük. Payl.	968,34	
	İkinci dağıtımın yevmiye kaydı		
7	163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI		2.105.900,00
	01. Üretilmekte Olan Balıklar		
	01. Çipura	858.654,07	
	02. Levrek	1.247.245,93	
	711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS. HES.		
	01. Anaç Balık EÜGY	54.500,00	589.000,00
	02. Larva EÜGY	57.000,00	
	03. Sörvaj EÜGY	228.000,00	
	04. Adapt. EÜGY	249.500,00	
	721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
	01. Anaç Balık EÜGY	19.200,00	238.800,00
	02. Larva EÜGY	60.000,00	
	03. Sörvaj EÜGY	50.400,00	
	04. Adapt. EÜGY	109.200,00	
	731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
	01. Anaç Balık EÜGY	127.785,91	1.278.100,00
	02. Larva EÜGY	592.862,03	
	03. Sörvaj EÜGY	251.515,93	
	04. Adapt. EÜGY	305.936,13	
	Üçüncü dağıtımın yevmiye kaydı		

8	163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI 02. Satışa Hazır Balıklar 163. CANLI SU HAYVANLARI HES. 01. Üretilmekte Olan Balıklar Tamamlanan mamullerin yevmiye kaydı	2.105.900,00	2.105.900,00
9	102. BANKALAR HESABI 600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI Levrek : 5.300.000*0,50 = 2.650.000 TL Çipura : 3.700.000*0,60 = 2.220.000 TL Satış yevmiye kaydı	4.870.000,00	4.870.000,00
10	624. SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ 163. CANLI SU HAYVANLARI HES. 02. Satışa Hazır Balıklar Levrek : 5.300.000*0,2079 = 1.101.870 TL Çipura : 3.700.000*0,2147 = 794.390 TL Maliyet yevmiye kaydı	1.896.260,00	1.896.260,00
11	163. CANLI SU HAYVANLARI HESABI 02. Satışa Hazır Balıklar 604. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI HESABI 03. Su Ürünleri Değer Artışları <sup>14</sup> Dönem sonundaki yavru balıkların değerlemesi	279.060,00	279.060,00
12	950. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİRLER HESABI 951. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİRLER ALACAKLI HESABI Yavru balıkların değerlemesinden doğan gelirin vergi açısından kabul edilmemesi <sup>15</sup>	279.060,00	279.060,00

<sup>14</sup> Dönem sonunda elde kalan canlı varlıkların değer artışları aşağıdaki gibi hesaplanır;

Yavru Balıklar	TMS 41'e Göre Gerçeğe Uygun Değer	Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet	Canlı Varlık Değer Artışları
Levrek	334.000,00	700.000*0,2079 = 145.530,00	188.470,00
Çipura	155.000,00	300.000*0,2147 = 64.410,00	90.590,00
<b>Toplam</b>	<b>489.000,00</b>	<b>209.940,00</b>	<b>279.060,00</b>

<sup>15</sup> TMS 41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Söz konusu örnekte dönem sonu itibarıyla elde kalan yavru balıklar değerlemeye tabi tutulmuş ve 279.060,00 TL değer artışı tespit edilmiştir. Ancak vergi mevzuatı açısından canlı varlığın değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan artış, vergi açısından kabul edilmeyen bir gelirdir. Dönem sonunda vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi açısından kabul edilmeyen gelir nazım hesaplarında gösterilmelidir.

13	154. TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI 01. Havyarlar 605. TARIMSAL ÜRÜNLER DEĞERLEME FARKLARI HESABI 03. Su Ürünleri Değer Artışları Havyarların hasat noktasında değerlemesi	1.770,00	
			1.770,00
14	950. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GELİRLER HESABI 951. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GELİRLER ALACAKLI HESABI Havyarın hasat noktasından değerlemesinden doğan gelirin vergi açısından kabul edilmemesi	1.770,00	
			1.770,00
15	102. BANKALAR HESABI 600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI Havyarların satış kaydı	2.000,00	
			2.000,00
16	625. SATILAN TARIMSAL ÜRÜN MALİYETİ HS. 154. TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI Satılan havyarların maliyet kaydı	1.770,00	
			1.770,00
17	711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı	589.000,00 238.800,00 1.278.100,00	
			589.000,00
			238.800,00
			1.278.100,00
18	600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI 604. CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 605. TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARK. 690. DÖNEM KÂRI/ZARARI HS. Gelir hesaplarının kapatılması kaydı	4.872.000,00 279.060,00 1.770,00	
			5.152.830,00
19	690. DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 624. SAT. CANLI VARLIK MLY. HS. 625. SAT. TAR. ÜRÜN. MLY. HS. Gider hesaplarının kapatılması kaydı	1.898.030,00	
			1.896.260,00
			1.770,00

20	690. DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞILIKLARI HS. 692. DÖNEM NET KÂRI/ZARARI HS Kurumlar Vergisi: 3.254.800,00 x 0,20 = 650.960,00	3.254.800,00	650.960,00 2.603.840,00
21	691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. 484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI (279.060,00 + 1.770,00) x 0,20 = 56.166,00 <sup>16</sup> Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	56.166,00	56.166,00
22	692. DÖNEM NET KÂRI/ZARARI HESABI 590. DÖNEM NET KÂRI HESABI Dönem net kârının ilgili bilanço hesabına alınması	2.603.840,00	2.603.840,00
23	691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. 370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞILIKLARI HS. 650.960,00 – 56.166,00 = 594.794,00 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülüğünün ilgili bilanço hesabına alınması	594.794,00	594.794,00

<sup>16</sup> Dönem sonunda elde kalan yavru balıkların değerlemesinden doğan 279.060,00 TL ile havyarların hasat noktasından değerlemesinden doğan 1.770,00 TL artış vergi açısından kabul edilmeyen gelir niteliğindedir. Dolayısıyla 280.830,00 TL (279.060,00 + 1.770,00) vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir. TMS 12 standardına göre matrahtan indirilen gelirin (280.830,00 TL) neden olduğu vergi etkisi (56.166,00 TL) ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Söz konusu bu yükümlülük hesap planında açılacak olan 484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI'nda izlenebilir.

**ABC SU ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE SATIŞ ANONİM ŞİRKETİ'NİN**

**01.10.2010-30.09.2011 DÖNEMİ GELİR-GİDER TABLOSU**

**(TMS 41'E GÖRE) (TL)**

YURT İÇİ SATIŞLAR	4.872.000,00
TARIMSAL ÜRÜN DEĞER ARTIŞLARI	1.770,00
CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	279.060,00
NET SATIŞLAR	5.152.830,00
SATILAN TARIMSAL ÜRÜN MALİYETLERİ	(1.770,00)
SATILAN CANLI VARLIK MALİYETLERİ	(1.896.260,00)
BRÜT SATIŞ KÂRLARI	3.254.800,00

Dördüncü bölümde; bir balık üretme işletmesinin ikincil verilerinden yararlanılarak varsayıma dayalı bir örnek oluşturuldu. Söz konusu örnekte verilen işletmenin bir yıllık fiili giderleri esas alınarak üretilen ürünlerin (levrek ve çipura) birim maliyetleri hesaplandı. Daha sonra TMS 41 kapsamında dönem sonunda elde kalan yavru balıklar ile hasat anında oluşan havyarların gerçeğe uygun değerleri hesaplanarak değerlemeye tabi tutuldu. Son olarak TMS 41 kapsamında önerilen hesaplar doğrultusunda maliyete ilişkin kayıtlar toplu olarak yapılarak yavru balık ve havyarlara ilişkin değerlemeden kaynaklanan artışlar gelir-gider tablosunda gösterildi. Bundan sonraki kısımda çalışmanın sonuçları paylaşılarak bazı önerilerde bulunulacaktır.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Arazi, iş gücü, doğa ve iklim şartları ile sermaye gibi faktörlerin bileşeninden oluşan, bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi gibi faaliyetleri bünyesinde bulunduran faaliyetlerin tümü tarımsal faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri yerine getiren işletmeler “tarım işletmesi” olarak adlandırılmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesi ise; tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini yerine getirirken, ilgili faaliyetin özelliğine göre üretim sürecinin aşamalarında meydana gelen ekonomik işlem ve olayları, muhasebe ilke ve kuralları çerçevesinde, parayla ifade ederek kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan, analiz ederek yorumlayan bir bilgi sistemidir.

Tarım sektörü dünya üzerinde yaşayan yaklaşık 7 Milyar insanın gıda ihtiyacını karşılaması ve sanayi, ticaret, hizmet gibi diğer birçok sektöre de girdi sağlaması açısından her zaman önemini korumaktadır. Tarımsal üretim temel olarak; bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

Ülkemizde tarımsal faaliyetler çok uzun zamandan beri geleneksel yöntemlerle köyde yaşayan aileler tarafından yapılmaktaydı. Son zamanlarda tüketici ihtiyaçlarının artması ve teknolojik gelişmelerin tarım sektöründe de etkilerinin görülmeye başlamasıyla birlikte profesyonel ve yüksek verime sahip üretim alanları oluşmaya başlamıştır. Böylece tarımsal üretimde, geleneksel yapıdan çıkılarak modern üretim hız kazanmıştır.

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler ile tarımsal faaliyet muhasebesinde meydana gelen gelişmeler aynı paralelde olmamıştır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin genellikle küçük aile işletmelerinden oluşması, işletmelerin büyük bir çoğunluğunun vergiden muaf olması veya tarım işletmelerinin kaynaktan vergilendirilmesi gibi nedenlerle tarım işletmelerinde etkili bir tarımsal faaliyet muhasebesi uygulaması yer bulamamıştır.

Son zamanlarda tarım sektörüne verilen devlet teşvikleri ve ekonomik şartlarda meydana gelen iyileşmelerin de etkisiyle sermaye şirketlerinin tarım sektörüne yatırım yapması sağlanmıştır. Sermaye yoğun hareketlerle birlikte profesyonel işletmelerin tarım sektöründe faaliyet göstermeye başlaması tarım işletmelerinde muhasebe

uygulamalarını önemli hale getirmeye başlamıştır. Tarım işletmelerinde muhasebeye atfedilen önem sadece kâr/zarar tespiti ve vergi boyutundan öte maliyet ve yönetim fonksiyonları ile de ilgilidir.

Günümüzde ülkeler arası sermaye hareketlerinin hız kazanmasıyla çok uluslu şirketler ortaya çıkmış ve bunun yanında bir şirket birçok ülkede faaliyet göstermeye başlamıştır. Ancak, her ülkenin kendine has muhasebe mevzuatlarının bulunması faaliyet gösterilen her ülkenin mevzuatlarının bilinmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu gerekliliğin getirdiği zorluk uluslararası bir muhasebe dilinin oluşturulması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durum sermayeyi elinde bulunduran ülkeleri harekete geçirerek ortak bir muhasebe dili oluşturma çalışmalarını yürütmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gibi çeşitli kurulların kurulmasını sağlamıştır. Söz konusu kurulların çalışmaları neticesinde Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlanmıştır. Birçok ülke, ülkelerin muhasebe sistemleri arasındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla yakınsama ve harmonizasyon çalışmalarına hız vermişler ve söz konusu bu standartları kendi dillerine çevirerek uygulamaya koymuşlardır.

Ülkemizde uluslararası standartların Türkçe'ye çevrilerek yayınlanması amacıyla 1994 yılında TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Bu kurul 07.03.2002 tarihinde görevini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devretmiştir.

Tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmeler sonucu tarım işletmeleri için tarımsal faaliyet muhasebesinin önemli bir konuma gelmesiyle birlikte, söz konusu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine yön vermek ve muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 2009 yılında yürürlüğe giren KOBİ UFRS'nin "Özellikli Faaliyetler" başlıklı 34. Bölümü tarımsal faaliyetleri düzenlemektedir.

UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı işletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön vermek

amacıyla 01.01.2005 tarihinde “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır. Söz konusu tebliğin 31. Kısmı borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe düzenlemelerine yer vermektedir. SPK 31’in yürürlüğe girmesinin akabinde TMSK tarafından 24.02.2006 tarihinde 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayınlamıştır. Daha sonra 01.11.2010 tarihinde KOBİ’lere muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından KOBİ TFRS yayınlamıştır. KOBİ TFRS’nin 34. Bölümü’nde tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir.

Ülkemizin üç tarafının denizlerle çevrili olması, çok sayıda göl ve akarsuyun bulunması tarımsal üretim içerisinde su ürünleri üretimini önemli hale getirmektedir. Ülkemizde su ürünlerinin büyük bir kısmı avcılık faaliyetleri ile sağlanmaktadır. Ancak son yedi-sekiz yılda kültür balıkçılığı faaliyetleri ile su ürünleri üretiminde yüzde yüz oranında bir artış gözlenmektedir.

Son zamanlarda tarım sektörünün bütün dallarında olduğu gibi su ürünleri üretiminde de sermaye yoğun şirketler bu alana yatırım yapmaya başlamışlardır. Günümüzde balık üretimi yapan birçok sermaye şirketi görmek mümkündür. Söz konusu bu şirketlerin diğer işletmelerde olduğu gibi profesyonelce yönetilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, yönetimin en önemli aracı olan muhasebe bu işletmeler için büyük öneme sahiptir.

Su ürünleri sektörü denilince ilk akla gelen balıktır. Balık üretiminin yapısı incelendiğinde; balığın biyolojik dönüşüme sahip canlı bir varlık olması, üretim yapısının kompleks bir yapıya sahip olması, balıkların değerlemesinin ve amortisman işlemlerinin özellikli durumlar oluşturması muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar arz etmektedir.

Bütün üretim işletmelerinde olduğu gibi tarımsal faaliyetlerde bulunan balık üretim işletmelerinde de ürün maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi açısından etkin bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda balık üretim işletmelerinde üretim yapılarına uygun bir maliyet muhasebesi sistemi kurularak; üretim maliyetini oluşturan gider unsurlarının gider yeri, sorumluluk merkezi, gider çeşidi ve girdi miktarı bazında izlenmesi önem arz etmektedir. Böylece doğru birim maliyetin hesaplanması ve etkin maliyet kontrolünün yapılması sağlanabilecektir. Zira rekabet şartlarının geçerli olduğu günümüzde satış fiyatı piyasada oluşmakta olup işletmeler bu satış fiyatına

müdahale edememektedir. İşletmelerin karlılığını artırabilmesinin yolu ancak maliyetlerini azaltabilmesinden ve kontrol edebilmesinden geçmektedir.

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

TMS 41 standardı; “yaşayan hayvan veya bitki” olarak nitelendirdiği canlı varlıklar ile “işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünü” olarak nitelendirdiği tarımsal ürünleri kapsamına almış, tarımsal ürünün hasattan sonraki aşamaları ile tarımsal faaliyetlerle ilgili arsa ve maddi olmayan duran varlıkları kapsamına almamıştır.

TMS 41, tarımsal faaliyetlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Standartta göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirme tarihinde ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmektedir. Ancak, sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenememesi halinde, ilk raporlama dönemine kadar tarihi maliyet değeri ile değerlendirilebileceği ifade edilmiştir.

Standartta gerçeğe uygun değer hesaplanması ile ilgili aşamalara da değinilmiştir. Gerçeğe uygun değer belirlenirken aktif bir piyasanın olup-olmaması önem arz etmektedir. Aktif bir piyasadaki kastedilenin toptancı halleri, ürün borsaları, ticaret borsaları gibi piyasalar olduğu düşünülmektedir. Canlı varlığa veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın olması halinde piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değer olarak alınacak fiyattır. Aktif bir piyasanın olmaması halinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsalleri gerçeğe uygun değer olarak alınabilecektir. Bunların da mümkün olmaması durumunda ise ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değer, gerçeğe uygun değer hesabında dikkate alınacaktır.

Balık üretiminde elde edilen balıklar canlı varlık niteliğindedir. Dolayısı ile değerlendirme işlemi ilk muhasebeleştirme ve her raporlama dönemi sonunda söz konusu olmaktadır. Üretimi yapılan balıkları tek yıllık ve çok yıllık balıklar olarak ayırmak mümkündür. Tek yıllık balıklar üretimi yapılan yavru balıkları, çok yıllık balıklar ise yumurtaların alındığı damızlık balıkları ifade etmektedir. Raporlama döneminde damızlık balıkların değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Eğer balık üretim işletmesi özel hesap dönemi kullanıp yıllık finansal rapor alıyor ise raporlama dönemi sonunda elinde yavru balık bulunmayabilecektir. Çünkü balık üretim işletmelerinde üretimi tamamlanan balıkların satışı gerçekleşmekte, üretimi tamamlanan yavru balıkların bekletilmesi gibi bir durumla çok sık karşılaşmamaktadır. Tarafımızca, böyle bir durumda dönem sonunda elde yavru balık olmadığı için tek yıllık balıklarda değerlendirme konusunun önemsiz olduğu düşünülmektedir. Ancak, özel hesap dönemi kullanmayan ya da özel hesap dönemi kullansa da ara finansal raporlar alan işletmelerde tek yıllık balıkların değerlemesi gerekmektedir.

Geleneksel muhasebe sisteminde bir varlıktan elde edilecek kâr veya zararın finansal tablolara yansıtılması için söz konusu ürünün satışının gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak standarda göre varlığın satışı gerçekleşmeden değerlendirilmesi ile oluşacak artış veya azalışın finansal tablolara kâr veya zarar olarak yansıtılması mümkün olmaktadır.

TMS 41'e göre canlı varlıklar, varlığın canlı olma özelliğinden dolayı biyolojik dönüşüme sahip olması sebebiyle finansal tablolarda gerçeğe uygun değer ile yer alması gerekmektedir. Canlı bir varlık olan balıkların, işletme açısından "varlık" olma unsuru ve "canlı" olması özelliği birlikte düşünüldüğünde Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP) uygun bir hesap grubu bulunmamaktadır. Standarda uygun olarak canlı varlıkların izleneceği bir hesap grubunun oluşturulmasında yarar görülmektedir.

Çalışmamızda standarda uygun olarak THP'de<sup>17</sup> canlı varlıkların izlenebileceği hesapların açılması yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda; bazı çalışmalarda da önerildiği gibi dönen varlık niteliğindeki (tek yıllık) canlı varlıkların izlenmesi için "16 Canlı Varlıklar", duran varlık niteliğindeki (çok yıllık) canlı varlıkların izlenmesi için ise "21 Canlı Varlıklar" hesap gruplarının kullanılması tarafımızca uygun görülmektedir.

---

<sup>17</sup> Çalışmada THP'de standarda uygun hesaplar oluşturulurken; Akdoğan ve Sevilengül (2007a ve 2007b) ile Tektüfekçi (2010)'nin çalışmalarından yararlanılmıştır.

Balık üretme işletmelerinde üretimi yapılan yavru balıkların 16 no.lu grubun altında açılacak olan “163 Canlı Su Hayvanları” hesabında, yumurtaların alındığı damızlık balıkların ise 21 no.lu grubun altında açılacak olan “213 Canlı Su Hayvanları” hesabında izlenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Ayrıca, üretim işletmelerinde üretimi yapılan mamullerin, mamul tamamlanana kadar yarı mamul haldeyken katlanılan maliyetler yansıtma hesapları ile “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında, üretim tamamlandığında ise “152 Mamuller” hesabında izlenmektedir. Balık üretiminde ise yavru balıklar üretim sürecinde (yani yarı mamul haldeyken) katlanılan maliyetlerin 163 no.lu hesaba açılacak olan “163.01 Üretilmekte Olan Balıklar” hesabında, üretim tamamlandığında ise yine 163 no.lu hesaba açılacak “163.02 Satışa Hazır Balıklar” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir.

TMS 41’e göre canlı bir varlık olan varlıkların finansal tablolara yansıtılmasında gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsenmiştir. Standart gereği balıkların ilk kayda alındığında ve her raporlama dönemi sonunda değerlemesi gerekmektedir. Değerleme sonucunda balıkların değerlerinde artış ve azalışlar olabilmektedir. Yine standart gereği söz konusu artış ve azalışların gelir-gider tablosuna kâr veya zarar olarak yansıtılması gerekmektedir. Bu bağlamda değerlendirme sonucunda oluşacak artış ve azalışların THP’de açılacak olan “604 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Değerleme sonucunda bir artış söz konusu ise 604 no.lu hesaba açılacak olan “604.03 Su Ürünleri Değer Artışları” hesabında, azalış söz konusu ise yine 604 no.lu hesaba açılacak olan “604.13 Su Ürünleri Değer Azalışları” hesabında izlenmesi tarafımızca uygun görülmektedir.

Balık üretme işletmeleri açısından diğer önemli bir konu ise amortismanlardır. Zira, söz konusu işletmelerin üretim yapısı gereği çok fazla maddi duran varlığa sahip olması ve bunun yanında duran varlık niteliğinde canlı varlık olarak görülen damızlık balıkların amortismanına tabi olması amortisman konusunu özellikli kılmaktadır. TMS 41 standardı amortisman konusuna fazla yer vermemiş, ağırlıklı olarak değerlendirme konusu üzerinde durmuştur. Vergi mevzuatımız amortisman ayırmada dağıtım yaklaşımını benimserken, standardın değerlendirme yaklaşımını benimsediği söylenebilir. Çünkü değerlendirme yaklaşımı canlı varlıkların büyüme, yaşlanma, çürüme gibi biyolojik dönüşümlerini dikkate almaktadır. Dolayısıyla değerlendirme yaklaşımı standardın mantığına uygun düşmektedir.

Standart amortisman hesaplama ile ilgili ayrıntılara yer vermemiş, amortisman hesabı ve kaydı ile ilgili uygulamalarda “TMS 16 Duran Varlıklar Standardı”nı adres göstermiştir. Vergi mevzuatımıza göre amortisman uygulamaları 333 Sayılı Tebliğ’de belirtilen faydalı ömürler dikkate alınarak yapılmaktadır. Söz konusu tebliğe göre tarımsal faaliyetlere ilişkin amortisman oranları 7. kısımdaki listede yer almıştır. Yedinci kısımda deniz ve tatlı su balıkları için amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir. Ancak, TMS 16 standardı vergi mevzuatımızdan farklı olarak amortisman konusunda birçok yenilik getirmiştir. Bunlar; amortisman tabi tutar bulunurken kalıntı değerinin düşülmesi gerektiği, yararlı ömürlerin muhasebe uygulamacısı tarafından belirlenmesi gerektiği, yararlı ömür tahminlerinin değişebileceği ve söz konusu değişikliğin TMS 8’e göre düzeltilmesi gerektiği, parçalara ayırarak veya toplu olarak amortisman ayrılabilmesi, üretim miktarı yöntemine göre de amortisman ayrılabilmesi şeklinde özetlenebilir.

Balık üretiminde duran varlık niteliğinde olan damızlık balıklar amortisman tabi tutulmaktadır. Damızlık balıklara ilişkin hesaplanan amortisman tutarının ise 21 no.lu grupta açılacak olan “217 Birikmiş Amortismanlar” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

TMS 41 standardında kapsama alınan diğer bir konu ise tarımsal devlet teşvikleridir. Standart devlet teşviklerini koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri olarak niteleyip devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi kısmını ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına bırakmıştır. TMS 20’ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım önerilmiştir. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır. Tarafımızca işletmeler devlet teşviğini sermayelerini güçlendirmek için aldıklarından, muhasebeleştirmede sermaye yaklaşımının benimsenmesi uygun görülmektedir. Sermaye yaklaşımına göre ise alınacak teşvik açılacak olan “528 Devlet Teşvikleri” hesabında izlenebilir.

Balık üretme işletmelerinde üretim için anaç balıklardan alınan yumurtalar (havyar) bazen ihtiyaç olandan fazla olabilmektedir. Bu durumda yumurtalar tarımsal ürün olarak değerlendirilebilir. Elde edilen havyarlar hesap planında tarımsal ürünler için açılacak

olan “154 Tarımsal Ürünler” hesabının borcuna karşılık, bedelsiz bir edinim olan ve herhangi bir üretim maliyetine katlanılmayan söz konusu tarımsal ürün niteliğindeki havyarların tamamı değer artışı olarak değerlendirilip, yine THP’de açılacak olan “605 Tarımsal Ürünler Değerleme Farkları” hesabının alacağıında izlenebilir.

Balık üretme işletmelerinde diğer önemli bir konu da ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Ürün maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için ilk önce işletmenin üretim yapısına uygun olarak gider yerlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra direkt ve endirekt giderlerin birbirinden ayrılarak direkt giderler doğrudan, endirekt giderler ise dağıtım anahtarları kullanılarak gider yerlerine yüklenmelidir. Gider yerlerinde biriken giderlerin esas üretim gider yerlerinde toplandıktan sonra mamullerle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Giderlerin ürünlerle ilişkilendirilmesinde hacim ve faaliyet esaslı yaklaşımlar kullanılabilir.

Balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili olarak işletmelerin ürün bazında, tank veya havuz bazında ilk madde ve malzeme ile kullanım miktarları ile dağıtımda kullanılacak diğer anahtarları tutmadıkları için söz konusu giderlerin gider yerlerine dağıtımında sorunlar yaşanmaktadır. En önemli sorun ise esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamuller ile ilişkilendirilmesinde yaşanmaktadır. Zira üretilen balık türlerine ilişkin ayırt edici bilgileri içeren dağıtım anahtarı bulmak güçleşmektedir.

Balık üretme işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında özellikli bir husus da kullanılan maliyet yöntemidir. Üretimin doğa ve iklim şartlarından etkilenmesi ve üretim yapısının karmaşık oluşu, maliyetlerin belirlenmesinde bilimsel yöntemlerin yerine geçmiş tecrübelerin veya önsezilerin kullanılması sebebiyle maliyet yöntemi olarak tahmini maliyet yöntemi ya da fiili maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Standart maliyet yönteminin uygulanması olanaksız görülmektedir.

Yapılan tüm bu açıklamalardan sonra, “Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi” isimli çalışmamızda ulaşılan sonuçları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

Son zamanlarda sermaye şirketlerinin su ürünleri sektörüne yatırım yapmalarının hız kazanmasıyla, günümüz rekabet koşullarında profesyonelce yönetilmeleri gereken söz



konusu bu şirketler, yönetsel kararlarını verirken muhasebe verilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Ayrıca, tarımsal faaliyetlerin özellikleri gereği söz konusu işletmeler “balıkların aktife alınması”, “balık üretim maliyetlerinin belirlenmesi”, “ürün maliyetlerinin hesaplanma sisteminin oluşturulması”, “değerleme işlemleri”, “amortisman uygulamaları”, “standartlara uygun muhasebeleştirme ve raporlama” gibi muhasebeyi ilgilendiren konularda sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Çalışmamızın üçüncü ve dördüncü bölümlerinde, bahsi geçen konularda uygulamacıların yaşadıkları sorunların çözümüne ilişkin açıklama ve örnekler sunulmuştur.

İşletmenin varlıklarının finansal tablolarda tarihi değerler ile bulunmasının, varlıkların finansal tablolarda güncel değerleri ile gözükmesini engelleyeceği düşünülmektedir. Finansal tabloların temel amacı işletme hakkında bilgi vermek olduğu için bu durumda finansal tablolar gerçek bilgi vermekten uzak olacaktırlar. Bu durum biyolojik dönüşüme sahip canlı varlıklarda kendini daha da hissettirecektir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı bu kaygı ve istekler sonucu ortaya çıkmıştır. Tarafımızca da gerçeğe uygun değer yaklaşımının, güvenilir tahminlerde bulunulması şartıyla, daha gerçekçi bilgi vereceği ve canlı varlıkların yapısına daha uygun olacağı düşünülmektedir.

TMS 41’in getirdiği en önemli yeniliklerden birisi gerçeğe uygun değer ile değerlemedir. Balık üretim işletmeleri genellikle özel hesap dönemi kullanıp yıllık finansal tablo düzenlemektedir. Böyle işletmelerde gerçeğe uygun değer ile değerlendirme konusu tarafımızca önemsiz görünmektedir. Ancak hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan veya özel hesap dönemi kullansa da ara finansal tablo alan işletmelerde değerlendirme konusu önemli hale gelmektedir. TMS 41’e göre değerlemenin yapılma aşamaları hakkında bilgi üçüncü bölümde verilmiştir.

Balık üretim işletmelerinde amortisman uygulamalarına yönelik TMS 41’de yer verilen açıklamaların yetersiz olduğu düşünülmektedir. Amortisman konusunda vergi mevzuatımız dağıtım yaklaşımını benimsemesine rağmen TMS 41’in değerlendirme yaklaşımını benimsediğine yönelik açıklamalar ve TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı açısından amortisman konusundaki değerlendirmelere üçüncü bölümde değinilmiştir.

Balık üretim işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin mali tablolara aktarılmasında, TMS 41 Standardı ile SPK 31 Tebliği’nin getirdiği düzenlemelerin birbiriyle örtüştüğü, ancak Türk Vergi Mevzuatı’nda yer verilen hükümlerle

örtüşmediği sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu farklılıklara çalışmanın üçüncü bölümünde değinilmiştir.

Bunların yanı sıra, balık üretme işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin TMS 41 standardına uygun olarak kayıtlara alınabilmesi için THP’de yeterli hesapların bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın üçüncü bölümünde balık üretme işletmelerinin üretim yapılarına ve faaliyetlerine uygun olarak kullanabilecekleri hesaplar önerilmiştir.

Balık üretme işletmeleri bir üretim işletmesi olması sebebiyle en önemli konulardan birisi şüphesiz ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Bu çalışma ile tarımsal faaliyetlerin özelliklerinden kaynaklanan sıkıntılara rağmen balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanacağı ortaya konmuştur. Bu bağlamda, çalışmanın üçüncü bölümünde maliyet hesaplama sistematğine değinilerek, dördüncü bölümde balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanmasını içeren varsayım dayalı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Diğer bir sonuç; balık üretme işletmelerinin özel hesap dönemi kullanmaları gerektiği, takvim yılı kullanıldığı takdirde maliyet hesaplamalarında mamul – yarı mamul ve dönemsellik bağlamında sorunların çıkacağı söylenebilir.

Sonuç olarak; ülkemizde son yıllarda tarımsal faaliyet muhasebesinde önemli gelişmelerin olmasına karşın vergi mevzuatının balık üretme işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap vermediği, THP’nin balık üretme işletmeleri için yetersiz olduğu ve bunların yanında TMS 41’in balık üretme işletmeleri için önemli bir gelişme olduğu ve uygulanmasında yarar olacağı söylenebilir.

Balık üretimi yapan işletmelere; ürün maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için üretilen ürün, tank veya havuz bazında yapılan giderleri düzenli tutmaları, mamul – yarı mamul ile dönem ayırımında problem yaşamamaları için özel hesap dönemi kullanmaları önerilebilir. Balık üretimi ile ilgili muhasebe çalışması yapmak isteyen araştırmacılara ise, balık üretme işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme ile ürün maliyetlerinin hesaplanması, balık üretim işletmelerinde bütçelerin hazırlanması ve balık üretme işletmelerinde fire gibi konularda çalışma yapmaları önerilebilir.

## KAYNAKÇA

- AÇIL, A.Fethi (1972), “Zirai İşletme Tip ve Nevileri”, **Ziraat Ekonomisi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:8, Ankara.
- AÇIL, A.Fethi (1980), **Tarım Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:721, Ankara.
- AÇIL, A.Fethi ve Rasih Demirci (1984), **Tarım Ekonomisi Dersleri**, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:880, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan (2009), **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi Aydın (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:98, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007a), **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007b), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, ss. 29-70, İstanbul.
- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker (2006), **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1972), **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 64/24, İzmir.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1984), **İhtisas Muhasebeleri: Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri**, İzmir.
- ALTUĞ, Osman (2006), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul.
- ARAS, Ali (1988), **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, Bornova-İzmir.

- ARNOLD, John ve Stuart Turley (1996), **Accounting for Management Decisions**, Pearson Education Limited, Third Edition, England.
- ATAMAN, Ümit (1996), **Genel Muhasebe**, Cilt I, İstanbul.
- ATANASIU, Pop ve Sorin-Constantin Deaconu (2008), “Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture”, **Theoretical and Applied Economics**, Vol.7 (524), pp 3-18, <http://store.ectap.ro/articole/316.pdf>, 25.04.2011.
- AYBOĞA, Hanifi (2001), “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, 56. Sayı, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, ss. 62-70, İstanbul.
- BANAR, K., A. Kartal, A. Sevim, ve H.E. Gündüz (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 808, Eskişehir.
- BEKTÖRE, Sabri ve Davut Aydın (1982), “Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi”, **IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Burhaniye-Ören, 27-29 Mayıs 1982, ss. 234-255.
- BENEKE, Raymond R. (1966), **Managing The Farm Business**, Jhon Willey and Sons Inc. New York.
- BİLGİNOĞLU, Fahir (1988), **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Yayın No:54, İstanbul.
- BURSAL, Nasuhi ve Yücel Ercan (1998), **Maliyet Muhasebesi İlkeleri**, İstanbul.
- BÜYÜKMİRZA, H.Kamil (2009), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara.
- CAN, Ahmet Vecdi (2007), “Luca Pacioli ‘Muhasebenin Babası’ mıdır?”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı:12, <http://www.akademikbakis.org/12/makale/pacioli.pdf>, 12.03.2011.
- CAN, Ahmet Vecdi (2009), **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Yayıncılık, 3. Baskı, Adapazarı.
- CAN, H., D. Tuncer ve D. Y. Ayhan (2001), **Genel İşletmecilik Bilgileri**, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Ankara.

- CEMALCILAR, Ö., Y. Benligiray ve F. Sürmeli (2003), **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:1341, Eskişehir.
- CRAMER, Gail L. ve Clarence W. Jensen (1982), **Agricultural Economics and Agribusiness**, New York.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2003), **Şirketler Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2004), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2008), **Maliyet-Yönetim Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara.
- ÇETİN, Bahattin (2010), **Tarım Ekonomisi**, Dora Yayınları, Bursa.
- ÇETİNER, Ertuğrul (2000), **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları**, Ankara.
- DEMİRKOL, Ömer Faruk (2006), **Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DEMİRKOL, Ömer Faruk (2008), "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Eylül-2008, ss. 113-124.
- DENİZ, H., İ. Okumuş ve Y.G. Gier (2009), "Türkiye Deniz Ürünleri Yetiştiriciliğinde Ekosistem Yaklaşımlı Yer Seçimi ve Alan Tahsisi İçin Yol Haritasının Geliştirilmesi", **15. Ulusal Su Ürünleri Sempozyumu**, 01-04 Temmuz 2009, Rize.
- DERAN, Ali (2005), **Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları**, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DİE (Devlet İstatistik Enstitüsü), (1995), **Türkiye İstatistik Yıllığı**, Yayın No: 1845, Ankara.

- DİE (Devlet İstatistik Enstitüsü), (2004), **2001 Genel Tarım Sayımı**, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Yayın No: 2924, Ankara.
- DİNLER, Zeynel (1993), **Tarım Ekonomisi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- DOĞAN, Hasan (1975), **Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe**, Adana.
- DOĞAN, Hasan (2004), **Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, Birinci Basım, Form Ofset Matbaacılık, Ankara.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2010), **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1969/plan8.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1969/plan8.pdf), 07.10.2010.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2010), **Tarla Ürünleri Üretimi**, [www.ekutup.dpt.gov.tr/teg/2010/07/tiii.4.xls](http://www.ekutup.dpt.gov.tr/teg/2010/07/tiii.4.xls), 07.10.2010.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2010), **Aktif Nüfusun Sektörlere Göre Dağılımı**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm>, 01.10.2010.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2010), **Ülkemiz İhracatının Sektörel Dağılımı**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm>, 04.10.2010.
- DURA, Cihan (1987), **Tarımın Türkiye Ekonomisinin Gelişmesine Katkısı Bugün ve Yarın**, Enka Vakfı Yayınları, İstanbul.
- ECEVİT, Fevzi Mustafa (1986), **Bahçe Bitkileri**, Konya.
- ERDAMAR, Cengiz (1985), **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No:3343, İstanbul.
- ERKUŞ, A., M. Bülbül, T. Kıral, F. Açıl ve R. Demirci (1995) **Tarım Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi Eğitim Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları, Yayın No: 5, Ankara.
- ERTÜRK, Mümin (1999), **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, Beta Yayını, İstanbul.
- GÖKÇE, Osman ve Figen Kaya (1997), “Tarımsal Üretimde Çevresel Girdilerin Maliyete Yansıtılması”, **3. Verimlilik Kongresi**, MPM Yayını, No:599, 14-16 Mayıs 1997.

- GÖKDENİZ, Ümit (2005), “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz-2005.
- GÖKGÖZ, Ahmet ve Okan Gelmedi (2011), “TMS 12: Gelir Vergisi Standardına Göre Muhasebe Uygulamaları”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 139, Nisan-2011, ss. 38-48.
- GRANOF, Michael H. (1983), **Accounting for Managers and Investors**, Prentice Hall, USA.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit (2008), **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, MKM Yayınları, Bursa.
- GÜVEMLİ, Oktay (2000a), **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar**, 1. İstanbul YMM Odası Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- GÜVEMLİ, Oktay (2000b), **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar**, 2. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- GÜVEMLİ, Oktay (2000c), **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Tanzimattan Cumhuriyete**, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- GÜVEMLİ, Oktay (2001), **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl**, 4. Cilt, Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- HAFTACI, Vasfi (2010), **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar (1958), “Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo: Eserleri ve Tesirleri”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, Yayın No:83-65, Ankara.
- HIRSH, Maurice L. ve Joseph G. Lounderback (1992), **Cost Accounting: Accumulation, Analysis and Use**, International Thomson Publishing.
- HOPKINS, John A. ve Earl O. Heady (1962), **Farm Records and Accounting**, IOWA: Iowa State University Pres.

- HORNGREN, Charles T. ve Walter T. Harrison (1997), **Finansal Accounting**, Prentice Hall, Inc., 2th Edition, Upper Saddle River: New Jersey.
- HORNGREN, Charles T., Srikant M. Datar ve George Foster (2003), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, International Edition, 11th Edition, Prentice Hall, Pearson Education Internal, Upper Saddle River: New Jersey.
- İŞIKLILAR, S.Sadi (1997), **İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama**, Beta Yayınları, İstanbul.
- İPÇİ, Mustafa (1994), **Maliyet Muhasebesi**, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- İÜ (İstanbul Üniversitesi), (2010), **Muhasebe Terimleri Etimolojisi**, [http://www.muhassebe.istanbul.edu.tr/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=94:muhassebe-terimleri-etimolojisi&catid=34:ogretimuyeyazimakaleleri&Itemid=77](http://www.muhassebe.istanbul.edu.tr/site/index.php?option=com_content&view=article&id=94:muhassebe-terimleri-etimolojisi&catid=34:ogretimuyeyazimakaleleri&Itemid=77), 21.10.2010.
- JIAMBALVO, James (2004), **Managerial Accounting**, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA.
- JUCHAU, Roger ve Paul Hill (1998), “Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of There Men From Mye, A Review Note”, **Accounting, Business & Financial History**, Jul 98, Vol.8, pp. 165-174.
- JUCHAU, Roger (2002), “Early Cost Accounting Ideas in Agriculture: the contributions of Arthur Young”, **Accounting, Business & Financial History**, 12:3, November-2002, pp. 369-386.
- KANAZAWA, Natsuki (1992), “Evaluation of Friedlich Aereboe’s Contribution Toward the Development of Farm Management Theories: In Memory of the 50<sup>th</sup> Anniversary of his Death”, **Japanese Journal of Farm Management**, The Farm Management Society of Japan, Vol.30, no.1, June-1992, [http://fmsj.ac.affrc.go.jp/eng/journal/vol30\\_en.html#V3011](http://fmsj.ac.affrc.go.jp/eng/journal/vol30_en.html#V3011), 26.03.2011.
- KARAKAYA, Mevlüt (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- KARAYALÇIN, Yaşar (1988), **Muhasebe Hukuku – Kavramlar, İlkeler, Başlıca Sorunlar, Yeni Gelişmeler**, 2. Baskı, Ankara.



- KARSLIOĞLU, Özgül (1968), **Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir.
- KAVAK, Şeref (2005), **Genel Muhasebe**, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara.
- KAVAL, Hasan (1994), **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KAZGAN, Gülten (1977), **Tarım ve Gelişme**, İstanbul.
- KIRAL, Taner ve F.Füsun Tatlıdil (1996), “AB’de Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçülerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar”, **Türkiye 2. Tarım Kongresi**, 2-6 Eylül 1996, Adana.
- KIZILOT, Şükrü (1991), **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara.
- KOÇ YALKIN, Yüksel (2010), **Genel Muhasebe – İlkeler ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Dağıtım, 17. Baskı, Ankara.
- KÜÇÜK, Sema (2007), **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 15, Sayı 169, Ek Kitapçık, Ankara.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2006), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- LAZOL, İbrahim (2008), **Maliyet Muhasebesi**, Ekim Basım Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Bursa.
- MAENDLE, Eduard (1971), **Agrarpolitik**, Stuttgart.
- NORMAN, L. ve R.B. Coote (1976), **The Farm Business**, New York.
- OKUMUŞ, İ. ve H. Deniz (2007), “Past, Present And Future of The Marine Aquaculture in Turkey”, **Turkish Marine Research Foundation**, İstanbul, Turkey.
- OLALI, Hasan ve İsmail Duymaz (1987), **Tarımın Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı**, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, Yayın No:26, İzmir.

- OTAR, İsmail (1984), **Risâle-i Felekiyye – Kitab-us Siyagat Hakkında**, Formül Matbaası, İstanbul.
- ÖRTEN, Remzi (2000), **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- ÖRTEN, Remzi (2003), **Genel Muhasebe**, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- ÖRTEN, Remzi ve Aydın Karapınar (2003), **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan Bayırlı (2007), “Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 172, Nisan Sayısı, ss. 15-21, Ankara.
- ÖZEL, Salih (2001), “Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan-2001.
- ÖZEL, Salih (2010), **Maliyet Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ÖZERHAN AKBULUT, Yıldız (2008), “Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi”, **6. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, Lara-Antalya.
- ÖZKAN, Azzem (2001), **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÖZULUCAN, Abitter ve Ali Deran (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 SBE Dergisi**, Sayı:25, Yıl:2008/2, ss. 1-22.
- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel (2003), **Maliyet Muhasebesi Ders Notları**, Sakarya Kitabevi, Birinci Baskı, Adapazarı.
- PEKER, Alpaslan (1988), **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, İstanbul.

- REHBER, Erkan (1993), **Tarımsal İşletmecilik ve Planlama**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- REHBER, Erkan ve Bahattin Çetin (1998), **Tarım Ekonomisi**, Bursa.
- SAYAR, A.R. Zafer (2005), “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, 155. Sayı, ss. 63-67.
- SEVİLENGÜL, Orhan (1980), **Muhasebe Kuramı Açısından Türk Vergi Yasalarının İncelenmesi**, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2003), **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara.
- SÖNMEZ, Feriştah (2006), **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi – Sığır İşletmeleri İçin Uygulanabilir Kayıt Önerileri**, Altınnokta Yayınları, İzmir.
- STANTON, B.F. (2003), “Major Ideas in the History of Farm Management And Production Economic”, **Cornell University Working Paper**, January 2003, New York.  
[http://dyson.cornell.edu/research/researchpdf/wp/2003/Cornell\\_Dyson\\_wp0302.pdf](http://dyson.cornell.edu/research/researchpdf/wp/2003/Cornell_Dyson_wp0302.pdf), 28.03.2011.
- STAR GAZETESİ (2011), **Su Ürünleri Eki**, 25.01.2011.
- ŞAHİN, Hüseyin (1997), **Türkiye Ekonomisi**, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- ŞAKRAK, Münir (1997), **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Yasa Yayınları, Yayın No: 79/15, İstanbul.
- ŞENYURT, Hülya ve Faruk Emeksiz (1995), “Türkiye’nin Tarım Ürünleri Dış Ticaret Yapısı ve Gelişimi”, **Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi**, Haziran-1995.
- TALİM, Metin (1973a), **Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyetler**, Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova – İzmir.

- TALİM, Metin (1973b), **Tarımsal Basit, Geliştirilmiş ve Yönetim Muhasebe Tekniğinin Mukayeseli Olarak Uygulanmasıyla İlgili Bir Araştırma**, Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova – İzmir.
- TDK (Türk Dil Kurumu), (2009), **Büyük Türkçe Sözlük**, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=hukuk&ayn=tam>, 14.12.2009.
- TEKELİOĞLU, Nazmi, Metin Kumlu, Mahmut Yanar ve Zeynep Erçen (2007), “Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi Sektörünün Durumu ve Sorunları”, **Türk Sucul Yaşam Dergisi**, 5-8. ss 682-693.
- TEKTÜFEKÇİ, Fatma (2010), **Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Raporlanması**, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.
- TETİK, Nilüfer (2000), **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- TİGEM (Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü), (2010), **Eylül Sonu Faaliyet Raporu**, [http://www.tarim.gov.tr/Files/BirimFaliyetleri/TIGEM\\_Eylul.pdf](http://www.tarim.gov.tr/Files/BirimFaliyetleri/TIGEM_Eylul.pdf), 24.10.2010.
- TKB (Tarım ve Köyişleri Bakanlığı), (2004), **Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği**, [http://www.alomaliye.com/su\\_urun\\_yetistir\\_yonetmelik.htm](http://www.alomaliye.com/su_urun_yetistir_yonetmelik.htm), 03.04.2011.
- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2011), **KOBİ TFRS**, [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI\\_TFRS.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/KOBI_TFRS.pdf), 11.11.2011.
- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2011), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları**, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69&lang=tr](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69&lang=tr), 01.02.2011.
- TOKAY, S. Hüseyin (2002), **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara.
- TOKAY, S. Hüseyin ve Ali Deran (2004), “Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz-2004, ss.17-21.

- TOKAY, S. Hüseyin ve Ali Deran (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:157, ss. 16-19.
- TRGM (Tarım Reformu Genel Müdürlüğü), (2010), **2010-2014 Stratejik Plan**, [http://www.tarimreformu.gov.tr/TRGM\\_Stratejik\\_Plan.pdf](http://www.tarimreformu.gov.tr/TRGM_Stratejik_Plan.pdf), 24.10.2010.
- TUNCER, Haydar Oğuz (1990), **Tarımın Türkiye Ekonomisine Katkısı**, TOBB Yayını, Ankara.
- TÜGEM (Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü), (2011), **Su Ürünleri Yetiştiriciliği İle İlgili Dokümanlar**, <http://www.tugem.gov.tr/UploadDocument/D20090908120600.36611.html>, 18.11.2011.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Tarım İşletmesi Kavramı**, [http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikMeta.do?istab\\_id=291](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikMeta.do?istab_id=291), 01.10.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Değişkenler Listesi**, [http://tuikrapor.tuik.gov.tr/reports/rwservlet?mhtmlcss&report=Metarp5.rdf&p\\_1=1521&p\\_harf=T](http://tuikrapor.tuik.gov.tr/reports/rwservlet?mhtmlcss&report=Metarp5.rdf&p_1=1521&p_harf=T), 10.10.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Yıllar İtibariyle Cinslerine Göre Hayvan Sayısı**, [http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb\\_id=46&ust\\_id=13](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=46&ust_id=13), 16.10.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Tarım ve Orman Alanları**, [www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab\\_id=53](http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=53), 16.10.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Yıllar İtibariyle Su Ürünleri Üretimi**, [http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb\\_id=47&ust\\_id=13](http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=47&ust_id=13), 16.10.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2010), **Su Ürünleri İstatistikleri**, <http://www.tuik.gov.tr/balickilikdagitimapp/balickilik.zul>, 02.12.2010.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2011), **Tarımsal İşletme Yapı Araştırması**, [http://tuik.gov.tr/MetaVeri.do?tb\\_id=48&ust\\_id=13](http://tuik.gov.tr/MetaVeri.do?tb_id=48&ust_id=13), 28.01.2011.

- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2006), **Tarımsal İşletme Yapı Araştırması 2006**,  
TUİK Haber Bülteni, Sayı: 196,  
<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=3977>, 28.01.2011.
- UÇMAN, Birol (1989), **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu**, Basılmamış  
Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- USLU, Selçuk (1982), **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk  
Muhasebesi**, Ankara.
- USLU, Selçuk (1991), **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara.
- ÜLKÜ, S., A. Akaytay ve K. Taşkın (2010), “TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların  
Muhasebeleştirilmesi (Yarış Atları Örneği)”, **8. Uluslar arası Türk Dünyası  
Sosyal Bilimler Kongresi**, Celalabat-Kırgızistan.
- ÜSTÜN, Rifat (1996), **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, 5. Baskı,  
Eskişehir.
- YALÇIN, Cahit (1981), **Genel Zootekni**, İstanbul Üniversitesi Veteriner Fakültesi  
Yayı, İstanbul.
- YANIK, Zeki (1996), **Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım  
İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması**, Basılmamış  
Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YAVUZCAN, H., S. Pulatsü, N. Demir, M. Kırkağaç, S. Bekcan, A. Topçu, L.  
Doğankaya ve N. Başçınar (2009), “Türkiye’de Sürdürülebilir Su Ürünleri  
Yetiştiriciliği”, **Türkiye Ziraat Mühendisliği VII. Teknik Kongresi**, Ankara.
- YÜCESOY, Cevat (1963), **Muhasebe Hesap Planları**, İ.İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve  
Yardım Bürosu Yayınları, Yayın No:173, İstanbul.
- YÜKÇÜ, Süleyman (2007), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Birleşik  
Matbaacılık, İzmir.
- ZEYTİNOĞLU, Güneş Nazire ve Diğerleri (2008), **Genel İşletme**, Anadolu  
Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 704, Eskişehir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği

1380 Sayılı Su Ürünleri Kanunu

1757 Sayılı Toprak Reformu Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

## EKLER

### **EK 1. Balık Üretim İşletmeleri İçin Örnek Hesap Planı<sup>18</sup>**

100 KASA HESABI

101 ALINAN ÇEKLER HESABI

102 BANKALAR HESABI

102.01 Ziraat Bankası

102.02 Halk Bankası

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI

150.01 Alg

150.02 Zenginleştirici

150.03 Kuru Yemler

150.04 Yaş Yemler

150.05 Aşular

150.06 İlaçlar

150.07 Vitaminler

150.08 Kimyasallar

150.09 Endüstriyel Gazlar

150.10 AF Artemia

150.11 EG Artemia

150.12 Kültür Ortamları

150.13 Akaryakıt

150.14 Kırtasiye Malzemesi

150.15 Gıda Malzemesi

150.16 Diğer Endirekt Malzemeler

154 TARIMSAL ÜRÜNLER HESABI

154.01 Havyarlar

154.01.001 Levrek Havyarı

---

<sup>18</sup> THP’de standarda uygun hesaplar oluşturulurken; Akdoğan ve Sevilengül (2007a ve 2007b) ile Tektüfekçi (2010)’nin çalışmalarından yararlanılmıştır.



- 154.01.002 Çipura Havyarı
- 154.01.003 Orkinos Havyarı
- 154.01.004 .....
- 163 CANLI SU HAYVANLARI HESABI
  - 163.01 Üretilmekte Olan Balıklar
  - 163.02 Satışa Hazır Balıklar
- 169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)
- 190 DEVREDEN KDV HESABI
- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI
- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI
- 213 CANLI SU HAYVANLARI HESABI
  - 213.01 Damızlık Balıklar
    - 213.01.001 Levrek Damızlık Balığı
    - 213.01.002 Çipura Damızlık Balığı
- 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)
  - 217.01 Levrek Amortismanı
  - 217.02 Çipura Amortismanı
- 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI
- 219 CANLI VARLIK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILI HESABI (-)
- 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
  - 226.01 Verilen Depozitolar
    - 226.01.001 Oksijen Tüpü Depozitosu
    - 226.01.002 TEDAŞ Depozitosu
  - 226.02 Verilen Teminatlar
- 250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI
- 251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI
- 252 BİNALAR HESABI
  - 252.01 Kuluçkahane Binası
  - 252.02 Yönetim Binası

## 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

253.01 Pompalar

253.02 Tanklar

253.03 Jeneratörler

253.04 Oksijenmetre Sistemi

253.05 Blower

253.06 Eşanjörler

253.07 Balık Sayma Makinesi

253.08 Balık Markalama Kiti

253.09 Mikroskop

253.10 .....

## 254 TAŞITLAR HESABI

254.01 Desoto Çift Kabin Kamyon

254.02 Renault Premium Tır

254.03 İveco Fiat Minibüs

## 255 DEMİRBAŞLAR HESABI

254.01 Yönetim Bürosu Demirbaşları

254.02 Kuluçkahane Demirbaşları

## 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI

## 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)

257.01 Arazi ve Arsa Amortismanları

257.02 Yer altı ve Yer üstü Düzeni Amortismanları

257.03 Bina Amortismanları

257.03.001 Kuluçkahane Binası Amortismanı

257.04 Tesis, Makine ve Cihaz Amortismanları

257.04.001 Pompa Amortismanları

257.04.002 Blower Amortismanları

257.04.003 .....

257.05 Taşıt Amortismanları

- 257.05.001 Desoto Çift Kabin Kamyon Amortismanı
- 257.05.002 Renault Premium Tır Amortismanı
- 257.06 Demirbaş Amortismanları
  - 257.06.001 Yönetim Bürosu Demirbaş Amortismanları
  - 257.06.002 Kuluçkahane Demirbaşı Amortismanları
- 257.07 Diğer Maddi Duran Varlık Amortismanları
- 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI
- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI
- 320 SATICILAR HESABI
- 321 BORÇ SENETLERİ HESABI
- 331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI
- 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI
- 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI
- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI
- 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI
- 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK. HS.
- 391 HESAPLANAN KDV HESABI
- 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI
- 500 SERMAYE HESABI
- 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI
  - 600.01 Yavru Balıklar
    - 600.01.001 Levrek
    - 600.01.002 Çipura
    - 600.01.003 Orkinos
    - 600.01.004 .....
  - 600.02 Havyarlar
    - 600.02.001 Levrek
    - 600.02.002 Çipura

- 600.02.003 Orkinos
- 600.02.004 .....
- 604 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI HESABI
  - 604.03 Su Ürünleri Değer Artışları
  - 604.13 Su Ürünleri Değer Azalışları (-)
- 605 TARIMSAL ÜRÜNLER DEĞERLEME FARKLARI HESABI
  - 605.03 Su Ürünleri Değer Artışları
  - 605.13 Su Ürünleri Değer Azalışları (-)
- 624 SATILAN CANLI VARLIKLAR MALİYETİ HESABI
- 625 SATILAN TARIMSAL ÜRÜNLER MALİYETİ HESABI
- 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI
- 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI
- 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI
- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HESABI
- 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI
- 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI
- 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HESABI
- 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR HESABI
- 689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI
- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI
- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK. HS.
- 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HESABI
- 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI
  - 710.01 Anaç Balık EÜGY
    - 710.01.001 Kuru Yemler
    - 710.01.002 Yaş Yemler
    - 710.01.003 İlaçlar
    - 710.01.004 .....

710.02 Larva EÜGY

710.02.001 Alg

710.02.002 .....

710.03 Sörvaj EÜGY

710.03.001 Kuru Yemler

710.03.002 .....

710.04 Adaptasyon EÜGY

710.04.001 Kuru Yemler

710.04.002 .....

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI

720.01 Anaç Balık EÜGY

720.01.001 Normal Ücretler

720.01.002 Fazla Çalışma Ücretleri

720.01.003 Hafta ve Genel Tatil Ücretleri

720.01.004 Üretim ve Verimlilik Primleri

720.01.005 Geçici Çalışanlar Ücreti

720.02 Larva EÜGY

730.03 Sörvaj EÜGY

730.04 Adaptasyon EÜGY

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

730.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

730.02 İşçi Ücret ve Giderleri

730.03 Memur Ücret ve Giderleri

730.04 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

730.05 Çeşitli Giderler

730.06 Vergi Resim ve Harçlar

730.07 Amortisman ve Tükenme Payları

- 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)
- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)
- 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI
- 761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)
- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI
- 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)
- 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI
- 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI (-)

**EK 2. THP ve Türk Vergi Mevzuatı'na Uygun Muhasebe Kayıtları**

1	102. BANKALAR HESABI	2.000.000,00	
	120. ALICILAR HESABI	200.000,00	
	150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	400.000,00	
	252. BİNALAR HESABI	400.000,00	
	253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	851.500,00	
	254. TAŞITLAR HESABI	325.000,00	
	255. DEMİRBAŞLAR HESABI	63.500,00	
	256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS.	88.000,00	
	257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		1.164.400,00
	320. SATICILAR HESABI		200.000,00
	500. SERMAYE HESABI		2.963.600,00
	Açılış yevmiye kaydı		
2	150. İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.119.000,00	
	001. Alg	25.000,00	
	002. Zenginleştirici	30.000,00	
	003. Kuru Yemler	390.000,00	
	004. Yaş Yemler	10.000,00	
	005. Aşılar	20.000,00	
	006. İlaçlar	20.000,00	
	007. Vitaminler	2.000,00	
	008. Kimyasallar	40.000,00	
	009. Endüstriyel Gazlar	75.000,00	
	010. AF Artemia	30.000,00	
	011. EG Artemia	210.000,00	
	012. Kültür Ortamları	150.000,00	
	013. Akaryakıt	10.000,00	
	014. Kırtasiye Malzemesi	5.000,00	
	015. Gıda Malzemesi	100.000,00	
	016. Diğer Endirekt Malzeme	2.000,00	
	102. BANKALAR HESABI		1.119.000,00
	İlk madde ve malzeme alışlarının kaydı		
3	710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	589.000,00	
	01. Anaç Balık EÜGY	54.500,00	
	01. Kuru Yemler	30.000,00	
	02. Yaş Yemler	10.000,00	
	03. İlaçlar	3.000,00	
	04. Vitaminler	500,00	
	05. Kimyasallar	4.000,00	
	06. End. Gazlar	7.000,00	
	02. Larva EÜGY	57.000,00	
	01. Alg	20.000,00	
	02. Zenginleştirici	30.000,00	
	03. Kuru Yemler	1.000,00	

	04. İlaçlar	1.000,00	
	05. Kimyasallar	3.000,00	
	06. End. Gazlar	2.000,00	
	03. Sörvaj EÜGY	228.000,00	
	01. Kuru Yemler	195.000,00	
	02. Aşılar	2.000,00	
	03. İlaçlar	3.000,00	
	04. Kimyasallar	12.000,00	
	05. End. Gazlar	16.000,00	
	04. Adaptasyon EÜGY	249.500,00	
	01. Kuru Yemler	160.000,00	
	02. Aşılar	15.000,00	
	03. İlaçlar	13.000,00	
	04. Vitaminler	500,00	
	05. Kimyasallar	21.000,00	
	06. End. Gazlar	40.000,00	
	150. İLK MADDE VE MALZ. HES.		589.000,00
	001. Alg	20.000,00	
	002. Zenginleştirici	30.000,00	
	003. Kuru Yemler	386.000,00	
	004. Yaş Yemler	10.000,00	
	005. Aşılar	17.000,00	
	006. İlaçlar	20.000,00	
	007. Vitaminler	1.000,00	
	008. Kimyasallar	40.000,00	
	009. End. Gazlar	65.000,00	
	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Kaydı		
4	720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI <sup>19</sup>		238.800,00
	01. Anaç Balık EÜGY	19.200,00	
	02. Larva EÜGY	60.000,00	
	03. Sörvaj EÜGY	50.400,00	
	04. Adaptasyon EÜGY	109.200,00	
	102. BANKALAR HESABI		238.800,00
	Direkt işçilik giderlerinin kaydı		
5	730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		1.278.100,00
	01. Anaç Balık EÜGY	96.804,74	
	02. End. İşçilik	6.000,00	
	04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	66.182,67	
	05. Çeşitli Giderler	51,50	
	06. Ver.Res.Harç.	400,00	
	07. Amort.Tük.Payl.	24.170,57	
	02. Larva EÜGY	52.593,83	
	02. End. İşçilik	9.000,00	

<sup>19</sup> İşçi ücretlerine ilişkin vergi ve yasal yükümlülükler ihmal edilmiştir.



04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	34.004,50	
05. Çeşitli Giderler	1.038,00	
06. Ver.Res.Harç.	600,00	
07. Amort.Tük.Payl.	7.951,33	
03. Sörvaj EÜGY		63.076,25
02. End. İşçilik	24.000,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	8.776,67	
05. Çeşitli Giderler	1.870,00	
06. Ver.Res.Harç.	1.600,00	
07. Amort.Tük.Payl.	26.829,58	
04. Adaptasyon EÜGY		64.732,15
02. End. İşçilik	21.000,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	6.322,33	
05. Çeşitli Giderler	3.536,00	
06. Ver.Res.Harç.	1.400,00	
07. Amort.Tük.Payl.	32.473,82	
05. Artemia YÜGY		340.456,79
01. End. Malzeme	300.000,00	
02. End. İşçilik	25.200,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	13.156,87	
05. Çeşitli Giderler	661,80	
07. Amort.Tük.Payl.	1.438,12	
06. Rotifer YÜGY		144.084,58
01. End. Malzeme	109.500,00	
02. End. İşçilik	22.800,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	9.256,97	
05. Çeşitli Giderler	662,70	
07. Amort.Tük.Payl.	1.864,91	
07. Pompa YÜGY		200.343,33
02. End. İşçilik	2.400,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	174.266,67	
07. Amort.Tük.Payl.	23.676,66	
08. Ortak Giderler YHGY		85.473,33
01. End. Malzeme	5.000,00	
02. End. İşçilik	2.400,00	
03. Mem.Ücr.Gid.	54.000,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	10.766,66	
05. Çeşitli Giderler	5.280,00	
07. Amort.Tük.Payl.	8.026,67	
09. Nakliye ve Servis YHGY		99.400,00
01. End. Malzeme	7.000,00	
02. End. İşçilik	18.000,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	6.000,00	
05. Çeşitli Giderler	6.400,00	
06. Ver.Res.Harç.	3.000,00	
07. Amort.Tük.Payl.	59.000,00	

10. Yemekhane YHGY	131.135,00	
01. End. Malzeme	100.000,00	
02. End. İşçilik	26.400,00	
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	3.266,66	
05. Çeşitli Giderler	500,00	
07. Amort.Tük.Payl.	968,34	
102. BANKALAR HESABI		570.200,00
150. İLK MADDE VE MALZEME HS		521.500,00
001. Alg	5.000,00	
008. Kimyasallar	7.000,00	
009. End. Gazlar	7.500,00	
010. AF Artemia	30.000,00	
011. EG Artemia	210.000,00	
012. Kültür Ortamları	150.000,00	
013. Akaryakıt	7.000,00	
014. Kırtasiye Malz.	3.000,00	
015. Gıda Malzemesi	100.000,00	
016. Diğer End. Mlz.	2.000,00	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		186.400,00
01. Anaç Balık EÜGY	24.170,57	
01. Binalar	666,67	
02. Tes.Mak.Cih.	5.877,24	
04. Demirbaşlar	26,66	
05. Damızlık Balık	17.600,00	
02. Larva EÜGY	7.951,33	
01. Binalar	1.000,00	
02. Tes.Mak.Cih.	6.911,33	
04. Demirbaşlar	40,00	
03. Sörvaj EÜGY	26.829,58	
01. Binalar	2.666,67	
02. Tes.Mak.Cih.	24.056,24	
04. Demirbaşlar	106,67	
04. Adaptasyon EÜGY	32.473,82	
01. Binalar	2.333,33	
02. Tes.Mak.Cih.	30.047,16	
04. Demirbaşlar	93,33	
05. Artemia YÜGY	1.438,12	
01. Binalar	666,66	
02. Tes.Mak.Cih.	744,79	
04. Demirbaşlar	26,67	
06. Rotifer YÜGY	1.864,91	
01. Binalar	666,66	
02. Tes.Mak.Cih.	1.171,58	
04. Demirbaşlar	26,67	
07. Pompa YÜGY	23.676,66	
01. Binalar	666,67	
02. Tes.Mak.Cih.	22.983,33	

04. Demirbaşlar	26,66
08. Ortak Gid. YHGY	8.026,67
01. Binalar	666,67
02. Tes.Mak.Cih.	83,33
04. Demirbaşlar	7.276,67
09. Nak - Srv. YHGY	59.000,00
03. Taşıtlar	59.000,00
10. Yemekhane YHGY	968,34
01. Binalar	666,67
02. Tes.Mak.Cih.	25,00
04. Demirbaşlar	276,67

Genel üretim giderlerinin yevmiye kaydı

6

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

1.000.893,00

01. Anaç Balık EÜGY	30.981,17
02. Larva EÜGY	540.268,20
03. Sörvaj EÜGY	188.439,68
04. Adaptasyon EÜGY	241.203,98

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

1.000.893,00

05. Artemia YÜGY	340.456,79
01. End. Malzeme	300.000,00
02. End. İşçilik	25.200,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	13.156,87
05. Çeşitli Giderler	661,80
07. Amort.Tük.Payl.	1.438,12
06. Rotifer YÜGY	144.084,58
01. End. Malzeme	109.500,00
02. End. İşçilik	22.800,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	9.256,97
05. Çeşitli Giderler	662,70
07. Amort.Tük.Payl.	1.864,91
07. Pompa YÜGY	200.343,33
02. End. İşçilik	2.400,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	174.266,67
07. Amort.Tük.Payl.	23.676,66
08. Ortak Gid. YHGY	85.473,33
01. End. Malzeme	5.000,00
02. End. İşçilik	2.400,00
03. Mem.Ücr.Gid.	54.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	10.766,66
05. Çeşitli Giderler	5.280,00
07. Amort.Tük.Payl.	8.026,67
09. Nak-Servis YHGY	99.400,00
01. End. Malzeme	7.000,00
02. End. İşçilik	18.000,00
04. Dış.Sağ.Fay.Hiz.	6.000,00
05. Çeşitli Giderler	6.400,00

	06. Ver.Res.Harç. 3.000,00 07. Amort.Tük.Payl. 59.000,00 10. Yemekhane YHGY131.135,00 01. End. Malzeme 100.000,00 02. End. İşçilik 26.400,00 04. Dış.Sağ.Fay.Hiz. 3.266,66 05. Çeşitli Giderler 500,00 07. Amort.Tük.Payl. 968,34		
7	İkinci dağıtımın yevmiye kaydı		
	151. YARI MAMULLER-ÜRETİM HESABI	2.105.900,00	
	01. Yavru Balıklar		
	711. DİREKT İLK MADDE VE MAL- ZEME GİDERLERİ YANS. HES.		589.000,00
	721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		238.800,00
	731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		1.278.100,00
8	Üçüncü dağıtımın yevmiye kaydı		
	152. MAMULLER HESABI	2.105.900,00	
	01. Yavru Balıklar		
	151. YARI MAMULLER-ÜRETİM HS		2.105.900,00
	01. Yavru Balıklar		
9	Tamamlanan mamullerin yevmiye kaydı		
	102. BANKALAR HESABI	4.870.000,00	
	600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		4.870.000,00
	Levrek : 5.300.000*0,50 = 2.650.000 TL Çipura : 3.700.000*0,60 = 2.220.000 TL		
10	Satış yevmiye kaydı		
	620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.896.260,00	
	152. MAMULLER HESABI		1.896.260,00
	01. Yavru Balıklar		
	Levrek : 5.300.000*0,2079 = 1.101.870 TL Çipura : 3.700.000*0,2147 = 794.390 TL		
11	Maliyet yevmiye kaydı		
	152. MAMULLER HESABI	1.770,00	
	02. Havyarlar		
	649. DİĞER OLAĞAN GEL/KÂR HS.		1.770,00
	Havyarların hasat noktasında kayda alınması		

12	950. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİRLER HESABI 951. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GELİRLER ALACAKLI HESABI Havyarın kayıtlara alınmasından doğan gelirin vergi açısından kabul edilmemesi	1.770,00	1.770,00
13	102. BANKALAR HESABI 600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI Havyarların satış kaydı	2.000,00	2.000,00
14	620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS. 152. MAMULLER HESABI 02. Havyarlar Satılan havyarların maliyet kaydı	1.770,00	1.770,00
15	711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI 720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı	589.000,00 238.800,00 1.278.100,00	589.000,00 238.800,00 1.278.100,00
16	600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI 649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. 690. DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS. Gelir hesaplarının kapatılması kaydı	4.872.000,00 1.770,00	4.873.770,00
17	690. DÖNEM KÂRI VE ZARARI HESABI 620. SATILAN MAM. MALİY. HES. Gider hesaplarının kapatılması kaydı	1.898.030,00	1.898.030,00
18	690. DÖNEM KÂRI VE ZARARI HESABI <sup>20</sup> 590. DÖNEM NET KÂRI HESABI Dönem kârının ilgili bilanço hesabına alınması	2.975.740,00	2.975.740,00

<sup>20</sup> Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülükler ihmal edilmiştir.

## ÖZGEÇMİŞ

Ahmet GÖKGÖZ 15.04.1983 tarihinde Manisa ilinin Kula ilçesinin Tatlıçeşme köyünde doğmuştur. İlkokulu Tatlıçeşme Köyü İlkokulu'nda, ortaokulu Selendi Yatılı İlköğretim Bölge Okulu'nda, liseyi Manisa Ticaret Meslek Lisesi'nde tamamlamıştır. Gazi Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği bölümünde lisans eğitimini tamamladıktan sonra Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans yapmıştır. Ayrıca, 2004-2010 yılları arasında Esenler Ticaret Meslek Lisesi'nde muhasebe ve finansman öğretmeni olarak çalışmıştır. 2010 yılından beri Yalova Üniversitesi Yalova Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü'nde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır. Muhasebe ile ilgili çeşitli konularda kitap ve makaleleri bulunan yazar evli ve bir kız çocuğu babasıdır.