

Bir Alabalık Üretim Tesisinde Kobi TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması*

İlknur ESKİN**
Batuhan GÜVEMLİ***

ÖZET

Türkiye'de KOBİ düzeyinde su ürünleri yetiştiriciliği yapan yaklaşık 2000 tesis bulunmaktadır. Bu işletmelerin, Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanmış finansal tablolarını KOBİ TFRS'ler çerçevesinde düzenleyebilmeleri için, ilk geçiş aşamasında Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş standardına uygun olarak raporlama yapmaları gerekmektedir. Çalışma, bir su ürünleri yetiştiricisi işletmenin KOBİ TFRS'ye ilk geçiş işlemlerini incelemekte ve KOBİ TFRS Bölüm 35: KOBİ TFRS'ye Geçiş standardına uygun muhasebe kayıtlarının oluşturulmasını amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Su Ürünleri Yetiştiriciliği, KOBİ TFRS, Bölüm 35, Muhasebe.

JEL Sınıflandırması: M41, M48.

Implementation of the First Time Transition to TFRS for SMEs in a Trout Hatchery ABSTRACT

There are approximately 2000 aquaculture facilities that operate as SMEs in the Republic of Turkey. In order to arrange their financial statements within the framework of IFRS for SMEs, they need to make an initial transition towards IFRS for SMEs Section 35: Transition to IFRS for SMEs. This study analyses the transition of an aquaculture firm and illustrates its accounting records within the framework of IFRS for SMEs.

Keywords: Aquaculture Industry, IFRS for SMEs, Section 35, Accounting .

Jel Classification: M41, M48.

* Bu çalışma, "KOBİ'lerin Gerçeğe Uygun Değer İle Finansal Raporlanması ve Bir Turizm İşletmesinde Uygulama" adlı doktora tezinin genişletilmiş halidir. Ayrıca, 29-31 Mayıs 2014 tarihleri arasında Bursa'da düzenlenen II. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda (ISAF 2014) sunulmuştur.

** Yrd.Doç.Dr. İlknur Eskin, Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, ilknureskin@hotmail.com

*** Doç. Dr. Batuhan Güvemli, Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bguvemli@yahoo.com

1. GİRİŞ

Türkiye’de su ürünleri sektörü devamlı olarak yükselme eğilimi içerisindedir. Avrupa Birliği ülkelerine ihracatı yapılabilen tek hayvansal ürün olan su ürünleri, Türkiye’nin ihracatında ayrı bir önem taşımaktadır. Son yıllarda su ürünleri üretimi, işlenmesi ve ihracına yönelik önemli yatırımlar gerçekleştirilmiştir. Su ürünleri endüstrisinin esas ürünlerini alabalık, levrek, çipura ve orkinos oluşturmaktadır.

Su ürünleri yetiştiriciliği, yetiştirme amaçlarına göre iki sınıfa ayrılır. Bunlardan ilki, kısmi işletmelerdir. Bu işletmelerde yavru balıklar bir ya da iki yıllık yetiştirme ile yemeklik balık üretimi yapılmaktadır. İkincisi ise, tam işletmelerdir. Bu işletmelerde yumurtadan yemeklik balık üretimine kadar bütün yetiştirme aşamaları yürütülmektedir (Top, 2009:9).

2012 yılı itibariyle Türkiye’de 2.291 adet su ürünleri yetiştiricilik tesisi bulunmaktadır. Bu tesislerin yüzde 90’ı KOBİ düzeyinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Çalışmaya konu olan alabalık üretimi ise yılda 100.000 ton üretim ile tüm su ürünleri üretimi içerisinde yüzde 53’lük paya sahiptir (Uslu, 2013:4-5).

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, KOBİ’lerin uluslararası ticaret faaliyetlerinde daha etkin olmalarını sağlamıştır. Bu değişim, KOBİ’leri tüm çıkar gruplarına yönelik genel amaçlı mali rapor hazırlamaya zorlamaktadır. Genel amaçlı, etkin, gerçeğe uygun, zamanında ve güvenilir mali raporlamanın KOBİ’lerin küresel arenadaki rekabet gücünü artıracığı tahmin edilmektedir. Bu bağlamda, KOBİ TFRS’lerin KOBİ’ler tarafından uygulanmasındaki yasal dayanak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’dur.

KOBİ TFRS’ler, tam set raporlama standartlarına dayanarak basite indirgenmiş, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre belirlenmiştir. KOBİ TFRS’ler kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dışsal kullanıcılar için genel amaçlı finansal tabloları yayınlayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiştir (KOBİ TFRS, paragraf 1.2).

Çalışma, su ürünleri yetiştiriciliği sektörünün KOBİ TFRS Bölüm 35: KOBİ TFRS’ye Geçiş standardı çerçevesinde incelenmesini ve standarda uygun olarak muhasebe kayıtlarının oluşturulmasını amaçlamaktadır. ABC Limited Şirketi’nin VUK’na göre hazırlanmış 31.12.2012 tarihli bilançosunun mamul stoklarında yer alan su ürünleri, KOBİ TFRS’lere göre hazırlanacak açılış bilançosuna uygun hale getirilmiştir

Çalışmanın ikinci bölümünde KOBİ TFRS’lere uygun olarak canlı varlıklar anlatılacaktır. Üçüncü bölümde alabalık üretim tesisi uygulamasına yer verilecektir. İlk olarak maliyet hesaplamaları VUK ve KOBİ TFRS’lere uygun olarak yapılacak, böylece alabalıkların birim maliyet farklılıkları hesaplanacaktır. Sonrasında, alabalıkların dönem sonu değerlendirme işlemleri KOBİ TFRS’lere uygun olarak yapılacaktır. Sonuç ve değerlendirme bölümünde ise, elde edilen veriler ışığında KOBİ TFRS ilk geçiş uygulamasının su ürünleri yetiştiriciliği sektörü üzerindeki potansiyel etkileri üzerinde durulacaktır.

2. KOBİ TFRS VE TEK DÜZEN HESAP PLANINDA CANLI VARLIKLAR

2.1. KOBİ TFRS’lerde Canlı Varlıklar

Muhasebe standartları, su ürünleri yetiştiriciliğini tarımsal bir faaliyet olarak değerlendirmektedir. Tarımsal faaliyetler, KOBİ TFRS Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler Standardı içerisinde incelenmektedir. Tarımsal faaliyetlerde bulunan KOBİ’ler, canlı varlıkları için muhasebe politikalarını aşağıdaki şekilde seçerler (KOBİ TFRS, paragraf 34.2):

- Gerçeğe uygun değeri aşırı bir çaba veya maliyet katlanmadan belirlenebilen canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.
- Diğer tüm canlı varlıklar için maliyet yöntemi uygulanır.

Otuz beş bölümden oluşan KOBİ TFRS’ler incelendiğinde, finansal raporlamada kullanılan değerlendirme ölçüleri arasında “gerçeğe uygun değer” kavramının ön plana çıktığı görülmektedir. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı’nda gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmıştır (TFRS13, paragraf 9).

Standartta canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin sadece aşağıda belirtilen durumlarda muhasebeleştirileceği yer almaktadır (KOBİ TFRS, paragraf 34.3):

- Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi,
- Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamasının olası olması ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Standartta göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır (KOBİ TFRS, paragraf 34.6):

a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün aktif bir piyasasının bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değeri verir. Farklı aktif piyasalara erişim mümkün olduğunda, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.

b) Aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakilerden biri veya daha fazlası kullanılır:

- İşlem tarihi ile raporlama döneminin sonu arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklik olmaması durumunda en güncel piyasa fiyatı,
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi sektör verileri.

Gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak; her bir canlı varlık sınıfının tanımı, her bir canlı varlık ve tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve önemli varsayımlar, canlı varlıkların

kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatı ve diğer değişiklikler açıklanır (KOBİ TFRS, paragraf 34.7).

İşletmenin alabalık üretim faaliyeti “canlı varlık” kavramı ile KOBİ TFRS’de özellikli faaliyetler içerisinde tarımsal faaliyetler başlığı altında yer almaktadır. Bu standart, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin bunları nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemektir (KOBİ TFRS, 34.2 paragraf). Ayrıca canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, stoklar standardında açıklanmaktadır (KOBİ TFRS, 13.15 paragraf). KOBİ TFRS terimler sözlüğünde canlı varlık, yaşayan hayvan ve bitki olarak tanımlanmaktadır (KOBİ TFRS, 2010, 259).

KOBİ TFRS’ye göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve takip eden her raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden değerlendirilir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, paragraf 13.19). Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçüdür (KOBİ TFRS, paragraf 34.5). Ancak, standartta canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde aşırı çaba veya maliyet katlanmak söz konusu olduğunda, canlı varlığın değerlendirilmesinde maliyet esasının kullanılabilmesini belirtmiştir. Bu durumda canlı varlık, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür (KOBİ TFRS, paragraf 34.8).

KOBİ TFRS’nin 35.bölümünde finansal raporlamayı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yapan işletmelerin KOBİ TFRS’yi ilk geçiş esnasında uygulayacakları esaslar açıklanmıştır. Bu bölüm kapsamında canlı varlıkların değerlendirilmesi ve TFRS’ye göre maliyetlerin hesaplanması ile ilgili muafiyet yer almamaktadır. Bundan dolayı, örnek uygulamada canlı varlıkların birim maliyetleri hesaplanırken Bölüm 13 Stoklar Standardından (dönüştürme maliyetleri), değerlendirme işleminde ise Bölüm 34 Özellikli Faaliyetler Standardından (canlı varlıklar) yararlanılmıştır.

2.2. Tek Düzen Hesap Planı’nda Canlı Varlıklar

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifadeyle değişim kapasitesinin sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı’nda ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012:118).

Besideki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, yetiştirilip (ürettilip) satılmak amacıyla elde bulundurulmuş varlıklardır. Dolayısıyla bu canlı varlıklar, işletmenin üretimi devam eden yarı mamuller gibidir ve uygulamada “151 Yarı Mamul- Üretim” hesabında izlenmektedir. Bu canlı varlıklar üretim işletmesindeki yarı mamullerin tabi olduğu değerlendirme ve muhasebeleştirme sürecine tabidir. Söz konusu canlı varlıklar olgunlaştıkları zaman “152

Mamuller” hesabına aktarılmaktadır. Yetişmekte olan küçük ve büyük baş canlı varlıklar ise, henüz olgunlaşmamış, olgunlaştığı zaman ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir dönemden daha uzun bir süre tutulacak küçük ve büyükbaş canlı varlıkları ifade etmektedir. Bu canlı varlıklar, yetiştirme aşaması üresince uygulamada “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmektedir. Ürün verir duruma geldiklerinde ise “255 Demirbaşlar” veya “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabının yardımcı hesabına “canlı demirbaşlar” olarak kaydedilmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 3). Diğer ifadeyle canlı varlıklar, elde bulundurulmuş amacına göre bilançoda dönen veya duran varlık olarak izlenmektedir.

Canlı varlıklar, bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları durumunda, yararlı ömürlerinin sınırlı olması nedeniyle amortisman tabi tutulur. Sınırlı yararlı ömre sahip canlı varlıklar, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir. Ayrıca canlı varlıklardan amortisman ayrılmaya başlanması için, söz konusu varlığın olgunluk dönemine erişmiş, ürün vermeye başlamış olması gerekir. Çünkü, VUK’nda amortisman ayırmanın koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır (Tunçez, 2011: 70-73).

Maliye Bakanlığı 333 ve 339’ nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortisman tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Bu tebliğlere göre Tablo 1 oluşturulmuştur. Tabloda sadece canlı varlıklar grubu içerisindeki hayvanların amortisman oranları yer almaktadır.

Tablo 1. Canlı Varlıkların Amortisman Oranları

Amortisman Tabi İktisadi Kıymet	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
Sütlük ve damızlık sığırlar	5	0,2
Atlar (Damızlık, 4 yaşından büyük olanlar)	18	0,0555
Atlar (2 yaşından büyük, yarış atları)	10	0,1
Arılar	5	0,2
Yumurtalık tavuklar	2	0,5
Deniz ve tatlı su balıkları	5	0,2
Diğer hayvanlar (köpek ve iş hayvanları vb.)	5	0,2

Kaynak: [http:// archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2012/2012.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2012/2012.pdf) Erişim 02.05.2013

VUK’nun 277. maddesine göre zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Kanun’un aynı maddesinde maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmayan

durumlarda, maliyet bedeli yerine zirai kazanç komisyonlarınca belirlenen emsal bedelinin kullanılabileceği yer almaktadır.

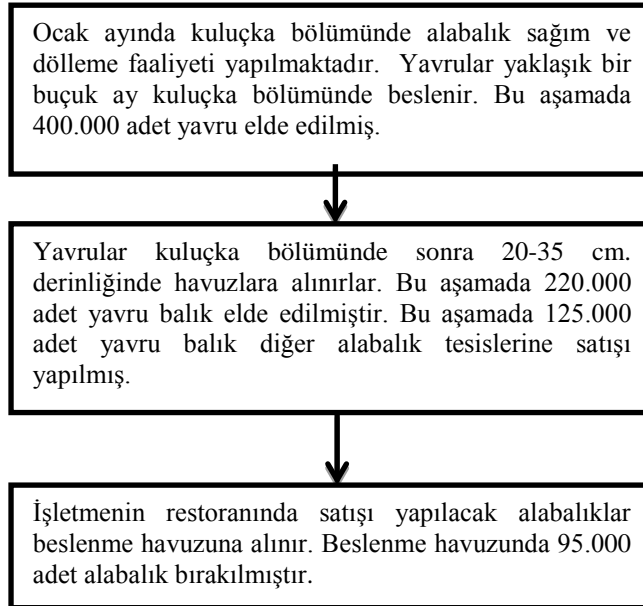
Satın alma yoluyla, edinilen canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirirken, üreme (doğum) yolu ile elde edilenler ile her hangi bir şekilde bedelsiz edindikleri canlı varlıklar emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulur (Özulucan ve Deran, 2008: 3).

VUK'a göre canlı varlıkların değerlendirme ölçme işleminde; ilk kayıt anında, hasatları sırasında ve dönem sonunda olmak üzere üç değişik zamanda aynı değerlendirme ölçüsü kullanılır. KOBİ TFRS'ye göre de canlı varlıklar bu üç değişik aşamada aynı değerlendirme ölçüsü kullanılır. Ancak, bu değerlendirme ölçütü VUK'daki maliyet veya emsal bedeli değildir (Özulucan ve Deran, 2008: 6).

3. ALABALIK ÜRETİM TESİSİNDE KOBİ TFRS'LERE İLK GEÇİŞ UYGULAMASI

3.1. Genel Açıklama

Uygulamaya konu olan alabalık üretim çiftliği Çanakkale ili sınırlarında doğal su kaynaklarının bulunduğu dağlık alanda konuşlanmıştır. İşletmenin üretim bölümünde; 3 tane işçi, 1 tane mühendis, restoran bölümünde; 4 tane personel çalışmaktadır. İşletmenin alanı restoran hariç toplam 1.500 metrekaredir.



Şekil 1. İşletmede Alabalık Üretim Süreci

Damızlık alabalıklar, yılda bir kez, Ocak- Şubat ayında yumurta vermektedir. İşletmenin kuluçka bölümünde alabalıklar sağılıp, yumurtaların döllendiği yerdir. Yavru balıklar, güneş ışığından korunması amacıyla yaklaşık bir buçuk ay kuluçka bölümünde

kalmaktadır. Bu aşamada 2013 yılında 400.000 adet yavru elde edilmiştir. Daha sonra yavrular 20-35 cm derinliğindeki yavru büyütme havuzlarına taşınır. Bu aşamaya kadar % 45 fire oluşmuştur. Bu aşamada 220.000 adet yavru balık elde edilmiştir. Bu yavru balıklar 2 gram olduğunda kuluçka bölümü olmayan alabalık üretim tesislerine satılmaktadır. Bu aşamada 125.000 adet yavru balık 0,20 TL'den diğer alabalık tesislerine satışı yapılmıştır. Daha sonra kalan 95.000 adet yavru alabalık işletmenin restoranında satışı için beslenme havuzlarına alınmaktadır. Üretim sürecinde büyük balıkların küçük balıkları yemesini engellemek için, balıklar gramajlarına veya boyutlarına göre 3 ayda bir ayrı havuzlara alınmaktadır. Balık çiftliğinde farklı boyutlardaki balıkların yer aldığı 10 adet havuz vardır. Bu aşamada alabalıklar Ağustos- Aralık aylarında beslenme havuzlarında bekletilmektedir ve 250 grama ulaşanlar restoranda satışı yapılmaktadır.

3.2. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Canlı Varlık Maliyetlerinin Hesaplanması

Türkiye'de uygulanan geleneksel muhasebe sisteminde maliyetler tam maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. Tam maliyet yönteminde, döneme ait üretim giderlerinin tamamı dönemde yapılan üretim maliyetine yüklenmekte, mamul maliyetleri üretim giderlerinin tümünden oluşmaktadır (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012: 23).

Ülkemizde normal maliyet yöntemini uygulayan işletmeler de bulunmaktadır. Bu işletmelerde stok maliyetlerine yüklenmeyen sabit giderlerin, Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde genellikle "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Ancak, vergi mevzuatımızda tam maliyet yöntemi benimsendiği için, vergi matrahı hesaplanırken oluşan fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmektedir (Aslanertik ve Yapan, 2012:5).

KOBİ TFRS'de ise normal maliyet yöntemi benimsenmiştir. Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, kullanılmayan kapasiteye ait kısmın ise, dönem gideri olarak ele alınması öngörülmektedir (Şener, 2008:18). Diğer bir ifadeyle, KOBİ TFRS'de stok maliyetlerinin hesaplama aşamasında sabit genel üretim giderleri maliyetlere yüklenirken, üretim faaliyetlerinin normal kapasite esas alınarak dağıtılacağı, maliyetlere yüklenmeyen sabit genel üretim giderlerinin ise, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (KOBİ TFRS, paragraf 13.9).

VUK ile KOBİ TFRS'deki stok maliyet hesaplamalarındaki farklılık nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında geçici farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Standartlara uygun olarak geçici farklılıklar Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) veya Ertelenmiş Vergi Alacağı (Varlığı) hesaplarını ortaya çıkarmaktadır. Ticari kâr ile mali kâr arasında kalıcı farkların oluşması durumunda ise, oluşan fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmektedir (Aslanertik ve Yapan, 2012:5).

Örnek uygulamada, öncelikle geleneksel muhasebe sistemine uygun olarak tam maliyet yöntemine göre, daha sonra da KOBİ TFRS kapsamında normal maliyet yöntemine göre alabalıkların birim maliyetleri hesaplanacaktır.

Alabalık üretimi yılda bir kez yapılmaktadır. Dönem sonunda yarı mamul yoktur. 31.12.2013 tarihinde yapılan sayımda mamul stokları içerisinde maliyet değeri 11.660 TL olan 5.500 adet satılmaya hazır alabalık tespit edilmiştir.

Üretimde fire oranı % 45'dur¹. 95.000 adet alabalık satışa hazır hale gelmiştir. İşletmenin mamul üretim kapasitesi yılda 110.000 adettir. Anormal fire yoktur.

İşletmenin yıllık üretim maliyetleri ayrıntılı olarak aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 2. Alabalık Yıllık Üretim Maliyetlerinin Açıklamaları

Yıllık Giderler	Tutar (TL)
Yem Giderleri	100.000 TL (3,50 TL/kg)
Orman Müdürlüğü'ne ödenen Kira Gideri	5.000 TL
İşçilik giderleri (1 su ürünleri mühendisi, 3 işçi)	96.400
Endirekt Malzeme Giderleri (Yardımcı Malzeme ve İşletme Malzemesi)	22.000
Elektrik üretimi için kurulan sistemin bakım gideri	2.000
Üretime Yüklenen Amortisman Gideri	6.000
Su gideri ²	0

Kuluçka bölümünde alabalık sağım yeri, yumurta çıkış ve büyütme yerleri vardır. Döllenen yumurtadan elde edilen larvalar bir buçuk ay burada büyütülür. Kuluçka bölümünde alabalığın maliyeti şöyledir:

$$\text{Bakım Gideri} = 2.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 166,67 \text{ TL}$$

$$1.5 \text{ ay için } 166,67 \text{ TL} \times 1.5 \text{ ay} = 250 \text{ TL}$$

¹ Ege Bölgesi Sanayi Odası, Fire ve Zayıt Oranları Listesinde “derisiz kemiksiz alabalık fire oranı % 55 “ olarak belirtilmiştir (31.05.2004, Karar Sayısı :6.1).

² İşletme doğal kaynak suyu kullandığı için, su giderine katlanmamaktadır.

Amortisman Giderleri = 6.000 TL/ 1.500 metre kare = 4 TL

Kuluçka bölümü = 800 metre kare x 4 TL = 3.200 TL

İşçilik Giderleri = 96.400 TL / 12 ay = 8.033,33 TL

1.5 ay için = 8.033,33 TL x 1,5 ay =12.050 TL

Kira Gideri = 5.000 TL / 1.500 metre kare =3,33 TL

1.5 ay için = 800 metre kare x 3,33 TL = 2.664 TL

Yem Giderleri = 3.000 kg x 3,5 TL = 10.500 TL

Endirekt Malzeme Giderleri, kuluçka bölümünde larvaların mantarlaşmasını engellemek için kimyasal maddeler kullanılmaktadır. Bu evre de 2.000 TL'lik kimyasal madde kullanılmıştır.

Bu evrede toplam maliyetler 30.664 TL'dir. Bu evrede 400.000 adet yavru elde edildiğine göre, yavru balığın birim gideri 0,08 TL'dir.

Kuluçka bölümünden sonra yavrular 20-35 cm derinliğindeki yavru büyütme havuzlarına taşınır. Bu aşamada yüksek fire oranı ile karşılaşılır. İşletme, bu aşamada yavru balıklarda % 45 fire tespit etmiştir. Bu aşamada 220.000 adet yavru balık elde edilmiştir. Bu yavru balıkların 125.000 adeti 0,20 TL'den diğer alabalık tesislerine satışı yapılmıştır.

Tablo 3. Alabalık Kuluçka ile Ön Yavru Büyütme Havuzu Aşamalarındaki Maliyetlerinin Açıklamaları

Açıklamalar	Maliyet
1. Aşama: Kuluçka Bölümünde yavru balıkların maliyeti (400.000 adet yavru)	30.664 TL
2. Aşama: Ön Yavru büyütme havuzları ³ (220.000 adet yavru)	30.664 TL
125.000 adet yavru balığın satışı (125.000 adet x 0,20 TL)	25.000 TL
İlk Aşamaların Maliyeti	5.664 TL

³ Kuluçka bölümünden büyütme havuzlara geçirilen yavru balıklar bu süreçte %45 oranında fire vermiş ve işletme 220.000 adet yavru balıkla üretim sürecine devam etmiştir. Ege Bölgesi Sanayi Odası fire ve zayıf oranları listesinde yer alan normal fire oranı %55 olması nedeniyle, anormal fire maliyeti yoktur. Bu nedenle 220.000 adet yavru balığın maliyeti 30.664 TL'dir.

İşletme, 15 Şubattan sonra kalan 95. 000 adet yavru balığı Ağustos ayına kadar ön yavru büyütme havuzlarında, Ağustos ayından sonra ise, restoranda yılsonuna kadar satışı yapmak için beslenme havuzlarına almaktadır. Bu aşamaların maliyetleri aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 4. Alabalık Şubat – Aralık Aylarının Üretim Maliyetlerinin Açıklamaları

Giderler	Tutar (TL)
İlk aşamadan gelen maliyet	5.664
Yem giderleri	85.000
Orman Müdürlüğü'ne ödenen kira gideri	2.336
İşçilik giderleri (1 su ürünleri mühendisi, 3 işçi)	83.950
Yardımcı malzeme ve işletme malzeme giderleri	20.000
Elektrik üretimi için kurulan sistemin bakım gideri	1.750
Üretime Yüklenen Amortisman Gideri	2.800
Su gideri	0
Toplam Giderler	201.500

Tam maliyet yöntemine göre alabalıkların birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 5. Tam Maliyet Yöntemine Göre Alabalıkların Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Maliyeti

Giderler	Tutar (TL)
İlk aşamalardan gelen maliyet	5.664
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	85.000
Direkt İşçilik gideri	83.950
Genel Üretim Giderleri	
- Sabit Gider	6.886
- Değişken Gider	20.000
Toplam Üretim Maliyeti	201.500
Toplam Üretim Maliyeti	201.500
Birim Maliyet = 201.500 TL / 95.000 adet	2,12 TL / adet

KOBİ TFRS'lere uygun olarak normal maliyet yöntemine göre alabalıkların maliyeti ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 6. Normal Maliyet Yöntemine Göre Alabalıkların Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Maliyeti

Giderler	Tutar (TL)
İlk aşamadan gelen maliyet	5.664
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	85.000
Direkt İşçilik gideri	83.950
Genel Üretim Giderleri	

- Sabit Gider ⁴	5.700
- Değişken Gider	20.000
Toplam Üretim Maliyeti	200.314
<i>Dönem gideri olarak yazılacak sabit Genel Üretim Gideri</i>	<i>1.186 TL⁵</i>
Birim Maliyet = 212.700 / 95.000 adet	2,10 TL / adet

Anormal fire yoktur. Standarda uygun olarak kullanılan normal maliyet yöntemine göre birim maliyetleri hesapladığımızda, atıl kapasiteden dolayı stok maliyetine 650 TL'lik sabit genel üretim gideri yüklenmemiştir.

Eğer işletme normal maliyet yöntemine göre alabalıkların birim maliyetini hesaplamış olsaydı, alabalığın birim maliyetinin 2,10 TL olacağı anlaşılmaktadır. Stoklara yüklenmeyen 1.186 TL'lik sabit genel üretim giderinin de, dönem gideri hesabı olan 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına aktarılacağı anlaşılmaktadır.

Bir sonraki aşamada gerçeğe uygun değer tespiti yapılacaktır. Gerçeğe uygun değer tespiti ise birim maliyetlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle örnek uygulamada yıllık üretim maliyetleri dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır.

3.3. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Alabalık üretimi yapan bu işletme aktif bir piyasaya kayıtlı değildir. Diğer ifadeyle işletmenin su ürünleri borsasına kaydı yoktur. Bu nedenle alabalıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, en son satış fiyatı olan 31 Aralık 2013 tarihindeki satış fiyatı dikkate alınmıştır (Bkz. KOBİ TFRS, paragraf 34.6).

Alabalıkların maliyeti VUK'na göre 2,12 TL, KOBİ TFRS'ye göre 2,10 TL olarak yukarıda hesaplanmıştır. Bu hesaplamalarımız çerçevesinde dönem sonundaki 5.500 adet alabalığın VUK ile KOBİ TFRS'ye göre mamul maliyeti aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 7. Alabalıkların Dönem Sonu Mamul Maliyetleri

	BİRİM MALİYET (TL)	DÖNEM SONU MAMUL STOK (ADET)	DÖNEM SONU MAMUL MALİYETİ (TL)
VUK	2,12	5.500	11.660
KOBİ TFRS	2,10	5.500	11.550
FARK			110

⁴ Sabit GÜG Yükleme Oranı = 6.886 TL / 110.000 adet = 0,06TL/ adet, Maliyete yüklenecek sabit GÜG = 0,06 TL/adet x 95.000 adet = 5.700 TL

⁵ 6.886 TL - 5.700 TL = 1.186 TL Maliyete yüklenmeyen sabit gider

KOBİ TFRS'lere uygun olarak hesaplanan maliyet değeri ile net gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ise aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 9. Alabalıkların Dönem Sonu İtibariyle Değer Artış Farkları

MAMUL	KOBİ TFRS MALİYET (TL)	NET GERÇEĞE UYGUN DEĞER (TL)	DEĞER ARTIŞI (TL)
Alabalık	11.550	20.616	9.066

01/01/2014

165 SU HAYVANLARI

9.066

02. Alabalık

573 TFRS'YE İLK GEÇİŞ
FARKLARDAN KÂRLAR

9.066

Mamul stok net gerçeğe uygun değeri hesaplanmıştır. Maliyet değer ile net gerçeğe uygun değer arasındaki fark ve kapasiteden kaynaklanan fark KOBİ TFRS'ye ilk geçişten kaynaklanan farklar olması nedeniyle taslak hesap planındaki 573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Kârlar hesabına aktarılmıştır. Standartta, KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, söz konusu düzeltmelerin doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (KOBİ TFRS, paragraf 35.8). Bu sebepten dolayı bu farklar, taslak hesap planındaki 5 grubunda yer alan hesaba aktarılmıştır.

Canlı varlıkların KOBİ TFRS'ye göre düzeltme işlemi sonucunda, bu varlığın düzeltilmiş hesap değeri ile düzeltme öncesi hesap değeri arasında vergi açısından geçici fark ortaya çıkmıştır. Bu fark nedeniyle kurumlar vergisi oranı olan % 20 üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmıştır. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Ertelenmiş Vergi Borcu hesabının işleyişi için, Bkz TMS 12).

01/01/2014

583 TFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARINDAN ZARARLAR

1.813,20

489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

1.813,20

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Su ürünleri yetiştiriciliği sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde üretim sürecinin çok yönlü olması ve sanayi işletmelerine göre üretim kapasitelerinin düşük olması nedeniyle muhasebeye yeterince önem verilmediği gözlenmiştir. KOBİ TFRS uygulamalarının başlaması neticesinde su ürünleri yetiştiricisi işletmelerde muhasebe bilgi sistemlerinin oluşturulmasının hızlanacağı tahmin edilmektedir.

Gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi, KOBİ TFRS'deki değerlendirme yöntemleri içerisinde ön plana çıkan yöntemlerden biridir. Standartta, bu yöntemin canlı varlıkların değerlemesinde de kullanılacağı belirtilmektedir. Ancak, ülkemizde balık borsasının olmaması, su ürünleri mamullerinin piyasa değerini tespitini güçleştirmektedir. Bu durum, özellikle KOBİ düzeyinde üretim yapan işletme yöneticilerinin, varlıkların gerçeğe uygun değerini tespitinde kendi yargılarını kullanma imkanını yaratacaktır. Yöntemin güvenilirliği konusunda olumsuz görüşler ise halihazırda ortaya çıkmıştır.

KOBİ TFRS çerçevesinde sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesinde normal kapasitenin dikkate alınması, atıl ve fazla kapasite nedeni ile stok maliyetlerine sabit genel üretim giderlerinin az veya fazla yüklenmesi engellenmiş olacaktır.

6102 sayılı Kanununun 88. maddesinde gerçek ve tüzel kişilerin hem ticari defterleri tutarken hem de finansal tabloları hazırlarken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların yorumlarına aynen uyma zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun bu maddede değişiklik yapmış, gerçek ve tüzel kişilerin sadece finansal tabloları hazırlarken bu hükümlere uyması gerektiği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 8. maddesinin 5. bendinde gerçek ve tüzel kişilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlere uyması gerektiği yer almaktadır. Buna göre KOBİ'ler, ticari defterleri tutarken Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hükümleri, finansal raporlamada ise, KOBİ'ler için hazırlanan KOBİ Finansal Raporlama Standartları'nı dikkate alacaklardır. Diğer taraftan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 17 Kasım 2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararında 2013 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal raporlama yapacak şirketler içerisinde KOBİ'ler yer almamaktadır.

KAYNAKLAR

- Aslanertik, Banu ve Yapan, Ahmet, “TMS 2 Stoklar Standardı Hükümlerinin Türk Vergi Usul Kanunu Hükümleri ile Karşılaştırılması”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/002/> (01.05.2013)
- Ege Bölgesi Sanayi Odası, Fire ve Zaiyat Oranları Listesi. 31.05.2004 tarihli 6.1.Sayılı Karar.
- Kırılıoğlu, Hilmi ve Gökgez, Ahmet (2012) “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması” Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, ss.26-118
- KOBİ TFRS, TMSK Yayınları: 7, Ankara, 2010.
- Özulucan, Abitter ve Deran, Ali (2008) “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri” Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25,ss. 3-6.
- Şener, Recep (2008); Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.
- T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (2013), Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü (BGSM), Su Ürünleri İstatistikleri.
- Top, Tülay. (2009) Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi
- Tunçez, Hacı Arif (2011) “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı- 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması”, Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi, 2, ss. 70-73
- Yereli, Ayşe, Kayalı, Nilgün ve Demirlioğlu, Lale (2012) “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, 110: 23.
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, [http://kgk.gov.tr/ contents/files/TFRS%2013.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS%2013.pdf) (10.05.2013)
- TMS 12 Gelir Vergileri, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms./TMS12.doc> (10.05.2013)
- Uslu, Nadir (2013).Türkiye’de Su Ürünleri ve Üretici Örgütleri, <http://GfcmWebSite/CAQ/2013/MultiStakeHolderPlatform/>(30.11.2013)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.01.2011 tarihli 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.06.2012 tarihli 2839 Sayılı Resmi Gazete

2012

yılı

Mali

Rehber,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber.pdf> (02.05.2013)