

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMASI**

Tuncay AKCASU

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Aralık, 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMASI**

**Tuncay AKCASU
(132008303)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Aralık, 2016

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
UYGULAMASI**

**Tuncay AKCASU
(132008303)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 28.12.2016

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____
(T.C. Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN _____
(T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi)

: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____
(T.C. Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Aralık, 2016

ÖNSÖZ

Bu çalışmada arıcılık işletmelerinde muhasebeleştirme, değerlendirme, amortisman ve devlet teşvikleri konuları; Vergi Usul Kanunu (VUK), Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) standartları kapsamında incelenmiştir.

Daha önce hiç bir çalışması yapılmamış olan arıcılık işletmelerinde muhasebe uygulamaları çalışmasına beni yönlendiren ve destekleyen danışman hocam, Sayın Doç. Dr. Hakan Taştan'a teşekkürü borç bilirim.

Uygulamalı araştırmalar için gittiğimde arılıklarını bana açan ve yardımlarını esirgemeyen tüm arıcı dostlarıma, sektör bilgilerini bana aktaran Sayın Uzman Biyolog Yalçın Sezer'e, benim de bir arılık sahibi olmamda vesile olan eniştem Arif Aşık'a, bana ilk arılarımı veren rahmetle andığım İbrahim Girit'e, arılıktaki çalışmalarımda bana yardımcı olan Ali Mazak'a, bu yoğun çalışmalarımda kendilerine zaman ayıramadığım sevgili eşim İlknur'a ve canım oğlum Hasan'a teşekkürlerimi de borç bilirim.

Tuncay AKCASU

İstanbul, 08.12.2016

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
ÖZET.....	viii
ABSTRACT	x
KISALTMALAR.....	xii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiv
TABLO LİSTESİ.....	xv
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TARIMSAL FAALİYETLER ve ARICILIK İŞLETMELERİ	4
2.1 TARIMSAL FAALİYETLER	4
2.2 TARIMSAL FAALİYETİN TANIMI.....	4
2.3 TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ	4
2.4 TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ	5
2.4.1 Bitkisel Üretim.....	5
2.4.2 Hayvansal Üretim.....	5
2.4.3 Orman Ürünleri Üretimi.....	7
2.4.4 Su Ürünleri Üretimi.....	7
2.5 ARICILIK FAALİYETLERİ ve İŞLETME KAVRAMLARI.....	8
2.5.1 Arıcı.....	8
2.5.2 Arıcılık.....	8
2.5.3 Arılık.....	9
2.5.4 Arı Kovanları.....	9
2.5.4.1 İlkel Kovanlar	9
2.5.4.2 Geçit Kovanlar	9
2.5.4.3 Modern Kovanlar	10
2.5.4.4 Ruşet Kovanlar	10
2.5.5 Plaka.....	11
2.5.6 Doğal Oğul.....	11

2.5.7 Bölme.....	11
2.5.8 Birleştirme.....	12
2.5.9 Bal Arısı ve Irkları.....	12
2.5.9.1 Arı.....	12
2.5.9.2 Arı Kolonisi.....	13
2.5.9.3 Arı Irkları.....	14
2.6 ARICILIK TÜRLERİ	16
2.6.1 Sabit Arıcılık.....	16
2.6.2 Gezginci Arıcılık.....	16
2.7 ARICILIK İŞLETME TÜRLERİ	17
2.7.1 Arı Üreten İşletmeler.....	17
2.7.2 Bal Üreten İşletmeler.....	18
2.7.3 Arı Sütü Üreten İşletmeler.....	19
2.7.4 Damızlık Ana Arı Üreten İşletmeler.....	20
2.7.5 Ticari Ana Arı Üreten İşletmeler.....	21
2.8 ARICILIK İŞLETMELERİNDE ELDE EDİLEN ÜRÜNLER	22
2.8.1 Ana Ürünler.....	22
2.8.1.1 Bal	22
2.8.1.1.1 Çiçek Balı.....	22
2.8.1.1.2 Salgı Balı.....	22
2.8.1.2 Arı Sütü.....	22
2.8.2 Yan Ürünler.....	23
2.8.2.1 Polen.....	23
2.8.2.2 Arı Ekmeği.....	23
2.8.2.3 Propolis.....	24
2.8.2.4 Balmumu.....	24
2.8.2.5 Arı Zehri.....	25
2.8.2.6 Apiterapi.....	25
2.9 TÜRKİYE'DE ve DÜNYADA ARICILIK	26

BÖLÜM 3. ARICILIK İŞLETMELERİNDE ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMASI..... 33

3.1 ARICILIK İŞLETMELERİNDE THP ve VUK'A GÖRE MUHASEBE.....	33
3.1.1 Arıların Dönen Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi.....	34
3.1.2 Arıların Duran Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi.....	36
3.1.2.1 Üretimde Kullanılan Arılar.....	39
3.1.2.2 Yetiştirilmekte Olan Arılar.....	39
3.1.2.2.1 Oğul ve Bölme Arıların Yetiştirilmek Üzere Kayıtlarda Muhasebeleştirilmesi.....	40
3.1.2.2.2 Oğul Arıların Muhasebeleştirilmesi	40
3.1.2.2.3 Bölme Arıların Muhasebeleştirilmesi.....	42
3.2 ARICILIK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME	43
3.2.1 Değerleme Kavramı.....	44
3.2.2 Değerleme Ölçüleri.....	45
3.2.2.1 Maliyet Bedeli	46
3.2.2.2 Borsa Rayıcı	46

3.2.2.3 Tasarruf Değeri.....	46
3.2.2.4 Mukayyet Değer	46
3.2.2.5 İtibari Değer	46
3.2.2.6 Rayiç Bedel	46
3.2.2.7 Emsal Bedeli.....	47
3.2.2.8 Vergi Değer	47
3.2.3 Arıcılık İşletmelerinde Değerleme.....	49
3.3 ARICILIK İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN	50
3.3.1 Amortisman Kavramı.....	50
3.3.2 Amortisman Konusu.....	50
3.3.3 Amortisman Ayırabilmenin Koşulları.....	51
3.3.3.1 İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanma Koşulu.....	51
3.3.3.2 Envantere Kayıtlı Olma Koşulu.....	51
3.3.3.3 Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Tabi Olma Koşulu.....	52
3.3.3.4 Değerinin Belli Bir Meblağın Üzerinde Olması Koşulu .	52
3.3.4 Amortisman Matrahının Tespiti.....	52
3.3.5 Amortisman Süresinin Başlangıcı.....	53
3.3.6 Amortisman Oranları.....	54
3.3.7 Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	54
3.3.7.1 Normal Amortisman Yöntemi	54
3.3.7.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi	54
3.3.7.3 Fevkalade.....	55
3.3.7.4 Madenlerde.....	55
3.3.7.5 Canlı Hayvanlarda Amortisman.....	55
3.3.8 Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı.....	56
3.3.9 Arıcılık İşletmelerinde Amortisman.....	56
3.3.9.1 Ürünlerinden Yararlanılan Arılarda Amortisman .	57
3.3.9.2 Ürünlerinden Henüz Yararlanılmayan Arılarda Amortisman.....	57
3.3.9.3 Satış Amaçlı Elde Bulundurulan Arılarda Amortisman..	58
3.4 ARICILIK İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİ.....	58
3.4.1 Teşvik Kavramı.....	59
3.4.2 Teşviklerin Amaçları.....	59
3.4.3 Teşviklerin Özellikleri.....	59
3.4.4 Teşvik Türleri.....	60
3.4.4.1 Veriliş Şekillerine Göre Teşvikler.....	60
3.4.4.1.1 Nakit Teşvikler.....	60
3.4.4.1.2 Nakit Olmayan Teşvikler.....	61
3.4.4.2 Veriliş Amacına Göre Teşvikler.....	61
3.4.4.2.1 Genel Teşvikler.....	61
3.4.4.2.2 Bölgesel Teşvikler	61
3.4.4.2.3 Sektörel Teşvikler.....	61
3.4.4.2.4 Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler.....	62
3.4.4.3 Koşulsuz Yapılan Teşvikler	62
3.4.4.4 Koşullu Yapılan Teşvikler.....	62
3.4.5 Arıcılık İşletmelerinde Devlet Teşvikleri.....	62

3.4.5.1 Doğrudan Gelir Desteği.....	66
3.4.5.2 Proje Desteklemeleri	67
3.4.5.3 Sigorta Desteklemesi.....	67

BÖLÜM 4. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI ve ARICILIK İŞLETMELERİNDE TMS 41'E GÖRE MUHASEBE DÜZENİNİN İNCELENMESİ..... ..69

4.1 TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI.....	69
4.1.1 Standardın Amacı.....	69
4.1.2 Standardın Kapsamı.....	69
4.1.3 Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Tanımlar ve Açıklamalar	72
4.1.3.1 Özel Tanımlar	72
4.1.3.2 Genel Tanımlar	74
4.1.4 Muhasebeleştirme Ölçüm ve Değerleme.....	74
4.1.4.1 Kazanç ve Zararlar	76
4.1.4.2 Devlet Teşvikleri	77
4.2 ARICILIK İŞLETMELERİNDE TMS 41'E GÖRE MUHASEBE UYGULAMASININ İNCELENMESİ	79
4.2.1 Arıcılık İşletmelerinde Muhasebe.....	80
4.2.1.1 Arıların Dönen Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi	84
4.2.1.2 Arıların Duran Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi.....	87
4.2.1.2.1 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar.....	90
4.2.1.2.2 Yetiştirilmek Üzere Alınan Arılar	90
4.2.1.3 Arılarda Bölme Yöntemleri.....	93
4.2.1.3.1 Doğal Oğul Yöntemi	93
4.2.1.3.1.1 Dönen Varlıklardaki Arıların Doğal Oğul Yöntemi ile Çoğaltılması.....	93
4.2.1.3.1.2 Duran Varlıklarda Ürün Elde Etmek İçin Bulundurulan Arılardan Doğal Oğul Yöntemi ile Arı Çoğaltılması... ..	94
4.2.1.3.2 Kontrollü Bölme Yöntemi	94
4.2.1.3.2.1 Dönen Varlıklardaki Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması	94
4.2.1.3.2.2 Duran Varlıklardaki Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması.....	95
4.2.1.3.2.3 Yetiştirilmekte Olan Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması.....	95
4.2.1.4 Arılarda Birleştirme Yöntemi.....	99
4.2.1.5 Değer Değişimleri ve Zayı Olan Arıların Muhasebeleştirilmesi	100
4.2.1.5.1 Arıların Değer Artışları	101
4.2.1.5.2 Arıların Değer Azalışları	102
4.2.1.5.3 Arıların Değer Düşüklüğü	102

4.2.1.5.4 Arıların Zayi Olması.....	103
4.2.1.6 Vadeli Alışların İlk Muhasebeleştirilmesi.....	103
4.2.2 Arıcılık İşletmelerinde Amortisman.....	104
4.2.3 Arıcılık İşletmelerinde Devlet Teşvikleri.....	106
4.2.3.1 Koşulsuz Yapılan Devlet Teşvikleri.....	108
4.2.3.1.1 Gelir Yaklaşımı.....	110
4.2.3.1.2 Sermaye Yaklaşımı.....	110
4.2.3.2 Koşullu Yapılan Devlet Teşvikleri.....	110
BÖLÜM 5. SONUÇ ve ÖNERİLER....	112
KAYNAKLAR.....	115
EKLER.....	122



ÖZET

ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI

Bu çalışmada, arıcılık işletmelerinde muhasebe uygulaması; ilk aktife alma, değerlendirme, amortisman ve devlet teşvikleri Ulusal Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmaya başlarken yapılan literatür taramasında daha önce arıcılık işletmeleri ile ilgili muhasebe konusunda yazılmış bir esere rastlanamadı. Basılmış olan arıcılık kitapları incelendiğinde genellikle arı yetiştiricilerini ilgilendiren kitaplar olduğu görülmüştür. Tarımsal faaliyetlerle ilgili genel olarak yazılmış olan kitaplar, makaleler ve tezler bulunmaktadır. Bu çalışmalar daha çok tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklarda muhasebe, değerlendirme, amortisman ve devlet teşvikleri konularını içermektedir. Arıcılık ile ilgili yazılmış muhasebe kaynağının olmayışı araştırmayı zorlaştırmıştır.

Bu çalışmaya başlanmadan önce değişik türde faaliyet gösteren arıcılık işletmeleri ziyaret edilmiş ve işletmelerin faaliyetleri hakkında bilgiler toplanmıştır. Bursa ilinde faaliyet gösteren iki farklı üretim işletmesi ziyaret edilerek işletmelerin çalışmaları incelenmiştir. Bu işletmeler biri arı sütü üreten işletme diğeri bal üreten işletmedir. Bartın ilinde arı yetiştiren ve ticari ana arı yetiştiren işletme ziyaret edilmiş ve işleyiş ile ilgili bilgiler toplanmıştır. Ankara ve Artvin ilinde damızlık ana arı üretimi yapan bir işletmenin Arıcılık Danışmanı Ziraat Yüksek Mühendisi ile İstanbul'da görüşme yapılarak damızlık ana arı üretimi işletmesi hakkında bilgiler görüşme yolu ile sağlanmıştır. Bu çalışma sonucunda arıcılık işletmelerinin üretim faaliyetlerine göre beş tür olduğu tespit edilmiştir.

Bu işletmeler; arı üreten işletmeler, bal üreten işletmeler, arı sütü üreten işletmeler, damızlık ana arı üreten işletmeler ve ticari ana arı üreten işletmelerdir. Belki kısa bir zaman içerisinde bunların arasına altıncı bir işletme katılabileceği gözlenmiştir. Arıcılar ve tıp hekimlerinin birlikte çalışabilecekleri bu işletmenin adı apiair (arı havası) işletmesi veya apiterapi işletmesi olacaktır.

Arıcılık işletmelerinde muhasebe uygulaması; arıların Vergi Usul Kanunu (VUK), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) çerçevesinde ilk aktife alınması, değerlemesi, amortismanı ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmeleri konuları ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: TMS 41, Arıcılık İşletmeleri, Arıcılık İşletmelerinde Muhasebe.

Tarih: İstanbul, Aralık, 2016



ABSTRACT

ACCOUNTING PRACTICE IN APICULTURE ENTERPRISES

The aim of this study is to examine accounting practice, current asset allocation, valuation, depreciation, and government incentives for apiculture enterprises, which engage in apiculture as one of the agricultural activities, within the framework of National Accounting System and Turkish Accounting Standards.

Review of literature indicated that no work has been written so far on accounting for apiculture enterprises. As far as published apiculture books are concerned, it appears that such books in general, appeal to beekeepers. Although a number of books, articles, and theses on agricultural activities in general are available, these works rather contain accounting, valuation, depreciation, and government incentives for agricultural activities and livestock. The lack of accounting resources on apiculture has become a challenge for the study.

Prior to conducting this study, some apiculture enterprises engaged in different types of operations were visited and information on their operations was obtained. Two enterprises based in Bursa province and engaged in different production operations were visited and information on their operations was obtained. One of these enterprises is engaged in royal jelly production whereas the other is engaged in honey production. An apiculture enterprise based in Bartın province, and engaged in bee breeding and commercial queen breeding was visited and information on its operations was obtained. An apiculture consultant, who is a certified agricultural engineer, of an enterprise engaged in breeder queen production in Ankara and Artvin provinces was interviewed in Istanbul, and information on the said enterprise engaged in breeder queen production was obtained through the interview.

As a result of these activities, 5 types of apiculture enterprises were identified based on their production activities, and such classification was assigned for the first time. 5 types of apiculture enterprises are as follows: enterprises which produce bees,

enterprises which produce honey, enterprises which produce royal jelly, enterprises which produce breeder queen, and enterprises which produce commercial queen. Such classification was the first of its kind for apiculture enterprises. In addition, it has been observed that another type of apiculture enterprise may emerge within a short period of time. The name of this type of enterprise, in which beekeepers and physicians can work together, is apiair or apitherapy enterprise.

Whereas the primary concern of this study is accounting practice in apiculture enterprises, current asset allocation, valuation, depreciation, and government incentives for apiculture enterprises have also been discussed in detail within the framework of Tax Procedure Law (VUK), General Communique on Accounting System Application (MSUGT), and TMS 41 Agricultural Activities Standard to make comparisons, pointing out any similarities as well as any differences, and suggestions were made to eliminate such differences.

Keywords: TMS 41, Apiculture Enterprises, Accounting in Apiculture Enterprises.

Place and Date: Istanbul, December 2016

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AKS	: Arıcılık Kayıt Sistemi
FAO	: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IPART	: Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı
ITC	: Uluslararası Ticaret Merkezi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
ORKÖY	: Orman ve Köy İlişkileri Genel Müdürlüğü
SF	: Satış Fiyatı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS 5	: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 13	: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TKDK	: Tarım ve Kırsal Kalkınma Destekleme Kurumu
TKV	: Türkiye Kalkınma Vakfı

TMM	: Tahmini Tamamlama Maliyeti
TMS 1	: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
TMS 2	: Stoklar
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar
TMS 20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
TMS 23	: Borçlanma Maliyetleri
TMS 36	: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 41	: Tarımsal Faaliyetler
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TSG	: Tahmini Satış Giderleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRKVET	: Türk Veteriner Bilgi Sistemi
TÜSEB	: Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı
TVM	: Türk Vergi Mevzuatı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 3.1 2016 Yılı Desteklenen İller Listesi.....	64
Şekil 4.1 Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı	107
Şekil 4.2 Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemi.....	109



TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1 İllerdeki Bal ve Balmumu Üretimleri (2015)	27
Tablo 2.2 Türkiye Arıcılık İşletme Sayıları ve Üretim Miktarları (2015)	29
Tablo 2.3 Dünya Bal Üreticileri Sıralaması (2011)	30
Tablo 2.4 Ülkelere Göre Bal İthalat Miktarları (2010)	30
Tablo 2.5 Ülkelere Göre Bal İhracat Miktarları (2010)	31
Tablo 2.6 Kıtalar İtibariyle Bal Üretim Miktarı (2003-2007).....	32
Tablo 3.1 TKDK ile Sözleşme İmzalamış Olan Arıcılık Projelerinin İllere Göre Dağılımı (2015).....	65
Tablo 4.1 TMS 41 Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler	71
Tablo 4.2 Tarımsal Faaliyetler İçin Hesap Planı Önerisi	81
Tablo 4.3 Maliyet Hesapları.....	83

1 BÖLÜM GİRİŞ ve AMAÇ

Tarım sektörünün önemli uğraş alanlarından olan arıcılık, özellikle kırsal kesiminde yaşayan insanlar için önemli bir gelir kaynağıdır. Arıcılık faaliyetinde, başlangıç ve işletme sermayesi ihtiyacı az, yatırımın geri dönüş süresi kısa ve dönüş oranı yüksektir. Polinasyona katkı sonucu, çevresel sürdürülebilirliğe ve yüksek besin içerikli gıda üretimine katkı sağlaması yanında alternatif tıbbi uygulamalarda kullanılması ve işlenmeyen tarımsal alanların değerlendirilmesi açısından da yararları vardır. Arıcılık, gerek bal arılarının yaşam biçimi, gerekse ürünlerinin hammaddelerini doğrudan doğadan toplanmaları nedeniyle doğaya en bağımlı ve iklim koşullarından en fazla etkilenen hayvancılık faaliyetidir¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 52. maddesinde zirai faaliyet, 'arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder' diye tanımlamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-41) beşinci maddesinde tarımsal faaliyet, 'satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir' şeklinde tanımlamaktadır.

Bu tanımlamalar doğrultusunda arıcılık işletme faaliyetleri de tarımsal faaliyetler içerisine girmektedir. Tarımsal faaliyetlerin konusunu canlı varlıklar ve tarımsal ürünler oluşturmaktadır. Tarımsal faaliyetlere konu olan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin doğma, büyüme, üreme ve ölme gibi biyolojik dönüşüme sahip olmaları bu varlıkları

¹ Murat Emir, *Türkiye'de Arıcıların Sosyo-Ekonomik Yapısı ve Üretim Etkinliği*, Samsun, T.C. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı "**Doktora Tezi**", 2015, s. 1.

özelliğli kılmaktadır. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin aktife alınması, değeriemesi, amortismanı ve devlet teşvikleri özelliğli durumlar oluşturmaktadır. Arıcılık işletmelerinde arıların aktife alınması, değeriemesi, amortismanı, devlet teşvikleri özelliğli durumları oluşturdıkları anlaşılmıştır.

Arılar canlı varlık olduklarından sürekli değışim içindedirler. Bu değışimler olumlu olabildiği gibi olumsuz yönde de olabilmektedir. Arıların oğul vermesi, bölünmesi, birleşmesi, üretim dönemlerinde sıklıkla karşılaşılan durumlardır. Bu işlemlerde arıların duran varlıklardan dönen varlıklara, dönen varlıklardan duran varlıklara kaydedilmesi durumları sıklıkla olmaktadır. Bazı dönemlerde arıların zayıflaması veya gelişmesi durumuna göre gelişmekte olan arılar ve yetişmiş arılar sınıfında yaşanmaktadır. Bazı dönemlerde arıların kovanı terk etmeleri, hastalıktan zayı olmaları veya işletmede görülen hastalıktan dolayı arıcı tarafından imha edilmek zorunda oldukları görülmektedir. Canlı varlık işletmelerinde meydana gelen muhasebe dışı işlemlerin muhasebeye tam ve doğru olarak aktarılması gerekir. Muhasebe işlemlerinde işletmede meydana gelen bu değışimler değerieme ve amortisman gibi konuları doğrudan etkilemektedir. Canlı varlık işletmelerinin mali tablolarının doğru bilgileri içermesi için diğer işletmelerde olduğu gibi muhasebe sisteminin doğru işlemiş olması gerekmektedir.

Arıcılık işletmelerinde muhasebe işlemleri diğer canlı varlık işletmelerindeki muhasebe sistemi ile benzerlik gösterse de arılar diğer canlı varlıklardan birçok yönü ile farklılık göstermektedir. Arıların oğul vermesi bölme birleştirme kovanı terk etmesi gibi işlemler diğer canlı varlık işletmelerinden daha farklıdır. Çok kısa zamanda varlık kalemleri arasında duran varlıklardan dönen varlıklara veya dönen varlıklardan duran varlıklara geçişler olabilmektedir. Yetiştirilmekte olan bir arının zayıflaması veya güçlenmesi ile kendisinden faydalanmaya başlanmasını etkileyebilir. Amortisman ayırmasının koşullarından biride duran varlıklarda olması ve kendisinden faydalanmaya başladıktan sonra amortisman ayrılabilceğidir. Bu durumda duran varlık grubunda yetişmekte olan bir arı gelişimini tamamlayıp üretime başladığında, yine duran varlıklar grubunda olan gelişmesini tamamlamış ürün elde edilebilen başka gruba alınmasını gerektirir.

Bir işlemenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahipleri veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi finans ve yatırım kuruluşları işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır².

Bu mali tabloların doğru bilgileri barındırabilmeleri için sağlıklı bir muhasebe sisteminin olması gerekmektedir. Arıcılık işletmelerinin de bu mali tablolara sahip olabilmeleri için sağlıklı işleyen bir muhasebe sisteminin olması gerekmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, arıcılık işletmelerinin özellikli durumları ve arıcılık işletmelerinde muhasebenin önemi açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de tarımsal faaliyetler, açıklanmış ve sektör verileri tablolar halinde verilmiştir. Devamında arı, arı ürünleri, arıcılık ve arıcılık faaliyetleri ile ilgili tanımlara yer verilmiştir. Arıcılıkla ilgili sayısal veriler tablolar halinde verilmiş olup verilerin Türkiye ve dünya ile karşılaştırmaları yapılmıştır. Bu çalışmada arıcılık işletme türleri, üretim faaliyet alanına göre ilk defa tanımlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, arıcılık işletmelerinde arıların Vergi Usul Kanunu (VUK), ve MSUGT uyarınca muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortismanı ve devlet teşvikleri açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) temel tanım ve açıklamalarının yanında muhasebeleştirme, ilk ölçüm, gerçeğe uygun değer ile değerlendirme, amortisman ve devlet teşvikleri konuları işlenmiştir.

Çalışmanın beşinci ve son bölümü sonuç ve öneriler bölümüne ayrılmış olup, bu bölümde aktife alma, değerlendirme, amortisman ve devlet teşvikleri ulusal muhasebe sistemi ve TMS 41 standartları kapsamında karşılaştırılmış tespit edilen benzerlikler ve farklılıklar açıklanmış, tespit edilen farklılıkların giderilmesi için öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

² Necdet Sağlam, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 1.

2 BÖLÜM TARIMSAL FAALİYETLER ve ARICILIK İŞLETMELERİ

2.1 TARIMSAL FAALİYETLER

Tarım kavramı Gelir Vergisi Kanunu'na göre; 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 bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder³.

2.2 TARIMSAL FAALİYETİN TANIMI

Tarımsal faaliyet; doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda tarımsal faaliyet toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal maddeleri üretmek ve üretilen ürünleri yarı mamul veya mamul haline getirmektir⁴.

2.3 TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ

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

³ GVK. Mad. 52

⁴ Osman Tuğay, **Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s. 1.

tutarsızlıklar ile iklimlerin ve hastalıkların tarımsal faaliyetler üzerindeki etkileri, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliklerdir⁵.

2.4 TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ

Günümüzde tarımsal faaliyetin kapsamı genişlemiş ve tarımsal faaliyetler birçok alanda yapılı olmuştur. Tarım çalışmalarını içeren literatür incelendiğinde tarımsal faaliyetleri dört gruba ayırmak mümkündür⁶.

- Bitkisel Üretim
- Hayvansal Üretim
- Orman Ürünleri Üretimi
- Su Ürünleri Üretimi

2.4.1 Bitkisel Üretim

Tarım arazisinin tarım dışı kullanımının artmasına rağmen, sağlanan verim artışı ile bitkisel üretim artmaktadır. Türkiye, tarımsal üretim faaliyetini gerçekleştirdiği yaklaşık 23,6 milyon hektar tarım arazisinden yem bitkileri dahil yıllık 140 milyon tona ulaşan bitkisel ürün elde etmektedir. Nadas alanındaki daralmaya rağmen, ekilen alanlar 15,7 milyon hektara gerilemiştir. 2006-2011 döneminde sebze ve bağ alanında azalma görülürken, meyve alanları artmıştır. Meyve ve sebzede kalite sorunu yaşanırken, buğday, şeker pancarı, nohut ve patates gibi ürünler dışındaki birçok tarla bitkilerinde kendine yeterliliğin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır⁷.

2.4.2 Hayvansal Üretim

Ülkemizde 1970'li yıllara kadar hayvancılık faaliyetlerinde en büyük payı alan büyükbaş ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliğinin tamamına yakını, yerli ırklardaki hayvanlarla, doğal otlaklarda yapılan mera hayvancılığı şeklinde sürdürülmüştür. Daha çok küçük aile yapılarında görülen hayvancılık faaliyetleri ailelerin kış aylarında daha

⁵ Ahmet Gökgöz, **Tarımsal Faaliyet Muhasebesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 3.

⁶ Hüseyin Şahin, **Türkiye Ekonomisi**, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997, s. 220.

⁷ Web_1, E.T. 04.12.2016.

çok kendi imkânlarıyla ürettiği kuru ot, saman ve kısıtlı kesif yem ile yaşam payı oranında beslenmiş, diğer zamanlarda ise doğal meralarda otlatılmıştır⁸.

Ülkemizde son yıllarda tarım ve hayvancılık sektörünün gelişmesi amacı ile çeşitli teşvik ve destek programları hayata geçirilmektedir. Özellikle hayvancılık alanında canlı sağlığını ve üretilen ürünlerin kalitesini ön planda tutan modern üretim işletmelerinin kurulması için Tarım ve Kırsal Kalkınma Destekleme Kurumu (TKDK) ve Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPARD) aracılığıyla önemli tutarlarda destekler verilmektedir. Bunun sonucu olarak da girişimciler tarafından, yüksek standartlarda üretim yapan birçok işletme kurulmuştur ve artan ivmeyle kurulan işletme sayısı gün geçtikçe artmaktadır⁹.

Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde, Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO)'nün 2010 yılı verilerine göre dünyada hayvan varlığının gelişmiş ülkelerde azaldığı, gelişme yolundaki ülkelerde ise arttığı görülmektedir. Türkiye'de de 2004-2011 yılları arasında başlıca süt ve kırmızı et kaynağı olan sığır sayısında benzer şekilde 2,3 milyon baş artış şeklinde pozitif bir seyir gözlenmektedir. Aynı dönem içerisinde bu artışın yüzde 6'sı düzeyinde damızlık, yüzde 18'i düzeyinde besilik sığır ithal edildiği de Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerinden anlaşılmaktadır¹⁰.

Türkiye'nin özellikle koyun ve sığır varlığında son yıllarda önemli değişim meydana gelmiştir. Özellikle 2009 yılından sonra sığır varlığının 1,7 milyon, koyun varlığının ise 3,3 milyon baş arttığı, kıl keçisinde 2009, manda varlığında ise 2010 yılından sonra keskin bir artış olduğu, 2004 yılı sonrasında kovan ve ipekböceği kutu sayılarının arttığı, domuz varlığının ise azaldığı izlenmektedir.

Türkiye arılı kovan varlığı bakımından dünyada üçüncü sırada yer almaktadır. Buna karşılık günümüzde ipekböcekçiliği yapan hem köy hem de aile sayısı önemli ölçüde azalmıştır. Türkiye hayvan varlığının pek çok Avrupa Birliği (AB) ülkesine göre fazla olduğu görülebilir. Türkiye; AB sığır varlığının yüzde 12'sini barındıran Fransa ve Almanya'dan sonra 3'üncü, AB manda varlığının yüzde 25'ini barındıran İtalya'dan, AB koyun varlığının yüzde 22'si ile İngiltere'den sonra 2'nci, keçi (AB keçi varlığının

⁸ Ahmet Ünlü, *Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi, 100 İneklik Bir İşletme Örneği*, Yozgat, T.C. Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, "**Yüksek Lisans Tezi**", 2016, s. 16.

⁹ Tansel Hacıhasanoğlu, *Hayvancılık Sektöründe Birleşik Maliyetleme, Yüz Başlık Süt İnekçiliği Tesisinde Bir Uygulama*, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 2, 2013, s. 222.

¹⁰ Web_2, E.T. 15.09.2016.

yüzde 41'i) ve arı kovani sayısında (AB kovan sayısının yüzde 50'si) ise birinci sıradadır. AB'ye üye olunduğunda Türkiye'nin hayvancılık sektöründe önemli bir yere sahip olacağı veya yerinde tedbir ve uygulamalarla hayvan varlığının fırsata dönüştürülebileceği önemli bir husustur¹¹.

2.4.3 Orman Ürünleri Üretimi

Türkiye'deki orman ekosistemi 21.188.747 hektar alanı kaplar. Yapraklı ağaçlardan oluşan ormanlar Türkiye'de daha yaygındır. İğne yapraklı ağaçlara ise deniz seviyesinden ormanların bulunduğu en üst sınırına kadar olan tüm yüksekliklerde rastlanır. Ege ve Akdeniz bölgelerinde, çalılık ve makilerin yanı sıra, nemli, yarı-nemli iğne yapraklı ve kuru ormanlar (meşe, kara ve kızılçam) da bulunur¹².

Türkiye'nin sahip olduğu bu zengin orman ekosistemleri çok sayıda endemik bitki türüne, önemli kuş türlerine ve birçok yaban hayatı türüne habitat sağlamaktadır. Yine bu ekosistemlerde tarımsal biyolojik çeşitlilik bakımından önemli olan pek çok kültür bitkisinin yabani akrabaları bulunmaktadır¹³. Türkiye orman zengini bir ülke olmasına rağmen orman ürünleri üretimi pek yaygın değildir.

2.4.4 Su Ürünleri Üretimi

Türkiye'de su ürünleri üretimi, 2011 yılı verileri ile 703.545 tondur. Sektör yaklaşık 250 binden fazla kişiye istihdam olanağı sağlamaktadır. Su ürünleri sektörünün 2011 yılı cari fiyatlarla Gayri Safi Yurtiçi Hasılat değeri 2.528.452.000 TL'dir. Aynı yıl içerisinde tarım, avcılık ve ormancılık sektörü %13,1'lik bir gelişme hızına sahip iken, su ürünleri %25,3'lik bir gelişme hızını yakalamıştır¹⁴.

Türkiye, üç tarafı denizlerle çevrili bir ülke olarak, gölleri, barajları, akarsuları ve kaynak suları ile su ürünleri potansiyeli olarak avlanan tür çeşitliliği ve miktarı bakımından bulunduğu coğrafi bölgede şanslı bir ülkedir. Komşu ülkeler ile kıyaslandığında balıkçı filomuz güç, sayı, teknoloji ve av araçları bakımından üstün konumdadır. Türkiye su ürünleri sektörü, mevcut balıkçılık kaynakları ve üretim

¹¹ Web_3, E.T. 12.09.2016.

¹² Web_4, E.T. 12.09.2016.

¹³ Web_5, E.T. 12.09.2016.

¹⁴ Web_6, E.T. 12.09.2016.

gücüyü Akdeniz ülkeleri içerisinde çok uzun yıllardır en üst sıralarda yer almaktadır. Ancak bu şansı ekonomik olarak uygun bir şekilde kullanamamaktadır. Balıkçı filosunun eriştiği kapasite, kaynaklarımızda avlanabilecek balık miktarı için gerekli olandan üç kat fazladır¹⁵.

2.5 ARICILIK FAALİYETLERİ ve İŞLETME KAVRAMLARI

2.5.1 Arıcı

30.11.2011 tarih ve 28128 sayılı Resmi Gazete’de Arıcılık Yönetmeliği 4.maddesi c bendinde arıcı ‘arıcılık işlerini meslek edinen ve geçimlerini kısmen veya tamamen bu yoldan kazananları’¹⁶ diye tanımlanmaktadır.

2.5.2 Arıcılık

Arıcılık, toprağa bağımlı bir tarım kolu olmadığı için topraksız ve az topraklı çiftçiler için tek başına bir geçim kaynağı olabilmektedir. Az masraf ve işgücü ile yapılabilmesi, kolay ve zevkli olması, kısa zamanda gelir getirmesi, ürünlerinin kolayca pazarlanabilmesi ve arıcılıkta önemli bir gelir olan kovan yapımı için gerekli kerestenin yurt içinden sağlanması arıcılığı cazip kılan diğer önemli sebeplerdendir. Kırsal kesimde yaşamını sürdüren ailelerin gelir düzeyini yükseltmesi, kolay ve zevkli bir uğraşı olması, arılardan elde edilen balın değerli bir besin maddesi ve şifa kaynağı olarak kullanılması ve diğer tarımsal ürünlere göre bozulmadan uzun süre saklanabilmesi ve kolayca pazarlanabilmesi nedeniyle son yıllarda arıcılığa olan ilgi artmış, böylece koloni sayısında ve bal üretiminde artışlar sağlanmıştır¹⁷.

Ülkemizde önemi henüz kavranamamış olmasına rağmen polen, propolis, bal mumu, arı zehri ve arı sütü gibi ürünler de bal dışında arıcılığın son derece değerli ürünleri arasında yer almaktadır. Bu ürünler de başta ilaç, kozmetik olmak üzere önemli bazı sektörlerin vazgeçilmez hammaddeleridir.

¹⁵ Web_7, E.T. 12.09.2016.

¹⁶ Web_8, E.T. 11.09.2016.

¹⁷ Recep Sıralı, *Arıcılığın Türkiye İçin Önemi*, Ordu Üniversitesi Arıcılık Araştırma Dergisi, Ordu, S. 4, 2010, s. 3.

2.5.3 Arılık

30.11.2011 tarih ve 28128 sayılı Resmi Gazete’de Arıcılık Yönetmeliği 4. maddesi g bendinde arılık ‘arılı kovan ve ekipmanların bulunduğu açık ya da kapalı tesis ve alanları’¹⁸ olarak tanımlanmaktadır.

2.5.4 Arı Kovanları

Kovanlar yapılarına göre birçok farklılıklar gösterirler. Genelde kolay elde edilebilen malzemedan yapılmış ve bölgesel koşullara göre hazırlanmışlardır. Bir bölümü tarihsel gelişim içerisinde şekil ve varlıklarını koruyarak günümüze kadar kullanılmış, bir bölümü de çeşitli aşamalardan sonra modern kovanları meydana getirmişlerdir. Bu nedenle kovanlar tiplerine göre ilkel, geçit ve modern kovanlar olmak üzere üç grup altında incelenir¹⁹.

2.5.4.1 İlkel Kovanlar

Eski tip yerli kovanlar en ilkel kovan tipleri olup ağaç kütükleri, örme sepet veya tahta sandık şeklinde yapılmışlardır. Bu kovanlarda bakım ve kontrol işlemleri yapılamaz. Arıcı yalnızca sonbaharda bal almak için kovani açar. Elde ettiği bal miktarı ise çok düşüktür²⁰.

2.5.4.2 Geçit Kovanlar

Geçit kovan, modern kovan ile ilkel kovan arasında yer alan kovanlardır. Bunlar bazı bölgelerde çok basit tahta sandık şeklinde, bazı bölgelerde ise ölçüleri dışında modern kovana benzeyen kovanlar şeklinde göze çarparlar. Her bir kovan kendi içinde yürütülmesi gereken işlemler açısından modern kovanlar kadar kolaylık sağlar. Ancak kovanlar arasında yürütülmesi gereken işlemlerde büyük güçlükler yaratır. Örneğin, bir kovandan diğer kovana verilmesi gereken bir çerçevenin yerine uymaması arıcıyı uzun bir süre oyalar ve iş verimini düşürür. Bu nedenle teknik arıcılıkta geçit kovanları kullanılmaz²¹.

¹⁸ Web_9, E.T. 11.09.2016.

¹⁹ Muhsin Doğaroğlu ve Ozan K. Doğaroğlu, **Modern Arıcılık Teknikleri**, Tekirdağ, 2015, s. 115.

²⁰ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 116.

²¹ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 120.

2.5.4.3 Modern Kovanlar

Üretim kolonilerinin barındırıldığı belli bir standarda ait bölüm ve ölçülere sahip ekipmana modern kovan, ana arı veya oğul üretimi amacıyla oluşturulan ve daha küçük kolonilerin barındırıldığı ekipmana ise ruşet adı verilir²².

Çeşitli tipteki modern kovanların ortak özellikleri kolay açılıp kapanmaları, arıların istediği boşluk, aralık ve ölçülere dikkat edilmiş olmaları ve içlerinde hareketli çerçevelerin bulunuşudur. Dünyada en yaygın modern kovanlar Langrosth ve Dadant kovanlarıdır²³.

Modern kovanların özellikleri ve avantajları²⁴:

- Kovan parçaları hareketli olduğu için açılarak muayene edilmeleri kolaydır.
- Ana arının varlığı, arı miktarı, yavrulu peteklerin miktarı, kovanın polen ve bal durumu incelenerek kovanın kuvveti hakkında bilgi elde edilebilir.
- Eskimiş peteklerin değiştirilmesi, kuvvetli kovanlardan ballı veya yavrulu petek takviye edilmesi mümkündür.
- Ana arısı bulunmayan, ana arısı sakat, yaşlı veya hasta kovanlara diğer kovanlardan ana arı verilebilir.
- Kovanların verimini yönlendirmek mümkündür. Ana arı, arı, arı sütü veya bal üretilebilir.
- Zayıf kovanları birleştirerek kuvvetli kovan elde edebilir veya kuvvetli kovanları bölerek çoğaltılabilir.
- Yağmacılık veya hastalık yayma riski olmadan arı ailesini kolayca beslenebilir.
- Temel petek ilave ederek arıların balmumu üretmek amacıyla fazla bal tüketmelerini ve bu sırada aşırı güç harcayarak hayat sürelerinin kısalmasını önlenabilir. Süzülen petekleri tekrar kovana geri vererek daha fazla bal üretilebilir.
- Ballı peteklerin petek balı şeklinde pazarlanması mümkündür.

2.5.4.4 Ruşet Kovanlar

Ana arı yetiştirme ve oğul üretiminde kullanılan ruşet kovanlar genel özellikleri bakımından iki farklı tipte olmaktadır. Bunlar; standart bir kovanın bölümlere ayrılması

²² Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 120.

²³ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 120.

²⁴ Web_10, E.T. 10.09.2016.

ile elde edilen ve standart çerçeve içeren ruşetler ile kendine özgü küçük çerçeve içeren ruşetlerdir. Standart çerçeve içeren ruşetler her ne kadar ana arı yetiştirmede kullanılsalar da bunlar esas olarak oğul üretiminde kullanılmaktadır²⁵.

Kendine özgü küçük çerçeve içeren ruşetler ise sadece ana arı üretiminde kullanılır. Küçük çerçeveli ruşetler 5 çerçeveli bir ruşetin içine 3-4 bölüme ayrılması ile elde edilmekte veya tek bir küçük koloninin barınacağı şekilde tahtadan veya strafordan yapılmaktadır²⁶.

2.5.5 Plaka

Plaka, arıcılık veya bal üretici birliklerine üye çiftçilerin kovanlarını kayıt altına almak için arıcılara verilen numaralı plakalardır. Arıcılara kovan sayısına birlikler tarafından verilen plakalar kovanlara monte edilir. Bu plakalar arı işletmesi adına kaydedilir ve bu numaralar üzerinden kovanlar takip edilir.

2.5.6 Doğal Oğul

Arıların gelişme dönemlerinde genellikle ilkbahar aylarında arılar hızla çoğalma eğiliminde olurlar. Kovandaki arı mevcudunun hızla artması ile kovanda arılar tarafından bir veya daha fazla ana arı yetiştirilir. Kovanda her ana arı kendi kolonisini oluşturup yeni bir yuva arayışı içine girerek kovana terk eder. Arıların çoğalarak kovana terk işlemine oğul çıktı denir. Kovana terk eden bu arılara da oğul arı denir. Kovandaki arı mevcuduna göre birden fazla oğul aynı kovandan çıkabilir. Doğal oğul modern arıcılıkta istenmeyen durumdur. Çıkan oğulların yakalanması ve ana arı kalitesizliği gibi olumsuz etkenlere sahiptir.

2.5.7 Bölme

Bölme, arıların hızla geliştiği dönemlerde arıcı tarafından arıların kontrollü olarak bölünüp birden fazla arı kolonisine bölünmesi işlemidir. Arılar kontrollü olarak bölünmez ise oğul verir. Modern arıcılıkta arılar bölme yöntemi ile çoğaltılır.

²⁵ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 122.

²⁶ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 122.

2.5.8 Birleştirme

Birleştirme, iki veya daha fazla arı kolonisinin birleştirilerek yeni bir arı kolonisi oluşturmasıdır. Arıların yoğun bal akım dönemlerinde fazla nektar toplayabilmesi için arıcı tarafından birleştirilerek güçlü koloniler oluşturulur. Güçlü koloniler bal üretiminde ve kovan savunmasında daha verimli olmaktadır. Aynı zamanda da hastalığa yakalanma riski zayıf kolonilere göre daha az olmaktadır. Güçlü kolonilerin zayıf kolonilere göre kış dönemini daha kayıpsız geçirdikleri bilinmektedir. Arıcı, yetiştirme dönemi dışında arılığında yukarıda sayılan nedenlerden dolayı zayıf koloni bulundurmaması gerekir.

2.5.9 Bal Arısı ve Irkları

2.5.9.1 Arı

Bal arısına ilk defa 1758 yılında Linnaeus tarafından "bal taşıyan arı" anlamında *Apis mellifera* adı verilmiştir. Daha sonra "bal yapan arı" anlamında *Apismellifica* adı kullanılmışsa da ilk adı kadar yerleşmemiştir. Zoolojik sistemdeki yeri ise aşağıda gösterilmiřtir²⁷.

Alem	Animalia	Hayvanlar alemi
Kök	Arthropoda	Eklem bacaklılar
Alt kök	Antennata	Antenliler
Sınıf	Insecta	Böcekler
Takım	Hymenoptera	Zar kanatlılar
Alt takım	Apocrita	
Üst familya	Apoidea	
Familya	Apidae	Arılar
Cins	<i>Apis</i>	Bal arıları
Türler	1 <i>Apis mellifera</i>	Bal arısı
	2 <i>Apis dorsata</i>	Dev arısı
	3 <i>Apis indica</i>	Hint arısı
	4 <i>Apis florea</i>	Cüce arı

²⁷ Web_11, E.T. 11.09.2016.

Bu dört tür arı içinde dünyada en çok yaygın olanı ve ticari arıcılıkta kullanılanı *Apis mellifera*'dır. Bu tür, kendi içerisinde birçok ırklara ayrılmaktadır²⁸.

Türk Dil Kurumu'nda (TDK) arı; zar kanatlılardan, bal ve bal mumu yapan, iğnesiyle sokan böcek (*Apis mellifica*) olarak tanımlanmaktadır.

Zar kanatlıların özelliği; içinde enine ve boyuna damarcıklar bulunan ve iki çift saydam zar şeklinde kanatlarının olmasıdır. Arıların vücudu baş, göğüs ve karın olmak üzere üç kısımdan meydana gelir. Vücutları yumuşak yapıdaki yoğun bir kıl örtüsüyle kaplıdır. Kılların rengi türe göre değişkendir²⁹.

2.5.9.2 Arı Kolonisi

Sosyal böcekler olarak, topluluk yaşamı sürdüren bal arıları herhangi bir yuvada aile (koloni) oluştururlar. Aile yaşamında iş bölüşümü, yardımlaşma ve çalışkanlık temel kurallardır. Bir bal arısı ailesi, birinin görevini diğerinin yapamadığı morfolojik ve fizyolojik özellikler bakımından farklı üç değişik bireyi içerir ki bunlar; 1 adet ana arı, sayıları mevsimlere göre değişen işçi arı ve erkek arılardır³⁰.

Bir arı kolonisinde mevsime göre 10.000 ile 100.000 arasında arı bulunur. Arılar bal yapan böcek olarak bilinir, fakat kendi neslinin devamı için çalışırlar. Arı kolonisinin yaşamı incelendiğinde tek amaçlarının bu olduğu görülmektedir. Neslinin devamı için kovana nektar, polen propolis taşımak arının kendisinden daha fazla bir sonraki neslin devamı için hazırlıktır. Daha fazla mevcuda ulaşmak ve daha fazla bal yapmanın yanında koloninin devamı için asıl önemli olan ana arıya verdikleri önemdir. Bir arı kolonisi için en önemli arı kovanda tek olan kraliçe arı diye de adlandırılan ana arıdır. Ana arı olmadığında kolonideki düzen bozulur ve koloni yaklaşık 45-60 gün içerisinde yok olur. Anasız kalan kolonideki normal zamanda yumurtlamayan işçi arılardan bazıları yumurtlamaya başlar. Fakat işçi arıların yumurtası dölsüz yumurta olduğundan tüm yumurtalardan erkek arı çıkar. Bu duruma müdahale edilmediğinde kovadaki tüm arılar erkek arıdan oluşur. Erkek arıların çalışma yetenekleri fiziksel olarak mümkün olmadığından kovanda çalışacak işçi arı bitinceye kadar koloni yaşamına devam eder ve sonunda koloninin yaşamı son bulur.

²⁸ Web_12, E.T. 11.09.2016.

²⁹ Web_13, E.T. 11.09.2016.

³⁰ Web_14, E.T. 12.09.2016.

Arı kolonileri kovanda petekler üzerinde yaşamlarını sürdürür. Temel petekler çerçevelere takılarak arıcı tarafından kovana verilir. Arılar bu petekleri kabartarak kendileri için uygun yaşam alanları oluştururlar. Arılar kovanda çerçeveleri dıştan içe doğru ballı, ballı-polenli ve ortada yavrulu alan olacak şekilde düzen kurar. Arının oluşturduğu bu düzen arıcı tarafından bozulmamalıdır. Kovanda bulunan tüm çerçeveler arı ile dolu olmalıdır. Arı olmayan çerçeveler bal akım dönemi haricinde kovanda bulundurulmamalıdır.

2.5.9.3 Arı Irkları

Dünya yüzeyinde oldukça geniş bir yayılma alanı gösteren bal arısı farklı tür ve ırk örneklerine sahip olduğu gibi çoğu yörelerde doğal seleksiyon sonucu oluşan ekotiplere de sahip bulunmaktadır. Ekotipler, ırklar içerisinde yer alan ve gerek yöresel koşullara gerekse o yörede uygulanan arıcılık yöntemlerine uyum sağladıklarından bir yöre için en uygun genotiplerin belirlenmesinde yapılacak ıslah çalışmalarının ana kaynağını oluşturmaktadırlar. Dünyada ekonomik değeri yüksek arılar şöyle tanımlanmıştır³¹.

- Esmer Arı

Esmer arının yayılma alanı Alplerin kuzeyi ve batısı ile Rusya'nın orta kesimidir. 17.Yüzyıldan beri Avrupa'dan Amerika'ya ve Rusya'dan Sibirya'ya kadar götürülmüş ancak bu denli yayılmasına karşın modern arıcılıkta görülen aşamalara uyamadığı için bütün yörelerde önemini yitirmiştir. Saf olarak şu anda İspanya, Fransa, Polonya ve Rusya'nın bazı bölgelerinde yetiştirilmekle beraber diğer yörelerde Karniyol, Kafkas ve İtalyan arıları ile melezleşmiş veya bütünüyle bu ırklara dönüştürülmüştür³².

- İtalyan Arısı

Dünyanın en değerli ırklarından biri olarak nitelendirilen İtalyan arısı arıcılığın son yüzyılda gösterdiği büyük gelişmelerin esas nedeni olarak gösterilmektedir. İtalya'nın Sicilya adasından köken alan bu ırk İtalya'nın Bologna çevresindeki hızlı üretim çalışmaları sonucu bütün dünyaya yayılmıştır³³.

- Karniyol Arısı

Karniyol arısının kökeni Avusturya Alpleri'nin güney bölümü ve Balkanların kuzeyidir. Daha geniş bir deyimle Makedonya ve Tuna vadisinin arısıdır. Son yıllarda

³¹ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 91-96.

³² Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 92-96.

³³ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 92-96.

geniş yayılma gösteren Karniyol arısının ekonomik düzeyde kullanımı iki aşama altında incelenir. İlk aşama 2. Dünya Savaşı'ndan önceki döneme ait olup bu aşamada binlerce ilkel kovanda çerçevesiz olarak yetiştirilerek yalnızca doğal oğullarla geliştirilmeye çalışılmış ve oğul eğilimine göre yapılan seleksiyonlar başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bundan sonraki aşama 1930'lardan sonra yapılan çalışmaları içermekte olup Avusturya'da bu amaçla yürütülen planlı çalışmalar sonucu yüksek performansa ve oğul eğilimine karşı önemli hatlar elde edilmiştir. Bu hatlar bugünkü yüksek verimli Karniyol ırkı olarak bilinmektedir³⁴.

- Kafkas Arısı

Anavatanı Orta Kafkasya'dır, iki tipi vardır. Birincisi; aynı bölgenin yüksek vadilerinde yaşayan gri renkli Kafkas arısı, diğeri yine aynı bölgenin alçak arazilerinde yaşayan sarı renkli Kafkas arısıdır. Dağ tipi daha çok tercih edilir. Türkiye'de özellikle Doğu Anadolu yaylalarında ve Kafkas sınır bölgelerinde bu ırka saf ve melez olarak rastlanılmaktadır³⁵.

- Anadolu Arısı

Kimi bilim adamlarınca Kafkas arısının geçit formu olarak nitelenen Anadolu arısı kimilerince ırk olarak kabul edilmemektedir. Uzun zamandan beri gerek ıslah gerekse ticari amaçla Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada ve İngiltere'ye götürülen Anadolu arısı bir yandan orijinal ırk olarak yetiştirilirken bir yandan da melezlemelerde kullanılmış ve günümüzde oldukça yüksek verimli bazı ırk ve hatların oluşmasında rol oynamıştır³⁶.

Genel olarak orta Anadolu'da bulunan arılar Anadolu arısı olarak tanımlanırken kuzeydoğuda Kafkas, kuzeybatıda Trakya ve güneybatıda Muğla arısı olmak üzere tanımlanmayı bekleyen değerli ırk veya ekotipleri görmek olasıdır³⁷.

³⁴ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 92-96.

³⁵ Web_15, E.T. 10.09.2016.

³⁶ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 92-96.

³⁷ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 92-96.

2.6 ARICILIK TÜRLERİ

2.6.1 Sabit Arıcılık

Arıcılık tebliğinin 4. maddesi r bendinde sabit arıcı ‘kolonilerini tüm yıl boyunca Türk Veteriner Bilgi Sistemine (TÜRKVET) kayıt sisteminde işletme tanımlama numarası ile kayıtlı olduğu yerde bulunduran arıcı’³⁸ olarak tanımlanmıştır.

Sabit arıcılık;

- Arı kolonilerini yıl içinde taşımadan yapılan arıcılıktır.
- Geleneksel yöntemlerle yapılmakta ve verim düşüktür.
- Ana gelir kaynağı olan ekonomik bir faaliyet değildir.
- Hobi veya ailenin bal gereksinimini gidermek yanında zaman zaman ek gelir amacıyla yapılmaktadır³⁹.

Genelde bu arıcılar birliklere kayıt yaptırmayan üreticilerdir.

2.6.2 Gezgin Arıcılık

Gezgin arıcılık, kovanlardan alınan verimi arttırmak amacıyla yapılmaktadır. Bu yetiştiricilik şeklinde ilkbaharın erken başladığı bölgelerden başlanarak, zaman zaman çiçeğin yeni çıktığı bölgelere doğru bir hareket yolu izlenir, bu işleme genel olarak çiçek kovalamak adı verilir. Daha sonra kış yaklaşınca, kışları sert geçen bölgelerden güneye veya Ege bölgesine taşınarak arılar kışlatılır. Gezgin arıcılık çok fazla itina ister. Özellikle coğrafi bölgelerimizin flora ve iklim özelliklerini takip etmek, uygun olan sıraya göre konaklamak gerekir. Çok gezen kovanların paraziter invazyonlar açısından devamlı olarak kontrolü gerekir⁴⁰.

Arıcılık tebliğinin 4. Maddesi i bendinde gezgin arıcı ‘bitkilerdeki farklı çiçeklenme döneminden üst düzeyde faydalanmak ve kış koşullarından arılarını korumak maksadıyla kolonilerinin yerini değiştiren arıcı’⁴¹ olarak tanımlanmıştır.

³⁸ Web_16, E.T.04.10.2016.

³⁹ Ali Korkmaz, **Anlaşılabilir Arıcılık**, T.C. Kalkınma Bakanlığı Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, Giresun, 2015, 1. Baskı, s. 99.

⁴⁰ Web_17, E.T. 10.09.2016.

⁴¹ Web_18, E.T. 10.09.2016.

Gezginci arıcılık⁴²;

• Arı kolonilerini yıl içerisinde elverişli nektar ve polen kaynaklarına olan alanlara taşıyarak yapılan arıcılıktır.

• Bilimsel yöntemlere dayanır.

• Verim yüksek, ürün çeşitliliği fazladır.

• Ana gelir kaynağı olan ekonomik faaliyettir.

• Gezginci arıcılığın ekonomik anlamda yapılmasının gerekli olması için ülkemiz koşullarında en az 50 koloniye sahip olunmalı veya arıcının arılığını geliştirme hedefi bulunmalıdır.

• Ülkemizde gezginci arıcılık, 50 km civarındaki bölge içi yaylalara yapılan kısa mesafeli gezginci arıcılık ve ülke genelinde yapılan uzun mesafeli gezginci arıcılık olarak gerçekleştirilmektedir.

• Ülkemizde 12.000 arıcı yaklaşık 1.5 milyon arı kolonisi ile uzun mesafeli gezginci arıcılık yapılmaktadır.

Arıcılık tebliğinde;

İl ve ilçe müdürlükleri; gezginci arıcıların konaklayacakları yerleri ve kapasiteleri; il/ilçe müdürlüğünde görevli arıcılık konusunda deneyimli iki teknik personel ve birlik/birliklerin temsilcilerinden oluşan en az üç kişilik bir komisyonla, bitki florası, topografik ve ekolojik yapısı, yerleşim birimleri varsa sabit arıcılara ait koloni varlığını da dikkate alarak belirler ve bunlar harita üzerinde işaretlenir⁴³ diye tanımlamıştır.

2.7 ARICILIK İŞLETME TÜRLERİ

2.7.1 Arı Üreten İşletmeler

ABD’de kuzey ile güney arasındaki iklim farklılığı dünyanın başka bir bölgesinde görülmeyen ve paket arıcılığı denilen bir arıcılık yönetiminin doğmasına neden olmuştur. Kuzeyde sert iklim koşulları bir yandan kışlatma çalışmalarının riskli olmasına neden olurken, öte yandan da yüksek üretim harcamalarına yol açmaktadır. Bunun üzerine güneyden arı alımını daha ekonomik bulan kuzeyli üreticilerin artan

⁴² Korkmaz, s. 99.

⁴³ Web_19, E.T. 10.09.2016.

taleplerini karşılamak amacıyla güneyli üreticiler bal üretimi yerine arı üretimine yönelmişler ve böylece kuzeyde bal üretimi yoğunluk kazanırken güney üreticisi de arı üreticisi durumuna gelmiştir.

Ülkemizde de Kuzey Amerika'ya benzer şekilde arı üretimine son derece uygun güney koşulları ile sert kış koşullarının görüldüğü kuzey ve doğu Anadolu koşulları bulunmaktadır. Yine benzer bir şekilde kuzeyde kışlatma çalışmaları büyük maliyetlere neden olmakta ve hatta ağır koloni kayıpları meydana gelmektedir. Özellikle kuzey-batı Anadolu koşullarından erken görülen baharın ardından gelen son derece etkili hava hareketleri arılar üzerinde daha büyük kayıplara neden olmaktadır. Bu durum göz önüne alındığında kuzey ve doğu Anadolu koşullarında kışlatma çalışmalarının ekonomiye getirdiği yük kolaylıkla önlenebileceği gibi kışlatma amacı ile harcanan balın tasarrufu sağlanmış olacaktır. Ayrıca kuzeyli ve doğulu üreticiler üretim giderlerini önemli ölçüde azalttıkları gibi güney üreticisi için daha güvenceli ve yüksek gelir olanakları da yaratılmış olacaktır⁴⁴.

Ülkemizde arı üreten işletmeler, diğer bölgedeki arıcıların ve işletmelerinin arı ihtiyacını karşılamak için kurulmuş olan işletmelerdir. Bu işletmeler genelde güney bölgelerinde kurulmuş işletmelerdir. Güneydeki arıcılar güney bölgelerin kışın ılıman geçmesi ve baharın erken gelmesiyle bu avantajı kullanmaktadırlar ve üretimlerine diğer bölgelerden önce başlayıp bal üreten işletmelerin arı ihtiyacını karşılamaktadırlar.

2.7.2 Bal Üreten İşletmeler

Arıcılık denildiğinde akla ilk gelen bal olmaktadır. Bal üretimi ise arıcılık faaliyetlerinin ana konusunu oluşturmaktadır. Bal üreten işletmeler arıcılık faaliyetlerini bal üretimi üzerine kurmuş olan işletmelerdir. Bu işletmeler sadece bal üretimi için çalışmaktadırlar. Ülkemizde arıcılık faaliyetleri içerisinde bal üreten işletmeler diğer arı işletmelerinin sayısından oldukça fazladır. Bunun nedeni ise diğer arıcılık faaliyetlerinin daha fazla bilgi ve tecrübe gerektirmesidir. Bal üreten işletmeler sabit arıcılık yapabildiği gibi daha fazla bal üretmek için gezginci arıcılık da yapmaktadırlar. Ülkemizde bal üreten işletmelerin genelde gezginci arıcı olduğu görülmektedir. Bunun başlıca nedeni yıllık bal üretim miktarını artırmaktır. Arılarını güneyde kışlatan bu işletmeler erken baharın gelmesi ile birlikte arılarını değişik nektar bölgelerine

⁴⁴ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 234.

taşımaktadır. Bu işletmelerin arılarını yıl içerisinde il içi, olabileceği gibi iller arası ve hatta bölgeler arası taşıdıkları görülmektedir. Diğer arıcılık işletmelerinin bal üreten işletmeler gibi arılarını diğer nektar bölgelerine taşıma durumları fiziken mümkün olmamaktadır. Ülkemizde arı ürünleri üretimi olarak en fazla bal üretilmektedir ve üretimin büyük bölümü gezginci arıcılık yapan işletmeler tarafından yapılmaktadır.

2.7.3 Arı Sütü Üreten İşletmeler

Ülkemizde arıcılık denince öteden beri büyük ölçüde bal üretimine dayalı bir uğraşı akla gelmiştir. Arı sütü üretimi Türk arıcılığı için oldukça yeni bir konudur. Üretim teknikleri, muhafazası ve işlenmesi ile kullanım biçimi hakkında yapılmış araştırmalar yok denecek kadar azdır. Son yıllarda ülkemizdeki bazı arıcılar bireysel olarak sınırlı miktarda arı sütü üretip pazarlamaktadırlar⁴⁵.

Arı sütü üretiminin esası seri ana üretimi için geliştirilmiş bulunan standart Doolittle yöntemine dayanmaktadır. Bu yöntemde ana arı üretim zinciri belirli bir noktada kırılarak yapay ana arı gözlerinde biriken arı sütü hasat edilmektedir. Kolonilerin arı sütü verimine kullanılan arı ırkı, üretim kolonilerinin gücü ile analı veya anasız oluşu, ekolojik koşullar, üretim kolonilerine ek yemleme yapılıp yapılmaması, bir üretim kolonisine verilen ana arı gözü sayısı, aşılana larvanın yaşı, hasat aralığı ve yüksük tipi gibi pek çok faktör etki etmektedir. Çeşitli arı ırklarının arı sütü verimi ve ürün kalitesi üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda verimi yüksek genotipler geliştirilmiştir⁴⁶.

Arı sütü üretiminde; 8-10 mm çapında, 10 mm derinliğinde plastik ana arı yüksükleri ile eritilmiş bal mumundan bir ağaç kalıbı yardımıyla yapılan ana arı temel yüksükleri ve yüksük taşıyıcı çerçeveler kullanılır. Doolittle larva transferi metodu ana arı yetiştiriciliğinde de yaygın biçimde kullanılmaktadır⁴⁷.

Ülkemizde arı sütü üreten işletmeler genellikle Bursa ilinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Arı sütü üretimi nisan ortalarında başlayıp ağustos sonlarına kadar kesintisiz devam etmektedir. Arı sütü üretimi teknik arıcılığın tüm işlemlerini içermektedir. 2015 yılında arı sütü üreten işletmelerin toplam üretim miktarı 900 kg olarak belirtilmiş olmakla birlikte 2016 yılında üretim miktarında 2015 e göre % 10

⁴⁵ Web_20, E.T. 10.09.2016.

⁴⁶ Web_21, E.T. 10.09.2016.

⁴⁷ Web_22, E.T. 08.09.2016.

verim düşüklüğü yaşanmıştır. Arı sütü üretim işletmeleri dışında kısmen arı sütü üretimi yapan işletmelerde dahil edildiğinde 2015 yılı için tahmini 1.200 kg arı sütü üretiminin gerçekleştiği tespit edilmiştir.

2.7.4 Damızlık Ana Arı Üreten İşletmeler

Arı yetiştiriciliğinde verim alabilmek için; kullanılacak damızlığın bölgeye adapte olabilen ve genetik potansiyeli bilinen ırk olması temel kuraldır. Ülkemizde Doğu Anadolu, Karadeniz, İç Anadolu ve Ege-Akdeniz bölgelerimizin iklimleri birbirlerinden fevkalade farklılık arz etmektedir. Özellikle bu dört bölgemizin her birisinde yüzlerce yıldır yaşamakta olan arı kolonileri kendilerini bu bölgelerin iklim ve florasına öylesine adapte etmişlerdir ki; her bölgede, o bölgenin iklim ve florasından kaynaklanan ırklar oluşmuş ve bu ırklar fizyolojik olarak değişik davranışlara sahip olmuşlardır⁴⁸.

Damızlıkçı işletmeler, suni tohumladığı ana arıları yumurtlayıp, larva kapatana kadar ve kızları doğana kadar çiftleştirme kutularında tutmakta ve ana arıların kızları olan işçileri test ettikten sonra damızlık olarak vermektedir. Suni tohumlanan bir kısım ana arılarda, çiftleştirme kutularının teke indirilmiş hallerinde koloni yaşamına geçirilmekte ve biyolojik faaliyetleri test edilmektedir. Bu ana arıların yumurtlama, yavru kapama gibi ırkının özelliklerini taşıyıp taşımadıkları kontrol edilmektedir. Diğer yandan ana arıların işçi kızları yine renk, davranış yönünden gözlenerek ırkın özelliklerini taşıdıkları belirlenmektedir. Ana Damızlık Üretim İşletmesi'nde bütün bu yönlerden incelenmiş ve kayıtları tutulmuş ana arılar damızlık olarak ana üreticilerinin hizmetine verilmektedir⁴⁹.

Bir ana arının satışa kadar çiftleştirme kutusunu en az bir ay süreli işgal etmesi ve satıştaki gecikmeler hesaba katıldığında, dört ay sürecek üretim sezonu boyunca bir çiftleştirme kutusundan ortalama üç adet çiftleşmiş ana alınabilmektedir⁵⁰.

Damızlık ana arı üretim işletmelerinin yatırım maliyetlerinin yüksek olması ve izole bölgelerde yapılması nedeniyle bu işletmeler, vakıflar ve devlet destekleri ile üretim yapabilmektedirler.

⁴⁸ Web_23, E.T. 09.09.2016.

⁴⁹ Web_24, E.T. 09.09.2016.

⁵⁰ Web_25, E.T. 09.09.2016.

2.7.5 Ticari Ana Arı Üreten İşletmeler

30.11.2011 tarih ve 28128 sayılı Resmi Gazetede Arıcılık Yönetmeliği'nin 4.maddesinin:

A bendinde ana arı üreticisi; Ana Arı Yetiştiricisi Sertifikası sahibi olup, damızlık ana arılardan ana arı üretip satan kişi veya tüzel kişileri,

Aynı yönetmeliğin b bendinde ana arı üretimini: Aşılama tekniği kullanılarak, damızlık olarak seçilmiş farklı kolonilerden ana ve erkek arı yetiştirilip çoğaltılmasını⁵¹, ifade ettiğini belirtmiştir.

Yönetmeliğin 4. maddesi s bendinde ise suni tohumlamayı: Çiftleşme olgunluğuna gelmiş arının spermi alınarak alet yardımıyla çiftleşme olgunluğuna gelmiş ana arının döl yoluna verilmesi olarak ifade eder şeklinde tanımlamıştır.

Ana arı üretim işletmeleri bal üretimini hiç düşünmeden müstakil bir ana arı üretim işletmesi kurarak üretimlerini yapmalıdırlar.

Damızlık ana arı üretimi saf olarak ya da hibrit olarak yapılmakta iken, ticari ana arı üretim işletmeleri ırkı bilinen damızlık ana arının kızları ile çiftleşme bölgesindeki ırkı bilinmeyen erkek arılar ile çiftleşmesi türünde üretilmektedir.

Ülkemizdeki 6 milyon koloninin 2 yılda bir ana arı değiştirdiğinde yıllık 3 milyon ana arı ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ana arı üretim izni almış işletmelerin 2016 yılı üretim kapasiteleri toplamı 350 bin adet olarak belirtilmiştir. Ana arı üretim işletmeleri yıllık toplam ana arı ihtiyacının ancak % 10'unu karşılayabilmektedir. Veriler de göstermektedir ki yıllık üretilen ana arıların % 90'ı arılıklarda kontrolsüz olarak üretilmektedir. Bunun sonucunda da arılar giderek soysuzlaşmakta ve her yıl kovan başı üretim miktarlarının düştüğü gözlemlenmektedir. Ana arı üretim işletmelerinin sayısının artması ve üretim kapasitelerinin yükseltilmesi gerekmektedir.

⁵¹ Web_26, E.T. 09.09.2016.

2.8 ARICILIK İŞLETMELERİNDE ELDE EDİLEN ÜRÜNLER

2.8.1 Ana Ürünler

2.8.1.1 Bal

Bitkilerin nektarının ya da canlı kısımlarının salgılarının veya canlı kısımlarının üzerinde beslenen bazı böceklerin salgılarının, bal arıları tarafından toplanarak, kendine özgü özellikli maddelerle karıştırılıp, dehidre edilip, olgunlaşması için peteğe bırakılan, doğal tatlı bir maddedir. Arıların yararlandığı bitki kaynağına göre bal, salgı balı ve çiçek balı olmak üzere ikiye ayrılır. Balın kimyasal kompozisyonu bitki kaynağına bağlıdır ve bu nedenle nektar ve salgı ballarının içeriği birbirinden farklıdır⁵².

2.8.1.1.1 Çiçek Balı

Çiçek balı, bal arısının bitkilerin çiçeklerinde bulunan nektaryumlardan topladığı nektarın, vücutlarındaki bezlerden salgılanan maddelerle karıştırarak zenginleştirilmesi ve peteklerde olgunlaştırılması sonucu elde edilir⁵³.

2.8.1.1.2 Salgı Balı

Salgı balı, bal arılarının bitkiler üzerinde yaşayan bazı böceklerin salgılarını topladıktan sonra, kendine özgü salgılarla karıştırarak değişikliğe uğratarak, petek gözlerine depoladıkları maddedir⁵⁴. Salgı balı olarak ülkemizde genelde çam balı üretimi yapılmaktadır.

2.8.1.2 Arı Sütü

Arı sütü, 6-12 günlük genç işçi arıların başlarındaki salgı bezlerinden salgılanan, besin değeri oldukça yüksek, beyaz renkli, peltemsi, hafif acımtırak bir arı ürünüdür. Bugün için hem dünyada hem de ülkemizde insan sağlığında bağışıklık sisteminin güçlendirilmesi ve korunmasında kullanıldığı gibi kolesterol ve tansiyon düşürmede, cinsel fonksiyonları iyileştirmede, hücre yenileyici ve onarıcı etkisinden dolayı cilt ve

⁵² Web_27, E.T. 04.10.2016.

⁵³ Web_28, E.T. 05.09.2016.

⁵⁴ Web_29, E.T. 05.09.2016.

saç problemlerinde kullanılmaktadır. Bu çerçevede tüm dünyada ve özellikle Çin’de tonlarca arı sütü üretilmekte ve ticareti yapılmaktadır. Polen üretimi gibi arı sütü üretimi de arıcılıktan elde edilen kazancı artırmaktadır⁵⁵.

2.8.2 Yan Ürünler

Arıcılık işletmeleri esas üretimlerini yaparken daha az emek harcayarak değişik arı ürünlerini elde edilebilmektedir. Bu ürünlerin maliyeti düşük fakat ürün gelirleri ana ürün olan baldan daha fazladır. Arıcılık işletmelerin uygun üretim tekniklerini kullanarak bu ürünleri üretmeleri işletme açısından ek gelir niteliğindedir.

2.8.2.1 Polen

Çiçeklerin erkek organları tarafından erkek üreme birimi olarak üretilen, polen arılar tarafından arka bir çift bacakta bulunan ve polen sepeti olarak adlandırılan özel yapılar yardımıyla kovana taşınır. Kovan önünde veya altında hazırlanan polen tuzaklarından arının geçişi sırasında bacaklardan düşürülür ve toplanır. Daha sonra enzimatik aktivesi korunacak şekilde kurutulan polen yine uygun koşullarda saklanarak insan beslenmesine sunulur⁵⁶.

2.8.2.2 Arı Ekmeği

Petek gözlerinde depolanıp saklanan çiçek tozuna, arı ekmeği adı verilir. Çiçek tozu gömeçlerde depolandığında, tuzakla toplanan çiçek tozuyla aynı kalite ve özelliklere sahiptir. Arılar tarafından ilave edilen maddeler, organizmalar, yuva içindeki yüksek sıcaklık ve nem, bulunduğu yerdeki ortam koşulları nedeniyle arı ekmeğine dönüşür⁵⁷.

Polen ve nektar balarısının (*Apis mellifera* L.) beslenmesi için gerekli bileşenlerdir. Nektar bal arıları için karbonhidrat sağlarken polen protein, lipid ve vitamin sağlar. Tarlacı işçi arılar tarafından toplanan polen bal arısı sekresyonları ile birleştirilir. Polen sepetine (korbikula) doldurulduktan sonra bozulmasını önlemek için ince bir tabaka bal ve balmumu ile kaplanır. Zamanla bu karışım farklı enzimler, mikroorganizmalar, nem ve sıcaklığın etkisiyle bir takım biyokimyasal değişikliklere uğrar. Kimyasal olarak değişikliğe uğramış bu polen “arı ekmeği” olarak adlandırılmaktadır. Arı ekmeğinin

⁵⁵ Web_30, E.T. 10.09.2016.

⁵⁶ Doğaroğlu ve Doğaroğlu, s. 273.

⁵⁷ Enver Öder, **Uygulamalı Arıcılık**, Meta Basım Matbaacılık, İzmir, 2006, s. 13.

kimyasal kompozisyonu polenden farklıdır. Arı ekmeği bitki polenine göre daha yüksek oranda K vitamini, indirgenmiş şeker ve sindirim enzimleri içermektedir. Mevcut literatüre göre arı poleni ve arı ekmeği insan beslenmesi için önemli olan ve vücutta sentezlenemeyen çoklu doymamış yağ asitlerinin (PUFA) iyi kaynağıdır. Bununla birlikte özellikle arı ekmeği konusunda bilimsel araştırma sayısı azdır ve bu konuda çalışmalara ihtiyaç vardır⁵⁸. Arı ekmeğinin peteklerden alınması çok fazla iş gücü gerektirdiğinden arıcılar tarafından toplanmamaktadır.

2.8.2.3 Propolis

Propolis; arıların bitki filiz ve tomurcuklarından topladığı, kovan giriş deliğine, çatlak ve kırıkları kapattığı, antibakteriyal, antiviral, antifungal, antioksidan, antiparazitik özelliklere sahip yapışkan ve reçinemi bir maddedir. Arılar bu bitkilerden topladığı reçinemi maddeyi arka ayaklarında kovana taşırlar. Balmumu ve bazı sindirim salgıları ile karıştırarak kovan içinde kullanırlar. Arılar propolisi kavak, meşe, kayın, okaliptus ağaçları ve çalılardan toplarlar. Arının arka bacağına taşıdığı propolis kovanda ancak diğer arıların yardımı ile boşaltılabilir. Arılar propolisi kovanda dip tahtası, çerçeve kenarları ve giriş deliği arkasında biriktirirler⁵⁹.

Propolis kullanım alanları ise kozmetik ve ilaç sanayiinde olmaktadır. Market raflarında gördüğümüz birçok kişisel bakım ürünlerinin içeriğinde propolis olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde henüz propolisin kullanımı yaygın olmasa da sağlık sektöründe değeri bilinen doğal bir üründür. Propolis ham halde tüketilemeyip farklı bir ayırıştırma tekniği ile damıtıldıktan sonra kullanılmaktadır. Arı ürünleri içerisinde doğrudan tüketilemeyen bir ürün olmasından dolayı üretiminin yeterli düzeyde yapılmadığı görülmektedir.

2.8.2.4 Balmumu

Balmumu, 13-18 günlük genç işçi arıların son çift karın halkaları üzerinde bulunan mum salgı bezlerinden salgılanan ve arı tarafından petek yapımında kullanılan bir maddedir. Mum salgı bezlerinden sıvı olarak salgılanan balmumu karın halkaları arasından dışarı çıkarken hava ile temas eder etmez katı hale geçerek beyaz bir pulcuk şekline dönüşür. Arı bacakları yardımı ile ağzına aldığı pulcuğu çiğneyerek petek örer.

⁵⁸ Sibel Silici, *Arı Poleni ve Arı Ekmeği*, **Uludağ Arıcılık Dergisi**, S.2, 2014, s. 99.

⁵⁹ Silici, s. 99.

Balmumu, ağırlıklı olarak temel petek yapımı yanında, kozmetik ve ilaç sanayiinde, parlatma, cilalama, su geçirmezliğin sağlanması, kalıpcılık ve dişçilik gibi çok değişik alanlarda kullanılmaktadır⁶⁰.

2.8.2.5 Arı Zehri

Bal arısı zehri, işçi arıların iğne parçaları ile ilişkili olan iki bez tarafından salgılanmaktadır. Arı zehrinin üretimi ergin arı yaşamının ilk iki haftasında artar ve bal arısının kovan savunması ve tarlacılık görevlerine başladığı zaman en üst noktaya erişir. Arı yaşlandıkça zehir miktarı azalmaktadır⁶¹.

Bal arısı zehri kırktan fazla aktif madde içerir. Bu aktif maddelerinin çoğunun fizyolojik etkileri vardır. Arı zehrinde en fazla miktarda bulunan bileşen iltihap sökücü özelliği olan melitindir. Bu madde vücudun kortisol üretmesini sağlar. Kortisol vücudun kendi kendine iyileşmesine yardımcı olan bir ajandır. İltihap sökücü özelliği olan melitin hidrokortisoldan 100 kat daha etkilidir⁶².

Türkiye’de arı zehri üreten arıcılık işletmesine rastlanmamıştır. Deneme yapan bazı işletmeler tespit edilmiş fakat bu işletmelerin de üretime geçmediği saptanmıştır. Bunun başlıca nedeni arıcılık işletmelerine böyle bir talebin gelmemesi ve işletmelerin arı zehrinin saklanma ve pazarlama sorunundan dolayı bu üretimi gerçekleştirmediği görülmüştür.

2.8.2.6 Apiterapi

Apiterapi; bal, polen, arı sütü, propolis, arı zehri ve bal mumu gibi arı ürünlerinin tıbbi amaçlar için kullanılmasıdır⁶³ diye tanımlanmıştır.

Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Yönetmeliği 27 Ekim 2014 tarihinde 29158 sayı ile Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Zira, bu yönetmelik çerçevesinde “arı ve arı ürünlerinin bazı hastalıkların tedavisinde tamamlayıcı ve destekleyici olarak kullanılması” diye tanımlanmış olan “Apiterapi” uygulamaları da yer almaktadır. Bunun hemen akabinde “Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı

⁶⁰ Web_31, E.T. 05.09.2016.

⁶¹ Ali Korkmaz, Volkan Korkmaz, **Arı Zehri Üretimi ve Apiterapi**, Güven Ofset Matbaacılık, Samsun, 2015, s. 1.

⁶² Web_32, E.T. 01.08.2016.

⁶³ Özlem Saral, *Apiterapik Arı Ürünlerinin (Bal, Polen, Propolis ve Arı Sütü) Biyoaktif Özellikleri ve Karaciğer Hasarını Önlemedeki Rollerini*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Kimya Anabilim Dalı, “**Doktora Tezi**”, 2013, s. 2.

(TÜSEB) Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 26.11.2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi ve TÜSEB bünyesinde kurulacak enstitüler başlığı altında “Türkiye Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Enstitüsü” kurulması⁶⁴ ile önemini göstermiştir.

Yayımlanan bu kanunlar ve yönetmeliklerle apiterapinin uygulama alanı genişleyecektir. Arıcılar ile tıp hekimlerinin ortak çalışması ile yeni bir sektör dahi oluşabilecektir. Ülkemizde yasal bir tanımlamanın yapılmamış olması apiterapinin bugüne kadar gelişmesine engel olmuştur. Ziyaret edilen bazı arılıklarda apiair ile ilgili çalışmaların tamamlanmış olduğu fakat yasal düzenlemelerin beklendiği görülmüştür.

Apiterapi, arı poleni, bal, arı tutkalı(propolis), arı sütü, balmumu ve arı zehri gibi bal arısı ürünlerinin terapatik kullanımını içerir. Apiterapinin en yaygın olarak bilinen ve en iyi şekilde uygulanan yöntemi arı zehri terapisi dir. Bu terapi arı iğnelerinin medikal olarak kullanımını içerir. Arı zehrinin iltihaplanmaları azalttığı ve vücudun bağışıklık sistemini geliştirdiği düşünülmektedir. Birçok kişi apiterapiden bahsederken arı zehri terapisini kastetmektedir. Arıların medikal açıdan kullanılması antik çağlara dayanır. 2000 yıllık Çin medikal metinlerinde arılardan bahsedilir ve Hipoktat da arılar ile ilgili yazılar yazmıştır. Mısırlıların arılardan elde edilen merhemler ile hastalıkları tedavi ettikleri söylenir⁶⁵.

2.9 TÜRKİYE’DE ve DÜNYADA ARICILIK

Türkiye arıcılık için oldukça uygun koşullara sahiptir. Kırsal iş gücü, yatırımlar için çok fazla sermaye veya çok büyük arazi mülkiyeti gerekmeden arıcılık için uygun şekilde kullanılabilir.

2015 yılında 83.467 arıcılık işletmesinde 7.709.636 adet kovan varlığı ile 107.665 ton bal ve 4.750 ton balmumu üretimi gerçekleştirilmiştir⁶⁶.

⁶⁴ Web_33, E.T. 08.08.2016.

⁶⁵ Web_34, E.T. 05.09.2016.

⁶⁶ Web_35, E.T. 05.09.2016.

Tablo 2.1 İllerdeki Bal ve Balmumu Üretimleri (2015).

İller	Hayvan Adı	Arıcılık yapan işletme sayısı (adet)	Yeni kovan sayısı	Eski kovan	Toplam kovan	Bal üretimi (ton)	Balmumu üretimi (ton)
Adana	Arıcılık	2.465	480.808	464	481.272	9.762,60	380,523
Adıyaman	Arıcılık	807	64.451	254	64.705	417,767	24,443
Afyon	Arıcılık	251	41.697	0	41.697	835	20,86
Ağrı	Arıcılık	134	12.795	0	12.795	158,343	6,334
Aksaray	Arıcılık	698	18.097	158	18.255	236,88	1,545
Amasya	Arıcılık	402	20.083	435	20.518	213,175	15,869
Ankara	Arıcılık	1.630	73.106	1.999	75.105	774,678	19,73
Antalya	Arıcılık	2.733	231.296	684	231.980	2.947,40	154,254
Ardahan	Arıcılık	661	41.245	0	41.245	191,5	0,401
Artvin	Arıcılık	1.393	82.347	2.486	84.833	708,524	51,512
Aydın	Arıcılık	1.718	267.329	781	268.110	4.007,45	132,005
Balıkesir	Arıcılık	1.877	165.983	1.269	167.252	3.212,53	55,056
Bartın	Arıcılık	1.535	30.150	141	30.291	165	6,99
Batman	Arıcılık	287	43.910	646	44.556	154,335	3,879
Bayburt	Arıcılık	599	42.457	100	42.557	493,715	13,755
Bilecik	Arıcılık	303	9.924	330	10.254	114,61	5,092
Bingöl	Arıcılık	567	119.848	882	120.730	1.071,19	27,459
Bitlis	Arıcılık	725	96.304	43.089	139.393	1.832,00	100,062
Bolu	Arıcılık	452	19.689	273	19.962	202,808	5,275
Burdur	Arıcılık	610	43.930	572	44.502	606,17	50,226
Bursa	Arıcılık	1.208	75.108	1.812	76.920	861,612	43,445
Çanakkale	Arıcılık	1.270	66.354	2.615	68.969	1.392,68	66,354
Çankırı	Arıcılık	1.592	54.073	670	54.743	233,586	23,576
Çorum	Arıcılık	1.241	36.266	998	37.264	329,83	77,804
Denizli	Arıcılık	858	99.363	2	99.365	1.204,78	43,564
Diyarbakır	Arıcılık	519	106.691	1.756	108.447	1.732,13	78,205
Düzce	Arıcılık	578	52.051	0	52.051	421,482	47,066
Edirne	Arıcılık	751	51.915	2.210	54.125	875,287	14,695
Elazığ	Arıcılık	661	67.983	205	68.188	496,096	26,952
Erzincan	Arıcılık	1.358	89.805	586	90.391	1.459,65	25,627
Erzurum	Arıcılık	1.909	121.801	3.579	125.380	1.473,47	65,121
Eskişehir	Arıcılık	216	17.674	987	18.661	233,98	4,061
Gaziantep	Arıcılık	319	18.598	12.663	31.261	142,257	1,99
Giresun	Arıcılık	1.523	102.524	186	102.710	807,526	73,856
Gümüşhane	Arıcılık	556	61.948	480	62.428	807,539	18,635
Hakkari	Arıcılık	1.169	155.597	10.876	166.473	1.496,00	252,306
Hatay	Arıcılık	748	93.854	1.034	94.888	1.176,13	81,62
Iğdır	Arıcılık	269	22.880	0	22.880	282	10,515
Isparta	Arıcılık	419	32.114	419	32.533	332,35	10,288
İstanbul	Arıcılık	1.439	77.021	694	77.715	760,519	30,587
İzmir	Arıcılık	1.833	200.509	593	201.102	2.809,59	125,734
Kahramanmaraş	Arıcılık	878	87.997	1.820	89.817	716,459	27,726
Karabük	Arıcılık	457	18.085	75	18.160	135,288	10,939
Karaman	Arıcılık	595	53.858	800	54.658	426,057	30,19
Kars	Arıcılık	693	78.798	0	78.798	1.223,92	55,294

Kastamonu	Arıcılık	2.137	73.895	6.079	79.974	320,39	26,131
Kayseri	Arıcılık	657	47.414	1.325	48.739	552,666	20,372
Kırkkale	Arıcılık	475	14.709	994	15.703	178,73	5,674
Kırklareli	Arıcılık	601	39.292	7.791	47.083	508,733	13,901
Kırşehir	Arıcılık	122	7.585	80	7.665	89,11	2,278
Kilis	Arıcılık	68	1.806	3.572	5.378	19,786	0,99
Kocaeli	Arıcılık	698	56.976	386	57.362	509,653	30,286
Konya	Arıcılık	983	88.218	2.469	90.687	1.063,96	52,661
Kütahya	Arıcılık	689	21.470	970	22.440	278,057	10,565
Malatya	Arıcılık	1.202	88.627	3.454	92.081	777,128	32,886
Manisa	Arıcılık	1.323	74.186	1.548	75.734	771,784	28,014
Mardin	Arıcılık	271	34.168	569	34.737	376,94	16,767
Mersin	Arıcılık	2.012	261.716	885	262.601	3.493,05	222,072
Muğla	Arıcılık	4.947	992.484	2.618	995.102	15.205,72	892,949
Muş	Arıcılık	228	29.196	910	30.106	625,91	33,804
Nevşehir	Arıcılık	884	12.440	407	12.847	125,64	5,695
Niğde	Arıcılık	585	41.467	394	41.861	585,942	18,8
Ordu	Arıcılık	2.674	556.508	85	556.593	16.600,75	91,625
Osmaniye	Arıcılık	514	76.048	155	76.203	902,125	38,27
Rize	Arıcılık	2.655	90.799	3.704	94.503	660,81	46,812
Sakarya	Arıcılık	916	70.041	1.456	71.497	574,135	33,994
Samsun	Arıcılık	1.679	76.389	1.288	77.677	992,43	49,881
Siirt	Arıcılık	904	125.723	57.178	182.901	1.060,78	68,355
Sinop	Arıcılık	939	28.758	244	29.002	209,08	7,268
Sivas	Arıcılık	4.022	200.010	476	200.486	3.327,46	265,066
Şanlıurfa	Arıcılık	260	73.095	1.896	74.991	1.502,20	13,097
Şırnak	Arıcılık	708	51.747	4.766	56.513	446,91	19,26
Tekirdağ	Arıcılık	933	51.791	1.378	53.169	644,731	15,852
Tokat	Arıcılık	959	41.210	425	41.635	517,646	28,649
Trabzon	Arıcılık	2.029	116.663	452	117.115	1.062,21	59,701
Tunceli	Arıcılık	503	64.579	49	64.628	794,911	32,562
Uşak	Arıcılık	118	6.803	541	7.344	117,81	3,96
Van	Arıcılık	536	111.909	13.337	125.246	2.113,08	188,518
Yalova	Arıcılık	419	36.559	570	37.129	345,015	40,18
Yozgat	Arıcılık	864	30.625	796	31.421	244,899	5,914
Zonguldak	Arıcılık	1.047	43.399	145	43.544	129,315	5,522
		83.467	7.486.621	223.015	7.709.636	107.665	4.750

Kaynak: TÜİK, E.T. 10.10.2016.

Tablo 2.2 Türkiye Arıcılık İşletme Sayıları ve Üretim Miktarları (2015).

Arıcılık
Apiculture
(Türkiye - Turkey)

	Arıcılık yapılan köy sayısı	Arıcılık yapan işletme sayısı	Yeni kovan	Eski kovan	Bal	Balmumu
	Number of villages in apiculture	Number of agriculture holdings in apiculture	New hives	Old hives	Honey	Wax
	(adet - number)	(adet - number)	(adet - number)	(adet - number)	(ton-tons)	(ton-tons)
1991	21 540	-	3 161 583	266 859	54 655	2 863
1992	21 931	-	3 289 672	250 656	60 318	2 916
1993	21 975	-	3 450 755	234 692	59 207	3 110
1994	22 050	-	3 567 352	219 236	54 908	3 353
1995	21 987	-	3 701 444	214 594	68 620	3 735
1996	22 329	-	3 747 578	217 140	62 950	3 235
1997	22 145	-	3 798 200	204 102	63 319	3 751
1998	22 302	-	4 005 369	193 982	67 490	3 324
1999	22 447	-	4 135 781	185 915	67 259	4 073
2000	22 571	-	4 067 514	199 609	61 091	4 527
2001	22 606	-	3 931 301	184 052	60 190	3 174
2002	22 423	-	3 980 660	180 232	74 554	3 448
2003	22 110	-	4 098 315	190 538	69 540	3 130
2004	22 133	-	4 237 065	162 660	73 929	3 471
2005	22 550	-	4 432 954	157 059	82 336	4 178
2006	22 305	-	4 704 733	146 950	83 842	3 484
2007	21 560	-	4 690 278	135 318	73 935	3 837
2008	21 093	-	4 750 998	137 963	81 364	4 539
2009	21 469	-	5 210 481	128 743	82 003	4 385
2010	20 845	-	5 465 669	137 000	81 115	4 148
2011	21 131	-	5 862 312	149 020	94 245	4 235
2012	21 307	-	6 191 232	156 777	89 162	4 222
2013	-	79 934	6 458 083	183 265	94 694	4 241
2014	-	81 108	6 888 907	193 825	103 525	4 053
2015	-	83 467	7 486 621	223 015	107 665	4 750

Arıcılık yapan köy sayısı 2013 yılından itibaren "Arıcılık yapan işletme sayısı" olarak değiştirilmiştir.

Number of villages in apiculture have been revised as "number of agricultural holdings in apiculture" since 2013.

Kaynak: TÜİK, E.T. 10.10.2016.

Arıcılık, Dünya’da en yaygın olarak bilinen sektörlerden biridir. Arıcılık sektörü kimya endüstrisinden, gıda endüstrisine, sağlıktan kozmetik endüstrisine kadar oldukça geniş alanlarda etkili olan bir sektördür. Arıcılık sektörünün en yaygın bilinen ürünü şüphesiz baldır. Bal üretimi çoğu zaman o ülkenin arıcılık sektörü hakkında temel gösterge olmaktadır. Dünyada 2012 yılı itibariyle yılda 1,6 milyon ton bal üretilmektedir. Bu miktarın 2015 yılına kadar 1,9 milyon tona çıkacağı tahmin edilmiştir. Dünyadaki bal üretiminin %26’sını üreten Çin birinci sıradadır. Türkiye %5,8 üretimle oldukça büyük bir üretici durumundadır. Dünyadaki toplam bal üretiminin ülkelere göre dağılımı aşağıda grafik olarak verilmiştir⁶⁷.

⁶⁷ Web_36, E.T. 10.10.2016.

Tablo 2.3 Dünya Bal Üreticileri Sıralaması (2011).

Sıralama	Ülke Üretim Değeri	(x 1000\$)	Üretim (ton)	Miktarı
1	Çin	1.119.427		446.089
2	Türkiye	236.500		94.245
3	Ukrayna	176.412		70.300
4	ABD	168.131		67.000
5	Rusya	150.590		60.010
6	Hindistan	150.565		60.000
7	Arjantin	148.056		59.000
8	Meksika	145.002		57.783
9	Etiyopya	134.693		53.675
10	Iran	117.943		47.000

Kaynak: Web_37, E.T. 10.10.2016.

Tablo 2.4 Ülkelere Göre Bal İthalat Miktarları (2010).

	ÜLKELER	İTHALAT (TON)
1	ABD	114.128
2	ALMANYA	89.548
3	JAPONYA	39.950
4	BİRLEŞİK KRALLIK	31.515
5	FRANSA	25.394
6	BELÇİKA	22.096
7	İSPANYA	17.712
8	ENDONEZYA	15.595
9	İTALYA	14.549
10	SUUDİ ARABİSTAN	12.809
11	HOLLANDA	10.090
12	POLONYA	9.180
13	MALEZYA	7.914
14	İSVİÇRE	7.893
15	AVUSTURYA	6.944
	DİĞER ÜLKELER TOPLAMI	69.128
	DÜNYA TOPLAMI	494.445

Kaynak: Web_38, E.T. 10.10.2016.

Tablo 2.5 Ülkelere Göre Bal İhracat Miktarları (2010).

	ÜLKELER	İHRACAT (TON)
1	ÇİN	103.716
2	ARJANTİN	57.317
3	MEKSİKA	26.512
4	HİNDİSTAN	22.649
5	VİETNAM	22.544
6	İSPANYA	21.756
7	ALMANYA	20.527
8	BREZİLYA	18.629
9	BELÇİKA	18.304
10	KANADA	15.145
11	MACARİSTAN	13.901
12	MALEZYA	13.454
13	ROMANYA	11.016
14	ABD	11.004
15	ŞİLİ	8.623
	DİĞER ÜLKELER TOPLAMI	97.052
	DÜNYA TOPLAMI	482.149

Kaynak: Web_39, E.T. 10.10.2016.

Türkiye, Dünya genelinde önemli bir bal üreticisi olmasına rağmen ihracat ve ithalat önemli bir oyuncu konumunda değildir. Türkiye'nin bal üretiminde, miktar olarak Çin'den sonra ikinci ülke olduğu, Avrupa'daki ise en önemli üreticisi olduğu söylenmektedir. Türkiye üretmiş olduğu balları iç piyasada kullanmakta, çok az bir miktarını ise ihracata ayırmaktadır. Türkiye'nin bal ithalatı ise yok denecek kadar azdır. 2014 yılında yaklaşık 19 milyon dolarlık bal ihraç eden Türkiye Dünya ortalamasında 26. konumdadır. Türkiye'nin bal ihraç etmiş olduğu ülkeler Almanya, ABD, Suudi Arabistan, Kanada, Avusturya, Fransa ve Belçika'dır. Türkiye, Almanya ve diğer Avrupa ülkelerine Dünya ortalamasının üzerinde fiyatlarla bal ihraç ederken, ABD ve Kanada'ya ise ortalama fiyatların aşağısından bal satmaktadır. Türkiye'nin 2014 yılında ithal etmiş olduğu 68 ton olup, bu ihmal edilecek kadar küçük bir rakamdır. Kısaca söylemek gerekirse; Türkiye bal ithal eden bir ülke değildir⁶⁸.

⁶⁸ Web_40, E.T. 10.10.2016.

Tablo 2.6 Kıtalar İtibariyle Bal Üretim Miktarı (2003-2007).

Kıtalar	Bal Üretim Miktarı (1000 Ton) Ortalama					(ton)	%
	2003	2004	2005	2006	2007		
Amerika	338.00	330.00	344.66	333.98	314.15	332.16	24.96
Asya	525.00	519.38	542.16	557.90	248.25	478.54	35.96
Avrupa	320.00	336.88	342.58	353.48	321.09	334.81	25.16
Afrika	152.00	155.81	154.54	164.16	161.19	157.54	11.84
Okyanusya	29.00	25.74	26.51	28.75	28.34	27.67	2.08
Dünya Toplamı	1354.0	1367.81	1410.45	1438.27	1073.02	1.330.72	100.00

Kaynak: Web_41, E.T. 04.12.2016.

Dünyada 2003-2007 dönemi beş yıllık bal üretim verileri ortalamasına göre dünya bal üretimi yaklaşık 1.33 milyon ton olup, bunun %35.96'sı Asya kıtasından, %25.16'sı Avrupa kıtasından ve yaklaşık %25'i Amerika kıtasından karşılanmaktadır 2007 verilerine göre dünyada kovan başına verim 17 kg iken, kıtalar itibariyle en yüksek verim 40.2 kg ile Okyanusya'da elde edilirken, bu kıtayı 31.5 kg bal verimi ile Amerika kıtası, 19.67 kg ile Avrupa kıtası, 12.56 kg ile Asya kıtası, 10 kg ile Afrika kıtası izlemektedir. Dünya bal üretiminin yaklaşık 350.000 tonu ticarete konu olmaktadır. Amerika kıtasının bal üretiminin yaklaşık %60'ı da Kuzey Amerika'dan sağlanmaktadır. Afrika kıtasının dünya bal üretimindeki payı ise %11.84 olup, belli başlı bal üreticisi ülkeler Etopya, Tanzanya, Angola, Kenya ve Afrika Cumhuriyeti'dir Uluslararası Ticaret Merkezi (ITC) raporlarına göre Afrika'da üretilen balın çok büyük bir kısmı organik gibi kabul edilse de, az bir kısmı organik olarak sertifikalandırılmaktadır. Dünya organik bal pazarının da 10.000 ton dolayında olduğu belirtilmektedir⁶⁹.

⁶⁹ Web_42, E.T. 04.12.2016.

3 BÖLÜM ARICILIK İŞLETMELERİNDE ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMASI

3.1 ARICILIK İŞLETMELERİNDE THP ve VUK'A GÖRE MUHASEBE

Tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir⁷⁰.

Canlı varlıkların doğma, büyüme, yaşlanma ve ölüm sürecini yaşamaları ve bu süreçlere bağlı olarak değerlerinde olumlu veya olumsuz farklılıkların oluşması, bu varlıkların muhasebeleştirme, değerlendirme ve finansal tablolarda sunulma işlemlerini özellikli kılmaktadır. Bu yönüyle canlı varlıklar VUK, Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Tarımsal Faaliyetlere ilişkin 41 numaralı Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-41) göre farklı esaslara göre muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1. sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Muhasebe Uygulamasına 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren uygulamaya geçilmiştir⁷¹.

Canlı varlık işletmeleri olan arıcılık işletmelerin de diğer işletmeler gibi kayıtlarını VUK ve THP ye uygun muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Canlı varlık olan arıların muhasebeleştirilmesi diğer canlı varlıklardan biraz farklılıklar göstermektedir. Arı kolonisi dediğimizde aklımıza içerisinde on binlerce arısı bulunan kovan gelmektedir. Fakat muhasebe tarafından baktığımızda canlı varlık olan arı kolonisi ile kovanın ayrılması gerekmektedir.

⁷⁰ MSUGT, Sıra No:1.

⁷¹ MSUGT, Sıra No:1.

Arı kolonileri, kovan içerisinde petekler üzerinde yaşamlarını sürdüren canlılardır. Arı kolonisinin gücü ve değeri kaplamış olduğu çerçeve sayısı ile değerlendirilir. Arı ticaretinde arının değeri belirlenirken önce bir çerçeve arının fiyatı belirlenerek fiyatlandırılır. Örneğin 6 çerçeveli arılar, 8 çerçeveli arılar ve 10 çerçeveli arılar olarak pazarlanmaktadır. 2016 yılında bir çerçeveli arı, ırkına ve pazarlandığı bölgeye göre 25 TL ile 35 TL arasında pazarlanmıştır. Arıların değerini kovan ile birlikte değerlemek doğru olmaz. Ülkemizde ağaçtan, strafor ve plastikten üretilme değişik türde kovan imatları bulunmaktadır. Bunların fiyatları kullanılan malzemeye ve kaliteye göre farklılık göstermektedir. Standart diye tabir edilen kovanlar 10 çerçeve kuluçkalık ve 10 çerçeve ballık olarak takım halinde pazarlanmaktadır. 2016 yılında ağaç kovanların fiyatları 100-150 TL olarak, plastik kovanlar 450-700 TL olarak, strafor kovanlar 150-200 TL olarak pazarlanmıştır. 2016 yılı için üreticiler tarafından damızlık ana arı fiyatları 75-90 TL olarak, kullanma ana arılar ise 25-40 TL arasında fiyatlandırılmıştır. Ana arı fiyat farklılıkları ırklara göre değişmektedir.

Arılar kovanları ile birlikte bir değer oluşturdukları için arı değeri ve kovan değeri birleştirilerek muhasebeleştirilmelidir. Arıların toplam değerini canlı varlık olan arılar ve kovan varlığı birlikte oluşturmaktadır. Amortisman işlemleri de arılar ve kovan değerinin toplamı üzerinden yapılmalıdır. Değerleme işlemleri de canlı varlık olan arılar ve kovanların toplam değeri üzerinden yapılmalıdır. Arılar ile arı ürünleri farklı hesaplarda muhasebeleştirilmelidir. Arı ürünleri kovandan ayrıldıktan sonra tarımsal ürün olarak değerlendirilmeli ve farklı hesaplarda muhasebeleştirilmelidir.

3.1.1 Arıların Dönen Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi

THP açıklamalarında stokları, işletmenin satmak üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur⁷² diye tanımlamıştır.

Vergi Usul Kanunu aktife giriş kavramına yer vermemiştir. Dolayısıyla aktife giriş kavramını herkes kendine göre yorumlamakta ve uygulamaktadır. Muhasebe dilinde ise aktife giriş kavramı edinme ve kayda alma anlamını içermektedir⁷³. Canlı varlıklar,

⁷² MSUGT, Sıra No:1.

⁷³ Gököz, s. 25.

demirbaşlarla benzer özellik göstermekte, hatta literatürde canlı varlıklar için canlı demirbaşlar tabirinin kullanıldığı görülmektedir. Diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi canlı varlıkların edinimi iki yolla gerçekleşmektedir. Bunlar satın alma yoluyla edinim ve işletmede üretim yoluyla edinimdir⁷⁴.

Dönen varlıklar grubunda tanımlanan canlı varlıklar; en çok bir yıl içerisinde satılacak ve işletmeden çıkacak varlıklardır. Arı işletmeleri işletme içerisinde arı yetiştirip satabileceği gibi işletme dışından yetişmiş arı alıp satabilir. Satmak amacı ile satın alınmış olan arılar, üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan satılacak ise işletme bu arıları ticari bir mal olarak görüp muhasebeleştirme işlemini ona göre yapmalıdır.

TDHP de dönen varlıklar grubunda stoklara baktığımızda canlı varlıklar hesabı bulunmamaktadır.

15 STOKLAR

150. İLK MADDE VE MALZEME

151. YARI MAMULLER-ÜRETİM

152. MAMULLER

153. TİCARİ MALLAR

154.

155.

156.

157. DİĞER STOKLAR

158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Stoklar grubunda hangi hesaba kayıt yapılacağı işletme yöneticilerine bırakılmıştır. Bugüne kadar uygulama tebliğlerinde canlı varlıklar ile ilgili açıklama yapılmamış olduğu görülmektedir.

Canlı varlık olan arıların hangi hesaplara alınabileceği incelendiğinde ise;

153. TİCARİ MALLAR: Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

157. DİĞER STOKLAR: Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

⁷⁴ Gökgöz, s. 25.

Boş kalan hesaplar ise 154-155-ve 156 hesaplardır. İşletme kendisi için uygun olan boş hesaplarda canlı varlıklar olarak hesap açabileceği gibi mevcut olan 153 TİCARİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesaplarının alt hesabını açarak kullanabilir.

Satış Amacı İle Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

/			
153 TİCARİ MALLAR		XXX	
153.01 Canlı Varlıklar		Xxx	
153.0.01 Arılar		xxx	
102 BANKALAR			XXX

Satılan Arıların Satış Maliyet Kaydı

/			
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)		XXX	
153 TİCARİ MALLAR			XXX
153.01 Canlı Varlıklar			Xxx
153.0.01 Arılar			xxx

3.1.2 Arıların Duran Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi

Hesap planı açıklamaları bölümünde Duran Varlıkları; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar⁷⁵ diye tanımlanmıştır.

⁷⁵ MSUGT, Sıra No:1.

- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 250. ARAZİ VE ARSALAR
- 251. YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
- 252. BİNALAR
- 253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
- 254. TAŞITLAR
- 255. DEMİRBAŞLAR
- 256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)
- 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
- 259. VERİLEN AVANSLAR

THP' de duran varlıklara da baktığımızda canlı varlıklar ile ilgili hesap bulunmamaktadır. Maddi Duran Varlıklar hesabına baktığımızda en uygun hesabın 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı olduğu görülmektedir.

Diğer bir hesap grubu olan 29 Diğer Duran Varlıklara baktığımızda ise; bundan önceki bölümlerde sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu grupta yer alır⁷⁶ diye tanımlanmıştır.

- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
- 290.
- 291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
- 293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
- 294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 295.
- 296.
- 297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
- 298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
- 299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

Boş bulunan 290 veya 296 hesaplarına CANLI VARLIKLAR hesabı tanımlanarak kullanılabilir.

⁷⁶ MSUGT, Sıra No:1.

25-MADDİ DURAN VARLIKLAR grubu içerisinde boş hesap bulunmadığından, o grupta tanımlamak olanaklı değildir. Nitekim, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre işlemlerin muhasebeleştirilmesi finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla finansal tabloların içeriğinin güncellenmesi yanında tekdüzen hesap planının da güncellenmesi gereksiniminden hareketle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği taslak olarak hazırlanmış ancak yayınlanma aşamasında TMSK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ortadan kaldırılıp tamamıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredildiğinden bu tebliğin yayımlanması ve uygulamaya sokulması bu kurum tarafından yapılacaktır. Ancak hazırlanan taslakta şu an uygulanmakta olan TDHP deki büyükbaş canlı varlıklara ilişkin hesap grubu ve hesap adı sorunu aşağıdaki şekilde çözülmüştür⁷⁷.

23 CANLI VARLIKLAR

230. MEYVE AĞAÇLARI

231. MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

232. BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

233. KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

234. KANATLI HAYVANLAR

235. SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

236. CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI

237. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

238. YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

239. VERİLEN AVANSLAR

Kullanım amaçları ne olursa olsun işletmede alınıp bir yıldan uzun süre kalacak arılar 234- KANATLI HAYVANLAR grubunda izlenecektir. Arılardan elde edilecek ürünler ise 152-MAMÜLLER alt hesabında açılacak Tarımsal Ürünler hesabında izlenecektir.

⁷⁷ Hakan Taştan, **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, Ankara 2013, s. 120.

3.1.2.1 Üretimde Kullanılan Arılar

Arıcılık işletmelerinde bal üreten işletmelerin temel amacı bal üretmek ve bu üretimlerini kovan başı kg olarak en üst düzeye çıkarmaktır. Bunun için işletme içerisinde yeterince arı yetiştiremeyen işletmeler bal akım döneminden önce arı satın alırlar. Satın aldıkları bu arıları üretimde kullanacaklarından işletmenin duran varlık grubunda muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. THP’de canlı varlıklarla ilgili hesap grubu bulunmadığından 25 Maddi Duran Varlıklarda muhasebe kaydı yapılacak ise uygun hesap 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR gurubunda açılacak bir alt hesap olmalıdır.

Ürün Elde Etmek İçin Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

	/			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			XXX	
256 01 Bal Üretiminde Kullanılacak Arılar			Xxx	
		102 BANKALAR		XXX

3.1.2.2 Yetiştirilmekte Olan Arılar

Arıcılık işletmeleri bal üretiminde kullanmak, satmak için arı satın alabileceği gibi yetiştirmek üzere arı da satın alabilir. İşletme yetiştirmek üzere satın alabileceği gibi bu arıları işletme içerisinde oğul veya bölme yöntemiyle de yetiştirebilir. İşletme bu arıları kullanım amacına göre uygun hesaplarda muhasebeleştirmelidir. Yetiştirmek üzere satın alınan arılar işletmede bir dönem veya daha uzun dönem kalabilir. Yetiştirilmeleri dönemince 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında takip edilmelidir. Bu ana hesabın alt hesapları arıcılığa uygun bir şekilde açılmalıdır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar

258.01.01 Satın Alınan Arılar

258.01.02 Oğul Arılar

258.01.03 Bölme Arılar

Yetiştirilmek Üzere Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
258.01.01 Satın Alınan Arılar		xxx	
102 BANKALAR			XXX

3.1.2.2.1 Oğul ve Bölme Arıların Yetiştirilmek Üzere Kayıtlarda Muhasebeleştirilmesi

Arıcılık işletmelerinde oğul istenmeyen bir durumdur, fakat arıların gelişme mevsiminde arılar oğul verir. Oğul arıcının kontrolünde olmadığından çıkan bu oğullar satılmak üzere elde bulundurulanan arılardan olabileceği gibi ürün elde etmek üzere olan arılardan hatta yetiştirilmekte olan arılardan da çıkabilmektedirler. Teknik arıcılıkta arıcı arılarını çoğaltmak için kontrollü bir şekilde bölme yöntemi ile çoğaltır. Bu yöntem arıcının kontrolünde olduğundan genellikle yetiştirilmekte olan arılardan yapılır. Bazen de fazla gelişen satılmak üzere olan arılardan ve hatta üretimde kullanılan arılardan da yapılmaktadır. Bunun amacı, arının oğul vermemesi içindir. İşletme bu durumda değer kaybeden arılarını tekrar yetiştirmek üzere Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında bulunan yetiştirilmekte olan arılar grubuna alması gerekmektedir.

3.1.2.2.2 Oğul Arıların Muhasebeleştirilmesi

Dönen varlıklarda bulunan satılacak arılardan oğul çıktığında bu arılar duran varlıklarda bulunan yetişmekte olan arılar hesabına alınır.

Satılacak Arılardan Oğul Çıktığında Yapılacak Muhasebe Kaydı

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
258.01.02 Oğul Arılar		xxx	
153 TİCARİ MALLAR			XXX
153.01 Canlı Varlıklar			Xxx
153.01.01 Arılar			xxx

Duran varlıklarda bal üretiminde kullanılan arılardan oğul çıktığında ise bu arılar duran varlık grubunda bulunan yetiştirmekte olan arılar hesabına alınır.

Bal Üretiminde Kullanılacak Arılardan Oğul Çıktığında Yapılacak Muhasebe Kaydı

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx	
258.01.02 Oğul Arılar	xxx	
256 DİĞER MADDİ DURAN ARLIKLAR		XXX
256 01 Bal Üretiminde Kullanılacak Arılar		Xxx

Yetiştirmekte olan arılar grubunda, satın alınan arılardan, oğul arılardan ve bölme arılardan oğul çıkabilir. Hangi grupta bulunan arıdan oğul çıktı ise o grup ile ilgili kayıt yapılır.

Yetiştirilmekte Olan Arılardan Oğul Çıktığında Yapılacak Muhasebe Kaydı

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx	
258.01.02 Oğul Arılar	xxx	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		XXX
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx
258.01.01 Satın Alınan Arılar		xxx
258.01.02 Oğul Arılar		xxx
258.01.03 Bölme Arılar		xxx

3.1.2.2.3 Bölme Arıların Muhasebeleştirilmesi

Dönen varlıklarda bulunan satılacak arılardan bölme yapıldı ise bu arılar satış özelliğini kaybeder. Bölme yapıldığında ise, yapılmakta olan arılar grubuna alınarak tekrar satış özelliğini kazanana kadar yetiştirilmekte olan arılar grubunda kalır.

Satılacak Arılardan Bölme Yapıldığında Muhasebe Kaydı

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
258.01.03 Bölme Arılar		xxx	
153 TİCARİ MALLAR			XXX
153.01 Canlı Varlıklar			Xxx
153.01.01 Arılar			xxx

Bal üretiminde kullanılan arılardan bölme yapıldığında ise, bu arılarda gelişimini tamamlayana kadar yetişmekte olan arılar grubuna alınır.

Bal Üretiminde Kullanılacak Arılardan Bölme Yapıldığında Yapılacak Muhasebe Kaydı

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		XXX	
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
258.01.03 Bölme Arılar		xxx	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			XXX
256 01 Bal Üretiminde Kullanılacak Arılar			Xxx

Yetişmekte olan arılar grubunda, satın alınan arılardan, oğul arılardan ve bölme arılardan bölme yöntemi ile arı çoğaltma yapılabilir. Hangi grupta bulunan arıdan bölme yapıldı ise o grup ile ilgili kayıt yapılır.

Yetiştirilmekte Olan Arılardan Bölme Yapıldığında Muhasebe Kaydı

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	XXX
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx
258.01.03 Bölme Arılar	xxx
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	XXX
258.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx
258.01.01 Satın Alınan Arılar	xxx
258.01.02 Oğul Arılar	xxx
258.01.03 Bölme Arılar	xxx

3.2 ARICILIK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME

Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir. Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değerin belirlenmesi işlemi, muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan değerlemenin konusunu oluşturmaktadır. Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir⁷⁸.

Değerleme kavramı ile ilgili olarak tüm kanun, mevzuat, standart ve bilim dallarınca kabul edilen ortak bir tanım bulunmamaktadır. Genel bir tanım yapılacak olursa, değerleme; bir kurum veya işletmenin varlık ve kaynak kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemidir. Değerleme genel olarak iki

⁷⁸ Özerhan Akbulut, ‘‘Vergi Usul Kanunlarındaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi’’, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, Mart 2008, Ankara SMMMO Yayın No:59, s. 1.

aşamadan oluşur. Birinci aşamada; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler sayılır, ölçülür ve tartılarak miktarları hesaplanır. İkinci aşamada ise; miktar olarak saptanan iktisadi kıymetlerin değerleri belirlenir⁷⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) üçüncü kitabında değerlendirme işlemleri tanımlanmıştır. Bu tanımlamalara göre işletmeler sahibi oldukları varlıkların ilk kayda alınmasından mali tabloların oluşturulmasına kadar bu açıklamalara göre yapılmalıdır.

Değerlemenin tanımı Madde 258 de, 'değerleme vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir' şeklinde tanımlanmıştır.

Değerleme günü Madde 259 da, 'değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur' olarak belirtilmiştir.

Değerlemede esasları Madde 260 da, 'değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir' şeklinde açıklamıştır.

Buradan da anlaşılıyor ki canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Arılarda değerlendirme koloni varlığını oluşturan arı ve kovan varlığının birlikte oluşturduğu toplam değer üzerinden değerlemeye tabi tutulmalıdır.

3.2.1 Değerleme Kavramı

Değerlemede birbirinden farklı ölçü ve esasların kullanılması, bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına neden olmakta ve doğrudan dönem karını etkilemektedir.

Değerleme, işletme faaliyetlerine anlamlı parasal miktarlarının tayin edilmesi süreci, başka bir ifadeyle, işletme olaylarına, aktif ve pasiflere parasal bir değer tayin edilmesi işlemidir. Ülkemizde değerlendirme ile ilgili hükümler VUK da geniş bir şekilde yer almaktadır. Kanunda değerlemenin tanımı yapılmış, değerlendirme ölçüleri açıklanmış ve iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği tek tek açıklanmıştır⁸⁰.

⁷⁹ Gökgöz, s.121.

⁸⁰ Hacı Arif Tunçöz, *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*, T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, "Doktora Tezi", 2011, s. 38.

Muhasebe kuramı ve VUK açısından ayrı bir öneme sahip olan değerleme işlemi, tüm bilanço unsurları açısından önemli bir süreç olmakla beraber, canlı varlıklar açısından çok daha ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliğine sahiptirler. Bu özellikler canlı varlıkları değerlendirme süreci açısından daha da önemli kılmaktadır⁸¹.

VUK'a göre maddi duran varlıkların değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Varlığın iktisabı veya değerinin artırılmasına yönelik ve bunlara bağlı ödemeler maliyet bedelidir. Ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri ile tapu harcının maliyete eklenmesi ihtiyaridir. Varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar oluşan finansman giderlerini (kredi faizi, kur farkı, vade farkı gibi) maliyete eklenmek zorunludur. İzleyen dönemlerde ise maliyete eklenmesi veya gider yazılması ihtiyaridir⁸².

3.2.2 Değerleme Ölçüleri

VUK'un 261. maddesinde değerlendirme ölçüleri sayılmıştır. Anılan düzenleme uyarınca değerlendirme; iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır;

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Hangi iktisadi kıymetin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği ise, yine Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı açıklanmıştır.

⁸¹ Web_43, E.T. 12.09.2016.

⁸² Web_44, E.T. 12.09.2016.

3.2.2.1 Maliyet Bedeli

Maliyet Bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder⁸³.

VUK'da gayrimenkuller, demirbaş eşya, emtia, zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet değeri ile değeri değerlendirilir.

3.2.2.2 Borsa Rayici

Borsa Rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder⁸⁴.

3.2.2.3 Tasarruf Değeri

Tasarruf Değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir⁸⁵.

3.2.2.4 Mukayyet Değer

Mukayyet Değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir⁸⁶.

3.2.2.5 İtibari Değer

İtibari Değer; her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir⁸⁷.

3.2.2.6 Rayiç Bedel

Rayiç Bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir⁸⁸.

⁸³ VUK Mad. 262.

⁸⁴ VUK Mad. 263.

⁸⁵ VUK Mad. 264.

⁸⁶ VUK Mad. 265.

⁸⁷ VUK Mad. 266.

⁸⁸ VUK Mad. 266.

3.2.2.7 Emsal Bedeli

Emsal Bedel; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir⁸⁹.

3.2.2.8 Vergi Değeri

Vergi Değeri; bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir⁹⁰.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/35 md.)

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının

⁸⁹ VUK Mad. 267.

⁹⁰ VUK Mad. 268.

bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur⁹¹.

VUK'da hayvanlar için değerlendirme ilgili olarak 277. maddesinde 'zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir⁹² şeklinde açıklamıştır.

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275. maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır⁹³.

VUK canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirileceğini açık olarak ortaya koymuştur. Maliyet bedeli biliniyorsa emsal bedelle değerlemeye izin vermemiştir.

Canlı varlık işletmelerinde satın alma yolu ile edinilen canlıların maliyet bedeli kolay belirlenebilirken, işletme içinde yetiştirilen canlıların veya işletme dışından bedelsiz gelen canlıların maliyet bedeli kolay belirlenememektedir. Bu durumda maliyet bedeli bilinemediğinden veya olmadığından emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

VUK'a göre satış amaçlı olarak elde bulundurulmuş küçük ve büyükbaş canlı varlıkların satış anında da maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmakta ve satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki olumlu veya olumsuz fark tutarı, gelir tablosuna realize (gerçekleşmiş) kar veya zarar olarak aktarılmaktadır. Duran varlık niteliğindeki küçük ve büyükbaş canlı varlıklar, VUK'a göre ilk kayıt anında ve her değerlendirme tarihinde maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, bu varlıkların değerleri bilanço tarihine göre değişmez ve değerlendirme farkı ortaya çıkmaz. Bu varlıklar dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulurlar. Satışla birlikte bu canlı varlıklara ilişkin ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosuna aktarılır⁹⁴.

⁹¹ VUK Mad. 267.

⁹² VUK Mad. 277.

⁹³ VUK Mad. 276.

⁹⁴ Web_45, E.T. 10.09.2016.

3.2.3 Arıcılık İşletmelerinde Değerleme

Tarım işletmelerinde üretilen canlı varlıklar veya tarımsal ürünler, THP açısından stok olarak değerlendirilmekte ve stok kalemlerinde sınıflandırılmaktadır. Bu durumda VUK mad. 274'e göre stoklar, maliyet bedeliyle değerlenir. Ayrıca tarım işletmelerinde üretimi yapılan hayvanlar, VUK mad. 277'ye göre maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır.

Sonuç olarak vergi mevzuatımız açısından tarım işletmelerinde üretilen canlı varlık veya tarımsal ürünler maliyet bedeliyle değerlenir⁹⁵.

Tarımsal üretimde maliyetin içerisine nelerin dahil edileceği VUK mad. 275'de sayılmıştır. Bunlar;

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

Canlı varlık olan arıların da değerlendirme işlemi, maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedelleri ile, eğer maliyet bedeli bilinmiyor veya tespit edilemiyorsa emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Belirlenen bu değer aynı zamanda amortismanına tabi değeri de oluşturmaktadır.

⁹⁵ Gökgöz, s. 136.

3.3 ARICILIK İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN

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.

Bir başka ifade ile amortisman; işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalmalarının gider yazılması olarak tanımlanabilir.

Bunun yanında amortisman, kullanılan varlığın yenilenmesi için kardan ayrılan bir fon olarak da görülebilir⁹⁶.

3.3.2 Amortisman Konusu

VUK'un 313. ve 314. maddelerinde amortisman konusunu teşkil eden varlıklar tanımlanmıştır. Bunlar;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin tamamlayıcı, ayrılmaz parça ve ayrıntıları,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıt araçları,
- Gayrimaddi Haklar,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri,
- Tarım işletmelerince kullanılan meyvelik, dutluk, fındıklık, güllük, incirlik, bağ gibi ağaçlandırılan ve kullanılan tarım tesisleri ve
- İşletmelerde inşa edilmiş her tür yollar ve harklar arasından bir yıldan daha fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz bulunanlardır. Kanunda bir yıldan fazla kullanılan tabiri yer almakla beraber burada kastedilenin ilgili varlığın bir yıldan daha fazla kullanılabilir olması gerektiğidir.

⁹⁶ Gökgöz, s. 137.

3.3.3 Amortisman Ayırabilmenin Koşulları

Bir maddi duran varlıktan amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için, bu duran varlığın aktifleştirilme sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Ayrıca kullanıma hazır hale gelmesi de amortisman uygulamasına başlanması için bir başka koşuldur⁹⁷.

3.3.3.1 İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanma Koşulu

VUK'un 313. maddesine göre, işletmelerin amortisman uygulamalarındaki bir diğer koşul; amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir. İşletmelerde gerek teknik, gerekse fiili olarak bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider yazılır. Konuyu tersinden ele alacak olursak, işletmelerde bir yıldan fazla süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli bir tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılmasına imkan yoktur⁹⁸.

3.3.3.2 Envantere Kayıtlı Olma Koşulu

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde amortisman süresi, kıymetlerin aktive girdiği yıldan başlar ibaresiyle, amortisman ayrılmasında ilk koşulun envantere kayıt edilme olduğu belirtilmiştir⁹⁹.

VUK mad. 189'a göre üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir;

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir.

⁹⁷ Web_46, E.T. 10.10.2016.

⁹⁸ Web_47, E.T. 05.09.2016 .

⁹⁹ VUK Mad. 320.

Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir¹⁰⁰.

3.3.3.3 Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Tabi Olma Koşulu

VUK 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortisman tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır¹⁰¹.

Bir varlığın yıpranma ve aşınma nedeniyle değer kaybetmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılıyor olması anlamına gelmekle beraber, yıpranma ve aşınma her zaman, işletmelerde fiilen kullanılan amortisman tabi varlıkların gözle görülebilir bir eskimeye uğraması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadığı halde teknolojik gelişmeler nedeniyle demode olan varlıklarda değer kaybına uğrayabilir veya işletmede fiilen kullanılamaz hale gelebilir. Bu durumda söz konusu varlıklar için de amortisman ayrılması gerekmektedir¹⁰².

3.3.3.4 Değerinin Belli Bir Meblağın Üzerinde Olması Koşulu

Değeri (2016 yılı için) 900 TL sini aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 900 TL lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır¹⁰³.

3.3.4 Amortisman Matrahının Tespiti

VUK'da genel ilke olarak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu Kanun'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. VUK 269. maddesinde bu değerlerin maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu

¹⁰⁰ VUK Mad. 189.

¹⁰¹ VUK Mad. 313.

¹⁰² Web_48, E.T. 05.09.2016.

¹⁰³ VUK Mad. 313.

açıklamalar sonucunda VUK'a göre amortismanına tabi değerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır¹⁰⁴.

Maliyet bedeline ise;

Gayrimenkullerde maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer;

- Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler. 3537 (Değişik : 30/12/1980 - 2365/49 md.) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.
- İnşa ve imal giderleri: Madde 271 – İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.

3.3.5 Amortisman Süresinin Başlangıcı

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. (Ek : 24/6/1994 - 4008/12 md.; Değişik : 25/5/1995 - 4108/6 md.) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.¹⁰⁵.

¹⁰⁴ VUK Mad. 269.

¹⁰⁵ VUK Mad. 320.

3.3.6 Amortisman Oranları

VUK'a göre normal amortisman yöntemini seçen işletmeler, amortisman tabi iktisadi varlıklarını Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. Maliye Bakanlığı, amortisman oranlarını yayımladığı 333 ve 339 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde belirtmiştir. Amortisman oranları ile ilgili söz konusu Tebliğlerde amortisman oranlarının belirlenmesinde iktisadi varlıkların faydalı ömürlerinin esas alınacağı da hükme bağlanmıştır. Azalan bakiyeler yöntemini seçen işletmelerin uygulayacağı amortisman oranı % 50'yi geçmemek koşuluyla normal amortisman oranının iki katıdır. Bu yöntemde Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, son yıl tamamen yok edilmektedir. Bu kanuna göre madenlerde, her maden ve taş ocağı için ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıkları'nca belirlenen oranlar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Fevkalade amortisman yönteminde ise Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı belirlenen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır¹⁰⁶.

3.3.7 Amortisman Hesaplama Yöntemleri

3.3.7.1 Normal Amortisman Yöntemi

Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır¹⁰⁷.

3.3.7.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer,

¹⁰⁶ Ayşegül Hatipoğlu, *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi*, **İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2012, S.24, s.198.

¹⁰⁷ VUK Mad. 315.

amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. (Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir¹⁰⁸.

3.3.7.3 Fevkalade

Amortismanına tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır¹⁰⁹.

3.3.7.4 Madenlerde

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir¹¹⁰.

3.3.7.5 Canlı Hayvanlarda Amortisman

İşletme ve üretim amacıyla kullanılan ve VUK'un 313. maddesindeki nitelikleri içeren damızlık veya süt veren büyükbaş hayvanlar ile yumurta veren tavuk benzeri

¹⁰⁸ VUK Mad. 315.

¹⁰⁹ VUK Mad. 317.

¹¹⁰ VUK Mad. 316.

hayvanlar da VUK 234 Seri Nolu Genel Tebliği'nde belirtilen oranlar çerçevesinde canlı demirbaş olarak amortismanına tabi tutulmaktadır¹¹¹.

3.3.8 Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı

VUK mad. 329 da yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir. Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa, uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. (Ek fıkralar : 30/12/1980 - 2365/57 md.) Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur¹¹².

Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir¹¹³.

3.3.9 Arıcılık İşletmelerinde Amortisman

Amortisman konusunun Türk Vergi Mevzuatı'nda (TVM) önemli bir yeri bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), GVK ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) dahil bir çok Kanun'da amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş

¹¹¹ Ahmet Erol, Ragıp Yüce Uyanık, *Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 124, 2014, s. 96.

¹¹² VUK Mad. 329.

¹¹³ VUK Mad. 330.

olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular VUK'un 313 – 321'inci maddeleri arasında ele alınmıştır¹¹⁴.

Amortisman, özellikle duran varlık yatırımı yüksek boyutlardaki işletmeler için önem arz etmektedir. Dönemsel olarak net kar veya zararı doğrudan etkileyen önemli bir etken olduğundan nasıl hesaplanması gerektiği, hangi yıl için ne kadar amortisman ayrılacağı konusunda değişik yöntemler ve düzenlemeler bulunmaktadır. İşletmelerin karlarından pay alan ortaklar ve devlet için olduğu kadar işletme ile yakından ilgilenen kredi verenler, alıcılar, satıcılar ve çalışanlar açısından da amortisman hesaplaması önem taşımaktadır¹¹⁵.

3.3.9.1 Ürünlerinden Yararlanılan Arılarda Amortisman

Duran varlık kaleminde bulunan ve ürün elde etmek için kullanılan arılara VUK'da uygun olan amortisman oranlarınca ve yöntemleri ile amortisman ayrılması gerekir. Arılar için amortisman süresi 5 yıl ve amortisman oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

Arılar İçin Amortisman Muhasebe Kaydı

/			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		XXX	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)			XXX
257 01 Bal Üretiminde Kullanılan Arılar			Xxx

3.3.9.2 Ürünlerinden Henüz Yararlanılmayan Arılarda Amortisman

Bir maddi duran varlıktan amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için bu duran varlığın aktifleştirilme sürecinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Duran varlıkların amortismana tabi tutulabilmeleri için, duran varlık kalemlerinde olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

VUK 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir.

¹¹⁴ Web_49, E.T. 05.09.2016.

¹¹⁵ Web_50, E.T. 03.10.2016.

VUK açıklamalarından da anlaşılacağı gibi henüz gelişimini tamamlamamış, duran varlık kalemine alınmamış, kullanıma, yıpranmaya, aşınmaya başlamamış olduklarından amortisman ayrılması gerekmektedir.

Henüz üretime başlamamış arılara amortisman ayrılmamalıdır. VUK'a göre amortisman ayrılabilme koşullarını taşımamaktadır.

3.3.9.3 Satış Amaçlı Elde Bulundurulmuş Arılarda Amortisman

VUK'un 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortisman tabii iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır. VUK tanımında da yıpranma, aşınma değer düşüklüğü anlamlarından satılmak amacı ile elde bulundurulmuş arılar için amortisman ayrılmayacağıdır. Diğer bir koşul ise amortisman yoluyla itfa edebilmek için duran varlık özelliğini haiz olmak şartıdır. Satılmak için dönen varlık grubunda bulunan arılara amortisman ayrılması gerekir.

3.4 ARICILIK İŞLETMELERİNDE DEVLET TEŞVİKLERİ

Tarım sektöründe üretim, değişken doğa koşulları ve üretim sürecinin uzunluğu nedeniyle risklidir. Üretici firmalar bu riski üstlenmenin zorluğunun yanı sıra tarım ürünlerine olan arz ve talep dengesizliği nedeniyle ülkemizde de tarımsal faaliyetler desteklenmektedir. Tarımı desteklemek için kullanılan araçlar; Doğrudan Gelir Desteği, Fark Ödemeleri, Hayvancılık, Çevre Amaçlı Tarımsal Alanların Korunması Programı, Telafi Edici Ödemeler, Ürün Sigortası Ödemeleri, Kırsal Kalkınma destekleridir. Mevcut tarımsal faaliyetler bu teşvikler ile desteklenmektedir. Ancak, tarımsal faaliyetlere ilişkin yeni ürün tohum geliştirmeye, sağlıklı gübre üretimine ve özellikli ve tasarruflu sulama tesisleri üretme gibi faaliyetlere de destek verilmelidir¹¹⁶.

¹¹⁶ Seda Paçacı, *Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi*, T.C. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi “**Yüksek Lisans Tezi**”, Sakarya, 2011, s. 3.

Teşvik politikaları, bölgeler arası gelir düzeyi farklılıklarını, iller arası gelişmişlik dengesizliklerini ortadan kaldırmak gibi sosyal amaçların yanı sıra, istihdam yaratmak, yatırımları teşvik etmek, yönlendirmek, desteklemek, katma değeri yüksek gelişmiş teknolojileri kullanmak ve nihai olarak ekonomik istikrarı ve büyümeyi sağlamak gibi ekonomik amaçlarla da kullanılan bir kamusal politika aracıdır¹¹⁷.

3.4.1 Teşvik Kavramı

Ekonomik literatürde “teşvik” kavramı; belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayri nakdi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır¹¹⁸.

3.4.2 Teşviklerin Amaçları

Teşviklerin amacı, ülkelerin benimsedikleri ekonomik politikalara ve gelişmişlik düzeylerine göre değişiklikler gösterebilmektedir. Gelişmiş ülkeler, rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı sağlamak, sorunlu sektörleri desteklemek ve işsizliği azaltmak için teşvik tedbirlerine başvurumaktadırlar. Buna karşın gelişmekte olan ülkeler, ekonomik kalkınmayı ve sanayileşmeyi sağlamak, geri kalmış bölgeleri kalkındırmak, uluslararası rekabet gücü kazanmak, verimlilik artışı sağlamak, istihdam imkânlarını genişletmek, teknoloji transferi yapmak, ihracatı arttırmak ve yabancı sermaye çekmek için teşvik politikaları uygulamaktadırlar¹¹⁹.

3.4.3 Teşviklerin Özellikleri

Teşvik politikaları denince, özel sektörü yatırım, üretim ve hizmet dallarıyla bölgelere yönelten ve kanunla düzenlenen özendirici, itici ve caydırıcı kural araçlarının tamamı anlaşılmaktadır. Uluslararası ekonomik bütünleşmelerin giderek yaygınlaştığı

¹¹⁷ Web_51, E.T. 05.09.2016.

¹¹⁸ Serkan Acinöroğlu, *Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği*, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, S. 2, 2009, s. 148.

¹¹⁹ Nuri Yavan, *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*, **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları**, S. 27, Ankara, 2011, s. 30.

bir ortamda ülkelerin ekonomik ve sosyal kalkınmalarını gerçekleştirebilmek, uluslararası ticarete rekabet güçlerini arttırarak dünya ticaretinden daha büyük bir pay alabilmek konusundaki yaklaşımları, ülkelerin teşvik politikalarını, ekonomi politikalarının önemli bir aracı haline getirmektedir¹²⁰.

Teşvik özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Teşvikler devlet tarafından verilir,
- Teşvikler genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilmektedir,
- Teşvikler devlete bir maliyet yükler. Bu, nakdi teşviklerde ucuz kredi ve hibeler yolu ile yapılan transferler nedeni ile kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi, vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir devlet gelirinin bağışlanmasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir,
- Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir yararı ifade eder,
- Teşvikler, yatırımın maliyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacıyla dönük olarak kullanılır,
- Teşvikler dolaylı veya dolaysız olarak verilebilir,
- Teşvikler, açık veya gizli olabilir.

3.4.4 Teşvik Türleri

3.4.4.1 Veriliş Şekillerine Göre Teşvikler

Teşvikler veriliş şekillerine ve amaçlarına göre iki değişik şekilde sınıflandırılabilir. Veriliş şekillerine göre teşvikler¹²¹;

Nakit Teşvikler ve Nakit Olmayan Teşvikler olarak isimlendirilirler.

3.4.4.1.1 Nakit Teşvikler

Nakit Teşvikler, devlet bütçesinden veya devletin yönetiminde olan bir fondan belirli sektörlere, teşebbüslere ve bölgelere verilen hibeler, primler, destekleme alımlarıdır.

¹²⁰ Hasan Çam, *Organize Sanayi Bölgeleri ve Uygulanan Teşvik Politikalarının İşletmeler Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi: Osmaniye Organize Sanayi Bölgesinde Uygulama*, “Yüksek Lisans Tezi”, Karaman, T.C. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 54.

¹²¹ Mehmet Ünsaldı, *Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri*, **Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları**, 2006, s. 123.

3.4.4.1.2 Nakit Olmayan Teşvikler

Nakit olmayan teşvikler, firmalara, bölgelere ve sektörlerere yönelik muafiyet ve avantaj sağlayan, maliyet unsurlarını düşüren veya ortadan kaldıran imtiyazlardır. Devletin işletmelerden ve halktan hükümlanlık hakkına dayanarak aldığı vergiler ile işveren sigorta payından tamamından veya bir kısmından vazgeçmesi, düşük faizli kredi temini, kredilere hazine garantisi vb. gibi uygulamalar nakit olmayan teşvikleri oluşturmaktadır.

3.4.4.2 Veriliş Amacına Göre Teşvikler

Teşviklerin veriliş amaçlarına göre sınıflandırılmasında; teşvikleri genel ve özel teşvikler olarak sınıflandırılmaktadır. Özel teşviklerde bölgesel ve sektörel teşvikler olarak gruplandırılmaktadır¹²².

3.4.4.2.1 Genel Teşvikler

Genel Teşvik, ekonominin genelinde meydana gelen bir soruna karşılık yapılan bir düzenleme neticesinde bütün bölgelere ve sektörlerere sağlanan teşvik olarak nitelendirilir. Vergi oranlarındaki bir indirim bu tür teşviklere örnektir.

3.4.4.2.2 Bölgesel Teşvikler

Herhangi bir bölgenin gelişmesine ve kalkınmasına yönelik verilen nakit ve nakit olmayan teşviklerin tamamı bölgesel teşvik olarak tanımlanır. Bu teşvik ile ülkede bölgelerarası gelişmişlik farkları azaltılmaya çalışılmaktadır.

3.4.4.2.3 Sektörel Teşvikler

Teşvikin verilme amacı herhangi bir sektörün gelişmesi ve ilerlemesine yönelik olması durumunda sektörel teşvik olarak nitelendirilir. Her sektörün gelişmesi aynı önem derecesine sahip değildir. Bazı sektörlerin öncelikleri vardır. Bu öncelikli sektörler devlet tarafından saptanarak teşvikler aracılığı ile desteklenmektedir.

Diğer taraftan devlet tarafından yapılan teşvikler; Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler, Koşulsuz Yapılan Teşvikler ve Koşullu Yapılan Teşvikler olmak üzere Üç grupta toplamak mümkündür.

¹²² Ünsaldı, s. 123.

3.4.4.2.4 Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler

Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Tarımsal işletmelerin sel felaketi ile ortaya çıkan zararlarının tamamının veya bir kısmının karşılanması, deprem bölgesindeki işletmelerin zararını telafi etmek için Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi, bu tür teşviklere örnek olarak gösterilebilir¹²³.

3.4.4.3 Koşulsuz Yapılan teşvikler

Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmektedir. Teşvik çoğunlukla işletmelerin genel finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılır. Doğrudan destek primleri örnek olarak verilebilir.

3.4.4.4 Koşullu Yapılan Teşvikler

Bu tür teşvikler de, işletmenin belirli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeyi taahhüt etmeleri istenir. İşletmenin yerine getireceği yükümlülük türleri ikiye ayrılır.

Varlıklara ilişkin teşvikler; işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla verilir.

Gelire ilişkin teşvikler ise; işletmeyi, katlanacağı giderleri karşılayarak belirli alanlarda teşvik etmektir.

3.4.5 Arıcılık İşletmelerinde Devlet Teşvikleri

Gezginci arıcılık veya yerleşik olarak arıcılık yapmak isteyen arıcılara devlet arıcılık kredisi olarak hibe, faizsiz ve düşük faizli kredi imkanı sağlamaktadır. Arıcılık kredileri 2016 yılında Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi (KOSGEB), TKDK ve Ziraat Bankası kredileri ile üç şekilde finanse edilmektedir. Bu kurumlardan arıcılık kredisi alabilmek için arıcıların uygun şartları yerine getirmeleri gerekmektedir.

Ülkemizde gerek arıcılığın gelişmesi için gerekse kırsal kesimlerde istihdam yaratılıp köyden kente göçün önlenmesi için destekler oldukça fazladır. Fakat bu verilen destek,

¹²³ Tuğay, s. 74.

hibe ve kredilerden faydalanmanın uygulamada kolay olmadığı görülmektedir. Doğrudan gelir desteği olan koloni başına verilen tutarlar aracılar tarafından yetersiz bulunmaktadır.

Arıcılara en büyük doğrudan destekleme TKDK aracılığı ile IPART proje kapsamında yapılmaktadır.

2007 yılında, Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan sağlanan kaynakları da kapsayacak şekilde, kırsal kalkınma programlarının uygulamasına yönelik faaliyetleri gerçekleştirmek üzere Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu kurulmuştur¹²⁴. Arıcılık faaliyetlerine en büyük destek bu kurumdan yapılmaktadır. Arıcılık ve arı ürünlerinin üretimi, işlenmesi ve pazarlanmasını kapsamaktadır. Destek, uygun harcamalar toplamının %65'idir. Her bir yatırım için uygun harcamaların toplam değeri; en az 5.000 avro ve en fazla 500.000 avrodur. Başvuru sahibine ödemeler uygun harcama tutarına göre tek seferde ya da taksitlendirilerek yapılır¹²⁵.

TKDK tarafından verilen desteklemelerin ise proje onayından sonra verilecek olması hem proje yapmanın kolay olmadığı hem de yatırım harcamalarının önce arıcı tarafından yapılıp daha sonra desteklerden yararlanması aşamasında arıcıların finansman sıkıntısı çektikleri görülmektedir. Bu projelerin fazla prosedür gerektirmesinden dolayı arıcılar yeterince bu desteklemelerden de yararlanamamaktadır. TKDK IPART projelerinin bazı illeri kapsayıp bazılarını kapsamaması da projelerden yararlanmayı kısıtlamaktadır.

IPARD, Avrupa Birliği'nin Ortak Tarım Politikası, Kırsal Kalkınma Politikası ve ilgili politikalarının uygulanması ve yönetimi için uyum hazırlıklarını ve bu kapsamda politika geliştirilmesini desteklemeyi amaçlamaktadır¹²⁶. IPART 302-2 kodu ile Arıcılık ve arı ürünlerinin üretimi, işlenmesi ve pazarlanması projesine destek vermektedir.

IPARD II Programı kapsamında;

- Tarımsal İşletmelerin Fiziki Varlıklarına Yönelik Yatırımlar
- Tarım ve Balıkçılık Ürünlerinin İşlenmesi ve Pazarlanması İle İlgili Fiziki Varlıklara Yönelik Yatırımlar
- Çiftlik Faaliyetlerinin Çeşitlendirilmesi ve İş Geliştirme sektörleri desteklenmektedir. Yeni dönemde verilen destek oranları %50 ile %70 arasında

¹²⁴ Web_52, E.T. 04.10.2016.

¹²⁵ Web_53, E.T. 04.10.2016.

¹²⁶ Web_54, E.T. 02.09.2016.

değişmektedir. Kadın yatırımcılara projelerinin sıralamasında öncelik tanınmaktadır. Genç yatırımcılara daha yüksek oranda hibe sağlanmaktadır. Kamu hissesi %25'ten fazla olan tüzel kişiler IPARD kapsamında uygun değildir. IPARD Programında 42 il destek kapsamındadır¹²⁷.

Şekil 3.1 2016 Yılı Desteklenen İller Listesi.



Kaynak: Web_56, E.T. 10.09.2016.

IPARD-I kapsamında arıcılık sektöründe toplam yatırım tutarı yaklaşık 144 milyon TL olan 1.691 proje ile sözleşme imzalanmıştır. Bu projelere sağlanacak destek tutarı yaklaşık 72 milyon TL olacak olup bir projeye sağlanan destek tutarı ortalama 43.000 TL'dir. Fiziki kapanışı yapılan 1.383 arıcılık projesine TKDK tarafından ödenen toplam destek tutarı 55,8 milyon TL olmuştur. Arıcılık sektöründe, TKDK İl Koordinatörlükleri

¹²⁷ Web_55, E.T. 03.09.2016.

içerisinden en yoğun başvuru sırasıyla; Ordu, Sivas, Malatya, Van ve Mardin illerinden gerçekleştirilmiştir. TKDK tarafından desteklenen 1.691 arıcılık projesi incelendiğinde; yapılan başvuruların %99,9'unun gerçek kişiler tarafından yapıp yalnızca %0,01'inin tüzel kişiler tarafından yapıldığı, faydalanıcıların %91'inin erkek, %9'unun kadın faydalanıcı, %67'sinin 40 yaş üstü, %33'ünün 40 yaş altı faydalanıcı olduğu ve projelerin %66'sının modernize edilen işletme, %34'ünün ise yeni işletme olduğu görülmektedir¹²⁸.

Tablo 3.1 TKDK İle Sözleşme İmzalamış Olan Arıcılık Projelerinin İllere Göre Dağılımı (2015).

İl Koordinatörlüğü	Sözleşme İmzalanan Arıcılık Projeleri	Fiziki Kapanışı Yapılan Arıcılık Projeleri
Afyonkarahisar	8	6
Ağrı	27	27
Aksaray	3	3
Amasya	2	1
Ankara	2	2
Ardahan	50	50
Aydın	41	37
Balıkesir	45	45
Burdur	20	16
Bursa	48	35
Çanakkale	5	4
Çankırı	9	8
Çorum	9	9
Denizli	12	12
Diyarbakır	41	37
Elazığ	24	23
Erzincan	36	32
Erzurum	66	50
Giresun	69	56
Hatay	2	2
Isparta	5	4
Kahramanmaraş	7	6
Karaman	8	8
Kars	25	21
Kastamonu	35	35
Konya	3	3
Kütahya	3	3
Malatya	140	137
Manisa	14	14
Mardin	79	78
Mersin	25	19
Muş	21	15

¹²⁸ Web_57, E.T. 05.12.2016.

Nevşehir	2	2
Ordu	341	204
Samsun	21	19
Sivas	218	209
Şanlıurfa	26	26
Tokat	10	10
Trabzon	44	38
Uşak	6	5
Van	100	33
Yozgat	39	39
Toplam	1.691	1.383

Kaynak: Web_58, E.T. 05.12.2016.

Türkiye Kalkınma Vakfı (TKV) Küçük Üretici Arıcılara Yönelik “Girişim Destek Fonu” ile desteklemelerde bulunmuştur. TKV, 1996-2002 yılları arasında "Girişim Destek Fonu" olarak adlandırdığı kırsal kredi mekanizmasıyla (faaliyet gösterdiği diğer alanlardaki üreticilerle birlikte) ağırlıklı olarak ve özellikle dar gelirli ve yeni başlayan bal üreticilerine aynı kredi kullandırmıştır. Başlangıç sermayesinden yoksun üreticilere tüm arıcılık girdilerinin Destek AŞ'den (TKV bünyesinde oluşturulan "Girişim Destek Fonu"ndan finanse edilerek) temin edilmesi, bu üreticilere TKV uzmanlarınca teknik eğitim verilmesi, üretilen balların yıllara sari bir terminle Destek AŞ tarafından satın alınarak girdi borçlarının itfa edilmesi şeklinde işleyen bir model uygulanmıştır. TKV, bal geri dönüşlerinde (tahsilatlarda) önemli sıkıntılar yaşamış olsa da bu model ile binlerce dar gelirli arıcı sektöre kazandırılmış, bal üretimi tonlarca artmıştır¹²⁹.

Arıcılık desteklemeleri; Doğrudan gelir desteği ve Proje desteklemeleri olarak uygulanmaktadır.

3.4.5.1 Doğrudan Gelir Desteği

2016 yılı için arıcılara doğrudan gelir destekleri aktif kovan başına aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Arılı Kovan 10 TL / Adet, Bombus Arısı Koloni 60 TL / Adet (Seralarda Polenizasyonu Sağlamak Amaçlı) ve Gen kaynaklarını koruma desteği olarak da kovan başı 40 TL teşvik verilmektedir¹³⁰.

¹²⁹ Web_59, E.T. 06.10.2016.

¹³⁰ Web_60, E.T. 08.08.2016.

3.4.5.2 Proje Desteklemeleri

Proje desteklemeleri aşağıdaki gibidir.

- T.K.D.K. (İpard Programı); %60 hibe
- Alet, ekipman desteklemeleri; %50-%100'e kadar hibe
- Tarımsal kredi faizi desteklemeleri; yatırım ve işletme dönemi %50 faiz indirimi 1.500.000 TL ye kadardır¹³¹.

3.4.5.3 Sigorta Desteklemesi

Arıcılık (Arılı Kovan) sigortalarında primin %50'si devlet tarafından karşılanması, TÜRKVET ve Arıcılık Kayıt Sistemine (AKS) kayıtlı olan, plakalı, modern ve aktif (içinde arı olan) kovanlar sigorta kapsamındadır. Bu sigorta, aktif (içinde arı olan) kovanların;

- Fırtına,
- Hortum,
- Yangın,
- Heyelan,
- Deprem,
- Taşıt çarpması,
- Sel ve Su Baskını,
- Vahşi Hayvan Saldırısı,
- Kovanların nakliyesi esnasında; çarpma, çarpışma, devrilme, yanma vb. (Sadece Gezginci Arıcılık için geçerlidir.) nedenler sonucu meydana gelen zararlar, genel şartlar ile tarife ve talimatlar çerçevesinde sigorta kapsamındadır¹³².

Arıcılar için diğer bir destek ise;

Orman ve Köy İlişkileri Genel Müdürlüğü (ORKÖY) tarafından orman köylülerine arıcılık faaliyetleri için yapılan projeleriler bulunmaktadır. ORKÖY'de Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri ve Birlikler, Şahıslar ve Köy Tüzel kişiliklerine yönelik aşağıdaki başlıklarda toplanan proje uygulamaları bulunmaktadır:

Arıcılık Kredisi

- Fenni Arıcılık

¹³¹ Web_61, E.T. 08.08.2016.

¹³² Web_62, E.T. 14.08.2016.

- Vade Süresi: 4 yıl
- Geri Ödeme Oranları: 1. yıl ödemesiz devre, 2. yıl % 20, 3. yıl % 35, 4. yıl % 45
- Kapasitesi: 30-50 kovan için olan projeleri kapsamaktadır¹³³.

Alınan Devlet Teşvikinin Muhasebeleştirilmesi

XXX HESABI	/	XXX	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI			XXX

¹³³ Web_63, E.T.21.08.2016.

4 BÖLÜM TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI ve ARICILIK İŞLETMELERİNDE TMS 41'E GÖRE MUHASEBE DÜZENİNİN İNCELENMESİ

4.1 TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 7 adet Tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir¹³⁴.

4.1.1 Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir¹³⁵.

4.1.2 Standardın Kapsamı

Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır¹³⁶.

- (a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;
- (b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- (c) Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri.

¹³⁴ Web_64, E.T. 10.10.2016.

¹³⁵ TMS 41.

¹³⁶ TMS 41, Mad. 1.

Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz¹³⁷;

(a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).

(b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

(c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).

(d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır¹³⁸.

TMS 41 Kapsamında yer alan canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin bilgiler tablo olarak gösterilmiştir¹³⁹.

¹³⁷ TMS 41, Mad. 2.

¹³⁸ TMS 41, Mad. 3.

¹³⁹ TMS 41, Mad. 4.

Tablo 4.1 TMS 41 Kapsamında Olan ve Kapsam Dışında Kalan Tarımsal Faaliyetler

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
<p>Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.</p>		

Kaynak: TMS-41.

Tabloda birinci ve ikinci sütunda bulunan canlı varlık ve tarımsal ürünlerdir. Üçüncü sütunda yer alan ürünler ise hasattan sonraki işlemler olduğundan TMS 41 kapsamında yer almazlar. Tarımsal ürünler hasat anına kadar TMS 41 kapsamında iken hasat sonrasında diğer standartlar kapsamındadır.

4.1.3 Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Tanımlar ve Açıklamalar

Standart içindeki tanımlar özel ve genel olarak ikiye ayrılmaktadır.

4.1.3.1 Özel Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir¹⁴⁰:

Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- (a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

Satış maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir¹⁴¹.

(a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

(b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

(c) Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

¹⁴⁰ TMS 41 Mad. 5.

¹⁴¹ TMS 41, Mad. 5A.

Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin, yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez¹⁴².

Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır¹⁴³.

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar¹⁴⁴. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır:

(a) **Değişim kapasitesi:** Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

(b) **Değişimin yönetilmesi:** Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır.

Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

(c) **Değişimin ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir¹⁴⁵.

Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir¹⁴⁶.

(a) (i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), (ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya (iii) dölleme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya

(b) Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi

¹⁴² TMS 41, Mad. 5B.

¹⁴³ TMS 41, Mad. 5C.

¹⁴⁴ TMS 41, Mad. 6.

¹⁴⁵ TMS 41, Mad. 6.

¹⁴⁶ TMS 41, Mad. 7.

4.1.3.2 Genel Tanımlar

Aşağıdaki terimler bu standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır¹⁴⁷.

Defter değeri: Varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır.

Net Gerçeğe Uygun Değer: Diğer bir ifadeyle; Net Gerçekleşebilir Değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak ifade etmek isterse aşağıdaki formülü kullanabiliriz¹⁴⁸;

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

Devlet teşvikleri: TMS 20'de tanımlandığı gibidir.

4.1.4 Muhasebeleştirme Ölçüm ve Değerleme

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir¹⁴⁹.

(a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün

¹⁴⁷ TMS 41, Mad. 8.

¹⁴⁸ Web_65, E.T. 04.09.2016.

¹⁴⁹ TMS 41, Mad. 10.

bulunduğunun kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir¹⁵⁰.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür¹⁵¹.

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir¹⁵².

Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler¹⁵³.

İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasanın koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır¹⁵⁴.

İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz (örneğin orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti)¹⁵⁵.

¹⁵⁰ TMS 41, Mad. 11.

¹⁵¹ TMS 41, Mad. 12.

¹⁵² TMS 41, Mad. 13.

¹⁵³ TMS 41, Mad. 15.

¹⁵⁴ TMS 41, Mad. 16.

¹⁵⁵ TMS 41, Mad. 22.

Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır¹⁵⁶:

(a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar) veya

(b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir¹⁵⁷.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Finansal tabloların temel amacı, finansal tablo kullanıcılarına karar vermelerinde yardımcı olacak bilgileri sunmaktır. Dolayısıyla, tablolarda sunulan bilgilerin mümkün olduğunca gerçeği yansıtması istenmektedir. Standartta canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer modelinin önerilmesinin nedeni; gerçeğe uygun değer modelinin biyolojik dönüşümle birlikte ortaya çıkan değişikliklerin etkilerini en iyi yansıtan model olmasıdır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan değişiklikler, işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlardaki değişimle doğrudan ilgilidir¹⁵⁸.

4.1.4.1 Kazanç ve Zararlar

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır¹⁵⁹.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek

¹⁵⁶ TMS 41, Mad. 24.

¹⁵⁷ TMS 41, Mad. 25.

¹⁵⁸ Tuğay, s. 150.

¹⁵⁹ TMS 41, Mad. 26.

suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir¹⁶⁰.

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır¹⁶¹.

Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir¹⁶².

4.1.4.2 Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz¹⁶³.

Devlet yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez¹⁶⁴.

Varlıklara ilişkin teşvikler: Teşvike hak kazanan işletme tarafından duran varlık satın alınması, inşa etmenin veya edinmenin ilk koşul olduğu devlet teşvikleridir. Bu tür devlet teşviklerine duran varlığın türünü, yerini, edinme veya elde tutma dönemlerini sınırlayan tali koşullar da eklenebilir¹⁶⁵.

Gelire ilişkin teşvikler: Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan devlet teşvikleridir¹⁶⁶.

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir¹⁶⁷.

¹⁶⁰ TMS 41, Mad. 27.

¹⁶¹ TMS 41, Mad. 28.

¹⁶² TMS 41, Mad. 29.

¹⁶³ TMS 20, Mad. 3.

¹⁶⁴ TMS 20, Mad. 3 .

¹⁶⁵ TMS 20, Mad. 3.

¹⁶⁶ TMS 20, Mad. 3.

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir¹⁶⁸.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir¹⁶⁹.

Herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda; “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır¹⁷⁰.

Bu Standart, herhangi bir devlet teşvikinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşvikinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır¹⁷¹.

TMS 20’ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”¹⁷².

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır¹⁷³:

(a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum

¹⁶⁷ TMS 41, Mad. 34.

¹⁶⁸ TMS 41, Mad. 35.

¹⁶⁹ TMS 41, Mad. 36.

¹⁷⁰ TMS 41, Mad. 37.

¹⁷¹ TMS 41, Mad. 38.

¹⁷² TMS 20, Mad. 13.

¹⁷³ TMS 20, Mad. 14.

tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve

(b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır¹⁷⁴.

(a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

(b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve

(c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

4.2 ARICILIK İŞLETMELERİNDE TMS 41'E GÖRE MUHASEBE UYGULAMASININ İNCELENMESİ

Muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile THP ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye'de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır¹⁷⁵.

¹⁷⁴ TMS 20, Mad. 15.

¹⁷⁵ Osman Bayrı, *Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi*, **Mali Çözüm**, S. 98, 2010, s. 91.

THP’de canlı varlıklarla ilgili bir hesabın olmadığı gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca bu güne kadar canlı varlıklarla ilgili bir hesap açıklanmamıştır.

4.2.1 Arıcılık İşletmelerinde Muhasebe

Canlı varlıkların elde bulundurma amacı dikkate alındığında muhasebeleştirmede duran varlık ya da dönen varlık gruplarından birine kaydedilmesi gerekir. Elde bulundurma amacı bir yıldan kısa ise dönen varlık grubunda, bir yıldan fazla ise duran varlık grubunda izlenmesi gerekir. Varlıkların ne amaçla elde tutulacağına işletme yönetimi karar verir. Bu karardan sonra muhasebeleştirme yapılır.

Dönen varlıklar sınıfında yer alan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; canlı varlıkların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesi iken duran varlıklar sınıfında bulunan büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular ise; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na göre canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında raporlanması gerekmektedir¹⁷⁶.

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. TMS 41 standardı da canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesini önermektedir. Bu doğrultuda THP’de boş bırakılan yerler için uygun hesaplar önerilebilir. TMS 41’i konu alan akademik çalışmalarda genel olarak tek yıllık yani dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için 14 ve 16 no.lu gruplara uygun hesaplar önerilmiştir. Çok yıllık yani duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise hesap planında boş olan 20 ve 21 nolu gruplara uygun hesaplar önerilmiştir. Ancak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından uzun süredir TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ye uyumlu tekdüzen hesap planı

¹⁷⁶ Web_66, E.T. 05.09.2016.

çalışmasının yapıldığı muhasebe camiası tarafından bilinmektedir. Bu bağlamda TMS/TFRS ile ilgili olarak akademik makaleler ve tebliğler aracılığıyla hesap planı hazırlama sürecine katkılar yapılmaktadır. TMS ve TFRS ye uyumlu hesap planı oluşturma çalışmaları kapsamında ve bu konuda yapılmış çalışmalar çerçevesinde Tablo 4.2 deki gibi bir hesap planı oluşturulabilir¹⁷⁷.

Tablo 4.2 Tarımsal Faaliyetler İçin Hesap Planı Önerisi.

16 CANLI VARLIKLAR	23 CANLI VARLIKLAR
160 Tarla Bitkileri Hesabı	230 Meyve Ağaçları Hesabı
161 Bahçe Bitkileri Hesabı	231 Meyve Vermeyen Ağaçlar Hesabı
162 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı	232 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı
163 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı	233 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı
164 Kanatlı Hayvanlar Hesabı	234 Kanatlı Hayvanlar Hesabı
165 Su Hayvanları Hesabı	235 Su Hayvanları Ve Diğer Canlı
166 Diğer Canlı Varlıklar Hesabı	Varlıklar Hesabı
167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü	236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü
Karşılıkları Hesabı(-)	Karşılıkları Hesabı(-)
168	237 Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)
169 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık
	Yatırımları Hesabı
	239 Verilen Avanslar Hesabı

Kaynak: Ahmet Gökgöz Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Ekin Yayınevi Bursa 2013.

Arılar kanatlı hayvan olmaları nedeniyle Kanatlı Hayvanlar Hesabı'nda oluşturulacak bir alt hesapta izlenmelidir. Arılar dönen varlıklar grubunda 164 Kanatlı Hayvanlar Hesabında ve duran varlıklar grubunda ise 234 Kanatlı Hayvanlar Hesabında izlenmelidir.

Tarımsal üretim yapan işletmelerde, genel olarak iki tür üretim ortaya çıkmaktadır. Birincisi; canlı varlıktan canlı varlık üretimi (inekten buzağı üretiminde olduğu gibi), ikincisi; canlı varlıktan tarımsal ürün üretimi (meyve ağacından meyve üretiminde

¹⁷⁷ Gökgöz, s. 40.

olduğu gibi) şeklindedir. Canlı varlıktan canlı varlık üretiminde, ortaya çıkan canlı varlığı ilgili canlı varlık için açılan hesapta izlenebilmektedir. Ancak canlı varlıktan tarımsal ürün üretiminde, ortaya çıkan tarımsal ürün biyolojik dönüşümünü tamamladığından, yani mamul hale geldiğinden, bir stok niteliğini almakta ve bir stok hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Dolayısıyla, canlı varlıktan hasadı yapılan tarımsal ürünler, bu aşamadan sonra TMS 41 açısından tarımsal ürünlerin stok grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda tarımsal ürünlerin “152 Mamuller” hesabında izlenmesi uygun görünmektedir. Bunun yanında, tarımsal ürünlerin stoklar grubunda açılacak “152 Tarımsal Ürünler” hesabında izlenmesi de olanaklıdır¹⁷⁸.

Arıların canlı varlık olarak değerlendirilirken arı ürünleri hasat edilinceye kadar tarımsal ürün olarak değerlendirilir. Arı ürünleri ise hasat edildikten sonra stok değeri taşır ve tarımsal ürün olarak değerlendirilir.

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Gökğöz, s. 41.

¹⁷⁹ Web_67, E.T.11.09.2016.

Tablo 4.3 Maliyet Hesapları.

Üretim Maliyet Hesapları	Gider Türleri
7/A Seçeneği (Fonksiyon Hesabına Göre)	700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı
	720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı
	730 Genel Üretim Gideri Hesabı
	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı
	750 Araştırma ve Geliştirme Gideri Hesabı
	760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri Hesabı
	770 Genel Yönetim Gideri Hesabı
	780 Finansman Gideri Hesabı
7/B Seçeneği (Gider Çeşidi Esasına Göre)	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı
	791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabı
	792 Memur Ücret ve Giderleri Hesabı
	793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
	794 Çeşitli Giderler Hesabı
	795 Vergi, ve Harçlar Hesabı
	796 Amortisman ve Tükenme Payları Hesabı
	797 Finansman Giderleri Hesabı
	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
799 Üretim Maliyeti Hesabı	

Kaynak: Web_68, E.T. 09.11.2016.

4.2.1.1 Arıların Döner Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıkların bir yıl içerisinde elden çıkarılacak olması döner varlıklarda muhasebeleştirilmesini gerektirir.

MSUGT'ye baktığımızda döner varlıklar grubu, işletmenin satmak üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.

15 kodlu stoklar grubunda şu hesaplar yer alır.

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER VE ÜRETİM

152 MAMULLER

153 TİCARİ MALLAR

154

155

156

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Görüldüğü gibi bu hesaplar içerisinde canlı varlık hesabı bulunmamaktadır. Canlı varlıkları ticari mal olarak görüp 153 TİCARİ MALLAR veya 157 DİĞER STOKLAR hesabında muhasebeleştirilmeleri gerekecektir. Her iki hesap tanımında da canlı varlık tanımı geçmemektedir. Bir başka öneride boş olan hesaplardan 156 CANLI VARLIKLAR Hesabının kullanılabilirdir. Kullanılabilecek bu üç hesabında işleyiş mantığı da aynıdır.

153 TİCARİ MALLAR: İşletmenin üzerinde herhangi bir değişikliğe tabi tutmadan satmak amacı ile aldığı ticari malların izlediği stok hesabıdır.

İşleyişi; Satın alınan ticari mallar (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

157. DİĞER STOKLAR: Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

İşleyişi; Elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

Dönen varlıklar maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. TMS 2 STOKLAR md. 10 standardında maliyet bedeli; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir diye tanımlamaktadır¹⁸⁰.

TMS 2 STOKLAR md. 11 de ise; Stokların satın alma maliyetini şu şekilde açıklamıştır. Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır¹⁸¹.

Önerilen hesap planında ise duran varlıklar 16 lı hesaplarda CANLI VARLIKLAR'da ayrı bir grupta gösterilmektedir.

16 CANLI VARLIKLAR

160 Tarla Bitkileri Hesabı

161 Bahçe Bitkileri Hesabı

162 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı

163 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı

164 Kanatlı Hayvanlar Hesabı

165 Su Hayvanları Hesabı

166 Diğer Canlı Varlıklar Hesabı

167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı(-)

168

169 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

Arılar için 164 KANATLI HAYVANLAR HESABI kullanılabilir. İşletme bir yıl içerisinde işletmeden çıkacağını düşündüğü arıları 164 KANATLI HAYVANLAR HESABI'nda açılacak bir alt hesapta izlemelidir.

¹⁸⁰ TMS 2, Mad. 10.

¹⁸¹ TMS 2, Mad. 11.

164 Kanatlı Hayvanlar Hesabı, işletmede üretilen kanatlı hayvan türlerine göre aşağıdaki gibi alt hesaplara ayrılabilir¹⁸².

164 KANATLI HAYVANLAR HESABI

164.01 Tavuk

164.02 Hindi

164.03 Kaz

164.04 Ördek

164.05 Bildircin

164.06 Güvercin

164.07 Deve kuşu

164.08 Arı

164.09 Diğer Kanatlı Hayvanlar

164.08 ARILAR alt hesapları da işletmeye uygun şekilde açılabilir.

164.08 Arılar

168.08.01 Satılmak Üzere Alınan Arılar

Satılmak İçin Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

/			
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX	
164.08 Arı		Xxx	
164.08.01 Satılacak arılar		xxx	
	102 BANKALAR		XXX

Arıların Satışına İlişkin Muhasebe Kaydı

/			
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		XXX	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		XXX

¹⁸² Gököz, s. 69.

Arıların Satış Maliyetine İlişkin Muhasebe Kaydı

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	XXX	
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX
164.08 Arı		Xxx
164.08.01 Satılacak Arılar		xxx

4.2.1.2 Arıların Duran Varlıklarda Muhasebeleştirilmesi

MSUGT’de duran varlıklar; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar¹⁸³ şeklinde tanımlanmıştır.

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250. ARAZİ VE ARSALAR

251. YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252. BİNALAR

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254. TAŞITLAR

255. DEMİRBAŞLAR

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259. VERİLEN AVANSLAR

Canlı varlıklar maddi duran varlık tanımına girmekle birlikte bu hesap grubunda canlı varlıklarla ilgili hesap tanımı bulunmamaktadır.

Bazı uygulamacılar “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabını önermekte iken bazı uygulamacılar ise “297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR” hesabını uygun görmektedir. Her iki hesabın tanımına baktığımızda ise;

¹⁸³ MSUGT Sıra No: 1.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR;

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR;

Bu hesap grubu; içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli duran varlıkların izlendiği hesaptır, diye tanımlanmaktadır.

Her iki hesabın kullanılması da finansal durum tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda farklılık yaratmamaktadır.

Önerilen hesap planında ise duran varlıklar 23 lü hesaplarda CANLI VARLIKLAR'da ayrı bir grupta gösterilmektedir.

23 CANLI VARLIKLAR

230 MEYVE AĞAÇLARI HESABI

231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR HESABI

232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

233 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

234 KANATLI HAYVANLAR HESABI

235 SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR HESABI

236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HESABI(-)

237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)

238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI

239 VERİLEN AVANSLAR HESABI

234 KANATLI HAYVANLAR HESABI'nın işleyişi ise Kanatlı hayvanlar için dönem içinde oluşan yetiştirme evresine ait üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş kanatlı hayvanların satın alınmasında, hayvanların doğurma suretiyle çoğalmasında, değerlendirme sonucu (gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi durumunda) hayvanların değerinde meydana gelen artışlarda hesabın borcuna kayıt yapılır.

Kanatlı hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek etlerinin stok hesabına alınmasında, herhangi bir nedenle hayvanların ölmesi durumunda,

değerleme sonucu (gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi durumunda) hayvanların değerinde meydana gelen azalışlarda hesabın alacağına kayıt yapılır¹⁸⁴.

23 CANLI VARLIKLAR hesabı grubunda 234 KANATLI HAYVANLAR HESABI arılar için kullanılabilir.

234 Kanatlı Hayvanlar Hesabı, işletmede üretilen kanatlı hayvan türlerine göre aşağıdaki gibi alt hesaplara ayrılabilir¹⁸⁵.

234 KANATLI HAYVANLAR HESABI

234.01 Tavuk

234.02 Hindi

234.03 Kaz

234.04 Ördek

234.05 Bildircin

234.06 Güvercin

234.07 Deve kuşu

234.08 Arı

234.09 Diğer Kanatlı Hayvanlar

234.08 ARILAR alt hesapları da işletmeye uygun şekilde açılabilir

234.08 Arılar

234.08.01 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar

VUK/MSUGT uyarınca doğumdan itibaren canlı varlık ile ilgili doğrudan giderler canlı varlığın maliyetine ilave edilirken endirekt giderler dönem sonlarında dağıtım anahtarları vasıtasıyla işletmedeki tüm varlıklara payına düşen miktar kadar, maliyetine ilave edilmektedir¹⁸⁶. Böylece arıların maliyeti hesaplanmaktadır. Yetiştirilmesi tamamlanana kadar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı”nda takip edilmelidir. Arıların gelişimini tamamlayıp üretime başlaması ile “234 Kanatlı Hayvanlar Hesabı”na, eğer gelişmesini tamamlayıp satılacak ise “166 Kanatlı Hayvanlar Hesabı”na alınması gerekir.

¹⁸⁴ Gököz, s. 106.

¹⁸⁵ Gököz, s. 107.

¹⁸⁶ Taştan, s. 136.

4.2.1.2.1 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar

İşletme ürün elde etmek için aldığı arıları duran varlık grubunda 23 Canlı varlıklar hesabında izlemelidir. Bu hesabın altında açılacak olan 234.08 Arılar hesabında izlenmelidir.

Ürün Elde Etmek İçin Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

/			
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX	
234.08 Arılar		Xxx	
234.08.01 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar		xxx	
	102 BANKALAR		XXX

4.2.1.2.2 Yetiştirilmek Üzere Alınan Arılar

İşletmeye her zaman hazır yetişmiş arı alınmayabilir. Bazen işletmeler belli bir süre yetiştirilip gelişmesini tamamladıktan sonra satmak için de arı satın alabilir. İşletme arıları satılacak duruma gelinceye kadar yetiştirme döneminde bu arılar için ek maliyetlere katlanacaktır. Yetiştirmek üzere alınan arılar duran varlıklarda muhasebeleştirilmelidir.

İşletmede üretimde kullanmak veya satmak için gelişimini tamamlamamış yetiştirmek için de arı satın alınabilir. İşletme içerisinde de doğal oğul veya bölme yöntemi ile arı yetiştirmek isteyebilir. Bu durumda işletmenin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Bu arılar henüz gelişimini tamamlamadıklarından 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI'na alınmalıdır. Daha sonra bu arılar gelişimini tamamlayıp üretime geçinceye kadar veya satış aşamasına gelinceye kadar bu hesapta takip edilmelidir.

Yetiştirmek Üzere Satın Alınan Arıların Muhasebe Kaydı

/			
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK		XXX	
YATIRIMLARI HESABI			
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
238.01.01 Satın Alınan Arılar		xxx	
102 BANKALAR			XXX

İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınmasında Muhasebe Kaydı

/			
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		XXX	
150.01 Arı Keki		Xxx	
150.02 Petek		Xxx	
150.03 şurup		Xxx	
102 BANKALAR			XXX

Üretim Maliyetlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

/			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		XXX	
720 DİREKT İşÇİLİK GİDERLERİ HESABI		XXX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		XXX	
150 İLK MADDE VE MALZ. HES.			XXX
150.01 Arı keki		Xxx	
150.02 Petek		Xxx	
150.03 şurup		Xxx	
150.04 İlaçlar		Xxx	
150.05 Ana Arı		Xxx	

Üretimin Tamamlanmasına İlişkin Muhasebe Kaydı

/			
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT.HES.		XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
238.01.01 Satın Alınan Arılar		xxx	
711 DİMM GİD. YAN. HESABI			XXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HESABI			XXX
731 GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HESABI			XXX

Gelişmesini Tamamlayan Arıların Satılacak Arılar Grubuna Alınması Kaydı

/			
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX	
164.08 Arı		Xxx	
164.08.01 Satılacak arılar		xxx	
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HES.			XXX
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar			Xxx
238.01.01 Satın Alınan Arılar			xxx

Arıların Satışına İlişkin Muhasebe Kaydı

/			
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		XXX	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI			XXX

Arıların Satış Maliyetine İlişkin Muhasebe Kaydı

/			
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		XXX	
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI			XXX

4.2.1.3 Arılarda Bölme Yöntemleri

İşletme içinde arılar iki türde üretilmektedir. Bunlar, doğal oğul yöntemiyle veya bölme yöntemi ile olmaktadır.

4.2.1.3.1 Doğal Oğul Yöntemi

Doğal oğul, arıların kendi içerisinde yeni bir arı kolonisi oluşturması işlemidir. Bu durumda arı kontrolsüz olarak yeni bir koloni oluşturur. Bu işletme için olumsuz bir durumdur fakat arıcılık işletmesinde sıkça karşılaşılan durumdur. Doğal oğul duran varlıklarda üretimde kullanılan veya yetiştirilmekte olan arılardan çıkabileceği gibi dönen varlıklarda bulunan satılmak için bekleyen arılardan da olabilmektedir.

4.2.1.3.1.1 Dönen Varlıklardaki Arıların Doğal Oğul Yöntemi ile Çoğaltılması

Dönen varlık grubunda 164 KANATLI HAYVANLAR HESABI'nda satılmak için bekleyen arılardan oğul çıktığında satılma özelliğini yitirir. İşletme bu arıları yetiştirmek için tekrar duran varlıklar grubunda bulunan 238 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI'na alır. Bu arılar bu aşamadan sonra yetiştirilmekte olan arılar gibi işlem görür. Dönen varlıklarda oğul çıktığında dönen varlıklar grubundan duran varlıklar grubuna bir geçiş olmaktadır.

Dönen Varlıklar Grubunda Bulunan Satılacak Arılarda Çıkan Oğulun Muhasebe Kaydı

238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HES.	XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx	
238.01.02 Oğul Arılar	xxx	
164 KANATLI HAYVANLAR HES.		XXX
164.08 Arı		Xxx
164.08.01 Satılacak Arılar		xxx

4.2.1.3.1.2 Duran Varlıklarda Ürün Elde Etmek İçin Bulundurulan Arılardan Doğal Oğul Yöntemi ile Arı Çoğaltılması

Duran varlıklar grubunda ürün elde etmek için bulunan arılardan oğul çıktığında ise; 234 KANATLI HAYVANLAR HESABI'ndan yine aynı grup olan 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI geçiş olmaktadır.

Duran Varlıklarda Ürün Elde Etmek İçin Bulundurulan Arılardan Doğal Oğul Yöntemi İle Arı Çoğaltılması

238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HES.	XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx	
238.01.02 Oğul Arılar	xxx	
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX
234.08 Arılar		Xxx
234.08.01 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar		xxx

4.2.1.3.2 Kontrollü Bölme Yöntemi

Arılarda kontrollü bölme işlemi ise, işletme elindeki mevcut arıları bilinçli bir şekilde bölme yöntemi ile çoğaltmasıdır. Kolonideki arı mevcudunun yeterince gelişmesi ile arıcı tarafından bilinçli bir şekilde koloni birden fazla koloniye bölünebilir. Bölme işlemi duran varlıklardaki üretim için bulundurulan arılarda yapılabileceği gibi bazen fazla gelişen satışa hazır olan dönen varlıklardaki arılardan da yapılabilir. Bölme işlemi genellikle yetiştirilmekte olan arılar arasında yapılmaktadır.

4.2.1.3.2.1 Dönen Varlıklardaki Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması

Dönen varlıklardaki arıların bölme işlemi 164 KANATLI HAYVANLAR HESABI'ndaki satışa hazır arıların, 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI'ndaki bölme arılar hesabına alınmasını gerektirir. Bu gruba alınan arılar yetiştirilmekte olan arılar gibi işlem görür.

Dönen Varlıklardaki Arıların Bölme İşlemi

	/		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HES.		XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
238.01.03 Bölme Arılar		xxx	
164 KANATLI HAYVANLAR HES.			XXX
164.08 Arılar			Xxx
164.08.01 Satılacak Arılar			xxx

4.2.1.3.2.2 Duran Varlıklardaki Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması

Duran varlıklardaki arıların bölme işlemi 234 KANATLI HAYVANLAR HESABI'ndaki ürün elde etmek için bulundurulmuş arıların 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI'ndaki bölme arılar hesabına alınmasını gerektirir. Bu gruba alınan arılar yetiştirilmekte olan arılar gibi işlem görür.

Duran Varlıklardaki Arıların Bölme İşlemi

	/		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HES.		XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
238.01.03 Bölme Arılar		xxx	
234 KANATLI HAYVANLAR HES.			XXX
234.08 Arılar			Xxx
234.08.01 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar			xxx

4.2.1.3.2.3 Yetiştirilmekte Olan Arılardan Kontrollü Bölme Yöntemi ile Arı Çoğaltılması

Yetiştirilmekte olan arılarda bölme işlemi yapıldığında satın alınan arılardan mı, oğul arılardan mı veya bölme arılardan mı yapıldığının bilinmesi gerekir. Bu gruptaki arılar sadece alt hesaplar arasında düzenleme yapar.

Yetiştirilmekte Olan Arılarda Bölme İşlemi

/			
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HESABI		XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx	
238.01.03 Bölme Arılar		xxx	
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HES.			XXX
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar			Xxx
238.01.01 Satın Alınan Arılar			xxx
238.01.02 Oğul Arılar			xxx
238.01.03 Bölme Arılar			xxx

Arı yetiştiren işletmelerde arı yetiştirme işlemleri genellikle kontrollü bölme yöntemi ile yapılır. Arılar belli bir mevcuda ulaştıklarında kontrollü olarak bölünür ve üretimlerine bu şekilde devam edilir. Arı yetiştiren işletmeler genellikle 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI'ndaki Yetiştirilmekte Olan Arılar ve 164 KANATLI HAYVANLAR HESABI'ndaki Satılacak Arılar hesabını kullanır. Arıları yetiştirdikten sonra üretim hesabına almaz ve dönen varlıklar grubundaki Satılacak Arılar hesabına alınır. Çünkü bu işletmeler sadece arı yetiştiren işletmelerdir ve bal üretimi gerçekleştirmezler. Arı üreten işletmelerde 238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI aktif olarak kullanılmaktadır. Arıların yetişmesi süresince arılar için yapılan tüm giderler ve harcamalar direkt ve indirekt olarak bu hesaplara yüklenir.

İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınmasında Muhasebe Kaydı

/			
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		XXX	
150.01 Çerçeve		Xxx	
150.02 Petekler		Xxx	
150.03 Şerbet		Xxx	
150.04 İlaçlar		Xxx	
150 05 Ana Arı		Xxx	
	100 KASA		XXX

İşçilik Giderleri Muhasebe Kaydı

/			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI		XXX	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI			XXX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI			XXX
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI			XXX

Genel Üretim Giderleri Muhasebe Kaydı

/			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		XXX	
	100 KASA		XXX

İlk Madde Ve Malzemelerin Üretimde Kullanılmasının Muhasebe Kaydı

/		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	XXX	
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		XXX
150.01 Çerçeve		Xxx
150.02 Petekler		Xxx
150.03 Şerbet		Xxx
150.04 İlaçlar		Xxx
150 05 Ana Arı		Xxx

Maliyetlerin Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabına Aktarılmasının Muhasebe Kaydı

/		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HES.	XXX	
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar	Xxx	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		XXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		XXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		XXX

Yetiştirme Dönemi Tamamlanıp Satışa Hazır Hale Gelen Arıların Muhasebe Kaydı

/		
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI	XXX	
164.08 Arılar	Xxx	
164.08.01 Satılacak Arılar	xxx	
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HES.		XXX
238.01 Yetiştirilmekte Olan Arılar		Xxx

4.2.1.4 Arılarda Birleştirme Yöntemi

Canlı varlıklar doğası gereği büyüme, bozulma, dölllenme ve ölme gibi özelliklere sahiptir. Bu canlı varlıklar içerisinde arılar da canlı varlıklara özel bu durumların hepsini çok kısa sürelerde yaşamaktadır. Arıcılık işletmelerine özel durumlar aşağıda açıklanmıştır.

Arıcılık işletmelerinde arıların yeterli derecede gelişemediği dönemlerde arılar birleştirilebilir. Arılarda birleştirme işlemi şu durumda gerçekleşir

- Bal üreten işletmelerde bal akım döneminde yeterli mevcuda erişemeyen arılar birleştirilerek daha güçlü arılar oluşturmak için,
- Arı yetiştiren işletmeler satacakları arıları belli bir ölçüye (arılı çerçeve sayısına) getirmek için.
- Tüm arı işletmeleri kışın arı kayıpları yaşamamak için zayıf olan arılarını güçlendirmek için birleştirir.

Arılarda birleştirme işlemi arılarda kontrollü bölme işleminin tersi gibidir. Bu birleşmeler arılar arasında tamamen birleşme olabileceği gibi kısmen de olabilir. Tamamen birleşmede bir arı değeri sıfırlanırken sıfırlanan değer tümü ile yeni arıya aktarılır. Birleşmeden sonra yeni arı her iki arının değeri ile takip edilir. Kısmen birleşmede ise bir arının değeri artarken diğer arının değeri düşmektedir. Kısmen birleşmede arı aktarılan arının değeri artan değer kadar artış gösterirken aktaran arı azalan miktar kadar değer azalışı gösterir. Arıcılık işletmelerinde bu arılar plaka numarası veya arıcı tarafından kovanlara verilen numara ile takip edilmesi gerekir.

Arılarda birleştirme işlemi;

Dönen varlıklardaki arılar - Dönen varlıklardaki arılarla

Dönen varlıklardaki arılar - Duran varlıklardaki arılarla

Duran varlıklardaki arılar - Duran varlıklardaki arılarla

Duran varlıklardaki arılar – Dönen varlıklardaki arılarla

Hesap grupları arasında birleştirme yapılabilir.

Ürün elde etmek için elde tutulan arıların, satılacak arılarla birleştirilmesi tamamen birleştirmede ve kısmen birleşmede muhasebe hesapları benzer kullanılır. Kısmen birleşmede devreden değer kaybederken birleşen değer kazanır.

Dönen Varlıklarda Ürün Elde Etmek İçin Bulundurulan Arının Satılmak İçin Elde Bulundurulan Arılar İle Birleştirilmesinin Muhasebe Kaydı.

164 KANATLI HAYVANLAR HESABI	XXX	
164.08 Arılar	Xxx	
164.08.01 Satılacak arılar	xxx	
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX
234.08 Arılar		Xxx
234.08.01 Ürün Elde Etmek İçin Alınan Arılar		xxx

4.2.1.5 Değer Değişimleri ve Zayi Olan Arıların Muhasebeleştirilmesi

Arıcılık işletmelerinde arılar genelde kış mevsiminde zayii olmaktadır. Doğal afetler nedeniyle tamamen yok olabilecekleri gibi salgın hastalıklarla çok fazla değer kaybına da uğrayabilirler. Arıların genellikle zirai ilaçlamalardan dolayı kısmen ya da tamamen zarar gördükleri bilinmektedir. Bu gibi durumlarda değer düşüklüğü kaydı yapılmalıdır.

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı, canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile her raporlama döneminde değerlendirilmesini öngörmektedir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilemüyorsa maliyet bedeli ile değerlendirilebileceğini ifade etmektedir. Arılarda her raporlama döneminde gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiğinde meydana gelen artış veya azalışlar doğrudan kar veya zararı etkileyecek şekilde sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

TMS/TFRS ye uygun THP Taslağı çalışması kapsamında; değerlendirme sonucu ortaya çıkan olumlu farkların ‘605 Canlı Varlık Değerleme Artışları’ hesabında olumsuz farkların ise ‘628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları’ hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Ancak, canlı varlıklar maliyet bedeli ile değerlendiriliyorsa, bu hesaplar kullanılmaz¹⁸⁷.

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun

¹⁸⁷ Gököz, s.42.

değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır¹⁸⁸. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir, çünkü; tahmini pazar yeri maliyeti, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir¹⁸⁹. Canlı varlıklar nitelik ve nicelik olarak değişim gösterir ve sürekli değişim içerisinde. Gelişmeleri genellikle değer artış yönündedir fakat kısmen de olsa değer azalışı yönünde de olabilir.

4.2.1.5.1 Arıların Değer Artışları

Defter değeri 100 TL olan arının Gerçeğe Uygun Değeri (GUD) 110 TL olarak ölçüldü ise 10 TL değer artışı olmaktadır. 10 TL nin değer artışı olarak muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Dönen Varlıklarda Değer Artışı

/		
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI	XXX	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		XXX

Duran Varlıklarda Değer Artışı

/		
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI	XXX	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		XXX

Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değer Artışı

/		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. HESABI	XXX	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		XXX

¹⁸⁸ TMS 41, Mad. 26.

¹⁸⁹ TMS 41, Mad. 27.

4.2.1.5.2 Arıların Değer Azalışları

Defter değeri 100 TL olan arının GUD değeri 110 TL olduğunda 10 TL değer artışı olmaktadır. Sonraki raporlama döneminde 110 TL olan arının GUD 105 TL oldu ise varlıkta 5 TL değer azalışı var demektir. 5 TL nin değer azalışı olarak muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Dönen Varlıklarda Değer Azalışları

/		
628 CANLI VARLIKLAR DEĞERLEME AZALIŞLARI HS(-)	XXX	
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

Duran Varlıklarda Değer Azalışları

/		
628 CANLI VARLIKLAR DEĞERLEME AZALIŞLARI HS(-)	XXX	
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

Yapılmakta Olan Yatırımlarda Değer Azalışları

/		
628 CANLI VARLIKLAR DEĞERLEME AZALIŞLARI HS(-)	XXX	
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI		XXX

4.2.1.5.3 Arıların Değer Düşüklüğü

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre; bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu durumda varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Buradaki indirgeme bir değer düşüklüğü zararıdır. Geri kazanılabilir değeri 90 TL olan arının defter değeri 100 TL ise değer düşüklüğü var demektir. 10 TL nin değer düşüklüğü olarak muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Dönen Varlıklarda Değer Düşüklüğü

/		
167 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	XXX	
KARŞILIKLARI HESABI(-)		
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

/		
236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	XXX	
KARŞILIKLARI HESABI(-)		
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

4.2.1.5.4 Arıların Zayi Olması

Arıların zayi olması durumunda arılar gerçeğe uygun değer ile kayıtlarda yer aldığından, zayi olan arıların kalıntı değeri de kalmadığından değerinin tamamı sonuç hesaplarına zarar olarak yansıtılacaktır.

Dönen Varlıklarda Arıların Zayi Olması

/		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	XXX	
164 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

Duran Varlıklarda Arıların Zayi Olması

/		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	XXX	
234 KANATLI HAYVANLAR HESABI		XXX

4.2.1.6 Vadeli Alışların İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 2 stoklar standardına göre, canlı varlıkların üretimi için harcanan ve hasılat zamanına (veya bilanço dönemine) kadar yapılan harcamalar içerisinde vadeli ödeme

koşuluyla alınan hizmet ve tüketim malzemesi veya kredi kullanılması durumunda, dışarıdan vadeli olarak alınan hizmet veya tüketim malzemesinin peşin alım fiyatı ile 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına, finansman unsuru içeren tutar (vade farkı) 32X Ertelenmiş Faiz Giderleri hesabına borç bunların toplam tutarı 320 veya 420 Satıcılar hesabına alacak kaydedilir. TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre vade farkları, stok maliyetine dahil edilmez ve finansman gideri olarak kaydedilir¹⁹⁰.

Vadeli Mal Alışının Muhasebe Kaydı

/	
150 İLK MADDE VE MALZEME	XXX
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	XXX
320 SATICILAR HESABI	XXX

4.2.2 Arıcılık İşletmelerinde Amortisman

Arılarda amortisman değerinin belirlenmesi önemlidir. Amortisman için arıların hangi değer ile muhasebeleştirildiği önem taşımaktadır. Amortisman konu olan tutar arının maliyet değeridir. Arılar ilk alındığında maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. İlk satın alındıklarında GUD ile de muhasebeleştirilebilir. Bu durumda değer artışı veya değer düşüklüğü oluşabilir. GUD ile muhasebeleştirilen arılara amortisman ayrılmaması gerekir. Çünkü, canlı varlıklar zaten gerçek değeri ile muhasebeleştirilmiş olmakta ve değer azalışları dönem maliyetine intikal ettiğinden bir nevi indirekt olarak amortisman ayrılmış olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın (TMS 41) 10.maddesinde muhasebeleştirmeyi üç şarta bağlamıştır.

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir¹⁹¹;

¹⁹⁰ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, **Örneklerle UFRS Kayıtları**, Ankara, s. 866.

¹⁹¹ TMS 41, Mad. 10.

(a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilmenin yapılabileceğini tanımlamıştır.

TMS 41 md 30 da ise; canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır¹⁹².

TMS 41 md 31’de ise; Paragraf 30’ da belirtilen varsayım, yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder¹⁹³.

TMS 41 12. Maddesinde ise,

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30’ da yer verilen gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür¹⁹⁴ diyerek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmesini istemektedir.

¹⁹² TMS 41 Mad. 30.

¹⁹³ TMS 41 Mad. 31.

¹⁹⁴ TMS 41 Mad. 12.

TMS 41 de canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini ve olumlu olumsuz değerlendirme farklarının gelir tablosuna kar veya zarar olarak kaydedilmesini gerektirmektedir. Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği süreçte amortisman ayırmaya gerek olmadığı anlaşılmaktadır. Yapılmış olan değerlemede aslında bir nevi amortisman sayılmaktadır.

Bazı uzmanlara ve bilim insanlarına göre; TMS-41 felsefesinde canlı varlıklara amortisman uygulaması söz konusu değildir. Zira gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı veya zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerindeki amortisman gideri ancak sabit tesislere ait amortisman giderleri olabilir. Ancak, eğer canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlendirmek mümkün olmuyorsa, yani son çare olarak maliyet modelini kullanmak gerekiyorsa, bu durumda canlı varlıklara amortisman ayrılabilir ve TMS-36 kapsamında değer azalışları için de değer düşüklüğü hesaplanabilir. Bu görüşe göre amortisman ayırmaya gerek yoktur. Zaten raporlama döneminde yeniden değerlendirme yapmakta aradaki farklar sonuçta kar veya zarar olarak raporlanmaktadır¹⁹⁵.

Sonuç olarak, canlı varlık işletmelerinde olduğu gibi arılar için de gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği takdirde amortisman ayrılmaması gerekmektedir. TMS-41 Standardı da amortismanda değerlendirme yaklaşımını benimsemiş değer azalışlarını dönem zararı olarak kabul etmiştir. Arılarda oluşacak değer azalışları dönem zararı olarak kayıtlara alınacağından bir nevi aslında amortisman ayrılmış olacaktır.

4.2.3 Arıcılık İşletmelerinde Devlet Teşvikleri

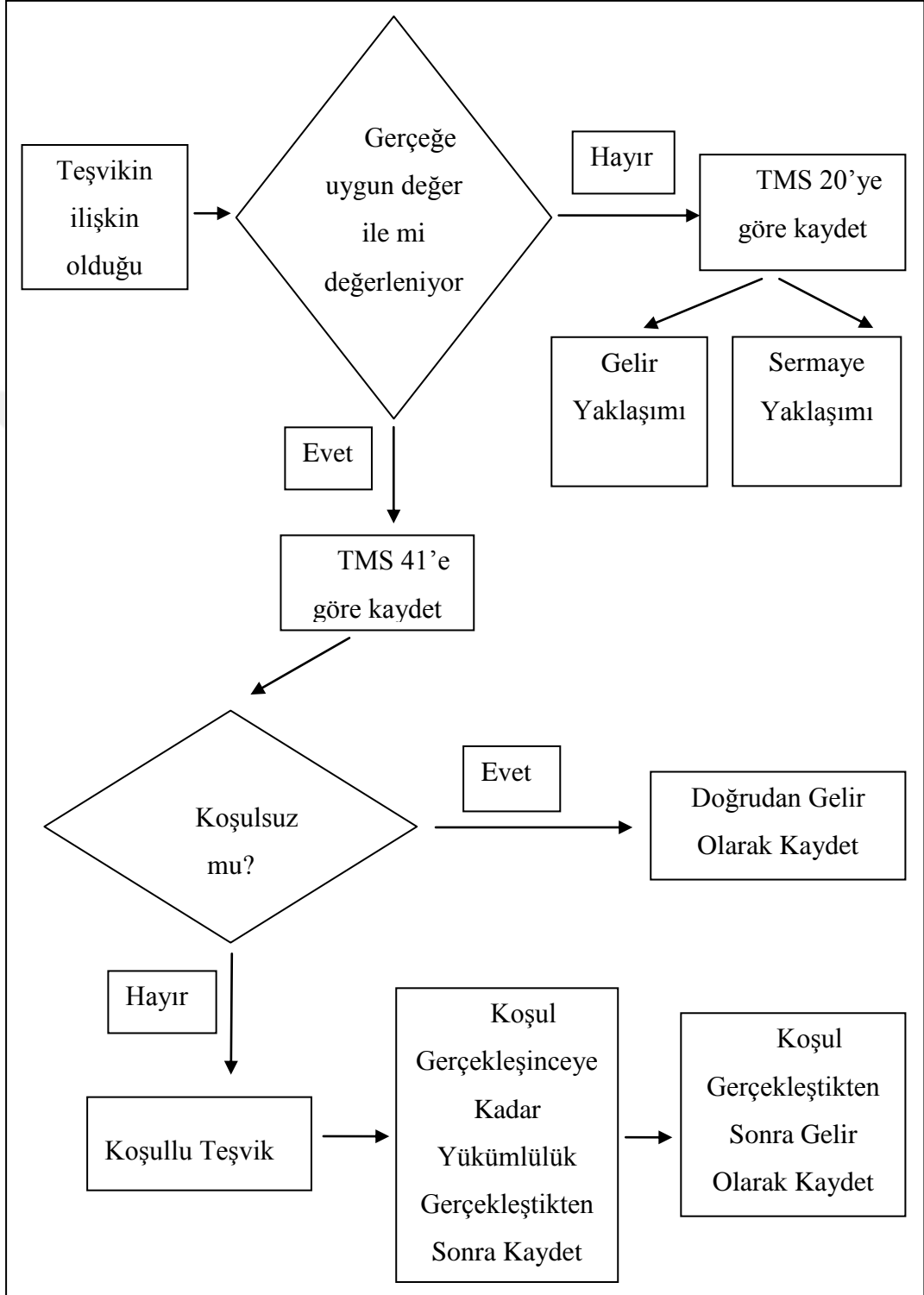
Devlet teşvikleri TMS-20 ve TMS-41 Standartlarında belirtilmiştir. TMS-41 devlet teşviklerine ilişkin koşullu veya koşulsuz olup olmadığı, TMS-20 ise gelir veya sermaye yaklaşımı olarak benimsenmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında tarımsal faaliyetlerle ilgili teşviklerin dışında devlet teşvikleri, TMS 20, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki devlet teşviklerinin bu standardın kapsamının dışında olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşvikleri TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekir¹⁹⁶.

¹⁹⁵ Taştan, s. 80.

¹⁹⁶ Tuğay, s. 93.

Şekil 4.1 Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı.



Kaynak: Osman Tuğay, Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi s.94.

Tarım işletmelerinde muhasebeleştirme konusunda özellik arz eden diğer bir konu da devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir. TMS 20 Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının 13. Maddesine göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için iki yaklaşım benimsenmiştir. Bunlar teşvikin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ile teşvikin bir veya daha fazla dönemde kar yada zarar olarak muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır. Sermaye yaklaşımı tercih edildiği takdirde, alınan teşvikin THP de açılacak olan “528 Devlet Teşvikleri” hesabında izlenmesinin, gelir yaklaşımı tercih edildiği takdirde “643 Devlet Teşvik Gelirleri” hesabında izlenmesi uygun olacaktır¹⁹⁷.

4.2.3.1 Koşulsuz Yapılan Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir¹⁹⁸.

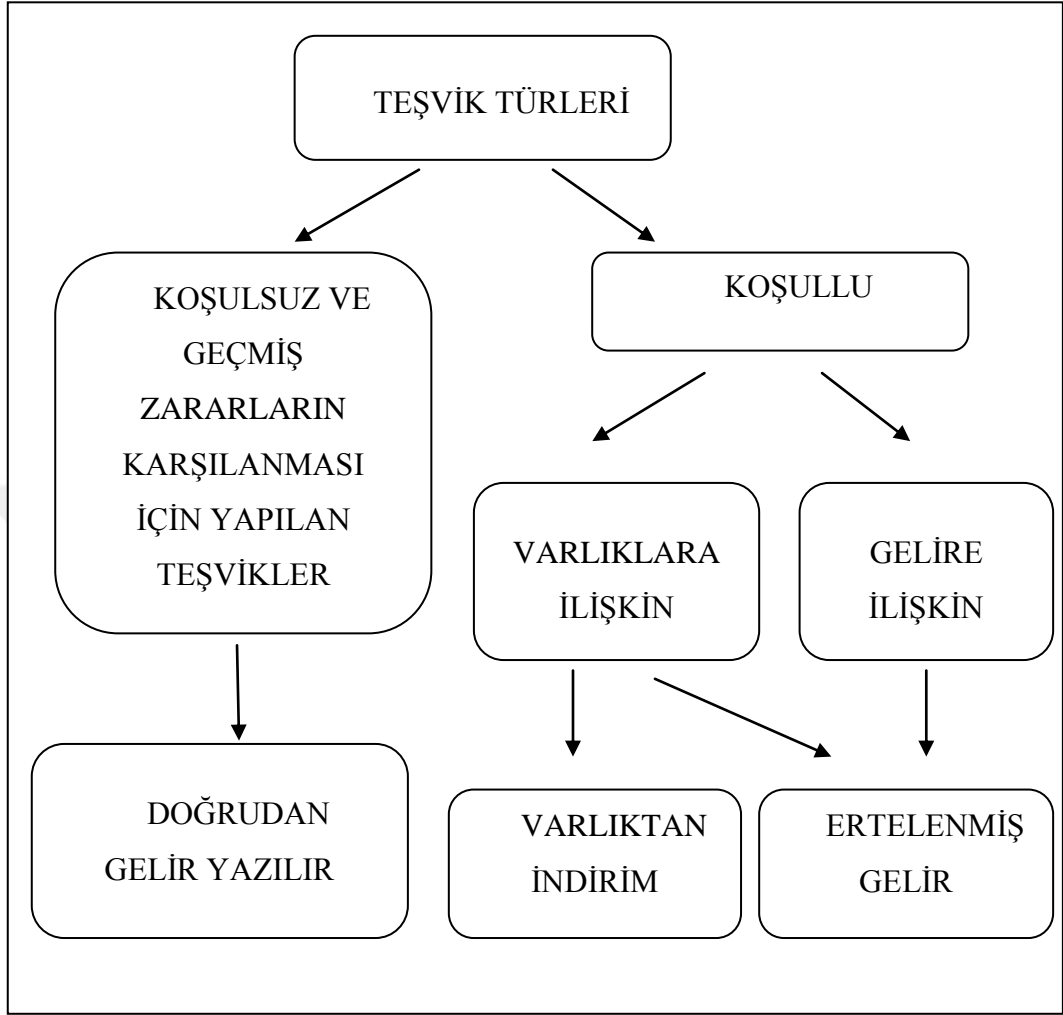
Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin kâr ya da zararında muhasebeleştirilir¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Gököz s. 42.

¹⁹⁸ TMS 41 Mad. 34.

¹⁹⁹ TMS 20 Mad. 22.

Şekil 4.2 Teşvik Türlerine Göre Muhasebeleştirme Yöntemleri.



Kaynak: Hakan Taştan, Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe düzeni, s.

94.

4.2.3.1.1 Gelir Yaklaşımı

Koşulsuz yapılan devlet teşvikleri alındıkları anda gelir hesaplarına aktarılır.

Koşulsuz alınan devlet teşvikinin Gelir Yaklaşımı ile muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Koşulsuz Alınan Devlet Teşvikinin Gelir Yaklaşımı İle Muhasebe Kaydına Alınması

	/			
254 TAŞITLAR			XXX	
		643 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRİ		XXX

4.2.3.1.2 Sermaye Yaklaşımı

Sermaye Yaklaşımına göre, elde edilen devlet teşvikleri kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir. Edinilen devlet teşvikleri bilançoda izlenmelidir. Uygulamada 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ veya 549 ÖZEL FONLAR HESABI kullanılmaktadır.

Koşulsuz Alınan Devlet Teşvikinin Sermaye Yaklaşımı İle Muhasebe Kaydına Alınması

	/			
254 TAŞITLAR			XXX	
		529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		XXX
		529 01 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı		Xxx
		Veya		
		549 ÖZEL FONLAR HESABI		XXX

4.2.3.2 Koşullu Yapılan Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da

dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir²⁰⁰.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirir²⁰¹.

Koşullu Alınan Devlet Teşvikine İlişkin Muhasebe Kaydı

260 HAKLAR HESABI	XXX	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HESABI		XXX

Koşullu Alınan Devlet Teşvikinin Yıllar İtibari İle Hesaplara Alınması

482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.	XXX	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HESABI		XXX

Koşullar Yerine Getirildiğinde Teşvikinin Gelire Alınması

382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.	XXX	
643 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRİ		XXX

²⁰⁰ TMS 41, Mad. 35.

²⁰¹ TMS 41, Mad. 36.

5 BÖLÜM SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkemizde tarım işletmeleri genelde aile işletmeleridir. Arıcılık işletmeleri de bu işletmeler ile aynı özellikleri göstermektedir. Tarım işletmelerinin kaynaktan vergilendirilmesi tarımsal faaliyet muhasebesinin günümüze kadar gelişmemesinin en büyük nedenlerindedir. Günümüzde ise sermaye şirketleri tarımsal faaliyetlerde bulunmaya başlamışlardır. Uygulamada mevcut olan yasal mevzuatlar ile tarımsal faaliyet muhasebesinin yapılmasında güçlükler oluşmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) tarımsal faaliyetlerle ilgili hesapların bulunmamasından dolayı her uygulamacı kendine uygun hesap planını kullanarak çözüm üretmeye çalışmaktadır. Bu da mali tabloların karşılaştırılabilirliğini güçleştirmektedir.

Vergi mevzuatımızda varlıkların maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırmıştır. Canlı varlıklar maddi duran varlık olarak görülmektedir. Ulusal mevzuatımızın Türkiye Muhasebe standartları (TMS) ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Canlı varlıkların doğma, büyüme, yaşlanma, ölme gibi biyolojik değişimlere sahip olması nedeniyle muhasebeleştirilme işlemlerinde özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. TDHP'de canlı varlıklar için tanımlanmış hesapların olmaması bu varlıkların maddi varlıklar olarak görülmesine neden olmaktadır. Mevcut olan hesap planında dönen varlıklarda 153-Ticari Mallar veya 157-Diğer Stoklar hesabı kullanılmakta, duran varlıklarda ise 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar ile 297-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar veya Duran Varlıkların boş olan hesapları canlı varlıklar için kullanılmaktadır. TMS'de ise canlı varlıkların farklı hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. TMS'ye uyum için önerilmiş taslak hesap planında canlı varlıklar için 16 ve 23 lü hesap grupları konunun uzmanları tarafından önerilmektedir. Yaptığımız çalışmalar sonucunda aynı öneriyi bizde olumlu bulmaktayız.

VUK'da varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili net bir tanımlamanın olmadığı görülmüştür. TMS de muhasebeleştirme ile ilgili tanımlar net olarak yapılmıştır. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde VUK maliyet bedeliyle

muhasebeleştirilmesini eğer bilinmiyorsa emsal bedeli ile kayda alınmasını uygun görürken TMS’de maliyet bedeli ile ilk kayıtlara alınmasını uygun bulmaktadır. TMS’de ilk kayıt anında Net Gerçeğe Uygun Değer (NGUD) ile kayıtlara alınabileceği ve bu işlemde değer düşüklüğü ortaya çıkabileceği ve değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. KGK tarafından hazırlanacak olan yeni TDHP’nin yasalaşması uygulayıcılara kolaylık sağlamanın yanında canlı varlık işletmelerinin tablolarının karşılaştırılabilir olmasını da sağlayacaktır.

Değerleme ile ilgili TDHP’de tanımlanmış bir hesap bulunmamaktadır. TMS değerleme konusunu önemsemiş ve canlı varlıkların GUD ile değerlendirilmesini zorunlu tutmuştur. Maliyet bedelin belirlenmesinde stoklar (TMS-2), maddi duran varlıklar (TMS-16) ve varlıklarda değer düşüklüğü (TMS-36) standartların esas alınacağı belirtilmiştir. Standarda göre canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülebileceği varsayılmıştır. Değerleme ile ilgili TDHP’de hesap bulunmadığından, değerlendirme yapıldığında boş olan 605-Canlı varlık değerlendirme artışları ve 628- değerlendirme azalışları hesapları kullanılabilir. TMS standartlarına göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerlendirilir ve bu değeri ile mali tablolarda gösterilir.

Amortisman ile ilgili vergi mevzuatımızda varlıklar canlı varlık ayrımı yapılmadan maliyet bedeli ile eğer maliyet bedeli bilinmiyorsa emsal değer ile muhasebeleştirilmekte ve mali tablolara alınmaktadır. Oysa canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliklerine sahiptir. İşletmeye alınan varlıkların kullanımı ile birlikte yıpranma ve aşınma gibi durumlarda değerlerinde bir azalma olmakla birlikte hiç kullanılmadan da teknolojik değişimlerle birlikte değer kayıplarına uğrayabilmektedirler.

Canlı varlıklar biyolojik dönüşümlerinden dolayı ilk yıllarında değerleri genelde artış yönündedir. Belli bir üretim süreden sonra verimlerinde düşüş yaşandığından değerlerinde azalışlar meydana gelmektedir. İşletmelere VUK’da belirlenen oranlar üzerinden amortisman süresince amortisman ayrılması ihtiyaridir. İşletmeler duran varlıklarını muhasebeleştirdikleri bedel üzerinden değer azalışlarını finanse etmek için varlıklarına amortisman ayrımları gerekmektedir. TDHP’de tanımlanmış Birikmiş Amortismanlar (-) hesabı ayrılan amortismanların izlendiği hesap olarak kullanılmaktadır. TMS’de ise varlıklar her bilanço döneminde GUD ile değerlendirildiğinden amortisman ayrılmamasına gerek bulunmamaktadır. TMS de canlı

varlıklar için amortismanlarda değerleme yaklaşımı benimsendiğinden değerlemedeki olumsuz farklar üretim maliyetine verilmeden doğrudan gider kaydedilmektedir. Aslında yapılan bu değerlendirme işlemi bir nevi amortisman karşılık gelmektedir. Yapılan değerlemede değer farkları dönemin gelir tablosuna yansıtılması ile giderleştirilmiş olmaktadır.

Devlet teşvikleri, GVK ve KVK da ki düzenlemeler elde edilmiş olan gelirleri dönem sonunda gelir tablosuna dahil edilerek vergilendirilmesini istemektedir. TMS ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusunda sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak iki farklı yaklaşım izlemektedir.

Sermaye yaklaşımında, teşvik gelirlerinin doğrudan gelir tablosuna alınması yerine bilançoda özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilmesi yönündedir.

Gelir yaklaşımında ise elde edilen teşviklerin bilançoda ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve sonrasında teşvik ile ilgili giderlere orantılı olarak gelir tablosuna aktarılması yönündedir.

Ulusal muhasebe sisteminde devlet teşvikleri elde edildiği dönemde gelir tablosunda 649-Diğer Gelirlere veya 602-Diğer Gelirler hesabına alınarak vergilendirilmekte iken TMS'de devlet teşviklerinin işletmenin 52X Diğer Sermaye Yedekleri veya 54X Kar Yedekleri olarak özkaynaklarına dahil edilerek bir kar yedeği oluşturularak sermaye yapılarına katkı sağlamak veya bilançoda 382-Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları veya 482- Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesabı olarak kayıtlara alınmasına izin verilerek giderlerle orantılı olarak gelir tablosunda 643 Devlet Teşvikleri hesabına alınmasına izin verilmektedir.

Devlet teşviklerinin vergilendirilmesi teşvik kavramına ters düşmektedir. Devlet teşvikleri işletmenin mali yapısına destek olmak için verilmekte iken tekrar vergilendirilmesi teşvik kavramı ile çelişmektedir. Devlet teşvikleri vergilendirme aşamasında vergiden istisna tutulmalıdır. Devlet teşviklerinin mali tablolara yansıtılması ulusal muhasebe sistemi ile TMS'de farklı olarak yansımaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi için ulusal muhasebe sisteminde gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAP KAYNAKLARI

- [1] Doğaroğlu, M., Doğaroğlu, O, (2015), *Modern Arıcılık Teknikleri*, Tekirdağ.
- [2] Gökğöz, A, (2013), *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- [3] Gündüz, N., Perçin, N, (1999), *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme*, Güzden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- [4] Hüseyin, Şahin, (1997), *Türkiye Ekonomisi*, 4. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- [5] Korkmaz, A, (2015), *Arı Zehiri Üretimi ve Apiterapi*, Güven Ofset Matbaacılık, Samsun.
- [6] Kormaz, A, (2015), *Anlaşılabilir Arıcılık*, Doğuş Ofset Ve Matbaacılık, Giresun.
- [7] Önder, E, (2006), *Uygulamalı Arıcılık*, Meta Basım Matbaacılık, İzmir.
- [8] Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A, (2015), *Örneklerle UFRS Kayıtları*, Ankara.
- [9] Taştan, H, (2013), *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [10] Tuğay, O, (2015), *Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- [11] Yavan, N, (2011), *Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara.

SÜRELİ YAYINLAR

- [1] Acinöroğlu, S, (2009), *Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi.
- [2] Akbulut, Ö, (2008), *Vergi Usul Kanunlarındaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi*, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2-6 Mart 2008 Antalya, Ankara SMMMÖ.
- [3] Bayrı, O, (2010), *Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi*, Mali Çözüm Dergisi.
- [4] Erol, A., Uyanık, R, (2014), *Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi.
- [5] Hacıhasanoğlu, T, (2013), *Hayvancılık Sektöründe Birleşik Maliyetleme, Yüz Başlık Süt İnekçiliği Tesisinde Bir Uygulama*, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.
- [6] Hatipoğlu, A, (2012), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi*, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi.
- [7] Sıralı, R, (2010), *Arıcılığın Türkiye İçin Önemi*, Ordu Üniversitesi Arıcılık Araştırma Dergisi.
- [8] Silici, S, (2014), *Arı Poleni ve Arı Ekmeği*, Uludağ Arıcılık Dergisi.
- [9] Ünsaldı, M, (2006), *Devlet Teşvikleri ve Bölgesel Gelişmişlik Farklılıkları Üzerine Etkileri*, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Web_1, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/OzelIhtisasKomisyonuRaporlari.aspx>.
Web_2, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/OzelIhtisasKomisyonuRaporlari.aspx>.
Web_3, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/OzelIhtisasKomisyonuRaporlari.aspx>.
Web_4, <http://www.nuhungemisi.gov.tr/DosyaRaporSunum/Belgeler/bb951776-e874-40ce-842b-d90ae82b6381.pdf>.
Web_5, <http://www.nuhungemisi.gov.tr/DosyaRaporSunum/Belgeler/bb951776-e874-40ce-842b-d90ae82b6381.pdf>.
Web_6, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/OzelIhtisasKomisyonuRaporlari.aspx>.
Web_7, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/OzelIhtisasKomisyonuRaporlari.aspx>.
Web_8, <http://www.resmigazete.gov.tr>.
Web_9, <http://www.resmigazete.gov.tr>.
Web_10, <http://www.tarimsal.com/ariyetistiriciligi.htm>.
Web_11, <http://www.tarimsal.com/ariyetistiriciligi.htm>.
Web_12, <http://www.tarimsal.com/ariyetistiriciligi.htm>.
Web_13, <https://tr.wikipedia.org/wiki/Arı>.
Web_14, <http://www.tarim.gov.tr/HAYGEM/Menu/9/Arıcılık>.
Web_15, <http://www.tarimsal.com/ariyetistiriciligi.htm>.
Web_16, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111130-9.htm>.
Web_17, <http://www.tarimsal.com/ariyetistiriciligi.htm>.
Web_18, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111130-9.htm>.
Web_19, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111130-9.htm>.
Web_20, <http://www.aribilim.com/turkiyede-arisutu>.
Web_21, <http://www.aribilim.com/turkiyede-arisutu>.
Web_22, <http://arastirma.tarim.gov.tr/etae/Belgeler/EgitimBrosur/120-ciftcibro.pdf>.
Web_23, <http://www.tarim.gov.tr>.
Web_24, <http://www.tarim.gov.tr>.
Web_25, <http://www.tarim.gov.tr>.
Web_26, <http://www.resmigazete.gov.tr>.
Web_27, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/07/20120727-12.htm>.
Web_28, <http://www.tab.org.tr>.
Web_29, <http://www.tab.org.tr>.
Web_30, <http://www.tarim.gov.tr/HAYGEM/Menu/9/Arıcılık>.
Web_31, <http://www.tarim.gov.tr/HAYGEM/Menu/9/Arıcılık>.
Web_32, <http://www.saglik.gov.tr/GETAT/belge/1-38897/apiterapi.html>.
Web_33, <http://apider.org/baskandan>.
Web_34, <http://www.saglik.gov.tr/GETAT/belge/1-38897/apiterapi.html>.
Web_35, <http://arastirma.tarim.gov.tr/arıcılık/Link/2/Arıcılık-Istatistikleri>.
Web_36, <http://www.unyetb.org.tr/upload/images/images/files/Ar%C4%B1c%C4%B1l%C4%B1k%20ve%20Bal%20Raporu.pdf>

- Web_37, <http://www.unyetb.org.tr/upload/images/images/files/Ar%C4%B1c%C4%B1l%C4%B1k%20ve%20Bal%20Raporu.pdf>.
- Web_38, <http://www.unyetb.org.tr/upload/images/images/files/Ar%C4%B1c%C4%B1l%C4%B1k%20ve%20Bal%20Raporu.pdf>.
- Web_39, <http://www.unyetb.org.tr/upload/images/images/files/Ar%C4%B1c%C4%B1l%C4%B1k%20ve%20Bal%20Raporu.pdf>.
- Web_40, <http://www.disticaret.biz.tr/2015/07/bal-ihracati-ve-ithalati.html>.
- Web_41, <http://www.tepge.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/d7f9a8235bf54fc799dbc9bad3e3ad8d.pdf>.
- Web_42, <http://www.tepge.gov.tr/Dosyalar/Yayinlar/d7f9a8235bf54fc799dbc9bad3e3ad8d.pdf>.
- Web_43, http://sbedergi.erciyes.edu.tr/sayi_25/Sayi_25.htm.
- Web_44, <http://www.mergemusavirlik.com/tr/6102-yeni-ttk-ile-213-vuk-degerleme-esaslari-ve-vergi-uygulamasi>.
- Web_45, http://sbedergi.erciyes.edu.tr/sayi_25/1-%201-22.%20syf._.pdf.
- Web_46, <http://docplayer.biz.tr/5806250-Ceviz-bahcelerinde-turkiye-muhasebe-standartlari-41-ve-vergi-usul-kanunu-uyarinca-amortisman-ayrilmasi-ve-degerlemesinin-karsilastirmali-incelemesi.html>.
- Web_47, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>.
- Web_48, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>.
- Web_49, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>.
- Web_50, <http://www.sbd.ksu.edu.tr/article/view/5000035253>.
- Web_51, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868783.pdf>.
- Web_52, <https://www.tkd.gov.tr/Content/File/Mevzuat/KurulusKanunu.pdf>.
- Web_53, <http://www.tkd.gov.tr/Content/File/BasvuruFiles/BrosurBilgiKartlari/SektorBilgiKitapci.pdf>.
- Web_54, <http://www.tkd.gov.tr/Tedbir/ciftlik-faaliyetlerinin-cesitlendirilmesi-ve-is-gelistirme-4>.
- Web_55, <http://www.tkd.gov.tr/Tedbir/ciftlik-faaliyetlerinin-cesitlendirilmesi-ve-is-gelistirme-4>.
- Web_56, <http://www.tkd.gov.tr/ProjeIslemleri/Destekleneniller>.
- Web_57, <https://www.tkd.gov.tr/Content/File/Yayin/Rapor/Arıcılıkv2.pdf>.
- Web_58, <https://www.tkd.gov.tr/Content/File/Yayin/Rapor/Arıcılıkv2.pdf>.
- Web_59, <http://www.tkv-dft.org.tr/TR,56/arıcılık-faaliyetlerimiz.html>.
- Web_60, <http://www.tarim.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/tar%C4%B1msal%20destekler%202016.pdf>.
- Web_61, <http://www.tarim.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/tar%C4%B1msal%20destekler%202016.pdf>.
- Web_62, <http://www.tarsim.gov.tr/trsm>.
- Web_63, http://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/EgitimDokumanlari/Orman_ve_Koy_Iliskileri_Dairesi.

- Web_64, https://www.kgk.gov.tr/content_list-345-tms-tfrs.html.
- Web_65, <http://www.ozdogrular.com/content/view/16723>.
- Web_66, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_2/7.pdf.
- Web_67, <http://www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/maliyet-hesaplari.html>.
- Web_68, www.muhasabedersleri.com.
- Web_69, <http://www.tarim.gov.tr/Konular/Hayvancilik/Aracilik>.
- Web_70, <http://www.tab.org.tr/Eklenti/73,anaaritalimat15022012.pdf?0>.
- Web_71, <http://www.tab.org.tr/Eklenti/73,anaaritalimat15022012.pdf?0>.
- Web_72, <http://www.tab.org.tr/TR,497/aracilik-yonetmeligi.html>.
- Web_73, <http://www.tab.org.tr/yonetmelikler>.
- Web_74, <http://www.tab.org.tr/yonetmelikler>.



DİĞER KAYNAKLAR

- [1] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- [2] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- [3] Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1.
- [4] TMS 2- Stoklar.
- [5] TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması.
- [6] TMS 41- Tarımsal Faaliyetler.



TEZLER

- [1] Çam, H, (2011), *Organize Sanayi Bölgeleri ve Uygulanan Teşvik Politikalarının İşletmeler Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi: Osmaniye Organize Sanayi Bölgesinde Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- [2] Emir, M, (2015), *Türkiye’de Arıcıların Sosyo-Ekonomik Yapısı ve Üretim Etkinliği*, Doktora Tezi, T.C. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı, Samsun.
- [3] Hacı Arif, T, (2011), *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- [4] Paçacı, S, (2011), *Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- [5] Saral, Ö, (2013), *Apiterapik Arı Ürünlerinin (Bal, Polen, Propolis ve Arı Sütü) Biyoaktif Özellikleri ve Karaciğer Hasarını Önlemedeki Rollerini*, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Kimya Anabilim Dalı, Trabzon.
- [6] Ünlü, A, (2016), *Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yozgat.

EKLER

Ek 1. Ana Arı Üretim İzinli İşletmeler.

	İLLER	TARİH	İŞLETME	KAPASİTE
1	ADANA	10.06.2005	Beylibal Arıcılık Orm. Ür. Tic.	3.000
2	ADANA	01.05.2006	Seğmen Arıcılık Arı ve Arı Ürünleri	3.000
3	ADANA	21.09.2006	Çukurova Üniversitesi Döner Sermayesi	3.000
4	ANKARA*	16.08.2002	Destek A.Ş.	1.200
5	ANKARA	12.03.2002	Destek A.Ş.	24.000
6	ANKARA	12.03.2002	Şefaattin DÜNDAR	9.000
7	ANKARA	12.03.2002	İbrahim DÜNDAR	15.000
8	ANKARA	18.04.2002	Ali SÜSLÜ	15.000
9	ANKARA	18.04.2002	Celil BOZKURT	12.000
10	ANKARA	14.04.2004	Süleyman GÖNÜLLÜ(ARI-TEK Arıcılık)	9.000
11	ANKARA	22.07.2004	Kazan Arıcılık(N.F.ATALAY)	3.000
12	ANKARA	01.07.2005	Mehmet Kazım KASAP	9.000
13	ANKARA	08.09.2006	Gençağa Şahin (Furkan Arıcılık)	6.000
14	ANKARA	06.06.2014	Eyüp PEKER	6.000
15	ANKARA	23.11.2015	Sinan TAŞÇI	3.000
16	ANKARA	30.11.2015	Emrullah BOZKURT	9.000
17	ANTALYA	18.04.2003	İbrahim ALBAYRAK	3.000
18	ANTALYA	21.04.2005	Ömer KARAKOYUN	3.000
19	ANTALYA	10.01.2014	Kemal ÖZTÜRK	3.000
20	ARTVIN*	12.03.2002	Macahel A.Ş.	3.000
21	ARTVIN	23.06.2009	Macahel A.Ş.	3.000
22	ARTVIN	11.07.2005	Ahmet Necmi YAZICI	300
23	ARTVIN	11.07.2005	Korkusuz Arıcılık (Ahmet AĞDUMAN)	300
24	ARTVIN	11.07.2005	Kadir LİZOR	3.000
25	ARTVIN	11.07.2005	Süleyman Kaya KESKİN	300
26	ARTVIN	11.07.2005	Yunus YAZICI	300
27	ARTVIN	11.07.2005	Erdal GÜLBİN	300
28	ARTVIN**	11.07.2005	Melahat GÜLBİN	600

29	ARTVIN	11.07.2005	İbrahim ZENGİN	300
30	ARTVIN	11.07.2005	Hikmet BOSTAN	1.800
31	ARTVIN	11.07.2005	İkram BAHÇECİ	900
32	ARTVIN	11.07.2005	Artvin Arı Yetiştiricileri Birliği	300
33	ARTVİN	06.07.2006	Emrullah SARAÇ	3.000
34	ARTVİN	20.05.2008	Mubin BAYRAK	600
35	ARTVİN	20.05.2008	Özcan YALÇIN	300
36	AYDIN	28.04.2004	Ufuk AYDIN	9.000
37	AYDIN	03.06.2006	İbrahim DEVECİOĞLU	6.000
38	AYDIN	29.11.2011	Aydın Arıcılık A.Ş.	3.000
39	ÇORUM	06.01.2016	Çorum İli Arı Yetiştiricileri Birliği	1.800
40	DENİZLİ	29.09.2004	Hüseyin ÇALIŞKAN	1.800
41	ELAZIĞ	05.11.2004	Müslüm KILINÇ	6.000
42	ELAZIĞ	24.06.2005	Mustafa Kar	3.000
43	GİRESUN	19.12.2008	Haydar KOLTUK	300
44	HATAY	11.06.2010	Sufa Arıcılık (Faruk ÇABUK)	3.000
45	MERSİN**	18.04.2002	Alata Araş.Ens.Müd.	900
46	MERSİN	09.05.2002	Balcıoğlu Tar. Ür. Ltd. Şti.	6.000
47	MERSİN	09.05.2002	Mehmet GAMGAM	3.000
48	MERSİN	19.03.2004	Mustafa ZIVDIR	3.000
49	MERSİN	30.03.2005	Asel Arıcılık (Aydın KIRINTI)	3.000
50	MERSİN	18.04.2006	İbrahim ERİŞİK	6.000
51	MERSİN	03.03.2011	Aytekin EKEN	3.000
52	MERSİN	22.04.2015	Ali DOĞAN	3.000
53	MERSİN	31.05.2005	Gökçe Arıcılık (Mustafa GÖKÇE)	9.000
54	İSTANBUL	08.08.2014	Hafize AKGÜN	600
55	İSTANBUL	15.09.2015	Yalçın SEZER	1.800
56	İSTANBUL	08.10.2015	Hakan TURAN	600
57	İZMİR*	19.04.2013	Ege Tarımsal Araş.Ens.Müd.	1.000
58	İZMİR	18.04.2002	Ege Araş.Ens.Müd.	6.000
59	İZMİR	19.03.2004	Çambel Organik Arıcılık Gıda Tarım Hay.İlaç San.Tic.LTd.Şti.	3.000
60	KIRKLARELİ	15.05.2007	Kirklareli Arı Yetiştiricileri Birliği	300
61	KIRKLARELİ	15.05.2007	Hasan BALI	300
62	KIRKLARELİ	15.05.2007	Saime ULUS	300
63	KIRKLARELİ	15.05.2007	Rıdvan ULUS	300
64	KIRKLARELİ	15.05.2007	İsmail KÜÇÜKER	300
65	KIRKLARELİ	15.05.2007	Şaban UZUN	300
66	KONYA	03.07.2014	Abdullah ADATEPE	3.000
67	KONYA	03.07.2014	Ali AKDAM	3.000
68	MALATYA	26.05.2005	Tuncay Bal(NecatiTUNCAY)	1.800
69	MUĞLA*	20.05.2016	Muğla İli Arı Yetiştiricileri Birliği	1.000

70	ORDU	12.03.2002	Osman YILMAZ	3.000
71	ORDU**	18.04.2002	Arıcılık Araş.Ens.Müd.	3.000
72	ORDU	22.04.2005	Nihal ÖZTÜRK	3.000
73	ORDU	11.06.2010	Musa ŞAHİN	6.000
74	ORDU	15.05.2014	Turan AKKAYA	3.000
75	ORDU	15.05.2014	Halim ÇİFTÇİ (Çiftçi Arıcılık)	3.000
76	ORDU	22.08.2014	Şenol DURGUT	3.000
77	ORDU	12.12.2014	Gültekin BOZKURT	3.000
78	ORDU	12.02.2015	Ali Osman CANIK	3.000
79	ORDU	05.04.2016	Ender ÇELİK	3.000
80	ORDU	20.04.2016	Ömür KILIÇ	3.000
81	RİZE	12.09.2003	Kaçkar Arıcılık	3.000
82	SAKARYA	09.08.2007	Osman ÖR	9.000
83	TOKAT	17.04.2002	Yükseller Arıcılık Ltd.Şti.	3.000
84	TOKAT	30.03.2003	Mehmet Emre KARACIK	3.000
85	TOKAT	07.07.2009	GOP Üniv.Tarımsal Uygulama ve Arş. Mrk. Md.	1.800
86	VAN	21.07.2006	Hüseyin ŞİŞEK	3.000
87	VAN	27.07.2007	Hasan ŞİŞEK	3.000
88	AKSARAY	21.07.2006	Mustafa Vedat ÇETİNKAYA	3.000
89	KARAMAN	01.07.2005	Bircan Arıcılık(Ali BİRCAN)	3.000
90	KARAMAN	17.08.2005	Sami KARALI	3.000
91	KARAMAN	07.07.2009	Över Arıcılık ve Gıda San.Tic.Ltd.Şti.	3.000
92	BARTIN	25.10.2005	Ramazan ÜSTÜNYER	900
93	ARDAHAN**	12.03.2002	Nizamettin UZUN	3.000
94	ARDAHAN**	18.04.2002	Ar.Üret.İst. Müd.	3.000
95	ARDAHAN	09.09.2004	AR-KAF(İsmet YILDIZ)	300
96	ARDAHAN	21.04.2005	KemalBOZKURT	1.500
97	ARDAHAN	04.12.2008	Önder GÜZEL	300
98	ARDAHAN	04.12.2008	Zeki ÇAKICI	300
99	ARDAHAN	04.12.2008	Binali YAZICI	300
100	ARDAHAN	04.12.2008	Yener ŞAHİN	300
101	ARDAHAN**	24.01.2011	Macahel A.Ş.	3.000
102	YALOVA	26.05.2005	Hakan GÜNDÜZ	9.000
103	DÜZCE	05.10.2004	R.Mürsel KÜCÜKYILMAZ	3.000
104	DÜZCE	06.07.2006	Ömer TAŞ	3.000
105	DÜZCE	08.11.2012	Erdoğan ÇIRACI	3.000
Toplam				356.600

* Damızlık ana arı üretim izinli işletmeler

** Ana arıları, damızlık amaçlı kullanılan işletmeler

<http://www.tarim.gov.tr/Konular/Hayvancilik/Arıcılık>

8.8.2016 tarihli veriler

Kaynak: Web_69, 10.11.2016.

Ek 2. Ana Arı Üretim İşletmesi Değerlendirme Formu.

Üretim İzni Kapasite Artırımı.

İli :.....
İlçesi :.....

Üreticinin Adı, soyadı ve Ticaret Unvanı

.....

Arılık Adresi:.....

İletişim Adresi:.....

Tel No (İş) :.....

Tel No (Cep) :.....

Toplam koloni sayısı:.....

Damızlık koloni sayısı:.....

Damızlık ana arının ırk yada ekotipi:.....

Erkek arı üretim çalışması yapılan koloni sayısı:.....

Erkek arıların ırk yada ekotipi:.....

Çiftleştirme kutu/kovan/ruşet sayısı:.....

Ana arı üretim kapasitesi (adet/yıl):.....

Değerlendirmenin yapıldığı tarih:.....

Değerlendirme Sonucu:

.....
.....
.....

Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı

İşletme Sahibi Müessese E.İl Arı Yetiş.Bir.T. İl.Müd.Vet. Hek. İl Müd.T.E. Şube Md.

İmza

İmza

İmza

İmza

İmza

İmza

Kaynak: Web_70, 10.11.2016.

Ek 3. Ana Arı Üretim İşletmesi Kontrol Formu.

Tarih:...../...../20.....

İl :..... İlçe:..... İşletme kod no :...../...../.....

Üreticinin adı, soyadı ve ticaret unvanı:.....

Arılık adresi:.....

Tel:.....

Bakanlıkça belirlenen işletme kapasitesi:.....adet/yıl

Geçen dönem üretilip satılan ana arı sayısı :.....

İşletme Alt Yapısı:

Toplam koloni sayısı:.....

Damızlık koloni sayısı:.....

Damızlık ana arının ırk yada ekotipi:.....

Erkek arı üretim çalışması yapılan koloni sayısı:.....

Erkek arıların ırk yada ekotipi:.....

Çiftleştirme kutu/kovan/ruşet sayısı:.....

Değerlendirme tarihi itibariyle üretilen ana arı sayısı:.....

Uyarılacak Kapasitesi düşürülecek , Üretimi durdurulacak, İzni iptal edilecek

Canlı materyal ve ekipman miktarına göre komisyonca önerilen üretim

kapasitesi:.....adet/yıl

Açıklama:.....

.....

.....

.....

Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı Adı Soyadı

İşletme Sahibi Müessese E. İl Arı Yetiş.Bir.T. İl.Müd.Vet. Hek İl Müd.T.E. Şube Md.

İmza

İmza

İmza

İmza

İmza

İmza

Kaynak: Web_71, 10.11.2016.

Ek 4. Arı Konaklama Belgesi.

Arı Konaklama Belgesi (AKB)

1.Bölüm Arıcı tarafından doldurulacaktır

Tarih:/...../20.....

İşletme Tanımlama Numarası:.....

TC Kimlik No:.....

Adı ve Soyadı:.....

Daimi Adres:.....

Tel: (.....).....

Arılı Kovan Sayısı: Boş Kovan Sayısı:.....

İşletme Tipi:

Arı Ürünleri
Üretimi

Ana Arı
Üretimi

Çıkış Yapılacak Adres:.....

Konaklanacak Adres:.....

Konaklama Tarihi (başlama-bitiş):/...../20..... -/...../20.....

Arıcının
Adı Soyadı İmza

Arazi Sahibi /Kurum Yetkilisi
Adı Soyadı İmza

2.Bölüm İl/İlçe Müdürlüğü tarafından doldurulacak;

Yukarıda miktarı gösterilen ait arılı kovanların, Hayvan Sevklerine Mahsus Yurtiçi Veteriner Sağlık Raporu ile ilimiz sınırları içerisinde yukarıda belirtilen tarihler arasında ve adreste konaklamasına izin verilmiştir./...../20..

Arıcının Konaklayacağı

İl/İlçe Müdürlüğü
Adı Soyadı imza

Kaynak: Web_72, 10.11.2016.

Ek 5. Arıcılık Yönetmeliği.

ARICILIK YÖNETMELİĞİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 –(1) Bu Yönetmeliğin amacı; arıcılıkta yetiştiricilik, araştırma, gen kaynaklarının tespiti, muhafazası, ıslahı, suni tohumlama, yeni hatların oluşturulması, damızlık materyalin ithalat ve ihracatı, ticari maksatla ana arı yetiştiriciliği temel esaslarının belirlenmesi, yaygınlaştırılması ve arı sağlığının korunmasına yönelik tedbirlerin alınmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 –(1) Bu Yönetmelik; arıcılıkla ilgili her türlü üretim, ıslah, damızlık materyali elde etme, sabit ve gezginci arıcılık konusundaki esasların belirlenmesi, arı sağlığı ve nakline ilişkin gerekli tedbirlerin alınması, alet, makine ve malzemelerin standardizasyonu, eğitim, projelendirme, ballı bitkiler tarımının geliştirilmesi, ana arı yetiştiriciliği, bal arılarında suni tohumlama konularını kapsamaktadır.

Dayanak

MADDE 3 –(1) Bu Yönetmelik; 3/6/2011 tarihli ve 639 sayılı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 11/6/2010 tarihli ve 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanununa dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 –(1) Bu Yönetmelikte geçen;

a) Ana arı üreticisi: Ana Arı Yetiştiricisi Sertifikası sahibi olup, damızlık ana arılardan ana arı üretilen kişi veya tüzel kişileri,

b) Ana arı üretimi: Aşılama tekniği kullanılarak, damızlık olarak seçilmiş farklı kolonilerden ana ve erkek arı yetiştirilip çoğaltılması,

c) Arıcı: Arıcılık işlerini meslek edinen ve geçimlerini kısmen veya tamamen bu yoldan kazananları,

- ç) Arıcılık: Arıyı canlı materyal olarak kullanarak, arı ve arı ürünleri üzerinde fiilen yapılan çalışmaları,
- d) Arıcılık Kayıt Sistemi (AKS): Etiketlenmiş kovanlara ait bilgilerin merkezi bir veri tabanında kayıt altına alındığı, izlendiği, raporlandığı Bakanlık kayıt sistemini,
- e) Arıcı kimlik kartı: Merkez birlikleri tarafından üyelerine verilen arıcının bilgilerini içeren belgeyi,
- f) Arı Konaklama Belgesi (AKB): Arıcının kayıtlı olduğu il/ilçe dışında konaklamak için aldığı belgeyi,
- g) Arılık: Arılı kovan ve ekipmanların bulunduğu açık ya da kapalı tesis ve alanları,
- ğ) Arı ürünleri: Arıcılık çalışmaları sonunda üretilen bal, polen, balmumu, propolis, arı sütü, arı zehiri,
- h) Bakanlık: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığını,
- ı) Birlik: 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu ve 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren arıcı örgütlerini,
- i) Gezginci arıcı: Bitkilerdeki farklı çiçeklenme döneminden üst düzeyde faydalanmak ve kış koşullarından arılarını korumak amacıyla kolonilerinin yerini değiştiren arıcıyı,
- j) İl müdürlüğü: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürlüğünü,
- k) İlçe müdürlüğü: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ilçe müdürlüğünü,
- l) İşletme tanımlama numarası: İl/ilçe müdürlüğü tarafından Türkvet kayıt sisteminde tanımlanan her bir işletme için verilen numarayı,
- m) İzole bölge: Bakanlıkça belirlenen ve yarıçapı en az 15 km olan yalnızca saf ırk, ekotip veya üretilecek hibritin baba hattını oluşturan kolonilerin bulunduğu yabancı kolonilerden arındırılmış ve dışarıdan arı girişine kapalı çiftleştirme bölgesi alanı,
- n) Koloni: Yumurtlayan ana arısı bulunan ve üretim faaliyetlerinin sürdürüldüğü 3-4 açık ve kapalı yavrulu olmak üzere 6-8 ve üzeri çerçeveli arı ailesini,
- o) Konaklama kapasitesi: Bir bölgede flora ve ekolojik şartlar dikkate alınarak, mevcut kolonilerin verimini düşürmeden, birim alanda bulundurulabilecek arılı kovan miktarını,

- ö) Kovan: Taşınabilir arı ailesi barınağını,
- p) Polinasyon: Çiçekli bitkilerde döllemenin bal arıları tarafından gerçekleştirilmesini,
- r) Sabit arıcı: Kolonilerini tüm yıl boyunca Türkvat Kayıt Sisteminde İşletme Tanımlama Numarası ile kayıtlı olduğu yerde bulunduran arıcıyı,
- s) Suni tohumlama: Çiftleşme olgunluğuna gelmiş arının spermi alınarak alet yardımıyla çiftleşme olgunluğuna gelmiş ana arının döl yoluna verilmesini,
- ş) Temel petek: Saf balmumundan sterilize edilerek, tekniğine göre imal edilen standart ölçülerdeki balmumu levhaları,
- t) TSE: Türk Standartları Enstitüsünü,
- u) Türkvat kayıt sistemi: Bakanlık Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından, Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği çerçevesinde oluşturulan işletmelerin, yetiştiricilerin ve sığır cinsi hayvanların kimlik bilgilerinin kayıt altına alındığı veri tabanını,
- ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Gezginci Arıcılık

Gezginci arıcılık

MADDE 5 – (1) Gezginci arıcı hareketleri, aşağıdaki hususlar çerçevesinde yürütülür.

- a) Gezginci arıcıların yerleştirilmelerinde, il/ilçe müdürlükleri yetkilidir.
- b) İl ve ilçe müdürlükleri; gezginci arıcıların konaklayacakları yerleri ve kapasiteleri; il/ilçe müdürlüğünde görevli arıcılık konusunda deneyimli iki teknik personel ve birlik/birliklerin temsilcilerinden oluşan en az üç kişilik bir komisyonla, bitki florası, topografik ve ekolojik yapısı, yerleşim birimleri varsa sabit arıcılara ait koloni varlığını da dikkate alarak belirler ve bunlar harita üzerinde işaretlenir. Orman bölgelerinin kapasiteleri belirlenirken Orman ve Su İşleri Bakanlığının temsilcisi de komisyonunda yer alır. Bölge koloni kapasitesi, flora varlığında kayda değer değişiklik olması (iklimsel veya yeni yerlerin açılması) durumunda güncellenir.

c) Bölgeler için koloni kapasitesi belirlenirken nektar ve polen veren tüm bitki varlığı göz önünde bulundurulur.

ç) Aralıklar, arı kışlatma bölgelerinde flora kapasitesine bakılmadan en az 150 metre aralıkla yerleştirilir. Ancak narenciye alanlarında kışlatma yerleşimi yapılırken aralıklar arası mesafe bölgenin flora kapasitesine göre ve en az 300 metre olacak şekilde düzenlenir. Araziye özel durumlarda uzaklığı belirlemeye il/ilçe müdürlüğü yetkilidir.

d) **(Değişik:RG-22/3/2012-28241)** Belirlenmiş bölgede konaklayacak gezginci arıcı, konaklayacağı yer gerçek kişiye ait ise şahısla, köy tüzel kişiliği sorumluluğunda arazi ise köy muhtarlığıyla, diğer tüzel kişiliklere ait arazi ise yetkililerle, Devlet ormanlarında konaklayacak arıcılar da Orman ve Su İşleri Bakanlığının ilgili birimleri ile anlaşma yapar.

e) **(Değişik:RG-22/3/2012-28241)** Konaklayacağı yeri anlaşarak belirleyen arıcı, çıkış yapacağı ilin il/ilçe müdürlüğüne gideceği adresi sözlü ya da yazılı beyan ederek Hayvan Sevklerine Mahsus Yurtiçi Veteriner Sağlık Raporu alır ve arılarını sevk eder. Rapordaki sevk adresi ile konaklayacağı adres aynı olmalıdır. Beş gün içerisinde konakladığı ilin il/ilçe müdürlüğüne, veteriner sağlık raporu ile başvurarak EK-1'de yer alan Arı Konaklama Belgesini (AKB) alır. AKB'si olmayan arıcının veteriner sağlık raporu vize edilmez. Gezginci arıcılık yapan, kayıtlı olduğu adrese ve/veya kendi arazisine dönen arıcının da arı hareketlerinin kontrolü ve takibi için AKB alması gerekir.

f) **(Değişik:RG-22/3/2012-28241)** Alınacak Hayvan Sevklerine Mahsus Yurtiçi Veteriner Sağlık Raporunda belirtilen adresten farklı bir adreste usule aykırı yerleşen arıcının arıları, il/ilçe müdürlüğünün talebi ile mülki amirlikçe güvenlik güçleri marifetiyle bulunduğu yerden kaldırılır. İl/ilçe müdürlüğü, işgal edenler hakkında 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 154 üncü maddesine göre işlem yapılmak üzere, Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunur. Kaldırma sürecinde meydana gelen zarardan arıcı sorumludur. Nakliye ve işçilik ücreti arıcıdan alınır. Mücbir sebepten dolayı arısını izin aldığı adres dışına götürmek zorunda kalan arıcıya il/ilçe müdürlüğünce mazeretinin uygun görülmesi durumunda cezai işlem uygulanmaz, arıcı beş gün içerisinde izin aldığı adrese sevk edilir.

g) AKB işlemlerini arıcı adına üçüncü şahıslar takip edebilir.

ğ) Arazi sahipleri dışında herhangi bir muhtarlık ile kamu kurum ve kuruluşunca, arıcıdan konaklama ücreti dâhil hiçbir ad altında ücret alınmaz.

h) Konaklanan bölge için belirlenmiş koloni kapasitesi üzerindeki yerleşim taleplerine il/ilçe müdürlüklerince izin verilmez. Ancak konaklama planlamasında il/ilçe müdürlükleri sadece en son gelen arıcıyı mağdur etmeyecek şekilde bölge koloni kapasitesi üzerinde konaklama müsaadesi verir.

ı) Gezginci arıcılık yapan üreticiler, konaklama yapılan yerlerde arıların çevreye zarar vermemesi için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Arı konaklatılan alanlarda otlayan hayvanların arıdan zarar görmemesi için tedbirleri almak hayvan sahiplerinin sorumluluğundadır.

i) **(Mülga:RG-22/3/2012-28241)**

j) Arı gen kaynaklarının tespiti ve yerinde korunması amacıyla izole bölgeleri, bilimsel çalışmalar sonucunda oluşturulacak komisyon kararı doğrultusunda Bakanlık belirler. Komisyon, Hayvancılık Genel Müdürlüğünce; üniversite, birlik ve ilgili kurum ve kuruluşlardan temsilcilerin katılımıyla oluşturulur. İzole bölgelere dışarıdan arı girişleri yasaktır. İl/ilçe müdürlükleri, ilan edilen izole bölgeye yasa dışı girenler hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 154 üncü maddesine göre işlem yapılmak üzere Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunur.

k) Arılıklar, trafiğin yoğun olduğu bölgelerde yoldan en az 200 metre, stabilize ara yollarda ise en az 30 metre uzaklığa yerleştirilir.

l) Gezginci arıcılık yapan arıcılar, arılarını çevreye rahatsızlık vermeyecek şekilde meskûn mahal dışında bir yere yerleştirir. Sabit arıcılar ise kolonilerini köy ve beldelerde çevreye rahatsızlık vermeyecek şekilde ve insanların toplu olarak hizmet aldıkları cami, okul, sağlık ocağı, karakol gibi benzeri alanlardan en az 200 metre uzağa yerleştirir. Yerleşimin dağınık olduğu bölgelerde ise bu mesafe en yakın eve en az 50 metre olmalıdır.

m) Meskûn mahal ve mücavir alan sınırları içinde arı konaklatılmasında ortaya çıkan ihtilafların giderilmesinde il/ilçe müdürlükleri yetkilidir.

n) Arılığın yerleşim yerinin komisyon tarafından onaylanması durumlarında, yaşanacak herhangi bir olumsuzluk arıcının sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

o) Devlet ormanlarında konaklayacak arıcıların izin ile ilgili usul ve esasları ile arı konaklama yer tanzimi, arılık içme suyu ve ulaşım yolları Orman ve Su İşleri Bakanlığınca sağlanır.

ö) 1/7/2003 tarihli ve 4915 sayılı Kara Avcılığı Kanunu uyarınca ilan edilen Yaban Hayatı Koruma ve Geliştirme Sahalarındaki arıcılık faaliyetleri, ilgili mevzuat çerçevesinde hazırlanan Yönetim ve Gelişme Plan Kararları çerçevesinde yapılır.

p) Arıcı, arıcı kimlik kartını, resmî görevliler tarafından talep edilmesi durumunda birliğe kayıtlı olduğunu belgelemek için göstermek zorundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Temel Petek ve Bal Standardı

Temel petek

MADDE 6 – (1) Piyasaya arz edilen temel petekler aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır.

a) Temel petek üretiminde kullanılan balmumu 1 atmosfer basınçta 120 °C de 15 dakika süreyle veya eş bir sterilizasyon işlemine tabi tutulmalıdır.

b) Temel peteğe, balmumunun doğal yapısında bulunmayan, parafin, serezin, iç yağı, reçine, oksalik asit, ağartıcılar gibi yabancı maddeler karıştırılmaz.

c) İl müdürlükleri temel petek üretim işletmelerini en az yılda iki kez standartlara uygunluğu yönünden kontrol eder.

(2) Bakanlıkça düzenleme yapıncaya kadar TSE standartları esas alınır.

Bal standardı

MADDE 7 – (1) Bal üretimi standardı, ilgili mevzuat çerçevesinde yürütülür.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Ana Arı Yetiştiriciliği, Eğitimi ve Arılarda Suni Tohumlama

Ana arı yetiştiriciliği ve eğitimi

MADDE 8 – (1) Damızlık ana arı, ana arı yetiştiriciliği ve eğitimi uygulama usul ve esasları Bakanlıkça belirlenir.

(2) Bakanlık, arıcılara yönelik Ana Arı Yetiştiriciliği Sertifikası vermek üzere, ana arı yetiştiriciliği kursları düzenler ve düzenletir; kurs ücretleri dâhil olmak üzere bu kursların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirler.

Arılarda suni tohumlama

MADDE 9 – (1) Suni tohumlama yapacak gerçek ve tüzel kişilere eğitim sonucunda Bakanlıkça sertifika verilir. Suni tohumlama ile ilgili usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Ballı Bitkiler ve Orman Amenajman Planı

Ballı bitkiler

MADDE 10 – (1) Ballı bitkiler tarımını ve polinasyonu geliştirici ve özendirici tedbirler Bakanlıkça alınır.

Orman amenajman planı

MADDE 11 – (1) Arıların istifade edebileceği orman ağaçlarının kesilmesi, Orman ve Su İşleri Bakanlığının yapacağı uygun bir amenajman planı çerçevesinde uygulanır.

(2) Bal üretimi için ayrılacak orman alanların; amenajman planlarının tespiti, faydalanma zamanı, süresi, şartları, faydalanmada öncelik alacak yetiştiricilerle ilgili kriterler ve birim alana konulacak kovan sayıları, Bakanlık İl Müdürlükleri, birlik ve ilgili Orman ve Su İşleri Bakanlığı Bölge Müdürlüğünce tespit edilir.

ALTINCI BÖLÜM

Zirai Mücadele Tedbirleri

Zirai mücadele tedbirleri

MADDE 12 – (1) İlaçlamada aşağıdaki hususlara uyulur.

a) Mevcut imkânlar ölçüsünde arlıkların ilaçlama yapılan alanlardan uzak yerlerde bulunmasına özen gösterilir.

b) Zirai mücadele yapılacak yerlerdeki ve çevresindeki arıcılara, mücadele yapacak kuruluş ve şahıslar tarafından yedi gün önceden, ilaçlama programına alınan bölgenin

genişliği, kullanılacak ilacın cinsi, atılma zamanı, etki süresi ile bal arılarına olan etkisi duyurulur.

c) Arıcılar, il/ilçe müdürlüklerinden, buldukları yöredeki mücadele programları hakkında bilgi alır.

ç) Bitki koruma ürünleri, kullanıma arz edilen hâliyle ve etiketinde belirtilen tavsiyelere göre uygulanır. Buna aykırı uygulamalarda sorumluluk uygulayana ve uygulanmasına izin verene aittir.

d) Kullanılan bitki koruma ürünlerinin artık ve ambalajları kullanıcıları tarafından uygun şekilde imha edilmek zorundadır.

e) Zirai mücadelede bal arılarını korumak için öncelikle sıvı ilaç kullanılır.

f) İlaçlamalar sırasında arıların su içtiği kaynaklara ilaç bulaştırılmaz.

g) İlaçlamalar akşam üzeri veya sabah erken saatlerde, arıların uçuş yapmadıkları zamanlarda uygulanır.

(2) Bitki koruma ürünlerini etiket bilgilerine uygun şekilde kullanmayanlar ve bitki koruma ürünlerinin artık ve ambalajlarını Bakanlıkça belirlenen esaslara göre imha etmeyenler hakkında 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanununun 39 uncu maddesine göre işlem yapılır.

(3) Bakanlıkça; arıcı, zirai mücadele yapacak olan yetiştirici ve ilaç tatbik eden elemanlara arıların ilaçlardan etkilenmemesi ve doğabilecek zararların önlenmesi için düzenli olarak eğitim çalışmalarını yapılır veya yaptırılır.

YEDİNCİ BÖLÜM

Tomruk Tahsisi, İthalat ve İhracat İzni

Tomruk tahsisi

MADDE 13 – (1) Kovan imal edecek özel ve tüzel kişi ve kuruluşlara kereste tahsisi, Orman ve Su İşleri Bakanlığınca yapılır.

İthalat ve ihracat izni

MADDE 14 – (1) Damızlık arı ve damızlık arı materyalleri ile arı hastalık ve zararlılarında kullanılacak veteriner müstahzarların imal, ithal ve ihracı, 5996 sayılı

Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanununun uygulanmasını sağlamak üzere çıkarılan yönetmelikler ile Ekonomi Bakanlığınca yayımlanan ithalat ve ihracat ile ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Arı Sağlığı, Denetim, Kontrol ve Kayıt

Arı sağlığı

MADDE 15 – (1) Arı hastalık ve zararlıları ile etkin ve yaygın mücadele için merkez birlikleri, il birlikleri aracılığı ile belirli programlar dâhilinde toplu ilaçlama uygulaması yaptırır.

Denetim

MADDE 16 – (1) Bakanlıkça; gerçek ve tüzel kişilerin ürettikleri damızlık ana arılar ile ana arı yetiştiriciliği ve suni tohumlama konularındaki çalışmalarını belirlenmiş ilgili mevzuat çerçevesinde denetlenir.

(2) Yapılan denetleme sonucunda ana arı yetiştiriciliği veya arı suni tohumlamasını yapan gerçek veya tüzel kişilerin ya da ürettikleri ana arıların kusurlu veya yetersiz bulunmaları halinde sorumluları birinci defa yazılı olarak ikaz edilir, ihmalin veya kusurun sürdürülmesi halinde çalışma izinleri iptal edilir.

Kontrol

MADDE 17 – (1) İl ve ilçe müdürlükleri, arıcıların ilgili mevzuata uygun olarak bal üretimi yapmaları için gerekli tedbirleri alır, denetimleri yapar. Ayrıca diğer arı ürünlerinin yurt içi denetim ve kontrollerini 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu çerçevesinde yürütür.

(2) Arıcılar, veteriner tıbbi ürünlerinin kullanımında, ilgili mevzuata riayet etmek, kullandıkları veteriner tıbbi ürünleri kayıt altına almak, reçeteleri muhafaza etmek ve denetimlerde Bakanlığa sunmak zorundadır.

(3) İl/ilçe müdürlükleri; üretilen arı, arı ürünleri ve arıcılıkla ilgili her türlü alet, makine, petek, kovan ve arıcılık malzemesini, arıcılık konusunda yetişmiş personel aracılığıyla kontrol ettirmeye ve rapor tanzimine yetkilidir.

Kayıt

MADDE 18 – (1) Bakanlık, arıcılık kayıt sisteminin oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar ile kovan plakasının içeriği ve standartlarını belirler.

(2) Arıcılık Kayıt Sistemi aşağıdaki hususlar çerçevesinde yürütülür.

a) Arıcılık Kayıt Sistemi (AKS), Bakanlığın sorumluluk ve yetkisinde belirlenen esaslar dahilinde birlikler ile işbirliği halinde yürütülür.

b) Yetkilendirilmiş il/ilçe müdürlük personeli, Türkvat'te kayıtlı arıcılara işletme tanımlama numarası ile sistemde işletme açılması, açılan işletmelere, kovan plakalarının ve verilerinin girilmesi işlemlerinde yetkilidir. Birlik personelinin sisteme veri giriş yetkileri Bakanlıkça belirlenir.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Son Hükümler

Yürürlükten kaldırılan yönetmelik

MADDE 19 – (1) 25/5/2003 tarihli ve 25118 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Arıcılık Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 20 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 21 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanı yürütür.

Yönetmeliğin Yayımlandığı Resmî Gazete'nin	
Tarihi	Sayısı
30/11/2011	28128
Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliklerin Yayımlandığı Resmî Gazete'lerin	
Tarihi	Sayısı
1. 22/3/2012	28241
2.	
3.	

Kaynak: Web_73, 10.11.2016

YÖNETMELİK

Sağlık Bakanlığından:

GELENEKSEL VE TAMAMLAYICI TIP UYGULAMALARI YÖNETMELİĞİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı, insan sağlığına yönelik geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama yöntemlerini belirlemek, bu yöntemleri uygulayacak kişilerin eğitimi ve yetkilendirilmeleri ile bu yöntemlerin uygulanacağı sağlık kuruluşlarının çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulamalarının yapıldığı kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere ait sağlık kuruluşları ve bu kuruluşlarda yöntemleri uygulayacak kişileri kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik, 11/4/1928 tarihli ve 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunun Ek 13 üncü maddesine, 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun 9 uncu maddesinin (c) bendine ve Ek 11 inci maddesine, 11/10/2011 tarihli ve 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) ve (ğ) bentlerine ve 40 ıncı maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

a) Bakanlık: Sağlık Bakanlığını,

b) Bilim Komisyonu: Bakanlıkça oluşturulan Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Bilim Komisyonunu,

c) Genel Müdürlük: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünü,

ç) Müdürlük: İl Sağlık Müdürlüğünü,

d) Sağlık kuruluşu: Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı hastaneler, tıp fakültesi veya dış hekimliği fakültesi sağlık uygulama ve araştırma merkezi, 27/3/2002 tarihli ve 24708 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Özel Hastaneler Yönetmeliğine göre ruhsatlandırılmış özel hastaneler ile 15/2/2008 tarihli ve 26788 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre ruhsatlandırılmış sağlık kuruluşlarını,

e) Sertifikalı tabip: Geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulamaları ile ilgili olarak Bakanlıkça tescil edilmiş sertifikaya sahip tabibi,

f) Sertifikalı dış tabibi: Geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulamaları ile ilgili olarak Bakanlıkça tescil edilmiş sertifikaya sahip dış tabibi,

g) Uygulama: Geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulamalarını,

ğ) Uygulama merkezi: İlgili alanda sertifikası bulunan tabip ve/veya dış tabibi sorumluluğunda ve bu Yönetmelikte belirlenen uygulamaları yapmak üzere eğitim ve araştırma hastanesi ve tıp fakültesi veya dış hekimliği fakültesi sağlık uygulama ve araştırma merkezi bünyesinde kurulan ve Bakanlıkça yetkilendirilmesi halinde eğitim verilebilecek merkezi,

h) Ünite: İlgili alanda sertifikası bulunan tabip ve/veya dış tabibi sorumluluğunda ve bu Yönetmelikte belirlenen uygulamaları yapmak üzere, kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere ait sağlık kuruluşları bünyesinde kurulan birimleri,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Bilim Komisyonu, Görevleri ve Çalışma Usulü

Bilim komisyonunun kuruluşu

MADDE 5 – (1) Bu Yönetmelikte öngörülen uygulamalar, uygulamaları yapacak kişiler, ünite ve uygulama merkezlerinin standartları ile ilgili görüş vermek üzere, Bakanlıkça Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Bilim Komisyonu oluşturulur.

(2) Bilim komisyonu:

- a) Sağlık Hizmetleri Genel Müdürü veya görevlendireceği yetkilinin başkanlığında,
 - b) Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünden ilgili daire başkanı,
 - c) İlgili alanlarda bilimsel çalışması bulunan üniversite öğretim üyesi veya Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı eğitim ve araştırma hastanelerinde uzmanlık eğitimi verme yetkisine sahip tabipler arasından seçilecek üç üye,
 - ç) Eczacılık fakültelerinin farmakognozi alanından bir üye,
 - d) Tıp fakültelerinin farmakoloji alanından bir üye,
 - e) Sertifikalı iki tabip üye,
 - f) Öğretim üyesi veya eğitim görevlisi tıbbi onkoloji uzmanı bir üye,
 - g) Tıbbi etik veya tıp tarihi ve deontoloji alanlarında uzmanlık veya doktora eğitimi almış bir üye,
- olmak üzere 11 üyeden teşekkül eder.

(3) Bilim komisyonu üyeleri Bakan tarafından belirlenir. Üyeler iki yıl süreyle görev yapar.

Bilim komisyonunun çalışma usulü

MADDE 6 – (1) Bilim Komisyonu, Genel Müdürlüğün daveti üzerine yılda en az iki defa toplanır. Bakanlık gerektiğinde Bilim Komisyonunu toplantıya çağırabilir.

(2) Bilim Komisyonu, gündem maddelerini görüşerek raporunu hazırlar. Toplantı gündemi genel müdürlükçe en az yedi gün önceden üyelere bildirilir.

(3) Bilim Komisyonu, en az dokuz üye ile toplanır ve salt çoğunlukla karar alır. Oylarda

eşitlik halinde Başkanın tarafı olduğu görüş geçerli sayılır.

(4) Bilim Komisyonunun sekretarya hizmetlerini Genel Müdürlük yürütür.

Bilim komisyonunun görevleri

MADDE 7 – (1) Bilim komisyonunun görevleri şunlardır:

- a) Uygulama alanlarının belirlenmesine, uygulamaların endikasyon ve oluşabilecek yan etkilerine ilişkin görüş vermek,
- b) Uygulama yapılan ünite ve merkezlerde bulunması gerekli tıbbi araç ve gereç, personel, fiziki standartların oluşturulması hususunda görüş bildirmek,
- c) Ünite ve uygulama merkezi başvurularını bilimsel, teknik alt yapı ve personel yönünden değerlendirerek, uygunluğu hususunda görüş vermek,
- ç) Bu Yönetmelikte tanımlanmamış uygulamalarla ilgili bilimsel ve teknik çalışmaları yapmak,
- d) Uygulamalar ile ilgili yönlendirici, aydınlatıcı ve bilimsel çalışmalar yapmak ve yaptırmak,
- e) İhtiyaç duyulan konularda çalışma yapmak üzere alt komisyonlar kurmak.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Uygulama Esasları, Sağlık Kuruluşlarının Türleri

ve Çalışma Esasları, Eğitim

Uygulamaların genel esasları

MADDE 8 – (1) Uygulamalar bu Yönetmelikte belirlenen alanlarla sınırlıdır. Bakanlık gerektiğinde ünite ve uygulama merkezinde yapılan ve yapılabilecek yeni uygulamaların bilimsel yönden bilim komisyonunda değerlendirilmesini isteyebilir. Bilim komisyonu, uygulamaların bilimsel kanıtlarını inceleyerek kişilere uygulanıp uygulanmayacağı ve uygun görülenlerden hangilerinin ünite veya uygulama merkezinde uygulanabileceği hususunda Bakanlığa görüş verir.

(2) Bu Yönetmelik ekinde bulunmayan uygulamalar için 13/4/2013 tarihli ve 28617 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İlaç ve Biyolojik Ürünlerin Klinik Araştırmaları Hakkında Yönetmelik kapsamında sadece uygulama merkezlerinde araştırma yapılabilir ve yapılan

araştırmaya ilişkin dosyaların bir örneği de Genel Müdürlüğe gönderilir. Gönderilen bu çalışmalar uygulamaların ülke genelindeki gelişimi, etkinliği ve kanıt düzeyi açısından Bilim Komisyonu tarafından değerlendirilir. Gönderilen bu veri ve çalışmalar kişilerin bilgi ve izni olmaksızın kişisel bilgileri belli edecek şekilde kullanılamaz.

(3) Ünitelerde, Ek-3’de sayılı listede, ünitelerde yapılabileceği belirtilen uygulamalardan başka işlem yapılamaz. Uygulama merkezi, ünite için belirlenen uygulamaları da yapabilir.

(4) Uygulamalar hastalığın standart tedavisinin yerine geçecek ve devam eden tedaviyi aksatacak şekilde yapılamaz. Bu husus bireylere açık bir şekilde anlatılır ve onaylanmış rıza formunda belirtilir.

(5) Tabip ve diş tabibi olmayan uygulama alanında temel eğitimi bulunan sağlık meslek mensupları sertifikalı tabip ve diş tabiplerinin gözetimi ve denetimi altında uygulamalara katılırlar.

Uygulamaların yapılabileceği yerler ve yetkili kişiler

MADDE 9 – (1) Uygulamalar, Bakanlıkça yetkilendirilmiş ünite ile uygulama merkezlerinde ve ilgili alanda “uygulama sertifikası” bulunan tabip ve sadece diş hekimliği alanında olmak üzere diş tabibi tarafından yapılabilir. Uygulama alanında temel eğitimi bulunan sağlık meslek mensupları merkez ve ünitelerde sertifikalı tabiplere uygulamada yardımcı olabilirler.

(2) Diş hekimliği uygulama ve araştırma merkezlerinde, diş hastanelerinde ve ağız ve diş sağlığı merkezleri ile diş polikliniklerinde sadece diş hekimliği alanında uygulama yapılabilir.

Uygulama merkezi ve ünitelerin çalışma usul ve esasları

MADDE 10 – (1) Uygulama merkezi veya ünite, Bakanlığın sağlık kuruluşu/tesisi planlaması kapsamında açılabilir, bu yöndeki izinler yeni bir özel sağlık kuruluşu açılması veya kapasite artışı için ayrıca hak oluşturmaz. Uygulama merkezi veya ünite açmak isteyen kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere ait sağlık kuruluşları Ek-1’de yer alan belgelerle birlikte Bakanlığa başvurur. Uygulama merkezi ve/veya ünite açma başvuruları, standartlara uygunluk ve başvuru yapılan ilde ihtiyaç bulunup bulunmadığı bakımından Bilim Komisyonunca değerlendirilir. Bilim Komisyonunca uygun görülen başvuruların Bakanlıkça da uygun görülmesi halinde uygulama merkezi ve/veya ünite

açma izni verilir. Ünite ve uygulama merkezi ile buralarda yapılacak uygulamalar, sağlık kuruluşunun ruhsatına veya faaliyet izin belgesine işlenir.

(2) Kültür ve Turizm Bakanlığında belgeli konaklama tesislerinde, tesiste konaklayan ve sadece akut tedavisi tamamlanmış kişilere uygulanmak kaydıyla Bakanlıkça uygun görülen uygulamalara yönelik birim, planlama kapsamında kurulabilir. Konaklama tesisinin bulunduğu ildeki özel hastaneler ile Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki özel sağlık kuruluşları tarafından kendi kadro ve kapasitesinin kullanılması kaydıyla planlamadan istisna olarak konaklama tesislerinde birim olarak açılabilir. Bu birim başvuruları özel sağlık kuruluşunun mesul müdürünce müdürlüğe yapılır ve faaliyetlerinden bağlı oldukları özel sağlık kuruluşu sorumludur.

(3) Ünite ve uygulama merkezinde, yapılan tüm uygulamalar ile ilgili olarak hastalara ait hasta dosyası hazırlanır. Hastaya ve uygulamalara ilişkin verilerin elektronik ortamda talep edilmesi halinde, kişisel sağlık verilerinin mahremiyeti gözetilerek, Bakanlığa gönderilmesi zorunludur.

(4) Yapılan uygulamalara bağlı olarak hastalarda ortaya çıkan her türlü istenmeyen etki, her ay düzenli olarak müdürlüğe bildirilir ve bu bilgiler Bakanlığa gönderilir.

(5) Uygulamalar için 1/8/1998 tarihli ve 23420 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Hasta Hakları Yönetmeliğine uygun “Bilgilendirme ve Rıza Formu” hazırlanır ve uygulama yapılacak tüm hastalardan rıza alınır.

Ücretlendirme

MADDE 11 – (1) Kamuya bağlı sağlık kuruluşlarınca yapılacak uygulamaların sağlık hizmet ücret tarifesi Bakanlıkça belirlenerek ilan edilir.

Tanıtım ve bilgilendirme

MADDE 12 – (1) Bu Yönetmelik kapsamında faaliyet gösteren ünite ve uygulama merkezleri Bakanlıkça belirlenen bilgilendirme ve tanıtım mevzuatına uymak zorundadır. Bakanlıkça belirlenen bilgilendirme ve tanıtım hükümlerinin ihlali halinde sağlık kuruluşunun tabi olduğu ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.

(2) Bu Yönetmelik kapsamındaki uygulamalara ilişkin tıbbi ürünler hakkındaki tanıtımlarda tıbbi ürün tanıtımına ilişkin mevzuat hükümleri uygulanır.

Eğitim

MADDE 13 – (1) Bu Yönetmelik kapsamındaki sertifikalı eğitimler, 4/2/2014 tarihli ve 28903 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sağlık Bakanlığı Sertifikalı Eğitim Yönetmeliği kapsamında, Bakanlıkça eğitim vermek üzere yetkilendirilmiş merkezler tarafından verilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Ünite ve Uygulama Merkezinde Bulundurulması Zorunlu Asgari Birimler,

Tıbbi Cihaz, Malzeme ve İlaçlar

Ünite ve uygulama merkezinde bulundurulması zorunlu asgari birimler

MADDE 14 – (1) Ünite ve uygulama merkezinde asgari olarak aşağıda belirtilen bölümler bulunur:

- a) Asgari 12 metrekare yüzölçümünde muayene ve uygulama için gerekli asgari tıbbi malzemenin ve donanımın bulunduğu muayene ve uygulama odası.
- b) Hasta kabul ve bekleme alanı.
- c) Arşiv.

(2) Sağlık kuruluşlarında hasta kabul ve bekleme alanı ile arşiv alanı ortak olarak kullanılabilir.

(3) Sağlık kuruluşu bünyesindeki ünite veya uygulama merkezinin kuruluşun hizmet binası dışında farklı bir alanda oluşturulması halinde hasta kabul ve bekleme alanı, arşiv gibi alanlar Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkındaki Yönetmelikte sağlık kuruluşları için belirlenen asgari fiziki şartlara uygun şekilde hazırlanır.

(4) Bakanlıkça açma izni verilen ünite ve uygulama merkezleri Ek-3’te yer alan uygulamaları Bakanlıktan izin almak kaydıyla yapabilirler. Ünite ve uygulama merkezleri Ek-3’te yer alan her yeni uygulama için Bakanlıktan izin almak zorundadır. Bu Yönetmelik kapsamında faaliyet gösterilecek yerlerde, ilgili mevzuatlarına göre zorunlu ilaç, cihaz ve malzemelerin bulundurulması gerekir.

Tıbbi cihaz, malzeme ve ilaçlar

MADDE 15 – (1) Ünite ve uygulama merkezinde Ek-2’de yer alan asgari tıbbi cihaz, araç gereç ve ilaçlar ile ayrıca her uygulama için gerekli olan tıbbi cihaz, araç ve gereç ile ilaçların bulundurulması zorunludur.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Denetim, Uyulması Gereken Diğer Hususlar, Yasaklar ve İdari Müeyyideler

Denetim

MADDE 16 – (1) Ünite ve uygulama merkezleri, şikâyet, soruşturma veya Bakanlıkça yapılacak olağan dışı denetimler hariç olmak üzere, Müdürlükçe en az bir dahili branşlardan uzman ve bir cerrahi branşlardan uzman tabibin yer aldığı en az 3 kişilik bir ekip tarafından yılda en az bir defa denetlenir. Denetim, Ek-5’te yer alan denetim formu kullanılarak yapılır. İki nüsha olarak düzenlenecek formun bir nüshası denetlenen ünite veya uygulama merkezinin bulunduğu kurum veya kuruluşta muhafaza edilmek üzere bırakılır.

Uyulması gereken diğer hususlar ve yasaklar

MADDE 17 – (1) Ünite ve uygulama merkezlerinde, aşağıda belirtilen hususlara uyulmak zorundadır:

- a) Ünite ve uygulama merkezi Bakanlıktan izin almadan hizmet veremez.
- b) Ünite ve uygulama merkezinde bu Yönetmelik ve eklerinde yer alan bulundurulması zorunlu asgari birimler yer almak zorundadır.
- c) Ünite ve uygulama merkezleri amacı dışında faaliyet gösteremez.
- ç) Ünite ve uygulama merkezlerinde herhangi bir faaliyet alanının veya biriminin, yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanılması yasaktır.
- d) Ünite ve uygulama merkezlerinde Bakanlıkça ilgili mevzuat hükümlerine göre ilgili alanda sertifikaları bulunmayan ve gerekli çalışma izinleri olmayan tabip, diş tabibi ve diğer sağlık personeli çalıştırılmaz.

e) Tabip ve diş tabipleri uygulama sertifikası ile yetkilendirildikleri alan dışında uygulama yapamazlar.

İdari müeyyideler

MADDE 18 – (1) Bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara uymayanlar hakkında, Ek-4’te yer alan idari müeyyideler uygulanır.

(2) Ünite ve uygulama merkezlerine ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, uygulamanın yapıldığı ilgili sağlık kuruluşunun tabi olduğu mevzuatta yer alan idari müeyyideler ile ilgili mevzuatta belirlenen diğer idarî müeyyideler uygulanır.

ALTINCI BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Hüküm bulunmayan haller

MADDE 19 – (1) Ünite ve merkezlerin fiziki standartlarına, hizmet sunumuna ve idari müeyyidelerine ilişkin bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.

Yürürlükten kaldırılan yönetmelik

MADDE 20 – (1) 17/9/2002 tarihli ve 24879 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Akupunktur Tedavisi Uygulanan Özel Sağlık Kuruluşları ile Bu Tedavinin Uygulanması Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

Akupunktur uygulaması için uyum süreci

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Akupunktur uygulaması için Bakanlıkça yetkilendirilmiş olan kurum ve kuruluşlar 1/1/2016 tarihine kadar bu Yönetmeliğe uyum sağlamak zorundadır. Bu süre sonunda uyum sağlamayan kurum ve kuruluşların yetki belgesi geçersiz sayılır.

Yürürlük

MADDE 21 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 22 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Sağlık Bakanı yürütür.

Kaynak: Web_74, 10.11.2016

TMS 41

TARIMSAL FAALİYETLER

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 63 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no’lu,
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no’lu,
 5. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 138 sıra no’lu,
 6. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
 7. 12/11/2104 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik TMS 20 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 41 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise 31/12/2008 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 41’in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 41’in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 41
(TMS 41)
Tarımsal Faaliyetler

Amaç

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Kapsam

1. Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:
 - (a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;;
 - (b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
 - (c) Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri.
2. Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:
 - (a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* ve TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*).
 - (b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.
 - (c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*).
- (d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*). 3. Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.
4. Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi

Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
<p>Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.</p>		

Tanımlar

Tarımla ilişkili tanımlar

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- (a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

Satış maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

5A. Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

- (a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

(b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

(c) Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

5B. Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.

5C. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.

6. Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır:

(a) Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

(b) Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

(c) Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

7. Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir:

(a) (i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), (ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya (iii) döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya

(b) Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Genel tanımlar

8. Aşağıdaki terimler bu Standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır:

Defter değeri: Varlığın finansal durum tablosunda (*bilançoda*) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır (bakınız: TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*).

Devlet teşvikleri: TMS 20’de tanımlandığı gibidir.

9. “-”

Muhasebeleştirme ve ölçüm

10. İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

(a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

11. Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırmın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttan kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir.

12. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
13. Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.
14. "-"
15. Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.
16. İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasanın koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.
- 17-21. "-"
22. İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz (örneğin orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti).
23. "-"
24. Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:
 - (a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar) veya
 - (b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).
25. Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

Kazanç ve zararlar

26. Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.
27. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.
28. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştuğu dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.
29. Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde ölçülememesi

30. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.
31. Paragraf 30’da belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.
32. İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.
33. İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır.

Devlet teşvikleri

34. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
35. Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
36. Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviği, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.
37. Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: Paragraf 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır.
38. Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.

Açıklama

39. “-”

Genel

40. İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.
41. İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlar.
42. Paragraf 41’de belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür.
43. İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırıştırabilir. Yapılan ayırıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayırıştırma işleminin dayanağı açıklar.
44. Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.
45. Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).
46. İşletme, finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça, aşağıdaki bilgileri de açıklar:
 - (a) İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği ve
 - (b) Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:
 - (i) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve
 - (ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.
47. “-”
48. “-”
49. İşletme, aşağıdakileri açıklar:
 - (a) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;
 - (b) Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve
 - (c) Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.
50. İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:
 - (a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar;
 - (b) Satın almalarından kaynaklanan artış;
 - (c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar;
 - (d) Hasattan kaynaklanan azalış;
 - (e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;

- (f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve
- (g) Diğer değişiklikler.
51. Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında ayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür.
52. Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.
53. Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar

54. Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Canlı varlığın türü;
- (b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;
- (c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;
- (d) Amortisman yöntemi;
- (e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve
- (f) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).
55. Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve Paragraf 50 çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır:
- (a) Değer düşüklüğü tutarları;
- (b) Değer düşüklüğü iptalleri ve
- (c) Amortisman.
56. Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) İlgili canlı varlığın tanımı;
- (b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve
- (c) Değişimin etkileri.

Devlet teşvikleri

57. İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı;
 - (b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve
 - (c) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Yürürlük tarihi ve geçiş

58. “-”
59. Bu Standart, belirli herhangi bir geçiş koşulu belirlemez. Bu Standardın uygulamaya başlanması işlemi, “TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.
60. “-”
61. TFRS 13 8, 15, 16, 25 ve 30 uncu Paragrafları değiştirmiş, 9, 17–21, 23, 47 ve 48 Paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13 uygulandığında uygulanır.
62. *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler* değişikliğiyle (TMS 16 ve TMS 41’e ilişkin değişiklik) bu Standardın 1-5, 8, 24 ve 44 üncü paragrafları değiştirilmiş ve 5A-5C ile 63 üncü paragraflar eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.
63. *Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler* değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41’e ilişkin değişiklik) ilk uygulandığı raporlama döneminde TMS 8’in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8’in 28(f) paragrafı uyarınca gereken sayısal bilgi sunulur.