T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE - VERGİ UYGULAMALARI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

AHMET CAN NALBUR

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. MUSTAFA HATİPLER

EDİRNE 2019

T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

.....İŞLETME..... ANABİLİM DALI

.....Yüksek Lisans.....PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

.....Ahmet Can Nalbur..... tarafından hazırlanan "Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Muhasebe-Vergi Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar" Konulu **Yüksek Lisans** tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 19-6 maddeleri uyarınca .....21/08/2019..... günü saat .....11:00..... 'da yapılmış olup, yüksek lisans tezinin *.....Kabul Edilmesine..... **OYBİRLİĞİ/~~OYÇOKLUĞU~~** ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Doç. Dr. Mustafa HATİPOĞLU	Kabul edilmesine	M.HATİPOĞLU
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ	Kabul Edilmiştir.	Ö. Güleç
Doç. Dr. İlyas Ali KARLIOĞLU	KABUL	

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOĞRULUK BEYANI

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında, tüm verilerin bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini, kullanılan verilerde tahrifat yapılmadığını, tezin akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını, kullanılan tüm literatür bilgilerinin bilimsel normlara uygun bir şekilde kaynak gösterilerek ilgili tezde yer aldığını ve bu tezin tamamı ya da herhangi bir bölümünün daha önceden Trakya Üniversitesi ya da farklı bir üniversitede tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

12 / 09 /2019

Ahmet Can NALBUR



Tezin Adı: Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Muhasebe - Vergi Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar

Hazırlayan: Ahmet Can NALBUR

ÖZET

Sanayi üretiminin yaygınlaşması hayvancılığın geri planda kalmasına neden olmakla birlikte günümüzde doğal ürünlere yönelimin artması nedeniyle bazı ürünlerin mutlak surette doğal yolla edinilmesi gerekmektedir. Et üretimi bir fabrikada yapılabilecek bir faaliyet olmadığından etin bir canlı hayvandan elde edilmesi zorunludur. Et üretimi için aynı zamanda hayvanın beslenmesi, bakımı gibi faaliyetler de gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda süt ve besi sığırcılığı esasında bir ticari faaliyet olarak yürütülmektedir. Dolayısıyla bu faaliyeti yürüten işletmelerin kazançlarını belirleyebilmeleri için; katlandıkları maliyeti ve bu maliyet karşılığı elde ettikleri gelirleri bilmeleri gerekmektedir. Bu da ancak düzenli bir muhasebe kaydı ile mümkündür.

Türkiye; geçmişte olduğu gibi günümüzde de bir tarım ülkesi olma özelliğini sürdürmektedir. Ancak ülkemiz tarımı yetersiz tarım ve hayvancılık politikaları, üreticiler açısından yüksek maliyetler ve ülke çapında sanayi işletmelerine verilen ağırlığın tarım işletmelerine verilmemesi gibi nedenlerle yok olma aşamasına gelmiş durumdadır.

Çalışmada, süt ve besi sığırcılığı yapan işletmelerin faaliyetleri dolayısıyla gerçekleşen muhasebe ve vergi uygulamalarının ve bu uygulamalar gerçekleştirilirken mevzuattan dolayı karşılaşılan sorunların ortaya konması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Süt, Besi Sığırcılığı, İşletme, Muhasebe, Vergi Uygulamaları

Name of Thesis: Accounting, Tax Applications and Problems in Dairy and Fattening Cattle Farms

Prepared by: Ahmet Can NALBUR

ABSTRACT

Although the spread of industrial production causes animal husbandry to remain in the background, today, due to the increasing tendency to natural products, some products must be acquired in a natural way. Since meat production is not an activity that can be carried out in a factory, meat must be obtained from a live animal. For meat production, activities such as feeding and caring of animals should also be carried out. In this context, milk and fattening cattle farming is carried out as a commercial activity. Therefore, in order to determine the earnings of the enterprises carrying out this activity; they need to know the cost they endure and the revenues they earn for this cost. This is only possible with a regular accounting record.

Turkey; as it was in the past, it is still an agricultural country. However, agriculture of our country is in a state of extinction due to insufficient agricultural and animal husbandry policies, high costs for producers and the lack of weight given to industrial enterprises throughout the country.

In this study, it is aimed to reveal the accounting and tax applications realized due to the activities of dairy and fattening cattle enterprises and the problems encountered due to the legislation while performing these applications.

Keywords: Milk, Fattening Cattle, Business, Accounting, Tax Applications

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, süt ve besi sığırcılığı yapan işletmelerin faaliyetleri dolayısıyla gerçekleşen muhasebe ve vergi uygulamalarının ve bu uygulamalar gerçekleştirilirken mevzuattan dolayı karşılaşılan sorunların ortaya konması amaçlanmıştır.

Öncelikle tez konumu belirlerken beni en doğru şekilde yönlendiren ve her aşamada benden desteğini esirgemeyen, pes ettiğim zamanlarda bile yola devam etmemi sağlayan danışmanım Doç. Dr. Mustafa Hatipler'e teşekkürlerimi sunarım. Yüksek lisansa başladığım ilk günden son güne kadar tüm sızlanmalarıma katlanan ve hep yanımda olan eşim Rukiye Nalbur'a tüm hayatım boyunca yanı başımda olan, destek sevgi ve sabırlarını esirgemeyen sevgili annem Işık Nalbur'a, sevgili babam İbrahim Nalbur'a teşekkür ederken; halam Mahire Nalbur'u rahmetle yad ederim.

Ahmet Can NALBUR

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
TABLO LİSTESİ ..... **vi**
ŞEKİL LİSTESİ ..... **viii**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **ix**
1. GİRİŞ **1**
1.1. Problem 1
1.2. Amaç ve Önem 1
1.3. Sınırlılıklar 2
1.4. Yöntem 2
1.5. Tanımlar 2
2. SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI KAVRAMSAL ÇERÇEVE **4**
2.1. Süt ve Besi Sığırcılığı 4
2.2. Dünya'da ve Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Gelişimi 5
2.2.1. Dünya'da süt ve besi sığırcılığının gelişimi 5
2.2.2. Türkiye'de süt ve besi sığırcılığının gelişimi 8
2.3. Dünya'da Süt ve Besi Sığırcılığı 10
2.4. Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Mevcut Görünümü 13
2.5. Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Yeri ve Önemi 21
2.6. Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmeciliği 31
2.6.1. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin kuruluşu 31
2.6.2. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin özellikleri 33
2.6.3. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin finansman kaynakları, harcamaları ve gelirleri 34
2.6.4. Türkiye'deki süt ve besi sığırcılığı işletmeleri 40

3. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI İŞLETMECİLİĞİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI 43
3.1. Vergi Usul Kanunu ve TMS 41'de Süt ve Besi Sığırcılığı Muhasebe Uygulaması 44
3.1.1. Vergi Usul Kanunu 44
3.1.2. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı 48
3.2. Avrupa Birliği Uyum Yasaları Çerçevesinde Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmeleri 52
3.3. Süt ve Besi Sığırcılığı Muhasebesinin Gelişimi ve Muhasebe Sistemleri 55
3.3.1. Avrupa Devletleri'nde Tarım Muhasebesinin Gelişimi 56
3.3.2. Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) 58
3.3.3. Türkiye Muhasebe Sistemi (Çiftlik Muhasebe Veri Ağı: ÇMVA) 60
3.4. Tek Düzen Hesap Planı'nda Süt ve Besi Sığırcılığı 62
3.5. Süt ve Besi Sığırcılığında Vergi Uygulamaları 66
3.5.1. Basit Usule Tabi İşletmelerde Vergi 67
3.5.2. Gerçek Usule Tabi İşletmelerde Kazanç Tespiti ve Vergi 68
4. TÜRKİYE'DE SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMASI ÖRNEKLERİ VE YAŞANAN SORUNLAR 76
4.1. Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Örnek Uygulama 76
4.1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebe Kayıtları 82
4.1.2.Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebe Kayıtları 91
4.2.Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Uygulamada Yaşanan Sorunlar 101
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 106
KAYNAKÇA 110
EKLER 123

TABLO LİSTESİ

Tablo 2. 1. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Hayvan Sayıları (2010-2016)..... 10

Tablo 2.2. Avrupa Birliği ve Dünya Sağılan Büyükbaş Hayvan Sayısı (2010-2016) 11

Tablo 2. 3. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Süt Üretimi-Ton (2010-2016)..... 12

Tablo 2. 4. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Hayvan Başına Süt Üretimi-Kg (2010-2016) 12

Tablo 2. 5. Türkiye Büyükbaş Hayvan Sayıları (2010-2017)..... 14

Tablo 2. 6. Türkiye Sağılan Büyükbaş Hayvan Sayısı (2010-2017)..... 15

Tablo 2. 7. Türkiye Büyükbaş Süt Üretimi-Ton (2010-2017) 16

Tablo 2. 8. Türkiye Hayvan Başına Süt Üretimi-Kg (2010-2017) 17

Tablo 2. 9. Türkiye Kırmızı Et Üretim Miktarı (2010-2017) 18

Tablo 2. 10. Büyükbaş Hayvanların Diğer Hayvanlar İçindeki Oranı (2010-2017)..... 19

Tablo 2. 11. 2017 Yılı Tarımsal Destekleme Miktarları..... 20

Tablo 2. 12. Türkiye`nin Yıllara Göre Canlı Sığır (Damızlık, Kasaplık, Besilik) ve Sığır Eti İthalat ve İhracatı..... 23

Tablo 2. 13. Türkiye Canlı Sığır İhracatı Yaptığı Ülkeler (000 $) 25

Tablo 2. 14. Türkiye'nin Canlı Sığır İthal Ettiği Ülkeler (000 $)..... 26

Tablo 2. 15. Türkiye`nin Yıllara Göre Süt ve Süt Ürünleri İthalat ve İhracatı..... 27

Tablo 2. 16. Türkiye'nin Süt ve Süt Ürünü (Süt ve Krema, Tereyağı, Süt Esaslı Katı-Sıvı Yağlar, Peynir ve Lor) İthalatı ve İhracatı Yaptığı İlk 5 Ülke..... 29

Tablo 2. 17. Finansal Kiralama Konusu Olan Tarım ve Hayvancılık Makineleri (01.01.2015-31.03.2015)..... 37

Tablo 2. 18. Yıllar İtibariyle Tarımsal Destekleme Miktarı, Hayvancılık Destekleri ve Toplam Destekler İçindeki Payı..... 38

Tablo 2. 19. İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı (2012) 40

Tablo 2. 20. Yıllara ve Ölçeklerine Göre Süt Sığırcılığı İşletmesi Sayıları ve Oranları 41

Tablo 3. 1. Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Gruplandırılması 66

Tablo 3. 2. Gelir Vergisi Tarifesi 2017 73

Tablo 4.1. Irk Tercihinin Eğitim Düzeyi ve Deneyime Göre Değişimi Irk 78

Tablo 4. 2. VUK'a Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları 86

Tablo 4. 3. TMS – 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları 87

Tablo 4. 4. VUK'a Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme 89

Tablo 4. 5. TMS – 41 Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme 90

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2. 1. Kurumsal Tarım Kredileri 35

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AK	Avrupa Konseyi
ASB	Avrupa Serbest Bölgesi
BAE	Birleşik Arap Emirlikleri
ÇMVA	Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
DAK	Doğu Anadolu Kırmızısı
FADN	Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı
FAO	Birleşmiş Milletlerin Gıda ve Tarım Örgütü
FİDER	Finansal Kiralama Derneği
GAK	Güney Anadolu Kırmızısı
GTHB	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Kg.	Kilogram
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KOB	Katılım Ortaklığı Belgesi
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KP	Kalkınma Planı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	Milattan Önce
mm.	Mükerrer Madde
M.S.	Milattan Sonra
MSUGT	Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
p.	Paragraf
OTP	AB Ortak Tarım Politikası

s.	Sayfa
SB	Serbest Bölge
SE	Kategori Uzantısı
SEK	Türkiye Süt Endüstrisi Kurumu
SYS	Sistem
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
THP	Tek Düzen Hesap Planı
TİGEM	Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TMS-41	Türkiye Muhasebe Standardı-41
TTKK	Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri
TP	Türk Parası
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRKİYEM-BİR	Türkiye Yem Sanayicileri Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
USK	Ulusal Süt Konseyi
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YGS	Yerli Güney Sarısı
$	ABD Doları

1. GİRİŞ

1.1. Problem

Tarım faaliyetlerinin günümüzde yok olma seviyesine gelmesinin yanında az sayıda tarım faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarının yapılması ve takibi gibi konularda da oturmuş bir uygulama bulunmamaktadır. Bu anlamda, işletmelerde farklı muhasebe uygulamalarına rastlamak mümkündür. Muhasebe uygulamalarındaki bu farklılıklar çok sayıda sorunu da beraberinde getirmektedir. Bunun yanında, Avrupa Birliği (AB) uyum süreci içinde hayvancılıkla ilgili uygulamaların yeterliliği de tartışmaya açıktır. Bu bağlamda çalışmanın ana problemini süt ve besi sığırcılığı işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamaları ile muhasebe ve vergi uygulamalarında karşılaşılan sorunlar oluşturmaktadır.

1.2. Amaç ve Önem

Çalışmada, süt ve besi sığırcılığı yapan işletmelerin faaliyetleri dolayısıyla gerçekleşen muhasebe ve vergi uygulamalarının ve bu uygulamalar gerçekleştirilirken mevzuattan dolayı karşılaşılan sorunların ortaya konması amaçlanmıştır.

Bu çalışma çeşitli açılardan önem taşımaktadır. İlk olarak, Türkiye'de süt ve besi sığırcılığı ile ilgili tam olarak kabul görmüş bir mevzuat ve kayıt düzeni bulunmaması dolayısıyla üreticiler çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu çalışma, söz konusu sorunların belirlenmesinde ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerinin ortaya konması noktasında önem arz etmektedir. İkincisi, yapılan literatür taraması sonucunda konuyla ilgili akademik düzeyde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu yönüyle, çalışmanın literatüre katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

1.3. Sınırlılıklar

Çalışma, Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41), AB uyum yasaları, Laur Muhasebe Sistemi ve AB Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi (ÇMVA) ile sınırlandırılmıştır. Muhasebe kayıtları, İşletme Hesabı Esasına göre defter tutan çiftçiler için mevzuatta yer alan kayıt düzeni dikkate alınarak Çiftçi İşletme Defteri, Bilanço Esasına göre defter tutan çiftçiler için akademik çalışmalarda önerilen hesaplar ve araştırmacının önerdiği hesaplarla sınırlıdır.

1.4. Yöntem

Araştırma yapılırken literatür taranmıştır. Özellikle, yapılmış yüksek lisans ve doktora tezleri, yayınlanmış kitaplar, hakemli dergilerde yayımlanmış makaleler taranmıştır. Ayrıca araştırmacının yorumu, araştırmacı tarafından hazırlanan örnek muhasebe uygulamasıyla çalışma desteklenmiştir.

1.5. Tanımlar

Bu bölümde karşımıza çıkabilecek terimler açıklanmıştır.

VUK: Vergi kanunlarında uygulayacak genel esasları belirleyen kanundur. VUK bütün kanunların anayasasıdır. Diğer bütün vergi kanunları VUK'nun belirlediği esaslar çerçevesinde hareket ederler. Ancak VUK gümrük idareleri tarafından alınan vergileri kapsamaz. VUK'un bölümleri; Mükellefin Ödevleri, Vergilendirme, Değerleme, Ceza Hükümleri ve Vergi Davalarıdır.

Zirai Kazanç Ölçüleri: Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet: 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, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Muhasebe Sistemleri: Mali işlemlerin yürütülmesinde, kaydedilmesinde ve raporlamasında kullanılan defterler, hesap planları, iç kontrol mekanizmaları ve muhasebeleştirme süreçlerinin tamamı.

Tarım Muhasebesi: Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgiler sağlayacak biçimde, verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, rapor halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına yardımcı olarak tanımlanan ve tarım işletmelerinde gelir –gider, karlılık, maliyet vb. ölçümleri kayıt altına alan ve ölçen bir muhasebe dalı olarak görülebilir.

Amortisman: Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder

Amortismana tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder". TMS 41'de VUK'dan farklı olarak kalıntı değer kavramı bulunmaktadır.

Kalıntı Değer: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır

Süt ve Besi Sığırcılığı: Islah edilmiş ya da ithal edilmiş sığır cinsi hayvanlarla yapılan hayvancılığa verilen addır.

Muhasebe: İşletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanması işlemlerinin tamamıdır.

2. SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, süt ve besi sığırcılığı, süt ve besi sığırcılığının dünyada ve Türkiye'de gelişimi, dünyada süt ve besi sığırcılığının görünümü, Türkiye'de süt ve besi sığırcılığının mevcut görünümü, Türkiye'de süt ve besi sığırcılığının yeri ve önemi, süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin kuruluşu, özellikleri, finansman kaynakları, harcamaları ve gelirleri ele alınmıştır.

2.1. Süt ve Besi Sığırcılığı

Ülkelerde gelişmişlik seviyesinin göstergelerinden biri da hayvansal ürünlerin üretimi ve kişi başına tüketim düzeyidir. Sağlıklı bir toplumun, uzun ömürlü insanların varlığı, yeni neslin sağlıklı ve dinamik olması bitkisel ve hayvansal gıdaların yeterince tüketimine bağlıdır (Kadirhanoğulları, 2016: 1). İnsanlar için iyi bir besin kaynağı olması yanında, bu hayvanlardan elde edilen ürünlerin yurtdışına satılması sonucu ülke ekonomisine sunduğu katkı yönünden hayvancılığın önemini ortaya koymaktadır.

Hayvancılıkla ilgili faaliyetler, modern ve yoğun teknikler gerektiren, değerlendirilmesi başka türlü yapılamayan çeşitli artıkların değerlendirildiği, ülkeye katma değer sağlayan faaliyetlerdir. Hayvancılık faaliyetlerinin bir başka özelliği de bu faaliyetlerin dört mevsim yapılabilmesidir. Tarım ürünleriyle karşılaştırıldığında bu yönüyle hayvancılık çiftçilerin kesintisiz olarak gelir elde etmelerini sağlamaktadır (Öztürk ve Karkacıer, 2008: 18). Hayvancılık aynı zamanda tarımın bir koludur ve birçok hayvan ticari amaçla yetiştirilmektedir. Bunlara örnek olarak; büyükbaş (inek, manda vb.), küçükbaş (koyun, keçi vb.), kanatlı hayvan (bıldırcın, devekuşu, hindi, kaz vb.), süs hayvanı (köpek, kedi, gelincik, süs balıkları vb.), arı ve ipekböceği yetiştiriciliği verilebilir.

Süt ve besi sığırcılığı, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği faaliyetleri içinde yer alan tarımsal faaliyetlerdendir. Sığır; etinden, sütünden, derisinden, gücünden faydalanılan evcil hayvanlara verilen addır. Sığırın dişisine inek, yeni doğan erkek sığıra buzağı, yeni doğan dişiye düve, bir yaşına basan sığıra dana, kısırlaştırılmış

erkeğine öküz, kısırlaştırılmış danaya tosun, iki buçuk yaşını geçen erkeğine de boğa adı verilmektedir (www.nkfu.com, 2012).

Süt sığırcılığı; çiftçilerin dişi sığırları süt için yetiştirmeleri amacıyla yaptıkları zirai faaliyeti ifade etmektedir. Besicilik ise; "tüketicinin isteklerine cevap verecek tarzda bir karkası[1], kısa sürede ve ekonomik yöntemlerle elde etmek amacıyla hayvanların yoğun şekilde beslenmesi" şeklinde tanımlanmaktadır (T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2013: 81). Genç erkek sığırların yanı sıra; damızlık özeliği olmayan genç dişiler ve damızlık değerini yitirmiş inekler de besiye alınabilmektedir.

2.2. Dünya'da ve Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Gelişimi

Tarımın tarihi, insanlık tarihi kadar eskidir. Başlangıçta insanlar doğadan elde ettikleri bitkilerle ya da avladıkları hayvanlarla beslenme ihtiyaçlarını karşılamışlardır. O günden bugüne kadar tarım faaliyetleri, bu faaliyetlerle ilgili uygulamalar teknolojinin de desteğiyle önemli bir yol kat etmiştir.

2.2.1. Dünya'da süt ve besi sığırcılığının gelişimi

Yaklaşık olarak 10.000 yıl önce insanlar yerleşik tarıma geçmeye başlamıştır. Zaman içinde insanlar çeşitli bitkileri yetiştirmeyi, hayvanları ehlileştirmeyi öğrenmişlerdir. Bu dönem tarım inkılabı ya da neolitik inkılap adıyla anılmaktadır. Tarım inkılabı teorileri arasında en önemlileri Gordon Childe, Robert Ö. Braidwood ve Lewis R. Binford'a aittir. Bu teorilere göre; zamanla avcılıktan çiftçiliğe doğru sürekli bir geçiş olmuştur. Ekonomik faaliyetler içinde tarım hakim olmaya başlamış ve yerleşik hayat göçebeliğinin yerini almaya başlamıştır (Güran, 2004: 5). Yerleşik tarıma geçilmesi hayvancılığı de etkilemiştir. Yem üretiminin kolaylaşması sığırın evcilleştirilmesini de sağlamıştır (Robb, 1958). Sığırların evcilleştirilmesiyle ilgili mevcut genetik ve arkeolojik kanıtlar Neolitik döneme, yaklaşık M.Ö. 10.000 yıllarına dayanmaktadır (Güran, 2004). Evcil sığırların kökeninin Güneybatı Asya ve Güney

[1] Kasaplık hayvanların tekniğine uygun olarak kesilip, kanı akıtılarak yüzülüp, iç organları boşaltılıp, böbrek ve kavram yağı çıkarılıp, baş ve ayaklarından ayrıldıktan sonra elde edilen gövdesini ifade eder.

Asya'da, Yabani Ur (B. Primigenius) sığırlarına dayandığı düşünülmektedir. Sığırların evcilleştirilmesinin, tarımda fiziksel güç sağladığı ve süt, et ve deri ürünlerinin ana kaynağı olduğu için insan uygarlığı üzerinde büyük bir etkisi olmuştur (Qanbari, vd. 2014: 1).

Orta Çağ'da, Orta Doğu ve çevresinde tarımsal faaliyetler yanında hayvancılık büyük ilerleme kaydetmiştir. Özellikle Araplar bu dönemde, turunçgiller, meyve, kayısı, safran, enginar, şeker pancarı gibi tarımsal ürünleri yetiştirmiş, Avrupa'ya limon, badem, incir, portakal, pamuk ve muz gibi tropik ürünler satmışlardır. Bu dönemde Çin'deki çiftçiler sabanı keşfederek kullanmaya başlamışlardır (Şentürk, 2018: 17). XX. yüzyıl başlarına kadar çiftçiler açık tarla sistemi uygulamış, özellikle yamaçlarda bulunan tarlalar yukarıdan aşağıya sulama gerçekleştirilen ekim yapılmıştır (Ankara Ticaret Borsası, 2010).

Sığır yetiştiriciliğinde bilimsel olarak ıslah çalışmalarına ilk olarak İngiltere'de başlanmıştır. Büyük bir çiftliği bulunan Robert Bakewell, hayvan ırklarının geliştirilmesi konusunda ilk atılımı yapmış ve başarılı olmuştur. Bu başarısıyla hayvan ıslahının kurucusu olarak tarihe geçmiştir (Esen, 2017: 2). Bakewell'in çalışmaları, safkan hayvan yetiştirme sisteminin temelini oluşturmuş ve XVIII. yüzyıl sonlarında 1791 yılında ilk genel soy kütüğü safkan atlar için kurulmuştur. Bunu 1822 yılında Shorthorn Soy Kütüğü Derneği ve diğerleri izlemiştir (Atay, 2016).

XVIII. yüzyıla kadar hayvan gübreleri toprak ve bitkilerin beslenmesi için kullanılmıştır. Yeterli gübrenin olmaması ya da toprakların her yıl nadasa bırakılması nedeniyle tarımsal üretim sınırlı düzeyde kalmıştır. XVIII. yüzyılda İngiltere başta olmak üzere Batı dünyasında şalgam ve üçgül ekiminin başlanmasıyla hayvan beslenmesinde yem sorunu ortadan kalkmıştır. Şalgam hayvanların kış yemi için ideal bir ürün olma özelliğiyle hayvansal üretimin de artmasını sağlamıştır. Avrupa ülkeleri tarımsal alanda yeteri ilerlemeyi gösteremeyince, başta İngiltere olmak üzere bazı ülkeler hayvancılığa yönelmişler, mandıra ve süt üretimine başlamışlardır. Bu dönemde bilim adamları besili evcil hayvanları çaprazlayarak verimli üretim elde etmişlerdir. Özellikle Danimarka ve Hollanda dış dünyaya süt ürünleri satmış Avrupa'nın bu alanda öne geçmesini sağlamışlardır (Doğan, Arslan, ve Berkman, 2015: 31-32).

II. Dünya Savaşı'nın yaşandığı yıllarda başta Rusya olmak üzere özellikle savaşa katılan ülkelerde kırsal kesim sosyo-ekonomik açıdan büyük zarar görmüştür. Bu da tarım ve hayvancılığa olumsuz yansımıştır. Savaş sırasında savunma sanayi ön planda tutulmuş tüm dünyada kırsal kesimin ihtiyaçları göz ardı edilmiştir. Tarım ve hayvancılıkla uğraşanlar ciddi boyutlara ulaşan uzman kadro, işgücü ve iş hayvanı kaybına uğramış, teknik donanım ve üretim verimliliğinde gerileme yaşamıştır. Savaş sonrasında da durum çok değişmemiş var olan fabrikalara yenileri eklenerek sanayi ağırlıklı üretim devam etmiştir (Şahin, 2016: 73).

XIX. yüzyıl sona ermeden önce Amerika Kıtasından Avrupa'ya tahıl, süt ürünleri ve tuzlu et götürülmüştür. XX. yüzyılla beraber gelişen teknoloji, bitki ve hayvanların genlerinde değişiklik yapılması sonucu belli ırkların hastalıklarıyla mücadele edilebilmektedir. Hayvanlara hormon verilerek hayvanın daha çok et ve süt vermesi de sağlanmaktadır. Bu yöntem, her ne kadar üretim ve ürün kalitesini düşürse de üreticiler tarafından çokça tercih edilmektedir. Son yıllarda ise tüm dünya ülkelerinde organik tarıma yönelme söz konusudur (Ankara Ticaret Borsası, 2010). Organik tarım üretim maliyetlerinin artmasına neden olmakla birlikte özellikle Batı ülkelerinde sıklıkla uygulanmaya başlanan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüketicinin bilinçlenmesinin ve tercihlerinin de organik tarıma yönelmede etkili olduğu söylenebilir.

Günümüzde; kutuplar dışında ,dünyanın her yerinde yaşayan ve çeşitli seviyede et ya da süt verebilen 800'den fazla sığır ırkı bulunmaktadır. Ancak et ve süt üretiminin büyük bir kısmı sınırlı sayıdaki ırk kullanılarak karşılanmaktadır (TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası, 2015). Sığırlar günümüzde yalnızca et ya da süt gibi besin maddesi üretimi için değil, derisi, tırnağı, boynuzu ve gübresi için de yetiştirilmektedir. Şöyle ki sığırlar; insanların doğrudan doğruya değerlendiremediği kaba yemleri tüketebilir. Ayrıca sığırlar süt ve eti tüketilen hayvanlar içinde; süt ve ette birim başına verimi en yüksek hayvanlardır (Sakarya ve Aydın, 2011: 35).

2.2.2. Türkiye'de süt ve besi sığırcılığının gelişimi

Türkiye, özellikle Anadolu tarih içinde farklı uygarlıklara ev sahipliği yapmıştır. Bu uygarlıklar bölgedeki iklim çeşitliliğinden faydalanarak çok çeşitli tarım faaliyeti gerçekleştirmişlerdir. Bu uygarlıkların en önemlileri Asurlar, Hititler, Selçuklular, Anadolu Selçukluları ve Osmanlılar olmuştur (Yavuz ve Çağlayan, 2005: 1). Bu uygarlıklarda yerleşik halk ağırlıklı olarak buğday, arpa, şeker pancarı, incir, üzüm, zeytin gibi toprak ürünleri yetiştirmiştir. Anadolu Selçuklu Devleti içinde yer alan göçerler ve yarı göçerler ise hayvancılıkla uğraşmışlardır (Doğan, Arslan, ve Berkman, 2015: 33). Bu hayvanlar daha çok küçükbaş hayvanlardır. Büyükbaş hayvanlar ise at, deve gibi bir yerden bir yere göç ederken taşınmada kullanılan hayvanlardır. Bu dönemde sığırdan faydalanma hayvancılık faaliyetleri içerisinde hemen hemen yok gibidir.

Osmanlı döneminde tarım faaliyetleri ekincilik, bağcılık ve hayvancılık olmak üzere üç türlü gerçekleştirilmiştir. XVIII. yüzyıla kadar tüm faaliyetlerde kalitenin korunması göze çarpmaktadır. Ancak 1768 yılından itibaren girilen savaşların kaybedilmesi ve bu savaşlardaki talepler üretimin gerilemesine neden olmuştur. Toprak sisteminde yaşanan bozulmalar ve köyden kente göçün artması tarım ve hayvancılığın gerilemesine ve üreticiler açısından gelir kaybına yol açmıştır. Sanayi yönünden Avrupa'nın gerisinde kalan Osmanlı Devleti, bu geri kalmışlığı önce tarım ve hayvancılıkla gidermeye çalışmış, ancak köyden kente göçlerin devam etmesiyle çeşitli sıkıntılar yaşamıştır. Bu dönemde tarım ve hayvancılık yeterli devlet desteğini göremediğinden şehirleşmenin ve tarım ve hayvancılığın geri kalmasının önüne geçilmesi mümkün olmamıştır (Karabulut, 2016).

XIX. yüzyılda, Osmanlı ekonomisinin çok büyük ölçüde tarıma dayalı olduğu görülmektedir ve XIX. yüzyıl sonuna kadar da bu durum devam etmiştir. Bahsi geçen dönemde Osmanlı İmparatorluğu bir tarım imparatorluğu özelliği taşımaktaydı. Mısırlılar da dahil olmak üzere on bir milyonluk nüfusun çoğunluğu geçimini tarımdan sağlamaktaydı. Ayrıca ihraç ürünlerinin çoğunu da yine tarım ürünleri oluşturmaktaydı (Quataert, 1985: 1556). Bu dönemde hayvancılığın çok geliştiği ya da hayvansal ürünün

ticarette pek kullanılmadığı görülmektedir (Gökmen, 2010: 214). Hayvanlar daha çok yük ya da eşya taşımak amacıyla ya da tarım arazilerinin sürülmesinde, ürünlerin taşınmasında kullanılmaktaydı.

Türkiye'de sığır besiciliği, 1960'lara kadar mera yetiştiriciliği özelliği taşımaktadır. 1960'lardan sonra şeker pancarı posasına dayalı bir hale gelmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarından 1970'lere kadar sığır besiciliği geleneksel bir şekilde aile mesleği şeklinde yürütülmüştür. 1970'lerde başlayan devlet desteğiyle, bu yapıdan çıkmaya başlamıştır. Özel sektörün besicilik faaliyetlerine olan ilgisi ise 1980'li yıllardan itibaren ihracat şansının ortaya çıkmasıyla başlamıştır (Aydın, 2011: 3).

Süt ve süt ürünleri endüstrisi dünyada yaklaşık olarak 150 yıllık bir geçmişse sahip olmasına rağmen Türkiye'de XX. yüzyılın başlarında küçük süthane ve mandıralar şeklinde olmuştur. İlk modern süt fabrikası 1957 yılında Atatürk Orman Çiftliği bünyesinde üretime başlamıştır. 1963 yılında çıkarılan kanunla Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'na[2] bağlı olarak Türkiye Süt Endüstrisi Kurumu (TSEK) kurulmuş ve Türkiye'nin farklı yerlerinde kırka yakın fabrikayla üretim yapmıştır. TSEK, devlet bünyesinde 1995'e kadar faaliyetlerini sürdürmüştür. 1970'lerden itibaren özel şirketler de süt endüstrisine katılmıştır. 1980'ler var olan mandıra ve fabrikaların modern üretime geçtiği, 1990'lı yıllar ise gelişmiş süt firmalarının yabancı firmalarla ortaklık anlaşmaları yaptığı dönemdir (Turan, Şanver, ve Öztürk, 2017: 61).

1970'lerden itibaren süt üretiminde bir hızlanma ve modernizasyon sürecine girilmiş olsa da 1953 sonrası yaşanan iç göçlerin 1980'lerde özellikle terör nedeniyle hızlanması hem tarımın hem hayvancılığın gerilemesine neden olmuştur. 1980'li yıllardan itibaren hayvancılık sektörünün çöküşü hız kazanmış, sığır türlerinde azalma başlamış, Türkiye bu sektörde ithalatçı ülke konumuna gelmiştir. Zamanla üretimin düşmesi özellikle et fiyatlarının artmasına neden olmuştur. Kırsal kesimde yaşayan nüfus 2000'li yıllarda yüzde 35'lere doğru azalma göstermiş, böylece kırsal kesimde milli gelirden alınan pay azalmaya başlamıştır. Buna karşılık tarım işletmelerinin sayısının artmasına rağmen işletme ölçekleri daralmıştır (Aydın, 2007: 5).

[2]3.6.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 639 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı kurulmuştur.

Türkiye'de hayvancılığın geliştirilmesine yönelik hazırlanan beş yıllık kalkınma planlarında çeşitli politika ve hedeflere yer verilmiştir. Bu kalkınma planlarında:

> "*Hayvancılığın gelişmesi konusunda; suni tohumlama, aşılama, ilaç kullanımı, damızlık sığır ithalatı konularına yer verilmiştir. 1987-1996 döneminde değişik programlar dâhilinde 291 bin baş üstün verimli sığır ithal edilmiş ve üreticilere dağıtılmıştır. Sadece 1996 yılında 962 bin baş sığıra suni tohumlama yapılmıştır. Son olarak 1995 yılında alınan bir kararla hayvancılık alt yapısı yeterli olan üreticilere kullandırılmak üzere 18 trilyon TL kredi dağıtılmıştır*" (Karkacıer, 2000: 422).

2.3. Dünya'da Süt ve Besi Sığırcılığı

Türkiye'deki tarım faaliyetlerinin AB uyum sürecinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda AB ve Dünya'da hayvancılıkla ilgili istatistiki bilgiler aşağıda tablolar halinde ele alınmıştır.

Tablo 2. 1. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Hayvan Sayıları (2010-2016)

Yıl	Avrupa Birliği			Dünya		
	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	89.836.504	379.382	90.217.896	1.415.683.054	188.172.803	1.603.855.857
2011	87.758.050	370.064	88.130.125	1.420.608.198	190.407.359	1.611.015.557
2012	87.905.334	365.860	88.273.206	1.430.229.714	192.342.104	1.622.571.818
2013	88.001.010	419.513	88.422.536	1.434.401.446	193.069.535	1.627.470.981
2014	89.012.471	388.162	89.402.647	1.441.981.065	194.458.315	1.636.439.380
2015	89.641.385	393.576	90.036.976	1.452.463.848	196.141.776	1.648.605.624
2016	90.057.258	405.830	90.465.104	1.474.887.717	199.280.228	1.674.167.945

Kaynak: FAO, Live Animals, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QA.

Tablo 2.1'e göre; 2016 yılı itibariyle AB ülkelerinde 90.057.258'i sığır ve 405.830'u manda olmak üzere toplam 90.465.104 hayvan bulunmaktadır. Dünya'da ise; sığır sayısı 1.474.887.717 ve manda sayısı 199.280.228'dir. Dünyadaki manda ve sığırların toplamı 1.674.167.645'dir. Hem AB'de hem de dünyada en fazla yetiştirilen

büyükbaş hayvan türü sığırdır. 2010-2016 yılları arasında AB ülkelerinde bulunan sığır sayılarının artışı inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir ve ortalama %0,05 artış olmuştur. AB ülkelerinde 2010-2016 yılları arasında insan nüfusu ortalama %0,04 oranında artmıştır[3]. 2010-2016 yılları arasında dünyada bulunan sığır sayısı sürekli artış göstermiştir ve artış oranı ortalama %0,72'dir[4]. Dünya nüfusu ise ortalama %1,17 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak, dünya düzeyinde düşünüldüğünde canlı sığır sayısının artışı dünya nüfus artışının gerisinde kalmıştır.

Tablo 2.2. Avrupa Birliği ve Dünya Sağılan Büyükbaş Hayvan Sayısı (2010-2016)

Yıl	Avrupa Birliği			Dünya		
	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	23.906.800	225.629	24.132.429	262.654.556	58.279.743	320.934.299
2011	23.344.945	249.715	23.594.660	265.940.402	59.748.958	325.689.360
2012	23.332.654	242.100	23.574.754	269.377.998	60.682.857	330.060.855
2013	23.349.525	218.381	23.567.906	270.845.503	61.553.852	332.399.355
2014	23.485.785	247.038	23.732.823	273.444.337	62.417.926	335.862.263
2015	23.614.786	244.690	23.859.476	272.606.411	64.207.051	336.813.462
2016	23.600.227	236.788	23.837.015	273.782.778	64.937.197	338.719.975

Kaynak: FAO, *Livestock Primary*, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL.

Tablo 2. 2'ye göre; AB ülkelerinde 2010-2012 yılları arasında sağılan sığır sayısı düşüş göstermiş, 2013 yılından itibaren artışa geçmiştir. 2016 yılında ise yeniden bir düşüş yaşanmıştır. Manda sayısında ise; 2010-2011 arasında artış olmuş, 2012-2013 yılları arasında bir azalma gerçekleşmiş, 2014 yılında artış yaşanmasına rağmen 2015 yılından itibaren yine düşüşe geçmiştir. Dünya'da ise sağılan sığır sayısı yıllar itibariyle genel olarak artış göstermiştir. Bunun yanında sağılan manda sayısı da yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. Tablodaki rakamlar dikkate alındığında 2010- 2016 yılları içerisinde hem AB'de hem de dünyada en fazla sağım yapılan büyükbaş hayvan türünün sığır olduğu görülmektedir.

[3] FAO verilerine göre; 2010-2016 yılları arası AB üyesi ülke nüfusları yıl sıralamasına göre şöyledir: 503.836.000, 504.895.000, 505.687.000, 506.302.000, 506.872.000, 507.492.000, 508.193.000 (http://www.fao.org/faostat/en/?#data/OA)

[4] FAO verilerine göre; 2010-2016 yılları arası dünya nüfusu yıl sıralamasına göre şöyledir: 6.958.170.000, 7.043.010.000, 7.128.180.000, 7.213.430.000, 7.298.450.000, 7.383.010.000, 7.466.960.000 (http://www.fao.org/faostat/en/?#data/OA)

Tablo 2. 3. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Süt Üretimi-Ton (2010-2016)

Yıl	Avrupa Birliği			Dünya		
	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	147.764.427	185.500	147.949.927	602.995.128	92.419.231	695.414.359
2011	150.086.897	201.561	150.288.458	617.329.720	96.056.481	713.386.201
2012	150.546.700	200.924	150.747.624	631.419.769	98.942.181	730.361.950
2013	152.247.510	204.073	152.451.583	636.585.973	102.379.198	738.965.171
2014	158.333.640	203.645	158.537.285	656.701.215	107.718.482	764.419.697
2015	161.692.670	204.992	161.897.662	666.760.836	109.493.994	776.254.830
2016	158.155.931	208.878	158.364.809	659.150.049	111.000.836	770.150.885

Kaynak: FAO, *Livestock Primary*, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL.

Yukarıda yer alan Tablo 2.3'e göre; AB ülkelerinde 2010-2015 yılları arasında sığırlardan elde edilen süt miktarı artış göstermiş 2016 yılında ise süt miktarında bir düşüş yaşanmıştır. Bunun yanında, manda sütü üretimi 2013 yılına kadar artış gösterirken 2014 yılında azalmış ancak 2015 yılından itibaren tekrar artışa geçmiştir. Dünya'da 2015 yılına kadar sığır sütü üretimi sürekli artmış 2016 yılında ise bir düşüş yaşanmıştır. Manda sütü üretimi ise sürekli artmıştır.

Tablo 2. 4. Avrupa Birliği ve Dünya Büyükbaş Hayvan Başına Süt Üretimi-Kg[5] (2010-2016)

Yıl	Avrupa Birliği			Dünya		
	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	6.181	743	6.924	2.296	1.586	3.882
2011	6.429	833	7.262	2.321	1.608	3.929
2012	6.452	920	7.372	2.344	1.631	3.975
2013	6.520	826	7.346	2.350	1.663	4.013
2014	6.742	832	7.574	2.402	1.726	4.128
2015	6.847	866	7.713	2.446	1.705	4.151
2016	6.702	850	7.552	2.408	1.709	4.117

Kaynak: FAO, *Livestock Primary*, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL.

Tablo 2.4'e göre AB'de sığır başına üretim yıllar itibariyle artış göstermiş 2016 yılında ise düşmüştür. Mandadan elde edilen süt üretimi 2012 yılına kadar artış göstermiş, 2013 yılında düşmüş, 2014 yılında tekrar artışa geçmiştir ancak 2016 yılında

[5] FAO birimi Hektogram olarak almaktadır. Değerler kilograma çevrilmiştir.

yine bir düşüş yaşanmıştır. Dünya ülkelerinde sığır başına elde edilen süt miktarı 2015 yılına kadar artış göstermiş 2016 yılında ise düşmüştür. Mandalardan elde edilen süt miktarı ise 2014 yılına kadar artan bir seyir izlemiş, 2015 yılında düşmüş ve 2016 yılında tekrar artmıştır.

2.4. Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Mevcut Görünümü

2007-2013 yıllarını kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planında (KP); tarımsal işletmelerin bitkisel ve hayvancılık üretimi olarak ayrıştırılmadığı ve söz konusu faaliyetlerin bir arada yürütüldüğü belirtilmektedir. Bu işletmeler aynı zamanda çok parçalı yapıya sahip küçük ölçekli işletmelerdir. Bu işletmelerde hayvan başına verim düşüktür ve yem bitkilerinin üretimi yetersizdir. Aynı zamanda suni tohumlama uluslararası ortalamaların altındadır. Hayvan başı veriminin yükseltilmesi, hayvancılıkla ilgili üretimin arttırılması planlanmasına rağmen sınırlı ilerleme kaydedilmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2006). 2014-2018 yıllarını kapsayan 10. Kalkınma Planı Hayvancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 2)'na göre:

> "*Çeşitli ülkelerle karşılaştırma yapıldığında Türkiye hayvancılığında girdi maliyetleri oldukça yüksektir ve günden güne de artmaktadır. Artan girdi maliyetlerine ek olarak; üretici-toplayıcı-besici- tüccar-işleyici-toptancı-perakendeci ve tüketiciden oluşan pazarlama zincirinde, tüketici fiyatlarında üretici payının pek çok üründe giderek azalması, üretime verilen desteklerin aslında üretimden sonraki süreçlere aktığını göstermektedir*."

Türkiye Et ve Süt Kurumu verilerine göre; Türkiye'de 10 adet yabancı etçi sığır ırkı bulunmaktadır. Bunlar: Belçika Mavisi, Angus, Brahman, Brangus, Charolais, Hereford, Hungarian Grey (Macar Grisi veya Macar Bozkır Sığırı), Limousine, Shorthorn, Piedmentosadır. Yerli ırklar ise; Yerli Kara, Boz Irk, Doğu Anadolu Kırmızısı (DAK), Güney Anadolu Kırmızısı (GAK) olmak üzere 4 ırktır (Türkiye Et ve Süt Kurumu, t.y.) Kombine verimli sığır ırklarını; Brown Swis (Montofon), Simental ve Fleckvieh (Sarı Alaca) oluşturmaktadır. Yerli ve yabancı süt sığır ırkları ise; Jersey Sığır Irkı, Simental Sığır Irkı (Sarı Alaca), Shorthorn Sığır Irkı, Boz Irk Sığırı, DAK,

GAK, Yerli Güney Sarısı (YGS) Sığırı, Zavot Sığırı, Yerli Kara Sığırı, Guernsey Sığır Irkı, Ayrshire Sığır Irkı (Dunlop Sığırı), Brown Swıss Sığır Irkı (Montofon-Esmer) ve Holstein Sığır Irkı (Siyah Alaca) şeklindedir.

Türkiye'nin hayvan istatistiklerini ilişkin olarak Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verileri ile Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (Foodand Agriculture Organization of the United Nations-FAO) veri tabanında yer alan istatistiki bilgiler örtüşmektedir. Ancak FAO ilgili yılın bazı istatistiki bilgilerini bir sonraki yıl istatistiklerinde göstermektedir. Dünya ve AB istatistikleriyle karşılaştırmaya olanak sağlanması açısından FAO verileri ve TÜİK verileri eşleştirilerek alınmıştır.

Tablo 2. 5. Türkiye Büyükbaş Hayvan Sayıları (2010-2017)

Yıl		Türkiye			Yıllara Göre Değişim (%)		
TÜİK	FAO	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	2011	11.369.800	84.726	11.454.526			
2011	2012	12.386.337	97.632	12.483.969	8,21	13,22	8,25
2012	2013	13.914.912	107.435	14.022.347	10,99	9,12	10,97
2013	2014	14.415.257	117.591	14.532.848	3,47	8,64	3,51
2014	2015	14.223.109	121.826	14.344.935	-1,35	3,48	-1,31
2015	2016	13.994.071	133.766	14.127.837	-1,64	8,93	-1,54
2016	-	14.080.155	142.073	14.222.228	0,61	5,85	0,66
2017	-	15.943.586	161.439	16.105.025	11,69	12,00	11,69
Ortalama		13.483.377	115.007	13.598.384	3,38	8,20	3,42

Kaynak: FAO. *Live Animals*, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QA.; TÜİK. *Büyükbaş Hayvan Sayıları*. http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681.

Yukarıda yer alan Tablo 2.5'de yer alan TÜİK verilerine göre; 2013 yılına kadar Türkiye'deki sığır sayısı artış göstermiş 2014 yılında düşüşe geçmiş ve 2016 yılından itibaren tekrar artmıştır. Manda sayısı ise yıllar içinde sürekli artmıştır. Toplamda büyükbaş hayvan sayısı 2013 yılına kadar artmış 2014 yılından itibaren düşüş yaşanmış ve 2016 yılında tekrar artışa geçmiştir. Türkiye'de 2010-2017 yılları arasında ortalama sığır sayısı 13.483.377, manda sayısı 115.007 ve toplam büyükbaş hayvan sayısı ortalaması 13.598.384'dir. Yıllar itibariyle sığır sayısında ortalama %3,38; manda sayısında %8,20 ve toplam büyükbaş hayvan sayısında %3,42 artış yaşanmıştır. Hem

sığır hem manda ve hem da toplam büyükbaş hayvan sayısında en yüksek artış 2017 yılında yaşanmıştır.

Tablo 2. 6. Türkiye Sağılan Büyükbaş Hayvan Sayısı (2010-2017)

Yıl		Türkiye			Yıllara Göre Değişim (%)		
TÜİK	FAO	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	2010	4.361.840	35.362	4.397.202			
2011	2011	4.761.142	40.218	4.801.360	8,39	12,07	8,42
2012	2012	5.431.400	46.959	5.478.359	12,34	14,36	12,36
2013	2013	5.607.272	51.940	5.659.212	3,14	9,59	3,20
2014	2014	5.609.240	54.891	5.664.131	0,04	5,38	0,09
2015	2015	5.535.773	62.999	5.598.772	-1,33	12,87	-1,17
2016	2016	5.431.714	63.329	5.495.043	-1,92	0,52	-1,89
2017	-	5.969.046	69.496	6.038.542	9,00	8,87	9,00
Ortalama		5.248.340	50.814	5.299.154	3,44	9,13	3,50

Kaynak: FAO.*Livestock Primary,* http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL.; TÜİK. (2018). Sağılan Hayvan Sayısı ve Süt Üretim Miktarı. http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684.

Yukarıda yer alan Tablo 2.6'ya göre; Türkiye'de sağılan sığır sayısı 2010-2014 yılları arasında artış göstermiş 2015 yılında düşüşe geçmiştir. 2017 yılında ise bu sayı tekrar artmıştır. Sağılan manda sayısı ise yıllar itibariyle sürekli artmıştır. Toplamda sağılan büyükbaş hayvan sayısı 2014 yılına kadar artmış, 2015 yılında düşmeye başlamış, 2017 yılında ise tekrar artış göstermiştir. Türkiye'de 2010-2017 yılları arasında ortalama sağılan sığır sayısı 5.248.340, manda sayısı 50.814 ve büyükbaş hayvanlarının tamamının ortalama sayısı 5.299.154'dür. Yıllar itibariyle sağılan sığır sayısında ortalama %3,44; manda sayısında %9,13 ve toplam büyükbaş hayvan sayısında %3,52 artış yaşanmıştır. Hem sığır hem manda ve hem da toplam büyükbaş hayvan sayısında en yüksek artışların 2011, 2012 ve 2017 yıllarında yaşandığı görülmektedir.

Tablo 2. 7. Türkiye Büyükbaş Süt Üretimi-Ton (2010-2017)

Yıl		Türkiye			Yıllara Göre Değişim (%)		
TÜİK	FAO	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	2010	12.418.544	35.487	12.454.031			
2011	2011	13.802.428	40.372	13.842.800	10,03	12,10	10,03
2012	2012	15.977.838	46.989	16.024.827	13,62	14,08	13,62
2013	2013	16.655.009	51.947	16.706.956	4,07	9,54	4,08
2014	2014	16.998.850	54.803	17.053.653	2,02	5,21	2,03
2015	2015	16.933.520	62.761	16.996.281	-0,39	12,68	-0,34
2016	2016	16.786.263	63.085	16.849.348	-0,88	0,51	-0,87
2017	-	18.762.319	69.401	18.831.720	10,53	9,10	10,53
Ortalama		15.653.207	50.778	15.703.985	4,74	9,02	4,76

Kaynak: FAO. *Livestock Primary*, http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL,

Yukarıda yer alan Tablo 2.7'ye göre; Türkiye'de sağılan sığırlardan elde edilen süt miktarı 2014 yılına kadar artış göstermiş, 2015 yılından itibaren düşüşe geçmiş ve 2017 yılında tekrar artmıştır. Mandalardan elde edilen süt miktarı yıllar itibariyle sürekli artmıştır. Türkiye'de 2010-2017 yılları arasında sığırlardan elde edilen ortalama süt miktarı 15.653.207, mandalardan elde edilen süt miktarı 50.778 ve büyükbaş hayvanların tamamından elde edilen süt miktarı 15.703.985 tondur. Yıllar itibariyle sığırlardan elde edilen süt miktarı %4,74; mandalardan elde edilen süt miktarı %9,02 ve tüm büyükbaş hayvanlardan elde edilen süt miktarı %4,76 oranında artmıştır. En yüksek artış 2012 yılında mandalardan elde edilen süt miktarında olmuştur. Yıl bazında en yüksek artışlar 2011, 2012 ve 2017 yıllarında gerçekleşmiştir.

Tablo 2. 8. Türkiye Hayvan Başına Süt Üretimi-Kg (2010-2017)

Yıl		Türkiye			Yıllara Göre Değişim (%)		
TÜİK	FAO	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	2010	2.847	1.004	3.851			
2011	2011	2.899	1.004	3.903	1,79	0,00	1,33
2012	2012	2.942	1.001	3.943	1,46	-0,30	1,01
2013	2013	2.970	1.000	3.970	0,94	-0,10	0,68
2014	2014	3.031	995	4.026	2,01	-0,50	1,39
2015	2015	3.059	996	4.055	0,92	0,10	0,72
2016	2016	3.090	996	4.086	1,00	0,00	0,76
2017	-	3.148	999	4.147	1,84	0,30	1,47
Ortalama		2.977	999	3.976	1,35	-0,13	0,98

Kaynak:FAO.*Livestock Primary,* http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL.; Hayvancılık Genel Müdürlüğü. (2018). Veriler. https://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/HAYGEM.pdf.

Yukarıda yer alan Tablo 2.8'e göre; sığır başına süt üretimi yıllar itibariyle artış göstermiş ve yıllık ortalama 2.977 kilo olarak gerçekleşmiştir. Manda başına süt üretimi 2010-2013 yılları arasında yaklaşık 1.000 kg seviyesinde gerçekleşmiş, 2014 yılında düşüşe geçmiş ve 2017 yılına kadar tekrar artmıştır. Mandalardan elde edilen süt miktarı ortalama 999 kilodur. Büyükbaş hayvanlardan toplamda elde edilen süt miktarı yıllar itibariyle devamlı artış göstermiş ve ortalama 3.976 kilo olarak gerçekleşmiştir. Yıllar itibariyle sığırlardan elde edilen süt miktarı ortalama %1,35 artarken mandalarda %0,013 oranında azalmıştır. Toplamda süt üretim artışı ortalama %0,98 oranında gerçekleşmiştir.

Tablo 2. 9. Türkiye Kırmızı Et Üretim Miktarı (2010-2017)

Yıl	Kesilen Hayvan Sayısı (Baş)			Et Üretim Miktarı (Ton)		
	Sığır	Manda	Toplam	Sığır	Manda	Toplam
2010	2.602.246	15.720	2.617.966	618.584	3.387	621.971
2011	2.571.765	7.255	2.579.020	644.906	1.615	646.521
2012	2.791.034	7.426	2.798.460	799.344	1.736	801.080
2013	3.430.723	2.403	3.433.126	869.292	336	869.628
2014	3.712.281	2.176	3.714.457	881.999	526	882.525
2015	3.765.077	1.391	3.766.468	1.014.926	326	1.015.252
2016	3.900.307	1.499	3.901.806	1.059.195	351	1.059.546
2017	3.602.115	6.123	3.608.238	987.482	1.339	988.821
Ort.	3.296.944	5.499	3.302.443	859.466	1.202	860.668

Kaynak: TÜİK. *Kesilen Hayvan Sayısı ve Et Üretimi*. http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=685.

Yukarıda yer alan Tablo 2.9'a göre; Türkiye'de kesilen sığır sayısı yıllar itibariyle inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. 2010-2017 yılları arasında kesilen ortalama sığır sayısı 3.296.944'tür. 2010-2017 yılları arasında kesilen sığırlardan üretilen et (Tablo 2.5) yaklaşık olarak ortalama %26'dır (859.466/3.296.944). Kesilen manda sayıları yıllar itibariyle artış göstermiştir ve kesilen mandalardan üretilen et oranı (Tablo 2.5) yaklaşık %22'dir (1.202/5.499).Türkiye'de en fazla kesimi yapılan büyükbaş hayvan grubu sığırlardır. 2010-2016 yılları arası sığırdan elde edilen et miktarı artış göstermiştir. 2017 yılında azalma yaşanmıştır. 2010-2016 yılları arasında mandalardan elde edilen et miktarı ise dalgalı bir seyir izlemiştir ve 2017 yılında net bir artış göstermiştir.

Tablo 2. 10. Büyükbaş Hayvanların Diğer Hayvanlar İçindeki Oranı (2010-2017)[6]

Yıl	Toplam	Büyükbaş[7]		Küçükbaş[8]		Diğer[9]	
		Sayı	Pay (%)	Sayı	Pay (%)	Sayı	Pay (%)
2010	41.254.569	11.454.526	28	29.382.924	71	417.119	0,01
2011	45.195.600	12.483.969	28	32.309.518	71	402.113	0,01
2012	50.186.583	14.022.347	28	35.782.519	71	381.717	0,01
2013	53.410.555	14.532.848	27	38.509.795	72	367.912	0,01
2014	56.133.540	14.344.935	26	41.485.180	74	303.425	0,01
2015	56.375.507	14.127.837	25	41.924.100	74	323.570	0,01
2016	55.864.066	14.222.228	25	41.329.232	74	312.606	0,01
2017	60.710.179	16.105.025	27	44.312.308	73	292.846	0,00

Kaynak: TÜİK. Küçükbaş Hayvan Sayıları, http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=682, TÜİK. Diğer Hayvan Sayıları, http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=683.

Yukarıda yer alan Tablo 2.10'da 2010-2017 yılları arasında Türkiye'deki hayvan sayıları ve büyükbaş hayvanların (sığır ve manda) bu hayvanlar içindeki oranı görülmektedir. Toplam hayvan içinde küçükbaş hayvanların oranı yıllar itibariyle %70'in üstünde gerçekleşmiştir. Toplam hayvan sayısı içinde 2010-2012 yılları arasında büyükbaş hayvan sayısı oranı %28'dir. 2013 yılında büyükbaş hayvan sayısının toplam hayvan sayısı içindeki payı azalma eğilimine girmiş küçükbaş hayvan sayısının payı tam tersi artmıştır. 2017 yılında büyükbaş hayvanların tüm hayvanlar içindeki oranı artış gösterirken küçükbaş hayvanların payı düşmüştür. 2010-2017 yılları büyükbaş hayvanların tüm hayvanlar içindeki ortalaması %27 olarak gerçekleşmiştir.

[6]Tavuk, arı gibi hayvanlar dahil edilmemiştir.
[7] Tablo 2.5'de yer alan TÜİK verileri alınmıştır.
[8] Yerli ve merinos koyun, tiftik ve kıl keçileri bu grupta yer almaktadır.
[9] At, eşek, katır, deve ve domuz bu grupta yer almaktadır.

Tablo 2. 11. 2017 Yılı Tarımsal Destekleme Miktarları

Sıra No	Buzağı/Malak/Manda Desteği	TL/Baş
1	4 ay ve üzeri buzağı	350
2	Soy kütüğü	500
3	Döl kontrolü /embriyo	İlave 50
4	Yetiştirici Bölgesi illeri	İlave 200
5	Anaç manda	250
6	Manda soy kütüğü	400
7	Malak	150
8	Malak soy kütüğü	400

Kaynak: T.C. Resmî Gazete (18/08/2017-30158 Mükerrer). 2017 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Karar.

Yukarıda yer alan Tablo 2.11'de Bakanlar Kurulu Kararıyla 2017 yılında hayvancılık faaliyetlerinde devlet destekleri görülmektedir. (2016 yılı destekleri EK-4'de yer almaktadır). Ayrıca 2017 yılı için verilen destekler ve desteklenecek iller Resmi Gazete'de aşağıda ifade edildiği şekilde yayımlanmıştır:

> "*Buzağı/Malak/Manda Desteği; Programlı aşıları tamamlanmak kaydıyla 4 ay ve üzeri buzağılara 350 TL, malaklara 150 TL, soy kütüğüne kayıtlı buzağılara 500 TL, soy kütüğüne kayıtlı malaklara 400 TL, yurtiçinde üretilen ve döl kontrolü kapsamında testlerini tamamlamış boğaların buzağıları ile Bakanlıktan izinli olarak üretilen embriyolardan doğan buzağılara ilave 50 TL ödenmesine, anaç mandalara 250 TL, soy kütüğüne kayıtlı anaç mandalara 400 TL, Bakanlıkça Yetiştirici Bölgesi olarak belirlenen illerde (Ağrı, Ardahan, Artvin, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanları, Çorum, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Kastamonu, Kayseri, Kırşehir, Malatya, Muş, Ordu, Rize, Samsun, Sivas, Şırnak, Tokat, Trabzon, Tunceli, Van, Yozgat) buzağı ve malaklara 200 TL ilave destek ödenir. Soy kütüğü ve döl kontrolü ilave destekleri hariç olmak üzere bu desteklemelerden yararlananlar 13 üncü fıkradaki ödemelerden yararlanamaz*" (T.C. Resmî Gazete, 2017).

Bu desteklere ek olarak ayrıca;

- Üretmiş olduğu çiğ sütü Gıda İşletmelerinin Kayıt ve Onay İşlemlerine Dair Yönetmelik kapsamındaki süt işleme tesislerine satan ve bir hayvancılık örgütüne üye olan yetiştiricilere; manda, koyun ve keçi sütü ile inek sütü, soğutulmuş inek sütü ve üretici örgütleri kanalıyla pazarlanan soğutulmuş inek sütüne farklı olmak üzere, Bakanlığın belirleyeceği dönemler ve birim fiyatlar üzerinden destekleme ödemesi yapılmıştır.
- Üretmiş olduğu çiğ sütü üretici örgütleri aracılığı ile süt tozu olarak Et ve Süt Kurumu Genel Müdürlüğü'ne satan üreticiler çiğ süt desteklemesinden yararlandırılmıştır.

30 Kasım 2017 tarihinde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanı Ahmet Eşref Fakıbaba başkanlığında düzenlenen "Buzağı Kayıplarının Önlenmesi Çalıştayı" sonuç değerlendirme toplantısı yapılmıştır. Bakan toplantıda yaptığı konuşmada "2018'de destekleri artıracaklarını vurgulayarak, 2018'den itibaren 50 büyükbaş hayvanın altında yetiştiricilik yapan küçük işletmelere, ruhsatlı kesimhanelerde kestirilen her hayvan başına 250 lira destek vereceğiz" şeklinde vaatte bulunmuştur (T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2017).

2.5. Türkiye'de Süt ve Besi Sığırcılığının Yeri ve Önemi

İnsanların yeterli ve dengeli beslenmelerinde önemli bir yer tutan hayvancılık sektörü, ulusal gelir ve istihdamı olumlu etkilemesi, et, süt, tekstil, deri, kozmetik ve ilaç endüstrisine hammadde sağlaması, ülkenin istikrarlı bir şekilde kalkınmasında katkıda bulunması yönüyle büyük önem taşımaktadır. Hayvancılığın kırsal kesimdeki açık ve gizli işsizliği azaltmak, göç dalgaları ve bunun yol açtığı sosyal problemleri azaltmak ya da önlemek gibi önemli ekonomik ve sosyal işlevleri de bulunmaktadır (Dicle Kalkınma Ajansı, 2010). Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde tarım ve hayvancılık daha da büyük önem taşımaktadır. Özellikle ülkemizin hayvancılıkta kendi kendine yetmesi ve hatta yurt dışına ihracat yapması hayvancılığın ülkemiz açısından büyük bir gelir kaynağı olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Kişi başına günlük olarak tüketilen ortalama hayvansal protein miktarı ülkelerin gelişmişlik düzeyini belirlemede kullanılan önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Gelişmiş ülkelerde kişi başına günlük protein tüketimi 102 gram civarında olup, bunun 70 gramı hayvansal kaynaklı proteinlerden oluşmaktadır (Kutlu, Gül, Görgülü, 2003). Türkiye'de ise yaklaşık 96 gram olan kişi başına protein tüketiminin ancak 26 gramı hayvansal kaynaklı proteinlerden karşılanmakta ve bu miktarın %3.5'i (9,1 g) etten, %51'si (13,2 g) sütten ve %14'ü (3,6 g) yumurtadan sağlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde kişi başına tüketilen hayvansal protein düzeyinin gelişmiş ülkelerdeki düzeyin çok gerisinde olduğu görülmektedir. Türkiye'nin süt ve besi sığırcılığı ticaretiyle ilgili olarak uluslararası istatistiki kuruluşlar ve TÜİK verilerine dayanılarak aşağıda istatistiki tablolar oluşturulmuştur.

Tablo 2. 12. Türkiye`nin Yıllara Göre Canlı Sığır (Damızlık, Kasaplık, Besilik) ve Sığır Eti İthalat ve İhracatı[10]

Yıl	Ürün	İhracat		İthalat	
		$	TL	$	TL
2013	Damızlık sığır	1.133.494	2.142.383	102.182.831	188.537.073
	Damızlık manda	0	0	0	0
	Kasaplık	7.090	12.561	44.364.473	79.757.443
	Damızlık olmayan sığır	0	0	335.481	610.003
	Damızlık/Kasaplık olmayan	18.000	36.826	150.927.354	269.588.494
	Damızlık/Evcil olmayan	0	0	2.947.943	5.310.212
	Sığır eti	262.863	506.940	20.305.731	36.541.636
	TOPLAM	**1.421.447**	**2.698.710**	**321.063.813**	**580.344.861**
2014	Damızlık sığır	1.948.050	4.220.959	71.878.355	149.235.132
	Damızlık manda	0	0	1.617.857	3.403.194
	Kasaplık	42.672	94.770	4.073.396	7.210.573
	Damızlık olmayan sığır	0	0	32.750	60.240
	Damızlık/Kasaplık olmayan	0	0	32.730.371	59.552.306
	Sığır eti	291.272	638.736	5.257.707	11.486.904
	TOPLAM	**2.281.994**	**4.954.465**	**115.590.436**	**230.948.349**
2015	Damızlık sığır	51.320	134.741	133.329.302	353.183.660
	Damızlık manda	0	0	1.034.295	2.584.333
	Kasaplık	0	0	0	0
	Damızlık olmayan sığır	0	0	0	0
	Damızlık/Kasaplık olmayan	0	0	164.433.862	440.658.394
	Sığır eti	283.693	789.316	55.091.706	152.883.690
	TOPLAM	**335.013**	**924.057**	**353.889.165**	**949.310.077**
2016	Damızlık sığır	0	0	169.120.707	495.424.860
	Damızlık manda	0	0	0	0
	Kasaplık	0	0	29.879.976	92.798.484
	Damızlık olmayan sığır	0	0	0	0
	Damızlık/Kasaplık olmayan	0	0	388.382.859	1.135.545.644
	Sığır eti	436.081	1.324.214	41.635.649	128.879.058
	TOPLAM	**436.081**	**1.324.214**	**629.019.191**	**1.852.648.046**
2017	Damızlık sığır	0	0	254.793.487	895.813.736
	Damızlık manda	0	0	0	0
	Kasaplık	0	0	181.549.632	631.179.865
	Damızlık olmayan sığır	0	0	0	0
	Damızlık/Kasaplık olmayan	0	0	723.568.966	2.482.172.820
	Sığır eti	437.148	1.604.697	45.687.515	163.033.427
	TOPLAM	**0**	**0**	**1.159.912.085**	**4.009.166.421**
2013-2017 GENEL TOPLAM		**4.474.535**	**9.901.446**	**2.579.474.690**	**7.622.417.754**

Kaynak: TÜİK. *GTIP'e Göre Dış Ticaret*. http://rapory.tuik.gov.tr/29-03-2018-03:22:46-618379447162522629110030056666.html?'den faydalanılarak düzenlenmiştir.

Yukarıda verilen Tablo 2.12'deki verileri göre; Türkiye'nin canlı sığır ihracatını son olarak 2015 yılında gerçekleştirdiği görülmektedir. Yıllar itibariyle ithalat tutarı artış gösterirken ihracat tamamen durmuştur. En yüksek alım 2017 yılında

[10] Canlı sığırlarla ilgili 2017 verileri geçici verilerdir.

yapılmıştır. Bu alım 1.159.912.085 ABD doları, bir başka deyişle 4.009.166.421 Türk Lirası değerindedir. 2013, 2014 ve 2015 yılında damızlık sığır ihraç edilmiş, ancak damızlık mandalar hep yurt dışından karşılanmıştır. 2013 ve 2014 yılında kasaplık ürünler düşük tutarlarda da olsa ihraç edilmiş ancak 2015 yılından itibaren kasaplık ürünlerde ithalat yoluna gidilmiş ve dışa bağımlı hale gelinmiştir. Damızlık olmayan sığırlar ise eldeki verilere göre 2013-2017 yılları arasında sürekli ithal edilmiştir. Son 5 yıl içindeki ihracat tutarları ile ithalat tutarları karşılaştırıldığında ithalat tutarlarının ihracat tutarının yaklaşık olarak 770 katı olduğu görülmektedir.

Sığır eti ihracatı yapılmakla beraber ihracatın çok üstünde sığır eti ithalatı da bulunmaktadır. 2013-2017 yılları arasında inişli çıkışlı da olsa sığır eti ihraç edilmiş ancak ithalat devam etmiştir. Bu veriler daha çok işlenmiş sığır eti ihraç ettiğini göstermektedir. Maliye Bakanı Naci AĞBAL 2017 yılı bütçesi ile ilgili basın açıklamasında şöyle demektedir:

> "*2017 yılı bütçemizde bütçe giderlerini 645,1 milyar lira, faiz hariç bütçe giderlerini 587,6 milyar lira, bütçe gelirlerini 598,3 milyar lira, vergi gelirlerini 511,1 milyar lira, bütçe açığını 46,9 milyar lira, faiz dışı fazlayı ise 10,6 milyar lira olarak öngördük*" (TRT Haber, 2016).

Buna göre 2017 yılı ithalat tutarı bütçe giderlerinin yaklaşık %06'sına denk gelmektedir. Planlanan bütçe açığının ise yaklaşık %8,5'ine denk gelmektedir. Bu oranlar ciddi oranlardır. Dolayısıyla Türk sığırcılığı ülke ekonomisi açısından büyük yer ve önem taşımaktadır. Tarım ülkesi olan Türkiye'nin bu özelliğini kullanarak canlı hayvan ithal etmek yerine yeniden kendi kendine yetmesi ve bu alanda ihracata yönelmesi önem taşımaktadır.

Tablo 2. 13. Türkiye Canlı Sığır İhracatı Yaptığı Ülkeler (000 $)

Ülke	2013	2014	2015	2016	2017
Türkmenistan	408	1,715	0	0	0
Azerbaycan	732	199	0	0	0
Sudan	0	0	51	0	0
Suriye	18	77	0	0	0
Dünya	1.159	1.991	51	0	0

Kaynak: Trademap. List of importingmarketsfor a productexportedbyTurkeyMetadataProduct: 0102 Live bovineanimals, https://www.trademap.org/Country_SelProductCountry_TS.aspx?nvpm=1|792||||0102|||4|1|1|2|2|1|2|1|1,

Türkiye canlı sığır ihracatında 2013 yılında 104 ülke arasında 62. sırada yer almaktadır. 2014 yılında 102 ülke arasında 58, 2015 yılında 103 ülke arasında 86. sıradadır. 2016 ve 2017 yıllarında ise sıralamaya dahil edilecek bir ihracat söz konusu değildir ya da hiç canlı sığır ihraç etmemiştir (Detaylı Tablo EK-1). Tablo 2.13'de 2013-2017 yılları arasında Türkiye'nin canlı sığır ihraç ettiği ülkeler ve tutarlar yer almaktadır. Türkiye'nin en fazla canlı sığır ihraç ettiği dört ülke bulunmaktadır. 2013 yılında 2010-2017 yılları arasında canlı sığır ihracatında 2013 yılında Azerbaycan, Türkmenistan ve Suriye'ye ihracat gerçekleştirmiştir. Toplam ihracat tutarı 1.159.000ABD Dolarıdır. 2014 yılında ihraç edilen sığır tutarı artış göstermiş ve en fazla satış Türkmenistan'a yapılmıştır. Azerbaycan'a yapılan satışlar düşmüş ve Suriye'ye olan satışlar artmıştır. 2015 yılında ise sadece Sudan'a satış yapılmıştır. 2016 ve 2017 yıllarında ise canlı sığır ihracı bulunmamaktadır.

Tablo 2. 14. Türkiye'nin Canlı Sığır İthal Ettiği Ülkeler (000 $)

Ülke	2013	2014	2015	2016	2017	Toplam
Uruguay	55.571	0	67.417	143.342	319.152	585.482
Brezilya	52.263	14.869	17.056	37.411	99.604	221.203
Çek Cumhuriyeti	57.627	26.525	13.990	10.895	4.184	113.221
Macaristan	3.402	0	61.186	49.626	26.263	140.477
Almanya	33.982	0	0	80.477	171.296	285.755
İspanya	33.028	28.416	27.983	38.250	56.907	184.584
Avusturya	32.458	0	1.204	26.170	52.867	112.699
Avustralya	9.361	9.147	21.506	47.112	131.188	218.314
İrlanda	1.752	17.831	58.618	76.119	86.543	240.863
Romanya	3.364	6.291	12.641	34.438	34.040	90.774
Slovakya	6.850	0	0	0	0	6.850
Fransa	0	0	0	0	58.016	58.016
Şili	0	0	0	2.779	45.982	48.761
Estonya	0	0	0	0	45.870	45.870
Letonya	3.643	2.644	6.736	5.493	5.625	24.141
ABD	3.829	2.137	3.075	10.730	5.339	25.110
İtalya	1.895	263	150	1.544	3.058	6.910
Danimarka	0	1.709	6.745	8.604	3.572	20.630
Litvanya	0	0	0	11.676	6.248	17.924
Belçika	1.640	201	0	0	0	1.841
Bulgaristan	0	0	0	326	3.382	3.708
Yunanistan	0	0	195	2.340	780	3.315
Ürdün	0	300	296	0	0	596
Meksika	0	0	0	0	0	0
Hollanda	0	0	0	0	0	0
Hindistan	0	0	0	0	0	0
Slovenya	92	0	0	0	0	92
İsviçre	0	0	0	51	0	51
Toplam	300.758	110.333	298.797	587.384	1.159.912	2.457.184

Kaynak: Trademap. List of supplyingmarketsfor a productimportedbyTurkeyMetadataroduct: 0102 Live bovineanimals. https://www.trademap.org/Country_SelProductCountry_TS.aspx?nvpm=1|792||||0102|||4|1|1|1|2|1|2|1|1.

Türkiye ithalat sıralamasında 2001 yılında 104 dünya ülkesi arasında 50. sırada yer almaktadır ve ithalat tutarı yaklaşık 1.000.000 ABD Dolarıdır (Trademap, 2018).

Tablo 2.14.'e göre; Türkiye'nin 2013 yılındaki ithalat tutarı 300.758.000 ABD Dolarıdır. 2014 yılında ithalat tutarı azalarak 110.333.000 ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. 2015 yılından itibaren ithal edilen canlı sığırların tutarı hızlı bir şekilde artmaya başlamıştır ve 2017 bu tutar 1.159.912.000 ABD Dolarına ulaşmıştır. Türkiye'nin yıllar itibariyle en fazla canlı sığır ithal ettiği ilk üç ülke sırasıyla; Uruguay, Brezilya ve Çek Cumhuriyeti'dir.

Tablo 2. 15. Türkiye`nin Yıllara Göre Süt ve Süt Ürünleri İthalat ve İhracatı

Yıl	Ürün	İhracat		İthalat	
		ABD Doları	TL	ABD Doları	TL
2013	Süt ve krema	124.623.486	239.213.140	7.153.400	13.687.503
	Tereyağı, süt esaslı katı-sıvı yağlar	3.177.087	6.044.077	88.919.738	174.350.993
	Peynir ve lor	153.790.592	293.271.062	42.071.998	82.637.086
	TOPLAM	**281.591.165**	**538.528.279**	**138.145.136**	**270.675.582**
2014	Süt ve krema	172.445.888	375.821.597	14.061.606	30.485.932
	Tereyağı, süt esaslı katı-sıvı yağlar	2.825.256	6.200.472	99.891.801	219.305.417
	Peynir ve lor	172.217.300	377.331.957	45.745.943	101.246.386
	TOPLAM	**347.488.444**	**759.354.026**	**159.699.350**	**351.037.735**
2015	Süt ve krema	106.516.533	290.711.222	14.637.283	39.918.582
	Tereyağı, süt esaslı katı-sıvı yağlar	2.461.079	6.674.203	72.468.944	200.073.731
	Peynir ve lor	161.576.600	438.740.331	43.342.239	118.336.497
	TOPLAM	**270.554.212**	**736.125.756**	**130.448.466**	**358.328.810**
2016	Süt ve krema	170.975.538	514.032.429	7.305.324	21.968.150
	Tereyağı, süt esaslı katı-sıvı yağlar	2.035.982	6.231.388	45.628.910	137.098.186
	Peynir ve lor	150.090.976	455.508.512	37.148.374	114.705.279
	TOPLAM	**323.102.496**	**975.772.329**	**90.082.608**	**273.771.615**
2017	Süt ve krema	174.920.150	633.717.760	6.778.198	24.494.135
	Tereyağı, süt esaslı katı-sıvı yağlar	6.746.095	24.463.380	46.247.608	169.017.769
	Peynir ve lor	153.641.181	561.848.517	37.578.094	139.009.738
	TOPLAM	**335.307.426**	**1.220.029.657**	**90.603.900**	**332.521.642**

Kaynak: TÜİK. *Dış Ticaret İstatistikleri.* https://biruni.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=3&param2=0&sitcrev=3&isicrev=0&sayac=5806.

Yukarıda verilen Tablo 2.15'de Türkiye'nin 2013-2017 yılları arasındaki süt ve süt ürünleri dış ticaret verileri görülmektedir. Türkiye canlı sığır ve et ithalatı yüksek düzeyde olmasına rağmen süt ve süt ürünleri ithalatının nispeten daha düşük olduğu

görülmektedir. Türkiye'nin süt ve süt ürünleri ihracatı 2015 yılında düşüş yaşamış, 2016 yılından itibaren tekrar yükselişe geçmiştir. İthalat ise 2014 yılı hariç ABD Doları bazında sürekli düşüş göstermiştir. Dolar kurunun yükselmesi ithalatın Türk Parası (TP) cinsinden artmasına neden olmuştur. Ancak süt ve süt ürünlerinin hem iç piyasada hem de dış piyasada büyük bir yeri olduğu görülmektedir.

Tablo 2. 16. Türkiye'nin Süt ve Süt Ürünü (Süt ve Krema, Tereyağı, Süt Esaslı Katı-Sıvı Yağlar, Peynir ve Lor) İthalatı ve İhracatı Yaptığı İlk 5 Ülke

Yıl	İHRACAT			İTHALAT		
	Ülke	$	TL	Ülke	$	TL
2013	Irak	87.923.062	168.394.044	Y. Zelanda	23.992.507	45.290.327
	S.Arabistan	45.102.787	85.820.636	ABD	22.265.624	44.692.437
	Kuveyt	15.097.990	28.755.350	KKTC	18.953.255	36.324.361
	Azerbaycan	13.173.255	24.949.164	İrlanda	13.340.534	26.793.909
	BAE	10.062.931	19.192.140	Avustralya	11.750.240	22.322.375
	Dünya	**281.591.165**	**538.528.279**	**Dünya**	**138.145.136**	**270.675.582**
2014	Irak	90.789.345	198.844.887	Y. Zelanda	52.330.430	114.467.439
	S.Arabistan	53.731.141	117.608.760	KKTC	26.867.725	58.816.792
	Mısır	16.015.316	35.069.005	ABD	22.026.162	47.423.419
	Japonya	13.934.563	30.484.802	Almanya	11.131.220	24.951.649
	Vietnam	13.754.206	29.595.396	Fransa	8.545.078	19.071.739
	Dünya	**347.488.444**	**759.354.026**	**Dünya**	**159.699.350**	**351.037.735**
2015	Irak	75.760.073	207.210.337	Y. Zelanda	32.888.731	88.827.593
	S.Arabistan	53.014.428	143.531.728	KKTC	24.669.610	66.427.723
	Kuveyt	15.092.734	41.235.881	İrlanda	18.179.263	51.955.678
	BAE	13.427.759	36.350.512	Hollanda	6.253.592	17.324.626
	Ürdün	10.360.900	27.443.467	İsviçre	6.051.502	16.502.036
	Dünya	**270.554.212**	**736.125.756**	**Dünya**	**130.448.466**	**358.328.810**
2016	Irak	76.864.467	232.537.455	KKTC	21.545.629	64.463.463
	S.Arabistan	45.092.560	136.718.929	İrlanda	17.125.045	53.225.856
	Rusya	19.670.076	61.060.353	Y. Zelanda	15.858.342	47.828.017
	BAE	17.120.608	51.440.846	İsviçre	5.336.805	15.554.513
	Bangladeş	13.564.227	40.278.117	İngiltere	4.446.609	13.848.024
	Dünya	**323.102.496**	**975.772.329**	**Dünya**	**90.082.608**	**273.771.615**
2017	Irak	73.104.412	266.095.491	Ukrayna	21.342.330	78.075.017
	S.Arabistan	47.024.370	172.242.786	KKTC	18.943.073	69.049.533
	Katar	31.245.044	112.242.289	Belarus	10.506.879	37.958.640
	Rusya	19.309.544	70.796.825	İrlanda	9.561.233	35.480.366
	BAE	15.020.149	54.925.826	İngiltere	5.439.598	20.397.860
	Dünya	**335.307.426**	**1.220.029.657**	**Dünya**	**90.603.900**	**332.521.642**
	G.Toplam	**1.558.043.743**	**4.229.810.047**	**G.Toplam**	**1.038.330.476**	**2.703.408.776**

Kaynak: TÜİK. *Dış Ticaret İstatistikleri.*https://biruni.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=3&param2=4&sitcrev=3&isicrev=0&sayac=5806.

Yukarıda verilen Tablo 2.16'ya göre; 2013-2017 yılları arasında Türkiye'nin ihracat yaptığı ilk iki ülke sıralaması aynıdır ve ilk sırada Irak ikinci sırada Suudi Arabistan yer almaktadır. Birleşik Arap Emirlikleri (BAE) 2014 yılı hariç diğer tüm yıllarda Türkiye'nin ürün ihraç ettiği ilk beş ülke arasında yer almaktadır. Türkiye 2013-2017 yılları arasında en fazla ihracatı Irak'a yapmış ve 404.441.359 $ olarak gerçekleşmiştir. Son 5 yıl içinde Türkiye'nin ihracat tutarı 1.558.043.743 $'dır. TP karşılığı ise 4.229.810.047 Liradır. Türkiye'nin 2013-2015 yılları arasında en fazla ithalat yaptığı ülke Yeni Zelanda'dır. 2016 yılında Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) ilk sırada yer alırken, 2017 yılında Ukrayna ilk sırada yer almaktadır. 2013-2017 yılları arasında en fazla ithalat gerçekleştirilen ülke 109.211.668 ABD Doları ile Yeni Zelanda'dır. Son beş yıl içinde Türkiye'nin toplam ithalatı 1.038.330.476 $ olarak gerçekleşmiştir. TP karşılığı ise 2.703.408.776 Liradır. Türkiye'nin son 5 yıl içinde yaptığı ithalat tutarı aynı dönemdeki ihracat tutarının TP cinsinden %63'ünü, ABD Doları cinsinden ise %66'sını oluşturmaktadır.

TÜİK (2018)'e göre; "Büyükbaş hayvan sayısı 2017 yılında bir önceki yıla göre %13,2 artarak 16 milyon 105 bin baş olarak gerçekleşmiştir. Büyükbaş hayvanlar arasında yer alan sığır sayısı %13,2 artarak 15 milyon 944 bin baş olurken, manda sayısı %13,6 artış ile 161 bin 439 baş olarak gerçekleşti" (TÜİK, 2018). Yine TÜİK (2018)'e göre; 2018 yılı şubat ayında geçen yılın şubat ayına göre tarım ve ormancılık ürünlerinin ihracatı %4 oranında artış göstererek yaklaşık olarak 1.022.000.000 ABD Doları olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2018).

Günümüzde Türkiye, dünyada fındık, vişne, incir, kayısı ve ayvada en büyük üretici konumundadır. Yıllara göre küçük değişimler olsa da Türkiye dünya ülkeleri arasında 35 tarım ürünüyle ilk on ülke arasında yer almaktadır. Ancak hayvan yetiştiriciliğinde bu sıraya yaklaşamamaktadır. Artan gelirle birlikte hayvancılık ürünlerine artan talep karşılanamamaktadır. Hayvancılık ürünlerinin ihracatı dünyanın belirli bölgelerine ve çok düşük düzeyde yapılabilmektedir. İç fiyatlardaki ani zıplama dönemleri dışında uygulanan yüksek koruma, pratikte hayvan ürünlerinin çoğunda, özellikle ette, ithalatı yasaklayacak düzeydedir. Türkiye'deki nüfusun hayvansal protein ihtiyacı yüksek oranda tavukçuluk sektörünce karşılanmaktadır. Tavukçuluk ise

genellikle büyük çaplı firmalar tarafından yapılmaktadır. Tavukçuluk ihracatı artmakta, ancak yem maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle ihracat pazarlarında rekabet edebilmek için sübvansiyonlara ihtiyaç duyulmaktadır (Çakmak ve Kasnakoğlu, 2016: 84).

İstatistikî verilere göre her ne kadar Türkiye'nin canlı sığır ya da et ihracından elde ettiği gelir düşük ve ithalat oranı fazla olsa da süt ve süt ürünleri ihracatında nispeten yüksek gelirler elde ettiği görülmektedir. Bu da ülke ekonomisi açısından süt ve besi sığırcılığının ne kadar büyük yer tuttuğunu ve önemini ortaya koymaktadır.

2.6. Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmeciliği

2005/9207 sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik ile işletmeler; sıhhî müesseseler ve gayrisıhhî müesseseler olmak üzere ikili sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Bu müesseselerin özellikleri ilgili Yönetmelik'te belirlenmiştir. Gayrisıhhî müesseseler kendi içinde üç sınıfa ayrılmıştır. Besi sığırcılığı gayrisıhhî müesseseler başlığı altında yer almaktadır ve özelliklerine göre aşağıdaki sınıflar içindedir (T.C. Resmî Gazete, 2005):

- İkinci Sınıf Gayrisıhhî Müesseseler, Diğer Grubu: Bir üretim periyodunda "…500 adet ve üzeri büyükbaş ve 1.000 adet ve üzeri kapasitedeki küçükbaş kapasiteye sahip olmak"
- Üçüncü Sınıf Gayrisıhhî Müesseseler, Diğer Grubu: "…20-500 adet arası büyükbaş ve 100-1.000 adet arası kapasitedeki küçükbaş ve büyükbaş kapasiteye sahip olmak".

2.6.1. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin kuruluşu

Ülkemizde genellikle aile tipi küçük işletmeler şeklinde faaliyet gösteren hayvancılığımızın en büyük sorunlarından birisi örgütsüzlük ve bunun getirdiği dağınık yapı ve plansız üretimdir (Kutlu vd., 2003: 20).

Türkiye'de süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin kuruluşuna yönelik net bir mevzuat bulunmamakla beraber sığırcılıkla ilgili faaliyetlerde bulunacak işletmelerin

kuruluşuna ilişkin düzenlemelere "Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği'nde yer verilmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2011).

İşletmelerin kuruluş aşamaları şöyledir:

- Bünyesinde sığır cinsi hayvan[11] bulunduran tüm işletmeler tanımlanmak ve tescil edilmek zorundadır. Sığırların tanımlanması ve tescili için hayvanlara sahip olan kişi işletmenin bulunduğu il ya ilçe müdürlüklerine başvuru yapar.
- İşletme başvurusunun uygun bulunması halinde Müdürlük işletmeye bir işletme numarası verir. Aynı hayvan sahibine ait birden fazla işletme bulunması durumunda, hayvan sahibinin her bir işletmesi için ayrı bir işletme numarası tahsis edilir. İşletme numarası gerçek ya da tüzel kişiliğe tahsis edilebilir. Ayrıca olumlu değerlendirme sonucunda ilgili işletmeye "işletme tescil belgesi, işletme kayıt defteri/formu (Ek 2) ve işletme plakası" teslim edilir. İşletme plakasının özellikleri de ilgili Yönetmelik'e göre belirlenmiştir ve şöyledir:

"İşletme tanımlama plakası 10 x 5 cm ebadında siyah renkli metal olup, plaka üzerinde 1 cm yüksekliğinde işletme numarası ile sağ ve sol tarafında 2,5'er cm boşluk olacak şekilde plakanın tam ortasında 5 cm eninde ve 1,5 cm yüksekliğinde işletme numarasını içeren bir barkod bulunur. Barkod ile işletme numarası arasında asgari 4 mm boşluk bulunur. Plaka üzerindeki işletme numarası ve barkod siyah zemin üzerine beyaz renkte lazer baskı ile yazılır".

Genel Müdürlük tarafından bilgisayar destekli işlevsel bir veri tabanı kurularak asgari olarak tescili yapılan işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgilere yer verilir:

- Tanımlanan ve kayıt alınan hayvanların her biri için; bireysel tanımlama numarası, doğum tarihi, cinsiyeti, ırkı, annesinin bireysel tanımlama numarası, hayvanın doğduğu işletmenin numarası, ihraç halinde ihracatın yapıldığı ülke, tarih, ölüm ya da zorunlu kesim tarihi, kesiminin yapıldığı kesimhane adı, adresi, ruhsat numarası ve kesim tarihi,

[11]Yönetmelikte sığır cinsi hayvan "et üretimi, süt üretimi, damızlık veya diğer amaçlarla yetiştirilen Bisonbison ve Bubalusbubalus türü hayvanlar dâhil her yaştaki sığır ve mandalar" olarak tanımlanmıştır

- İşletmelerin her biri için; ülke ve il trafik kodu ayrılmış olarak en fazla 10 rakamlı tanımlama numarası, işletmenin sorumlu kişinin Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) kimlik numarası, ikametgâh ve işletmenin adresi, coğrafi koordinatları ve varsa telefon/faks numarası ile e-posta adresi,
- Veri tabanına bakıldığında işletmedeki mevcut sığırlarının tamamının bireysel tanımlama numaraları ve kimlik bilgilerinin (doğum tarihi vb) elde edilebilir şekilde olması gerekir.
- Tanımlanan ya da kayıt altına alınan sığırların devlet destekleme ya da prim ödemelerinden faydalanıp faydalanmadıkları, faydalanma söz konusu destek ya da prim ödeme tarihleri,
- Sığırın ölmesi ya da kesimin gerçekleştiği tarihi takip eden üç yıl boyunca sığır veri tabanında tutulmaya devam edilir.

2.6.2. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin özellikleri

Türkiye'de süt ve besi sığırcılığı yapan işletmelerin yapısal özellikleri bölgelere hatta il ve ilçelere göre değişiklik gösterebilmektedir. İşletme kurulurken yer seçiminin ve planlamasının iyi yapılması, imar, sağlık ve çevre mevzuatının da dikkate alınması gerekmektedir Bu işletmelerde bulunması gereken genel özellikler şöyle sıralanabilir (Beylikova TDİ Besi Organize Sanayi Bölgesi, 2016):

- Yol, su (1 büyükbaş sağmal hayvanın ortalama günlük su ihtiyacı 150 L) ve elektrik altyapısı garanti edilmelidir.
- Ekonomik bir süt sığırcılığı yapabilmek için arazi varlığı da göz önünde bulundurularak en az 10 baş sağmal hayvanla işe başlanmalı kısa sürede hedeflenen ekonomik işletme büyüklüğüne ulaşılmalıdır.
- Başlangıçta 100 büyükbaş sağmal hayvanla kurulacak işletmedeki hayvan mevcudunun; farklı yaşlardaki hayvanlarla birlikte ilerleyen yıllarda 100 baş sağmal X 2,5 = 250 baş hayvan olacağı planlamada unutulmamalıdır.
- Bir inek canlı ağırlığının %8'i kadar gübre (dışkı + idrar) üretir. Bu bağlamda işletme kurulumunda ortaya çıkacak atıkların yaratacağı çevresel sorunlar göz önünde tutulmalıdır.

- Devletçe verilen faiz indirimli krediler dışında orta veya kısa vadeli kredi kullanarak hayvancılık işletmesinin kurulması ve faaliyetlerinin sürdürülmesinin mümkün olamayacağı bilinmelidir.
- Hayvancılık yapılacak bölgenin hayvancılık yapmaya elverişli olup olmadığı yönünde faal veya gayri faal komşu işletme sahipleri/çalışanların görüşleri alınmalıdır.
- Hayvancılığa yıllık devletçe verilen teşvik ve destekler www.taryat.gov.tr adresinden takip edilmeli, konuya ilişkin detaylı bilgiler işletmenin kurulacağı il-ilçe gıda tarım ve hayvancılık müdürlüklerinden alınmalıdır.
- Kültür ırkı bir büyükbaş hayvan için yıllık gerekli olan kaba yem miktarı 4,5 ton olarak hesaplanmaktadır. 4,5 ton kaba yem, yaklaşık 7 ton mısır silajı ile 1,5 ton kuru ota (yonca, fiğ, arpa-yulaf-buğday hasılı, korunga, v.b.) denk düşmektedir. Bu nedenle kurulacak veya kurulu hayvancılık işletmesinin kaba yem üretimi yapabileceği hayvan başına en az 2,5 dönüm sulu veya 5 dönüm kuru arazisi olmalıdır.

2.6.3. Süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin finansman kaynakları, harcamaları ve gelirleri

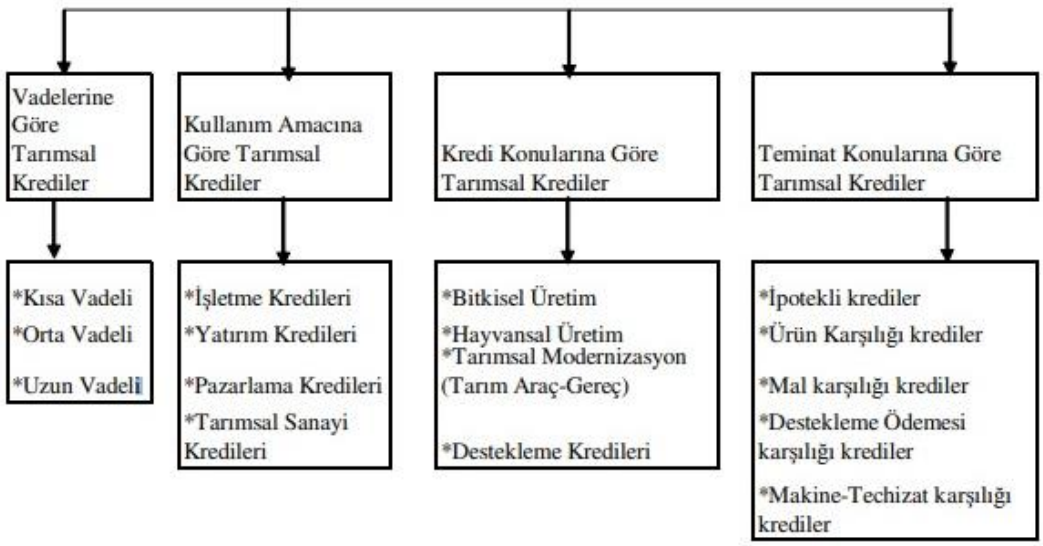
Süt ve besi sığırcılığı büyük sermaye ve emek gerektiren bir sektördür. Dolayısıyla özellikle başlangıçta çeşitli finansman kaynaklarının varlığını gerektirmektedir. Sağlanan kaynakla işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için harcamalar yapılmakta ve gelir elde edilmektedir.

Türkiye'de süt ve besi sığırcılığı yapan işletmelerde finansman genellikle kredi şeklinde sağlanmaktadır. Krediler, bireysel (kurumsal olmayan) ve kurumsal kaynaklı krediler olmak üzere iki şekilde sağlanmaktadır. Bunlar:

- Bireysel kaynaklar; akrabalar, aynı yörede yaşayan üreticiler, büyük toprak sahipleri, tüccar ve esnaflar, tefeciler aracılığıyla sağlanmaktadır.

- Kurumsal kaynaklar; bankalar, Tarım Kredi Kooperatifleri, Uluslararası Hibe Kuruluşları, Uluslararası kalkınma ajansları, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ve Hazine tarafından sağlanmaktadır (Kandemir, 2010: 25).

Bireysel kaynaklı krediler, kişilerden çeşitli yollarla alınan kredilerdir. Bu krediler genellikle kısa vadelidir. Kurumsal krediler ise genel olarak bir projeye bağlı olarak çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından sağlanan kaynakları içermektedir (Gürbüz ve Gül, 2008: 58). Krediler doğrudan doğruya hayvansal kredi olarak adlandırılmamakta tarım faaliyetleri içinde değerlendirilmektedir. Kurumlar tarafından sağlanan tarım kredileri farklı şekillerde sınıflandırılabilmektedir. Aşağıda yer alan Şekil 2.1'de kurumlar tarafından verilen tarımsal kredilere ilişkin çeşitli sınıflandırmalar görülmektedir.



Şekil 2. 1. Kurumsal Tarım Kredileri

Kurumlar, tarımsal kredileri kısa, orta ve uzun vadelerde, işletme kurulumu, yatırım amaçlı, pazarlamada kullanmak amaçlı, bitki ve hayvansal üretim, tarım araç ve gereci almak amaçlı, desteklemek amaçlı vermektedirler. Bu krediler herhangi bir teminat olmaksızın verilebildiği gibi işletme, bina, arazi, arsa, ürün, mal, makine ipoteği ya da destekleme ödemesi karşılığı teminat karşılığı verilebilmektedir. Türkiye'de tarım kredileri T.C. Ziraat Bankası aracılığıyla Devlet destekli krediler şeklinde verilebildiği gibi çeşitli kuruluşlar tarafından da sağlanmaktadır.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (TTKK), üyesi olan çiftçilere çeşitli kredi seçenekleri sunmaktadır. Tüm kredilerde; herhangi bir kefil ya da teminat istenmemekle beraber; teminat talep etme, kefil ve ek belge isteme, faiz, vade ve kredilendirme oranını değiştirme hakkını da saklı tutmaktadır. TTKK tarafından üyesi olan büyükbaş üretimi gerçekleştiren çiftçilere sağlanan kredi seçenekleri şöyledir (Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, 2013).

İşletme kredileri kapsamında aşağıdaki krediler tahsis edilmektedir:

- Nakit Kredi: Üyelere 1 yıl vadeli olarak verilen kısa vadeli kredilerdir. Kredi ödemeleri hasat dönemine göre ayarlanabilmektedir.
- Aynî Kredi: Üyelerin, "tohum, sıvı ve katı gübre, yem, tarımsal ilaç, fide, fidan, motorin, kömür ve benzeri tarımsal ihtiyaçları işletme kredisi kapsamında 1 yıl vadeli ayni olarak karşılanabilmektedir. Su ürünleri yetiştiriciliği ya da büyükbaş hayvan besiciliği yapan çiftçilere 18 aya kadar vade seçeneği de sunulmaktadır.
- Sigorta Primi Kredisi: Çiftçilerin tarımsal üretimleriyle hayvansal varlıklarının teminat altına alınması amacıyla yapılan tarımsal sigortalar ile Merkez Birliğince belirlenecek diğer sigorta konularındaki sigorta prim bedelleri için kullandırılan kredilerdir. Çiftçilerin ürünlerini sigortalamaları halinde Bakanlar Kurulu Kararıyla her yıl çıkan % 0-%7,5 faiz aralığında düşük faizli tarımsal kredi kullandırılabilmektedir.
- Hizmet Bedeli Kredileri: Kooperatife ait olan ya da hizmet alımı yoluyla sağladığı taşıt, makine gibi zirai araçların üyelerin tarımsal ihtiyaçları doğrultusunda kullanmasını sağlamak amacıyla kullandırılan kredilerdir.
- Hayvancılık Yatırım Kredileri: Üyeler tarafından ihtiyaç duyulan büyükbaş ve küçükbaş gelir hayvanı (yurtiçi ve yurtdışı tedarik edilmesi), arı kovanı ve kolonisi, su ürünleri ekipmanları, ipekböcekçiliği ve kümes hayvancılığında kullanılan canlı ve cansız donatma malzemelerinin karşılanması amacıyla 4 yıla kadar vadeli olarak kullandırılan ayni kredilerdir. Bu krediyi kullanma şartlarına haiz olan ve her yıl Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan ölçütlere uyan çiftçilere indirimli kredi uygulamaları kapsamında, düşük faizli kredi imkânı sağlanmaktadır.

- Belge Karşılığı Krediler: 2. El traktör yanında üyelerin ihtiyacı olan her türlü traktör, kamyon, kamyonet, panelvan, pat-pat, biçerdöver, süt sağım ve soğutma sistemi alet ve ekipmanları, yem karma ve silaj yapma makinaları, gübreleme ve ilaçlama makinaları gibi araçları sağlanmakta ve 4 yıla kadar kredilendirilmeleri sağlanmaktadır.

Tarımsal kredi kapsamına girmeyen ayni ya da belge karşılığı tüketim kredisi, faizsiz kredi kullanmak isteyen üyelere belirli bir vadeyle faizsiz kredi imkânı da sunulmaktadır (Kredilere ilişkin örnek maliyet tablosu Ek 3'de yer almaktadır).

İşletmeleri ekonomik açıdan destekleme adına finansal kiralama (leasing) yoluyla da finansman yapılmaktadır. Finansal kiralama, daha çok süt ve besi sığırcılığı faaliyetlerinde gerekli olan makine, araç ve gereçlerin uzun vadede kiralanmasında kullanılan bir finansman yöntemidir. Finansal kiralama yöntemi, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)'e büyük avantajlar sağlayabilmektedir. Finansal Kiralama Derneği (FİDER) istatistiklerine göre 2015 yılının ilk altı ayında Tarım, Hayvancılık ve Ormancılık sektöründe brüt işlem hacmi 323.793 TL (120.535 $) olarak gerçekleşmiştir. Tüm sektörler içindeki pay %3,88'dir. Toplam kira alacağı 371.284 Liradır ve tüm sektörler içinde bu oran %3,78'dir (FİDER, 2015a).

Tablo 2. 17. Finansal Kiralama Konusu Olan Tarım ve Hayvancılık Makineleri (01.01.2015-31.03.2015)[12]

Finansal Kiralama Konusu Varlıklar	Brüt İşlem Hacmi TL	Brüt İşlem Hacmi $	Kira Alacağı TL	Kira Alacağı $
Gübre Hazırlama Dağıtma Makineleri	160.000	60.000	173.000	64.000
Yem Üretim Ekipmanları	4.207.000	1.566.000	4.957.000	1.845.000
Hayvancılık Ekipmanları	5.180.000	1.928.000	6.360.000	2.368.000
Genel Toplam	8.346.707.000	3.107.139.000	9.820.961.000	3.655.943.000

Kaynak: FİDER. İstatistikler, Finansal Kiralama İşlemleri, 2015 Yılı Mal Gruplarına Göre Dağılım. http://www.fider.org.tr/getDocument.aspx?intpageNo=352.

[12] Yalnızca hayvancılıkla ilgili olanlar alınmıştır.

Yukarıda verilen Tablo 2.17.'ye göre; 2015 yılının ilk üç ayı içinde toplamda brüt işlem hacmi yaklaşık olarak 8.346.707.000 TL (3.107.139.000 ABD Doları) olarak gerçekleşmiştir. Hayvancılıkla ilgili varlıklar içinde en yüksek işlem hacmi hayvancılık ekipmanlarında gerçekleşmiştir.

Türkiye'de hayvancılığı ayakta tutan en önemli faktörlerden biri de devlet destekleridir. Bu destek içinde hayvancılık için ayrılan destek miktarı 10 yıl içinde önemli derecede artmıştır. Bu destekler için çok sayıda model denenmiştir.

Tablo 2. 18. Yıllar İtibariyle Tarımsal Destekleme Miktarı, Hayvancılık Destekleri ve Toplam Destekler İçindeki Payı

Yıllar	Tarımsal Destek (000 TL)	Hayvancılık Destekleri (000 TL)	Hayvancılığa Ayrılan Pay (%)
2006	4.743.708	678.983	14,3
2007	5.541.995	722676	130
2008	5.850.507	1330.322	22,7
2009	4530.942	895.827	19,8
2010	5881.069	1.192.617	20,3
2011	7.084.725	1.727529	244
2012	7.635084	2.216.210	29,02
2013	8748300	2.721.993	31,11
2014	9.055130	2589.105	2859
2015	11.000.000	2.973.000	27,02
2016	11.644000	3.130.000	25,87

Kaynak: Güney Ege Kalkınma Ajansı, 2017: 40

Yukarıda verilen Tablo 2.18.'e göre; 2016 yılı itibariyle belirlenen "Milli Tarım Politikası" doğrultusunda bitkisel üretimde Tarım Havzaları Üretim ve Destekleme Modeli uygulanacağı belirtilmiştir. Hayvancılıkta ise, havza modeli benzeri bir uygulama ile alt bölgeler oluşturularak, "Yetiştiricilik", "Besicilik", "Süt ve Sanayi Bölgesi" olarak belirlenen illerde yüzde 50'ye varan oranda hibe destekleri sağlanacağı açıklanmıştır. Ayrıca 2017 yılında da hayvancılık desteklerinin destek kalemleri arasında en önemli paya sahip olacağı tahmin edilmektedir. Toplam destekler içerisindeki payı %29.5 olarak belirlenen hayvancılığa 2017'de 3 milyar 793 milyon lira destek sağlanacağı belirtilmiştir (Güney Ege Kalkınma Ajansı, 2017: 40).

Süt ve besi sığırcılığı yoğun harcama gerektiren faaliyetlerden biridir. Sığırların beslenmesi, bakımı, sağımı gibi daha birçok konuda harcama yapılması gerekmektedir. İşletmenin kuruluş aşamasında iyi bir havan barınağının inşa ettirilmesi ve bu barınaklarda beslenecek sığırların satın alınması gerekmektedir. Bütün bu işlemler var olan parayla ya da farklı yollarla finanse edilerek (kredi vb.) tamamlandıktan sonra bu hayvanların bakım ve beslenme harcamaları yanında, finansmandan kaynaklı borçlanma giderleri (faiz vb.) de işletmeye diğer bir külfet olarak gelecektir.

Besicilikte çok sayıda gider bulunmakla beraber giderlerin büyük kısmını yem giderleri oluşturmaktadır. Bu giderler işletmenin kendisine has yapısı ile değişmeler yaşanabilir. Süt ve besi sığırcılığında olası giderler ana başlıklarıyla şöyle sıralanabilir (Kuzu, 2016):

- Yem giderleri (Üreticinin yemi de kendisi üretmesi halinde yem giderleri azalabilir).
- Bakıcı giderleri,
- Veteriner giderleri,
- Koruyucu sağlık giderleri,
- Enerji giderleri,
- Makine ve teçhizat giderleri,
- Genel yönetim giderleri,
- Amortisman giderleri,
- Bakım-onarım giderleri.

Süt ve besi sığırcılığıyla uğraşan işletmelerin gelirleri daha çok faaliyetleri sonucu elde edecekleri gelirlerden oluşmaktadır. Bu gelirler şöyle sıralanabilir[13]:

- Yurtiçi canlı hayvan satışı,
- Kasaplara hayvan satışı,
- Yurtdışı hayvan satışı,
- Yurtdışı et satışı,

[13] TÜİK 2018 yılı verilerinden yola çıkarak hazırlanmıştır.

- Yurtiçi süt satışı,
- Yurtdışı süt satışı,
- Hayvanlardan elde edilen sütle yapılan tereyağı, peynir, krema gibi ürünlerin yurtiçinde ya da yurtdışına satışı,
- Yağlı ve yağsız süt tozunun yurtiçi ve yurtdışına satışı,
- Yoğurt ve ayran satışı.

2.6.4. Türkiye'deki süt ve besi sığırcılığı işletmeleri

Türkiye'de çeşitli büyüklüklerde süt ve besi işletmelerine rastlamak mümkündür. Çoğu kayıtlı olmayan işletmelerden meydana gelmektedir. TÜİK, Genel Tarım Sayımını 2001 yılında, Tarımsal İşletme Yapı Araştırması'nı en son 2006 yılında yapmıştır. Bilgiler 4 Mayıs 2012 tarihinde revize edilmiştir. TÜİK, bir dahaki kapsamlı Tarım Sayımın 2020/2021 yıllarında yapmayı planlanmaktadır (TÜİK, 2003).

Tablo 2. 19. İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı (2012)

İşletme Büyüklüğü (Dekar)	Toplam		Bitki ve Hayvancılık		Bitki	Hayvancılık	
	A	D	A	D	A	A	D
1-4	178.006	265.354	86.229	257.320	89.070	2.707	8.033
5-9	290.461	480.001	167.908	474.719	121.186	1.367	5.282
10-19	539.816	1.250.855	348.260	1.220.061	186.079	5.477	30.794
20-49	950.840	3.129.549	681.095	3.095.446	262.528	7.217	34.103
50-99	560.049	2.746.636	422.906	2.744.171	136.366	777	2.465
100-199	327.363	1.852.716	244.552	1.849.680	82.293	518	3.036
200-499	153.685	948.991	109.522	948.272	44.120	43	720
500-999	17.429	111.534	10.777	111.534	6.652	-	-
1000-2499	4.199	44.150	2.951	44.150	1.248	-	-
2500-4999	222	2.434	204	2.434	19	-	-
5000+	57	15.556	35	15.556	21	-	-
Toplam	3.076.650	11.147.438	2.074.439	10.763.343	929.582	72.629	384.095
Arazisi olm.	54.523	299.662	-	-	-	54.523	299.662
A. İşletme sayısı, D. Büyükbaş hayvan sayısı							

Kaynak: TÜİK. İşletme Büyüklüğü ve İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı, http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=290.

TÜİK 2006 ve 4 Mayıs 2012 revize verilerine göre işletme tipine göre işletme sayısı, işletmenin tasarrufunda bulunan arazi büyüklüğü ve hayvan sayısı özet halinde Tablo 2.19'da gösterilmiştir (Detaylı Tablo EK-5). Türkiye'de işletmelerin bazıları hem bitki hem hayvan tarımcılığı yaparken, bazısı yalnız bitki tarımı bazısı da yalnızca hayvancılık yapmaktadır. Hem bitki hem hayvan tarımcılığı yapan işletmelerin sayısı yalnızca bitki ya da yalnızca hayvan tarımı yapanlardan fazladır. Türkiye'de yalnızca bitki tarımı yapanların sayısı hayvancılık yapanlardan fazladır. Hayvancılık yapanlardan arazi olmayan işletmeler bulunmaktadır. Bitki ve hayvan tarımı yapanların büyükbaş hayvan sayıları yalnızca hayvan tarımı yapan işletmelerden fazladır. Türkiye'de arazi sahibi olanların hayvancılığa daha eğilimli olduğu söylenebilir. Bunun nedeni olarak ise hayvancılıkta büyük bir yer tutan yem masraflarından kaçınmak amaçlı kişi ya da işletmelerin hayvanların beslenmesinde kullandıkları yemleri üretmek için arazilerinde ekim yapmaları gösterilebilir.

Tablo 2. 20. Yıllara ve Ölçeklerine Göre Süt Sığırcılığı İşletmesi Sayıları ve Oranları

İşletme Ölçeği (Sığır Varlığı-Baş)	2015		2016		2017		2011/2016 Değişim (%)
	İşletme Sayısı	%	İşletme Sayısı	%	İşletme Sayısı	%	
1-5	837.246	61,12	689.971	58	640.194	55,1	-23,5
6-9	287.599	20,99	225.717	19	220.169	19	-23,4
10-19	175.795	12,83	165.040	13,9	179.033	15,5	+1,8
20-49	53.845	3,93	87.407	7,3	96.777	8,4	+79,7
50-99	11.511	0,84	16.551	1,4	18.917	1,6	+64,3
100-199	2.701	0,20	3.778	0,3	4.036	0,3	+49,4
200+	1.174	0,09	1.161	0,09	1.245	0,1	+6,0
Toplam	1.369.871	100.0	1.189.625	100.0	1.160.371	100.0	-15,3

Kaynak: Ulusal Süt Konseyi (USK). 2016 Süt Raporu. http://www.ulusalsutkonseyi.org.tr/media/2016-sut-raporu.pdf, s.46, Erişim Tarihi: 02.04.2018.

Yukarıda verilen Tablo 2.20.'de yer alan verilere göre; Türkiye'de 2011-2016 yılları arasında 1-5 ve 6-9 arası süt sığırına sahip olan işletme sayıları azalırken, 10-19, 20-49, 50-99, 100-199 ve 200 üstü süt sığırına sahip olan işletmelerin sayısı artış göstermiştir. Ancak genel itibariyle 2011-2016 yılları arasında süt sığırı işletmelerinde

%15,3 azalma yaşanmıştır. 2015-2017 yılları arasında en fazla işletme sayısı 1-5 arası süt sığırına sahip işletmelere aittir. 2015-2017 yılları arasında 1-5 ve 6-9 süt sığırına sahip işletme sayısı düşüş yaşamıştır. 10-19 arası süt sığırına sahip olan işletme sayısı 2016 yılında azalma yaşamış ancak 2017 yılında tekrar artmıştır. Ancak; 20-49, 50-99 ve 100-199 arası süt sığırına sahip olan işletme sayısı 2015-2017 yılları arasında istikrarlı bir şekilde artmıştır. 200 ve daha fazla süt sığırı sahibi olan işletme sayısı 2016 yılında düşüş yaşamış ancak 2017 yılında yeniden artmıştır.10-19, 20-49, 50-99, 100-199 ve 200 v üstü süt sığırı sahibi olan işletmeler için artışlar en fazla 2017 yılında gerçekleşmiştir. Bunun nedeninin ise Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından yapılmaya başlanan canlı hayvan ve yem desteği gibi destekler olduğu söylenebilir.

3. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI İŞLETMECİLİĞİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Türk Vergi Sistemi içinde çok sayıda vergi bulunmaktadır. Bu vergiler kendi içinde gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcama üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. İşletmelerin kazançları üzerinden yaptıkları vergi ödemeleri bakımından iki temel kanun söz konusudur. Bunlar Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 'dur

193 sayılı GVK'ya göre: "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" (GVK; m.1). Kanun'da geliri oluşturan unsurlara yer verilmiş ve bu kazanç ve iratlar arasında zirai kazançlar da sayılmıştır (T.C. Resmî Gazete, 1961).

Süt ve besi sığırcılığı işletmeleri gerçek ya da basit usulde vergilendirilebilmektedir. GVK 54. maddesinde gerçek usulde vergilendirilecek zirai faaliyetler belirlenmiştir. Buna göre; Arazi üzerinde yapılan faaliyetlerde büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç) olan işletmeler gerçek usulde vergilendirilmektedir (T.C. Resmî Gazete, 6/1/1961-10700).

5520 sayılı KVK 1. maddenin ikinci fıkrasında "kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur" denilmektedir (T.C. Resmî Gazete, 2006). Dolayısıyla zirai kazançlar hem Gelir Vergisinin hem Kurumlar Vergisinin konusunu oluşturmaktadır. GVK ve KVK dikkate alındığında Besi ve Süt Sığırcılığı işletmeleri hem gerçek kişi hem tüzel kişi şeklinde kurulabilmektedir.

Türkiye'de gerçek ve tüzel kişi işletmeleri olmak üzere iki işletme türünden söz edilebilir. Bu işletmelerin muhasebe uygulamalarına yönelik olarak geçerli kanun ise VUK'dur. Ayrıca uluslararası muhasebe ve finansal raporlamalara uyum sağlanması amacıyla çıkarılan muhasebe standartları da mevcuttur. VUK ve TMS açısından

muhasebe uygulamaları, AB uyum sürecindeki muhasebe sistemleri ve muhasebe kaydına yönelik hesaplar bu başlık altında ele alınmıştır

3.1. VUK ve TMS 41'de Süt ve Besi Sığırcılığı Muhasebe Uygulaması

Süt ve besi sığırcılığına ilişkin muhasebe uygulamaları 213 sayılı VUK (T.C. Resmî Gazete, 1961) ve TMS-41 olarak adlandırılan Tarımsal Faaliyet Standardı (T.C. Resmî Gazete, 2006) kapsamında ele alınmıştır. Ancak bu kapsamda yalnızca büyükbaş hayvanlarla ilgili konulara değinilmiş ve küçükbaş hayvanlar ya da diğer hayvanlarla ilgili düzenlemelere yer verilmemiştir.

3.1.1. VUK

VUK'un 156. maddesinde iş yerinin tanımı detaylı olarak yapılmıştır. İlgili maddeye göre işyeri: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle süt ve besi işiyle uğraşanların faaliyetlerini yürüttüğü yerlerin de işyeri olduğu söylenebilmektedir.

Defter Tutma

VUK 174. maddeye göre; her hesap dönemi normal olarak bir takvim yılını kapsamaktadır. Muhasebe defterleri hesap dönemi itibariyle tutularak kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve yeni hesap döneminin başında yeniden açılır. Takvim yılı faaliyetlerine uygun olmayan işletmelerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı uygun gördüğü hallerde bu işletmeler için 12'şer ayı kapsayan özel hesap dönemi belirler. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

VUK'da defter tutmak zorunda olanlar belirlenmiştir (VUK, m.172). İlgili madde gereği çiftçiler defter tutmak zorunda olan gerçek ya da tüzel kişiliklerdir. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler defter tutmadan istisna edilmiştir (VUK, m.173).

Tüm işletmelerde olduğu gibi süt ve besi sığırcılığı işletmeleri de VUK 175. maddeye göre Kanun'da yazılı amaç ve esaslar doğrultusunda defter ve muhasebelerini yaptığı işin yapısına bağlı olarak istedikleri usul ve tarzda seçmekte serbest bırakılmışlardır. Ancak Maliye Bakanlığı mükellef, şirket ya da işletme türüne bağlı olarak bir usul belirleyebilme yetkisine sahiptir.

GVK'ya göre vergiye tabi olan çiftçiler iki grupta ele alınmaktadır. Basit usulde vergilendirilen çiftçiler ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerdir. Basit usule tabi olan çiftçiler genellikle küçük ölçekli işletme sahibidir ve VUK'a göre defter tutmak zorunda değildir. Gerçek usulde vergilendirilen işletmelerde mali işlemlerin kaydedilmesinde; işletme hesabı esası (tek taraflı kayıt yöntemi) ve bilanço esası (çift taraflı kayıt yöntemi) geçerlidir. Basit usulde vergilendirilmeyen küçük ölçekli işletmelerle orta ölçekli işletmeler genellikle işletme hesabı esasına göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadırlar. Büyük ölçekli tarım işletmeleri ise bilanço esasına göre kayıt yapmaktadırlar. İşletme hesabı esasına tabi olan besi ve süt sığırcılığı işletmeleri; Çiftçi İşletme Defteri (VUK, m.213), bilanço esasına tabi olan besi ve süt sığırcılığı işletmeleri; Yevmiye defteri, Defterikebir ve Envanter defteri (VUK m.183) tutmakta zorunludur. İlgili işletmeler bu defterlerin yanında sınıflarının gerektirdiği diğer defterleri de tutmaktadırlar.

Zirai Kazanç Ölçüleri ve Değerleme

Zirai kazanç ölçüleri, yıllık istihsal değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ile ortalama satış fiyatından oluşmaktadır. Götürü gider emsali; büyük ve küçükbaş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı için %80 olarak belirlenmiştir. Hayvancılık işletmelerinde ziraat birimi hayvan sayısıdır. Zirai kazanç ölçüleri üç yıl için tespit edilmektedir. Ancak satış fiyatı resmi kuruluşlar veya

birliklerce tespit ve ilan olunan (destekleme alımları) ürünler için her yıl açıklanan en son fiyatlar esas alınır (VUK, m. 45, 47, 49).

VUK 277. maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedeliyle (gerçek değeriyle) değerlenmektedir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınmaktadır. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu bölge (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen ortalama maliyet bedelidir.

Süt ve besi işletmeleri hayvanları sigorta ettirdiğinde ve hayvanlarda kayıp yaşandığında sigorta tazminatı hayvanın değerinden yüksekse aradaki fark kâr olarak kaydedilir. İşletme esasına tabi işletmeler alınan tazminat hasılat olarak kayıt altına alınır (VUK, m.330).

Amortisman

Süt veren ya da damızlık olarak kullanılan büyükbaş hayvanlar belli bir hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliğine sahip duran varlıklardır. Çünkü işletmede kalma süreleri 1 yılın üstündedir. Dolayısıyla süt ve damızlık sığırlar ürün vermeye başladıkları zamandan kasaplık hale gelmelerine kadar geçen sürede amortismana tabi tutulurlar (Tunçez, 2011: 65).

Özkan'a (2001) göre; hem VUK hem TMS 41 açısından; hayvancılıkla uğraşan işletmeler satış amacıyla aldığı hayvanları bir yıldan fazla süreyle tutsalar da amortisman ayıramazlar. Ancak ürün elde ettikleri ve sabit varlık özelliği taşıyan hayvanlarına VUK Tebliğlerinde belirlenen oranlarda normal amortisman ya da azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilirler (Özkan, 2001: 147). Tunçez (2011) de, bu görüşü desteklemektedir. Besi amacıyla edinilmiş olan büyükbaş hayvanlar, ürünleri için değil alım-satım amaçlı işletmede bulundurulduklarından işletmede kalma süreleri 1 yılı aşsa da amortismana tabi tutulmazlar. Ayrıca bu hayvanların bulundukları yaşam dönemleri de önemli değildir (Tunçez, 2011: 65). Dolayısıyla duran varlık da sayılamazlar.

VUK'da normal amortisman (m.315), azalan bakiyeler usulüyle amortisman (mm.315, madenlerde amortisman (m.316) ve fevkalade amortisman (m.317) olmak üzere dört farklı amortisman ayırma yöntemi önerilmiştir. VUK'a göre amortismana tabi değer, büyükbaş canlı varlıkların maliyet bedelidir ve normal amortisman, azalan bakiyelere göre amortisman ve fevkalade amortisman yöntemlerinden biri kullanılarak amortisman ayrılabilir. VUK'a göre; bilanço esasına göre defter tutan işletmeler azalan bakiyeler usulünü de kullanılabilir. Bu durumda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve Tebliğlerde yer alan normal amortisman oranının iki katı kullanılabilir. Ancak yeni oran %50'yi aşamaz (VUK, mm.315). Tunçez (2011: 6)'e göre; büyükbaş hayvanlar diğer duran varlıklara nazaran aktife alındıkları yıllardan çok ömürlerinin sonlarına doğru daha fazla değer kaybetmektedirler. Dolayısıyla büyükbaş hayvanlarda amortisman yöntemi olarak azalan bakiyeler usulünün kullanılması daha uygun bir seçim olacaktır.

Büyükbaş hayvanlarla ilgili olarak VUK'da standart bir faydalı ömür ya da amortisman oranı belirtilmemiştir. Ancak faydalı ömürler ve amortisman oranları VUK Tebliğleriyle belirlenmiştir. Büyükbaş hayvanların faydalı ömürleri ve amortisman oranlarıyla ilgili düzenleme 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir) faydalı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Yalnızca bu hayvanların barındırılması için inşa edilen ahırlar için de faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir (Gelirler İdaresi Başkanlığı, 2014).

Süt ve besi işletmeleri; amortismana tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını aşağıdaki yollardan biri ile gösterilebilirler (VUK, m.189):

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

Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortismana tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını yukarıda yazılı şekillerden birini uygulayarak kayıtlarında

gösterebileceği gibi amortisman kayıtlarını Çiftçi İşletme Defteri'nin ayrı bir yerine de kaydedebilirler (VUK, M.214).

Amortismana tabi tutulacak hayvanların demirbaş olarak izlenmesi halinde VUK tarafından belirlenen demirbaş haddine göre amortisman ayrılmaktadır. 2018 yılı için bu bedel 1.000 Liradır. Kayda ilk alındığı tarihte maliyet bedeli 1.000 TL ve üstü olan varlıkların demirbaş olarak kaydı zorunludur[14].

3.1.2. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı

Uluslararası Muhasebe Standardı 41'in (UMS) yayımlanmasıyla beraber Kamu Gözetim Kurumu (KGK)[15] tarafından çıkarılan Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24 Şubat 2006 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu standartla beraber tarımda muhasebeleştirme ve raporlanma esasları belirlenmiştir. Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (UFRS) meydana gelen değişikliklere paralel olarak günümüze dek KGK tarafından çıkarılan çeşitli Tebliğlerle güncellenmiştir. Son güncelleme Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair 31 sıra numaralı Tebliğle yapılmıştır. Tebliğ 12 Kasım 2014 tarih ve 29173 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

TMS 41; aşağıda sayılan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları halinde, ilgili varlığın muhasebeleştirilmesinde kullanılan bir standarttır.

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler
- Paragraf 34-35'de yer alan devlet teşvikleri[16]

[14] 2017 yılı için bu tutar 900 Liradır.

[15] Eski adı: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'dur.

[16] Paragraf 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.

TMS 41'e göre 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 ise: "İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür". Hasat ise: "Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir". Bir ürünün satış maliyeti: "Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir".

Değerleme: TMS 41, işletmenin sahip olduğu canlı varlıklardan elde ettiği ürüne hasat anında uygulanmaktadır. Sonrasında bu standart geçerli değildir ve TMS 2-Stoklar Standardı ya da uygun görülen bir standarda uygun muhasebeleştirilmektedir. Örneğin; Mandıra Hayvanının ürünü süttür ve TMS 41 kapsamındadır. Ancak sütten elde edilen yağ, peynir, yoğurt, ayran vb. ürünler bu standart kapsamında değildir. Benzer şekilde beslenen sığırın eti doğrudan tarımsal ürün kabul edilerek TMS 41 kapsamına alınmaktadır. Ancak bu etle üretilen sosis, salam, pastırma, sucuk benzeri ürünler TMS 41 kapsamında değildir.

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

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

TMS 41'e göre canlı varlıkların değerlemesi ve ilk muhasebe kaydı gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır. Gerçeğe uygun değer; "piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır". VUK'da belirtilen maliyet değeriyle aynıdır denilebilir. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda; gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak belirlenememesi halleri

haricinde[17], gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir.

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. 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 (TMS-41, p.34-35).

Amortisman: TMS 41 standardında süt ve besi sığırcılığında amortismanla ilgili bir bilgi yer almamaktadır. Ancak amortisman işlemleriyle ilgili olarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının geçerli olduğu vurgusu yapılmıştır. Ayrıca TMS 41'de tarım işletmeleri; "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" (p. 33) denilmektedir. Buna göre süt ve besi sığırlarının izlenmesinde stok grubu hesapları ile maddi duran varlık hesaplarının kullanılacağı anlaşılmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında çeşitli tanımlamalara yer verilmiştir. Bu tanımlamalar (T.C. Resmî Gazete, 31.12.2005-26040):

- Amortisman: Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder
- Amortismana tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder". TMS 41'de VUK'dan farklı olarak kalıntı değer kavramı bulunmaktadır.

[17] Paragraf 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.

- Kalıntı Değer: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

TMS 16'ya göre;

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (Turan, vd., 2017: 57).

Bundan hareketle TMS 16 maddi duran varlıklar için yararlı ömür ve ekonomik ömür olarak iki ömür biçmiştir denilebilir. Yararlı ömür; Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. Ekonomik ömürle ilgili net bir tanım bulunmamakla beraber VUK Tebliğlerinde yer alan faydalı ömrün ekonomik ömür olarak alındığı varsayılabilir.

Faydalı ömürle ilgili olarak VUK ve TMS 16 bir noktada farklılaşmaktadır. Şöyle ki, VUK'a göre yararlı ömür ya da faydalı ömür Tebliğlerle belirlenmişken TMS 16 bu takdiri işletmelere bırakmıştır. Bir varlığı belirli bir süre kullandıktan ve amortisman ayrıldıktan sonra satılması halinde satın alan işletme bu varlığa VUK'a göre hiç amortisman ayrılmamış gibi amortisman hesaplanmasını öngörmektedir. Bu sürelerin tamamının TMS 16'da yer verilen faydalı ömür olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bir duran varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen fazla olabilmektedir.

TMS 16'da bir varlığa amortisman ayrılması için çeşitli amortisman hesaplama yöntemleri önerilmiştir. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleridir.

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde,

amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (p. 62).

TMS 16'da amortisman yöntemleri tavsiye niteliği taşırken VUK, Kanun'da belirtilen amortisman yöntemlerinden birini uygulama zorunluluğu getirmektedir.

3.2. Avrupa Birliği Uyum Yasaları Çerçevesinde Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmeleri

AB'deki gelişmeler daha çok Avrupa'nın ekonomik ve politik birleşme süreci içinde yer alan AB Ortak Tarım Politikası (OTP) ile başlamıştır. Avrupa Birliği Komisyonu, OTP kararlarını desteklemek ve onu kontrol etmek amacıyla Birlik üyesi ya da aday ülkelerin finansal verilerine ihtiyaç duymaktadır. Bu verilerin sağlanması, analiz edilmesi ve yorumlanması kapsamında 1965 yılında Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) oluşturulmuştur. Bu ağdan ülkelerin makroekonomik verilerinin sağlanması yanında tek tek çiftçilere yapılacak yardım seviyelerinin belirlenmesi amacıyla da faydalanılmaktadır (Köse, 2009: 20). Türkiye'de bu kapsamda ÇMVA kurulmuştur. Bu ağla ilgili detaylar ilgili başlık altında ele alınmıştır.

Avrupa Komisyonu 13 Ekim 1999 tarihinde Türkiye'nin AB'ye "aday ülke" olmasını tavsiye etmiştir. Bunun üzerine 10-11 Aralık 1999 tarihlerinde Helsinki'de yapılan "Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesi'nde (Helsinki Zirvesi)" Türkiye AB'ye "aday ülke" olarak kabul edilmiştir. Bu kararla Türkiye'nin; diğer tüm aday ülkelerin sahip olduğu hak ve yükümlülüklere sahip olacağı Zirve'de kesin ve net bir dille belirtilmiştir (Can, 2013: 19).

Helsinki Zirvesi sonrasında AB'ye adaylık sürecinin hızlanmasıyla beraber tarım konusunda AB ülkelerine uyum konusunda bir zorunluluk ortaya çıkmıştır. Bu uyum özellikle de tarımda istihdam edilen nüfus, tarım işletmelerinin büyüklüğü, kurumsal organizasyon, örgütlenme, tarımsal desteklemeler, teknoloji kullanımı,

verimlilik, bitki ve hayvan sağlığı ile hayvan refahı, ürün kalite ve standartlarını kapsamaktadır (Saçlı, 2007: 116).

Helsinki Zirvesi sonrasında Türkiye'nin AB'ye uyum sürecindeki yükümlülüklerinin belirlenmesi için ilki 2001 yılında olmak üzere Avrupa Konseyi (AK) tarafından dört Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB) kabul edilmiştir. Tüm katılım belgelerinin ortak noktası tarım sektöründe reform yapılması ve bu reformun sürdürülmesine ilişkin beklentidir.

İlk KOB 8 Mart 2001 tarihinde AK tarafından kabul edilmiştir. Tarımda reformların tamamlanması ve OTP ve Kırsal Kalkınma Politikalarına uyum amacıyla gerekli mevzuatın ve kurumsal yapının oluşturulması istenmektedir. Ayrıca; (Avrupa Konseyi, 2001):

- İşleyen bir toprak kayıt, hayvan belirleme sistemi ile bitki sertifikası sisteminin geliştirilmesi ve tarım piyasalarının izlenmesi için idari yapıların iyileştirilmesi ve çevresel, yapısal ve kırsal gelişme önlemlerinin uygulanması.
- Hayvan ve bitki hastalıkları ile mücadele için mevzuatın uyumlaştırılması birinci önceliği oluşturacak şekilde, Topluluğun hayvan ve bitki sağlığı mevzuatı için uygun bir uyum stratejisinin kurulması ve laboratuvar testleri, teftiş düzenlemeleri ve kurumları başta gelmek üzere uygulama kapasitesinin yükseltilmesi istenmektedir.

İkinci KOB 19 Mayıs 2003 tarihinde AK tarafından kabul edilmiştir. Bu Belgede hayvan kimlik sisteminin tamamlanması istenmiştir. Ayrıca; ilk Belgede olduğu gibi hayvan sağlığına yönelik mevzuat uyumunun sağlanmasına dikkat çekilmiştir. AK, Türkiye'ye 2000-2003 yılları arasında yıllık ortalama 177 milyon Euro tutarında yardım sağlamıştır. Kopenhag Avrupa Zirvesi'nde bu tutarın 2004 yılından itibaren önemli ölçüde artırılması tavsiyesinde bulunulmuştur. Komisyonun "Genişlemiş Bir Birliğe Doğru" başlıklı Strateji Belgesinde bu yardımın 2006 yılı itibarıyla en az iki katına çıkartılması da öngörülmüştür (Avrupa Konseyi, 2003).

Üçüncü KOB 23 Ocak 2006 tarihinde AK tarafından kabul edilmiştir. Bu belgede hayvancılıkla ilgili şu hususlar yer almıştır (Avrupa Konseyi, 2006):

- Kıbrıs'a sığır eti, canlı büyükbaş hayvan ve türev ürünlerin ticareti üzerindeki sınırlamaların kaldırılması.
- Hayvan kimlik ve büyükbaş hayvan kayıt sisteminin AB gerekleri ile daha fazla uyumlaştırılması ve koyun ve keçilerin kimlik tanılamalarının yapılması ve hareketlerinin kaydedilmesi amacıyla harekete geçilmesi.
- Başlıca hayvan hastalıklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir strateji kabul edilmesi.
- Hayvan leşlerinin toplanması ve hayvan yan ürünlerinin işlenmesine yönelik bir sistem
- Gerekli yasal tedbirlerin kabul edilmesi ve kırsal kalkınma konusundaki AB araçlarının faaliyete geçirilmesi amacıyla uygun idari yapıların kurulması.
- Ulusal muhasebe metodolojisinin ESA 95 doğrultusunda iyileştirilmesi.
- Tarımsal gıda işleme tesislerinin, AB gıda güvenliği standartları ve mevzuatı ile uyumlu olmalarını sağlamak üzere iyileştirilmesi. Mandıraların modernize edilmesi.

Günümüze kadar kabul edilen KOB'ların sonuncusu 18 Şubat 2008 tarihinde AK tarafından kabul edilmiştir. Bu belgede de ilk üç belgedekilere benzer şeyler istenmiştir. Var olanlara ek olarak müşterek muhasebe ve denetim alanında, AB standartları ile uyumlu ve genel amaçlara yönelik bir mali raporlama çerçevesinin kabul edilmesi istenmiştir (Avrupa Konseyi, 2008).

2001 yılından günümüze kadar geçen süreçte kabul edilen KOB'ların içeriğinin benzer olduğu, uyumun yeterince tamamlanmadığı için içeriklerin tekrar edildiği görülmektedir. Tarım işletmeleri için genel beklentiler oluşturulmuş, ancak hayvancılıkla ilgili net bir uyum ortaya konulamamıştır. AB uyum süreci içinde Türkiye 2007 yılında ÇMVA oluşturmuştur. Tarım muhasebesiyle ilgili en belirgin gelişme bu yöndedir.

3.3. Süt ve Besi Sığırcılığı Muhasebesinin Gelişimi ve Muhasebe Sistemleri

Tüm işletmeler yaptıkları işlemleri muhasebeleştirmek zorundadır. Genel kabul görmüş tanımıyla muhasebe; para ile ifade edilen iş ve işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. İşletmeler muhasebe yoluyla; faaliyetleriyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan iş ve işlemleri kayıt altına almaktadırlar. Muhasebe yoluyla; kârlılıklarını ya da zarar edip etmediklerini ölçmekte ve işletmenin geleceğine ilişkin kararlar almaktadırlar. Devlet ise muhasebe yoluyla işletmelerin ödeyeceği vergiyi görmektedir. Bu durum tarım faaliyeti yürüten işletmeler için de geçerlidir. Hayvancılık da tarımsal faaliyet içinde yer alan ticari bir faaliyettir.

Muhasebe türleri ile ilgili olarak literatürde genel kabul görmüş üçlü bir sınıflandırma mevcuttur. Bunlar; genel muhasebe (ticari/finansal muhasebe), maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Bu temel muhasebelerin yanında uzmanlık muhasebesi olarak da adlandırılabilecek; "banka, sigorta, tarım, ulaştırma, inşaat ve konaklama" muhasebeleri de vardır. Uzmanlık muhasebeleri üç temel muhasebe türünden faydalanmaktadır (Örten, 2003). Bundan dolayı tarımsal faaliyet muhasebesi ile muhasebe genel tanımı benzerlik göstermektedir. Aras'a göre; tarımsal faaliyet muhasebesi "tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır" (Fidan, 2018a: 94). Tanımda bahsi geçen tarımsal faaliyet, Tarımsal Faaliyet Standardı TMS 41'de "Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi" olarak tanımlanmaktadır.

Günümüzde emekten çok sermayenin yoğun olduğu şirketlerin tarımsal faaliyet yatırımlarına yöneldiği ve bu şirketlerin sayısında önemli derecede artış olduğu görülmektedir. Bu işletmeler profesyonel bir şekilde yönetilmekte, maliyetlerin gerçekçi olarak hesaplanması ve işletme yönetiminin alacağı kararlarda kullanmak amacıyla muhasebe önemli bir yer tutmaktadır. Tarımla uğraşan işletmelerin ülke ekonomisi

açısından öneminin ve diğer sektörlerle ilişkisinin çok uzun zamandır bilinmesine rağmen Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41 yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacıların ya da tarım işletmelerinin çok fazla ilgisini çekmemiştir. Dolayısıyla tarım muhasebesinde ciddi çalışmalar ya da gelişmeler olmamıştır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 2).

3.3.1. Avrupa Devletleri'nde Tarım Muhasebesinin Gelişimi

Avrupa devletlerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişiminin Arthur Young, Albrecht D. Thaer, W. Herman Howard, F. Aereboe ve Laur dönemleri olmak üzere beş tarihî süreçten geçtiği görülmüştür (Gökgöz, 2012: 53).

Tarım işletmelerini yönetenlere yardımcı olmak ve yıllık faaliyetler sonucunda kâr ya da zararı belirlemek amacıyla muhasebenin tarım işletmelerinde uygulanması ilk olarak 1773-1779 yılları arasında Arthur Young tarafından İngiltere'de gerçekleştirilmiştir. Daha sonra Almanya, İsviçre ve diğer Avrupa Ülkeleri ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ne yayılmıştır (Çelik, 2014: 42). Young, kendi işletmesinde muzaaf (çift taraflı) muhasebe sistemini kullanmış ve kayıtlarını günlükdefter, kasa defteri ve büyük defter olmak üzere üç ana defterde toplamıştır. Young genel olarak maliyet muhasebesiyle ilgilenmiştir (Fidan, 2018b: 10).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk ciddi çalışma XVIII. yüzyılın sonlarıyla 19'ncu yüzyılın başlarında Albrecht D. Thaer'in öncülüğünde Almanya'da uygulama alanı bulmuştur (Allahverdi, 2017: 533). Thaer, .maliyet muhasebesi yöntemini kullanarak işletmenin tamamı için gider, gelir ve kâr hesaplaması yanında her ürün ve her parselin alan olarak ayrı ayrı maliyetini hesaplamıştır. Uyguladığı yöntemde elliyi aşkın ana hesap ve yirmiye yakın dağıtım hesabı kullanmıştır. Bu kayıtlarla elde ettiği verileri işletme planlamasında kullanmıştır. Genel muhasebe olarak da bilinen İtalyan muhasebe sistemini tarım işletmelerinin özel şartlarına uyduran ilk kişi olmuştur (Köse, 2009: 17-18).

Thaer'den sonra yine Almanya'da W. Herman Howard maliyet muhasebesi tabanlı bir tarımsal muhasebe sistemi önermiştir. Bu çalışmalarıyla (1848-1919)

tarımsal muhasebe sisteminde daha da önemli bir gelişme kaydedilmiştir (Allahverdi, 2017: 533). Howard, çok sayıda muhasebe bürosu kurarak yönetmiştir. Bu bürolar aracılığıyla çiftçilerin kayıt, kontrol, analiz değerlendirme ve yorumlarını yaparak yardım etmiştir. Geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenerek uygulama sayısı artmıştır. Çalışmalar Almanya ile sınırlı kalmamış Avusturya, İsviçre, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya'da da yoğun ilgi görmüştür. Bu uygulamalar 1920'ye kadar uygulama alanı bulmuştur (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 5).

Howard'ın maliyet muhasebesi temeline dayanan uygulamalarına ilk tepki yine Almanya'dan ve 1910 yılında Friedlich Aereboe'dan gelmiştir. Aereboe ve arkadaşları Howard'ın maliyet muhasebesini bilimsel yönden eleştirmişlerdir. Bu nedenle bu dönem "Aereboe Ekolü" veya "Bilimsel Ekol" dönemi olarak anılmaktadır. Yapılan çalışmalar yalnızca Avrupa'da değil dünya üzerinde çok sayıda ülke tarafından kabul görmüştür. Aereboe, tarımsal faaliyet yönetimiyle ilgili olarak "organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi" olmak üzere üç önemli teori geliştirmiştir (Gökgöz, 2012: 56). Aereboe tarafından kullanılan muhasebe sistemi de muzaaf muhasebe sistemini kabul etmiş ve muzaaf muhasebe sistemi kullanılarak çok sayıda bütçe ve plan hazırlanmıştır (Fidan, 2018b: 12).

1920'li yıllarda E. Laur bir tarım muhasebe sistemi geliştirmiş ve: "Tarım muhasebesi öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak verileri sağlamalıdır" demiş, yalnızca muhasebe kaydı tutmanın yeterli olmadığını bu kayıtların analizinin de önemli olduğunu söylemiştir (Antepli, 2014: 77). Laur, Alman Kramer ve Howard'ın etkisinde kalmasının yanında İsviçre ekolünün kurucusu olarak kabul edilmektedir (Gökgöz, 2012: 57). Laur, basit muhasebe sisteminde kullandığı işletme defterinin gelir ve gider sayfalarına;işletme hesabı, çiftlik idaresi hesabı, aile ve kişisel hesap ve ek teşebbüsler hesabı adında dörtayrı hesap açarak gelir ve giderleri sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Laur muhasebesinin en önemli özelliği ise yapılan bu kayıtların dönem sonunda ayrıntılı olarak analiz edilebilmesidir. Bu analizler uzman kişiler tarafından yapılmıştır. Laur bu çalışmalarıyla İsviçre'deki tarımsal muhasebeye büyük katkıda bulunarak tarımsal muhasebenin ilerlemesini sağlamıştır (Kıllı ve

Hatunoğlu, 2016: 6). Laur, dört ayrı tarım muhasebesi olduğunu ileri sürmüştür. Bunlar (Köse, 2009: 19):

- Basit bir bilânço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- Genişletilmiş bir bilânço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- Ticari hesapla birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- Muzaaf tarım muhasebesi (Maliyet Muhasebesi veya Analitik Muhasebe)dir.

İşletme planlamasında kullanılmak üzere üretim dallarının kârlılık durumlarınınhesaplanması için de Laur, yine dört ayrı yöntem önermiştir. Bunlar ise şöyledir:

- Analitik muhasebe
- Basit muhasebeye dayalı olarak birim yöntemi
- Özel muhasebe kayıtları veya anket yöntemi ve
- Özel bir hesaplamadır (Köse, 2009: 20).

3.3.2. Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı

Avrupa Birliği Tarım Muhasebe Veri Ağı (FADN), AB üyesi ülkelerde ortak bir tarım politikasının oluşturulması amacıyla Avrupa Konseyi tarafından 15 Haziran 1965 tarihinde kabul edilen 79/65/EEC sayılı Tüzük ile kurulmuştur. Bu mevzuat, daha sonra değiştirilmiş ve genişletilmiştir. Yürürlükteki temel mevzuat, Avrupa Topluluğu'ndaki tarımsal işletmelerin gelirleri ve işleyişi hakkında muhasebe verilerinin toplanması için bir ağ oluşturan 30 Kasım 2009 tarih ve 1217/2009 sayılı Konsey Tüzüğü'dür (European Commision).

FADN, tarımsal işletmelerin gelirini ve OTP 'nın etkilerini değerlendirmek için kullanılan bir araçtır ve AB üye devletleri tarafından yürütülen yıllık bir anketten oluşmaktadır. Birlik içinde FADN'in işletilmesinden sorumlu olan birimler, AB içindeki örnek olarak seçilmiş tarımsal işletmelerin her yıl muhasebe verilerini toplamaktadır. Ulusal araştırmalardan türetilen FADN, uyumlu hale getirilen tek mikro ekonomik veri kaynağıdır, yani defter tutma ilkeleri tüm ülkelerde aynıdır. İşletmeler, Birlik'teki her

bölge düzeyinde belirlenen örnekleme planları temelinde ankete katılmak üzere seçilmiştir. Anket, Birlik'teki tüm tarımsal işletmeleri ya da yalnızca büyüklükleri nedeniyle ticari olarak kabul edilebilecek olanları kapsamamaktadır. Uygulanan metodoloji, üç boyutta temsili veri sağlamayı amaçlamaktadır: Bölge, ekonomik büyüklük ve çiftçilik türü. Avrupa Komisyonu, FADN verilerine dayanan analizlerin birincil kullanıcısı iken, toplanan veriler Standart Sonuçlar veritabanında da yer almaktadır (European Commision).

Ağın amacı, tarım işletmelerinin gelirlerinin belirlenmesi ve tarımsal işletmelerin iş analizi için muhasebe verilerini toplamaktır. Şu anda, yıllık örnek yaklaşık 80.000 işletmeyi içermektedir. AB'de, toplam tarımsal alanın yaklaşık %90'ını kaplayan ve toplam tarımsal üretimin yaklaşık %90'ını oluşturan yaklaşık 5.000.000 çiftlik nüfusunu temsil etmektedir. Her örnek çiftlik için toplanan bilgiler, yaklaşık 1000 değişkene ilişkindir ve Liaison Ajansları tarafından iletilir (European Commision, t.y.). FADN''ın standart sonuçları 10 konu grubunu içermektedir. Bu standart sonuçlar belirli ekonomik kategorilere ayrılmış ve hesap planı oluşturulmuştur. Plan içinde yalnızca mali değerler değil mali olmayan değerler de yer almaktadır. Kategoriler Sistem (SYS) ve Kategori Uzantısı (SE) ile başlamak üzere alfa numerik olarak ayrılmıştır. SE ile başlayan kodlar sistem içinden elde edilen tarım işletmelerinden toplanan bilgileri ifade etmektedir. SYS ile başlayan kodlar ise sistem dışında elde edilen gelirler, giderler, kaynaklar, varlıklar vb. bilgileri ifade etmektedir. SE koduyla başlayan 100'den fazla değişken bulunmaktadır. Ana başlıklarıyla bu kategoriler şöyle sıralanabilir (Goraj, Mańko, Osuch, and Płonka, 2009):

- Örnek ve nüfus: SYS ile başlamaktadır ve üç kod içermektedir. Bunlar:
    - ✓ SYS02: Örnek ve nüfusu temsil edenler
    - ✓ SYS03: Örnek tarım işletmeleri
    - ✓ SYS04: Kur Farkı
- Yapı ve verim (SE)
- Üretim (SE)
- Maliyetler (SE)

- Sübvansiyonlar (SE)
- Sübvansiyon ve vergi bakiyeleri (SE)
- Tarımsal işletme başına gelir (SE)
- Tam zamanlı çalışan kişi başına gelir (SE)
- Bilanço (SE)
- Finansal göstergeler (SE)

3.3.3. Türkiye Muhasebe Sistemi (ÇMVA)

Türkiye'de tarım muhasebesinin kullanılması, XVIII. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. Bu dönemde ziraat kesiminde yürütülen bazı araştırmalarda muhasebe kayıtlarından ve sonuçlarından faydalanma yoluna gidilmiştir (Çelik, 2014: 42).

Türkiye'deki tarım işletmeleri, tarım muhasebesini karar almada kullanmaktan çok vergi hesaplamaları amacıyla kullanmaktadır. Dolayısıyla basit tarım muhasebesi sistemi işletmeler tarafından daha yaygın bir şekilde kullanıldığını bilinen bir konudur. Türk tarımının gelişmesine öncülük etmeleri için Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretme Çiftlikleri'nde 1976 yılına kadar Amerikan sistemi kullanılmıştır. Sonrasında Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) tarafından uygulanması zorunlu Tekdüzen Hesap Planı (THP) çiftliklerde uygulanmıştır. 1994 yılından itibaren ise Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP uygulamasına geçilmiştir (Tunçez, 2011: 21).

Türkiye'de tarım muhasebesinin gelişimi vergi otoritelerinin öncülüğünde vergi yasalarının etkisiyle olmuştur. Bu tarım muhasebesinin gelişiminin yavaş olmasında etkili olmuştur. Tarım sektörünün vergilendirilmek istenmemesi ya da düşük oranda tevkifat temelinde nihai olarak vergilendirilmesi bu alandaki muhasebenin yerleşmesini daha da yavaşlatmıştır. Sadece Türkiye'de değil Avrupa ülkelerinde de benzer bir durum söz konusudur (Taştan, 2013: 27).

Gelişmiş ülkelere paralel olarak Türkiye'de 24.02.2006 tarihinde 41 numaralı Tarımsal Faaliyetler Standardı ve 22 Ocak 2009 tarihinde de ÇMVA ile ilgili yasal düzenlemeleri yapılarak yürürlüğe konmuştur (Allahverdi, 2017: 533).

Tarım işletmelerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yapılan akademik çalışmalar yaygın olarak Laur muhasebe sistemi esas alınarak analizler yapmaktadır. AB uyum çerçevesinde FADN çerçevesinde GTHB ise ÇMVA sistemine göre tarım işletmelerine yönelik kayıt tutmaya başlamıştır. Dolayısıyla Türkiye'de bu muhasebe sistemine yönelik çalışmalar ağırlık kazanmaya başlamıştır. Öte yandan mevcut Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM) ve belli büyüklüğün üzerindeki tarım işletmelerinde ise tek düzen muhasebe sistemine göre kayıtların tutulup işletmelerin finansal tablolarını hazırlaması zorunluluğu bulunmaktadır (Çelik, 2014: 42).

ÇMVA, GTHB tarafından 22 Ocak 2009 tarih ve 27118 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan " ÇMVA Sisteminin Kuruluş Ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ile kurulmuştur. Yönetmelikle; sistemin kurulması yanında, sisteme dahi edilecek işletme seçimi, verilerin toplanması, değerlendirilmesi ve kullanılması ile ilgili süreci belirlenmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2009). Sistemin kuruluş ve işleyişi FADN prensipleri dâhilinde düzenlenmiştir.

Bakanlar Kurulu'nun 28.8.2002 tarih ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması yapılmıştır. Sınıflandırma üç düzeyden oluşturulmuştur. İlk düzeyde Türkiye 14 ana bölgeye ayrılmıştır. İkinci düzeyde bu bölgeler için 26 il atanmıştır. Bu illerin sorumlu olduğu 81 il ise üçüncü düzeyde yer almaktadır (T.C. Resmî Gazete, 2002). ÇMVA kapsamında bu bölgelerden elde edilecek veriler için tarımsal işletmelerin yıllık teknik, malî veya ekonomik bilgilerinin toplanması için AB uygulamaları ile uyumlu soru formu ya da bir başka deyişle Anket Formu kullanılacağı belirtilmiştir. Uygulamada çiftçilerin gönüllük esası getirilmiş ve ilgili verilerin toplanması için çitçilerin sahip olduğu işletmenin yıllık ekonomik faaliyetlerini işledikleri ÇMVA kayıt defteri verilmesi benimsenmiştir. Ağa katılacak çiftçilerin ÇVMA sistemine katılım anlaşması (Ek 8) imzalaması gerekmektedir. Ayrıca her yıl katılım desteği alan çiftçileri ve destekleri gösteren icmal (Ek 9) ile il bazında destek alan toplam çiftçi sayısı ve destek miktarını gösteren icmal (Ek 10) Tarım İl Müdürlüğü tarafından doldurulması gerekmektedir.

Yönetmelik kapsamında ÇMVA faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla üç yıl süreyle görevlendirilmek üzere yedi üyeden oluşan Ulusal Komite kurulmuştur. Ulusal Komite normal şartlarda yılda en az bir kez toplanmaktadır. Komite başkanın üzerine ek toplantılar da yapılabilmektedir.

Ulusal Komite; sorumlu birim başkanlığında, SGB'den ilgili daire başkanı, Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğünden ilgili daire başkanı, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Müdürü, TÜİK'ten ilgili daire başkanı, TZOB'den ve Bakanlıkça belirlenen üniversiteden birer temsilci olmak üzere toplam yedi üyeden oluşur. Ulusal Komite üyelerinin toplantılara katılmamaları hâlinde, yerlerine yetkilendirilmiş birer temsilci katılır.

ÇMVA sisteminin uygulanmasından Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı sorumludur. Ancak Bakan başka bir birimi sorumlu olarak görevlendirebilmektedir. Yerel uygulama birimleri ise il ve ilçe müdürlükleridir. Toplanan veriler TÜİK ile beraber değerlendirilmektedir.

GTHB, ÇMVA kapsamında 2012 yılında seçilmiş 12 ilde 800, 2013 yılında 23 ilde 1000, 2014 yılında 54 ilde 4000 ve 2015 yılında 81 ilde 6000 işletmeden veri toplamıştır (TÜİK, 2012).

FADN sisteminde bir tek düzen belirlenmiş olmasına rağmen ÇMVA sisteminde böyle bir düzenlemeye rastlanamamıştır.

3.4. Tek Düzen Hesap Planı'nda Süt ve Besi Sığırcılığı

Türkiye'de tarım işletmelerin büyük oranda küçük çiftçi muaflığından yararlanmasından dolayı tarım sektöründe yaygınlaşmış bir kayıt tutma sistemi bulunmadığı gibi THP'nin tarım işletmelerinde kullanımına yönelik bir standart oluşamamıştır (Çelik, 2014: 42).

VUK ve TMS 41 arasında süt ve besi işletmelerinde canlı varlıkların değerlemesiyle muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler farklılık göstermektedir. THP'daki

hesapların yetersiz kalmasıyla da canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi daha da zor bir hale gelmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standard'ına göre;

Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve "bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler" maddi duran varlık olarak adlandırılır (p.6).

TMS 2 Stoklar Standard'ına göre stok olarak adlandırılacak varlıklar;

İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Buna göre bilanço esasına tabi olan süt ve besi işletmeleri, işletmelerinde bulunan büyükbaş hayvanlarını bu iki standartta yer alan açıklamalara istinaden işletmeler süt ya da besi amacıyla bulundurdukları büyükbaş hayvanlarını stoklarda ya da maddi duran varlıklarda izleyecektir. İzlenen hesaba bağlı olarak bu varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ya da amortisman ayıracaklardır.

Akdoğan ve Sevilengül (2007) "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" başlıklı çalışmalarında canlı hayvanların muhasebe kaydına alınmasında kullanılması muhtemel hesap önerilerinde bulunmuşlardır. Akdoğan ve Sevilengül (2007)'e göre, bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır.

Bundan dolayı THP'de kalem olarak yer alan ancak alt kalemleri 16 grubunun bu amaçla kullanılarak alt hesaplar oluşturulabileceğini belirtmişlerdir. Buna göre 16 grubunda yer alacak hesaplar şöyledir:

160-Tarla Bitkileri

161- Bahçe Bitkileri

162- Canlı Kümes Hayvanları

163- Canlı Su Hayvanları

164- Canlı Büyükbaş Hayvanlar

165- Canlı Küçükbaş Hayvanlar

168- Diğer Canlı Varlıklar

169- Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

Bu grupta yer alan hesapların kullanılmaması 15- Stoklar grubunda yer alan mevcut hesapların kullanılması halinde Tunçez'in (2011) de dediği gibi besi amacıyla işletmede bulundurulan hayvanlar ticari amaçlı işletmede bulundurulduğundan satın alındıklarında 153- Ticari Mallar ve alt hesaplarında takip edilebilir. Bu hayvanlar besiye alındığı tarihten satışına kadar ki süre içinde 151- Yarı Mamuller-Üretim hesabı altında açılacak olan "Besiye Alınan Hayvanlar" hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Değer düşüklüğünün meydana gelmesi halinde ise 159- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı borçlandırılırken 654- Karşılık Giderleri Hesabı borçlandırılarak kayıt yapılması uygundur. Bu varlıkların maliyetleri ise 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabında izlenebilir. Besi amacıyla alınan hayvanlar işletmenin ürünlerinin üretiminde kullanılmayacağından duran varlık sayılamazlar.

Akdoğan ve Sevilengül (2007), işletmede bir yıldan fazla kalacak olan canlı hayvan ve bitkilerin ise 21- Canlı Varlıklar grubu altında açılacak hesaplarda takip edilebileceğini söylemişlerdir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler, kereste vb) ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıkların ise bu grup yerine 15- Stoklar grubunda izlenmesini uygun bulmuşlardır. Bu grup altında açılması muhtemel hesapları belirlemişler ayrı bir amortisman hesabı önermemekle beraber değer düşüklüğü karşılığı hesabı ile amortisman hesaplarının birleştirilerek tek hesap olması konusunda öneride bulunmuşlardır. Bu hesapları şöyle belirlemişlerdir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

210-Meyve Ağaçları

211- Meyve Vermeyen Ağaçlar

212- Canlı Kümes Hayvanları

213- Canlı Su Hayvanları

214- Canlı Büyükbaş Hayvanlar

215- Canlı Küçükbaş Hayvanlar

218- Diğer Canlı Varlıklar

219- Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

İşletme tarafından üretilen sabit kıymetler işletmede kullanılabilir hale gelene kadar 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmektedir. Besi hayvanları dışında kalan ve ürün alınacak olan büyükbaş hayvanların da ürün vermeye kadar ki süreçte bu hesapta takip edilmesi uygun olacaktır (Özkan, 2001: 145). Ürün verme aşamasına gelene kadar yapılan tüm giderler bu hesapta izlenerek ürün verme aşamasına geldiğinde oluşan maliyetiyle birlikte Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından önerilen 214- Canlı Büyükbaş Hayvanlar Hesabına devredilebileceği gibi 255- Demirbaşlar Hesabı ya da 259- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi kanaatimizce uygundur. Amortismanları ise ürün vermeye başladıkları yıldan itibaren ait oldukları hesap grubundaki amortisman hesabında izlemeleri uygun olacaktır. 255 kodlu hesapta izlenmesi halinde bu amortismanların 257-Birikmiş Amortisman hesabının altında yer alacak hesaplarda izlenebilir.

Tablo 3. 1. Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Gruplandırılması

16-CANLI VARLIKLAR	21-CANLI VARLIKLAR
160-TARLA BİTKİLERİ 161-BAHÇE BİTKİLERİ 162-CANLI KÜMES HAYVANLARI 163 CANLI SU HAYVANLARI 164- CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 165- CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 166- DİĞER CANLI VARLIKLAR 167- CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	210-MEYVE AĞAÇLARI 211-MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR 212- CANLI KÜMES HAYVANLARI 213-CANLI SU HAYVANLARI 214-CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 215-CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 216-DİĞER CANLI VARLIKLAR 217-CANLI VARLIKLAR BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) 218- YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 197-273.

3.5. Süt ve Besi Sığırcılığında Vergi Uygulamaları

Daha önce de belirtildiği üzere zirai faaliyetle uğraşan işletmeler GVK'na göre basit ya da gerçek usulde vergilendirilmektedirler. Zirai kazançlar aynı zamanda Kurumlar Vergisi'nin de konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla gerçek kişi işletmeleri Gelir Vergisi'ne tüzel kişi işletmeleri ise Kurumlar Vergisi'ne tabidir.

Zirai kazançlar, gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsurundan biridir. 1961 yılına kadar zirai kazançlar bazen vergi kapsamına alınmış, bazen ise kapsam dışına çıkarılmıştır. 1961 yılında yürürlüğe giren 193 Sayılı GVK ile getirilen en önemli yenilik zirai kazançların vergi kapsamına alınmış olmasıdır. Tarımın bu şekilde vergilendirilmesindeki temel amaç tarım kesiminden kamu kesimine kaynak aktarımının sağlanması ve milli gelirde önemli bir payı olan tarım sektörünün vergi dışı bırakılmasının mümkün olmadığı düşüncesidir. 1999 yılına kadar zirai kazançların vergilendirilmesi esas itibariyle GVK'nun 52'nci ve 60'ncı maddelerinde düzenlenmekteydi. 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile 53'ncü ve 54'üncü maddeler bölüm başlıkları ile tamamen değiştirilmiş, 57'nci ve 59'ncu maddelere değiştirilen ibareler eklenmiş ve 60'ncı madde ise tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 Sayılı Kanunu'nun amacı vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı

ekonominin kayıt altına alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi, vergisini düzenli ödeyen mevcut vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin arttırılmasıdır (Esen, 2017: 42-43). 4369 Sayılı Kanun öncesi zirai kazançlar gerçek usul, götürü usul ve küçük çiftçi muaflığı olarak üç farklı şekilde vergilendirilirken, söz konusu kanun ile küçük çiftçi muaflığı ve götürü usulde vergilendirmeye son verilmiştir. Değişiklik sonrası zirai kazançlar, gerçek usulde ve stopaj (tevkifat) yoluyla olmak üzere, iki farklı şekilde vergilendirilmektedir. Zirai işletme büyüklüğü ve motorlu zirai alet ve makine ölçüleri yüksek tutulduğu için, gerçek usulde vergilendirilecek çiftçi sayısı oldukça sınırlı kalmıştır. 4369 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle beraber, zirai kazançların vergilendirilmesinde büyük ölçüde stopaj yönteminin benimsendiğini ifade etmek mümkündür.

3.5.1. Basit Usule Tabi İşletmelerde Vergi

GVK'nun 54'ncü maddesinde yer alan işletme büyüklüğünü sağlayamayan çiftçiler basit usulde vergilendirilirler. GVK'nun 53'üncü maddesine göre; kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber ziraî işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Yine 53'ncü maddeye göre;

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

Basit usule tabi çiftçiler defter tutmak zorunda olmamakla beraber VUK gereği; VUK'da yer alan fatura ya da fatura yerine geçen belgelerden yaptıkları işe uygun olanları bastırmak ve kullanmak zorundadırlar.

3.5.2. Gerçek Usule Tabi İşletmelerde Kazanç Tespiti ve Vergi

GVK 53'ncü maddesine göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, 94 üncü maddeye göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Daha önce belirtildiği üzere 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Bu madde hükmüne göre çiftçilerin işletme hesabı esasına tabi oldukları sonucu çıkmaktadır. Bilanço esasına geçmek ise çiftçilerin isteğine bırakılmaktadır. Ayrıca 53'ncü maddeye göre basit usulde vergilendirilen çiftçiler, istekleri üzerine 54'ncü maddede yer alan işletme ölçülerine sağlamasalar da cari dönemi takip eden dönem başından itibaren gerçek usulde vergilendirilebilmektedirler. İşletme hesabı esasına göre vergilendirilen çiftçiler VUK'nun 213. maddesi gereğinde "Çiftçi İşletme Defteri" tutmak zorundadır. GVK'nun 55. maddesine göre; Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılata ilave olunur.

GVK'nun 56. maddesinde zirai işletme hesabına göre hasılat aşağıdakilerin bileşiminden oluşmaktadır:

- Önceki yıllardan devredilenler de dâhil olmak üzere üretilen, satın alınan ya da çeşitli şekilde elde edilen her zirai ürünlerin satış bedelleri (Primler, risturnlarve benzerleri dâhil)
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller, ayrıca ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya

istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri
- Ürünlerin tamamlanmasından önce ya da sonra hasara uğramaları sonucu alınan sigorta tazminatları
- Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nun 328. maddesine göre[18] hesaplanan hasılat
- Zirai ürünlerin, üretim vasıtalarıyla kişi, aile ya da işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere üretim maddeleriyle değiştirilmesi halinde verilen ürünün emsal bedeli hasılat sayılır.
- İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması gerekmektedir.

GVK'nun 57. maddesinde işletme hesabı esasına göre zirai kazanç belirlenirken dikkate alınacak giderler şöyle belirlenmiştir:

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler
- İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri

[18] Madde 328: Amortismana tabi malların satılması: Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bukarlar o yılın matrahına eklenir. Yukarıki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerıne göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri
- VUK'na göre ayrılan amortismanlar
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler:

  - ✓ İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri
  - ✓ İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar
  - ✓ İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere)
  - ✓ İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri
  - ✓ Genel mahiyetteki diğer giderler

- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar
- Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan zararlar
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişi ya da ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı. İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması uygundur.)
- Gerçek usule geçen çiftçilerin "önceki yıllardan devreden ürünleri VUK'nun 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

İşletmede üretilen ürünlerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından üretilenler hariç olmak üzere (GVK, m.58) GVK'nun 41. maddesine göre aşağıda yer alan ödemeler gider kabul edilmemekte ve hasılattan indirilememektedir.

- İşletme sahibinin kendisinin, eşinin, çocuklarının işletmeden aldığı para ya da mallar, yine bu kişilere ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyon ve tazminatlar

- İşletme sahibinin işletme koyduğu sermayeye işleyen faizler
- İşletme sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si (0) sıfır (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'ekadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir)
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları
- Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

GVK'nın 59. maddesine göre; :çiftçiler, istemeleri halinde işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulabilmektedir. Bunun için çiftçilerin yazılı talebi üzerine, cari dönemi takip eden vergilendirme döneminin başından, yeni işe başlayan tacirlerde ise işe başlama tarihinden itibaren bilanço esasına tabi olarak vergilendirilmektedirler. Talepleri sonucu bilanço esasına geçen çiftçiler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, GVK'nun 56, 57 ve 58. maddelerinde yer alan hükümler de dikkate alınarak ticari kazancın bu konudaki hükümleri uygulanır.

GVK'nın 9. maddesine göre: "Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar".

10 Şubat 2016 tarih ve 29620 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6663 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası getirilmiştir. Bu istisna GVK' nın mükerrer XX. maddesinde yapılan düzenlemede yer almaktadır. Bu maddeye göre; Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanmak için yaş sınırı yanında bazı şartların da taşınması gerekmektedir. Bu şartlar şöyle belirlenmiştir:

- İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
- Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz),
- Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
- Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
- Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.
- Bu istisna, GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.

GVK'nın 85. maddesi gereği; gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler bir takvim yılında ettiği kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Çiftçiler faaliyetleri sonucu kazanç elde etmemiş olsalar da yıllık beyanname vermek zorundadır. Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarını GVK' nın 92. maddesine göre bir takvim yılına ilişkin beyanname takip eden yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar verilmek zorundadır. GVK'nın 117. maddesine göre; beyan edilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Maliye Bakanlığı, gelirlerinin büyük bir kısmı ziraî kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamanları tayin etme yetkisine sahiptir.

GVK' nın 103' üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2017 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıda yer alan Tablo 3.1.'de görüldüğü gibi belirlenmiştir.

Tablo 3. 2. Gelir Vergisi Tarifesi 2017

Yıllık Gelir	Oran (%)
13.000 TL'ye kadar	15
13.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL,	27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası	35

Kaynak: GİB. Gelir Vergisi Tarifesi 2017. *http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017, 2017.*

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ve zirai kazançları sadece tevkif suretiyle vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler ise zirai kazançları için beyanname vermeyecek, diğer gelirleri için beyanname vermeleri durumunda zirai kazançlarını beyannameye dâhil etmeyeceklerdir (Özdoğru, 2013).

Defter Beyan Sistemine İlişkin VUK 486 numaralı Genel Tebliği ile işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defterinin elektronik ortamda tutulabilme imkânı getirilmiştir[19]. Bu bağlamda çiftçiler Defter-Beyan Sistemi üzerinden Çiftçi İşletme Defteri kaydı yapabileceklerdir[20]. Bu düzenlemeyle ayrıca (T.C. Resmî Gazete, 2017);

- Mükellefler, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ile bunların amortismanlarını, Sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listesinde gösterebilecektir.
- İşletme hesap hülasası (özeti), zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap hülasası (özeti) ile basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle Sistem tarafından üretilecektir.
- Defter-Beyan Sistemi vasıtasıyla elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Başkanlık tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı 213 sayılı Kanunda öngörülen tasdik hükmündedir.
- Defterlere ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden dördüncü ayın sonuna kadar Başkanlık tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılır.
- Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterler, 213 sayılı Kanun kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir.
- Defter-Beyan Sistemi kullanmakla yükümlü olan mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların kâğıt ortamında tuttukları defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.
- Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin bilgiler Sistem üzerinden kayıt altına alınacak ve görüntülenebilecektir.

[19]Serbest meslek erbabı ve basit usule tabi mükellefler 1 Ocak 2018 tarihinde uygulamaya geçmişlerdir.

[20]1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulamaya geçilecektir.

- Başkanlık, Sistem üzerinden tutulan defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapabileceği gibi kayıt oluşturma süreçleri ile veri güvenliğine ilişkin standartlara uyma zorunluluğu getirebilir. Bu zorunluluk mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılabilir.
- Defter ve kayıtlar sistemde saklanacağından ayrıca kâğıt ortamında saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

4. TÜRKİYE'DE SÜT VE BESİ SIĞIRCILIĞI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMASI ÖRNEKLERİ VE YAŞANAN SORUNLAR

Bu bölümde Türkiye'de süt ve besi sığırcılığı işletmelerinin muhasebe ve vergi uygulamaları örnekler ile açıklanacak olup yaşanan sorunlar ele alınacaktır.

4.1. Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Örnek Uygulama

Son yıllarda hayvancılık ve özellikle sığır besiciliği nüfus artışına paralel olarak zaman içinde önemli gelişmeler kaydetmiş ise de henüz istenilen seviyede olduğunu söylemek oldukça güçtür. İç ve dış pazarların taleplerini et randımanı ve kalitesi yüksek hayvanlarla karşılayabilmek tamamen besi hayvancılığını geliştirmeye bağlıdır. Mevcut nüfusumuzun yeterli-dengeli beslenmesi açısından önemli ölçüde açık bulunmaktadır. Söz konusu bu açığın kapatılabilmesi için en önemli bir araç olan sığır besiciliğinin geliştirilmesi amacıyla yeni araştırmalarla elde edilecek sağlıklı verilere ihtiyaç duyulmaktadır (Özkan, 2001).

Giresun'da yapılan araştırmada, süt sığırcılığı işletmelerindeki sığırların %23,6'sınm yerli, %71.1'inin melez ve %5.3'ünün kültür ırkı olduğu bildirilmektedir (Tugay ve Bakır, 2004). Aynı araştırıcılar, işletmelerin %1.6'sı yerli, %25.2'si melez %73.2'si kültür ırkı tercih etmektedir. Yerli ırkı tercih edenlerin %83.3'ünün bize yetiyor, kültür ırkı melezini tercih edenlerin %58.8'inin yetiştirme şartlarını ve kültür ırkını tercih edenlerin %90.5'inin veriminin yüksek olmasını dikkate aldığı bildirilmektedir (Tugay ve Bakır, 2004).

Afyon ili ilçelerinde besi sığırcılığının yoğun olduğu 23 köyde 100 işletmede yapılan çalışmada, işletmelerde besi süresi eğitim düzeylerine göre, ilkokul 208 gün, ortaokul 200 gün ve lise+ 198 gün olarak bildirilmektedir (Köknaroğlu vd., 2006).

Afyon ilinde besi sığırcılığı yapan 100 işletmede yapılan çalışmada, kesif yem oranı %45.75-74.33, besi sonu canlı ağırlık 487-519 kg, günlük canlı ağırlık artışı, 1.13-

1.32 kg, besi başı canlı ağırlık 249-268 kg, karkas ağırlığı düşük 275.21-302.38 kg aralığında bildirilmektedir. Besi sonu canlı ağırlığının eğitim seviyesiyle birlikte artış göstermiş ve lise eğitimi olan üreticilerin sığırlarını ilkokul mezunlarına kıyasla daha yüksek bir ağırlığa kadar beslemişlerdir ($P<0.05$). Nitekim ilkokul, ortaokul ve lise seviyesinde eğitimi olan gruplarda besi sonu canlı ağırlığı sırasıyla 479, 507 ve 519 kg bildirilmektedir (Köknaroğlu vd., 2007).

Kahramanmaraş Göksün ilçesinde sığır besiciliği yapan işletmelerde yapılan çalışmada, besi hayvanlarının kesime gönderilme kriterleri, ağırlık (%54.2), pazar (%22.9), yaş (%16.7), görünüş (%4.2), diğer (%2.1) olarak bildirilmektedir. Sığırların besi müddetince merada kalma süresi ortalama 60.12 gün, besi sonunda ortalama canlı ağırlık 504.20 kg, karkas 302.49 kg, günlük canlı ağırlık 1.23 kg, besi başı canlı ağırlık 251.22 kg, besi süresi 206.11 gün olarak bildirilmektedir (Eren, 2006).

Bu araştırma, Diyarbakır'da besiciliğin en yoğun yapıldığı Ergani ilçesinde besi işletmelerinin besi uygulamaları ve ırk tercihleri ile işletmecilerin eğitim ve deneyimlerinin bunlar üzerine etkilerinin belirlenmesi amacıyla yürütülmüştür.

İşletmecilerin deneyimleri ile ırk tercihleri arasında farklı eğilimler tespit edilmiştir. Tüm deneyim gruplarında melez ırk tercihi öne çıkmakla birlikte, deneyimi az olan ve aynı zamanda genç olan yetiştiriciler ile deneyimi 8-13 yıl olanlar %36.4 ve %38.1 oranlarında yerli ırkı da tercih etmişlerdir. Ayrıca, eğitim düzeyi yaşları 50 ve yukarısı olan ve aynı zamanda okur yazar ve olmayan yetiştiricilerin geleneksel yetiştiricilik yaptıkları ve imkanlarının yetersizliği nedeniyle de yerli ırklarla çalıştığı düşünülmektedir. Diğer çalışmalarda işletmelerdeki ırk tercihleri dağılımı %1.6 yerli %25.2 melez, %73.2 kültür olarak bildirilmiştir (Tugay ve Bakır, 2004).

Tablo 4.1. Irk Tercihinin Eğitim Düzeyi ve Deneyime Göre Değişimi Irk

	İşletme sayısı	Eğitim düzeyi*					Toplam	Deneyim (yıl)		Toplam
		O.yazar değil	Okur yazar	İlk	Orta	Lise+		1-4	5-7	8-13	14+	
Yerli	Adet	16	5	29	1	0	51	12	14	16	9	51
	%	48.5	41.7	29.9	8.3	.0	30.5	36.4	27.5	38.1	22.0	30.5
Melez	Adet	13	5	51	9	12	90	16	31	20	23	90
	%	39.4	41.7	52.6	75.0	92.3	53.9	48.5	60.8	47.6	56.1	53.9
Kültür	Adet	2	2	1	1	0	6	0	1	1	4	6
	%	6.1	16.7	1.0	8.3	.0	3.6	.0	2.0	2.4	9.8	3.6
Ne bulursa	Adet	1	0	6	0	1	8	3	1	2	2	8
	%	3.0	.0	6.2	.0	7.7	4.8	9.1	2.0	4.8	4.9	4.8
Yerli+ melez	Adet	1	0	10	1	0	12	2	4	3	3	12
	%	3.0	.0	10.3	8.3	.0	7.2	6.1	7.8	7.1	7.3	7.2
Toplam	Adet	33	12	97	12	13	167	38	37	57	35	167
	%	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Yetiştiricilerin ırk tercihinde yetersiz bakım ve besleme şartlarına, otlama için uzun mesafeleri yürümeye dayanaklı ve lokal hastalıklara dirençli olmaları nedeniyle öncelikli olarak yerli ırkları, sonra melez tercih ettikleri düşünülmektedir. Kültür ırklarının daha iyi bakım, besleme isteklerinin olması, hastalıklara karşı dayanıksız olmaları, yetiştiricilerin çoğunluğunun materyal temin yeri olarak ilçe pazarını tercih etmeleri ve pazara yeterince kültür ırkı hayvanın gelmemesi bu ırkla besicilik yapma oranlarının düşük olmasına neden olarak gösterilebilir.

Yem Karışımı ve Yemleme Uygulaması

İşletmelerde hayvanlara genellikle toplu olarak ve günde üç yemleme yapılmaktadır. İşletmecilerin yem masrafını azaltmak için meradan azami yararlandıkları, bununda besleme programına yansıdığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda işletmelerin çoğunluğu (%60.5) "mera+kesif yem" programı uygularken, bunu "kesif yem+kaba yem (ahırda)" (%21.6) ve her ikisi (%18) seçeneği izlemektedir. Eğitim düzeyine göre okuryazarların tamamının, diğerlerinin aksine "mera+kesif yem" programı uygulaması dikkat çekici bulunmuştur. Eğitimi ilk ve orta okul olan yetiştiricilerin kaba yemi, yem bitkilerinden karşıladığı ve besleme programını %25.8 ve %25 oranlarında "kaba yem+kesif yem" şeklinde uyguladıkları tespit edilmiştir. Ayrıca eğitimi lise+ olan yetiştiricilerin meranın yetersiz olması durumuna kaba yem kullanarak %38.5 oranında her iki yöntemi de uyguladıkları tespit edilmiştir. Deneyimi 1-4 yıl olan yetiştiricilerin %78.8'i meraya dayalı besi yaparken, bu oran deneyimin artmasına paralel olarak %53.7'ye gerilemiştir. Kaba yemi rasyona dahil ederek "kaba yem+kesif yem" yemlemesi yapan işletmecilerin oranı deneyime bağlı olarak %18.2'den %34.1'e yükselmiştir.

İşletmelerin genellikle küçük aile işletmesi yapısında olması nedeniyle, imkanlarının yetersiz olması ve yem maliyetini düşürmek için meradan azami oranda yararlandıkları düşünülmektedir. Benzer çalışmalarda işletmelerde en yoğun kullanılan kaba yem kombinasyonu, çayırotu-kuru mısır otu (%20.6) ve çayırotu-kuru mısır otu-saman (%28.4) (Tugay ve Bakır, 2004) ve süt yemi-kepek-kuru ot-saman (%25.6) ve süt yemi- kepek-saman (%62.5) olarak (Bakır ve Demirel, 2001) bildirilmektedir.

Besiye Alma Yaşı ve Besi Süresi

Yetiştiricilerin çoğunluğu (%82) sığırları 10-18 ay arasında besiye almaktadır. Görüşmelerde, yetiştiricilerin genellikle yerli ırkları 18 ay civarında, melezleri 1 yaşından sonra ve kültür ırklarını ise daha erken dönemlerde besiye aldıkları kanaati oluşmuştur.

İşletmelerin %57.5'i orta süreli (120-220 gün) besiyi tercih etmektedir. Eğitimi okur yazar olan işletmecilerin tamamı ve lise+ hariç diğerleri genellikle orta süreli besi yaptıkları tespit edilmiştir. Lise+ olan işletmecilerin %76.9 oranında uzun süreli besi yaptıkları ve bunların %92.3 oranında melez ırkları tercih ettikleri dikkate alınırsa, bunun eğitim farkından meydana geldiği düşünülmektedir.

Deneyimi 8-13 yıl arası olan yetiştiricilerde, orta süreli besiye ait oran %78.6'e çıkarken, deneyimi 5-7 yıl olanlarda %37.3'ye gerilemiştir. Buna karşın deneyimi 5-7 yıl olanlarda %33.3 oranında uzun süreli besi yapılması dikkat çekici bulunmuştur.

Yetiştiricilerle yapılan görüşmelerde yerli ırkları 15 aylıkken merada 2-3 ay tuttuktan sonra ahırda besiye aldıkları, 5-6 ay ahırda besi yaptıktan sonra fazla et tutmadıkları için kesime gönderdikleri, melezleri ise uzun besi programına tabi tuttukları (8-10 ay) anlaşılmaktadır. Ortalama besi süresini, Eren (2006) 206.11 gün (mera+ahır), Köknaroğlu vd. (2006), çeşitli gruplarda sırayla 208, 200 ve 198 gün olarak bildirmektedir.

Besi Sonunu Belirleme ve Satış Noktaları

Besi sonunu belirlemede işletmelerin çoğunluğu (%71.9) hayvanların kesim yaşı ağırlığını esas aldığı, %21'i yeterli fiyat oluştuğunda besiyi sonlandırmaktadır. Okuryazar olanlar hariç, diğerlerinin besi sonunu belirlemede kesim ağırlığını dikkate aldıkları ve oranın eğitim düzeyine bağlı olarak da arttığı tespit edilmiştir. Besiyi sonlandırmada okuryazar olan yetiştiricilerin %66.7 oranında pazar fiyatını baz almaları dikkat çekici bulunmuştur. Deneyimi az olanlar kesim ağırlığını (%81.8) dikkate alırken, deneyim artmasına paralel olarak bu oran %51.2'ye gerilemiştir. Modern yetiştiricilikte de kesim ağırlığı dikkate alındığı göz önüne alındığında bu duruma bir anlam verilememiştir Yetiştiricilerin eğitim düzeyi ve deneyimleri ile besi sonunu belirleme arasındaki ilişki önemli ($P<0.01$) bulunmuştur.

Yetiştiriciler yerli ırkları kesim yaşı ağırlığına geldiğinde hayvanların besi performanslarının hızla düşmesi nedeniyle fazla beside tutamadıklarını belirtmektedirler. Sermayesi güçlü, deneyimli ve melez ırklarla besi yapanlar ise bir

süre daha pazar fiyatlarına göre hayvanları ellerinde tutabildiklerini belirtmektedirler. Eren (2006), besiyi sonlandırmadaki etkili faktörleri, ağırlık (%54.2) ve pazar (%22.9) olarak bildirmektedir.

Besi sonunda hayvanların pazarlanmasında işletmelerin %68.3'ü hayvanlarını kombinalara satarken, %14.4'ü tüccar ve celebe satmaktadır. Bu konuda, Eren, (2006) hayvanların satılma yerlerini, hayvan pazarı (%45.4) ve kombina (%48.6) olarak bildirmiştir.

Besicilikten Memnuniyet ve Başka İşle Uğraşma

Genel olarak işletmelerin %64.7'si besicilikten memnun olduğunu, %35.3'ü memnun olmadığını belirtmişlerdir. Besicilikten memnuniyet oranı, okuryazar olmayan işletmecilerde %51.5 iken, lise+ da %100'e, deneyimi 1-4 yıl olanlarda %63.6 iken 14+ yıl üzerinde %80'e çıkmıştır. Buna göre, işletmecilerin eğitim düzeyi ve deneyimlerinin artmasına paralel olarak memnuniyet oranlarında da ciddi bir artış görülmüştür.

Benzer araştırmalarda, yetiştiricilerin besicilikten memnuniyet oranı %85.88 (Özen ve Oluğ, 1996), %48.5 (Tutkun, 1998) ve %96 (Tugay ve Bakır, 2004) olarak bildirilmiştir.

Besicilikten memnun olma nedeni olarak önde gelen faktör (%81.5) yetiştiricilerin yapacak başka işleri olmamasıdır. Genel eğilimin aksine az oranda da olsa eğitimi lise+ olanlar besiciliğin karlı olmasını belirtmişlerdir. Deneyimi az ve genç olan yetiştiriciler memnuniyetlerine neden olarak başka işleri olmamasını (%90.9) belirtirken, deneyimi 14+ yıl olanlar (%8.6) besiciliği sevdiklerini beyan etmişlerdir.

Yetiştiricilerin %56.3'ünün besicilikten başka işle uğraşmadıkları, ilave iş yapanların da önde gelen uğraş alanı olarak %32.3 oranıyla süt sığırcılığı yaptıkları belirlenmiştir. En fazla ek iş yapmayanlar %84.6 oranıyla eğitimi lise+ olanlar ve daha çok süt sığırcılığı ile uğraşanlar ise %58.3 oranıyla okuryazar olanlardır.

Yörede sanayi ve alternatif iş imkanlarının olmayışı yetiştiricilerin farklı arayışlar içine girmelerini engellemektedir. Tugay (2003), yaptığı çalışmada,

yetiştiricilikten memnun olma nedenini, %14 ev ihtiyacı, %1.7 alışkanlık, %9.8 geçime katkı, %73.7 geçim kaynağı, %0.8 başka işi olmadığı şeklinde bildirmektedir. İşletmecilerin eğitim düzeyi ($P<0.05$) deneyimleri ($P<0.01$) ile besicilikten başka iş yapma arasındaki ilişki önemli bulunmuştur.

4.1.1. VUK'na Göre Muhasebe Kayıtları

Canlı varlıklar yaşadıkları süre boyunca, doğma, büyüme, olgunluk çağına gelme ile yaşlanma ve ölme gibi bir yaşamsal döngü içerisindedirler. Bu yüzden bu varlıkların muhasebeleştirilmelerinde ayrı bir düzenleme yapılması zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye Muhasebe Standardı ile Türk Vergi Mevzuatının canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirmesinde birbirlerinde farklı yöntemler kullandıklarından dolayı ve halihazırda bulunan hesaplar, canlı varlıkların ilk kez kayıt edilmesinde ve değerleme dönemlerinde gözlenen değer değişikliklerini açık bir şekilde gösterememektedir. Bu sebepten dolayı TMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardı adı altında ayrı bir standart yayınlanmış ve bu durum giderilmeye çalışılmıştır.

VUK'nda canlı varlıkların değerleme işlemlerine ilişkin esaslar belirlenmesine rağmen canlı varlıkların bu değerleme işlemleri ile ilgili ayrıntılı bir açıklama yapılmamakla birlikte sadece VUK'nun 277. maddesinde hayvanların maliyet bedelleri ile değerlenecekleri belirtilmiştir. Ayrıca yine bu maddeye göre, hayvanların işletmeye olan maliyetlerinin belirlenememesi durumunda, değerleme ölçüsü olarak canlı varlığın emsal bedelinin baz alınacağı belirtilmiştir. Yani VUK'na göre bir canlı varlığın emsal bedeli üzerinden değerlenebilmesi için, canlı varlığın işletmeye maliyetinin belli olmaması veya doğru bir şekilde tespit edilememesi gerekmektedir. Buradaki emsal bedelden kasıt; değeri tespit edilemeyen bir malın emsaline göre yani benzer diğer malların değerine bakılarak sahip olacağı değerin belirlenmesidir. Örneğin, bir canlı varlığın aktif bir piyasasının bulunması halinde yani alış ve satış fiyatının belli olduğu durumlarda emsal bedel üzerinden değerleme yapılmamakta, maliyet değeri ile değerleme yapılmaktadır. Canlı varlığın bir piyasasının bulunmadığı yani canlı varlığa ait herhangi bir alış ve satış fiyatının olmadığı durumlarda ise belirlenebilecek olan emsal bedel ise işletmelerin insiyatifinde olmayıp, işletmenin bulunduğu yerdeki, Zirai

Kazanç İl Komisyonu tarafından tespit edilecek olan ortalama maliyet değeridir. Bu komisyon tarafından belirlenen ve komisyona bağlı olan bölgeler içerisinde üç yıl geçerli olacak olan ortalama maliyet bedeli, işletmenin canlı varlığı değerlemesine baz alacağı değerdir (Özulucan ve Deran, 2008: 4).

Canlı varlıklara ait değerleme işlemleri yapılırken hangi yaklaşımın izleneceği de belirlenmelidir. Bu yaklaşımı belirlemede iki farklı yöntem vardır. Birinci yöntem, benzer özelliklere sahip canlı varlıkları bir grup olarak ele alırken, ikinci yöntemde ise her bir canlı varlık birbirlerinden ayrı olarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. VUK'a göre ilke olarak tüm canlı varlıklar birbirlerinde ayrı bir şekilde değerlemeye tabi tutulurlar fakat bazı durumlarda, kümes hayvanların da olduğu gibi, bu değerleme şeklinde istisnalar olabilir ve canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması pek de pratik bir çözüm olarak görülmez. Bu sebeple kümes hayvanları bir bütün olarak topluca değerlemeye tabi tutulur, ortalama maliyetlerinden yola çıkarak birim maliyetleri hesaplanır. Ancak, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi kümes hayvanlarında olduğundan daha farklıdır. Kümes hayvanlar aynı anda besiye alınıp aynı anda kesime veya satışa hazır hale gelebildikleri ve birim maliyetleri düşük olduğu için, topluca değerleme yapılabilmektedir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıklarda ise genellikle sürüye katılma ve sürüden ayrılma zamanları aynı anda ve toplu bir şekilde olmamaktadır. Bununla birlikte, birim maliyetleri genelde göz ardı edilmeyecek kadar büyüktür. Bu sebeple küçük ve büyükbaş canlı varlıkların tek tek değerlemeye tabi tutulması gerekir. Çünkü canlı varlıkların birim maliyet değerleri birbirinden farklılık gösterebilmektedir (Şeker, 2000).

Canlı varlıklar, elde bulunduruluş amaçlarına göre VUK'da ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında farklı değerlendirildiklerinden, değerleme işleminde de bu özelliğe dikkat edilmelidir. Buna göre VUK'da ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında işletmenin canlı varlığı elinde bulundurma amacı elinde bulundurduğu varlığın ürünlerinden sürekli olarak faydalanmak amacı içinse, bu canlı varlık amortismana tabi tutulur. Aynı canlı varlık ürünlerinden faydalanmak için değil de satış amacıyla işletmenin elinde bulunduruluyorsa bu varlık amortismana tabi tutulmaz. Bu sebepten dolayı, aynı maliyete sahip iki canlı varlık elde tutuluş amaçlarına göre

bilançoda farklı gösterilmektedir. İşletmelerin sürekli olarak ürünlerinden faydalanmak amacıyla elinde bulundurduğu canlı varlıklar, bilançoda net değeri (Brüt Değer – Amortisman Tutarı) ile gösterilirken, satış amacıyla işletmede bulundurulan canlı varlıklar ise bilançoda brüt değeri gösterilmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 5).

VUK'na göre canlı varlıklar, işletme tarafından ilk kez kayıt edildiklerinde ve her bilanço döneminde maliyet bedeli veya emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulduklarından, bu tarihlerde değerleme farkları ortaya çıkmamaktadır. Ancak işletme, elde tuttuğu canlı varlıkları satış amaçlı olarak bulunduruyorsa, bu varlıkların değerleme anındaki satış bedelleri, maliyet bedellerine göre %10 veya daha fazla değer düşüklüğü söz konusu olması durumunda işletmenin bu canlı varlıkları emsal bedelle değerlemesi gerekmektedir (VUK, md.260).

Oluşacak değerleme farkları ise, 654 Karşılık Giderleri Hesabı aracılığıyla olağan gider ve zarar olarak gelir tablosuna aktarılır.

VUK'a göre duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar, işletme tarafında ilk kez kayıt edildikleri andan itibaren ve her değerleme döneminde maliyet bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulmasından dolayı, bu varlıkların değerleri ile bilanço tarihindeki değeri arasında herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz ve değerleme farkı oluşmaz. Bu canlı varlıklar dönem sonunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları üzerinden amortismana tabi tutulurlar. Bu canlı varlıkların satılması halinde söz konusu canlı varlıklarla ilgili ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosunda gösterilir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı varlıkların ilk kez muhasebe kayıtlarının yapıldıkları andan itibaren ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden dolayı ortaya çıkan kâr veya zararın, ortaya çıktıkları cari dönemin gelir tablosunda kar ya da zarar olarak gösterilmelidir (TMS 41, md. 26).

Ayrıca TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde oluşan değişikliğin ne kadarlık kısmının fiziksel değişimden kaynaklandığını ve ne kadarlık kısmının piyasa fiyatlarının değişiminden

kaynaklandığının tespit edilip açıklanmasını önerir. Bununla birlikte, müteşebbisler tarafından tespit edilen bu bilgileri açıklaması için herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır (Deran, 2005: 85).

ÖRNEK: NALBUR Tarım İşletmesi satmak amacıyla 01.11.2016 tarihinde tanesi KDV dahil 300 TL'den (bu değer danaların gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir.) 700 adet danayı bedelini banka havalesi ile ödeyerek almıştır. 31.12.2016 tarihine kadar 44.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderine katlanılmıştır. 31.12.2016 tarihinde danaların net gerçeğe uygun değeri 270.000 TL olmaktadır. 01.03.2017 tarihine kadar danalar için 75.000 TL daha direkt ilk madde ve malzeme gideri, işçilik gideri ve genel yönetim giderine katlanılmıştır. 01.03.2017 tarihinde olgunluğa erişen danaların gerçeğe uygun değerlerinin 390.000 TL olduğu tespit edilmiştir. 15.03.2017 tarihinde danalar KDV dahil 400.000 TL'ye nakit olarak satılmıştır.

VUK ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir;

Tablo 4. 2. VUK'a Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları

1	…….01.11.2016…….	BORÇ	ALACAK
	150- İLK MADDE VE MALZEME	210.000	
	-150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar		
	102-BANKALAR		210.000
	Et olarak satılmak amacıyla alınan dana		
2	……01.11.2016……...		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	210.000	
	-710.10 Yetişme Dönemindeki Danalar		
	150-İLK MADDE VE MALZEME		210.000
	-150.15 Canlı Büyükbaş Varlıklar Danaların gider hesabına devri		
3	…….31.12.2016……..		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	44.000	
	102-BANKALAR		44.000
	Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı		
4	……31.12.2016…….		
	151-YARI MAMULLER	254.000	
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN.HES. 721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES. 731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.		254.000
	Canlı varlıklar için katlanılan giderlerin varlığın maliyetine yansıtılması kaydı		

Tablo 4. 3. TMS – 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre İlk Muhasebeleştirme Kayıtları

1	…….01.11.2016…….	BORÇ	ALACAK
	164- CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR	210.000	
	-164.01 Yetişme Dönemindeki Danalar		
	102-BANKALAR		210.000
	Et olarak satılmak amacıyla alınan dana		
2	……01.11.2016……...		
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	44.000	
	102-BANKALAR		44.000
	Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin maliyeti		
3	…….31.12.2016……..		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetişme Dönemindeki Danalar	44.000	
	711-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YAN HESAPLARI 721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 731-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		44.000
	Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtma kaydı		
4	……31.12.2016…….		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetişme Dönemindeki Danalar	16.000	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARK. 606.01-Canlı Varlıkların Değer Artışı		16.000
	Canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi		

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında canlı varlığın değerlemesini gerçeğe uygun değer üzerinden yaparken VUK'da değerleme maliyet değeri üzerinden yapılır. Örneğimizde maliyet değeri gerçeğe uygun değere eşit olduğundan ilk muhasebeleştirmede tutarlar arasında fark bulunmamaktadır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra canlı büyükbaş varlıkların VUK, THP ve TMS-41'e göre bilançodaki gösterimi ve tutarları şu şekilde olur.

- VUK'a göre 151 Yarı Mamuller Üretim hesabının bilançodaki tutarı 254.000 TL dir.
- TMS-41'e göre 164 Canlı Büyükbaş Varlıklar hesabının bilançodaki tutarı 270.000 TL dir.

Ayrıca kullanılan muhasebe yaklaşımlarının farklı olmasından dolayı hesap isimlerini ve bilanço değerlerini etkilenmektedir. VUK'na göre elde edilen 16.000 TL'lik değer artışı vergiye tabi tutulmamaktadır. Bundan dolayı ertelenmiş vergi durumu ortaya çıkmaktadır. Tüm bu farklılıklardan dolayı VUK ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre hazırlanan gelir tabloları arasında 16.000 TL'lik bir fark oluşması söz konusudur.

Tablo 4. 4. VUK'a Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme

1	…….01.03.2017……	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ **720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ** **730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	75.000	
	102-BANKLAR		75.000
	Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı		
2	**.....01.03.2017.....**		
	151-YARI MAMULLER	75.000	
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. HES. **721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES.** **731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.**		75.000
	Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtılması		
3	**.....01.03.2017.....**		
	152-MAMULLER	329.000	
	151-YARI MAMULLER		329.000
	Danaların olgunluğa ulaştığı için yapılan kayıt		
4	**.....15.03.2017.....**		
	100-KASA	400.000	
	600-YURTİÇİ SATIŞLAR		400.000
	391 HESAPLANAN KDV		
	İşletmenin elindeki danaların satış kaydı		
	.....15.03.2017.....		
5	**620-SATILAN MAMULLER MALİYETİ**	329.000	
	152-MAMULLER		329.000
	Satılan mamüllere ilişkin maliyet kaydı		

Tablo 4. 5. TMS – 41 Göre Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme

1	…….01.03.2017……	BORÇ	ALACAK
	710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ **720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ** **730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**	75.000	
	102-BANKALAR *Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin kaydı*		75.000
2	**.....01.03.2017.....**		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01. Yetişme Dönemindeki Danalar	75.000	
	711-DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. HES. **721-DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HES.** **731-GENEL ÜRETİM GİD. YAN. HES.** *Dönem içinde danalar için katlanılan giderlerin yansıtılması*		75.000
3	**.....01.03.2017.....**		
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR - 164.02 Verim Dönemindeki Danalar	390.000	
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR -164.01 Yetişme Dönemindeki Danalar		345.000
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 400.000-390.000=10.000		45.000
4	*Yetişme dönemindeki danaların, olgunlaşmış canlı varlık hesabına devri*		
	.....15.03.2017.....		
	100-KASA	400.000	
5	**600-YURTİÇİ SATIŞLAR** *İşletmenin elindeki danaların satış kaydı*		400.000
	.....15.03.2017.....		
	624-SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ	390.000	
	164-CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR *Satılan mamullerin maliyet kaydı*		390.000

Örnekte görüldüğü üzere farklı muhasebe yaklaşımları hem hesap isimlerini hem de bilançoda görünen değerleri etkilemektedir. Burada oluşan rakamların bilanço üzerine etkisi şu şekildir; 01.03.2017 tarihli bir bilanço hazırlanacak olsa VUK'a göre 152 Mamuller hesabın bilanço değeri 329.000 TL olurken TMS-41' Tarımsal Faaliyetler Standardına göre 164 Canlı Büyükbaş Varlıklar hesabı bilanço değeri 390.000 TL olacaktı. 15.04.2017 tarihinde gelir tablosu hazırlanacak olsa VUK'a göre brüt satış karı 71.000 TL (yetmiş bir bin Türk Lirası) olacakken TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre brüt satış karı 400.000-390.000=10.000 TL olacaktır.

4.1.2.Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebe Kayıtları

Canlı varlık, yaşayan bitki veya hayvanlardan, benzer hayvan veya bitkilerin oluşturduğu gruplardır. Canlı varlıklar tüketilebilir, taşıyıcı ve olgunlaşmış olgunlaşmamış canlı varlıklar ile bir yıldan kısa sürede değerlenecek canlı varlıklar ve bir yıldan uzun sürede değerlenecek canlı varlıklar gibi birçok şekilde sınıflandırılabilmektedir. Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmada muhasebe standartlarına ve Tekdüzen Hesap Planına göre yapılan düzenlemeler ele alınmıştır. Canlı varlıklar hakkında (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler adlı yayımlanmış olan muhasebe standardında açıklamalar yer almaktadır. Bu standardın amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini, değerleme esaslarını ve raporlanmasını belirlemektir.

Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıklar İle İlgili Bazı Kavramlar

Canlı varlıklar hakkında bilgilere (41) numaralı Tarımsal Faaliyetler adlı Uluslararası Muhasebe Standardında ve Türkiye Muhasebe Standardında bilgilere yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılması adına benzer çalışmalar yapılmıştır. Standartta canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler hakkında bilgiler yer almaktadır (IAS 41 Agriculture, 30.Eylül.2015). Çalışmanın bu bölümünde (41) numaralı muhasebe standardında yer alan kavramlara yer verilmiştir.

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 (Greuning, 2011: 132).

Taşıyıcı Bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

¬ Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi

¬ Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

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 (Burton ve Jermakowicz, 2015: 790).

Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulması gerekmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra

değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır (Taştan, 2013: 28).

Canlı varlıklar bir yıldan kısa süreli ve bir yıldan uzun süreli olmak üzere dönen ve duran varlıklar gurubunda Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebeleştirilmektedir. Tarım işletmesinin varlıkları içinde bir yıl ve daha az süre bulundurulan canlı varlıkların "154 Canlı Varlıklar Hesabı" adı ile 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi önerilmiştir. Bu varlıkların biyolojik değişime uğramaları ve canlılık özellikleri, varlıkların 15 Stoklar hesap grubunda bulunması yerine TDHP"de yeni açılacak 16 Canlı Varlıklar Hesap Grubu içinde gösterilmesi daha uygun görülmektedir. Bir yıldan daha uzun süreli canlı varlıklar ise TDHP"de 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu yerine 21 Canlı Varlıklar hesap grubu içinde gösterilmesi önerilmektedir. Canlı varlıkların hasat işlemi gerçekleşmiş olan ürünleri ve yaşam süreci sona ermiş canlı varlıkların ise 15 Stoklar hesap grubunda izlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Yazan, 2010: 37-38).

Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için; varlığın işletme tarafından kontrol edilebilmesi, varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların işletmeye dönmesinin muhtemel olması, canlı varlığın gerçeğe uygun değerin veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (Yılmaz, 2014: 236).

UMS (TMS) 41; bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerini, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Standarttaki gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre biyolojik varlıklar ve tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer eksi satış noktası maliyetleriyle ölçümlenirler (Demir ve Bahadır, 2007: 16). TMS 41 standardına göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirme ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlenir. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olumlu veya olumsuz farklar satış hâsılatı ile ilişkilendirilerek gelir tablosuna aktarılır (Gökgöz, 2012: 103).

Muhasebeleştirme işleminde bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu

varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kâr veya zarar dönem kârı veya zararı olarak dikkate alınmaktadır. Bu gibi durumlarda tarımsal ürünlerde de kazanç ve zararlar canlı varlıklarda olduğu gibi belirlenir. Değerleme döneminde oluşacak bu kazanç ve zararların izlenmesi için, gelir tablosu hesapları içinde yer alır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerine ulaşılamaması durumunda ise söz konusu varlıklar maliyet bedeli ile değerleme işlemine tabi tutulacaklardır. İlgili maliyet değeri, toplam maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi yoluyla elde edilen "net değer" (defter değeri) olup canlı varlıkların sadece ilk kayda alınmaları esnasında kullanılacaktır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme ilkeleri şu şekildedir: Gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi yoluyla ölçülen bir canlı varlığa ilişkin alınmış olan ve hiçbir koşula bağlı olmayan bir devlet teşviki ancak alınabilir hale geldiğinde gelir olarak kaydedilir. Devlet teşvikinin koşula bağlı olması durumunda ise teşvik, koşulların gerçekleşmesi durumunda gelir kaydedilir. Devlet teşvikleri koşullara göre farklı biçimlerde muhasebeleştirilir. Örneğin belirli bir süre, belirli bir tarımsal faaliyeti devam ettirme taahhüdü altında verilmiş bir teşvik, bu süreden önce faaliyetin sonlandırılması halinde iade edilebilmektedir. Buna göre ilgili devlet teşvikleri bu süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak kaydedilemez. Ayrıca, bir devlet teşvikinin bir kısmının zaman içinde işletmede alıkonulabilmesi imkanı dahilinde ise, işletme bu devlet teşvikini zamanla orantılı olarak gelir kaydedecektir. TMS 41'de bu konu için atıf yapılan TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımını benimsemiştir. Buna göre alınan teşvikler, gelir tablosunda 602 Diğer Gelirler Hesabı'nda izlenmelidir (Yazan ve Kaya, 2011: 29-32).

Canlı varlıklarda amortisman uygulamasında amortismana başlama zamanı büyükbaş canlı varlıklarda süt vermeye başladığı, diğer canlılarda ise bunların kullanılmaya başlandığı yıl olarak kabul edilmektedir. İşletmede kullanılmayan, satılmak üzere bulundurulan canlı varlıklar amortismana tabi tutulmazlar (Taştan, 2014: 177). Amortisman süresi ve oranı 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nin ekinde ilan edilirken, (41) numaralı standartta ise maliyet bedeli ile değerleme tabi tutulmuş canlı varlıklarda işletme kendisi serbest belirler, gerçeğe uygun değer ile değerleniyorsa oran

ve süre belirsizdir, piyasa şartlarına göre ortaya çıkar (Özulucan, 2008: 169). Kullanılan amortisman hesaplama yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 30.Eylül.2015).

BİST'e kayıtlı şirketler muhasebe işlemlerini yaparken ve finansal raporlamalarında (41) numaralı standardı esas almaktadırlar. Bu standart işletmeler için yenilik getirmiş ve işlemlerde tekdüzenin sağlanmasına katkıda bulunmuştur. Standarda göre şirketler gerçeğe uygun değerle değerlenmekte, değerleme farkları dönem kârı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir. Değerlemenin amacı sadece dönem kârı veya zararının doğru hesaplanması değil, aynı zamanda bir işletmenin piyasa değerinin de ortaya çıkmasına yardımcı olur. Ülkemizde muhasebe uygulamalarında tarihi maliyetler esas alındığından, vergi yasalarına göre maliyet esası ile değerleme söz konusu olduğundan canlı varlıklar işletmelerin finansal tablolarındaki değerleri, piyasa değerleri ile eşdeğerlik göstermemektedir. Muhasebe kayıtlarında karışıklığa neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak da işletmelerin özvarlığı ve piyasa değerinin ölçülememesi gerçeği yansıtamaması gibi sorunlarla karşılaşılabilmektedir. Borsada işlem gören bu şirketlerin finansal bilgilerini incelediğimizde uzun vadeli canlı varlıkların değer olarak kısa vadeli canlı varlıklara oranla çok fazla olduğunu söyleyebiliriz. Bunun sebebi olarak Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıkların takibinde doğrudan kullanılan hesapların olmamasından dolayı muhasebe kayıtları ve raporlamada yaşanan zorluklar olduğu söylenebilir. Tekdüzen hesap planındaki bu eksikliğin, muhasebe standartlarına göre yapılan işlemler ile vergi yasalarındaki yapılması gereken işlemlerde uyumlaştırmanın sağlanması için yapılacak düzenlemeler ile giderilebileceğini söyleyebiliriz. Böylece sunulan bilgiler doğru ve güvenilir bilgiyi yansıtarak, doğru ve güvenilir bilginin zamanında sağlanması ile canlı varlıkların ölçülmesi ve raporlanması da sağlıklı bir şekilde yapılabilecektir. Bu durumun sonucu olarak işletmelere olumlu etkisi olacaktır (Gökgöz, 2012).

Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Örnekleri

ÖRNEK: NALBUR hayvancılık işletmesi 10.10.2012 tarihinde yetiştirip satmak amacıyla tanesi 5.000 TL'den 10 adet ineği peşin bedelle satın almıştır. 31.12.2012 tarihine kadar 5.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 1.500 TL

direkt işçilik gideri ve 3.500 TL genel üretim gideri yapmıştır. 31.12.2012 tarihinde ineklerin gerçeğe uygun değeri 53.000 TL olarak tespit edilmiştir. İneklerin tamamı 20.08.2013 tarihinde 80.000 TL'ye peşin bedelle satılmıştır. 20.08.2013'e kadar 6.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 2.000 TL direkt işçilik giderine ve 5.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

1	…….10/10/2012…….		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	50.000	
	100 KASA HESABI		50.000
2	…….31/12/2012…….	BORÇ	ALACAK
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	5.000	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.		
	VARLIKLAR H.	1500	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.		
	Süt	3500	
	100-KASA		10.000
3	…….31/12/2012…Dönem Sonu Kaydı		
	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	10000	
	164.01. İnek		
	711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.		5000
	721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.		1500
	731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA		3500
4	…….31.12.2012……..		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y. H.	5000	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	1500	
	731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.	3500	
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.		5000

	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.		1.500 3.500

Değerleme kaydı

Dönem sonu itibariyle inekler alt hesabının borç kalanı 60.000 TL'dir. Aynı tarihte ineklerin gerçeğe uygun değeri 53.000 TL'dir. Bu durumda ineklerde (60.000-53.000) 7.000 TL değer azalışı meydana gelmiştir.

1	…….31.12.2012…Değerleme Kaydı 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKI 606.01. İnek değer Azalışı 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 164.01. İnek	BORÇ 7.000	ALACAK 7.000
2	……20/08/2013…Üretim Mal. Muh. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. İLGİLİ HESAP	 6.000 2000 5000	 13000
3	……20/08/2013…… 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y. H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ Y. H. 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ Y.	 13.000	 6.000 2.000 5.000

4	…….20/08/2013…İneklerin Satış Kaydı 100 KASA H. 600YURTİÇİ SATIŞLAR H.	 80.000	 80.000
5	…….20/08/2013…….. Satılan ineklerin maliyeti inekler alt hesabının borç kalanı (73.000 – 7.000) olan 66.000 TL'dir. 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ H. 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H.	 66000	 66000

ÖRNEK: NALBUR hayvancılık işletmesinde daha önce alınmış olan ineklerin 5 tanesi 02.06.2012'de doğum yapmış ve 5 adet buzağı doğmuştur. Doğan buzağıların gerçeğe uygun değerinin tanesi 600 TL olarak tespit edilmiştir. 31.12.2012 tarihine kadar buzağılar için 1.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 1.500 TL direkt işçilik gideri ve 1.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır. 31.12.2012 tarihinde buzağılar büyüdüğü için inekler alt hesabına alınmış ve gereceğe uygun değerlerinin her buzağı için 3.000 TL odluğu tespit edilmiştir. 10.06.2013 tarihinde buzağılar tanesi 5.000 TL'den peşin bedelle satılmıştır. 31.12.2012 tarihinden satıldığı tarihe kadar 1.250 TL direkt ilk madde ve malzeme, 1.750 TL direkt işçilik gideri ve 2.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır.

Doğan buzağıların kaydı

1	…….02/06/2012……. 218YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 218.01. Buzağılar 605 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI H.	BORÇ 3000	ALACAK 3000

2	……02/06/2012 ……...		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	1000	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1500	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	1000	
	İLGİLİ HESAP		3.500
3	……..31/12/2012……..		
	218YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	3500	
	218.01. Buzağılar		
	711DİREKT İLK MADDE VEMALZEME GİDERİ Y.H.		1000
	721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.		1500
	731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.		1000
4	……. 31/12/2012……..		
	711DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y. H.	1000	
	721DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H.	1500	
	731GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.	1000	
	710DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.		1000
	720DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.		1500
	730GENEL ÜRETİM GİDERİ H.		1000
5	……. 31/12/2012…HAYVANLAR…….		
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	6500	
	214.02. İnekler		
	218YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.		6500
	218.01. Buzağılar		

Değerleme Kaydı :

Dönem sonu itibariyle inekler alt hesabına alınan doğan buzağıların büyüdüklerinde gerçeğe uygun değerleri her bir buzağı için 3.000 adet TL olarak tespit edilmişti. Dolayısı ile gerçeğe uygun değerleri (3.000x5 adet) 15.000 TL'dir. İnekler alt hesabının borç kalanı 6.500 TL'dir. Aynı tarihte ineklerin gerçeğe uygun değeri 15.000 TL'dir. Bu durumda ineklerde (15.000- 6.500) 8.500 TL değer artışı meydana gelmiştir.

1	…….31/12/2012…Değer Artış Kaydı	BORÇ	ALACAK
	214YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	8500	
	214.02.İnekler		
	605 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI H.		8500
	10.06.2013 tarihindeki üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi		
2	……..10/06/2013 ……Üretim Maliyetlerinin Muh.		
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ H.	1250	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ H.	1750	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	2000	
	İLGİLİ HESAP		5000
3	…….10/06/2013……..		
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	5000	
	214.02. İnekler		
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ Y.H.		1250
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ Y.H.		1750
	731 GENEL ÜRETİM GİDERİ Y.H.		2000
4	…….10/06/2013……..		
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.	20000	
	164.01. İnekler		
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.		20000

	214.01. İnekler		
5	…….10/06/2013…… İneklerin satış kaydı 100 KASA H. 600YURTİÇİSATIŞLAR H.	25.000	 25.000
6	…….10/06/2013…….. 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H. 164 CANLI BÜYÜKBAŞ VARLIKLAR H. 164.01 İnekler Satılan ineklerin maliyeti inekler alt hesabının borç kalanı olan 20.000 TL'dir.	20000	 20000

ÖRNEK: NALBUR hayvancılık işletmesi süt elde etmek amacıyla 05.02.2012 tarihinde tanesi 4.000 TL'den peşin bedelle 5 adet inek satın almıştır. İnekler uzun süre işletmede sütünden faydalanmak amacıyla satın alındığından duran varlık olarak değerlendirilmiş ve 214 Büyükbaş Canlı Varlıklar hesabına alınmıştır.

1	…….05/02/2012…….	BORÇ	ALACAK
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.	20000	
	214.01 İnekler		
	100 KASA H.		20000

4.2.Süt ve Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Uygulamada Yaşanan Sorunlar

Canlı varlık biyolojik bir dönüşüm içerisindedirler. Bu yüzden bu varlıkların değerlemesi ve amortismanları farklılık göstermektedir. Bunun yanında TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile VUK arasında da canlı varlıkların değerlemesi,

muhasebeleştirilmesi ve amortismanı arasında farklılıklar vardır. Çalışmanın bu bölümünde bu farklılıklardan dolayı karşılaşılan sıkıntılar ele alınmıştır.

Canlı Varlıklara TMS-41 Standardına Göre Amortisman Ayrılması Esnasında Karşılaşılan Sorunlar

İşletmelerin mal veya hizmet üretimi için bir yıldan daha uzun süre elinde bulundurduğu duran varlıklar çeşitli sebeplerden dolayı değer kaybına uğrar. Uğradığı bu değer kaybının tümünün bir dönemde gösterilmesi dönemsellik kavramına ters bir durumdur. Bu yüzden bu değer kaybının yani katlanılan maliyetlerin dönemlere ayrılarak ilgili dönemlere yansıtılması gerekir.

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında bir canlı varlığa amortisman ayrılması için ürünlerinde faydalanılması ve ilgili canlı varlığın bir yıldan daha uzun bir süre işletmenin elinde bulundurması gerekir. Standarda göre eğer işletme canlı varlığı ürünlerinde faydalanmak için değil de sadece al-sat yapmak için elinde bulunduruyorsa ilgili canlı varlığa amortisman ayırma işlemi yapamaz. Bu durumda canlı varlıkların ürünlerinden faydalanmayan yani canlı varlıkları bir tarımsal ürün yetiştirmek ve canlı varlıklardan herhangi bir tarımsal ürün elde etmek için elinde bulundurmayan işletmeler ilgili canlı varlıkları bir yıldan daha fazla elinde tutsalar ve değerinde bir azalış olsa dahi o canlı varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemi yapamazlar. Yani aynı yaşta ve türdeki canlı varlıkların biri elde bulundurmak diğeri ise satmak için satın alındıysa maliyetlerinin aynı olmasına rağmen iki canlı varlığın bilançodaki değeri farklı görünür.

Yine standartta tarımsal işletmelerin ürünlerinde faydalanmak için bir yıldan daha uzun süreli elinde bulundurduğu olgunlaşmamış canlı varlıklara olgunluk dönemine gelip ürünlerinde faydalanılmaya başlanana kadar amortisman ayırma işlemi yapılmaz. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında bu süre içerisinde canlı varlıkların değerlerinde azalıştan çok artış meydana geldiği varsayılır. Amortisman ayrılmadığı için bu dönem içerisinde ilgili canlı varlığın değerinde bir azalış söz konusu olursa bu azalış gider olarak değil işletmenin faaliyetleri sonucu oluşan zarar olarak kaydedilir ve canlı varlık elden çıkarılmadığı için gerçek değeri tespit edilemez.

Yukarıda bahsedilen ve amortisman ayırma işleminde karşılaşılan sorunların giderilmesi için standartta herhangi bir çözüm önerisi yer almamaktadır. Bu yüzden yeni çözüm önerilerine ihtiyaç vardır. Eğer işletmeler ürünlerinde faydalanmak için değil de satmak için aldıkları canlı varlıkları bir dönem içerisinde ellerinden çıkaramasalar dahi amortisman ayırmalarını sağlayacak bir düzenleme getirilmelidir. Yani işletme dönen varlık grubunda yer alan bir canlı varlığı cari dönem içerisinde elinden çıkaramaz ise o canlı varlığı dönen varlıklar grubundan duran varlıklar grubuna aktararak o canlı varlığa amortisman ayırabilmelidir. Bunu yaparken de muhasebe kayıtlarını alt hesaplar açarak gerçekleştirebilir.

Canlı Varlıkların TMS-41 Standardına Göre Değerlenmesinde Karşılaşılan Sorunlar

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında ki değerleme VUK'da olduğu gibi maliyet değeri üzerinden ve emsal bedel üzerinden olmak üzere iki şekilde değildir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında değerleme yaparken öncelikle varlığın gerçeğe uygun değerine bakılır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenemediği durumlarda ise canlı varlığın değeri dönem sonundaki değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesiyle bulunur. İşletmenin elinde duran varlıklar sınıfında yer alan canlı varlıklarda değer artışı veya azalışı meydana gelme olasılığı fazladır. Çünkü bu varlıklar işletmede bir hesap döneminde daha fazla bir süre yer alacaktır. Bu durumda ortaya çıkacak durumu bir örnekle açıklayalım. Örneğin; NALBUR tarım işletmesi 150.000 TL değerinde 200 ağaçlık bir kayısı bahçesi satın almış olsun. Dönem sonunda kayısı ağaçlarının piyasa değerinin 180.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır.

	..... /.....	BORÇ	ALACAK
	210-MEYVE AĞAÇLARI	30.000	
	606-CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		30.000
	Et olarak satılmak amacıyla alınan dana		

Bu kayıt işleminde kullanılan 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları 60 Satışlar grubu içerisinde yer almaktadır. Oysaki NALBUR tarım işletmesi dönem içerisinde kayısı ağaçları ile ilgili olarak herhangi bir satış gerçekleştirmemiştir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre gerçekleştirilen bu kayıt neticesinde işletmenin dönem içerisinde gerçekleştirdiği satış miktarını ve buna bağlı olarak satış tutarı olduğundan fazla görünecektir. Bu da işletmeye yatırım yapacak kişilerin finansal tablolara baktıklarında yanılmalarına sebep olacaktır.

Bunun önüne geçmek için işletmeler duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıkların değerinde meydana gelen değer artışlarını veya azalışlarını 60 Satışlar grubu içerisinde yer alan bir hesap ile değil de farklı bir grupta ve farklı bir hesap ismi ve numarası ile gösterebilir.

İşletmeler duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklarında meydana gelen değer artışlarını TMS-16 Standardında da bahsettiği üzere 52 Sermaye yedekleri hesap planı içerisinde yer alan 522 Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışı hesabında izlerse bu sıkıntı ortadan kalkabilir. Böylece canlı varlığın değerinde meydana gelen söz konusu değer artışı 60 Satışlar hesap grubu içerisinde gösterilmediği için gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecektir.

Eğer işletmenin duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklarda herhangi bir değer azalışı meydana gelirse bu değer azalışının 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda gösterilmesi daha uygun olacaktır. Ancak bu hesap grubu içerisinde boş bir hesap

numarası olmadığı için TMS-16 Standardında da olduğu gibi 257 Birikmiş Amortismanlar Ve Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında gösterilebilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tarımsal faaliyetler, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri hangi doğrultuda olursa olsun, insanların hayatlarını devam ettirebilmeleri için gerekli olan temel yaşam maddelerini sağladıklarından dolayı önemini hep korumuştur. Ülke ekonomisinin gelişmesi noktasında ise tarım sektörü, başka sektörlere hammadde sağlama niteliğinden dolayı diğer sektörler açısından da önemlidir. Bu yüzden, tarıma dayalı ekonomilere sahip ülkeler, tarım sektör ağını modernize etmiş ve daha sonra başka sektörlerde hızlı gelişim elde etmiştir. Bu gelişmeler tarım muhasebesinin üzerinde durulması gerçeğini de ortaya çıkartmıştır. Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulanmasında standartların düzenlendiği zamana kadar güçlükler yaşanmıştır. Bu güçlükler kısaca; tarımsal faaliyetlerdeki çağ değişimleri, değişimlerin mali tablolara yansıtılmasındaki yetersizlikler, bu yetersizlikteki tarihi maliyet yönteminin rolünün olması ve uluslararası borsalara girmedeki zorlukların yaşanması şeklinde sıralanabilir.

Uluslararası para ve sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmeler sonucunda muhasebe alanında benzer muhasebe kuralları kullanılmasını gerekli kılmıştır. Bundan dolayı değerleme ve sınıflandırma birliği sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standardı geliştirilmiştir. Uluslarası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) tarafınca düzenlenen uluslararası muhasebe standartlarının belli bir çoğunluğunu bütün faaliyet alanları kullanırken bir kısmı belirli sektör ile ilgilidir. Genel amaç taşıyan muhasebe standartlarının, belli işkolu veya sektörün gereksinimlerine yeterli olmayışı, yalnızca bir faaliyeti veya sektörü kapsamasından ötürü başka alanlara yönelik muhasebe standardı düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Bu bağlamda oluşturulan, IASB tarafınca düzenlenen ve yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) kapsamında tarımsal faaliyetler hakkındaki hükümlere yer verilmiştir. Başka faaliyet alanlarında olduğu gibi tarımsal faaliyet alanında da kural ve hüküm birliğinin sağlanması amacıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının yayınlanması gerekli görülmüştür. Tarımsal faaliyetleri konu alan 41 No'lu standart 2006 Tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır ve UMS' de değişiklikler doğrultusunda farklılıkların oluşmaması adına sonraki tarihlerde tebliğlerle güncellemeler

duyurulmuştur. TMS 41 tarımsal faaliyetlerin çağ değişimlerindeki biyolojik farklılıklar ve tarihi maliyet hesaplama yöntemi gibi genel sorunlar gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile aşılmak hedeflenmiştir.

Bu durumda; canlı varlıkların yetiştirilmesi ve sonunda tarımsal ürün elde edilmesi yalnızca hasat noktasına kadar gerçekleşen faaliyetleri tarımsal faaliyet olarak TMS 41 kapsam içine aldığı söylenebilir. Hasat sonrasında yer alan faaliyetler tamamen TMS 41 kapsamı dışında tutulmaktadır. Tarımsal ürünlerine hasat noktasından sonra TMS 2 Stoklar standardı veya ilgili başka bir standart kapsamında değerlendirilmesine devam edilir. Standart bu aşamadan sonraki işlemlerde uygulanmaz.

Çalışmanın VUK ve THP kısmında besi hayvanları (151 Yarı Mamuller), olgunlaşmış inekler (256 Diğer Maddi Duran Varlıklar) ve henüz olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıklar (258 Yapılmakta Olan Yatırımlar) hesabında takip edilmiştir. TMS 41'e göre yapılan kayıtlarda ise besi hayvanları (164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar), olgunlaşmış süt inekleri için (214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar) ve olgunlaşmamış hayvanlar için de (218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) hesapları kullanılmıştır. TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değer aktif piyasa koşullarına göre belirlenir.

Devlet teşvikleri faaliyet alanları doğrultusunda iktisadi kuruluşların gerçekleştirmiş oldukları ve ileriki zamanlarda gerçekleştirmelerini karşılığında devlet tarafından verilen yardımlardır. Artan dünya nüfusu ve gereksinimler son zamanlarda tarım sektörüne verilen devlet teşviklerine bakıldığında üretim teknolojilerini geliştirmenin önemi görülmektedir. Tarımsal ürün üretimine devlet tarafınca vergi ve faiz indirimleri gibi teşvik türlerinin yanı sıra üretimi ve verimliliği arttırıcı teşvikler de verilmektedir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara dair olan devlet teşvikleri ile (gerçeğe uygun değerin güvenilir şekilde belirlenemediği durumda) maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara dair devlet teşvikleri ayrı muhasebe standartlarıyla ele alınmıştır. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri finansal tablolara TMS 41 doğrultusunda koşullu ve koşulsuz olma durumuna göre değerlendirilirler.

Koşulsuz devlet teşvikleri gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürüldükten sonra canlı varlıklarla ilişkili herhangi bir şarta tabi olmayan alınabilir durumda buluna devlet teşvikleri gelir kaydı yapılarak finansal tablolarda gösterilir. Kısaca; koşulsuz devlet teşvikleri doğrudan 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabı ile kâr/zarar içinde muhasebeleştirilirler. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürülerek hesaplana canlı varlığa dair devlet teşvikleri herhangi bir şart ile veriliyorsa söz konusu teşvik sadece gerekli şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. TMS 41'a göre; koşullu devlet teşvikleri koşul sağlanana kadar 382 alınan Devlet Teşvikleri veya 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesaplarında izlenir. Koşul sağlandığında ise söz konusu devlet yardımı 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabında kâr veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

Devlet yardımları maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin olduğunda, bu devlet yardımında kullanılacak muhasebe uygulaması TMS 20 hükümlerine göredir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım mevcuttur. Teşvikin öz kaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngören sermaye yaklaşımı ve teşvikin bir veya daha fazla dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımında kullanılacak hesap 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabıdır. Alınan devlet teşvikleri gelir arttırma özelliği taşıması durumunda gelir yaklaşımı, sermaye destekleyici özelliği (arsa, arazi tesisinde olduğu gibi) taşıması durumunda sermaye yaklaşımı benimsenir. Sermaye yaklaşımına göre kayıt yapıldığı durumda söz konusu teşvik kâr veya zara içinde bulundurulmayıp, sermaye içerisinde bir hesapta takip edilmesi gereklidir. Çalışmamızda bu hesap 549 Özel Fonlar hesabı olarak gösterilmiştir. Daha sonra sermayeye eklenir.

Tarımsal faaliyetler ile alakalı olarak TMS uyarınca canlı varlıkların değeri mali tablolarda THP'de olduğu gibi Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında takip edilmekten ziyade yeni ve kendine özgü hesaplarda izlenmelidir. Bu yüzden dönem varlıklar niteliği taşıyan varlıklar için 16 No'lu grup; durak varlıklar niteliği taşıyanlar için ise 21 No'lu grup kullanılması daha doğru olmaktadır. TMS 41 uyarınca gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen canlı varlıkların değerinde artışlar veya azalışlar meydana gelmektedir ve bu artış ve azalışlar ilgili yıla ait mali tablolarda

gösterilmektedir. Söz konusu artış ve azalışları Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabında takibinin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Canlı varlıkların yıl içerisinde yapılan değerlemelerinde TMS 41'e göre 60 grubu ile yapılan kayıtlar neticesinde herhangi bir satış olmamasına rağmen 60 grubu hesaplar (fiktif olarak) etkilenirler. Bu ise gerçek olmayan bir hasılat / kar durumuna neden olmaktadır. İşletmelerin dönem içerisinde gerçekleştirdikleri satış miktarları ve buna bağlı olarak satış tutarları olduğundan fazla görünecektir. Bu da bilgi kullanıcılarının gelir tablolarına baktığında yanılmalarına sebep olacaktır. Bunun önüne geçmek için işletmeler canlı varlıklarda meydana gelen değer artışlarını ya da azalışlarını 60 satışlar grubu içerisinde yer alan bir hesap ile değil, 5'li öz kaynaklar grubu içerisinde yer alan bir hesap ile takip etmesi gelir tablosu ile ilişkilendirilemeyeceği için uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi* (84), s.29-70.

Allahverdi, M. (2017). Tarım Muhasebesinin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Türkiye Örneği. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(10), s.528-539.

Ankara Ticaret Borsası. (2010). *Tarımın Tarihsel Gelişim Süreci*. https://www.ankaratb.org.tr/lib_upload/88_Tar%C4%B1m%C4%B1n%20Tarihsel%20Geli%C5%9Fim%20S%C3%BCreci_14_09_2010.pdf adresinden alınmıştır.

Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama.* Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Atay, O. (2016). *Büyükbaş Hayvan Yetiştiriciliği*. http://www.akademik.adu.edu.tr/myo/cine/webfolders/File/ders%20notlari/Buyukbas%20Hayvan%20Yetistiriciligi.pdf, Erişim Tarihi:01.03.2018. adresinden alınmıştır.

Avrupa Konseyi. (2001). *Türkiye Katılım Ortaklığı Belgesi (8 Mart 2001).* Avrupa Birliği Bakanlığı: https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2001.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2018. adresinden alınmıştır.

Avrupa Konseyi. (2003). *Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi (14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi Tarafından Kabul Edilen Nihai Metin).* Avrupa Birliği Bakanlığı:

https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2003.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2018. adresinden alınmıştır.

Avrupa Konseyi. (2006). *Türkiye ile Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan İlkeler, Öncelikler ve Koşullara İlişkin 23 Ocak 2006 tarihli Konsey Kararı.* Avrupa Birliği Bakanlığı: https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2006.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2018. adresinden alınmıştır.

Avrupa Konseyi. (2008). *2006/35/EC Sayılı Kararın Feshine ve Türkiye İle Katılım Ortaklığının Kapsadığı İlkeler, Öncelikler ve Koşullara Dair Bir Konsey Kararı.* Avrupa Birliği Bakanlığı: https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2007.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2018. adresinden alınmıştır.

Aydın, E. (2011). *Kars ve Erzurum İlleri Sığır Besi İşletmelerinin Ekonometrik Analizi.* Ankara: Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Aydın, Z. (2007). *Hayvancılık ve Kırmızı Et Sektörü.* https://www.ankaratb.org.tr/lib_upload/42_Hayvanc%C4%B1l%C4%B1k%20ve%20K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1%20Et%20Sekt%C3%B6r%C3%BC_23_10_2007.pdf, Erişim Tarihi: 22.03.2018. adresinden alınmıştır.

Bakır, G. ve Demirel, M. (2001). Van ili ve ilçelerindeki sığırcılık işletmelerinde kullanılan yem çeşitleri ve hayvan besleme alışkanlıkları. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi,* 11 (1): s.29-37.

Beylikova TDİ Besi Organize Sanayi Bölgesi. (2016). *Büyükbaş Hayvancılık (Sığırcılık).* http://www.bbesiosb.org.tr/yonetim/pdf/279201615461.docx, Erişim Tarihi: 31.03.2018. adresinden alınmıştır.

Burton, G. F. and Jermakowicz, E. K. (2015). *International Financial Reporting Standards: A Framework-Based Perspective, Routledge,* New York and London, 2015.

Can, H. (2013). *Türkiye-Avrupa Birliği (Ortaklık) İlişkileri.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Çakmak, E. ve Kasnakoğlu, H. (2016). *Türkiye İhracatçılar Meclisi Tarım Raporu 2016.* İstanbul: Türkiye İhracatçılar Meclisi.

Çelik, Y. (2014). Türkiye'de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf Ve Gelir Hesaplama Yöntemleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1), s.41-52.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 23.

Deran, A. (2005). *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları.* Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara.

Dicle Kalkınma Ajansı. (2010). *Dicle Bölgesi Hayvancılık Mevcut Durum Raporu.* http://www.dika.org.tr/photos/files/hayvancilik_raporu.pdf, Erişim Tarihi: 27.03.2018. adresinden alınmıştır.

Doğan, Z., Arslan, S. ve Berkman, A. (2015). Türkiye'de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), s.29-41.

Eren, E. (2006). *Kahramanmaraş İli Göksün İlçesinde Sığır Besiciliği Yapan İşletmelerin Yapısı ve Sorunları.* Sütçü İmam Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.

Esen, A. (2017). *Kırklareli İli Lüleburgaz İlçesi Büyükbaş Damızlık İşletmelerinin Analizi.* Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Et ve Süt Kurumu. (t.y.). *Etçi Sığır Irkları.* https://www.esk.gov.tr/tr/11000/Etci-Sigir-Irklari, Erişim Tarihi: 24.03.2018. adresinden alınmıştır.

European Commision. (t.y.). *Concept of FADN.* http://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm, Erişim Tarihi: 07.04.2018. adresinden alınmıştır.

FAO. (t.y.). *Livestock Primary.* http://www.fao.org/faostat/en/?#data/QL, Erişim Tarihi: 23.03.2018. adresinden alınmıştır.

FAO. (t.y.). *Livestock Processed.* http://www.fao.org/faostat/en/#data/QP, Erişim Tarihi: 24.03.2018. adresinden alınmıştır.

Fidan, H. (2018a). Tarım Muhasebesinin Tanımı, Önemi ve Amaçları. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), s.92-99.

Fidan, H. (2018b). Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), s.8-10.

FİDER. (2015a). *İstatistikler-Finansal Kiralama İşlemleri- 2015 Yılı Sektörlere Göre Dağılım.* http://www.fider.org.tr/getDocument.aspx?intpageNo=351, Erişim Tarihi: 01.08.2018. adresinden alınmıştır.

FİDER. (2015b). *İstatistikler, Finansal Kiralama İşlemleri, 2015 Yılı Mal Gruplarına Göre Dağılım.* http://www.fider.org.tr/getDocument.aspx?intpageNo=352, Erişim Tarihi: 01.04.2018. adresinden alınmıştır.

Gelirler İdaresi Başkanlığı. (2014). *333 Sıra No'Lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.* http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm adresinden alınmıştır.

GİB. (2017). *Gelir Vergisi Tarifesi 2017.* http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017 adresinden alınmıştır.

Goraj, L., Mańko, S., Osuch, D. and Płonka, R. (2009). *Standard Results of Agricultural Holdings Based on Polish Fadn Data İn 2008.* http://fadn.pl/wp-content/uploads/2013/06/wynikistandardowe_2008_eng.pdf, Erişim Tarihi: 08.04.2018. adresinden alınmıştır.

Gökgöz, A. (2012). *Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.* Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Gökmen, E. (2010). XIX. Yüzyıl Ortalarında Alaşehir'de Tarım ve Hayvancılık. *Akademik Bakış*, 3(6), s.213-236.

Greuning, H. V. (2011). *Darrel Scott and Simonet Terblanche, International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*, USA: World Bank Publications.

Güney Ege Kalkınma Ajansı. (2017). *Aydın İli Besicilik Raporu.* Aydın: Aydın İli Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği.

Güran, T. (2004). *İktisat Tarihine Giriş.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Gürbüz, D. ve Gül, M. (2008). Süt Sığırcılığı İşletmelerinde Finansman Kaynakları: Burdur İli Örneği. *MKÜ Ziraat Fakültesi Dergisi*, 21(1), s.57-70.

Hayvancılık Genel Müdürlüğü. (2018). *Veriler.* https://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/HAYGEM.pdf, Erişim Tarihi: 25.03.2018. adresinden alınmıştır

IAS 41 Agriculture, http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41

Kadirhanoğulları, İ. (2016). *Iğdır İli'nde Arıcılığın Ekonomik Analizi.* Iğdır: Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kandemir, F. (2010). *Dünya ve Türkiye'de Tarımın Finansmanı, T.C. Ziraat Bankası'nın Türkiye Tarımının Finansmanındaki Rolü.* Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Karabulut, M. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. Yüzyılda Değişim Süreci, Sosyal ve Kültürel Durum. *Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), s.49-65.

Karkacıer, O. (2000:422). Türkiye Süt ve Süt Ürünleri İthal Talep Analizi. *TÜBİTAK Turk J Agric For*, 24, s.421-427.

Kıllı, M. ve Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi,* 3(1), s.1-12.

Köknaroğlu, H., Yılmaz, H. ve Demircan, V. (2006). Afyon İli Besi Sığırcılığı İşletmelerinde Kesif Yem Oranının Besi Performansı ve Karlılığa Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 1(1): s.41-52.

Köknaroğlu, H., Demircan, V., Yılmaz, H. ve Dernek, Z. (2007). *Besi Sığırcılığı Üretim Faaliyetinde Üreticilerin Eğitim Düzeylerinin Besi Performansı ve Karlılığa Etkisi.* 5. Ulusal Zootekni Kongresi. 5-8 Eylül. Van, s.92.

Köse, N. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi.* Ankara: Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Kutlu, H., Gül, A. ve Görgülü, M. (2003). *Türkiye Hayvancılığı; Hedef 2023 -Sorunlar, Çözüm Yolları ve Politika Arayışları-.* http://www.zootekni.org.tr/upload/File/Hayvanclk%20Rapor-Sonhali.pdf, Erişim Tarihi: 01.04.2018. adresinden alınmıştır

Kuzu, V. (2016). *Büyükbaş Besi Çiftliği Maliyeti ve Nasıl Kurulmalı.* http://www.velikuzu.com/buyukbas-besi-ciftligi-maliyeti-ve-nasil-kurulmali/, Erişim Tarihi: 02.04.2018. adresinden alınmıştır

Örten, R. (2003). *Genel Muhasebe.* Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları.

Özdoğru, Y. (2013). *Zirai Kazançların Vergilendirilmesi.* https://www.ozdogrular.com/content/view/23038, Erişim Tarihi: 03.05.2018. adresinden alınmıştır

Özen, N. ve Oluğ, H. H. (1996). Burdur süt sığırcılığının sorunları ve çözüm önerileri. Trakya Bölgesi II. Hayvancılık Sempozyumu. *Hasad Dergisi Yayını*. Tekirdağ. s.161-169.

Özkan, A. (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi.* Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Öztürk, D. ve Karkacıer, O. (2008). Süt Sığırcılığı Yapan İşletmelerin Ekonomik Analizi (Tokat İli Yeşilyurt İlçesi Örneği). *GOÜ. Ziraat Fakültesi Dergisi*, 25(1), s.15-22.

Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi,* Sayı: 1-2, s.157-182.

Özulucan, A. ve A. Deran, (2008). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* S. 25.

Qanbari, S., Pausch, H., Jansen, S., Somel, M., Strom, T., Fries, R., et al. (2014). Classic Selective Sweeps Revealed by Massive Sequencing in Cattle. *PLOS Genetics,* 10(2), p.1-13.

Quataert, D. (1985). O*smanlı İmparatorluğu'nda Tarımsal Gelişme.* Tanzimattan Cumhuriyet'e Türkiye Ansiklopedisi (Çev. Ahmet Günlük), İstanbul: İletişim Yayınları.

Robb, A. (1958). *Ship-Building. A History Of Technology*, London: Oxford University Press.

Saçlı, Y. (2007). A*B'ye Uyum Sürecinde Hayvancılık Sektörünün Dönüşüm İhtiyacı.* Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi.

Sakarya, E. ve Aydın, E. (2011). Dünya Sığır Eti Üretim, Tüketim ve Ticareti ile Türkiye'nin Canlı Hayvan ve Sığır Eti İthalatı. *ATB-Borsavizyon Dergisi*, 94, s.35-44.

Şahin, L. (2016). *II. Dünya Savaşı Ve Sibirya Türkleri*. II. Dünya Savaşı ve Türk Dünyası, İstanbul: Türk Dünyası Belediyeler Birliği.

Şeker, S. (2000). *Dönem Sonu İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Şentürk, K. (2018). *Tarım Sektöründe Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Vergilendirilmesi Ve Muhasebe Süreci.* Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

T.C. Gıda Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı. (t.y.:81). *Büyükbaş Hayvancılık (Sığırcılık).* https://www.tarim.gov.tr/HAYGEM/Belgeler/Hayvanc%C4%B1l%C4%B1k/B%C3%BCy%C3%BCkba%C5%9F%20Hayvanc%C4%B1l%C4%B1k/2017%20Y%C4%B1l%C4%B1/B%C3%BCy%C3%BCkba%C5%9F%20Hayvan%20Yeti%C5%9Ftiricili%C4%9Fi.pdf

T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. (2017). *2018'de hayvancılık desteklerini artıracağız.* https://www.tarim.gov.tr/Haber/1296/2018de-Hayvancilik-Desteklerini-Artiracagiz, Erişim Tarihi: 27.03.2018. adresinden alınmıştır.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014:2). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018: Hayvancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.* Ankara: T.C Kalkınma Bakanlığı.

T.C. Resmî Gazete. (1961). *Gelir Vergisi Kanunu.*

T.C. Resmî Gazete. (1961). *Vergi Usul Kanunu.*

T.C. Resmî Gazete. (2002). *2002/4720 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı*.

T.C. Resmî Gazete. (2005). *İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik.*

T.C. Resmî Gazete. (2005). *TMS 16- Maddi Duran Varlıklar.*

T.C. Resmî Gazete. (2006). *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013).*

T.C. Resmî Gazete. (2006). *Kurumlar Vergisi Kanunu.*

T.C. Resmî Gazete. (2006). *TMS 41- Tarımsal Faaliyetler Standardı*.

T.C. Resmî Gazete. (2009). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.*

T.C. Resmî Gazete. (2011). *Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği.*

T.C. Resmî Gazete. (2017). *2017 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Karar.*

T.C. Resmî Gazete. (2017). *Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486).*

T.C. Resmî Gazete. (2017). *T.C. Resmî Gazete. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ. (Tebliğ No: 2017/40).*

T.C. Resmî Gazete. (6/1/1961-10700). *Gelir Vergisi Kanunu.*

Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (60), s.25-38.

Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi,* Sayı:1, s.175-184.

TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası. (2015). *Türkiye'de Büyükbaş Hayvan Yetiştiriciliği.* http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=23449&tipi=38&sube=0, Erişim Tarihi:22.03.2018. adresinden alınmıştır.

Trademap. (2018). *List of exporters for the selected product Product: 0102 Live bovine animals.* https://www.trademap.org/Country_SelProduct_TS.aspx?nvpm=1|||||0102|||4|1|1|2|2|1|2|1|1, Erişim Tarihi: 28.03.2018. adresinden alınmıştır.

Trademap. (2018). *List of supplying markets for a product imported by TurkeyMetadata roduct: 0102 Live bovine animals.* https://www.trademap.org/Country_SelProductCountry_TS.aspx?nvpm=1|792|||| 0102|||4|1|1|1|2|1|2|1|1, Erişim Tarihi: 28.01.2018. adresinden alınmıştır.

TRT Haber. (2016). *2017 Bütçesi Açıklandı.* http://www.trthaber.com/haber/ekonomi/2017-butcesi-aciklandi-277368.html, Erişim Tarihi: 30.03.2018. adresinden alınmıştır.

Tugay, A. (2003). *Giresun Yöresindeki Süt Sığırcılığı İşletmelerinin Genel Değerlendirilmesi.* Yüzüncü Yıl Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Tugay, A. ve Bakır, G. (2004). *Giresun Yöresindeki Süt Sığırcılığı İşletmelerinin Irk Tercihleri ve Barınakların Yapısal Durumu.* 4. Ulusal Zootekni Bilim Kongresi. 01-03 Eylül 2004. Isparta. s.390-397.

Tunçez, H. (2011). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Turan, Z., Şanver, D. ve Öztürk, K. (2017). Türkiye'de Hayvancılık Sektöründen Süt İnekçiliğinin Önemi ve Yurt İçi Hasılaya Katkısı Ve De Dış Ülkelerle Karşılaştırılması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 10(3), s.60-74.

Tutkun, M. (1998). *Diyarbakır İli Merkez İlçeye Bağlı Köylerde Süt Sığırcılığının Yapısı*. Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

TÜİK. (2012). *İşletme Büyüklüğü ve İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı.* http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=290, Erişim Tarihi: 02.04.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (2018). *Büyükbaş Hayvan Sayıları.* http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=681, Erişim Tarihi: 25.03.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (2018). *Dış Ticaret İstatistikleri.* http://www.tuik.gov.tr/ZipGetir.do?id=27785&class=onceki, Erişim Tarihi: 01.04.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (2018). *Hayvansal Üretim İstatistikleri.* http://www.tuik.gov.tr/ZipGetir.do?id=27704&class=onceki, Erişim Tarihi: 31.03.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (2018). *Kesilen Hayvan Sayısı ve Et Üretimi.* http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=685, Erişim Tarihi: 26.03.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (2018). *Sağılan Hayvan Sayısı ve Süt Üretim Miktarı.* http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=684, Erişim Tarihi: 25.03.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (t.y.). *GTIP"e Göre Dış Ticaret.* http://rapory.tuik.gov.tr/29-03-2018-03:22:46-61837944716252262911003005666.html?, Erişim Tarihi: 29.03.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (t.y.). *Tarımsal Ekonomik Hesaplar.* http://www.resmiistatistik.gov.tr/?q=tr/content/57-tar%C4%B1msal-ekonomik-hesaplar, Erişim Tarihi: 09.04.2018. adresinden alınmıştır.

TÜİK. (t.y.). *Tarımsal İşletme Yapı İstatistikleri.* http://www.resmiistatistik.gov.tr/?q=tr/content/56-tarimsal-isletme-yapi-istatistikleri, Erişim Tarihi: 03.04.2018. adresinden alınmıştır.

Türkiye Et ve Süt Kurumu. (t.y.). *Kombine Verimli Sığır Irkları.* https://www.esk.gov.tr/tr/11002/Kombine-Verimli-Sigir-Irklari adresinden alınmıştır.

Türkiye Et ve Süt Kurumu. (t.y.). *Yerli Sığır Irkları.* https://www.esk.gov.tr/tr/11004/Yerli-Sigir-Irklari, Erişim Tarihi: 24.03.2017. adresinden alınmıştır.

Türkiye Et ve Süt Kurumu. (t.y.). *Yerli ve Yabancı Süt Sığır ırkları.* https://www.esk.gov.tr/tr/10883/Yerli-ve-Yabanci-Sut-Sigir-Irklari adresinden alınmıştır.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. (2018). *Kredi Maliyetlerimiz. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. Kredi Maliyetlerimiz.* http://www.tarimkredi.org.tr/index.php/tr/krediler/kredi-maliyetlerimiz.html, Erişim Tarihi: 01.04.2018. adresinden alınmıştır.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. (t.y.). *Krediler*. http://www.tarimkredi.org.tr/index.php/tr/krediler/isletme-kredileri-k-sa-vadeli-krediler.html adresinden alınmıştır.

TÜRKİYEM-BİR. (2018). *Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvancılık Çalıştay Sonuç Raporu.* http://yem.org.tr/DosyaMerkezi/Haber/%C3%87al%C4%B1%C5%9Ftay%20Sonu%C3%A7%20Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 08.03.2018. adresinden alınmıştır.

USK. (2016). *2016 Süt Raporu.* http://www.ulusalsutkonseyi.org.tr/media/2016-sut-raporu.pdf, Erişim Tarihi: 02.04.2018. adresinden alınmıştır.

www.nkfu.com. (2012). *Sığır Nedir? Sığır Cinsleri.* http://www.nkfu.com/sigir-nedir-sigir-cinsleri/, Erişim Tarihi:21.03.2018. adresinden alınmıştır.

Yavuz, F. ve Çağlayan, T. (2005). *Türkiye Tarımının Tarihi.* Ankara: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı.

Yazan, Ö. (2010). *Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi.* Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.

Yazan, Ö. ve Kaya, U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Dergisi,* Sayı: 1, s.27-42.

Yılmaz, E. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,* Sayı: 22, s.232-248.

EKLER

Ek 1. Dünya Canlı Sığır İhracatı İlk 10 Ülke (2013-2017)

Sıra	2013		2014		2015		2016		2017	
	Ülke	(000 $)	Ülke	(000 $)	Ülke	(000 $)	Ülke	(000 $)	Ülke	(000 $)
1	Fransa	1.690.788	Kanada	1.819.875	Fransa	1.522.769	Fransa	1.533.654	Fransa	1.653.234
2	Kanada	1.317.571	Fransa	1.642.115	Kanada	1.375.101	Kanada	1.091.738	Avustralya	897.871
3	Avustralya	728.998	Avustralya	1.114.734	Avustralya	1.105.830	Avustralya	1.085.748	Kanada	880.191
4	Brezilya	723.996	Meksika	766.808	Meksika	885.908	Meksika	660.633	Meksika	682.982
5	Meksika	539.546	Brezilya	680.933	Almanya	365.566	Almanya	340.742	Hollanda	419.331
6	Hollanda	367.074	Almanya	366.952	Hollanda	309.741	Hollanda	313.836	Almanya	413.407
7	Almanya	299.967	Hollanda	330.205	İspanya	228.195	İspanya	236.103	İspanya	330.536
8	Kolombiya	289.801	Çek	195.248	Brezilya	210.601	Çek	214.996	Brezilya	276.042
9	ABD	280.603	Yeni Zelanda	180.788	Çek	203.480	Brezilya	208.863	ABD	234.754
10	Çek	196.861	İrlanda	168.398	Uruguay	145.584	Uruguay	195.776	Romanya	229.633
62	Türkiye	1.159	58-Türkiye	1.991	86-Türkiye	51	Türkiye	0	Türkiye	0
104	Dünya	8.665.854	102-Dünya	9.451.626	103-Dünya	8.357.035	104-Dünya	7.947.497	50-Dünya	8.100.029

Kaynak: Trademap. List of exportersfortheselectedproduct Product: 0102 Live bovineanimals, https://www.trademap.org/Country_SelProduct_TS.aspx?nvpm=1|||||0102|||4|1|1|2|2|1|2|1|1, Erişim Tarihi: 28.03.2018.

Ek 2. Sığır Cinsi Hayvanlar için İşletme Kayıt Defteri/Formu

İşletme No:	**TR _ _ /_/_/_/_/_/_/_/_/**	**İl/İlçe:**		**Koordinat Enlem:**	
İşletme Sahibi:		**Köy/Mahalle:**		**Koordinat Boylam:**	

HAYVANA AİT BİLGİLER								**İŞLETMEYE GİRİŞ VE ÇIKIŞ BİLGİLERİ**				
Sıra No	**Küpe No**	**Doğum Tarihi**	**Cinsiyeti**	**Irkı**	**Türü**	**Rengi**	**Anne No**	**Çıkış İşletmesi**	**Çıkış Tarihi**	**Varış İşletmesi**	**Varış Tarihi**	**Ölüm/ Kesim Tarihi**
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												

*** Hayvanın ölüm nedeni (hastalık, kurban, zati ihtiyaç kesimi, zorunlu kesim vb.) belirtilecektir. Bu defter/form en az 3 yıl saklanacaktır.**

Denetim Görevlisinin Adı ve Soyadı: **Kontrol Tarihi: …/…/20…**
İmza:

Ek 3. Tarım Kredi Kooperatifleri Birliği Kredi Faiz Maliyeti (2018)

Kredi Türü ve Vadesi		Değişken Faizli Kredilere İlişkin Verimlilik Oranları			
		Fon* %	Faiz %	KKKP %	Toplam Oran %
İşletme	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Ayni İşletme Kredileri	1	8	8	17
	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Ayni Tüketim Kredileri	1	16	0	17
	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Belge Karşılığı Sigorta Prim Kredileri	1	8	8	17
	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Nakdi Krediler	1	8	11	20
	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Erteleme Kredileri	0	8	12	20
Yatırım	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Ayni Yatırım Kredileri	1	8	8	17
	4 Yıla (366-1460 Güne) Kadar Vadeli Ayni Yatırım Kredileri	1	10	10	21
	4 Yıl Üzeri (1461 gün ve üzeri) Vadeli Ayni Yatırım Kredileri	1	11	10	22
Diğer Tüketim	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli D. Tüketim Kredileri	1	19	0	20
	4 Yıla (366-1460 Güne) Kadar Vadeli D. Tüketim Kredileri	1	20	0	21
	4 Yıl Üzeri (1461 gün ve üzeri) Vadeli D. Tüketim Kredileri	1	21	0	22
Komisyonlu Belge Karşılığı	1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli B.K. Krediler	1	8	11	20
	4 Yıla (366-1460 Güne) Kadar Vadeli B.K. Yatırım Kredileri	1	10	10	21
	4 Yıl Üzeri (1461 gün ve üzeri) Vadeli B.K. Yatırım Kredileri	1	11	10	22

Kredi Türü ve Vadesi	Faizsiz Kredilere İlişkin Vade Farkı Oranları			
	Fon* %	Vade Farkı %	KKKP %	Toplam Oran %
1 Yıla (365 Güne) Kadar Vadeli Faizsiz Kredilerimiz	0	20	0	20

*Özkaynak fonları ayni, tüketim ve belge karşılığı kredilerde yalnızca birinci yılda alınacaktır.

Örneğin, 1 yıl vadeli işletme kredisi kullanan bir ortağımızın kullandığı kredinin konusu Bakanlar Kurulu Kararında % 50 indirimli olarak açıklanmışsa toplam faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1 Yıl Vadeli İşletme Kredisi Faiz Oranı	İndirim Oranı	İndirim Hesaplama	İndirimli Faiz Oranı
8	0.5	8*0,50=4	**8-4=4**

Kredi Türü ve Vadesi	Değişken Faizli Kredilere İlişkin Verimlilik Tablosu			
	Fon %	Faiz %	KKKP %	Toplam Oran %
1 Yıl Vadeli İşletme Kredisi Faiz Oranı	1	8	8	17
1 Yıl Vadeli İşletme Kredisi İndirimli Faiz Oranı	1	**4**	8	**13**

Kaynak: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. *Kredi Maliyetlerimiz.*http://www.tarimkredi.org.tr/index.php/tr/krediler/kredi-maliyetlerimiz.html, Erişim Tarihi: 01.04.2048.

Ek 4. 2016 Yılı Büyükbaş Hayvancılık ve Yem Bitkileri Destekleri

Hayvancılık Desteklemeleri ve Prim Konuları		TL
Büyükbaş Besi Desteği		200
Süt Desteği (Lt)	Büyükbaş Hayvan Sütü	Bakanlıkça belirlenir.
	Küçükbaş Hayvan Sütü	Bakanlıkça belirlenir.
	Manda	Bakanlıkça belirlenir.
	Islah Amaçlı Süt Kalitesi Desteği	Bakanlıkça belirlenir.
Buzağı Desteği (Baş)	4 Ay Ve Üzeri Buzağı/ Malak	350
	Soy Kütüğü (81 İl)	500
	Döl Kontrolü İlave	50
Süt Fiyat Düzenlemesi (Süttozu) Desteği (Ton)		Bakanlıkça belirlenir.
Sürü Yöneticisi İstihdamı Desteği (İşletme)		5.000
Büyükbaş Hayvan Atıkları (Aşılama Sonrası)		400 TL/Baş
Hastalıktan Ari İşletme Desteği	Hastalıktan Ari İşletme Desteği	200 TL/Baş
	Onaylı Süt Çiftliği	İlave 60 TL/Baş
Aşı Desteği	Şap Aşısı (Büyükbaş) Desteği	0.75 TL/Baş
	Brusella (Büyükbaş) Aşısı Desteği	1.50 TL/Baş
Küpe Uygulama Desteği		1 TL/Baş
Çiğ Süt Desteği	İnek Sütü	Bakanlıkça belirlenir.
	Islah Amaçlı Analiz	Bakanlıkça belirlenir.
Yem Bitkileri Desteklemeleri	Yonca (Sulu)	60 TL/Dekar/Yıl
	Yonca (Kuru)	35 TL/Dekar/Yıl
	Korunga	45 TL/Dekar/Yıl
	Tek Yıllıklar	40 TL/Dekar
	Silajlık[21] Tek Yıllıklar	55 TL/Dekar
	Silajlık Mısır (Sulu)	90 TL/Dekar
	Silajlık Mısır (Kuru)	45 TL/Dekar
	Yapay Çayır Mera	150 TL/Dekar
	Patates Siğili Görülen Alanlarda Yem Bitkileri Desteği	Aldığı Desteğe İlave %50

Kaynak:Güney Ege Kalkınma Ajansı. "Aydın İli Besicilik Raporu". Aydın: Aydın İli Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği, 2017, s.40.

[21]Silaj, sığır, koyun ve keçi gibi gevişgetiren memeli hayvanların yem ihtiyacını karşılayan ve silolarda saklanan yüksek nem içeren fermente edilmiş yemlerin genel adıdır.

Ek 5. İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı (2006-Revize Tarihi: 04.05.2012)

	Toplam				Bitkisel üretim ve hayvancılık yapan işletme				Yalnız bitkisel üretim yapan işletme		Yalnız hayvancılık yapan işletme			
İşletme Büyüklüğü (Dekar)	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	A	B	C	D
-5	178.006	481.987	588.265	265.354	86.229	236.297	529.337	257.320	89.070	238.847	2.707	6.844	58.929	8.033
5-9	290.461	1.952.471	1.154.216	480.001	167.908	1.130.126	1.103.121	474.719	121.186	814.155	1.367	8.190	51.095	5.282
10-19	539.816	7.378.022	3.697.403	1.250.855	348.260	4.785.947	3.221.652	1.220.061	186.079	2.524.277	5.477	67.798	475.751	30.794
20-49	950.840	29.531.622	6.468.575	3.129.549	681.095	21.279.153	6.382.884	3.095.446	262.528	8.031.117	7.217	221.351	85.692	34.103
50-99	560.049	38.127.035	5.427.504	2.746.636	422.906	28.833.941	5.412.260	2.744.171	136.366	9.247.392	777	45.701	15.244	2.465
100-199	327.363	43.884.397	4.397.393	1.852.716	244.552	32.718.926	4.373.994	1.849.680	82.293	11.093.859	518	71.611	23.399	3.036
200-499	153.685	42.075.498	3.250.858	948.991	109.522	29.603.182	3.246.495	948.272	44.120	12.461.797	43	10.519	4.363	720
500-999	17.429	11.218.554	422.883	111.534	10.777	6.904.276	422.883	111.534	6.652	4.314.278	-	-	-	-
1000-2499	4.199	5.476.930	195.722	44.150	2.951	3.935.401	195.722	44.150	1.248	1.541.529	-	-	-	-
2500-4999	222	695.541	24.186	2.434	204	640.355	24.186	2.434	19	55.186	-	-	-	-
5000+	57	3.526.175	99.656	15.556	35	3.370.673	99.656	15.556	21	155.502	-	-	-	-
Toplam	3.076.650	184.348.232	27.551.003	11.147.438	2.074.439	133.438.277	25.012.190	10.763.343	929.582	50.477.939	72.629	432.014	2.538.815	384.095
Arazi siolm.	54.523	-	1.824.342	299.662	-	-	-	-	-	-	54.523	-	1.824.342	299.662

A. İşletme sayısı, B. Arazi (dekar), C. Küçükbaş hayvan sayısı, D. Büyükbaş hayvan sayısı

Kaynak: TÜİK. İşletme Büyüklüğü ve İşletme Tipine Göre İşletme Sayısı, İşletmenin Tasarrufunda Bulunan Arazi Büyüklüğü ve Hayvan Sayısı, http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=290, Erişim Tarihi: 02.04.2018.

Ek 6. FDN Tek Düzen Hesap Planı

YAPI VE VERİM	
Sembol	Değişken
SE005	Ekonomik Büyüklük
SE010	Toplam İşgücü Girdisi (Yıllık Çalışma Birimi)
SE011	İşgücü Girdisi (Saat)
SE015	Ödenmemiş İşgücü Girdisi (Aile Çalışma Birimi)
SE016	Ödenmemiş İşgücü Girdisi (Saat)
SE020	Ödenmiş İşgücü Girdisi (YÇB)
SE021	Ödenmiş İşgücü Girdisi (Saat)
SE025	Toplam Faydalanılan Tarım Arazisi (Hektar)
SE030	Kiralanmış Tarım Arazisi (Hektar)
SE035	Tahıl Ekilen Arazi (Hektar)
SE041	Tahıl Dışı Ekilen Arazı (Hektar)
SE042	Enerji Bitkileri
SE046	Sebze veÇiçekler (Hektar)
SE050	Bağlar (Hektar)
SE054	Daimi Bitkiler (Hektar)
SE055	Meyve Bahçeleri
SE060	Zeytin Korusu
SE065	Diğer Kalıcı Ürünler
SE071	Yem Bitkileri (Hektar)
SE072	Nadasa Bırakılan Arazi (Hektar)
SE073	Boş Bırakılan Arazi (Hektar)
SE075	Orman Alanı (Hektar)
SE080	Toplam Hayvan Birimi
SE085	Süt İnekleri (Canlı Hayvan Birimi)
SE090	Diğer Sığırlar (Canlı Hayvan Birimi)
SE095	Koyun veKeçiler(Canlı Hayvan Birimi)
SE100	Domuzlar (Canlı Hayvan Birimi)
SE105	Kümes Hayvanları(Canlı Hayvan Birimi)
SE110	Buğday Verimi (Kental/Hektar)
SE115	Mısır Verimi (Kental/Hektar)
SE120	Otlak Hayvanları/ Yem Arazisi (Hektar)
SE125	Süt Üretimi (Kg/İnek)
ÜRETİM	
SE131	Toplam Üretim
SE135	ToplamEkin ve Bitki Üretimi
SE140	Tahıllar
SE145	Protein Bitkileri
SE146	Enerji Bitkileri
SE150	Patates
SE155	Şeker Pancarı
SE160	Yağlı Tohumlu Bitkiler
SE165	Endüstri Bitkileri

SE170	Sebzeler ve Çiçekler
SE175	Meyveler
SE180	Narenciye Ürünleri
SE185	Üzüm ve Şarap
SE190	Zeytin ve Zeytinyağı
SE195	Yem Bitkileri
SE200	Diğer Bitki Üretimi
SE206	Toplam Canlı Hayvan Üretimi ve Toplam Ürün
SE211	Canlı Hayvan Değer Artışı
SE216	İnek Sütü ve Süt Ürünleri
SE220	Sığır ve Dana Eti
SE225	Dokuz Eti
SE230	Koyun ve Keçiler
SE235	Kümes Hayvanları Eti
SE240	Yumurtalar
SE245	Koyun ve Keçi Sütü
SE251	Diğer Canlı Hayvan Üretimi ve Ürünleri
SE256	Diğer Üretim
SE260	Aile Tüketimi
SE265	İşletme Kullanımı
MALİYETLER	
SE270	Toplam Girdiler
SE275	Toplam Ara Tüketim
SE281	Toplam Özel Maliyetler
SE285	Tohum ve Fideler
SE295	Gübre
SE300	Bitki Koruma
SE305	Diğer Özel Bitki Maliyetleri
SE310	Otlak Hayvanı Yemleri
SE315	İşletmede Üretilen Otlak Hayvanı Yemleri
SE320	Domuz ve Kümes Hayvanı Yemleri
SE325	İşletmede Üretilen Domuz ve Kümes Hayvanı Yemleri
SE330	Diğer Canlı Hayvan Özel Maliyetleri
SE331	Ormancılık Özel Maliyetleri
SE336	Toplam İşletme Giderleri
SE340	Makine ve Bina Carı Maliyetleri
SE345	Enerji
SE350	Sözleşmeli İş
SE356	Diğer Doğrudan Girdiler
SE360	Amortismanlar
SE365	Toplam Ekstra Maliyetler
SE370	Ödenen Ücretler
SE375	Ödenen Kiralar
SE380	Ödenen Faizler

SÜBVANSİYONLAR	
SE605	Toplam Sübvansiyonlar (Yatırımlar Hariç)
SE610	Bitkisel Üretim Sübvansiyonları
SE611	Telafi Ödemeleri
SE612	Boş Bırakma Primleri
SE613	Diğer Bitkisel Üretim Sübvansiyonları
SE615	Toplam Canlı Hayvan Sübvansiyonları
SE616	Süt Üretimi Sübvansiyonları
SE617	Diğer Sığır Üretimi Sübvansiyonları
SE618	Koyun Ve Keçi Sübvansiyonları
SE619	Diğer Canlı Hayvan Sübvansiyonları
SE620	Diğer Sübvansiyonlar
SE621	Çevresel Sübvansiyonlar
SE622	Üretimi Daha Az Ürün Sübvansiyonları
SE623	Diğer Kırsal Kalkınma Ödemeleri
SE625	Ara Tüketim Sübvansiyonları
SE626	Ekstra Faktör Sübvansiyonları
SE630	Ayrıştırılmış Ödemeler
SE631	Tek İşletme Ödeme
SE632	Tek Alan Ödeme
SE640	Ek Yardım
SÜBVANSİYON VE VERGİ BAKİYELERİ	
SE600	Cari Sübvansiyon Ve Vergi Bakiyesi
SE605	Toplam Sübvansiyon (Yatırımlar Hariç)
SE395	KDV Bakiyesi (Yatırımlar Hariç)
SE390	Vergiler
SE405	Yatırım Vergi Ve Sübvansiyon Bakiyesi
SE406	Yatırım Sübvansiyonları
SE407	Sür Üretimini Bırakma Primleri
SE408	Yatırımlarda KDV
TARIMSAL İŞLETME BAŞINA GELİR	
SE131	Toplam Üretim
SE275	Ara Tüketim
SE600	Cari Sübvansiyon Ve Vergi Bakiyesi
SE410	Brüt İşletme Geliri
SE360	Amortisman
SE415	İşletme Net Katma Değeri
SE365	Dışsal Masraflar
SE405	Yatırım Vergi Ve Sübvansiyon Bakiyesi
SE420	İşletme Aile Geliri
TAM ZAMANLI ÇALIŞAN KİŞİ BAŞINA GELİR	
SE425	İşletme Net Katma Değeri/Yıllık Çalışma Birimi
SE430	İşletme Aile Geliri/Aile Birimi

BİLANÇO	
SE436	Toplam Varlıklar
SE441	Sabit Varlıklar
SE446	Tarım Arazisi Daimi Bitki Ve Kotalar
SE450	Binalar
SE455	Makine
SE460	Damızlık Hayvanlar
SE465	Dönen Varlıklar
SE470	Besi Hayvanları
SE475	Tarım Ürünleri Stoku
SE480	Diğer Döner Sermaye
SE485	Borçlar
SE490	Uzun & Orta Vadeli Borçlar
SE495	Kısa Vadeli Borçlar
SE501	Öz Sermaye
FİNANSAL GÖSTERGELER	
SE506	Öz Sermayede Değişim
SE510	Ortalama İşletme Sermayesi
SE516	Brüt Yatırım
SE521	Net Yatırım
SE526	Nakit Akımı (1)
SE530	Nakit Akımı (2)

Kaynak: LechGoraj, StanislavManko, DariuszOsuchandRenataPlonka. **StandardResults of AgriculturalHoldingsBased On Polish FADN Data in 2008**. 2009, pp:14-28.

Ek 7. ÇMVA İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması I Sayılı Cetvel

KOD	DÜZEY 1	DÜZEY 2	DÜZEY 3
TR	TÜRKİYE		
TR1	İstanbul		
TR10		İstanbul	
TR100			İstanbul
TR2	Batı Marmara		
TR21		Tekirdağ	
TR211			Tekirdağ
TR212			Edirne
TR2I3			Kırklareli
TR22		Balıkesir	
TR221			Balıkesir
TR222			Çanakkale
TR3	Ege		
TR31		İzmir	
TR310			İzmir
TR32		Aydın	
TR321			Aydın
TR322			Denizli
TR323			Muğla
TR33		Manisa	
TR331			Manisa
TR332			Afyon
TR333			Kütahya
TR334			Uşak
TR4	Doğu Marmara		
TR41		Bursa	
TR411			Bursa
TR412			Eskişehir
TR413			Bilecik
TR42		Kocaeli	
TR421			Kocaeli
TR422			Sakarya
TR423			Düzce
TR424			Bolu
TR425			Yalova
TR5	Batı Anadolu		
TR51		Ankara	
TR510			Ankara
TR52		Konya	
TR521			Konya
TR522			Karaman

KOD	DÜZEY 1	DÜZEY 2	DÜZEY 3
TR6	Akdeniz		
TR61		Antalya	
TR611			Antalya
TR612			Isparta
TR613			Burdur
TR62		Adana	
TR621			Adana
TR622			Mersin
TR63		Hatay	
TR631			Hatay
TR632			Kahramanmaraş
TR633			Osmaniye
TR7	Orta Anadolu		
TR71		Kırıkkale	
TR711			Kırıkkale
TR712			Aksaray
TR713			Niğde
TR714			Nevşehir
TR715			Kırşehir
TR72		Kayseri	
TR721			Kayseri
TR722			Sivas
TR723			Yozgat
TR8	Batı Karadeniz		
TR81		Zonguldak	
TR811			Zonguldak
TR812			Karabük
TR813			Bartın
TR82		Kastamonu	
TR821			Kastamonu
TR822			Çankırı
TR823			Sinop
TR83		Samsun	
TR831			Samsun
TR832			Tokat
TR833			Çorum
TR834			Amasya
TR9	Doğu Karadeniz		
TR90		Trabzon	
TR901			Trabzon
TR902			Ordu
TR903			Giresun
TR904			Rize
TR905			Artvin
TR906			Gümüşhane

KOD	DÜZEY 1	DÜZEY 2	DÜZEY 3
TRA	Kuzeydoğu Anadolu		
TRA1		Erzurum	
TRA11			Erzurum
TRA12			Erzincan
TRA13			Bayburt
TRA2		Ağrı	
TRA21			Ağrı
TRA 2 2			Kars
TRA23			Iğdır
TRA24			Ardahan
TRB	Ortadoğu Anadolu		
TRB1		Malatya	
TRB 11			Malatya
TRB12			Elazığ
TRB 13			Bingöl
TRB 14			Tunceli
TRB2		Van	
TRB21			Van
TRB22			Muş
TRB23			Bitlis
TRB24			Hakkâri
TRC	Güneydoğu Anadolu		
TRCl		Gaziantep	
TRC11			Gaziantep
TRC12			Adıyaman
TRC 13			Kilis
TRC2		Şanlıurfa	
TRC21			Şanlıurfa
TRC22			Diyarbakır
TRC3	*	Mardin	
TRC31			Mardin
TRC32			Batman
TRC33			Şırnak
TRC34			Siirt

Kaynak: T.C. Resmî Gazete. 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. 22/09/2002-24884.

Ek 8. ÇMVA Katılım Anlaşması Örneği

T.C.
GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI

ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI SİSTEMİNE KATILIM ANLAŞMASI

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi (ÇMVA) için .... yılı içerisinde uygulanacak olan açılış- kapanış envanteri ve formlarda yer alan soruları kendi rızamla cevaplamayı ve aşağıda belirtilen yükümlükleri yerine getirmeyi kabul ediyorum.

İmza
.../.../.....

Çiftçinin Adı:
Adresi:
Telefon :
TC Kimlik No:
ÇKS işletme No:

Yukarıda kimlik ve adres bilgileri bulunan çiftçinin ÇMVA sistemine kaydı uygun bulunmuştur.

..... **İl Müdürü :**

.../.../.....

YÜKÜMLÜLÜKLER:

A) Çiftçilerin Yükümlülüğü:

- Çalışmanın yapılacağı tarihte işletmede bulunmak,
- Formlarda yer alan işletmenin tarımsal faaliyetlerine ilişkin olarak sorulacak soruları cevaplamak,
- Çiftçi kayıt defterini doldurmak, muhasebe kaydı ve her türlü bilgiyi (makbuz, fatura, belge gibi) muhafaza etmek ve Bakanlık görevlisiyle paylaşmak.

B) Bakanlığın Yükümlülüğü:

- Belli dönemlerde işletmeleri ziyaret ederek ÇMVA formlarını doldurmak,
- Çiftçilere, geliştirilen Çiftçi Kayıt defterlerinin kullanımına yönelik eğitim vermek,
- İşletmelerden toplanan bilginin gizliliğini sağlamak,
- Toplanan bilginin istatistik dışı amaçla kullanılmamasını sağlamak,
- Sisteme katılarak yükümlülüklerini yerine getiren çiftçilere destekleme ödemesi yapmak,
- Sisteme katılan çiftçilere, işletmelerinin ekonomik durumuyla ilgili geri bildirim raporu hazırlamak.

Kaynak: T.C. Resmî Gazete. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği ÖdemesiYapılmasına Dair Tebliğ. (Tebliğ No: 2017/40). 23.11.2017-30249.

Ek 9. ÇMVA Katılım Desteği Ödemesi Çiftçi Detayında İcmal Örneği

..... YILI ÇMVA KATILIM DESTEĞİ ÖDEMESİ ÇİFTÇİ DETAYINDA İCMAL (İCMAL 1)

İLİ :

İLÇESİ :

Sıra No	TC Kimlik No	Vergi No	Adı	Soyadı	Katılım Desteği Miktarı (TL)
TOPLAM					

Yukarıda kimlik bilgileri yazılı kişilere, hizalarında kayıtlı miktarların 5488 sayılı Tarım Kanunu ve ÇMVA Sistemine Dahil Olan Çiftçilere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2017/...) gereğince ödenmesi uygundur.

DÜZENLEYEN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Adı – Soyadı:	Adı – Soyadı:	Adı – Soyadı:
Görevi:	Görevi:	Görevi:
Tarih:	Tarih:	Tarih:
İmza:	İmza:	İmza:

Kaynak: T.C. Resmî Gazete. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ. (Tebliğ No: 2017/40). 23.11.2017-30249.

Ek 10. ÇMVA Katılım Desteği Ödemesi İl Detayında İcmal Örneği

.....YILI ÇMVA KATILIM DESTEĞİ ÖDEMESİ İL DETAYINDA İCMAL (İCMAL 2)

İLİ :

Sıra No	İlin Adı	Toplam İşletme (Çiftçi) Sayısı	ÇMVA Katılım Desteği Miktarı (TL)
TOPLAM			

DÜZENLEYEN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Adı – Soyadı:	Adı – Soyadı:	Adı – Soyadı:
Görevi:	Görevi:	Görevi:
Tarih:	Tarih:	Tarih:
İmza:	İmza:	İmza:

Kaynak: T.C. Resmî Gazete. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ. (Tebliğ No: 2017/40). 23.11.2017-30249.