



**TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KAYITLARI
TUTULMASININ TÜRKİYE TARIMI VE EKONOMİSİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TEKİRDAĞ İLİ
ÖRNEĞİ**

Hande ÖZOLGUN AKKURT

Doktora Tezi

**Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. İsmail Hakkı İNAN**

2020

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ

**TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KAYITLARI
TUTULMASININ TÜRKİYE TARIMI VE EKONOMİSİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: TEKİRDAĞ İLİ ÖRNEĞİ**

Hande ÖZOLGUN AKKURT

TARIM EKONOMİSİ ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: PROF. DR. İSMAİL HAKKI İNAN

TEKİRDAĞ-2020

Her hakkı saklıdır.



Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde eksiksiz biçimde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Hande ÖZOLGUN AKKURT

ÖZET

Doktora Tezi

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KAYITLARI TUTULMASININ TÜRKİYE TARIMI VE EKONOMİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TEKİRDAĞ İLİ ÖRNEĞİ

Hande ÖZOLGUN AKKURT

Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
Fen Bilimleri Enstitüsü
Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. İsmail Hakkı İNAN

Tarım, ülke nüfusunun sürdürebilmesi, ekonomiye, istihdama ve milli gelire olan katkıları ile tüm dünyada ekonomik faktörlerin başında yer alan vazgeçilmez bir sektördür. Bir ülkenin tarımına gerekli önem verilmezse, o ülkenin ekonomik olarak kalkınması beklenemez. Tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmelerle beraber, tarım işletmeleri için tarım muhasebesi daha fazla önem kazanmıştır. Tarım işletmelerinde de muhasebe kayıtlarının diğer işletmelerde olduğu gibi tutulması gerekmektedir. Ancak Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun küçük ve aile işletmesi olması ve bu işletmelerin muhasebe kaydı tutması ile ilgili yasal bir zorunluluk bulunmamasından dolayı muhasebe kaydı tutulmamaktadır. Çalışma kapsamında Tekirdağ ilinde bitkisel ve hayvansal üretimle uğraşan 182 tarım işletmesi ile görüşülmüştür. Toplanan veriler kullanılarak bu işletmelerin ekonomik analizleri yapılmıştır. Ayrıca yine bu veriler aracılığıyla bu işletmelerin elde ettikleri tarımsal desteklerle çiftçilerin ödedikleri vergi ve kesintiler karşılaştırılmış, gayri safi üretim değerleri, etkinlik değerleri ortalamaları ve etkinlik standartları incelenmiştir. Bu çalışma tarım işletmelerinin ödedikleri vergi ve kesintilerin elde ettikleri desteklerin çok üstünde olduğunu, çoğu işletmenin sadece net kârının değil, brüt kârının bile negatif olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca çiftçilerin muhasebe kaydı tutmamaları, yaptıkları tüm harcamalar için katma değer vergisini mahsup edememelerine neden olmaktadır. Muhasebe kaydı tutulmasının bir faydası da, eğer bir vergi potansiyeli varsa, bu durumu ortaya koymaktır. Elde edilen sonuçlara göre devlet birtakım önlemler alarak tarımsal desteklemeleri iyileştirme konusunda birtakım çalışmalar yapmazsa, olumsuz ekonomik koşullara sahip olan tarım işletmelerin durumları daha da kötüye gidebilir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe kaydı, destekler, Vergi ve kesintiler, maliyetler, ürün

ABSTRACT

PhD Thesis

THE EVALUATION OF KEEPING RECORDS IN AGRICULTURAL FARMS WITH REGARD TO TURKEY'S AGRICULTURE AND ECONOMY: THE CASE OF TEKİRDAĞ PROVINCE

Hande ÖZOLGUN AKKURT

Tekirdağ Namık Kemal University
Graduate School of Natural and Applied Sciences
Department of Agricultural Economics

Supervisor: Prof. Dr. İsmail Hakkı İNAN

Agriculture is an indispensable sector that is one of the leading economic factors all over the world with its sustainability of the country's population, its contributions to the economy, employment and national income. If a country's agriculture is not given due importance, it cannot be expected to develop economically.

With the capital-intensive developments in the agricultural sector, agricultural accounting has gained more importance for agricultural farms. In agricultural farms, accounting records should be kept as in other holdings. However, due to the fact that the majority of the agricultural farms in Turkey are small and family farms and there is no legal obligation for these farms to keep accounting records, they do not keep accounting records. In this context, 182 agricultural farms engaged in agricultural and animal husbandry were interviewed in Tekirdağ. Using the collected data, economic analyzes of these enterprises were made. In addition, the agricultural subsidies obtained by these farms and taxes and deductions paid by the farmers were compared and gross production values, average efficiency values and efficiency standards were examined. This study reveals that the taxes and deductions paid by the farms are far above the subsidies they receive, and that not only the net profit of most farms, but even the gross profit is negative. In addition, the fact that farmers do not keep accounting records causes them not to deduct the value added tax for all their expenses. Another benefit of keeping an accounting record is to reveal this situation if there is a potential tax. According to the results, if the government does not make some efforts to improve agricultural supports by taking some precautions, the situation of agricultural enterprises, which have negative economic conditions, can get worse.

Keywords: Accounting Records, Subsidies, Taxes and Deductions, Costs, Product.

2020, 130 pages

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
ÇİZELGELER DİZİNİ.....	v
ŞEKİLLER DİZİNİ	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	vii
ÖNSÖZ.....	viii
TEŞEKKÜR	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. KAYNAK ÖZETLERİ.....	6
3. MATERYAL VE YÖNTEM.....	15
3.1. Materyal	15
3.2. Yöntem.....	15
3.2.1. Verilerin Toplanması Aşamasında Kullanılan Yöntem	15
3.2.2. İşletmelerin Analizinde Kullanılan Yöntemler	17
3.2.3. İşletmelerin Analizinde Kullanılan Veriler	19
3.2.3.1. Gayrisafi Üretim Değeri (GSÜD)	19
3.2.3.2. Değişken Masraflar	20
3.2.3.3. Brüt Kâr	20
3.3. Destek ve maliyet analizi	20
4. VERGİ KAVRAMI VE KAPSAMI.....	21
4.1. Vergi Kavramı	21
4.1.1. Vergilemenin Amaçları.....	22
4.1.2. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar	23
4.1.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre Vergilendirme Süreci	26
4.1.4. Genel Olarak Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Haller ve Zamanaşımı.....	31
4.1.4.1. Vergi Borcunun Ortadan Kalkması	31
4.1.4.2. Zamanaşımı.....	32
4.1.5. Vergi Hukukunda Süreler	33
4.2. Ziraî Kazançlar	33
4.2.1. Tarımdan Alınan Vergiler.....	34
4.2.1.1. Gelir Vergisi	34
4.2.1.2. Katma Değer Vergisi	35
4.2.1.3. Tarımda Arazi ve Bina Vergileri	35

4.2.2. Zirai Faaliyetin Niteliği	37
4.2.3. Zirai Faaliyetin Sınırları.....	38
4.2.3.1. Zirai Kazanç –Ticari Kazanç Ayrımı	38
4.2.3.2. Zirai Kazanç – Gayrimenkul Sermaye İradı Ayrımı	39
4.2.4. Yasaya Göre Çiftçi, Mahsul ve Zirai İşletme Kavramları (Madde 52)	39
4.3. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi	40
4.3.1. Vergiye Tabi Olan Kazançlar	40
4.3.1.1. Gerçek Usul	40
4.3.1.2. Gerçek Usulde Zirai Kazancın Tespiti	44
4.3.1.3. Gerçek Usulde Hâsılat	45
4.3.1.4. Hâsılatın İndirilebilecek Giderler	46
4.3.1.5. Hâsılatın İndirilemeyecek Giderler.....	47
4.3.1.6. Gerçek Dışı Usul	48
4.3.2. Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı.....	48
5. TARIM MUHASEBESİ VE ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI.....	50
5.1. Muhasebenin Tanımı	50
5.2. Muhasebenin Önemi	52
5.3. Tarım Muhasebesi.....	53
5.4. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) (FADN: Farm Accounting Data Network)	57
6. ARAŞTIRMA BULGULARI	61
6.1. Üreticilerin Cinsiyet Dağılımları, Yaş Aralıkları ve Eğitim Durumları	61
6.2. Destek, Maliyet ve Fark Analizleri.....	63
6.3. Gayri Safi Üretim Değerleri, Etkinlik Değerleri ve Karşılaştırma Tabloları	71
7. SONUÇ VE ÖNERİLER	94
KAYNAKLAR.....	100
EKLER	105
ÖZGEÇMİŞ.....	118

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 3.1.Örneğe Giren İşletme Sayısı.....	17
Çizelge 4.1. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde işletme büyüklük ölçüleri.....	42
Çizelge 4.2. Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında işletme büyüklük ölçüleri.....	43
Çizelge 6.1. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Destekler (TL).....	63
Çizelge 6.2. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Vergi ve Kesintiler(TL).....	64
Çizelge 6.3. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Destekler, Vergi ve Kesintiler ve Farklar (TL).....	65
Çizelge 6.4. 2015 Yılı Dekara Düşen Destekler(TL).....	65
Çizelge 6.5. 2015 Yılı Dekara Düşen Vergi ve Kesintiler (TL).....	66
Çizelge 6.6. 2015 Yılı Dekara Düşen Destekler, Vergi ve Kesintiler ve Farklar(TL).....	67
Çizelge 6.7. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Ürün Desteği(TL).....	68
Çizelge 6.8. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Mazot Desteği(TL).....	68
Çizelge 6.9. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Gübre Desteği(TL).....	69
Çizelge 6.10. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Ödenen Stopaj(TL).....	69
Çizelge 6.11. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Ödenen KDV(TL).....	70
Çizelge 6.12. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre Dekara Düşen Gayri Safi Bitkisel Üretim Değerleri (2015 Yılı).....	74
Çizelge 6.13. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre En Kârlı İşletmelerin (%25) Gayri Safi Üretim Değerleri (2015 Yılı).....	76
Çizelge 6.14. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre En Düşük Kârlı İşletmelerin (%25) Gayri Safi Üretim Değerleri (2015 Yılı).....	77
Çizelge 6.15. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre Etkinlik Değerleri (2015 Yılı).....	80
Çizelge 6.16. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Kârlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Değerleri (2015 Yılı).....	83
Çizelge 6.17. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Düşük Kârlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Değerleri (2015 Yılı).....	84
Çizelge 6.18. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı).....	86
Çizelge 6.19. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Karlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı).....	90
Çizelge 6.20. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Düşük Karlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı).....	92

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 6.1. Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı	61
Şekil.6.2. Ankete Katılanların Yaş Aralıkları Dağılımı.....	62
Şekil 6.3. Ankete Katılanların Eğitim Durumu Dağılımları	62



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Br	: Birim
ÇMVA	: Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
ESU	: Economic Size Unit (Ekonomik Boyut Birimi)
FADN	: Farm Accounting Data Network
GSÜD	: Gayri Safi Üretim Değeri
KDV	: Katma Değer Vergisi
UMS	: Uluslar Arası Muhasebe Standartları
NUTS	: Ülkeler İstatistiki Bölge Birimleri

ÖNSÖZ

Bu çalışmada bana yol gösteren, Trakya Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümü lisans ve yüksek lisans ve Namık Kemal Ziraat Fakültesi yüksek lisans ve doktora eğitimi sürecinde benden hiçbir zaman desteklerini esirgemeyen öğretim üyelerinden aldığım dersler ve edindiğim tecrübeler olmuştur. Bu süreç boyunca bu alanla ilgili olarak elde edilen teorik bilgilerle birlikte kazanılan pratik bilgiler bu çalışmayı yürütmeye her zaman yol göstermiştir. Bu çalışma gerek muhasebe, vergi teorileriyle ilgili; gerekse tarım, bitkisel üretim, tarımsal işletme analizi ve tarım politikalarıyla ilgili detaylı bilgiler elde etme imkanını sağlamıştır. Sadece teorik bilgilerle yetinilmeyip, bunun yanında bitkisel ve hayvansal üretimde bulunarak faaliyetlerini ve varlıklarını sürdürmeye çalışan işletmeler ziyaret edilerek gerekli tüm bilgilerin detaylı olarak sağlanması da bu çalışmayı zenginleştirmiş, bitkisel ve hayvansal üretim yapan çiftçilerin durumunu gerçekçi olarak ortaya koymuştur.

Yapılan literatür taramalarında " Tarım İşletmelerinde Muhasebe Kaydı Tutulmasının Türkiye Tarımı ve Ekonomisi Açısından Değerlendirilmesi" konusuyula ilgili detaylı olarak fazla çalışma yapılmadığı ortaya konmuştur. Bu nedenden dolayı bu konu seçilirken, Tekirdağ ilinde ve tüm Türkiye’de bulunan bu eksikliği giderecek bir çalışma olması amaçlanmıştır. Yapılan bu çalışmada veri elde etme yöntemi olarak ‘anket yoluyla veri elde etme yöntemi’ kullanılmıştır. Yapılan anket çalışmalarında seçilen tüm işletmeler Tekirdağ ilini temsil edecek şekilde belirlenmiştir. Bundan dolayı yapılan bu çalışma mevcut durum olabildiği kadar doğru ve gerçekçi ortaya koyacak bir çalışma olmuştur. Daha önce Tekirdağ ilinde bitkisel ve hayvansal üretim yapan çiftçilerin mevcut durumunu yansıtan ve bu alanda güncel olan herhangi bir çalışmaya ulaşılmamıştır. Bu durum da yapılan bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

TEŞEKKÜR

Doktora çalışmalarım boyunca konuya daha çok hâkim olmamı sağlayan, yaptığım çalışmayla yakından ilgilenen, yaptığı önerileriyle bana ışık tutan, konu ile ilgili tüm bilgi ve birikimini benden esirgemeyen danışman hocam Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü Öğretim Üyesi Prof. Dr. İsmail Hakkı İNAN'a içtenlikle teşekkürü bir borç bilirim.

Yaptığım bu çalışma boyunca her zaman bana destek veren Namık Kemal Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölüm Başkanı Prof. Dr. M. Ömer AZABAĞAOĞLU'na, Namık Kemal Üniversitesi Ziraat Fakültesi Toprak Bilimi ve Bitki Besleme Bölümü Öğretim Üyesi Doç. Dr. Duygu BOYRAZ ERDEM'e, Namık Kemal Üniversitesi Öğretim Görevlisi Fuat YILMAZ'a sonsuz teşekkür ederim.

Hayatım boyunca her zaman yanımda olan, benden sonsuz desteğini esirgemeyen ve bu çalışmanın veri toplama bölümünde de sürekli yanımda olan babam İhsan ÖZOLGUN'a, çalışmanın her aşamasında benden desteklerini esirgemeyen annem Alev ÖZOLGUN'a ve kardeşim Ömer İlkay ÖZOLGUN'a sonsuz teşekkür ederim.

Tez çalışmam boyunca bana sürekli destek olup yardımlarını esirgemeyen, bana moral ve motivasyon kazandıran sevgili eşim Mazlum AKKURT'a teşekkür ederim.

Ayrıca özellikle anket çalışmalarında benden desteğini hiç esirgemeyen arkadaşım İbrahim FİRAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ocak, 2020

Hande ÖZOLGUN AKKURT

Öğretim Görevlisi

1. GİRİŞ

Tarım, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilerek verim ve kalitelerinin artırılması, üretilen bu ürünlerin elverişli şartlarda muhafaza edilmesi, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlamasını ele almaktadır (Sakar, 2018, s.16).

Tarımda bitkisel üretim, hayvansal üretimi tamamlayan ve birbirinden ayrılmaz bir bütünün parçalarıdır. Aynı zamanda bitkisel yapıya sahip olan ormanda, toprağı koruyan, su kaynaklarını besleyerek zengin duruma getiren, hatta iklime de olumlu etkisi olan bir özelliğe sahiptir. Tarım ülke nüfusunun yaşamını sürdürebilmesi, ihracata yaptığı doğrudan ya da dolaylı etkileri, istihdama ve milli gelire olan katkısı, diğer sektörlerle hammadde ve sermaye temin etmesi ile tüm dünyada ekonomik faktörlerin başında yer alan vazgeçilmez bir sektördür (Doğan, 2009).

Çoğu ülke ekonomisinin temelini tarım sektörü oluşturmaktadır. Bir ülkenin tarımına gerekli önem verilmemişse, o ülkenin ekonomik olarak kalkınması ve ekonomik büyümesinin hedeflenen düzeylere ulaşması beklenemez. Az gelişmiş ülkeler kalkınmayı sadece sanayileşme olarak görmektedirler. Bu nedenle uyguladıkları ekonomik politikalar çarpık kentleşme gibi çeşitli sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bunun yanında toplumun giderek artan tarım ürünleri talebi hızlı nüfus artışı sebebiyle karşılanamamaktadır (Metin, 2007, s. 2).

Gelişmiş ülkelerde de görüldüğü üzere, gelişme sürecinin ilk aşamalarında ekonomiye hâkim olan tarım sektörü, gelişmenin sonraki evrelerinde bu pozisyonunu gittikçe kaybetmiştir. Zaman geçtikçe ikinci hatta üçüncü sektör konumuna gerilemiştir. Benzer bir süreci günümüzde gelişmekte olan ülkeler de yaşamaktadır. Bu dönüşüme karşın, başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere tarım sektörü, kırsal alanda yaşayan bireylerin geçimini sağladıkları temel sektör olma konumunu muhafaza etmektedir. Bunun yanında tarım sektörü ekonomik kalkınmada da önemli fonksiyonlara sahiptir. Bu fonksiyonların başında beslenme için gerekli olan gıda madde üretiminin temin edilmesi gelmektedir. Bunun yanında ekonominin döviz gereksinimlerini karşılaması, endüstriyel ürünlere talep yaratılması gibi başka fonksiyonları da bulunmaktadır. Tüm bu işlevler nedeniyle dünyanın neredeyse her yerinde tarım sektörüne özel olarak önem verilmektedir (Doğan, 2009).

Çiftçiler yaptıkları işlerde elde ettiği kazançları, verimliliklerini veya başarı ve başarısızlığını öğrenmek amacıyla muhasebe kayıtlarından faydalanmalıdırlar. Tarım

işletmelerinde muhasebe tutulmasının faydaları şu şekilde sıralanabilir (şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018):

- Üretim maliyetinin belirlenmesi,
- Kıt olan üretim kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılabilmesi ve böylece azami gelirin elde edilmesi,
- Kayıtlara dayanılarak veri tabanı oluşturulması,
- Üretim maliyetlerinin muhasebe kayıtlarına dayanılarak hazırlanması aynı zamanda devletin uygulayacağı tarım politikalarının belirlenmesine de yardımcı olacaktır.

Muhasebe tarım işletmelerinde ihtiyaç duyduğu ölçüde önem kazanmalı ve faydası da arttırılmalıdır. Tarım muhasebesi, tarımsal faaliyetlerin sonucu ortaya çıkan parasal işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, elde edilen bu bilgileri özetleyen, yorumlayarak analiz eden bir muhasebe dalıdır. Tarım sektöründeki sermaye yoğun gelişmelerle birlikte bu işletmeler için tarım muhasebesi önemli bir konuma gelmiştir. Bu nedenle ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gereği ortaya çıkmıştır (şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018).

Başta büyük tarım işletmeleri olmak üzere tüm işletmelerin, ana faaliyet konusu tarım olsa da faaliyetlerin niteliği, hacmi, çeşitliliği ve karlılığından ötürü endüstri işletmesi gibi yönetilmeleri gerekmektedir. İşletme yönetimi tarafından pazarlama, üretim, finansman ve muhasebe gibi bölümler oluşturulmakta ve bu bölümler üretimden satışa kadar birçok alanda faaliyetlere yön vermektedir. Özellikle son yıllarda tarımda ihracata ağırlık verilmesi sayesinde tarımdaki gelişme hızlanmıştır. Bu durum da işletmelerde muhasebeyi önemli bir konuma taşımaktadır (Fidan, 2018).

Tarım işletmelerinde de muhasebe kayıtlarının birtakım istisnalar dışında diğer işletmelerde olduğu gibi tutulması önerilmektedir. İşletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için en gerekli ve önemli bilgiler muhasebeden alınmakta ve işletme başarısı elde edilen bu bilgilerle ölçülmektedir. Bu nedenle muhasebe yöneticilere karar almalarında yardımcı olan ve gerekli bilgileri veren önemli bir sistemdir. Ayrıca muhasebenin işletme dışında yer alan üçüncü kişilere de bilgi sunarak yardımcı olma işlevi de bulunmaktadır (şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018).

Ancak Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun küçük işletme ve aile işletmesi olması ve bu işletmelerin kayıt tutması ile ilgili yasal bir zorunluluğun olmamasından dolayı işletmeler muhasebe kaydı tutmamaktadırlar.

Türkiye’de tarımın ekonomi ve istihdam içindeki payı geçmişten beri küçümsenmeyecek kadar büyük olmuştur. Bu nedenle bu sektör hep gündemde olmuş, ama bu alanda oluşan sorunlara kalıcı çözümler getirilememiştir. Özellikle gerçekleştirilen destekleme politikaları ussallıktan uzak ve çoğu defa halkçı kaygılara dayandırılmıştır. Bu durum da tarım sektörünün diğer alanlarında yer alan problemlerin çözüme kavuşturulmasına engel olmuştur. Farkına varılmadan da olsa, destekleme ödemeleri tarımsal nüfusu tasfiye edici bir politika olarak kullanılmamış, tam aksine tarımsal üretimi arttırıcı şekilde kullanılmıştır. Bu da verimlilik, çok parçalılık gibi problemlerin çözülmesinde engel oluşturmuştur (Acar ve Bulut, 2009).

Tarımsal destekler, tarım sektörünü istenilen şekilde yönlendirebilmek için verilmektedir. Bu destekler, tarım sektöründe ortaya çıkan sorunları çözebilmek, üretimde yetersizliği giderebilmek ve tarımda yeni teknolojilerin benimsenmesini sağlamak için uygulamaya konulan devlet müdahaleleridir. Burada asıl hedef, desteklere bağımlı olmayan, kendi ayakları üzerinde durabilen ve rekabet edebilen bir sektör durumuna getirmek olmalıdır. Bu nedenle hem sektörün yapısal ve dönemsel sorunlarının çözümüne katkı sağlaması, hem de çiftçi gelirini olumlu olarak etkilemesi beklenmektedir (Kara, 2018).

Her ekonomide tarımdaki en önemli konulardan birisi de tarımsal desteklemelerdir. Devlet ekonomiye müdahalede bulunmakta, fiyat politikası aracılığıyla desteklemeler yapmaktadır (Kamacı, 2006, s. 25).

Türkiye’de tarımsal destekleme politikalarının amacı, ülke ihtiyaçlarına uygun olarak optimal üretim yapısının sağlanarak üreticinin korunması ve uygun gelir imkanına kavuşturulmasıdır. Bu şekilde tarımın ülke ekonomisine olan katkısı da artacaktır (Yalçınkaya, Yalçınkaya, Çilbant, 2006).

Türkiye’de devletin tarım sektörüne ilişkin destekleme politikaları, uzun yıllar taban fiyat saptanarak destekleme alımları yapması şeklinde olmuştur. İlerleyen dönemlerde ise, girdi destekleri, hayvancılık destekleri, düşük faizli kredi, teşvik primi ödemeleri ile ürün bazında belirli ürünlerde ekim alanının sınırlandırılarak alternatif ürünlere geçişi özendirerek destekleme primleri ve tazminat ödemeleri gibi uygulamalarla tarım sektörü desteklenmiştir (Yalçınkaya vd., 2006).

Geçmişten bu yana en yaygın olan destekleme aracı pazar fiyat desteğidir. Bu destekte Bakanlar Kurulu herhangi bir ürünün hangi fiyattan satın alınacağını ve alım yapacak kurumları

belirlemektedir. Ancak ilerleyen zamanlarda alım yapan kurumların Hazine tarafından karşılanan görev zararlarının büyük boyutlara ulaşması, üretime bağlı olan destekleme ödemelerinin sürdürülebilirliğini şüpheyle karşılanabilir duruma getirmiştir (Çakmak, 2004).

Bir diğer destekleme aracı da girdi destekleridir. Bu desteklere tohum ve fidan desteği, sulama desteği, gübre desteği ve kredi desteği örnek olarak verilebilir. Kredi ve sulama desteği hariç diğer girdi destekleri 2001 yılında IMF'ye verilen taahhütler doğrultusunda kaldırılmış, ancak çiftçilerin belirli şartları gerçekleştirmesi durumunda girdi destekleri uygulanmaya devam etmiştir. Teşvik sistemi de Türkiye'de zaman zaman uygulama alanı bulmuş, ancak üretimde etkinliği bozucu etkileri nedeniyle büyük ölçüde tasfiye edilmiştir. Prim ödeme sisteminin ise Türkiye'deki destekleme ödemelerinin içindeki payı büyük önem taşımaktadır. Bu destek, daha çok arz açığı bulunan ürünler için uygulanır ve üretim düzeyine bağlı olarak verilir. Prim destekleri ilk olarak 1998 yılında pamuk için verilmiştir. Bu destek zamanla büyük ölçüde arz açığı bulunan kanola, soya fasulyesi gibi yağlı tohumlar ile zeytinyağı ve dane mısır gibi ürünleri içine kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bir diğer destekleme şekli "Doğrudan Gelir Desteği"dir. Bu destekleme biçimi ödeme miktarını öngörülebilir duruma getirmekte olup, uygulama kolaylığına sahiptir. Bu nedenden dolayı toplam destekler içindeki payı artış göstermiştir (Acar ve Bulut, 2009).

Bu araştırma kapsamında Tekirdağ ilinde tarım ve hayvancılıkla uğraşan 182 üretici ile görüşülmüştür. Toplanan veriler kullanılarak bu işletmelerin ekonomik analizleri yapılmıştır. Ayrıca yine bu veriler aracılığıyla bu işletmelerin elde ettikleri tarımsal desteklerin, ödedikleri vergi ve kesintilerin analizleri yapılmış, gayri safi üretim değerleri, etkinlik değerleri ortalamaları ve etkinlik standartları incelenmiştir. Böylelikle bu ildeki tarımsal işletmelerin ekonomik durumları, işletmelerin tarımsal destekler ve vergiler açısından durumları ortaya konmuştur.

Bu çalışmada tarımsal işletmelerin ödedikleri vergi ve kesintilerin elde ettikleri desteklerin çok üstünde olduğu, çoğu işletmenin sadece net kârının değil, brüt kârının bile negatif olduğu ortaya konmuştur.

Tez 7 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümü Giriş bölümü oluşturmaktadır. İkinci bölümde vergiler, tarımsal işletmelerin vergilendirilmesi, tarım muhasebesi, tarımsal desteklemeler ve Çiftlik Muhasebe Veri Ağı ile ilgili bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların özeti yer almaktadır. Çalışmanın materyal ve yöntemi üçüncü bölümde yer almaktadır.

Dördüncü bölümde vergi kavramı ve kapsamı üzerinde durulmuş, zirai kazançlar ve vergilendirilmesi açıklanmıştır. Beşinci bölümde genel olarak muhasebe kavramından söz edilerek, tarım muhasebesi hakkında bilgiler verilmiş, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı, bu ağın amaçları ve hedefleri, bu sistemin özellikleri üzerinde durulmuştur. Altıncı bölümde ise araştırma bulgularına yer verilmiştir. Bu bölümde destek, vergi ve kesintilerin analizi yapılarak, işletmelerin gayri safi üretim değerleri tabloları oluşturulmuş, işletmelerin etkinlik değerleri ortalamaları hesaplanmıştır. Yedinci bölümde ise sonuç ve önerilere yer verilmiştir.



2. KAYNAK ÖZETLERİ

Tarım işletmelerinde muhasebe kayıtları tutulmasının Türkiye tarımı ve ekonomisi açısından değerlendirilmesi konusunda original verilere dayanılarak yapılan herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ayrıca tarım işletmelerinde elde edilen desteklerin, işletmelerin ödedikleri vergi ve kesintilerin hesaplanması konusunda da bilimsel araştırmaların sayısı yok denecek kadar az sayıdadır. Bu konuyla ilgili yapılan çalışmalar aşağıda kaynak özeti olarak sunulmuştur.

Göktolga ve Karkacier (1999) yaptıkları çalışmada FADN (Farm Accounting Data Network)'nin yapısı ve işleyişi hakkında bilgi vermeye çalışmıştır. Çalışmada Avrupa Birliği'nde veri toplamaya son derece önem verildiği belirtilerek, bu konunun bu kadar ciddi bir şekilde ele alınmasının çeşitli nedenleri olduğu öne sürülmüştür. Çalışmaya göre her bölge için ayrı ayrı tutulan kayıtlar sayesinde işletmeleri bölgesel ve ülkesel bazda izleme imkânı bulunmakta, bu bölgeler ve üye ülkeler arasında da karşılaştırma yapma fırsatı yakalanmaktadır.

Bu çalışmada Avrupa Birliği'nde tarımsal bilgi toplama görevini üstlenen FADN'nin yapısı hakkında bilgi verilmiş ve sonuç olarak Türkiye'de böyle bir veri toplama sisteminin olmadığı ortaya konulmuştur. Türkiye'nin böyle bir veri toplama sisteminin üzerine daha fazla eğilmesi, bu konu ile ilgili olarak sadece üniversite ve birtakım kuruluşlarda bilimsel makale düzeyinde kalmayarak bu tür bir sistemin veya ülke yapısına uygun buna benzer bir veri toplama sisteminin her türlü birimler bir araya gelerek bu konunun alt yapısının oluşturularak uygulamaya konulması gerektiği bu çalışmada öneri olarak sunulmuştur.

Güngör (2006) yaptığı çalışmada kooperatifçilik hareketinin ülke ekonomisi açısından öneminin ve değerinin tartışmaz olduğundan söz ederek, A.B.D., Almanya, İngiltere, Hollanda, İskandinav ülkeleri gibi bu açıdan dünyadaki gelişmiş ülkeler incelendiğinde bu harekete verilen önemin boyutunun da kolaylıkla ortaya çıktığını açıklamıştır. Yazara göre globalleşen dünyada tek alternatif örgütlü olan kuruluşlardır. Bunun için de ülkelerin kooperatif çatısı altında birleşmesi son derece faydalı olacaktır.

Aslan (2008) yaptığı çalışmada Türkiye'nin TR0603.01 no'lu Pilot Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Projesi ile tarımsal politikaların oluşturulması için en önemli araçlardan birisi olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin kurulması yolunda büyük bir adım atıldığını ifade etmiştir. Yazara göre Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sadece Avrupa Birliği üyelik

müzakereleri için değil, bunun yanında politika yapıcıları ve milli hesapları için de son derece gerekli bir sistemdir. Bu sistemle sağlanacak veriler hem ülke ulusal hesaplarında hem de Avrupa Birliği'ne üyelik durumunda kullanılacaktır. Sonuç olarak Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi seçimi profesyonel bir yaklaşımla oluşturulmalı ve elde edilen verilerin Türk tarım politikaları açısından çok önemli olduğu unutulmamalı ve bu sisteme hak ettiği değer verilmelidir.

Demir (2008) tarafından yapılan çalışmada, Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyetin kuruluşundan 1960'lı yıllara kadar Türkiye'de tarımsal kazançların vergilendirilmesi ve çalışmanın devamında 1960'lı yıllardan günümüze kadar olan süreçteki tarımsal kazançların vergilendirilmesi konusu üzerinde durulmuştur. Çalışmada Türkiye'de 1880'li yıllardan itibaren tarımda genel bir ilerleme olduğu, fakat 1960'lı yıllarda başlamış olan Kalkınma Planlarında tarım sektörü için ayrılan yatırımların azaldığı belirtilmiş, yıldan yıla tarımın milli gelirdeki payının da azaldığı açıklanmıştır.

Günümüzde kurumlar ve gelir vergisi içerisinde zirai kazanç kapsamında olan tarım gelirinin payının oldukça düşük olduğundan bahsederek, tarım sektöründe genel olarak vergi yükünün diğer sektörlerle oranla oldukça düşük olduğunu ortaya koymuştur. Bu durumda da ortaya çıkacak olan adaletsizliği gidermek için çeşitli öneriler sunmuştur. Bu önerilerden bazıları tüm çiftçilerin kayıt altına alınması, üretim artışı ve verimliliği sağlayacak modernizasyonun sağlanması, pazar imkânlarının genişletilmesi, büyük işletmelerin kurularak uluslararası rekabet düzeyinin yükseltilmesidir.

Tecim (2008)'e göre, özellikle vergi sisteminin beyana dayandığı ekonomilerde, mükelleflerce yerine getirilen beyanların doğru olup olmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Yazara göre başarılı bir vergi sistemi, vergi mevzuatının kolay anlaşılması, vergi yasalarının hız ve güvenilirliğinin artması, etkin bir vergi denetiminin sağlanması son derece önemlidir. Çalışmaya göre vergi denetiminin amacına ulaşabilmesi için, vergi idaresinin uygulayacağı çeşitli politika ve stratejilerle, vergi denetiminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

Konak (2009) yaptığı çalışmada Türkiye'deki vergileme sisteminin adaletsiz yapısını sürdürdüğünü söyleyerek bunun en büyük nedenlerinin vergi denetimsizliği, vergi kanunlarının karmaşık olması ve günümüzde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin halen yürütülmeye devam edilmesi olduğunu açıklamıştır. Bu unsurların düzeltilerek adaletin sağlanması gerekmektedir.

Yapılan çalışmada çeşitli görüş ve öneriler sunulmuştur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi gibidir:

- Vergileme hususunda mükelleflerin eğitilmesi için çalışmalar yapılmalıdır.
- Vergileme süreci yeniden yapılandırılmalıdır.
- Bürokratik işlem fazlalıklarının giderilerek vergilemenin mükellefler üzerindeki maliyeti düşürülerek zaman kayıpları engellenmelidir.
- Vergi oranlarının makul düzeye çekilerek mükellefler üzerindeki mali yükün azaltılması gerekmektedir.
- Mükelleflerin vergilenecek gelirlerini elde etmek için yapmış oldukları harcamaların, vergi idaresince ödenecek vergiden kendiliğinden düşmesinin imkânı getirilmelidir.

Birinci (2010) yaptığı çalışmada üreticilere vergi bilinci ile ilgili olarak anket uygulamıştır. Anket çalışması sonucu elde edilen bazı bulguları sıralayarak, üreticilere göre gelir düzeylerinin düşüklüğünün onları vergi kaçırmaya iten en önemli neden olduğunu belirtmiştir. Aynı zamanda üreticilerin devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmek amacıyla da vergi toplaması gerektiğinin de bilincinde olduğunu açıklamıştır. Ancak bu üreticiler kendileri de dahil olmak üzere toplumun tüm kesiminin vergilerinin kamu hizmeti olarak kendilerine dönmediğini düşünmektedirler. Bunun yanından toplumda vergi ödemeyen kesimin fazla olduğunun ve bu durumun da kendi vergi ödeme şevklerini kırabileceğini belirtmişlerdir. Çalışmada bu durumun üreticilerin sahip olduğu vergi bilincinin giderek zayıflamasına neden olabileceği, devletin vergi adaleti ve vergide eşitlik gibi ilkeleri uygularken daha titiz davranması gereğinin üzerinde durulmuştur. Tarım kesiminin de diğer kesimler gibi vergi ödeme yükümlülüğü bulunduğu, eşitlik ve genellik ilkesine göre bu kesimin de vergilendirilmesi gereğinden bahsedilmiştir.

Taşdelen (2010) yaptığı çalışmada vergi kesintisinden bahsederek, vergi kesintisinin zirai kazançların vergilendirilmesinde kullanılan yaygın bir vergilendirme yöntemi olduğunu açıklamıştır. Aynı zamanda gerçek usul vergilendirmede de vergi kesintisi olduğunu, sadece vergi kesintisi yöntemiyle vergilendirilen çiftçilerin kayıt tutma ve ödedikleri vergilerini bildirme zorunlulukları bulunmadığını açıklamıştır. İşletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar ve zirai araç ölçüsüne sahip olan çiftçilere ise gerçek usul vergilendirme uygulanmakta ve bu çiftçiler için işletme hesabı esası geçerli olmaktadır. İstedikleri takdirde bu çiftçilerin bilanço esasını seçme hakları da bulunmaktadır.

Bu çalışmada yazar gelir vergisinin beyana dayalı bir vergi türü olduğunu ve farklı gelir unsurlarının beraber vergilendirilmesine dayandığını belirterek üniter bir yapıya sahip olduğunu söylemiştir. Bu sebeple de vergi kesintisi için değerlerin düzeylerinin yüksek olmasının gerçek usulün uygulama alanını daralttığını belirterek vergi adaleti açısından bu durumun dikkate alınması gerektiğini ortaya koymuştur. Bunun yanında çiftçinin istediği zaman gerçek usulde vergilendirme tercih edebileceğini, bu durumda da vergi kesintisi yönteminin sakıncalarından kurtulabileceğini de ortaya koymuştur.

Aydın (1992) yaptığı çalışmada, Trakya bölgesindeki tüm büyükbaş besi hayvancılığı işletmeleri ile görüşerek bu işletmelerin muhasebe kayıtlarını incelediğini, elde edilen sonuçlara göre besi işletmelerinde muhasebe kayıtlarının sadece vergi matrahının hesaplanması ile ilgili kayıtlar olduğunu ortaya koymuştur.

Subaşı (2007) yaptığı çalışmada Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün bünyesinde yapılan faaliyetlere ilişkin muhasebe kayıtlarını inceleyerek, bu kayıtları tekdüzen muhasebe sistemi içerisinde ele almıştır.

Tokay ve Deran (2011) çalışmalarında tarım sektörü genelinde üretime ilişkin faaliyetlerin iç içe girmiş olması, sektörde faaliyet gösteren bireylerin yeterli eğitime sahip olmaması, tarım işletmelerinin endüstri işletmelerine göre küçük olması, vergi mevzuatının işletmeleri kayıt tutmaya özendirmemesi gibi sebeplerle bir belge düzeninin olmadığını ve muhasebeye gerekli önemin verilmediğinden bahsetmişlerdir. Yazarlara göre birçok tarım işletmesi sahip oldukları iyi bir belge ve defter düzenine dayalı muhasebe verileri sayesinde, yatırım yapma ya da yapmama, üretme ya da üretimi durdurma kararı almaktadırlar. Bu sebeple bu işletmeler muhasebe departmanında birden fazla muhasebe elemanı çalıştırarak, mali ve mali olmayan kayıtları tutmakta ve karar süreçlerinde bu bilgileri kullanmaktadırlar.

Çalışmada, Dünyada ve Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kabulü ve uygulanmasıyla beraber muhasebenin tarım sektöründeki öneminin giderek arttığından söz edilmiştir. Bunun nedeninin de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tarım işletmelerini muhasebe kaydı tutmaktan muaf tutmaması, tam tersine muhasebe kaydı tutulmasına ve mali rapor yayınlamaya teşvik etmesidir. Türkiye'de de Avrupa Birliği'ndekine benzer olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağının kurulmaya çalışılması muhasebeyi birçok tarım işletmesi açısından çok daha önemli hale getirecektir.

Yanık (1996)'ın yaptığı çalışmada, tarım işletmeleri ve tarım muhasebesi hakkında bilgi verilerek, tekdüzen muhasebe sistemi tarım işletmeleri açısından incelenmiştir. Ayrıca tarım işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanması da çalışmada gösterilmiştir.

Gencel ve Kuru (2012)'nin yaptıkları çalışmada, vergileme kültürü açısından vergileme konusu üzerinde önemle durulması gerekliliği ve devlet-birey ilişkilerinin geliştirilmesinin vergi kültürü üzerinde olumlu etki yapacağını ön plana çıkartmışlardır. Çalışmada aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

- Vergi kültürünün arttırılmasına yönelik çalışmalar Türkiye'de yapılmakla birlikte yeterli seviyede değildir. Daha etkili bir oluşum için öncelikle mükellef haklarını ve sosyal yaşam standartlarını korumaya yönelik uygulamalar ile tabana yayıcı düzenlemeler öncelikli politika seçenekleri olmalıdır.
- Vergi kültürünü etkileyen eğitim, din, ırk gibi pek çok kültürel dinamiğe yönelik çalışmaların yapılması vergi kültürünün gelişimine katkı sağlayacaktır.

Hayran (2013) yaptığı çalışmada tarımın yüksek bir vergi potansiyeline sahip olduğunu, ayrıca tarımda vergilemenin tarım politikaları aracı olarak da kullanılabildiğinden bahsetmiştir. Tarımsal kazancın vergilendirilmesinde en yaygın olarak kullanılan stopaj usulü vergilendirmenin kayıt tutma zorunluluğu getirmemesi sebebiyle, tarım işletmelerinin kayıt tutmadığından söz etmiştir. Çalışmada, tarımsal kazancın vergilendirilmesinde tüm tarım işletmelerinin gerçek usule göre vergilendirilmelerinin, kayıt tutmayı yaygınlaştıracığı, her türlü ekonomik analize olanak sağlayabilen kayıtlar sayesinde tarım politikalarının daha güvenilir belirlenebileceği ve uygulanan bu politikaların tarım kesimine etkilerinin daha sağlıklı analiz edilebileceği sonucuna varılmıştır.

Sarı (2016) tarafından yapılmış olan çalışmada günümüzde vergilerin halen devletlerin en önemli gelir kaynağı olduğunu, tarım sektörünün ekonomi içindeki ağırlığının giderek kaybettiğinden bahsedilmiştir. Bu adaletsizliğe rağmen bu sektörün vergilendirilmesi, vergi adaleti, vergi eşitliği ve diğer sosyo-ekonomik sebepler açısından önemlidir. Yazara göre tarım sektörünün vergilendirilmesi sırasında optimum verimliliği sağlamaya özen gösterilmelidir. Yıllar içinde vergi sisteminde yapılan değişiklikler bu amaçla yapılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlara göre, Türkiye'de önemli bir sektör olan tarım sektörünün vergilendirilmesinde istenen sonuçlara ulaşabilmek için çiftçilerin, vergiye yönelik davranışlarını ve tutumlarını biçimlendiren bilinç düzeylerinin arttırılması gerekmektedir. Bu sayede, kamu kesimi yüksek

vergi uyumu ile maliye ve ekonomi politikalarının hedeflerine daha kolay ulaşabilecektir. Bilinç düzeyini yükseltebilmek amacıyla, çiftçilere yönelik vergi eğitimlerinin verilmesi, vergi mevzuatının her eğitim düzeyinden kişilerin anlayabileceği şekilde basit ve anlaşılır duruma getirilmesi gerekmektedir.

Demir ve Kaya (2017) hizmet ve sanayi sektörlerinde olduğu gibi tarım sektöründe de vergiye uyumun son derece önemli olduğunu, bunun nedeninin de söz konusu sektörün vergi kayıp ve kaçaklarının kolaylıkla yaşanabileceği bir sektör olduğunu açıklamışlardır. Yaptıkları çalışmada elde edilen sonuçlara göre çiftçilerin vergi ahlak ve bilinç düzeylerinin ve kamu harcama algılarının çok yüksek olmadığı ortaya çıkmıştır. Bunun yanında çiftçilerin ödediği tüm vergiler dikkate alındığında, desteklerden faydalanan çiftçilerin faydalanmayan çiftçilere oranla subjektif vergi yükünü daha az hissettikleri ortaya konmuştur. Çalışmada tarım sektörünün kayda alınmasının birçok alanda kayıt dışılığı önleyebileceğinden bahsedilmiştir. Bu sebeple çiftçilerin öz tüketim harici ürünleri mutlaka kayıt altına alınmalıdır. Vergi yükü diğer sektörlerle göre düşük olan tarım sektöründe bile vergi konusunda negatif bir algının varlığı, Türkiye açısından sorunun ne kadar önemli boyutlarda olduğunu gösterir niteliktedir. Tarımın ve dolayısıyla zirai kazançların vergilendirilmesinde gerçek usul vergilemenin sınırlarının genişlemesi gerektiği ve zirai işletme büyüklüğü ölçülerinin daraltılması suretiyle gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Köse (2009) çalışmasında tarımsal işletmelerinde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemini incelemiş, bu muhasebe sisteminin tarımsal faaliyetlerin özelliklerine uygun olup olmadığını araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, tarımda Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasında bazı sorunlar olduğunu ortaya koymuştur. Bu sorunlardan birinin Tekdüzen muhasebe sisteminden kaynaklanan sorunlar olduğu açıklanmıştır. Yine Türkiye’de %99 gibi büyük bir oranda yer alan küçük tarım işletmelerinin muhasebe kaydı tutmaları konusunda herhangi bir yasal zorunluluk olmadığı, bunun yanında üreticilerin büyük bölümünün de eğitim düzeyi ve muhasebe bilgisinin yeterli olmaması da önemli bir sorun olarak ortaya konmuştur.

Aras (1988) yılında yayınladığı eserde, çiftlik muhasebe kayıtları, çiftlik envanteri, muhasebe sistemlerinin düzeni, muhasebe kayıtlarının analizi ve tarımda gelir vergisi konularını ayrıntılı olarak anlatmıştır. Ayrıca bu çalışmasında FADN kavramından da bahsetmiştir.

Argaç (1993) yaptığı çalışmada Türkiye'deki tarımsal faaliyetler ve tarım işletmelerinden bahsederek, bilanço, gelir tablosu, envanter çıkarma, amortisman gibi muhasebe ile ilgili olan konuları açıklamıştır. Ayrıca çalışmasında buğday, süt gibi ürünlerin maliyet hesaplamasını da örnek olarak göstermiştir.

Kalaç (2002) tarafından yapılan çalışmada, tarım işletmelerinde faaliyetlerin planlama ve analizine yönelik muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulmasına olanak sağlayacak program oluşturulmuştur. Yapılan bu çalışma, Türkiye'de tarım işletmelerinin muhasebe kayıtlarını bilgisayar ortamında tutulmasının ve bir veri ağı oluşturulmasının mümkün olduğunu göstermiştir.

Pasricha ve Ubha (2004), yaptıkları çalışmada Hindistan'da olduğu gibi Türkiye'de de tarım ülke ekonomisinin içinde önemli bir yer almasına karşın işletmelerde muhasebe kaydı tutulmadığı ve bundan dolayı oluşan sorunlardan bahsetmişlerdir. Ayrıca FADN sistemi hakkında bilgiler verilmiş, bu sistemin oluşturulmasının ülkeye sağlayacağı avantajlar ele alınmıştır.

Uçma (1989) yılında yaptığı çalışmada, tarımsal kazançların vergilendirilmesi, tarım işletmelerinde muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına yer vermiştir. Ayrıca çalışmasında devlet üretme çiftliklerinde kullanılan hesap planı da yer almaktadır. Çalışmada buğday, ayçiçeği, süt gibi ürünlerin maliyeti hesaplanmış, verimlilik ve likitide analizleri de yapılmıştır.

Özcan (2007)'e göre kooperatif kavramı; kişilerin tek başına yapamayacakları ve ortaklaşa yapmalarında fayda bulunan işleri, en iyi şekilde ve en uygun maliyetle yapmak üzere, dayanışma içinde ekonomik güçlerini bir araya getirmeleridir. Kooperatiflerin kurulmasında, gelişmesinde 'örgütlenme' ve 'dayanışma'nın son derece önemli unsurlar olduğu belirtilmiştir.

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2013) yılında yapılan çalışma ile kooperatifçiliğin ekonomik hayattaki yerlerine ve dünyada ulaştığı etkinliğe ilişkin uluslararası kuruluşların sağladıkları bilgiler derlenerek, Türkiye'de kooperatifçiliğin farkındalığının artırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda; ilk olarak kooperatifçiliğe ve kooperatiflere ilişkin dünya genelinde meydana gelen gelişmeler açıklanmış, çalışmanın devamında kooperatifçiliğin geliştiği Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki kooperatifçilik uygulamalarından bahsedilmiştir.

Çelik (2014) tarafından yapılan çalışmada, tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını ortaya koyabilmek için uygulanan farklı muhasebe istemleri incelenmiştir. Muhasebe sistemleri olarak Laur muhasebe sistemi, ÇMVA sistemi ve tekdüzen muhasebe sistemine göre işletmelerin gelir ve masraf unsurlarının sınıflandırma ve hesaplama yöntemleri hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmada, bütün sektörlerde olduğu gibi, tarım sektöründe de girişimcinin başarısının artırılması ve işletmenin kaynaklarının etkin kullanılabilmesi için kayıt tutma önerilen bir işletme yönetim aracı olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca çalışmada Türkiye’de tarım işletmelerine yönelik uygulanan tekdüzen hesap planının tarım sektörünün ilgili özelliklerini tam olarak yansıtacak standart bir şekilde olmaması, AB ÇMVA sisteminin de henüz deneme aşamasında olması nedeniyle tarımda standart bir muhasebe sistemi oluşturma sorununun devam ettiğini ortaya koymuştur.

Artukoğlu ve Shakernagad (2003), Türkiye’de tarımdan alınan gelir vergisinin yıllardır stopaj vergisi ile sınırlı kaldığından ve tarımsal gelirlerin asgari düzeyde vergilendirildiğinden bahsetmiştir. Tarım işletmelerinde kayıt tutulmaması nedeniyle tarım kesiminin elde ettiği gelir sağlıklı olarak tespit edilememekte, tarım kesimine uygulanacak politikalar da gerçekçi olarak belirlenememiştir. Çalışmada, Türkiye’de üreticilerin belirli bir sistem içinde kayıt tutmaya alıştırılması ve özendirilmesinin, hem planlı ve sistemli çalışarak tarımda verimliliği arttıracaklarını, hem de tarımsal gelirlerin vergilendirilmesinde etkinlik sağlayacağı sonucuna varılmıştır.

Saner vd. (2017), yaptıkları çalışmada Türkiye’de tarım sektörünün yapısı gereği, tarım işletmelerinde yıllardan beri etkin bir kayıt sistemi olmadığını açıklamıştır. Türkiye’de son yıllarda işletmelerin Çiftçi Kayıt Sistemi uygulaması ile kayıt altına alınmaya başladığını ve AB ülkelerinde uygulanan FADN sisteminin, ÇMVA olarak Türkiye’de de uygulanmaya başladığından bahsedilmiştir.

Çalışma sonucunda tarım işletmelerinde kayıt sisteminin oluşturulması ve bunun sonucu elde edilen verilerin analizinin gerçekleştirilmesini sağlayarak tarım işletmecilerine yardımcı olması açısından temel düzeyde bir bilgisayar programı geliştirilmiştir. Ayrıca tarımsal işletmelerde doğru ve sürekli olarak veri akışının sağlanması için bir kayıt sistemine ihtiyaç duyulduğundan bahsedilmiştir. Çalışmaya göre, tarımda muhasebe kayıtları düzenli

olarak tutulduğunda, tarımsal üretime karar vermede, tarımsal üretime karar vermede ve karlılığı değerlendirmede üreticiye önemli faydaları olacaktır.



3. MATERYAL VE YÖNTEM

3.1. Materyal

Çalışmanın ana materyalini Tekirdağ ilinde 20 dekar altında ve 400 dekar üstündeki işletmeler hariç, bitkisel ve hayvansal üretimle uğraşan işletmeler ile yüz yüze yapılan anket yardımıyla sağlanan birincil veriler oluşturmaktadır. Çiftçilere tüm faaliyetlerini bunun yanında, elde ettikleri destekler ve çiftlik muhasebe veri ağıyla ilgili bilgileri de kapsayan işletme analiz anketleri uygulanmıştır. Araştırma ile ilgili istatistikî bilgi ve kayıtların elde edilmesinde, Tarım İl Müdürlüğü, çeşitli kamu ve özel kuruluşlar ile muhasebe konusunda faaliyet gösteren kurumlardan yararlanılmıştır.

Araştırmada Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na dahil olan tarım işletmeleri de incelenmek istenmiştir. Fakat Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü ile yapılan görüşme sonucunda bu işletmelerle ilgili bilgi verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na dahil olan işletmelere ulaşmak mümkün olmamış, bu işletmeler araştırma kapsamına alınamamıştır.

Ayrıca yapılan anket çalışmaları sonucu elde edilen verilere göre, 182 işletme içinde gerçek usulde vergilendirilen herhangi bir işletmeye rastlanmamış, bu işletmelerin tümünün stopaj yoluyla vergilendirildiği belirlenmiştir. Bu işletmeler aynı zamanda muhasebe kaydı da tutmamaktadır. Bu nedenle, gerçek usulde vergilendirilen işletmelerle, gerçek dışı usulde vergilendirilen işletmeleri karşılaştırma imkânı da olmamıştır.

3.2. Yöntem

3.2.1. Verilerin Toplanması Aşamasında Kullanılan Yöntem

Çalışmada kullanılacak veriler elde edilirken araştırma bölgesinde yer alan tüm çiftçilerle görüşmek mümkün olmadığı için örnekleme yapılmıştır. Örnekleme amacıyla Tekirdağ ilinde bitkisel ve hayvansal üretimle uğraşan tarım işletmelerine ait tüm popülasyon Çiftçi Kayıt Sistemi'nden elde edilmiştir. Tekirdağ ilinde işletmelerin büyük çoğunluğunun 20 dekar ile 400 dekar arasında dağılım gösterdiğinden ve 400 dekar üzerinde olan işletme sayısı az olduğundan, 20 dekar altında ve 400 dekar üzerindeki işletmeler araştırma kapsamının dışında bırakılmıştır. Bu nedenle 20 dekar üzerinde ve 400 dekar altında olan toplam 22.080 tarım işletmesi, örnelemeye dahil edilmiştir.

İşletmeler arazi büyüklüklerine göre 5 ayrı grupta incelenmiştir. Bu grupların belirlenmesinde normal dağılım yöntemi kullanılmıştır. Buna göre gruplar 20-40 dekar, 41-80 dekar, 81-140 dekar, 141-250 dekar ve 250 dekar ve üzeri şeklinde oluşturulmuştur.

Örnek hacminin hesaplanmasında sonlu populasyon ve airtmetik ortalamaların kullanıldığı örnekleme formülü kullanılmıştır (Newbold, 1994, s. 983). Örnek hacminin belirlenmesinin formülü şu şekildedir (Kumbar ve Unakıtan 2011):

$$n = \frac{N \cdot \sigma^2}{\frac{(N-1) \cdot d^2}{Z^2} + \sigma^2} \quad (3.1)$$

N: Toplam çiftçi sayısı

n: Örnek hacmi

σ : Popülasyonun standard sapması

σ_x : Örnek ortalaması

d: Örneklem hatası (Aritmetik ortalamanın %10'u)

Z(%90)= 1,645

$\mu=96,5$ (Ana kütle aritmetik ortalaması)

$$n = \frac{22.080 \cdot 79,42^2}{\frac{(22.080-1) \cdot 9,65^2}{1,645^2} + 79,42^2}$$

$$n = 182$$

Formülde güven katsayısı %90, örnekleme hatası aritmetik ortalamanın %10'u olarak alınmıştır. Ana kütle oluşturulan tarımsal işletme sayılarına göre aritmetik ortalama 96,5, standart sapma ise 79,42 olarak hesaplanmıştır.

Çizelge 3.1.'de görüldüğü üzere, 182 tarım işletmesi, işletme büyüklük gruplarına oransal dağıtım yöntemine göre dağıtılmıştır. Tekirdağ ilinde işletme büyüklük gruplarında yer alan tarım işletmesi sayılarının toplam işletme sayısına oranlarına göre 182 işletme, işletme büyüklük gruplarına dağıtılmıştır.

Çizelge 3.1. Örneğe Giren İşletme Sayısı

Gruplar	Grup Büyüklüğü da	Örneğe Giren İşletme Sayısı
1	20-40	27
2	41-80	43
3	81-140	39
4	141-250	44
5	250 da. üzeri	29
TOPLAM		182

20 – 40 dekar arası işletmelerden 27 adet, 41 – 80 dekar arası işletmelerden 43 adet, 81– 140 dekar arası işletmelerden 39 adet, 141 – 250 dekar arası işletmelerden 44 adet, 250 dekar ve üzeri işletmelerden 29 adet olmak üzere 182 işletme ile yüz yüze görüşülerek işletme analizi ve elde ettikleri destekler ve katlandıkları maliyetlerle ilgili bilgiler alınarak destek maliyet analiz anketi yapılmıştır.

3.2.2. İşletmelerin Analizinde Kullanılan Yöntemler

Tarımsal üretim su, toprak ve biyolojik kaynaklar ile beraber tarımsal girdiler kullanılmak suretiyle yapılan hayvansal, bitkisel, su ürünleri, mikroorganizma ve enerji üretimini anlatmaktadır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060425-1.htm>). Üreticiler, üretim faktörleri olan sermaye, hammadde ve işgücünü kullanmak suretiyle bir ya da birden fazla ürün üretebilirler. Bir çiftçinin neyi, nasıl üreteceği ile ilgili kararında en önemli öge, daha fazla ya da en fazlasını ne şekilde elde edeceğini belirlemektir (Malcolm, Makeham, Wright, 2006).

İşletme analizi yapılmasının temel amacı, işletmelerin tamamının ve işletmede yürütülen faaliyetlerin başarısını ölçebilmektir. Bu sayede işletmelerin güçlü ve zayıf yönleri ortaya konabilecektir. Güçlü ve zayıf yönlerin ortaya konmasıyla, işletmeler eksiklikleri giderecek ya da kendilerini geliştirecek önlemler alabilecektir (İnan, 2017, s. 35).

İşletme analizi için gerekli olan veriler işletmelerin muhasebe kayıtlarından sağlanmaktadır. Fakat bu kayıtlar genellikle vergi kanunlarına uygun olarak tutulmadığından, işletme analizinde kullanmadan önce bu verilerin gözden geçirilerek analizin amacına uygun olarak tanzim edilmesi gerekmektedir. Analizi yapılan çoğu işletmelerin muhasebe kaydı bulunmadığından, bu işletmelerden veri elde edebilmek için özel olarak hazırlanmış olan anket

formları kullanılmaktadır. Bu anketler çiftçi ile yapılan karşılıklı görüşmeler sonucunda doldurularak, daha sonra tek tek gözden geçirilerek değerlendirilmektedir (İnan, 2017, s. 35).

Gelir Vergisi Kanunu'na göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki varlıkları, alacakları ve borçları ölçmek, saymak, tartmak ve değerlemek yoluyla kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak belirlemektir. Fakat, ticari teamüle göre, sayılması, tartılması, ölçülmesi mümkün olmayan malların kıymetleri tahminen saptanmaktadır. Varlıklar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil ekonomik değerleri ifade etmektedir (Vergi Usul Kanunu Madde 186).

Envanter işlemleri gerçekleştirilirken, işletmenin sahip olduğu varlıklar özelliklerine göre sınıflandırılmakta, bu varlıklar miktar, kıymet ve tutarlarına göre ayrı ayrı listeler şeklinde ayrıntılı olarak tespit edilmektedir. Daha sonra bu listeler özetlenerek envanter icmal (özet) listesi hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu liste işletmenin bilançosunun hazırlanmasına yardımcı olacak kalemleri içermektedir(İnan, 2017, s. 36).

Vergi Usul Kanunu'nun 258. Maddesine göre değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla alakalı ekonomik değerlerin takdir ve tespit edilmesidir. Envanterde değerlendirme ise, sadece işletmeye ait varlık ve borçların değerlemesini sağlar.

Değerleme kavramı, sadece işletme analizi için değil, aynı zamanda vergileme açısından da önemli bir işlemdir. İşletmenin sahip olduğu ekonomik varlıkların değerleri tek tek ya da benzer mallarda toplu olarak belirlenir. Ekonomik varlıkların değerleri tespit edilirken çeşitli değerlendirme ölçüleri kullanılmaktadır (Kıral, 1986, s. 16).

Envanter ve değerlendirme çalışmaları yılın kapanışında yapılmakta ve yapılan bu çalışma ile aynı zamanda bir sonraki yılın açılış envanteri ve değerlemesi gerçekleştirilmektedir. Kapanış envanterindeki değerler bir sonraki yıla satılmış gibi devredilmiş olacaktır (İnan, 2017, s. 37).

İşletmede bulunan demirbaş, bina gibi maddi duran varlıklar ve haklar, sermaye gibi maddi olmayan duran varlıkların ekonomik ömürleri sınırsız değildir. Bu maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kullanıldıkça yıpranmakta ve zamanla eskimektedir. Amortisman hesapları, bu varlıkların ne kadar değer kaybettiğini göstermektedir (Karanlık, 2009 : 132).

Amortisman, belirli bir dönemde uzun ömürlü sermaye mallarının demirbaş değerinde yıpranma ve eskimeden dolayı meydana gelen düşüştür. Amortisman kavramı yatırım sermayesinin yenilenmesini sağlayan bir ihtiyat fonu olarak da düşünülebilir (İnan, 2017, s. 38).

Amortismanlar, hayvan, makine, bina gibi maddi duran varlıkların yenilenmesi için hesaplanan bir kalemdir. Üretimle dolaylı bir ilgisi olan bir masraf niteliğinde olduğundan, sabit masraf olarak kabul edilmektedir. Tarım işletmelerinde amortisman herhangi bir nakit çıkışı gerektirmemektedir (İnan, 2017, s. 38).

Amortismanlar hesaplanırken en çok uygulanan yöntemlerden ikisi doğru hat ve azalan kalıntı yöntemidir. Vergi Usul Kanunu'nda ise bu yöntemler normal amortisman ve azalan bakiyeler ya da hızlandırılmış amortisman olarak isimlendirilmiştir (Anonim, 1961).

Doğru hat yönteminde, amortismanla konu olan demirbaşın değerinden ekonomik kullanma süresi sonundaki kalıntı değer çıkarılarak, ekonomik ömre bölünür. Bu şekilde hesaplanmış olan yıllık amortisman tutarları birbirine eşittir. Bu yöntem daha çok binaların amortismanlarının hesaplanması amacıyla kullanılmaktadır (İnan, 2017, s.38).

Azalan bakiyeler yöntemi ise daha çok makine amortismanlarının hesaplanmasında kullanılır (İnan, 2017, s. 39). Vergi Usul Kanunu'na göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak olan değer, önceden ayrılmış amortismanlar toplamının çıkarılması şeklinde bulunur (Deran ve Yakupçebiöglü, 2006).

3.2.3. İşletmelerin Analizinde Kullanılan Veriler

3.2.3.1. Gayrisafi Üretim Değeri (GSÜD)

Gayrisafi üretim değeri, bir tarım işletmesinin bütününe ya da işletmenin faaliyetlerinden birine ait çıktı değerini açıklamada kullanılmaktadır. Gayrisafi üretim değeri aşağıdaki formülle hesaplanır (İnan, 2017, s. 40):

$$\text{GSÜD} = (\text{Satışlar} + \text{Kapanış Envanteri}) - (\text{Hayvan alımları} + \text{Satılmak üzere alınan ürünler} + \text{Açılış Envanteri})$$

Formül dikkate alındığında, envanter değişikliği kapanış envanter değerinden açılış envanter değerinin düşülmesiyle hesaplandığı görülmektedir. Örneğin yılbaşında 1.500 TL olan bir buzağı yıl sonunda 2.000 TL olan bir dana olmuşsa, aradaki 500 TL'lik fark buzağının büyümesinden dolayı oluşan değer artışıdır. Bu tutar gayrisafi üretim değeri hesabında gelir olarak gösterilecektir. Yine formülde yeniden satılmak üzere alınan ürünler de GSÜD'ne dahil edilmektedir. Eğer çiftçi satın aldığı arpayı ileride tekrar satarsa o çiftçi satın alma bedelini masraf olarak gösterirken, satış bedelini gelir olarak göstermelidir. Fakat satın aldığı arpayı

hayvanlarına yediren çiftçi, arpa bedelini GSÜD'ye katmayarak hayvanların masrafları içinde göstermelidir. Bununla birlikte, gayri safi üretim değeri hesaplanırken, çiftçi ve ailesinin oturduğu ev, işletmeden ayrı olarak kabul edilir. Böylelikle işçilere verilen ya da evde kullanılan ürünler işletmeden eve satış olarak düşünülmektedir (İnan, 2017, s. 40).

3.2.3.2. Değişken Masraflar

Değişken masraflar, işletmenin faaliyetlerinin büyüklüğüne bağlı olarak değişmektedir. Değişken masraflar, üretim faaliyetlerine kolayca ve doğrudan dağıtılabilen, işletmelerin üretim ölçeğine bağlı olarak değişen masraflar olarak tanımlanabilir (İnan, 2017, s. 43).

3.2.3.3. Brüt Kâr

Bir faaliyetin brut kârı, bu faaliyetle ilgili elde edilen toplam gelirden, bu faaliyeti gerçekleştirebilmek için katlanılan değişken masrafların düşülmesi yoluyla hesaplanmaktadır. (Malcolm vd, 2006).

Brüt kâr = GSÜD – Değişken Masraflar

3.3. Destek ve maliyet analizi

Destek ve maliyet analizlerinin yapılmasında temel olarak, işletmelerin büyüklük grupları ve bu gruplarda yer alan işletmelerin ortalama büyüklükleri esas alınmıştır. Buna bağlı olarak her bir grubun ve tüm işletmelerin elde ettikleri destekler ve maliyetler işletme başına ve dekar başına olmak üzere ayrı ayrı hesaplanmıştır. İlk olarak dekar ve işletme başına destekler, dekar ve işletme başına vergi ve kesintiler ile sonucunda desteklerle vergi ve kesintiler ile arasındaki farklar bulunmuştur. Ayrıca destekler kendi içerisinde detaylı olarak (ürün, mazot, gübre, sertifikalı tohum, toprak analiz, iyi tarım, hayvancılık, süt desteği) hesaplanarak analiz edilmiştir. Ayrıca yine aynı şekilde vergi ve kesintiler de kendi içerisinde gruplandırılmıştır. Vergi ve kesintiler de ödenen stopaj ve KDV olarak bölümlenmiştir. Hesaplanan bu verilerle, destekler ile vergi ve kesintiler arasındaki farklar hem dekar başına hem de işletme başına analiz edilmiştir. Yapılan tüm bu hesaplamalar için Excel programından faydalanılmıştır.

4. VERGİ KAVRAMI VE KAPSAMI

4.1. Vergi Kavramı

Vergi; Türkçe bir terimdir ve köken bakımından anlamı; hediye edilen ya da karşılıksız verilen bir değerdir (Yılmaz, 1996, s. 4). Maliye teorisinde üzerinde en fazla durulan kavram vergidir. En genel bir tanımla ‘Devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere hakimiyet gücüne dayanarak bireylerden karşılıksız ve ödeme güçleriyle orantılı olarak aldığı zorunlu ve nihai paralardır (Eker, 2001, s. 119). Klasik maliyecilere göre vergi; kişilerden kamu giderlerini karşılayabilmek amacıyla zorla ve karşılıksız olarak alınan mali bir yükümlülüktür (Bildirici, 1995, s.7). Modern maliyeciler ise vergiyi ‘Kişilerden kamu harcamalarını karşılayabilmek ve devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesini sağlamak üzere karşılıksız olarak ve zorla doğrudan doğruya istenen bir nakdi yükümlülüktür (Devrim, 1996, s. 155). Modern maliyeciler verginin devlet tarafından sadece kamu ihtiyaçlarını gidermek için alınmadığını, gerektiği zaman sosyal ve ekonomik hayata müdahalede bulunmak ve yürütülen ekonomik faaliyetlerin doğal seyrinin değiştirmek amacıyla da alınabileceğini belirtmişlerdir (Baysal, 2005, s. 7).

Gaston Jaze, klasik maliyeci olarak vergiyi bugünkü anlayışa uygun bir şekilde tanımlamıştır. Jaze’e göre, vergi modern devletlerde bireylerden toplumsal menfaatleri sağlayan giderleri karşılamak amacıyla alınan ve vergi mükelleflerinin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle talep edilen nakdi değerlerdir (Eker ve Tügen, 1995, s.153). Yine bir başka maliyeci olan Lucien Mehl, verginin sosyal ve ekonomik yönlerini de ekleyip yeni bir tanım yapmıştır. Bu tanıma göre vergi; devletin yerel idareler ya da kamu müdahalesinin, kamu giderlerini karşılayabilmek amacıyla özel hukuk tüzel kişileri, gerçek kişiler ve kamu tüzel kişilerinden ödeme güçleriyle orantılı olarak, otorite kullanarak kesin bir biçimde ve karşılıksız olarak aldıkları nakittir (Nadaroğlu, 1981 s. 240).

F. Neumark ise vergiyi; ekonomik değere sahip olanların, siyasi zorlama altında devlete ya da devletin idari yetkiye sahip devletin diğer şahıslarına karşılıksız olarak yaptığı transfer şeklinde tanımlamıştır (Dikmen, 1964, s. 82).

Martin Crow ise vergiyi, ‘Ortak ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla gerçekleştirilen kamusal fonksiyonları yerine getirebilmek amacıyla gerekli gelirin elde edilmesi veya devletin ekonomiye müdahale edebilmek amacıyla karşılıksız olarak hükümete verilen zorunlu bir katkıdır’ şeklinde tanımlamıştır (McGee, 2004, s.16).

Yukarıda yapılan bilimsel tanımlamaların yanı sıra, Anayasanın 73. maddesinde vergi tanımından ziyade vergi görevinden bahsedilmektedir. Bu maddeye göre ‘Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüyle orantılı olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ancak yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.’ Mali güce göre vergilendirme, verginin kişilerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanun, mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı ise Anayasada bulunmamakla birlikte, genel olarak ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır(<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/2011041439.htm>).

Bu tanıma dikkat edilecek olursa verginin başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi yasayla tahsil edilir.
- Vergi miktarı vergiyi ödeyecek kişinin mali gücüyle orantılıdır.
- Verginin alınma amacı kamu giderlerini karşılayabilmektir.

Yapılan tüm tanımlar dikkate alındığında vergi tanımlarında ortak genel özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi yasayla alınır.
- Vergi kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınır.
- Vergi para ile ödenir.
- Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.

4.1.1. Vergilemenin Amaçları

Vergi almanın amaçları denildiğinde akla iki temel amaç gelmektedir. Bunlardan birincisi verginin mali amacı, ikincisi de verginin mali olmayan amacıdır (Çiçek, Karakaş, Yıldız, 2008, s. 5). Vergi kavramı, toplumda çok önemli etkilere sahip bir kavramdır. Bu da verginin tahsil edilmesinin belirli amaçları olduğunu gösterir. Vergilemenin belirli amaçlar doğrultusunda kullanılabilmesi için ise vergiye bazı fonksiyonların yüklenmesi gerekir (Eker, 2001, s. 146).

Verginin mali amacı, kamu giderlerini karşılayabilmek için gerekli olan finansmanın sağlanmasıdır. Bu sebepten dolayı, verginin bu fonksiyonuna asli fonksiyon da denmektedir.

Klasik iktisatçılar, verginin sadece mali fonksiyonu olması gerektiğini, devletin bu fonksiyon haricinde piyasa müdahalesinde bulunmaması gerektiğini savunmuşlardır. Bundan dolayı vergilerin tarafsız olması gereği savunulmuştur (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2006, s.186).

Vergilendirmenin mali olmayan amaçları denildiğinde ise akla müdahaleci bir devlet anlayışı gelir ve verginin yalnızca parasal fonksiyonu değil, aynı zamanda sosyal, ekonomik ve siyasal fonksiyonlarının da olması gerektiğini savunur. Bu fonksiyonlara örnek olarak üretimi arttırmak, servet dağılımını adil hale getirmek verilebilir (Erdem vd., 2006, s. 186).

4.1.2. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar

- **Verginin Konusu**

Verginin konusu verginin birincil ögesidir. Bu iktisadî bir değer, hukuki bir işlem, fiziki bir varlık olabileceği gibi gayri maddi bir öge de olabilir. Vergi yasalarında, öncelikle verginin konusu tayin edilir. Nelerin vergi konusunu teşkil edeceğini önceden sınırlandırabilmek mümkün değildir. Bu sebeple, bir vergi kanunu hazırlanırken, ilk olarak bu verginin konusu açık bir şekilde belirlenir (Pehlivan, 2009, s. 43).

- **Verginin Alacaklısı**

Verginin en önemli unsurlarından biri, devlet tarafından zorla alınmasıdır. Buradaki zorlama keyfi değil, hukuk kuralları içinde yapılan bir zorlamadır. Devlet vergi yoluyla toplumu meydana getiren kişilerin mülkiyet hakkına müdahale ettiğinden, bu müdahalenin biçim ve sınırları Anayasa'da belirlenmiştir. Anayasamıza göre, 'Vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır.'

Verginin alacaklısı devlet ya da devletten vergilendirme yetkisini devralmış olan kamu tüzel kişileridir. Örneğin gelir vergisi vergi dairelerine ödenirken, emlak vergisi belediyelere ödenmektedir. Burada ise kamu alacaklısı olan belediyedir (https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/44224/mod_resource/content/1/7.%20Vergicilik%20Kavramlar%C4%B1.pdf).

Örneğin gelir vergisi vergi dairelerine ödenir. Bu verginin alacaklısı devlettir. Emlak vergisi belediyelere ödenir. Burada kamu alacaklısı ise belediyedir.

- **Vergiyi Doğuran Olay**

İdarenin vergi alacağıın doğması için, sadece verginin konusunun ve mükellefin varlığı yetmemektedir. Vergi alacağı, mükellefin vergiyi doğuracak olaya sebebiyet vermesi ile ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay; vergi mükellefinin verginin konusunu gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır (Ünsal, 2008, s. 23). Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu'nun 19. Maddesinde; 'vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar' şeklinde ifade edilmiştir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile, artık idare alacaklı, mükellef ise borçlu hale gelmektedir.

- **Verginin Mükellefi**

Vergi Usul Kanunu vergi mükellefini 'Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir.' biçiminde tanımlamıştır (Vergi Usul Kanunu Madde 8). Gerçek kişi bireyler, tüzel kişiler ise, hukukun kişilik sıfatını yüklediği insan ya da mal topluluklarıdır. Vergi mükellefi olabilmek için herhangi bir vergi kanununa göre vergi mükellefi olarak sayılmak yeterli görülmüştür.

Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyet şart değildir (Vergi Usul Kanunu Madde 9). Medeni Kanunu'na göre fiili ehliyeti olmayan kişilerin de vergi ehliyeti bulunmaktadır, bu kişiler vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilir. Küçüklerin ve kısıtlıların vergi mükellefi ya da sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir (<http://www.adalethaberleri.com/vergi-hukuku/vergi-hukukunda-temsil-nasil-olur/18678>).

Öte yandan, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması mükellefiyeti kaldırmaz (Vergi Usul Kanunu Madde 9/2). Bu maddeye göre alım satımı yasak olan bir malı alıp satan kişi elde ettiği kazançtan dolayı Gelir Vergisi mükellefi olur.

Mükellefiyet kanundan doğar ve sözleşme ile başkalarına devredilemez. Vergi Usul Kanunu'na göre 'Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz (Vergi Usul Kanunu madde 8/3). Buna göre, vergi kanunlarının vergi mükellefi olarak kabul ettiği bir kişi; kendi mükellefiyetine ilişkin ödevlerini özel bir sözleşme ile başkasına devrederek sorumluluktan kurtulamaz.

Vergi Usul Kanunu 153. ve mükerrer 257. Maddeleri arasında mükelleflerin ödevlerine yer verilmiş olup, Vergi Usul Kanunu'nun 'Mükellefin Ödevleri' başlıklı bölümü kapsamında bu ödevlerden halen yaygın olarak geçerliliğini koruyanları aşağıdaki şekilde sıralanabilir(<http://huseyinust.com/konu-vergi-mukelleflerinin-odevleri-2323.html>):

1. Bildirimde Bulunmak
2. Defter Tutmak
3. Defterlerin Tasdiki
4. Kayıt Nizamına Uymak
5. Kayıtların Belgelenmesi
6. Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların Muhafaza ve İbraz Ödevi
7. Vergi İnceleme Elemanlarına Yardımcı Olmak Ödevi
8. Vergi Levhası Asma Zorunluluğu
9. Cihaz Kullanma Mecburiyeti ve Elektronik Ortamda Kayıt ve Belge Düzenleme, Ödeme Kaydedici
10. Çiftçilerin Ekim ve Sayım Beyanında Bulunma Mecburiyeti
11. Gerçek Usule Tabi Olmayan Ücretlilerin Vergi Karnesi Alma Mecburiyeti
12. Vergi Beyannamelerinin Tasdik Mecburiyeti
13. Vergi Kimlik Numarası Kullanma Mecburiyeti

- **Vergi Sorumlusu**

Vergi sorumlusu, kendisi vergi mükellefi olmadığı halde, esas mükellef adına vergiyi ödemek mecburiyetinde olan kişidir. Vergi Usul Kanunu, vergi sorumlusunu, 'Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişidir.' şeklinde tanımlamıştır (Vergi Usul Kanunu madde 8/2).

- **Vergi Muafiyeti ve İstisnası**

Verginin bir süjesi bir de objesi vardır (Turhan, 1993, s. 42). Süje; özne, obje ise nesne demektir. Verginin konusu verginin objesini oluştururken, adına vergi doğan vergi mükellefi ise verginin süjesini oluşturmaktadır. Vergi muafiyeti ve istisnası, ekonomik ve sosyal amaçlarla, subjektif ve objektif vergi mükellefiyetlerinin ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Ünsal, 2008, s. 24).

Muafiyet; subjektif vergi mükellefiyetinin ortadan kaldırılmasıdır (Tuncer, 2003, s.136). Diğer bir ifadeyle vergi mükellefi olan bir kişinin kanunlarla vergi dışı bırakılmasıdır. Bu bağlamda muafiyet; 'vergi kanunlarına göre verginin mükellefi olan bir kişinin aynı kanunla

ya da başka kanunlarla vergi dışı bırakılması' şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 2005, s. 148).

İstisna; objektif vergi mükellefiyetinin ortadan kaldırılmasıdır (Tuncer, 2003, s. 137). Diğer bir deyişle verginin konusunu oluşturan bir ögenin kanunlarla vergi dışı bırakılması durumudur. (Akdoğan, 2005, s. 149).

- **Vergi Matrahı**

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergi miktarı tespit edilmektedir. Vergi matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı iktisadi veya fiziki değerdir. Matrah; matrahı oluşturan değer özelliğine göre, advalorem matrah ve spesifik matrah şeklinde ikiye ayrılmaktadır (Turhan, 1993, s. 45).

Advalorem (Değer Esası) matrah; parasal değerden oluşan matrahtır. Örneğin kurumlar vergisinde gelirin parasal tutarı vergi matrahını oluşturduğu için advalorem matrah söz konusu olmaktadır. Spesifik (Miktar Esası) matrah, fiziki değerden oluşan matrahtır. Bu matrah türünde vergiye tabi unsurun varlığı, ağırlık, yaş, litre gibi fiziki ölçüler matrah olarak esas alınmaktadır. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde taşıtın yaşı, cinsi, koltuk sayısı gibi fiziki ölçüler dikkate alınır, bu yüzden spesifik matrah söz konusu olmaktadır.

- **Vergi Tarifesi**

Vergi miktarını hesaplamak için matraha uygulanan ölçülere vergi tarifesi denir (Turhan, 1993, s. 46). Vergi miktarı, vergi matrahıyla vergi oranının çarpılması sonucu bulunur. Bu durumda, vergi oranları vergi tarifesi olmaktadır.

4.1.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre Vergilendirme Süreci

Vergi Usul Kanunu'na göre vergilendirme süreci aşağıdaki gibidir:

1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder (Vergi Usul Kanunu Madde 19).

2. Verginin Tarhı (Verginin Hesaplanması)

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir (Vergi Usul Kanunu madde 20).

Vergi tarhiyat türleri (vergi hesaplama çeşitleri) aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Beyana dayanan vergi tarhı,
 - İkmalen vergi tarhı,
 - Re'sen (Kendiliğinden) vergi tarhı,
 - İdarece vergi tarhı,
 - Düzeltme yoluyla vergi tarhı.
- **Beyana Dayanan Vergi Tarhı**

Beyana dayanan tarhiyat, vergi matrahının mükellef veya vergi sorumlusu tarafından belirlenip vergi dairesine bildirilmesi üzerine beyan edilen matrah üzerinden verginin vergi dairesince hesaplanmasıdır.

Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine ödeyene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer (Vergi Usul Kanunu Madde 25).

- **İkmalen Vergi Tarhı**

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır (Vergi Usul Kanunu Madde 29).

İkmalen tarhiyat; esasen mükellefin beyanı üzerine önceden yapılan bir tarhiyata ilave olarak idarenin bulmuş olduğu matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyattır. Mükellef bilerek veya farkında olmadan vergi matrahını beyannameye eksik göstermiş olabilir. Daha sonra idarenin yaptığı 'vergi incelemesi' sonucu mükellefin beyan etmediği matrah farkı bulunur ve mükellef

adına ilave bir vergi tarhı yapılır. İkmalen tarhiyat vergi ve ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilir. Tebliğden itibaren 30 gün içerisinde, mükellefin bu vergi ve cezaya karşı itiraz hakkı vardır. Eğer bu süre içinde idareye itiraz etmezse ve dava da açmazsa vergi kesinleşmiş olur.

Örneğin gelir vergisi mükellefi olan X 2014 yılında elde ettiği 90.000 TL'lik kazancının sadece 68.000 TL'sini beyan etmiştir. İlerleyen zamanlarda vergi inceleme elemanlarının yaptığı araştırma sonucunda 22.000 TL'lik kısmını beyan edilmediği ortaya çıkmıştır. Burada aradaki 22.000 TL'lik matrah farkı ile gelir vergisi oranı çarpılarak ikmalen tarhiyat yapılacaktır (Ünsal,2008, s. 28).

- **Re'sen Vergi Tarhı (Kendiliğinden vergi tarhı)**

"Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır (Vergi Usul Kanunu Madde 30).

Re'sen tarhiyata yol açan haller (Vergi Usul Kanun Madde 30):

- Vergi beyannamesi kanuni süre geçtiği halde verilmemişse,
- Beyanname kanuni ve ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş olursa,
- Tutulması zorunlu olan defterlerden hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması, ya da tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemiş olması durumunda,
- Defter kayıtları ve vesikaların matrahını tespitini sağlayamayacak kadar noksan, usulsüz olması durumunda,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya beyannamelerin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunursa,
- Yetkili meslek mensuplarına imzalatırılması gereken beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamındaki konularla ilgili olarak yeminli mali müşavir tasdiki olmazsa resen tarhiyat yapılır.

- **Verginin İdarece Tarhı**

Vergi Usul Kanunu 29. ve 30. Maddelerinin dışında kalan hallerde, vergi tarhı için mükelleflerin kanunda belirtilen zamanlarda müracaat etmemeleri nedeniyle veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenen görevleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir (Vergi Usul Kanunu Madde 31).

- **İhbarname Esası**

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır (Vergi Usul Kanunu Madde 34).

İhbarnamede bulunması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir (Vergi Usul Kanunu Madde 35):

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. İhbarnamenin tanzim tarihi;
3. Verginin nev'i;
4. Mükellefin soyadı, adı (Tüzelkişilerde unvanı);
5. Mükellefin açık adresi;
6. Vergilendirme dönemi;
7. Verginin matrahı;
8. Verginin hesabı;
9. Verginin miktarı;
10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icap ettiren sebepler;
11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi;
12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli.

- **Düzeltilme Yoluyla Tarh**

Düzeltilme yoluyla tarhiyat, düzeltilme işleminin doğal bir sonucu olarak, önceki hatalı vergilendirmenin yerine doğru işlemin konulmasına ilişkin bir işlemdir.

3. Verginin Tebliği

Tarh edilen vergi, miktar olarak tespit edilmiştir fakat adına tarh edilen vergiden henüz mükellef haberdar değildir. Mükellefi haberdar etmek için yapılan işleme tebligat denir.

Tebliğat bizzat vergi dairesi tarafından mükellef adına yapılır. Tebliğata konu olan işlemler sadece vergiler değildir. Bunun yanında ayrıca; ceza ihbarnamesi, ödeme emirleri, takdir komisyon kararları, vergi inceleme raporları da tebliğ edilmektedir (Ünsal, 2008, s. 30).

Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde tebliğ; 'vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir' şeklinde tanımlanmıştır.

4. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir (Vergi Usul Kanunu Madde 22).

Tahakkuk, tahsilden önce gelen ve vergi alacaklısı olan kamu birimlerinin bu alacağını hak edişe bağlayan bir işlem veya aşamadır. Ancak tahakkuk, verginin tahsile hazır hale gelmesi, yani kesinleşmesi demek değildir. Verginin kesinleşmesi için, tahakkuk aşamasında mükelleflerin bu vergi borcuna itiraz etmemeleri, vergiyi kabul etmeleri lazımdır (<https://www.nedir.com/tahakkuk/>).

Normal koşullarda mükellefe tebliğ edilen vergi, mükellefin vergiye karşı hiçbir itirazın olmaması durumunda tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçtikten sonra tahakkuk eder. Bu süre geçtiği halde mükellefin vergi veya varsa cezaya karşı herhangi bir itirazı olmamışsa mükellefin vergiyi kabul ettiği varsayılır ve vergi tahakkuk eder. Mükellef tebliğ edilen vergi veya cezaya karşı dava açmışsa, mahkemenin kesin kararı ile vergi tahakkuk etmiş olur (Ünsal, 2008, s. 32).

Tebliğ işlemi ile mükellef idarece yapılan tarh işleminden haberdar olmaktadır. Bu işlem her zaman doğru olmayabilir. Vergi miktarında, mükellefin kişiliğinde, muaflık ya da istisnada bazı hatalar yapılmış olabilir. Mükellef vergi borcunu yatırmadan önce bu hataları düzelttirmek isteyebilir. Uzlaşma yoluna da başvurabilir. Mükellefe bu yollar tanınıyorsa, sonuç alınıncaya kadar vergi tahakkuk etmiş sayılmaz. Dava açılması durumunda tahsil işlemleri durdurulur.

5. Verginin Tahsili

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları tamamlanan bir vergi artık tahsil aşamasına gelmiş olur. Tahsille birlikte devlet, kanunla mükellefe yüklediği bir vergiyi fiilen almış olur.

Tahsilâtla birlikte mükellefin vergi borcu sona ermiş olur. Tahsilâta; tarhiyat işlemini yapan vergi dairesi yetkilidir (Vergi Usul Kanunu Madde 23).

4.1.4. Genel Olarak Vergi Borcunu Ortadan Kaldıran Haller ve Zamanaşımı

4.1.4.1. Vergi Borcunun Ortadan Kalkması

Vergi zincirinin son halkası da vergi alacağını ortadan kalkmasıdır. Vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkan vergi alacağı tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri ile ödenebilir hale gelmektedir. Bundan sonraki aşama ise vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Bu da vergi borcunun mükellefçe ödenmesiyle olur. Fakat bazı durumlarda vergi borcu ödenmese dahi vergi alacağı ortadan kalkabilmektedir (Organ ve Bozdoğan, 2012, s. 2).

Yükümlü açısından vergi borcunu, devlet açısından vergi alacağını ortadan kaldıran hallerden birisi verginin tahsilidir (Kızılot ve Taş, 2009, s. 77). Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde 'Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.' şeklinde bir açıklama yer almaktadır.

Muaccel (vadesi gelmiş) bir vergi borcu, ödenmek suretiyle sona erer. Genel olarak bir vergi borcunun muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş olması demektir. Vergi alacağının muaccel olması, alacaklı idarenin alacağının ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade etmektedir (Karakoç, 2002, s. 183). Vergi borcunun muaccel olmasının ölçütü, verginin tahakkuk etmiş olmasıdır. Tahakkuk etmeyen vergi borçları kural olarak ödenmezler (Öncel, Kumrulu, Çagan, 2006, s. 123).

Devlet ve vergi yükümlüsü arasındaki borç-alacak ilişkisini sona erdiren diğer bir neden de terkindir. Terkin, kelime olarak "silme" anlamına gelmekte olup vergi alacağını kısmen veya tamamen tüm hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırabilmektedir (Kırbaş, 1997, s. 151).

Verginin terkinini yasal koşulların bulunması halinde mümkündür. Söz konusu yasal durumlar şunlardır (Kızılot ve Taş, 2009, s. 84);

- Doğal afetler nedeniyle terkin,
- Yargı kararına dayanan terkin,
- Vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle terkin,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre terkin.

Vergi affı, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla, bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi olarak tanımlanabilir (Karabulut, 1996, s. 11). Vergi affı esas itibari ile vergi cezalarını sona erdiren bir nedendir. Ancak devlet bazen af ile tek taraflı olarak alacağından vazgeçebilmekte, cezaların yanında vergi asıllarının bir kısmını da affedebilmektedir (Karakoç, 2002, s. 199).

4.1.4.2. Zamanaşımı

Zaman, soyut bir kavram olmakla birlikte, döngüsel özellikleri temel alınarak sınırlandırılmış, önceden saptanabilir zaman kesimlerine yani sürelerle ayrılarak somutlaştırılabilir (Çağan, 1975, s. 1).

Bir hukuki durumda değişiklik yasayla, hukuki bir işlemle veya zamanın geçmesiyle gerçekleşebilir. Zamanın geçmesi, hakların doğuşunda veya bir hakkın sona ermesinde etkisini önemli bir şekilde gösterir ve zaman, hukuk yaratıcılık vasfı kazanır (Umur, 1999, s. 435). Hukuk literatüründe zamanaşımı genel olarak, kanun tarafından tayin edilen sürelerin geçmesi ve şartların gerçekleşmesi ile fiili bir durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunması şeklinde tanımlanabilir (Arslan, 2007, s. 25). Diğer bir ifade ile zamanaşımı kanunun belirlediği şartlar altında bir zamanın geçmesi üzerine hak kazanma veya külfetten kurtulma yoludur (Çağan, 1975, s. 104).

Zamanaşımı, yasanın belirttiği şartlar altında, bir sürenin geçmesiyle hak kazanmak, yürürlükten kurtulmak, hak veya yetkiyi kaybetmek gibi bir sonuç doğuran, başlangıcı ve sonu belirli zaman parçasıdır (Bayraklı, 2006, s. 216).

Mali hukukta zamanaşımı terimi, vergi yasalarında belirlenmiş zamanın geçmesiyle devletin vergi alacağına sona ermesi anlamının yüklendiği bir hukuki kurumu karşılamaktadır (Sekdur ve Altun, 2003, s. 771).

Vergi hukukunda zamanaşımı, alacaklı kamu idaresinin yasaların belirlediği süreler içerisinde vergiyi tahakkuk ettiremediği ya da tahsil etmediği takdirde, idareye bu işlemleri yapma olanağını kaybettiren süreler olarak ifade edilmektedir. Zamanaşımı sürelerinin işlemesiyle vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisi ortadan kalkmaktadır (Öncel vd., 2006, s. 132).

4.1.5. Vergi Hukukunda Süreler

Genel tanımıyla bir işlemin yapılması için belirlenmiş olan zaman dilimidir. Hukukta süre önemli bir kavramdır. Sürelere uyulmadığı takdirde, bazı yaptırımlar olmakta ya da bazı haklar da ortadan kalkmaktadır (Pehlivan, 2009, s. 81).

Vergi Hukuku'na göre, süreler kanunlarla tespit edilir (Vergi Usul Kanunu Madde 14/I). Ancak kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde, 15 günden aşağı olmamak şartıyla süreyi tebliği yapacak olan idare belirler (Vergi Usul Kanunu Madde 13/II). Vergi hukukunda süreler, kanuni süreler, idari süreler ve yargı organlarınca verilen süreler biçiminde 3 başlık altında incelenmektedir:

1. **Kanuni Süreler:** Kanunlarla belirlenmiş olan sürelerdir. Örneğin beyanname verilmesi, vergi borcunun ödenmesi gibi süreler kanuni sürelerdir.
2. **İdari Süreler:** Kanunların verdiği yetki çerçevesinde idarece belirlenen sürelerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesine göre, vergi kanunlarında açıkça yazılı olmayan hallerde idare 15 günden az olmamak üzere ve ilgiliye tebliğ edilmek koşuluyla süre belirleyebilir. Örneğin, haklı bir mazeret gösterenlere, defterlerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir (Vergi Usul Kanunu Madde 139).
3. **Yargı Organlarınca Verilen Süreler:** Kanunların verdiği yetki çerçevesinde yargı organlarınca belirlenen sürelerdir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, vergi yargı organları tarafından bazı hallerde süre belirlenebileceği öngörülmüştür. Örneğin, Danıştay ve Vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davaya ilişkin gerekli gördükleri takdirde, bazı belgelerin sağlanması için ilgililere uygun bir süre verebilir (İdare Yargılama Kanunu Madde 20).

4.2. Zirai Kazançlar

Gelir Vergisinin konusunu teşkil eden yedi gelir unsurundan ikincisi zirai kazançtır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesi zirai kazancı 'Zirai faaliyetten doğan kazanç, zirai kazançtır.' şeklinde genel olarak tanımlamıştır. Ancak, ticari kazancın aksine zirai kazancı düzenleyen söz konusu 52. madde, zirai faaliyetin ne olduğunu ayrıntılı olarak açıklamıştır.

4.2.1. Tarımdan Alınan Vergiler

4.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, Türkiye’de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre tahsil edilen, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelir ve iratlar üzerinden tahsil edilen bir vergidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. Maddesine göre, zirai kazançlar da vergilendirilecek olan gelirin unsurlarından biri olarak kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 52. maddesinde zirai kazanç, ‘zirai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre Türkiye’de, tarım kesiminde vergi uygulamasında temel vergileme yöntemi olarak stopaj usulü vergileme belirlenmişken, bu kanunda belirtilen büyüklükleri aşan işletmeler için ise gerçek usule göre vergilendirme yöntemi benimsenmiştir. Bu durumda tarımda gelir vergisi, gerçek usule göre vergilendirme ve stopaj şeklinde uygulanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu 55. maddesinde belirlenen işletme büyüklüklerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi esas alınmıştır. Yine Gelir Vergisi Kanunu belirlenen bu ölçütlerin altında kalan işletmelerin defter tutarak gerçek usule tabi olma durumlarını ve gerçek usulde vergilendirilen işletmelerin gelirlerinin bilanço esasına göre mi yoksa işletme defteri esasına mı göre belirleneceğini çiftçinin kendi isteğine bırakmıştır.

Gerçek usulde defter tutarak vergilendirilen işletmeler kazançlarının ve iratlarının %15 ile %35 arasında değişen bir oranını gelir vergisi olarak ödemektedirler. Gelir vergisinin tarımda diğer bir uygulama şekli de stopaj yoluyla vergilemedir. Stopaj yoluyla vergilendirmede ise, tarımsal ürünlerin alış fiyatları üzerinden belirli stopaj oranları belirlenerek bu tutar gelir vergisi olarak kesilmekte, geriye kalan tutar çiftçiye ödenmektedir. Stopaj oranları %2 ile %4 arasında değişmektedir. Ürünün ticaret borsasına tescil edilerek satılması halinde, borsa harici satışlara göre daha düşük stopaj oranı uygulanmaktadır (Hayran, 2013). Stopaj yönteminin uygulanmasında çiftçinin kazancının gerçek usulde tespit edilip edilmemesinin önemi bulunmamaktadır. Fakat yapılan bu kesinti gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler açısından nihai vergilemedir. Kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçiler ise stopaj yoluyla kesilen vergileri gelir vergisi beyannamesinde yer alan gelirden mahsup edebilirler (Baş, 1999).

Tarım işletmelerinin büyük bir kısmı gelir vergisini stopaj yoluyla ödemektedirler. Bu yöntemin tercih edilmesinin en önemli nedeni bu yolla vergi toplamının kolay olmasıdır.

Gerçek usulde vergilendirmeyi engelleyen önemli unsurlardan birkaçı aynı zamanda çiftçilerin eğitim düzeyinin düşük olması ve tarım işletmelerinin büyük bir kısmının gelir düzeyinin düşük olmasıdır. Bunun yanında stopaj yönteminin seçilmesinin önemli nedenleri olarak tarım işletmelerinden vergi toplamanın maliyetinin yüksek olması ve bu işletmelerin denetlenmesinin zor olması olarak gösterilebilir (Kılıç ve Çebi, 2005).

Tarımda uygulanan vergiler, kamu giderlerinin karşılanmasına önemli katkı yaparlar, bunun yanında bu vergi uygulamaları önemli tarım politikası araçlarıdır. Türkiye’de gayri safi yurt içi hâsılasının içindeki payı nedeniyle tarım sektörü çok önemli bir vergi potansiyeli oluşturmaktadır. Bu sebeple, vergi politikalarının tarım politikaları ile koordinasyon içerisinde yürütülmesi ülke açısından büyük önem taşımaktadır (Hayran, 2013).

4.2.1.2. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi (KDV), üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, malların el değiştirmesi esnasında alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, çok aşamalı genel bir satış vergisidir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bakanlar Kurulu en son 15.05.2001 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yaptığı bir düzenleme ile genel KDV oranını %18 olarak belirlemiştir. Ayrıca listeler halinde belirlenen mal ve hizmetler için ayrı bir tarife belirlemiştir. Bu listelerde; genel olarak tarım ürünlerinin bulunduğu I sayılı Liste’de yer alan teslim ve hizmetler için %1, genellikle temel gıda maddelerinin yer aldığı II sayılı Liste’de yer alan teslim ve hizmetler için %8 olarak belirlenmiştir (Katma Değer Kanunu Madde 28).

Tarım sektöründe faaliyet gösteren çiftçilerin KDV ile ilgili çok büyük problemleri vardır. Tarım dışındaki sektörlerde ödenmesi söz konusu olmayan, nihai tüketici tarafından ödenen KDV, tarım sektöründe üretici tarafından karşılandığı için bir maliyet unsuru haline gelmektedir. Çünkü büyük bir çoğunluğu stopaj yoluyla vergilendirildiği için, çiftçiler kullandıkları girdiler için KDV ödemekte, ancak satışlarında KDV tahsilâtı yapamadıkları için mahsup işlemini yapamamaktadırlar. Bu nedenle KDV, çiftçiler tarafından yüklenilmektedir (Kılıç ve Çelebi, 2005).

4.2.1.3. Tarımda Arazi ve Bina Vergileri

Kişilerin ödeme gücünün göstergesi olan bir diğer kavram da servettir. Bu sebeple Türkiye’de kişilerin sahip oldukları servet üzerinden de vergi alınmaktadır. Ülkemizde servet

üzerinden alınan vergiler Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi olmak üzere iki çeşittir. Servet transferi üzerinden ise Veraset ve İntikal Vergisi alınmaktadır (Birinci, 2010, s. 81).1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda ise Emlak Vergisi, Arazi ve Bina Vergisi olarak ele alınmıştır.

Vergiler, objektif ve sübjektif vergiler olarak gruplandırılabilir. Emlak vergisi, objektif vergiler arasında yer almaktadır. Bu da vergi mükellefinin bireysel durumlarının dikkate alınmaması ve doğrudan iktisadi unsurdan alınması anlamına gelmektedir. Fakat bazı bireysel durumlar dikkate alınmak suretiyle, sınırlı bir şekilde de olsa vergiye sübjektif bir özellik kazandırılabilir (Kaplan, 2012, s. 1). Buna göre veraset ve intikal vergisi sübjektif vergi iken, arazi ve bina vergileri objektif vergi türüne örnektir (Turhan, 1998, s. 93).

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikteki bir servet vergisidir. Servet unsurları arasında yer alan bina ve arazinin bir yandan vergi ödeme gücünün bir karnesi olarak kabul edilmiş olması, diğer yandan kişilerin sahip oldukları mal varlıkları nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları, bu tür vergilerin varlığını haklı kılan belli başlı nedenler olarak ileri sürülmüştür. (Anonim, 2003).

Gerek su üzerindeki gerekse karada her türlü madde ile yapılan inşaatların tümüne bina denir (Birinci, 2010, s.84). Bina vergisini binanın sahibi ya da binadan yararlananlar, her ikisi de yoksa binaya sahibi gibi tasarruf edenler öder (Emlak Vergisi Kanunu Madde 3).

Bina vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir (Emlak Vergisi Kanunu Madde 7). Bina vergisinin oranı meslek olarak kullanılan binalar için %0,1, diğer binalarda ise %0,2'dir (Emlak Vergisi Kanunu Madde 8).

Türkiye sınırları içerisinde yer alan arazi ve arsalar Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre arazi vergisine tabidir. Bina vergisinde olduğu gibi belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yer alan arazi ve arsalar, arazi vergisine tabidir. Belediye sınırları içerisinde yer alan parsellenmiş araziye arsa denir. Arazi vergisinin oranı arazide %0,1; arsalarda ise %0,3'tür. Büyükşehir belediyesi sınırları içinde bu oranlar %100 artırılarak uygulanır.

Belediye ve mücavir alan içinde yer alan tarım işletmeleri arazi vergisi mükellefidir. Emlak Vergisi Kanunu; çeşitli nedenlerle üzerinde tarımsal faaliyet yapılamayan arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi halinde 10 yıl (Emlak Vergisi Kanunu Madde 15/b), teknik, ekonomik ve ekolojik bakımdan gerekli koşulları taşıyan arazide yeniden fidanla dikim,

aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde en az 2 yıl, en çok 15 yıl (Emlak Vergisi Kanunu Madde 15/b) geçici süreyle arazi vergisinden muaflik tanımaktadır. Ayrıca mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin toplam vergi değerinin 250 milyon TL'si arazi vergisinden muaf tutulmuştur.

4.2.2. Zirai Faaliyetin Niteliği

Zirai faaliyet arazide, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya da doğrudan doğruya tabiattan faydalanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden başka şekillerde faydalanılmasını ifade eder. Bitki ve hayvan türlerinin bazılarının üretiminin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin niteliğini değiştirmez (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2009, s. 44).

Elli ikinci maddede belirtilen bu genel tanıma ilave olarak, ayrıca aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır:

- Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi suretiyle sağlanan gelirler zirai kazanç sayılır.
- Çiftçiye ait her türlü zirai makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırılması suretiyle elde edilen kazanç da zirai kazançtır. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmemiş biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.
- Bazı bitki ve hayvan çeşitlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Örneğin, seralarda veya özel tesislerde yapılan sebze ve çiçek yetiştiriciliği, arıcılık gibi faaliyetler doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaz, fakat bu faaliyetlerden elde edilen gelir, zirai kazanç sayılır.

Buna göre, zirai faaliyet, arazide gerçekleştirilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretim faaliyetleri ile deniz, nehir ve gölde gerçekleştirilen balıkçılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Öte yandan, doğrudan doğruya tabiattan istifade suretiyle örneğin ormanlarda odun üretimi gibi faaliyetler de zirai faaliyet sayılmıştır.

4.2.3. Zirai Faaliyetin Sınırları

Bazı durumlarda ticari faaliyet, zirai faaliyet ve gayrimenkul sermaye iratlarının ayrımını yapmak güçtür. Vergileme için bu faaliyetlerin ayrımının yapılması şarttır (Şenyüz vd., s. 44).

4.2.3.1. Zirai Kazanç –Ticari Kazanç Ayrımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesi zirai faaliyeti tanımladıktan ve zirai faaliyet kapsamına giren bazı özel durumları da belirttikten sonra, zirai faaliyet ile ticari faaliyet sınırını şu şekilde belirtmiştir:

- Ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla işlenmesi de zirai faaliyet kapsamına girer. Ancak, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için ürünlerin değerlendirilmesi işleminin yapıldığı bölümün, endüstriyel bir müessese büyüklüğünde olmaması ve çiftçinin faaliyetini sadece kendi ürünlerini işlemesiyle sınırlı tutması gerekir.
- Öte yandan, satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar zirai faaliyet olarak kabul edilir. Çiftçiler tarafından, doğrudan doğruya zirai faaliyetleriyle ilgili açılan yazıhaneler, zirai faaliyetleriyle sınırlı kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun, zirai kazanç-ticari kazanç ayrımına ilişkin hükmünden anlaşıldığı üzere, zirai ürünlerin çiftçinin kurmuş olduğu bir tesiste işlenip satılması, örneğin süttten yoğurt, peynir yapılıp satılması gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da zirai kazançtır. Ancak, çiftçinin kurduğu bu işleme tesisinin, sadece kendi ürünlerini işleyecek büyüklük ve kapasitede olması gerekir. Fakat söz konusu tesis, çiftçinin zirai ürün kapasitesinin çok üstünde bir büyüklüğe sahipse ya da başkalarının ürünlerini alıp işleyen bir tesis ise, bu durumda çiftçinin zirai ürünlerini bu tesise taşıdığı ana kadar olan faaliyeti zirai faaliyet; ürünlerin tesiste işlenip satılması ise, ticari faaliyet kapsamına girer.

Ayrıca, çiftçinin kendi zirai faaliyetleri ile ilgili olan yazıhane dışında, bir mağaza ya da bir dükkânı olup, bu mağaza ya da dükkânda kendi ürettiği zirai ürünleri satsa dahi, ürünlerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet; dükkân ve mağazadan satışı ise, ticari faaliyet kapsamına girer.

Örneğin, bir balıkçının denizden yakaladığı balıkları, iskelenin hemen kenarında kendisine ait olan bir dükkândan, doğrudan tüketiciye ya da perakendeciye satması halinde, elde ettiği kazanç, zirai kazançtır. Ancak, aynı çiftçinin, yakaladığı balıkları balıkhanede

kendisine ait bulunan bir balıkçı tezgâhına koyup satması halinde, balıkların balıkhaneye kadar geçirdikleri aşamalar zirai faaliyet, balıkhanedeki satış ise, ticari faaliyet kapsamına girer. Bu durumda zirai faaliyetle başlayan bir iş ticari faaliyetle devam etmiş olur. Bu faaliyeti yürüten kişi hem çiftçi hem de ticari faaliyette bulunan tacir sıfatlarını taşır (Pehlivan, 2009, s. 184).

4.2.3.2. Zirai Kazanç – Gayrimenkul Sermaye İradı Ayrımı

Zirai kazançlar ile gayrimenkul sermaye iradının iç içe girdiği durum şu şekilde ortaya çıkmaktadır: Örneğin zirai faaliyetin yapıldığı arazinin sahibi bu arazisini, ortakçılık amacıyla başkasına terk edebilir ve kendisi fiilen zirai faaliyete katılmayabilir. Bu durumda, arazi sahibinin üründen aldığı pay zirai kazanç değil, gayrimenkul sermaye iradıdır (Gelir Vergisi Kanunu Madde 70).

4.2.4. Yasaya Göre Çiftçi, Mahsul ve Zirai İşletme Kavramları (Madde 52)

Çiftçi, zirai faaliyette bulunan gerçek kişilerdir. Adi ortaklıkta ortakların zirai kazançtan aldıkları pay, kişisel zirai kazanç olarak Gelir Vergisine tabi tutulur. Kollektif, adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Bunlardan kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının, ortaklığın zirai faaliyetten elde ettiği kârdan aldıkları pay kişisel ticari kazanç niteliğindedir. Komanditer ortakların kâr payları ise, menkul sermaye iradıdır. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar.

Zirai faaliyetler sonucu üretilen maddelere mahsul adı verilmektedir. Zirai faaliyetle üretilen başlıca ürünleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Tarla ürünleri: Hububat, bakliyat, pamuk, tütün vb.
- Bağ ve bahçe ürünleri: Üzüm, fındık, meyve, sebze vb.
- Hayvansal ürünler: Süt, yoğurt, peynir, yağ, tiftik vb.
- Orman ürünleri: Kereste, odun, kömür vb.
- Su avcılığı ürünleri: Balık, midye, istakoz, sünger vb.
- Kara avcılığı ürünleri: Vahşi hayvanlar, kuşlar vb.

Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme denir. Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim koşullarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır. Zirai işletmelere örnek olarak, çiftlik, mandıra, hara ve dalyan gibi zirai ürünlerin üretildiği yerleri göstermek mümkündür.

4.3. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Vergi toplama yetkisine sahip Devlet, sahip olduğu egemenlik haklarından kaynaklanan yasal ve fiili gücü kullanır. Keza Türkiye Cumhuriyeti Devleti' de Anayasanın 73. maddesi ile bu güç ve yetkisini somutlaştırmış, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüyle her Türk vatandaşının, mali gücüne göre vergi mükellefi olma zorunluluğu bulunduğunu belirtmiştir.

Türkiye’de 2017 yılı verilerine göre tarımın Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içindeki payı %6,1 olmuştur. Bunun yanında tarımın toplam istihdamdaki payı 2005 yılında %23,47 iken %3,41’lik bir azalışla 2015 yılında %20,06’ya düşmüştür (Türkiye İstatistik Kurumu, 2017). Böylesine kalabalık bir nüfusun yaşadığı ve çalıştığı, ayrıca milli gelir içinde hiç de azımsanmayacak bir payı olan tarım kesiminden, sağlanan vergi gelirlerinin son derece düşük olması, bu konuda yapılacak araştırmaların önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Artukoğlu ve Shakernagad, 2003).

4.3.1. Vergiye Tabi Olan Kazançlar

4.3.1.1. Gerçek Usul

Zirai kazançlarda vergilendirme yöntemleri gerçek usul ve gerçek usulde vergilendirilmeyen kazançlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek usulde vergilendirme de kendi arasında bilanço hesabı veya zirai işletme hesabı olarak ikiye ayrılır. Gerçek usule tabi olan bir çiftçi kendi isteği doğrultusunda bu iki yöntemden birini vergilendirme yöntemi olarak seçebilir. Çiftçi bu iki yöntem arasında seçim hakkına sahiptir. Gerçek usule kimlerin tabi olduğu ise motorlu araç özelliklerine ve işletme büyüklüğüne göre belirlenir. Gerçek usulde kazanç elde etme tahsil yanında tahakkuk esasına bağlanmıştır (Şenyüz vd., 2009, s.46).

Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmeleri için, kanunda belirlenen ölçüleri aşmaları gerekir. Bu ölçüleri aşan ve bu nedenle büyük çiftçi sayılan çiftçilerin gerçek usule tabi olacağı ortadadır.

54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilir.

Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi için, kanunda belirlenen ölçüleri aşmaları gerekir. Bir çiftçinin gerçek usulde vergilendirilmesi için motorlu zirai araç ya da işletme büyüklüğü sınırlarından herhangi birini aşması kafidir. Bu ölçülerden herhangi birinin aşılması durumu gerçek usulde vergilendirmeyi gerekli kılar.



- İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Çizelge 4.1. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde işletme büyüklük ölçüleri

GRUP		Birim	Miktar
1.Grup	Hububat (buğday, arpa, yulaf, çavdar vb)	dekar	* 900 **1700
2.Grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ekimi	dekar	1000
3.Grup	Ayçiçeği ekimi	dekar	950
4.Grup	Pamuk ekimi	dekar	400
5.Grup	Çeltik	dekar	300
6.Grup	Pancar ekimi	dekar	300
7.Grup	Patates, soğan, sarımsak ekimi	dekar	200
8.Grup	Çay ekimi	dekar	150
9.Grup	Tütün ekimi	dekar	200
10.Grup	Sebze ekimi	dekar	200
11.Grup	Sera ve çiçekçilik ekimi	dekar	8
12.Grup	Kavun ve karpuz ekimi	dekar	300
13.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ekimi	dekar	250
14.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir	dekar	250
15.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş Antep fıstığı	ağaç	2500
16.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinlikler	ağaç	4500
17.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş narenciye	ağaç	1500
18.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş elma	ağaç	2000
19.Grup	Muz ekimi	dekar	30
20.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısı	ağaç	2000
21.Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali	ağaç	2000
22.Grup	Diğer meyve ve ürün ekili arazi	dekar	100
23.Grup	Büyükbaş hayvan sayısı	Hayvan sayısı	150
24.Grup	Küçükbaş hayvan sayısı	Hayvan sayısı	750

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu Madde 54, Yürürlük Tarihi: 09.07.2018

*Taban arazide yüzölçümü** Kıraç arazide yüzölçümü

Çizelge 4.2. Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında işletme büyüklük ölçüleri

GRUP		Birim	Miktar
1.Grup	Deniz ve iç su balık yetiştiriciliği		
	a.Denizdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliği	m ²	750
	b. İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz, göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanları	m ²	900
2.Grup	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu	metre	20
3.Grup	Arıcılık ziraatında kovan sayısı	kovan sayısı	500
4.Grup	İpek böcekçiliği ziraatı	kutu sayısı	500

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu Madde 54, Yürürlük Tarihi: 09.07.2018

İşletme büyüklüğü ile aile reisiyle birlikte yaşayan eş ya da velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde toplu olarak dikkate alınır (Gelir Vergisi Kanunu madde 53/2).

Bir çiftçinin birden fazla ziraat grubuna giren ürünleri bir arada yetiştirmesi söz konusu olabilir. Bu durumda işletme büyüklüğü açısından gerçek usulde vergilendirilme veya vergilendirilmeme, ayrıntılı araştırmayı gerektirir. Bir çiftçinin bir ziraat grubunda ürün yetiştirmesi halinde bir tanesinde kanunda yer alan bu gruplar için tanınan sınırı geçmesi halinde gerçek usule tabi olacağı açıktır. Fakat birden fazla ürün grubu yetiştiriliyorsa ve bu ürün gruplarının hiçbirinde kanuni sınırlar aşılmıyorsa, işletme büyüklüğü şartının kabul edilmesi için, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için kanunen tespit edilmiş hadlerin yarısını aşmamış olması gerekir (Gelir Vergisi Kanunu madde 53).

Eğer iki gruba ait ölçüler kanundaki hadlerin yarısını aşarsa işletme büyüklüğü açısından gerçek usulde vergilendirme ortaya çıkar.

Örneğin, Çiftçi (B), taban arazide 800 dönüm buğday, 40 dönüm pancar, 70 dönüm ayçiçeği, 5 dönüm patates ve 9 dönüm soğan ekmiştir. Gerçek usulde vergilendirilmeye veya vergilendirilmemeye ilişkin işletme büyüklüğü ölçüsünün tespiti aşağıdaki gibi olacaktır:

	Fiili Ekim (Dönüm)	Kanuni Haddin Yarısı	Kanuni Haddin Yarısının Aşılma Durumu
Buğday	800	450= (900/2)	Aşılmış
Pancar	40	150= (300/2)	Aşılmamış
Ayçiçeği	70	475= (950/2)	Aşılmamış
Patates + Soğan	14	100 =(200/2)	Aşılmamış

Yukarıdaki örnek incelendiğinde, bu çiftçi kanuni hadleri aşmamış, bir tek buğdayda kanuni haddin yarısını aşmıştır. Diğerlerinde ise kanuni haddi aşmamış olduğundan işletme büyüklüğü açısından gerçek dışı usulle vergilendirilmeye devam edecektir. Eğer bu çiftçinin ektiği pancar 200 dönüm olsaydı, çiftçi iki ürün olan buğday ve pancar için kanuni haddin yarısını geçmiş olacağından, gerçek usulde vergilendirilecekti.

- **Motorlu Zirai Araç Ölçüsü**

Bu ölçü çiftçinin bir biçerdöver veya belli sayıdaki traktöre sahip olmasının çiftçilerin faaliyetlerinin büyüklüğüne karine kabul edilmesi nedeniyle oluşturulmuştur. Gerçek usulde vergiye tabi olma açısından işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile aşağıdaki iki durumdan birine uygun zirai aracının bulunması gerekir (Gelir Vergisi Kanunu Madde 53):

- Bir biçerdövere veya bu mahiyette motorlu araca sahip olmak veya
- On yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olmak.

Çiftçilerden bir biçerdöver veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanların zirai kazançlarının tespiti gerçek usule göre yapılacaktır. Motorlu zirai araç ölçüsü açısından aile reisi ile yaşayan eş ve çocuklara ait bir belirleme bulunmadığından, her biri için bu ölçüler ayrı ayrı aranır. Biçerdöver ve traktör dışında kalan motorlu veya motorsuz zirai araçlar için bir sınır getirilmemiştir. Örneğin, sahip olunan su motoru, römork sayısı kaç olursa olsun gerçek usule tabi olma açısından önemi olmayacaktır.

4.3.1.2. Gerçek Usulde Zirai Kazancın Tespiti

- **Bilanço Esası**

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespiti, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde olduğu gibidir. Bu da dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermayelerin karşılaştırılması yoluyla olur. Zirai kazanç, zira işletmelerin dönem başında ve dönem sonundaki bilançolarına dayanılarak hesaplanan öz sermaye değerleri arasında dönem sonu öz sermaye lehine oluşan

farktır. Hesaplanan bu farka eğer varsa çekilen değerler ilave edilir, eklenen değerler ise çıkarılır. Bu farktan varsa dönem içinde eklenen değerler çıkarılır, çekilen değerler de eklenir.

Kâr= (Dönem sonu Öz sermaye- Dönem başı Öz sermaye)-İşletmeye Eklenen Varlıklar + İşletmeden Çekilen Varlıklar

Örneğin, X çiftliğinin bilgileri aşağıdaki gibidir:

İşletmeden çekilen değerler= 5.500 TL

Dönem Başı Öz sermaye= 110.000 TL

İşletmeye ilave edilen değer= 15.000 TL

Dönem Sonu Öz sermaye=220.000 TL

Bu durumda bu çiftlik işletmesinin kârı hesaplandığında,

$$\begin{aligned} \text{Kâr} &= (220.000-110.000) - 15.000 + 5.500 \\ &= 100.500 \text{ TL olarak bulunur.} \end{aligned}$$

- **Zirai İşletme Hesabı**

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hâsılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu fark şeklinde tanımlanmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu Madde 55).

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise gelirlere ilave olunur.

NET ZİRAİ KAZANÇ: (TOPLAM HÂSILAT) - (GİDERLER)

Örneğin bir zirai işletmenin o takvim yılı içerisindeki toplam hâsılatı 100.000 TL, giderleri ise 65.000 TL ise, bu işletmenin o yıl için net zirai kazancı, 100.000- 65.000= 35.000 TL olacaktır.

4.3.1.3. Gerçek Usulde Hâsılat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesine göre, zirai kazançlarda gerçek usule göre hâsılat, aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

- Zirai ürünlerin satış bedelleri,
- Zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,

- Gider yazılan değerlerin satışından elde edilen bedeller,
- Alınan sigorta tazminatları,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen olumlu fark,
- İşletmede üretilen ve işletmede kullanılan tohum ve yem gibi ürünlerin emsal bedelleri.

4.3.1.4. Hâsılattan İndirilebilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 57. Maddesinde gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlarda gayrisafi hâsılattan indirilebilecek giderler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve diğer adlarla hizmetler karşılığında yapılan ödemeler,
- İşçilerin yemek, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- Zirai tesisat, makine ve aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler,
- Zirai kazançların elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel giderler.

Bu çeşit giderler aşağıdaki gibidir:

- a. İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - b. İşletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen ayni vergi, resim ve harçlar;
 - c. İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri;
 - d. İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
 - e. Genel mahiyetteki diğer giderler.
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla sözleşmeye veya mahkeme kararına ya da kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
 - Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki olumsuz fark, yani zararlar,
 - İşletmeye dahil olup aynı zamanda kişisel ve ailevi ihtiyaçları için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,

- İşletmede üretilen ve yine işletmede tohum, yem ve benzeri şekilde kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri.

4.3.1.5. Hâsılattan İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde belirtilen ve ticari kazançların tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler, zirai faaliyetlerde elde edilen hâsılattan indirilemez. Bu indirilemeyecek giderler ticari kazançlarda indirilemeyecek giderlerle aynıdır. Bu giderler (Gelir Vergisi Kanunu madde 41):

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları diğer değerler.

İşletmeden alınan para ve malların gider olarak kabul edilmesi, işletmenin vergi matrahını düşürür. Bunu önlemek için Gelir Vergisi Kanunu, işletme sahibinin kendisinin ya da aile fertlerinin çektiği para ve malların gider kabul edilemeyeceğini açıkça hükme bağlamıştır.

- İşletme sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- İşletme sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- İşletme sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- 1 ile 4 numaralı bentlerde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin ilişkili olduğu kişilerle olan alım satım işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat uygulaması dolayısıyla işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler 'ilişkili kişi' sayılır.
- Her türlü para cezaları ve işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almamakla birlikte diğer bazı vergi kanunlarında yer alan gider kısıtlamaları mevcuttur. Bunlardan önemli olan bazıları aşağıdaki gibidir:
 - a. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. Mükerrer maddesine göre, (I) sayılı tarifede yer alan otomobiller, (III) sayılı tarifede yer alan deniz taşıtları ile (IV) sayılı

tarifelerde yer alan hava taşıtları için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak gösterilemez.

- b. 3984 sayılı Kanununun 29. Maddesine göre yurtdışından Türkiye'ye yönelik yapılan radyo ve televizyon kuruluşlarına verilen reklam ve ilan giderleri gider olarak indirilemez.

4.3.1.6. Gerçek Dışı Usul

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. Maddesinde gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler yanında gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden de bahsedilmiştir. Gerçek dışı usulde vergiye tabi olanlar için kanunda öngörülen vergilendirme rejimi çiftçilerin zirai ürünlerini vergi sorumlularına satmaları halinde hâsılatları üzerinden yapılacak tevkifat üzerine oturtulmuştur. Bu çiftçiler beyanname vermezler ve dolayısıyla, varsa kendilerinden yapılan tevkifat dışında herhangi bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmazlar.

Kanuna dikkat edilecek olursa, gerçek usulde vergilendirilenleri büyük çiftçi, bunların dışında kalan çiftçileri de küçük çiftçi olarak kabul ettiği ortadadır. Zirai kazançlardan dolayı gerçek dışı usulde vergilendirilip, diğer kazanç ve iratlar üzerinden gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin, zirai kazançlarından dolayı gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmez.

4.3.2. Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı

Zirai kazançlarda temel vergilendirme yöntemi stopaj usulüdür. Stopaj usulünde 'vergi sorumlusu' olan bir kişi, mükellef olan çiftçiden vergi kesmekte ve çiftçi adına vergi dairesine yatırmaktadır. Zirai kazançlarda stopaj yapmakla yükümlü olanlar, çiftçilerden ürün satın alan komisyoncu, manav ve süpermarket gibi gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu kişiler çiftçilerden ürün aldıklarında çiftçiye 'Müstahsil Makbuzu' verirler. Bu makbuzda ürün bedeli yer alır. Brüt ürün bedeli üzerinden çiftçinin vergisini keserler ve çiftçi adına 'vergi sorumlusu' sıfatıyla vergi dairesine yatırır. Burada çiftçinin vergisi, çiftçiden ürün satın alanlar aracılığıyla ödenmektedir.

Gerçek veya gerçek dışı usulde vergilendirilen tüm 'çiftçilerden', vergi sorumlusu durumunda olanların mal ve hizmet satın alması durumunda, alış bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu Madde 94/11). Ancak özel gereksinimler için yapılan alımlardan dolayı tevkifat yapılması söz konusu değildir. Örneğin birinci sınıf tüccar

(X), semt pazarından evinde kullanmak üzere domates satın alması durumunda bunun için vergi tevkifatı yapmayacaktır.

Tevkifat oranları farklı zirai ürün ve hizmetler için farklı olarak belirlenmiştir:

- Hayvanlar ve bunların mahsulleriyle kara ve su avcılığı mahsulleri için yapılan ödemelerden gayrisafi tutar üzerinden.....%2
(Ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1)
- Diğer zirai mahsuller için yapılan ödemelerden gayrisafi tutar üzerinden.....%4
(Ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlar için % 2)
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerin gayrisafi tutar üzerinden.....%4
- Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan, ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için.....% 2
- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için..... %0

Örneğin tarlasında domates yetiştiren Bay (X), domateslerini kabzımal (Y)'ye satmaktadır. Sattığı domateslerin brüt bedeli 3.000 TL'dir. (Y), (X)'e ödeme yapmadan önce 3.000 TL'den %4 stopaj hesaplayacaktır. Buna göre $(3.000 \times \%4) = 120$ TL'lik vergi, Bay (Y) tarafından (X) adına vergi dairesine ödenecektir. Ürün bedeli olarak; vergi sonrası bedel olan $(3.000 - 120) = 2.880$ TL Bay (X)'e ödenecektir.

Başka bir örnek verecek olursak elma üretimi yapan Bay (X) gerçek usulde vergiye tabidir. Sattığı elmalarla ilgili olarak kendisine yapılan ödemelerden, yıl boyunca toplam 6.000 TL'lik stopaj yapılmıştır. Yılsonunda net olarak 35.000 TL zirai kazanç elde etmiş ve bu kazancı beyan etmiştir. Vergi dairesi, beyan edilen kazanç üzerinden 7.000 TL vergi tahakkuk etmiştir. Buna göre; Bay (X)'in ödeyeceği vergi $(7.000 - 6.000) = 1.000$ TL'dir. Çünkü dönem boyunca stopajla ödediği vergiyi, beyan ettiği net kazanç üzerinden hesaplanan vergiden düşecektir.

5. TARIM MUHASEBESİ VE ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI

5.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe kavramı, işletme eylemlerini kontrolünü mümkün kılmak, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak, işletme içinde ve dışındaki kişilere, işletme ile ilgili doğru kararlar alabilmeleri için, finansal olaylara ait bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir (Ataman, 1998, s. 3). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe mali olaylarla ilgili bilgi toplama ve bu bilgileri ilgililere aktarılma işlevidir (Güngör, 2006, s. 25).

Bir tanıma göre ise muhasebe 'Finansal nitelik taşıyan değişim işlemleriyle kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle, ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ortaklarına uygun ve faydalı bilgileri çeşitli taraflara sunan sanat, bilim ve tatbikattır (Altuğ, 1996, s. 11).

Muhasebe bilgileri bir işletmenin geçmiş dönemlerindeki faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarını yansıtır. Muhasebe bilgileri işletmeler için kritik bir öneme sahiptir. Çünkü muhasebe, karar vericilere bu bilgileri kullanarak işletmenin geleceği ile ilgili karar vermelerinde yardımcı olur. Karar verecek olan kişilerin verecekleri kararlar gelecekte olacak olan olayları etkileyecektir (Bruns, 1974, s. 244). Bu sebeple muhasebenin ürettiği bilgiyi ekonomik değeri olan bilgi olarak tanımlanabilir. Ekonomik değeri olan bilgiler servetin bireyler arasında adil dağıtılmasını ve kıt kaynakların yerli yerinde kullanılmasını sağlar. (Kısakürek ve Pekcan, 2005).

Selto ve Neumann'a göre muhasebe bilgisi kavramı aşağıdaki unsurları içermektedir:

1. Yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyiciler ve ilgili taraflar tarafından kullanılacak ekonomik birimlerle ilgili finansal tablolar ve bilgiler,
2. Ekonomideki kurumların kendi içlerinde özel olarak kullandıkları finansal tablolar, planlama, değerlendirme ve kontrol için hazırlanmış olan raporlama araçlarıdır (Selto ve Neumann, 1981).

Genel olarak muhasebenin ürettiği bilgidен etkilenen gruplar aşağıdaki gibidir:

1. Bilgi kullanıcıları,
2. Bilgi sağlayanlar,

3. Potansiyel bilgi sağlayıcıları, kullanıcıları ve ilgili diğer taraflar (Kısakürek ve Pekcan 2005).

Muhasebe bilgisi üretenler:

1. Firmalar
2. Denetçiler
3. Devlet kurumları
4. Muhasebe politikası düzenleyicileri

Muhasebe bilgisi kullananlar:

5. Firmalar
6. Devlet kurumları
7. Denetçiler
8. Politika planlayıcıları ve uygulayıcıları
9. Kredi verenler
10. Sendikalar
11. Yatırımcılar
12. Politikacılar
13. Halk
14. Toplumdaki ilgili kişi ve kuruluşlar
15. Organize olmamış tüketici ve işçilerdir (Selto ve Neumann, 1981).

Geniş bir bakış açısıyla muhasebenin ürettiği bilgilerin ekonomi üzerindeki etkilerini iki başlıkta toplayabiliriz:

- Gelir dağılımı üzerindeki etkisi,
- Kaynak dağıtımını üzerindeki etkisi.

Gelir dağılımı etkileri servetin bireyler arasında nasıl dağıtılacağını etkilerken, kaynak dağıtım etkileri ise ülkenin genel servet düzeyini etkiler. Hem teoride hem de uygulamada gelir dağılımının kaynak dağılımı üzerinde ya da kaynak dağılımı etkisinin gelir dağılımı üzerinde etkileri birlikte olabilecektir. Bu bahsedilen iki ana etki ekonomide başlıca aşağıdaki unsurları içermektedir:

1. Kaynak dağıtımını şu unsurlar tarafından etkilenir:
 - A. Firmalar ve endüstriler arasında:
 - i. Kredi verenler,
 - ii. Devlet kurumları,

- iii. Yatırımcılar.
 - B. Firma ve endüstri içinde:
 - i. Yöneticiler,
 - ii. İlgili firma dışı unsurlar.
 - C. Kamu ve özel sektör arasında:
 - i. Yasalarla,
 - ii. Vergilendirme yoluyla.
2. Kişiler arası gelir dağılımı:
 - A. Ekonomik sınıflar:
 - i. Ekonomik avantaja sahip olarak
 - ii. Bilgiye sahip olmayla
 - iii. Belli bir statüye sahip olunarak
 - B. Coğrafi konum:
 - C. Yukarıdaki iki etki birlikte aşağıdaki yolla işleyerek:
 - i. Vergilendirme,
 - ii. Sübvansiyonlar,
 - iii. Bireylerin hareketleri,
 - iv. Devletin getirdiği kısıtlamalar (Selto ve Neumann, 1981).

5.2. Muhasebenin Önemi

Muhasebenin önemi onun hizmet amaçlarının çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple işletme içindeki ilgililerin, işletme dışındaki çıkar gruplarının ve farklı birey ve grupların muhasebeye gerek duymaları doğaldır. Muhasebenin günümüzde kazandığı bu büyük önem göz önüne alınarak muhasebenin işlevleri şu şekilde sıralanabilir (Ulu, 1993, s. 11).

- Delil olma
- Denetim
- Bilgi edinme ve iletişim
- Yönetimi destekleme
- Raporlama
- Çevre ilişkileri

5.3. Tarım Muhasebesi

Diğer sektörlerle göre pazarlama, tedarik ve üretim işleyişi sebebiyle tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, esas olarak muhasebenin temel ilkelerine uymanın yanı sıra, tarım işletmelerinin diğer sektörde yer alan işletmelere göre farklılık göstermesi sebebiyle geliştirilmiş tarımsal faaliyetlere ilişkin kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz işlemleri yapmaktadırlar.

Tarım muhasebesinin diğer sektörlerde olduğu gibi tarım işletmelerinin sevk ve yönetimine sağlayacağı düzenli bilgi ve veriler sebebiyle büyük önemi bulunmaktadır. Tarım muhasebesinin sağladığı bu temel faydayla beraber, tarımsal kazançların vergilendirilmesi, işletme varlıklarında ortaya çıkan değişimlerin izlenmesi, tarımsal finansman ve kredi temini gibi birçok faydası bulunmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007, s. 4-5).

Muhasebenin genel olarak tanımı yapıldığında, muhasebe, işletmede gerçekleşen para ile ifade edilebilen mali nitelikteki işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz ederek raporlayan ve elde edilen bu sonuçları yorumlayarak muhasebenin taraflarına sunan bilgi sistemidir (Atabey, Parlakkaya, Alagöz, 2009, s. 7).

Tarım muhasebesi ise, tarım işletmelerinin yaptıkları faaliyetlerden doğan mali nitelikli olay ve işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz ederek yorumlayan ve bunlardan faydalı sonuçlar elde eden muhasebe dalıdır (Aras, 1988, s. 2). Muhasebe, yerine getirdiği bu işlevi örgütle ilgili finansal olayları kaydedip raporlayarak, düzenlenen raporları da yorumlayarak ve muhasebenin taraflarına finansal açıdan yol göstermek şeklinde yerine getirir (Örten, 2002, s. 2). Muhasebe bu işlevlerin yanında, aynı zamanda bir kontrol ve öngörme aracıdır (Sevilengül, 2003, s. 231).

Tarım işletmelerinin büyük bir bölümü 'tarımsal maliyet muhasebesi' vergi olarak görülmektedir. Özellikle küçük ve orta ölçekli tarım işletmelerinin muhasebe kayıtları ve verilerinden yönetim odaklı yararlanamadıkları ve muhasebe kayıtlarını en fazla vergi yönünü dikkate alarak yaptıkları görülmüştür. Bu işletmelerin sahipleri faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kârı da sermayeleri karşılığında elde ettiği faiz geliri olarak görmektedirler. Bu işletmelerin kullandıkları hesap planları, belirli birkaç hesabın ötesine geçmemektedir. Bunun yanında hem dış pazara hem de üretime yönelik olan büyük işletmelerde muhasebe verilerinden daha çok faydalanıldığı ve kullandıkları hesap planlarının da daha detaylı olduğu tespit edilmiştir (Tetik, 2002, s. 20).

Uygulanacak muhasebe sisteminin seçiminde tarım işletmelerinin büyüklüğü önemli bir ölçüttür. Küçük tarım işletmelerinde faaliyetler sonucu elde edilen kâr veya zarar, gelir ve giderlerin kaydedilmesi yoluyla saptanabilir. Büyük ve orta ölçekli tarım işletmelerinde ise çift taraflı kayıt yöntemi kullanılır. Bu işletmelerde çift taraflı kayıt yönteminden sağlanan yararlar, işletmelerde uygulanan muhasebe için üstlenilen maliyetlerden yüksek olacaktır (Doğan, 2004, s. 147).

Tarım işletmelerinin muhasebe ilkeleri, ticaret, sanayi ve hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebe ilkeleriyle aynıdır. Farklılaşan, sadece kayıtlardaki yardımcı hesaplar olabilir. Bu nedenle, muhasebe defterlerine yapılan kayıtlardan çok muhasebenin temel ilkeleri önemlidir. He ne kadar yetiştirilen ürünler, iklim koşulları ve uygulamalar bölgeden bölgeye ya da işletmeden işletmeye farklılık gösterse de muhasebenin ilkeleri değişmez. Değişen sadece bazı hesapların yardımcı hesaplarıdır. Bununla beraber, tarım işletmelerinin kendine özgü özellikleri, sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerine göre muhasebe uygulamalarında birtakım farklılıkları içermektedir (Fidan, 2018)

Tarım muhasebesinin öncelikli amacının işletmenin fiziki ve mali durumuyla ilgili bilgi sağlamak olduğu söylenebilir (Castel and Becker, 1967, s. 62). İşletmenin sahipleri ya da ortakları muhasebenin sunduğu bilgileri detaylı bir şekilde analiz ederek yorumlarsa, işletme ile ilgili olarak her konuda daha sağlıklı kararlar alabilirler (Coote, 1976, s. 1). Bu amaç, tarım muhasebesinin esas amacıdır. Bununla birlikte tarım muhasebesinin başka amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Beneke, 1966, s. 465):

- Varlıkların satın alınması ya da korunması durumunda girişimciye fikir vermek,
- Gelecekle ilgili bütçe ve planların hazırlanmasına yardımcı olmak,
- İşletmelerin performansını analiz etmek,
- Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunmak,
- Üretim yerlerinin verimliliğinin belirlenmesinde katkı sağlamak,
- İşletmelerin yıldan yıla mali durumundaki değişikliklerin izlenmesi,
- Ürün fiyat politikalarının saptanmasına yardımcı olmak,
- Vergi matrahının hesaplanması,
- Tarım yöneticileri ve işçilerinin performanslarının ölçülmesinde yardımcı olmak,
- İşçi ücretlerinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
- Tarım politikaları konusunda hükümetlere gerekli bilgileri sunmak,
- En uygun ürün bileşimi konusunda girişimciye destek olmak,

- Tarım kredi kuruluşlarına işletmenin durumu ile ilgili bilgi sunmak,
- Tarımsal destekleme ve yardımlara temel teşkil edecek bilgiler sağlamak,
- Tarımsal faaliyetlerle alakalı kârın ortaklar arasında adil bir biçimde dağılmasını sağlamak.

Tarım sektörünün kendine özgü özellikleri bulunması sebebiyle tarım muhasebesi işlemlerini yürütürken farklı uygulamalar yapılmalıdır. Meydana gelen her tarım faaliyeti için özel yardımcı hesaplar açmak, işletmede mevcut olan her tür hayvan varlığı için değer artışlarını ve bunun yanında ömürlerinin azalmasını dikkate alan hesaplar kullanmak gerekmektedir (Erdamar, 1985, s. 18).

Tarım işletmelerinde, endüstri ve ticaret işletmelerinden farklı olan bazı dönen varlık hesapları bulunmaktadır. Bu hesaplar bağlı ürün stokları, canlı varlık stokları gibi hesaplardır. Tarım işletmelerine özgü duran varlıklar ise, meyve bahçeleri, arazi ve iş hayvanları, balık çiftlikleri gibi hesaplardır.

Tarım muhasebesinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Tunçez, 2011).

- a. Tarım işletmelerinde üretim biçimi çok çeşitlidir. Buna bağlı olarak seracılık, tarla tarımı, hayvancılık, balıkçılık gibi alanlarda farklı üretim teknolojileri kullanılmaktadır. Bu durum özellikle dönem sonu envanter işlemleri ve kayıtlarında değişik çözüm ve yöntemler uygulanmasını gerektirmektedir.
- b. Duran ve dönen varlık ayrımının yapılmasında, sahip olunan hayvanların duran varlık mı yoksa dönen varlık mı olduğunun belirlenmesinde güçlükler bulunmaktadır. Sütü için beslenen hayvanlar, arılar, koşum hayvanları ve damızlık boğalar sabit değer olarak kabul edilir. Bu değerler, eskime ve yıpranmaya tabi olduğundan, bunları da dönem sonu kayıtlarında göstermek gerekmektedir. Süt hayvanlarının bir kısmı dönen varlık olarak görülüp satılabilir. Yapılan bu işlemlerde hangisinin dönen, hangisinin de duran varlıklar arasında sayılması gerektiğinin saptanması oldukça güçtür.
- c. Tarımda çoğu kez giderler bir üretim dönemi boyunca yapılırken, gelir ise genellikle tek seferde elde edilir. Bu durum da giderlerin yapıldığı dönemle gelirin elde edildiği dönem arasındaki fiyatların farklı olmasına yol açar. Bu fiyatların yüksek enflasyon dönemlerinde çok farklı olması sebebiyle ürün maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplanmamasına yol açmaktadır.

- d. Tarım sektöründe yer alan işletmelerin kapasiteleri arasında büyüklük farklılıkları bulunmaktadır. İşletme büyüklüklerinin farklı olması, dev ve cüce işletmelerin bulunması, ileride de bu durumun çok fazla değişmeyeceğinin tahmin edilmesi gibi özellikler vergi mevzuatına yansımıştır. Bu durum da tarım kazancının hesaplanmasında küçük, büyük ve orta büyüklükte işletmeler için ayrı yöntemler uygulanmasına yol açmıştır.
- e. Tarım işletmelerinde aynı ödemelere sık rastlanır. İşçi ücreti tarım ürünleri ile karşılanabileceği gibi, dışarıdan yapılan hizmetlere de tarım ürünleri kullanılarak ödeme yapılabilir. Bu gibi durumlar tarım kazancının tam olarak hesaplanmasını zorlaştırır, tarım ürünlerinin doğru olarak değerlendirilmesini zorlaştırır.
- f. Tarım muhasebesinde küçük ve orta ölçekli işletmelerden veri elde etmede ve bu verilerin güvenilirliğinde birtakım sorunlar vardır. İşletme sahiplerinin her açıdan yetersizliği, bu işletmelerde belge alıp verme düzeninin yaygınlaşmaması ve işletme sahiplerinin belge düzenini külfet olarak görmesi bu işletmelerde üretim maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına yol açabilir, kayıt düzeninde sorun yaratabilir. Daha büyük işletmelerde ve devlete ait üretim işletmelerinde ise veri teminine ilişkin bazı sorunlar çözüme kavuşmuştur.
- g. Tarım işletmelerinde, işletme ile aile bireyleri arasında sıkı bağ bulunmaktadır. Bu nedenle aile fertleri bizzat işletmede çalıştıkları gibi bununla birlikte, işletmede üretilen çiftlik ürünlerinden de bizzat tüketmektedirler. Tarım işletmelerinden öz tüketim miktarı eğer göz önünde bulundurulmayacak olursa, kazancın tam ve doğru hesaplanmasını önler.
- h. Tarım işletmelerinde bir üretim faaliyetinde birden fazla ürün elde edilmesi durumunda, bu ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde birtakım sorunlar vardır. Örneğin bitkisel ve hayvansal üretimde saman, buğday gibi birden fazla ürün elde edilmektedir. Bu gibi durumlarda ana, birleşik ve yan ürün ayrımlarının çok iyi yapılması gerekmektedir (Kıral, Kasnakoğlu, Tatlıdil, Fidan, Gündoğmuş, 1999).
- i. Etkileri gelecek yıllara uzayan yatırımların çok olması ve yıl içinde yapılan bazı giderler, ileriki yıllarda elde edilecek ürünlerin veriminde artış sağlarlar.
- j. Tarım işletmelerinin faaliyetleri mevsimlere ve iklime bağlıdır. Bu durum bu işletmelerde ekim, dikim ve hasadın belirli mevsimlerde yapılmasına ve değişik iklim şartlarından etkilenmesine sebep olur. Bunun yanında, hava şartlarında tahmin edilmeyen değişiklikler, maliyet hesaplarının yapılmasında zorluklar yaratacaktır.

- k. Tarım işletmelerinde çok yönlü tarım yapma mecburiyeti vardır. Bu da bitkisel ve hayvansal üretimin birlikte yapılması demektir. Bu durumda hayvanlar, elde edilen tarım ya da bahçe ürünleri ya da bunların artıkları ile beslenir. Tarlada çalışan çiftçi ve ailesi ise hayvan ürünleriyle beslenir. Aynı zamanda hayvanların gübresi, tarlada ve bahçede kullanılır. Buradan da anlaşılacağı üzere, bir tarım dalının ürünü, diğer tarım dalının hammaddesi ya da malzemesi olur. Bu durum muhasebe kayıtlarını yaparken, her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında büyük zorluklar meydana getirir.

5.4. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) (FADN: Farm Accounting Data Network)

FADN, Türkçe 'ye 'Çiftlik Muhasebe Veri Ağı' olarak çevrilmiştir (Tanrıseven, Düzel, Uysal, 2003). FADN'in Fransızca kısıltması 'RICA', Almanca kısıltması ise, INLB'dir (Keskin, 2003).

Bu kavram 1965 yılında oluşturulmuştur ve bu ağın temel amacı, çiftliklerin elde ettikleri gelirleri ve Avrupa Birliği ortak tarım politikası üzerindeki etkilerini saptamak amacıyla geliştirilmiş olan bilgi analiz aracıdır (https://ec.europa.eu/agriculture/fadn_en).

Bir Avrupa Birliği organizasyonu olan FADN; Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verilerinin toplandığı bir sistemdir. Bu sistemin uygulanmasında, Avrupa Birliği üyesi ülkeler İstatistik Bölge Birimleri (NUTS) sınıflandırmasına göre 104 bölgeye ayrılmaktadır. NUTS bölgeleri belirlenmesinde, bölgelerin nasıl ve hangi kriterlere göre sınıflandırıldığı önem taşımaktadır. Buna her ülke kendisi karar vermektedir. Bu nedenle AB'de her ülkede farklı sayıda ÇMVA bölgesi bulunmaktadır (Nazlı, 2006, s.98)

Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına göre, devlet tarafından izlenecek olan politikaların ve buna bağlı olarak alınacak olan tedbirlerin tespitinde, sağlanacak verilerin sürdürülebilir ve düzenli olması oldukça önemlidir (Nazlı, 2006, s. 7). Bu durum dikkate alınarak Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (FADN: Farm Accounting Data Network) kavramı, Avrupa Birliği'nin 79/65 sayılı Konsey kararını bu ağın organizasyonu için yasal dayanak olarak kabul ederek oluşturulmuştur. Avrupa Birliği'ne üye olan devletler tarafından yürütülen yıllık bir çalışma ya da teftiş niteliğindedir. Avrupa Birliği'nde Çiftlik Muhasebe Veri Ağı işlemlerinin yürütülmesinden sorumlu olan komisyon, her yıl Avrupa Birliği'nde örnek olarak seçilen tarımsal işletmelerden muhasebe verileri toplamaktadır. Ulusal araştırmalar yapılarak elde

edilen Çiftlik Muhasebe Veri Ağı verileri, uyumlaştırılmış mikro ekonomik verilerin tek kaynağıdır. İşletmeler, Avrupa Birliği'nin her bir bölge düzeyinde kurulan örnekleme yöntemlerine dayanılarak çalışmaya katılmak için seçilmiştir. Bu çalışma Avrupa Birliği'nde yer alan tüm tarımsal işletmeleri kapsamamaktadır. Bu çalışma sadece büyüklüklerinden dolayı ticari olarak kabul edilen tarımsal işletmelere uygulanmaktadır. Bu metodoloji uygulaması, bölge, ekonomik büyüklük ve çiftçilik türü olmak üzere üç boyutta temsili veriler sağlamayı amaçlamaktadır. Avrupa Komisyonu Çiftlik Muhasebe Veri Ağı verilerine dayanan analizlerin birincil kullanıcısı olmakla birlikte, aynı zamanda toplanan bu veriler Standart Sonuçlar veri tabanından da bulunabilir.

Tarım işletmelerinde yapılan bitkisel ve hayvansal üretim sonucu elde edilen ürünlerin ayrıntılı olarak analizlerinin yapılabilmesi için girdi çıktı ilişkilerinin oluşturulması oldukça önemlidir. Avrupa Birliği'nde uygulanan FADN sistemi, Türkiye'de Çiftlik Muhasebe Veri Ağı adı altında 2007 yılında az sayıda işletmenin kayıt altına alınması ile pilot uygulamalar şeklinde başlamıştır (Saner, Engindeniz, Işın, Kılıç, Adanacıoğlu, Bektaş, Salalı, Çınar, Tosun, Çiftçi, 2017).

Çiftlik muhasebe veri ağının amacı, tarım işletmelerinde gelir ve işletme analizinin ortaya konması için çiftliklerden muhasebe verilerini toplayabilmektir. Şimdilik yıllık örnek olarak tahminen 80.000 işletmeyi kapsamaktadır. Avrupa Birliği'nde toplam 5.000.000 çiftlikten oluşan, toplamda kullanılan tarım alanının yaklaşık %90'ını kapsayan ve toplam tarımsal üretimin yaklaşık %90'ını oluşturan bir nüfusu temsil etmektedir. Her örnek çiftlik için toplanan bilgiler yaklaşık 1000 değişkenle ilgilidir.

Bu değişkenler:

- Yer, ekim alanları, hayvan sayıları, işgücü gibi fiziksel ve yapısal veriler
- Farklı ürünlerin üretim değerleri, stoklar, satış ve satın alma, üretim maliyetleri, varlıklar, borçlar, üretim kotaları ve sübvansiyon gibi ekonomik ve finansal verileri tanımlamaktadır(https://ec.europa.eu/agriculture/fadn_en).

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi, uygulanması dikkat isteyen aynı zamanda da kurulması zor olan bir sistemdir. Çünkü bu sistemin kurulmasında ve uygulanmasında birçok aktör görev yapmaktadır. Sistemle alakalı olan kişi ve kuruluş sayısı oldukça fazladır. Bu kişi ve kuruluşlar, araştırmacılar, çiftçiler, ulusal yöneticiler ve muhasebecilerdir. Bu sistemde yer

alan aktörlerden herhangi birinin vazifesini yerine getirememesi halinde, yanlış bilgilere ulaşılır ve bu yanlış bilgiler sebebiyle de yanlış politikalar belirlenir (Altınkol, 2006, s. 7).

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin hedefleri makro ve mikro seviyede açıklanabilir. Bu sistemin makro seviyedeki amacı, mikro düzeyde elde ettiği bilgileri kullanarak etkin kararlar almak ve doğru politikaların saptanmasını sağlamaktır. Sistemin mikro seviyedeki amacı ise, topladığı ve işlediği bilgileri kullanarak tarım işletmelerinin daha etkin yönetilmesini sağlamaktır. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'nın en önemli amacı ise, tarım sektöründe bulunan işletmelerin kayıt altına alınmasıdır (Altınkol, 2006, s. 3).

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin özelliklerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Altınkol, 2006, s.10):

- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi sadece tarımsal faaliyetlerle ilgili veri toplamamakta, bunun yanında turizm ve ormancılık gibi faaliyetlerle ilgili bilgiler de toplanmaktadır.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi, bireysel işletmelerden bilgi toplayarak bu bilgileri bir araya getiren mikro ekonomik bilgi veri tabanıdır.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminde her ülkenin belirli bir muhasebe dönemi bulunmaktadır. Bu dönem ya normal takvim yılına göre ya da ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi muhasebe bürolarından oluşan bir ağdır.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağına dahil olan tarım işletmeleri, her yıl belirli oranlarda yenilenmektedir. Bunun sebebi ise sistemde yer alan tarım işletmelerinin çeşitli nedenlerden dolayı sistemden çıkarılması ya da görevlerini bırakması olabilir.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemine yalnız belirli bir büyüklüğü geçen ve ticari olarak kabul edilen tarım işletmeleri girebilmektedir.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminden sağlanan sonuçlar, Ekonomik Boyut Birimi (ESU: Economic Size Unit) olarak ifade edilmektedir. Her yıl Ekonomik Boyut Birimi/ Euro paritesi saptanmaktadır ve ulaşılan sonuçlar, Ekonomik Boyut Birimi şeklinde tanımlanmaktadır.
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemi ekonomik büyüklük, çiftçilik türü ve bölge gibi üç farklı konuda bilgi toplamaktadır. Bu sebepten dolayı bu sistem üç boyutlu analizler yapabilen bir sistemdir.

- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sistemine katılmak tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Sisteme katılarak doğru ve güvenilir bilgi gönderen iftilere Avrupa Komisyonu tarafından bir ücret ödenmektedir.

Yapılan araştırmalara göre, iftlik Muhasebe Veri Ağı'na ye ülkelerde yer alan çiftçilerin halen %50'si sisteme dahil olmak istememektedir. Bunun sebepleri ise, bazı çiftçilerin çiftçiliği bırakacak olması ya da sistemin çok zaman alması gibi durumlarla ifade edilmiştir.

Türkiye'de ÇMVA sistemine katılan işletmelere kayıt tutma alışkanlığı kazandırabilmek amacıyla 'ifti Kayıt Defteri' hazırlanmıştır. Bu defter üreticilere yıl başında dağıtılmakta ve bir sonraki yılın başında toplanmaktadır. Çiftçilerin işlediği kayıtlar ÇMVA kayıt formunu aktarılmaktadır.

Türkiye'de uygulanan pilot proje kapsamında ÇMVA'ya dahil olan işletmelere 2008 yılından itibaren işletme başına destek ödemesi yapılmakta olup, 2019 yılında işletme başına düşen bu destek 600 TL olarak belirlenmiştir (T.C. Resmi Gazete, 2019)

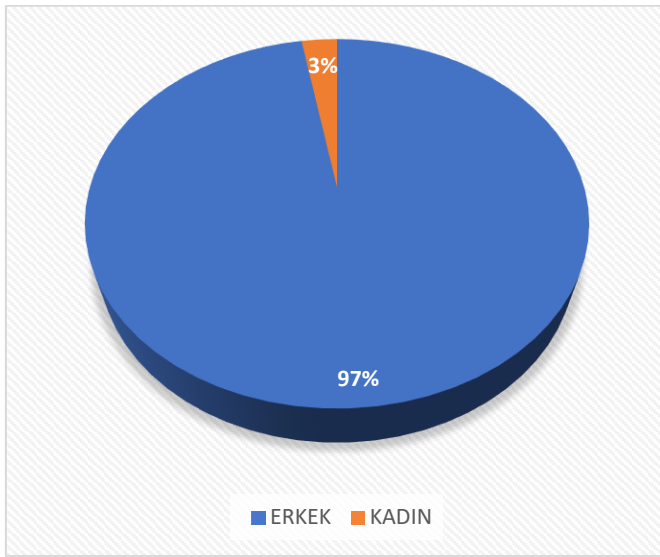
6. ARAŞTIRMA BULGULARI

6.1. Üreticilerin Cinsiyet Dağılımları, Yaş Aralıkları ve Eğitim Durumları

Tekirdağ ilinde yapılan anket çalışması sonucu elde edilen verilere göre 182 üreticinin yaş, eğitim durumu ve yaş dağılımları grafiklerdeki gibi olmuştur.

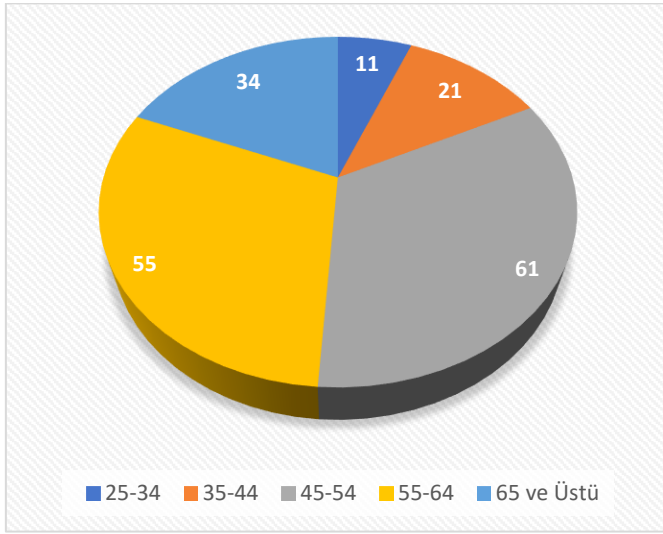
Grafik 6.1.'de görüldüğü üzere, incelenen tarımsal işletme sahiplerinin %97'si erkek olup, sadece %3'ünün bayan olduğu görülmüştür.

Şekil 6.1. Ankete Katınların Cinsiyet Dağılımı (%)



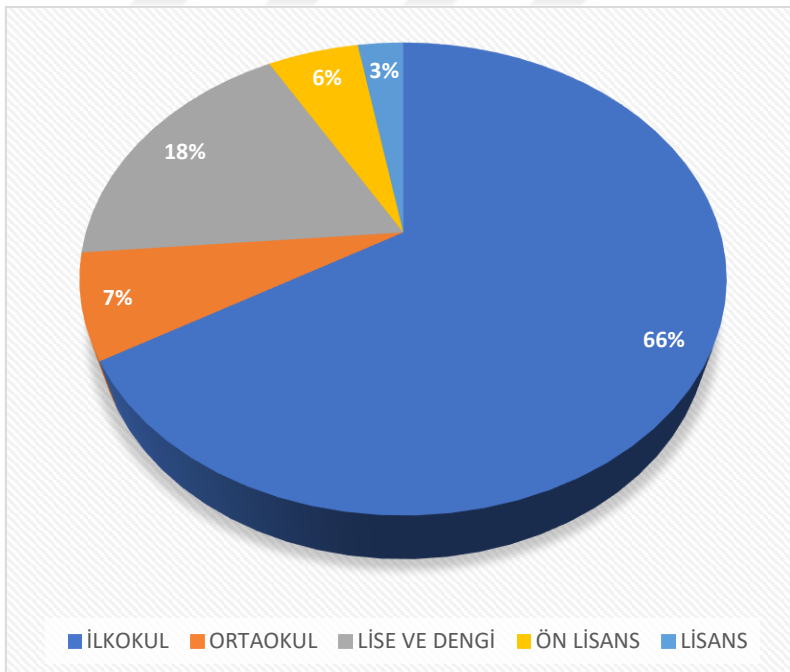
Grafik 6.2.'da incelenen tarımsal işletme sahiplerinin yaş aralıkları gösterilmiştir. Buna göre 182 üreticinin 61'i 45-54, 55'i 55-64, 21'i 35-44 ve 11'i 25-34 yaş aralığında olup, 34 üretici ise 65 yaş ve üstündedir.

Şekil 6.2. Ankete Katılanların Yaş Aralıkları Dağılımı (%)



Grafik 6.3. ise incelenen tarımsal işletme sahiplerinin eğitim durumlarını göstermektedir. Grafığe göre ankete katılan üreticilerin %66'sı ilkokul mezunudur. Geriye kalan üreticilerin %7,2'si ortaokul, %18'i lise ve dengi, %6'sı ön lisans ve %3'ü ise lisans mezunudur.

Şekil 6.3. Ankete Katılanların Eğitim Durumları Dağılımı (%)



6.2. Destek, Maliyet ve Fark Analizleri

Bu bölümün birinci kısmında işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için 2015 yılı için destek, maliyet ve fark analizleri yapılmıştır. İlk olarak işletme başına düşen destekler, işletme başına düşen vergi ve kesintiler, desteklerle vergi ve kesintiler arasındaki farklar hesaplanmıştır. Daha sonra aynı hesaplamalar dekar başına yapılarak, dekara düşen destekler, dekara düşen vergi ve kesintiler ve bunlar arasındaki fark hesaplanarak analiz edilmiştir. Çalışmanın devamında sırasıyla hem işletme başına hem de dekar başına düşen ürün, mazot ve gübre destekleri gösterilmiştir. Son olarak da işletme ve dekar başına ödenen stopaj ve ödenen Katma Değer Vergisi analiz edilerek yorumlanmıştır.

Çizelge 6.1.'de işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için 2015 yılı için işletme başına düşen destek miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.1. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Destekler (TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	Ürün	Mazot	Gübre	Sertifikalı Tohum	Toprak Analiz	İyi Tarım	Hayvancılık	Süt Desteği	TOPLAM
20-40	25,14	1.109,46	184,05	213,00	-	20,54	-	1.484,11	414,00	3.425,16
41-80	62,28	2.197,84	344,42	397,14	6,28	14,30	33,72	802,91	401,86	4.198,47
81-140	110,03	4.324,07	639,97	727,73	-	170,38	-	1.208,08	676,62	7.746,85
141-250	188,70	7.871,79	1.104,12	1.253,15	22,67	386,98	-	726,63	341,58	11.706,92
250 da üzeri	353,62	15.917,91	2.094,76	2.345,12	278,28	848,10	121,38	422,93	284,28	22.312,76
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	6.012,73	841,47	952,29	51,18	269,62	27,31	916,00	429,63	9.500,23
Tüm İşletmeler Ortalaması (%)	-	63,29	8,86	10,02	0,54	2,84	0,29	9,64	4,52	100,00

Çizelgede ortalama büyüklüklere yer verildikten sonra, ürün, mazot, gübre, sertifikalı tohum, toprak analiz, iyi tarım, hayvancılık ve süt destekleri gösterilmiştir. Bu miktarlara göre son sütunda ise destek toplamları verilmiştir. Çizelge 6.1.'den görüleceği üzere işletme büyüklükleri arttıkça, işletme başına düşen destek miktarları da artmaktadır. Örneğin 20-40 dekar arasındaki işletmeler 3.425 TL destek alırken, 250 dekar üzerindeki işletmeler 22.313 TL destek almaktadır. Tüm işletmeler ortalaması incelendiğinde, toplam desteklerin %63,29'unun ürün, %8,86'sının mazot, %10,02'sinin gübre, %0,54'ünün sertifikalı tohum, %2,84'ünün toprak analiz, %0,29'unun iyi tarım, %9,64'ünün hayvancılık ve %4,52'sinin süt desteği olduğu görülmektedir.

Çizelge 6.2.'de işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için işletme başına düşen vergi ve kesinti miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.2. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Vergi ve Kesintiler(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	Kesintiler	Ödenen Stopaj	Ödenen KDV	TOPLAM
20-40	25,14	137,02	472,28	6.928,73	7.538,03
41-80	62,28	267,94	805,82	6.778,75	7.852,51
81-140	110,03	309,87	884,65	7.579,80	8.774,32
141-250	188,70	466,42	1.474,54	9.717,28	11.658,24
250 da üzeri	353,62	892,51	2.622,22	11.777,83	15.292,56
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	379,57	1.171,57	8.228,04	9.779,18
Tüm İşletmeler Ortalaması (%)	–	3,88	11,98	84,14	100

Ayrıca işletmeden yapılan kesintiler, işletme tarafından ödenen stopaj ve Katma Değer Vergisi gösterilmiştir. Bu miktarlara göre son sütunda da vergi ve kesintiler toplamı verilmiştir. Çizelge 6.2. incelendiğinde, işletme büyüklükleri arttıkça, işletme başına düşen vergi ve kesintilerin de arttığı görülmektedir. Örneğin 41-80 dekar arasındaki işletmeler 7.853 TL vergi ve kesinti öderken, 250 dekar üzeri işletmeler 15.293 TL vergi ve kesinti ödemektedir. Çizelge 6.2.'de tüm işletmeler ortalamasında dekara düşen vergi ve kesintiler incelendiğinde, toplam vergi ve kesintilerin %3,88'ini kesintiler, %11,98'ini ödenen stopajlar ve %84,14'ünü ise mal veya hizmet satın alınırken ödenen KDV oluşturmaktadır.

Çizelge 6.3.'de büyüklük gruplarına ve tüm işletmeler ortalamasına göre işletmeler başına elde edilen destekler ve işletmelerin katlandığı kesinti ve maliyetler gösterilmiştir.

Çizelge 6.3. 2015 Yılı İşletme Başına Düşen Destekler, Vergi ve Kesintiler ve Farklar (TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Destekler (1)	Vergi ve Kesintiler (2)	Fark (1-2)
20-40	3.425,16	7.538,03	-4.112,87
41-80	4.198,47	7.852,51	-3.654,04
81-140	7.746,85	8.774,32	-1.027,47
141-250	11.706,92	11.658,24	48,68
250 da üzeri	22.312,76	15.292,56	7.020,20
Tüm İşletmeler Ortalaması	9.500,23	9.779,18	-278,95

Bu verilerden yararlanılarak işletmelerin elde ettiği destekler ve katlandığı kesinti ve vergiler arasındaki farklar hesaplanmıştır. İşletme büyüklüğü 20-40, 41-80, 61-140 dekar olan işletmeler dikkate alındığında, bu işletmelerin ödedikleri vergi ve kesintiler, elde ettikleri desteklerin üzerindedir. İşletmelerin devletten aldığı desteklerden, ödedikleri vergi ve kesintiler düşüldükten sonra elde edilen fark sadece 141-250 dekar arası ve 250 dekar üzerindeki işletmelerde pozitif çıkmıştır. Hatta 141-250 dekar arasındaki işletmelerde destekler ve vergi ve kesintiler arasındaki fark da oldukça düşüktür. Destekler ile vergi ve kesintiler birbirine çok yakındır denilebilir. Dolayısıyla çizelge incelendiğinde 250 dekar üzeri işletmeler hariç, işletmelerin ödediği vergi ve kesintiler alınan desteklerden fazla olmuştur. Bu durumda sadece 250 dekar üzerinde büyüklüğe sahip işletmelerin devletin verdiği desteklerden faydalandığı söylenebilir.

Çizelge 6.4.'de işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için dekara düşen destek miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.4. 2015 Yılı Dekara Düşen Destekler(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	Ürün	Mazot	Gübre	Sertifikalı Tohum	Toprak Analiz	İyi Tarım	Hayvancılık	Süt Desteği	TOPLAM
20-40	25,14	44,13	7,32	8,47	-	0,82	-	59,03	16,47	136,24
41-80	62,28	35,29	5,53	6,38	0,10	0,23	0,54	12,89	6,45	67,41
81-140	110,03	39,30	5,82	6,61	-	1,55	-	10,98	6,15	70,41
141-250	188,70	41,72	5,85	6,64	0,12	2,05	-	3,85	1,81	62,04
250 da üzeri	353,62	45,01	5,92	6,63	0,79	2,40	0,34	1,20	0,80	63,10
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	42,02	5,88	6,66	0,36	1,88	0,19	6,40	3,00	66,39

Çizelgede ortalama büyüklüklere yer verildikten sonra, ürün, mazot, gübre, sertifikalı tohum, toprak analiz, iyi tarım, hayvancılık ve süt destekleri gösterilmiştir. Bu miktarlara göre

son sütunda ise destek toplamları verilmiştir. Dekar başına düşen toplam desteklere bakıldığında, 20-40 dekar arasındaki işletmeler hariç, diğer işletme büyüklük gruplarındaki işletmelerin aldıkları desteklerin 62 TL ile 70 TL arasında değiştiği görülmektedir. Bu büyüklük gruplarındaki destek değerleri birbirine yakındır. İşletme büyüklüğü 20-40 dekar arasındaki işletmelerin dekar başına aldığı destekler diğer büyüklük gruplarının yaklaşık olarak iki katıdır. Bu da bu grupta yer alan işletmelerin daha fazla hayvancılık yapmasından kaynaklanmaktadır. Bu büyüklük grubunda yer alan işletmelerin büyük bir kısmı bitkisel üretimi, hayvancılık faaliyetlerinde kullanmak amacıyla gerçekleştirmektedir. Görüldüğü gibi hayvancılıktan elde ettikleri destekler, diğer gruplara göre oldukça yüksektir. Bu durumda dekar başına aldıkları destekler, diğer büyüklük gruplarına göre oldukça yüksektir.

Çizelge 6.5.'de işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için işletme başına düşen vergi ve kesinti miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.5. 2015 Yılı Dekara Düşen Vergi ve Kesintiler (TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	Kesintiler	Ödenen Stopaj	Ödenen KDV	TOPLAM
20-40	25,14	5,54	18,79	275,61	299,84
41-80	62,28	2,70	9,73	92,79	126,08
81-140	110,03	2,82	8,04	68,89	79,74
141-250	188,70	2,47	7,81	51,50	61,78
250 da üzeri	353,62	2,52	7,42	33,31	43,25
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	2,65	8,19	57,50	68,34

Çizelgede işletmeden yapılan kesintiler, işletme tarafından ödenen stopaj ve Katma Değer Vergisi gösterilmiştir. Bu miktarlara göre son sütunda da vergi ve kesintiler toplamı verilmiştir. Çizelge 6.5.'den görüldüğü üzere, işletme büyüklükleriyle dekar başına düşen vergi ve kesintiler arasında ters orantı vardır. Bu durum da işletme büyüklükleri arttıkça, devlete yaptıkları kesinti ve vergi ödemeleri konusunda daha avantajlı hale geldikleri anlamına gelmektedir. İşletme büyüklüğü 20-40 dekar olan işletmelerin ödedikleri vergi ve kesintiler diğer işletme büyüklük gruplarının 2 ile 3 katı arasındadır. Bunun sebebi, 20-40 dekar arasındaki işletmelerin yoğun olarak yaptığı hayvancılık faaliyetleridir. Hayvancılıkla ilgili giderlerin oldukça yüksek olması, stopaj ve katma değer vergisinin dolayısıyla da toplam vergi ve kesintilerin yüksek olmasına yol açmaktadır.

Çizelge 6.6.'da büyüklük gruplarına ve tüm işletmeler ortalamasına göre dekar başına elde edilen destekler ve işletmelerin katlandığı kesinti ve maliyetler gösterilmiştir.

Çizelge 6.6. 2015 Yılı Dekara Düşen Destekler, Vergi ve Kesintiler ve Farklar(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Destekler (1)	Vergi ve Kesintiler (2)	Fark (1-2)
20-40	136,24	299,84	-163,60
41-80	67,41	105,21	-37,80
81-140	70,41	79,74	-9,33
141-250	62,04	61,78	0,26
250 da üzeri	63,10	43,25	19,85
Tüm İşletmeler Ortalaması	66,39	68,34	-1,95

Bu verilerden yararlanılarak işletmelerin dekar başına elde ettiği destekler ve katlandığı kesinti ve vergiler arasındaki farklar hesaplanmıştır. İşletmelerin dekar başına devletten aldığı desteklerden ödedikleri vergi ve kesintiler düşüldükten sonra elde edilen fark sadece 141-250 dekar arası ve 250 dekar üzerindeki işletmelerde pozitif çıkmıştır. Hatta 141-250 dekar arasındaki işletmelerde destekler ve vergi ve kesintiler arasındaki fark sifıra yakındır. Destekler ile vergi ve kesintiler birbirine eşittir denilebilir. Dolayısıyla dekar başına devletin verdiği destekler ile vergi ve kesintiler arasındaki fark hesaplandığında bir tek 250 dekar üzerindeki işletmelerin desteklerden fayda sağladığı söylenebilir.

Çizelge 6.7.'de işletme büyüklük gruplarına göre işletme başına ve dekar başına düşen ürün desteği miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.7. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Ürün Desteği(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	İşletme Başına Ürün Desteği	Dekar Başına Ürün Desteği
20-40	25,14	1.109,46	44,13
41-80	62,28	2.197,84	35,29
81-140	110,03	4.324,07	39,30
141-250	188,70	7.871,79	41,72
250 da üzeri	353,62	15.917,91	45,01
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	6.012,73	42,02

Çizelge 6.7. dikkate alındığında, işletme büyüklükleri arttıkça ürün desteklerinin de arttığı söylenebilir. Dekar başına alınan desteklere bakıldığında, dekar başına elde edilen ürün desteklerinin 35 TL ile 45 TL arasında değiştiği görülmektedir.

Çizelge 6.8.'de işletme büyüklük gruplarına göre işletme başına ve dekar başına düşen mazot desteği miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.8. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Mazot Desteği(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	İşletme Başına Mazot Desteği	Dekar Başına Mazot Desteği
20-40	25,14	184,05	7,32
41-80	62,28	344,42	5,53
81-140	110,03	639,97	5,82
141-250	188,70	1.104,12	5,85
250 da üzeri	353,62	2.094,76	5,92
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	841,47	5,88

Çizelge 6.8.'den anlaşıldığı üzere, işletme büyüklükleri arttıkça işletme başına elde edilen mazot destekleri de artmaktadır. Örneğin, 20-40 dekar arasındaki işletmeler işletme başına 184 TL mazot desteği alırken, 250 dekar üzerindeki işletmeler 2.095 TL mazot desteği almaktadır. Dekar başına alınan mazot desteklerine bakıldığında, dekar başına elde edilen mazot desteklerinin 5 TL ile 7 TL arasında değiştiği görülmektedir.

Çizelge 6.9’da işletme büyüklük gruplarına göre işletme başına ve dekar başına düşen gübre desteği miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.9. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Düşen Gübre Desteği(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	İşletme Başına Gübre Desteği	Dekar Başına Gübre Desteği
20-40	25,14	213,00	8,47
41-80	62,28	397,14	6,38
81-140	110,03	727,73	6,61
141-250	188,7	1.253,15	6,64
250 da üzeri	353,62	2.345,12	6,63
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	952,29	6,66

Görüldüğü gibi, işletme büyüklükleri arttıkça işletme başına elde edilen gübre destekleri de artmaktadır. Örneğin, 41-80 dekar arasındaki işletmeler işletme başına 397 TL gübre desteği alırken, 250 dekar üzerindeki işletmeler 2.345 TL gübre desteği almaktadır. Dekar başına alınan gübre desteklerine bakıldığında, dekar başına elde edilen gübre desteklerinin 6 TL ile 8 TL arasında değiştiği görülmektedir.

Çizelge 6.10.’da işletme büyüklük gruplarına göre işletme başına ve dekar başına ödenen stopaj miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.10. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Ödenen Stopaj(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	İşletme Başına Ödenen Stopaj	Dekar Başına Ödenen Stopaj
20-40	25,14	472,28	18,79
41-80	62,28	605,82	9,73
81-140	110,03	884,65	8,04
141-250	188,7	1.474,54	7,81
250 da üzeri	353,62	2.622,22	7,42
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	1.171,57	8,19

Çizelge 6.10'dan görüldüğü üzere işletme büyüklükleri arttıkça işletme başına ödenen stopaj miktarları da artmaktadır. Örneğin, 20-40 dekar arasındaki işletmeler işletme başına 472 TL stopaj öderken, 250 dekar üzerindeki işletmeler 2.622 TL stopaj ödemektedirler. Dekar başına ödenen stopaj miktarlarına bakıldığında, 20-40 dekar arasındaki işletmeler hariç, dekar başına ödenen stopaj miktarlarının 7 TL ile 9 TL arasında değiştiği görülmektedir. 20-40 dekar arasındaki işletmelerin dekar başına stopaj miktarının diğer gruplara göre yaklaşık iki katı olmasının sebebi bu grupta yer alan işletmelerin bitkisel üretimi ancak kendilerine yetecek düzeyde yapmaları, bunun yanında yoğun olarak uğraştıkları hayvancılık faaliyetleridir. Hayvancılıkla ilgili yapılan kesif ve kaba yem masrafları ve bunun gibi diğer giderler işletmelerin giderlerini arttırmıştır. Hayvancılıkla ilgili giderlerin daha fazla olması, bu grupta yer alan işletmelerin ödediği stopaj miktarının da yüksek olmasına sebep olmuştur.

Çizelge 6.11'de işletme büyüklük gruplarına göre işletme başına ve dekar başına ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) miktarları gösterilmiştir.

Çizelge 6.11. 2015 Yılı İşletme Başına ve Dekar Başına Ödenen KDV(TL)

İşletme Büyüklük Grupları (dekar)	Ortalama Büyüklük (da)	İşletme Başına Ödenen KDV	Dekar Başına Ödenen KDV
20-40	25,14	6.928,73	275,61
41-80	62,28	5.778,75	92,79
81-140	110,03	7.579,80	68,89
141-250	188,7	9.717,28	51,50
250 da üzeri	353,62	11.777,83	33,31
Tüm İşletmeler Ortalaması	143,09	8.228,04	57,50

Görüldüğü gibi, işletme büyüklük grupları, 41-80 dekar arası işletmeler hariç, işletme büyüklükleri arttıkça işletme başına ödenen Katma Değer Vergisi miktarları da artmaktadır. Örneğin, 20-40 dekar arasındaki işletmeler işletme başına 6.929 TL KDV öderken, 250 dekar üzerindeki işletmeler 11.778 TL KDV ödemektedirler. 41-80 dekar arasındaki işletmelerle diğer işletmeler arasında çok fazla fark bulunmamaktadır.

Dekar başına ödenen Katma Değer Vergisi miktarlarına bakıldığında ise, işletme büyüklükleri arttıkça dekar başına ödenen Katma Değer Vergisinin azaldığı söylenebilir. Bu da işletme büyüklükleri arttıkça, işletmelerin KDV konusunda daha avantajlı olduğu anlamına

gelmektedir. İşletmelerin büyüklükleri arttıkça, katlanılan tüm maliyet kalemleri daha uygun koşullarda ve daha düşük fiyatlarla edinilmektedir.

6.3. Gayri Safi Üretim Değerleri, Etkinlik Değerleri ve Karşılaştırma Tabloları

Çizelge 6.12.'de işletme büyüklük gruplarına ve tüm işletmelere göre faaliyetlerinden elde edilen birim gayri safi üretim değerleri ve birim brüt kâr tutarları gösterilmiştir. Gayri safi üretim değeri, işletmenin bütününe ya da işletme faaliyetlerinden birine ait olan gelir olarak ifade edilebilir (İnan, 017, s. 40). Gayri safi üretim değeri aynı zamanda, çiftçinin eline geçen fiyatlar ile üretim miktarının çarpılmasıyla hesaplanmıştır. Bunun yanında,

$$GSÜD = (\text{Satışlar} + \text{Kapanış Envanteri}) - (\text{Alımlar} + \text{Açılış envanteri})$$

formülüyle hesaplanmaktadır.

Belirli bir işletme faaliyetinin brüt kârı ise, o faaliyetin gayri safi üretim değerinden değişken masrafların düşülmesiyle bulunmaktadır.

$$\text{Brüt Kâr} = \text{GSÜD} - \text{Değişken Masraflar}$$

Brüt kâr aynı zamanda sabit kaynakların geliri olarak da tanımlanmaktadır. İşletme analizinde faaliyetlerin başarısını ölçmede brüt kâr kullanılmaktadır (İnan, 2017, s. 45).

Çizelge 6.12.'de görüldüğü üzere, 20-40 dekar arasında büyüklüğe sahip olan işletmeler en yüksek birim gayri safi üretim değerini besi sığırcılığı faaliyetinden elde ederken, en düşük birim gayri safi üretim değerini koyunculuk faaliyetinden elde etmiştir. Besicilik faaliyetinde temel hedef, hayvanların en kısa sürede ve ekonomik biçimde maksimum ekonomik canlı ağırlığına ulaşmalarının sağlanmasıdır. Besi sığırcılığında gayri safi üretim değerinin yüksek çıkmasının sebebi, işletmelerin besicilikte sahip olduğu hayvanları en kısa ve en ekonomik biçimde canlı ağırlıklarına ulaşmalarını sağlayarak bunun avantajıyla beraber besi hayvanlarını en yüksek fiyatlarla satabilmektir. Koyunculuk faaliyetinde gayri safi üretim değerinin düşük olmasının nedeni yapılan hayvancılık faaliyetinin maliyetinin, bu faaliyet sonucu elde edilen gelire yakın ya da daha fazla olmasıdır.

Bu gruptaki birim (dekar başına) brüt kâr incelendiğinde ise en yüksek birim brüt kâr, üzüm yetiştirme faaliyetinden elde edilirken, en düşük birim brüt kâr ise koyunculuk faaliyetinden elde edilmiştir. Burada birim brüt kârın düşük çıkması, ya gayri safi üretim

değerinin düşüklüğünden ya da değişken masrafların yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. GSÜD'nin yüksek çıkması ise dekara verimin ya da ürün fiyatlarının yüksekliğindedir. Üzüm yetiştiriciliğinde işletmelerin değişken masraflarının düşük olması sebebiyle brüt kâr yüksek çıkmıştır. Koyunculukta birim brüt kârın düşük çıkmasının sebebi gayri safi üretim değerinin düşük olmasıdır.

41-80 dekar arasındaki işletmeler dikkate alındığında en yüksek birim gayri safi üretim değeri ve birim brüt kâr kirazdan elde edilirken, en düşük birim gayri safi üretim değeri ve en düşük birim brüt kâr koyunculuktan elde edilmiştir. Kiraz yetiştiriciliğinde brüt kârın yüksek çıkmasının sebebi, kiraz fiyatlarının yüksek olması dolayısıyla kiraz yetiştiriciliğinin gayri safi üretiminin yüksek olması, bunun yanında değişken masraflarının da düşük olmasıdır.

81-140 dekar arasında büyüklüğe sahip olan işletmeler en yüksek birim gayri safi üretim değerini soğan yetiştiriciliğinden, en düşük birim gayri safi üretim değerini ve birim brüt kârını koyunculuktan elde etmektedir. Bu büyüklük grubundaki işletmelere en yüksek birim brüt kârı ise kavun yetiştiriciliği sağlamaktadır. Kavunda brüt kârın yüksek çıkmasının nedeni, ürün satış fiyatının yüksek olması, bunun yanında değişken masraflarının düşük olmasıdır. Satış fiyatının yüksek çıkması gayri safi üretim değerinin de yüksek olmasını sağlamaktadır.

141-250 dekar arasındaki işletmelerde en yüksek birim gayri safi üretim değeri besi sığırcılığı faaliyetinden elde edilirken, en düşük birim gayri safi üretim değeri koyunculuk faaliyetinden elde edilmiştir. Birim brüt karlar incelendiğinde, en yüksek birim brüt karın süt sığırcılığı faaliyetinden, en düşük birim brüt karın ise koyunculuk faaliyetinden elde edildiği görülmektedir.

Ekipman işletme dışı geliri, işletmenin sahip olduğu tüm tarım alet ve makinalarının başka işletmelerde çalıştırılması sonucu elde edilen bir gelirdir. Bu gelir işletme dışından elde edilen tarımsal gelirdir, bu nedenle hesaplamaların dışında tutulmuştur.

250 dekar üzeri büyüklüğe sahip olan işletmelerde ise durum şu şekildedir: En yüksek birim gayri safi üretim değeri besi sığırcılığı faaliyetinden elde edilirken, en düşük birim gayri safi üretim değeri ve birim brüt kâr koyunculuk faaliyetinden elde edilmiştir. En yüksek birim brüt kâr ise karpuz yetiştiriciliğinden elde edilmiştir. Karpuz yetiştiriciliğinde değişken masrafların düşük olmasından dolayı, birim brüt kâr miktarı yüksek çıkmıştır.

Tüm işletmeler incelendiğinde, en yüksek birim gayri safi üretim değeri ve birim brüt kâr kiraz yetiştiriciliğinden elde edilirken, en düşük birim gayri safi üretim değeri ve birim brüt kâr ise işletmelerin koyunculuk faaliyetlerinden elde edilmiştir.

Bir faaliyetin gayri safi üretim değerini etkileyen unsurlar, üretilen ürünün fiyatları, üretim teknolojisine bağlı işletme faaliyetlerinin yoğunluğu, bitkisel ve hayvansal ürün verimleridir (İnan 2008, s. 61). Çizelge 6.12. yorumlandığında, gayri safi üretim değerinin yüksek olmasının üretilerek satılan ürünlerin satış fiyatlarının yüksek olmasından ve yaptıkları hayvansal ve bitkisel üretim verimlerinin yüksek olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

Yapılan araştırmada elde edilen verilere göre, araştırma alanında daha çok kuru tarım yapıldığından, sulu arazisi olan işletme sayısı oldukça azdır. Bu nedenle, incelenen işletmelerin buğday, ayçiçeği ve kısmen kanola ürettikleri ve bu konuda uzmanlaştıkları söylenebilir. Kiraz, kayısı, soğan gibi ürünleri üreten işletme sayısı az olup, bu ürünlerin pazara dönük üretimi çok azdır.

Cizelge 6.12. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre Dekara Düşen Gayri Safi Bitkisel Üretim Değerleri (2015 Yılı)

Bitkisel Üretim Faaliyetleri	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)										Tüm İşletmeler Ortalaması	
	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Birim GSÜD	Birim Brüt Kar
	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar		
Arpa	367,50	183,54	302,50	134,45	338,67	170,95	318,93	121,29	376,83	229,05	343,06	168,21
Ayçiçeği	252,78	37,78	259,29	75,52	257,22	90,11	271,83	103,42	282,84	133,19	265,38	92,46
Buğday	369,35	77,73	376,08	106,86	378,63	122,92	395,40	141,35	399,95	161,87	384,76	125,19
Ekipman İşl. Dışı Geliri	-	-	-	-	-	-	9.000,00	9.000,00	-	-	9.000,00	9.000,00
Kayıt	1.000,00	45,34	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	45,34
Kiraz	1.250,00	759,53	2.250,00	1.337,95	1.750,00	879,10	-	-	-	-	2.083,33	1.192,19
Macar Fıği	156,00	101,00	244,80	20,32	316,25	117,00	-	-	143,00	58,20	253,45	37,31
Soğan	1.250,00	133,00	1.800,00	531,93	1.800,00	114,89	-	-	-	-	1.616,67	139,12
Zeytin	1.250,00	807,69	1.250,00	786,11	-	-	-	-	-	-	1.250,00	796,90
Üzüm	2.000,00	1.679,04	850,00	533,77	640,00	324,94	-	-	-	-	1.085,00	767,88
Kanola	-	-	480,00	244,85	360,00	152,59	400,42	187,97	395,42	195,24	397,87	191,07
Yonca	-	-	234,75	182,25	291,25	205,95	260,00	261,05	-	-	262,67	245,98
Armut	-	-	-	-	1.500,00	257,35	-	-	-	-	1.500,00	257,35
Elma	-	-	-	-	1.500,00	698,47	-	-	-	-	1.500,00	698,47
Karpuz	-	-	-	-	875,00	238,10	-	-	1.250,00	554,00	1.000,00	343,40
Kavun	-	-	-	-	1.500,00	1.023,46	-	-	-	-	1.500,00	1.023,46
Mısır	-	-	-	-	316,67	173,17	300,00	166,80	300,00	174,13	306,25	170,10
Tritikale	-	-	-	-	444,00	214,51	-	-	-	-	444,00	214,51
Yulaf	-	-	-	-	350,00	153,71	-	-	-	-	350,00	153,71
Çavdar	-	-	-	-	335,00	138,81	-	-	-	-	335,00	138,81
Şeftali	-	-	-	-	1.250,00	325,40	-	-	-	-	1.250,00	325,40

İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre Dekara Düşen Gayri Safi Hayvansal Üretim Değerleri (2015 Yılı)

Hayvansal Üretim Faaliyetleri	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)											
	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Tüm İşletmeler Ortalaması	
	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar
Besi Sığırcılığı	2.055,56	1.504,22	1.061,51	1.333,11	1.174,98	984,33	1.278,31	236,17	7.500,00	382,00	934,69	435,46
Koyunculuk	143,38	36,20	220,18	19,67	243,55	87,30	249,96	102,26	136,92	56,78	249,56	43,83
Süt Sığırcılığı	1.440,30	803,33	1.448,18	1.192,45	1.178,41	582,51	1.124,30	931,86	833,33	426,96	277,50	270,12

Çizelge 6.13. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre En Kârlı İşletmelerin (%25) Gayri Safi Üretim Değerleri (2015 Yılı)

İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)												
Bitkisel Üretim Faaliyetleri	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Tüm İşletmeler Ortalaması	
	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar
Arpa	-	-	325,00	170,85	305,00	130,29	383,98	231,54	438,00	292,04	365,44	211,77
Ayçiçeği	273,65	111,98	296,33	116,84	256,94	93,47	313,78	160,78	316,80	171,80	295,65	141,81
Buğday	377,17	124,34	407,19	140,92	392,29	144,39	456,25	217,16	484,49	255,37	425,00	187,09
Kayısı	1.000,00	45,34	-	-	-	-	-	-	-	-	1.000,00	45,34
Kiraz	2.250,00	1.359,53	2.250,00	1.337,95	-	-	-	-	-	-	2.250,00	1.348,74
Macar Fıği	-	-	-	-	390,00	174,05	-	-	-	-	390,00	174,05
Soğan	-	-	1.800,00	531,93	-	-	-	-	-	-	1.800,00	531,93
Zeytin	1.250,00	807,69	1.250,00	786,11	-	-	-	-	-	-	1.250,00	796,90
Üzüm	2.000,00	1.679,04	850,00	533,77	-	-	-	-	-	-	1.400,00	1.070,49
Kanola	-	-	-	-	360,00	156,79	433,15	225,81	410,90	214,42	386,00	186,68
Karpuz	-	-	-	-	1.000,00	370,46	-	-	1.250,00	554,00	1.125,00	462,23
Kavun	-	-	-	-	1.500,00	1.023,46	-	-	-	-	1.500,00	1.023,46
Mısır	-	-	-	-	-	-	-	-	300,00	174,13	300,00	174,13

Çizelge 6.14. İşletme Büyüklük Gruplarına ve Tüm İşletmeler Ortalamasına Göre En Düşük Kârlı İşletmelerin (%25) Gayri Safi Üretim Değerleri (2015 Yılı)

İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)												
Bitkisel Üretim Faaliyetleri	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Tüm İşletmeler Ortalaması	
	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar	Birim GSÜD	Birim Brüt Kar
Arpa	406,25	234,17	280,00	98,04	385,00	225,01	245,00	126,43	350,00	192,09	324,69	136,96
Ayçiçeği	310,50	114,50	262,23	78,70	236,83	80,34	256,29	75,86	252,97	103,64	250,37	73,83
Buğday	387,30	77,01	382,06	113,62	371,49	116,72	406,05	140,60	321,54	65,89	380,46	110,01
Macar Fiği	–	–	278,00	72,71	267,50	72,66	–	–	143,00	78,20	247,57	133,63
Yonca	–	–	188,50	84,07	260,00	119,79	–	–	–	–	231,50	271,27
Armut	–	–	–	–	1.500,00	257,35	–	–	–	–	1.500,00	257,35
Tritikale	–	–	–	–	444,00	214,51	–	–	–	–	444,00	214,51
Şeftali	–	–	–	–	1.250,00	325,40	–	–	–	–	1.250,00	325,40
Kiraz	–	–	–	–	1.750,00	879,10	–	–	–	–	1.750,00	879,10
Kanola	–	–	–	–	–	–	432,00	204,79	554,40	348,42	432,00	204,79
Elma	–	–	–	–	1.500,00	698,47	–	–	–	–	1.500,00	698,47
Ekipman İşl. Dışı Gelir	–	–	–	–	–	–	9.000,00	9.000,00	–	–	9.000,00	9.000,00
Hayvansal Üretim Faaliyetleri												
Koyunculuk	143,38	34,36	775,27	62,83	1.148,69	75,92	814,96	67,26	1.186,92	63,78	668,84	72,25
Süt Sığırcılığı	337,00	146,69	1.132,34	104,33	639,68	552,23	780,76	506,55	833,33	426,96	935,28	789,26
Besi Sığırcılığı	–	–	2.099,96	101,89	811,11	142,61	919,73	856,60	7.500,00	982,00	1.796,02	226,29

Çizelge 6.13'te işletme büyüklük gruplarında ve tüm işletmelerde en kârlı %25'e giren işletmelerin gayri safi üretim değerleri, bu gruplarda yer alan işletmelerin yaptıkları faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde ettikleri birim brüt kârlar gösterilmiştir. 20-40 dekar arasında yer alan en kârlı %25'e giren işletmeler, gayri safi üretim değerlerini ayçiçeği, buğday, kayısı, kiraz, zeytin ve üzüm yetiştiriciliğinden elde etmişlerdir. Bu gruptaki işletmelere bakıldığında birim brüt kâr olarak en yüksek değer ise üzüm yetiştiriciliğinden elde edilmiştir. 41-80 dekar arasında yer alan en kârlı %25'e giren işletmeler ise gayri safi üretim değerlerini arpa, ayçiçeği, buğday, kiraz, soğan, zeytin, üzümünden elde etmiştir. Bu grup içinde en yüksek brüt kârın elde edildiği faaliyet ise kiraz yetiştiriciliğidir. 81-140 dekar arası büyüklüğe sahip olup en kârlı %25'e giren işletmeler, arpa, ayçiçeği, buğday, macar fiği, kanola, karpuz ve kavundan gayri safi üretim değerini elde etmişlerdir. Çizelgeden anlaşılacağı üzere en yüksek birim brüt kâr ise kavundan elde edilmiştir. 141-250 dekar arasında en yüksek %25 gayri safi üretim değeri ise, arpa, ayçiçeği, buğday, kanola üretiminden elde edilmişken, en yüksek birim brüt kâr ise arpadır. 250 dekar üzeri büyüklüğe sahip işletmelerde en kârlı %25'e giren işletmeler, bu değerleri, arpa, ayçiçeği, buğday, kanola, karpuz ve mısırdan elde etmişlerdir. Bununla birlikte bu grupta en yüksek birim brüt kâr karpuzdan elde edilmiştir. Tüm işletmeler içerisinde en kârlı %25'e girerek gayri safi üretim değerine sahip olan işletmeler bu değerleri, arpa, ayçiçeği, buğday, kayısı, kiraz, macar fiği, soğan, zeytin, üzüm, kanola, karpuz, kavun ve mısırdan elde etmiştir. Bu gruptaki en yüksek birim brüt kâr ise kirazdan elde edilmiştir.

Çizelge 6.14'te ise işletme büyüklük gruplarında ve tüm işletmelerde yer alan en düşük kârlı %25'e giren işletmelerin gayri safi üretim değerleri, bu gruplarda yer alan işletmelerin yaptıkları faaliyetler ve bunlardan elde edilen birim brüt kârlar gösterilmiştir. 20-40 dekar arasında en düşük kârlı %25'e giren işletmeler, gayri safi üretim değerlerini arpa, ayçiçeği, buğday, koyunculuk ve süt sığırcılığında elde etmiş olup, birim brüt kâra dikkat edildiğinde en düşük birim brüt kâr koyunculuktan elde edilmiştir.

41-80 dekar arasında yer alan en düşük kârlı %25'e giren işletmelerin gayri safi üretim değerleri ise arpa, ayçiçeği, buğday, koyunculuk, süt sığırcılığı, besi sığırcılığı, macar fiği ve yoncadan elde edilmiştir. Bu grupta yer alan işletmelerden en düşük birim brüt kâr ise koyunculuktan elde edilmiştir.

81-140 dekar arasında en düşük kâra sahip %25 gruba giren işletmeler gayri safi üretim değerini arpa, ayçiçeği, buğday, koyunculuk, besi sığırcılığı, macar fiği, yonca, armut, tritikale,

şeftali, kiraz ve elma faaliyetlerinden elde edilmiştir. Bu grupta yer alan işletmelerin en düşük birim brüt kârı ise koyunculuktan elde edilmiştir.

141-250 dekar arasında en düşük kârlı %25'e giren işletmeler ise gayri safi üretim değerini ise, arpa, ayçiçeği, buğday, koyunculuk, süt sığırcılığı, besi sığırcılığı, kanoladan elde edilmiştir. Birim brüt kârın en düşük olduğu faaliyet ise koyunculuktur.

250 dekar üzerindeki işletmelerden en düşük kârlı %25'e giren işletmeler, gayri safi üretim değerlerini arpa, ayçiçeği, buğday, koyunculuk, süt sığırcılığı, besi sığırcılığı, macar fiği ve kanola faaliyetlerinden elde edilmişken, en düşük birim brüt kâr koyunculuk faaliyetinden elde edilmiştir.

Tüm işletmeler içerisinde en düşük kârlı %25'e giren işletmeler arpa, ayçiçeği, buğday, süt koyunculuğu, süt sığırcılığı, besi sığırcılığı, macar fiği, yonca, armut, tritikale, şeftali, kiraz, kanola, elma faaliyetlerinden elde edilmiştir. Bu gruptaki en düşük birim brüt kâr koyunculuktan elde edilmiştir.

Tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler dikkate alındığında, tümünde en düşük birim brüt kâr koyunculuk faaliyetinden elde edilmiştir. Koyunculukta birim brüt kârın düşük çıkmasının sebebi bu faaliyette gayri safi üretim değerinin düşük olması ve değişken maliyetlerin de oldukça yüksek olmasıdır.

Çizelge 6.15.'de işletme büyüklük gruplarına göre etkinlik değerleri gösterilmiştir.

Çizelge 6.15. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre Etkinlik Değerleri (2015 Yılı)

Etkinlik Değerleri	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)										Tüm İşletmeler Ortalaması	
	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Birim	Değer
	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer		
Toplam Arazi Büyüklüğü	da	29,61	da	62,28	da	109,51	da	189,64	da	353,62	da	147,35
Toplam Parsel Sayısı	adet	1,83	adet	2,47	adet	3,15	adet	2,95	adet	3,17	adet	2,77
Ortalama Parsel Büyüklüğü	da	18,22	da	27,21	da	42	da	79,39	da	121,72	da	57,58
Hayvan Birimi Toplamı	HB	16	HB	12,21	HB	13,97	HB	17,6	HB	8	HB	14
Özsermaye/ Uzun vadeli borçlar	%	-	%	-	%	-	%	293,37	%	-	%	293,37
Özsermaye Karlılık Oranı	%	-9,48	%	-4,52	%	-6,06	%	-2,93	%	-0,3	%	-4,55
Yatırım Sermayesi Karlılık Oranı	%	-12,69	%	-4,93	%	-7,92	%	-3,05	%	-0,81	%	-5,62
Sermaye Devir Oranı	%	10,02	%	8	%	10,99	%	7,28	%	10,37	%	9,20

Çizelge 6.15.'de 20-40 dekar arasında yer alan işletmelerin ortalama arazi büyüklükleri 29,61 dekar olmuştur. Toplam parsel sayısı ise ortalama 1,83 adet olmuştur. Ortalama parsel büyüklükleri dikkate alındığı zaman ise bu değer 18,22 dekar olmuştur.

Belli ağırlıktaki bir canlı hayvan, bir birim olarak kabul edilir. 4342 Mera Kanunu'na göre hayvan birimi, hayvan sayısının, bir büyükbaş hayvan birimi olarak kabul edilen 500 kilogram canlı ağırlığa çevrilmesi şeklinde hesaplanır (Mera Kanunu Madde 3). Bu büyüklük grubuna bakıldığı zaman ortalama hayvan birimi toplamı 16 olmuştur.

Öz sermaye / Uzun Vadeli borçlar ise işletmelerin borç ödeme kapasitesini gösterir. Bu oranın 1'den büyük olarak hesaplanması, bu işletmenin uzun vadeli borçlarını ödemedeki sıkıntı çekmeyeceği anlamına gelmektedir. Bu oranın 1'den küçük olması ise, uzun vadeli borçlar öz sermayeden yüksek olduğu anlamına gelmektedir. Bu da işletmenin zarar ettiğini göstermektedir.

Yatırım Sermayesi Karlılık Oranı = [(Net kâr + borç faizleri + kiralar) / Yatırım Sermayesi] x

100

Yatırım sermayesi kârlılık oranı ya da diğer adıyla ekonomik rantabilite kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını gösteren bir orandır. Bu oranın yüksek olması işletme açısından olumlu olarak yorumlanır. Yatırım sermayesi karlılık oranı formülünde borçların faizi de oran içinde yer almaktadır. İşletmenin kârlılık oranının da hesaplanması gerekmektedir. Bu da aşağıda yer alan öz sermaye kârlılık oranı formülüyle hesaplanır:

$$\text{Öz sermaye Kârlılık Oranı} = (\text{Net kâr} / \text{Öz sermaye}) \times 100$$

Bu oran önemli bir kârlılık göstergesi olması yanında, aynı zamanda bir yönetim performansı göstergesi olarak kabul edilir. Bu oranın yüksek olması işletme kaynaklarının verimli kullanıldığını gösterir.

Öz sermaye kârlılık oranı ve yatırım sermayesi kârlılık oranları, cari faiz oranından yüksekse bu durumda işletmeler etkin çalışıyor demektir. Kâr oranının faiz oranından düşük olması, işletmelerin kendi öz sermayelerini kullandıkları anlamına gelmektedir.

Sermaye devir oranı sık kullanılan bir performans ölçüsüdür. Bu oranın düşük olması, çiftçinin üretim faktörlerine nispi olarak fazla yatırım yapmış anlamına gelmektedir. Bu durumda çiftçinin gayri safi üretim değerini arttırması ya da yatırım sermayesini azaltması gerekecektir.

$$\text{Sermaye Devir Oranı} = (\text{GSÜD} / \text{Yatırım Sermayesi}) \times 100$$

Çizelge 6.15.'de toplam arazi büyüklüğü ve toplam parsel sayısı hesaplandıktan sonra, ortalama parsel büyüklüğü gösterilmiştir. İşletme büyüklükleri arttıkça ortalama parsel büyüklükleri de artış göstermektedir. Hayvan birimi toplamı ise tüm büyüklük gruplarında 8 ile 18 arasında değişmektedir. 500 kilogram canlı ağırlık 1 hayvan birimini ifade etmektedir.

141-250 dekar arasında büyüklüğe sahip işletmeler ve tüm işletmelerde öz sermayenin uzun vadeli borçlara oranı 2,93 olarak hesaplanmıştır. Bu oran borç ödeme kapasitesini görmek için bir ölçüdür. Burada bu oran, 1'den büyük olduğu için bu işletmeler uzun vadeli borçlarını ödemedede sıkıntı yaşamayacaktır.

Çizelge 6.15.'de görüldüğü gibi, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelerde yatırım sermayesi kârlılık oranı ve öz sermaye kârlılık oranı negatif çıkmıştır. 2015 yılı için piyasa faiz oranının yıllık ortalama %13,5 olduğu dikkate alındığında, tüm işletme büyüklük gruplarında ve tüm işletmelerde hem yatırım sermayesi hem de öz sermaye karlılık oranları

piyasa faiz oranının altında kalmaktadır. Bu da tüm işletmelerin kaynaklarını verimli bir şekilde kullanamadığını, işletmelerin performansının düşük olduğunu gösterir. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken kendi öz sermayelerini kullanmaktadır.

Ayrıca kârlılık oranlarının düşük ya da negatif olması sadece kaynak verimliliği ile ilgili değildir. Kârlılık oranlarının düşük olması verimlerin az, ürün fiyatlarının düşük ya da girdi maliyetlerinin yüksek olması ile ilgilidir.

Sermaye devir oranları dikkate alındığında ise gayri safi üretim değeri yatırım sermayesini,

- 20-40 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 10 yılda,
- 41-80 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 13 yılda,
- 81-140 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 9 yılda,
- 141-250 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 14 yılda,
- 250 dekar ve üzeri büyüklüğe sahip işletmelerde yaklaşık 10 yılda,
- Tüm işletmelerde ise yaklaşık 11 yılda karşılamaktadır.

Çizelge 6.16'da çeşitli büyüklük gruplarına ve tüm işletmelere göre en kârlı %25 grubuna giren işletmelerin etkinlik değerleri ortalamaları verilmiştir.

Çizelge 6.16. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Kârlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Değerleri (2015 Yılı)

Etkinlik Değerleri	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)										Tüm İşletmeler Ortalaması	
	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Birim	Değer
	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer		
Toplam Arazi Büyüklüğü	da	25,71	da	61,09	da	114,6	da	197,55	da	367,86	da	244,87
Toplam Parsel Sayısı	adet	2	adet	2,55	adet	2,5	adet	2,64	adet	3,29	adet	3,02
Ortalama Parsel Büyüklüğü	da	14,29	da	26,82	da	53,6	da	90,82	da	118,71	da	89,7
Özsermaye/ Uzun Vadeli Borçlar	%	–	%	–	%	–	%	293,37	%	–	%	293,37
Özsermaye Karlılık Oranı	%	1,87	%	0,74	%	–0,16	%	1,1	%	7,44	%	2,20
Yatırım Sermayesi Karlılık Oranı	%	1,52	%	0,84	%	–0,08	%	1,32	%	6,49	%	2,18
Sermaye Devir Oranı	%	8,61	%	13,6	%	10,65	%	5,21	%	20,91	%	8,51

Toplam arazi büyüklüğü ve toplam parsel sayısı hesaplandıktan sonra, ortalama parsel büyüklüğü gösterilmiştir. İşletme büyüklükleri arttıkça ortalama parsel büyüklükleri de artış göstermekte olup, ortalama parsel büyüklükleri 14 ile 119 da arasında değişmektedir.

141-250 dekar arasında büyüklüğe sahip işletmeler ve tüm işletmelerde öz sermayenin uzun vadeli borçlara oranı 2,93 olarak hesaplanmıştır. Bu oran borç ödeme kapasitesini gösteren bir ölçüdür. Bu oran, 1'den büyük olduğu için bu işletmeler uzun vadeli borçlarını ödemede sıkıntı yaşamayacaktır.

Çizelge 6.16.'da görüldüğü gibi, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelerde yatırım sermayesi kârlılık oranı ve öz sermaye kârlılık oranı pozitif çıkmıştır. Fakat hesaplanan bu oranlar piyasa faiz oranının altında kalmaktadır. Bu da işletmelerin kendi öz sermayelerini kullandıkları anlamına gelmektedir.

En kârlı %25'e giren işletmelerin sermaye devir oranları dikkate alındığında ise gayri safi üretim değeri yatırım sermayesini,

- 20-40 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 12 yılda,
- 41-80 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 7 yılda,

- 81-140 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 9 yılda,
- 141-250 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 19 yılda,
- 250 dekar ve üzeri büyüklüğe sahip işletmelerde yaklaşık 5 yılda,
- Tüm işletmelerde ise yaklaşık 12 yılda karşılamaktadır.

Çizelge 6.17’de çeşitli büyüklük gruplarına ve tüm işletmelere göre en düşük kârlı %25 grubuna giren işletmelerin etkinlik değerleri ortalamaları verilmiştir.

Çizelge 6.17. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Düşük Kârlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Değerleri (2015 Yılı)

Etkinlik Değerleri	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)										Tüm İşletmeler Ortalaması	
	20-40		41-80		81-140		141-250		250 da üzeri		Birim	Değer
	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer	Birim	Değer		
Toplam Arazi Büyüklüğü	da	35,2	da	67,73	da	114	da	178,82	da	355,71	da	124,73
Toplam Parsel Sayısı	adet	1,6	adet	2,73	adet	3,5	adet	2,73	adet	2,86	adet	2,77
Ortalama Parsel Büyüklüğü	da	24,2	da	25,82	da	40	da	81	da	136,86	da	51,75
Hayvan Birimi Toplamı	%	21,03	%	17,45	%	17,9	%	20,46	%	8	%	17,8
Öz sermaye Karlılık Oranı	%	-21,76	%	-10,52	%	-15,92	%	-8,82	%	-8,82	%	-12,9
Yatırım Sermayesi Karlılık Oranı	%	-32,07	%	-11,96	%	-22,75	%	-9,88	%	-10,71	%	-16,86
Sermaye Devir Oranı	%	15,87	%	6,72	%	18,62	%	6,89	%	12,87	%	11,08

Toplam arazi büyüklüğü ve toplam parsel sayısı hesaplandıktan sonra, ortalama parsel büyüklüğü gösterilmiştir. Hayvan birimi toplamı ise tüm büyüklük gruplarında 8 ile 21 arasında değişmektedir. Çizelge 6.17.’de görüldüğü gibi, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelerde öz sermaye ve yatırım sermayesi kârlılık oranı negatif olup, bu oranlar aynı zamanda piyasa faiz oranının altında kalmaktadır. (Piyasa faiz oranı %13,5). Bu işletmeler

kaynaklarını verimli kullanmamaktadırlar. Bu işletmelerin ürünlerinin satış fiyatları düşük, bunun yanında girdi maliyetleri de yüksektir.

En düşük kârlı %25'e giren işletmelerin sermaye devir oranları dikkate alındığında ise gayri safi üretim değeri yatırım sermayesini,

- 20-40 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 6 yılda,
- 41-80 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 15 yılda,
- 81-140 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 5 yılda,
- 141-250 dekar arasındaki işletmelerde yaklaşık 15 yılda,
- 250 dekar ve üzeri büyüklüğe sahip işletmelerde yaklaşık 8 yılda,
- Tüm işletmelerde ise yaklaşık 9 yılda karşılamaktadır.

Çizelge 6.18'de çeşitli işletme büyüklük gruplarının ve tüm işletmelerin sahip olduğu çeşitli değerler verilmiştir.

Çizelge 6.18. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı)

Gelir ve Giderler	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)					Tüm İşletmeler Ortalaması
	20-40	41-80	81-140	141-250	250 da üzeri	
	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar
GSÜD	26.227,37	31.021,28	43.316,00	72.423,86	103.584,86	58.270,71
Değişken Giderler	41.791,38	38.379,35	50.220,01	64.436,08	122.106,53	54.923,76
Brüt Kar	-15.564,01	-7.358,07	-6.904,01	7.987,78	-18.521,67	3.346,95
Sabit Masraflar	16.702,50	21.442,02	19.388,71	22.953,45	24.881,57	24.273,35
Aile İşgücü	11.959,26	11.691,86	13.983,33	15.604,55	17.653,57	15.085,44
Borç Faizleri ve Kiralar	4.743,24	7.066,36	5.405,38	7.348,90	7.228,00	9.187,91
Net Kar	-32.266,51	-28.800,09	-26.292,72	-14.965,67	-43.403,24	-20.926,40
Amortismanlar	5.950,67	9.947,15	8.875,55	19.208,03	35.730,04	13.058,95
Bina Amortismanı	2.583,14	4.119,66	3.541,11	3.490,30	14.230,40	4.744,95
Makine Amortismanı	3.367,53	5.827,49	5.334,44	15.717,73	21.499,64	8.314,00
Tarımsal Gelir	-20.307,25	-17.108,23	-12.309,39	638,88	-25.749,67	-5.840,96
Saf Hasıla	-27.523,27	-21.733,73	-20.887,34	-7.616,77	-36.175,24	-11.738,49
Nakdi Gelir	-26.315,84	-18.852,94	-17.417,17	4.242,36	-7.673,20	-7.867,45
Bilanço Tablosu						
Aktif (Yatırım Sermayesi)	352.796,29	621.754,65	822.805,13	1.794.596,14	1.412.582,86	1.283.238,52
Sabit Varlıklar	310.796,29	601.754,65	815.805,13	1.790.435,91	1.401.154,29	1.277.909,00
Toprak Varlığı	130.261,10	354.210,10	583.397,93	1.349.261,36	932.299,60	898.030,44
Bina ve Tesis Varlığı	101.400,00	112.209,14	55.314,10	224.888,84	305.846,79	141.165,55
Hayvan Varlığı	33.034,00	49.351,94	75.300,00	96.801,50	54.205,20	77.155,02
Makine Varlığı	43.500,80	81.778,27	96.243,10	110.250,00	101.200,40	150.323,56
Bitki Varlığı	2.600,39	4.205,20	5.550,00	9.234,21	7.602,30	11.234,43
Döner Varlıklar	42.000,00	20.000,00	7.000,00	4.160,23	11.428,57	5.329,52
Ürün Stokları	13.500,00	11.800,08	5.200,46	1.873,86	10.420,00	3.227,25
Alacaklar	28.000,00	-	-	1.186,00	-	1.000,00
Nakit Varlığı	500,00	8.199,92	1.799,54	1.100,37	1.008,57,00	1.102,27
Pasif	352.796,29	621.754,65	822.805,13	1.794.596,14	1.412.582,86	1.283.238,52
Kısa Vadeli Borçlar	7.210,00	8.252,46	9.017,01	9.210,40	15.350,00	11.169,42
Uzun Vadeli Borçlar	12.000,00	22.000,00	-	12.810,00	-	12.810,00
Öz sermaye	365.852,80	620.302,28	840.080,84	1.787.541,41	1.440.636,10	1.280.185,50
Net Kar	-32.266,51	-28.800,09	-26.292,72	-14.965,67	-43.403,24	-20.926,40

Brüt Kar = GSÜD – Değişken Giderler

Net Kar = GSÜD – (Değişken ve Sabit Masraflar)

Tarımsal Gelir = Net Kar + Çiftçi ve Ailesinin İşgücü Karşılığı

Saf Hasıla = Net Kar + Borç Faizleri ve Kiralar

Nakdi Gelir = Net Kar + Amortismanlar

Brüt kar, gayri safi üretim değerinden değişken masrafların düşülmesi suretiyle hesaplanır. İşletmelerin tümü için hesaplanan brüt kar, çiftçi ve aile bireylerinin el emeğini, yönetici ücretini ve yatırım sermayesinin faizini içermektedir (İnan, 2017, s. 45). Bu oran, ürünlerin satış fiyatından, işletmenin alması gereken ekonomik tedbirlere kadar birçok konuda yol gösterici olacaktır.

Çizelge 6.18.'de birim brüt karlar incelendiğinde, 20-40 dekar, 41-80 dekar, 81-140 dekar, 250 dekar ve üzeri işletmelerin brüt karı negatifken, 141-250 dekar arası ve tüm işletmelerde brüt kar pozitifdir.

Birim brüt karı negatif olan gruptaki işletmeler sabit maliyetlerinin tümünü ve değişken maliyetlerinin de bir kısmını karşılayamamaktadır ve izledikleri satış ve diğer politikalarda hata yapmaktadırlar. Bu işletmelerin acilen gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Brüt karın pozitif olması da işletmelerin kar ettiği anlamına gelmemektedir. İşletmelerin sabit maliyetlerini ve değişken maliyetlerinin bir kısmını karşıladığı anlamına gelmektedir.

Yatırım sermayesi işletmelerin tüm varlıklarının toplamıdır, kısacası işletmenin toprak, bina ve tesis, makine, hayvan ve bitki varlıklarının ve döner varlıklarının toplamıdır.

Yatırım sermayesi = Toprak varlığı + Bina ve tesis varlığı + Makine varlığı + Hayvan varlığı + Bitki varlığı + Döner varlıklar

Çizelge 6.18.'de görüldüğü gibi tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelerde yatırım sermayesi bu şekilde hesaplanmıştır.

Örneğin 20-40 dekar arasındaki işletmelerde,

Yatırım sermayesi = 310.796,29+ 42.000 = 352.796,29 TL olarak hesaplanır.

Tarımsal gelir net kara çiftçi ve ailesinin işgücü karşılığı eklenerek hesaplanır. Çiftçi kendisinin ve ailesinin bütün geçim masraflarını, çiftçi ve ailesinin el emeği ücreti, çiftçinin yöneticilik ücretini yatırım sermayesinde herhangi bir eksilme olmadan karşılamak zorundadır. İşletmelerin tarımsal geliri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (İnan, 2017, s. 49).

Tarımsal Gelir = Net Kar + Çiftçi ve Ailesinin İşgücü Karşılığı

Örneğin 20- 40 dekar arasındaki işletmelerde,

Tarımsal Gelir = -32.266,51 + 11.959,26 = -20.307,25 TL olarak hesaplanmaktadır.

Tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelere bakıldığında, tarımsal gelir negatif olarak hesaplanmıştır. Tarımsal gelirin negatif çıkması, işletmelerde çiftçilerin kendilerinin ve ailesinin bütün geçim masraflarını, çiftçi ve ailesinin el emeği ücreti ve yöneticilik ücretini yatırım sermayesinde azalma olmadan karşılayamıyor demektir.

Gayri safi hasıladan borç faizi ve kiralar dışındaki tüm işletme masraflarının düşülmesi suretiyle saf hasılaya ulaşılır. Bu işletme masrafları arasında kiralar ve borç faizleri yer almadığından, bulunan bu saf hasıl öz sermaye ile yabancı kaynakların yani tüm sermayenin geliridir. Aynı zamanda net kara, ortakçılık ve kira bedelleri, yabancı sermayeye ödenen faizlerin eklenmesi suretiyle de saf hasıla hesaplanabilir (İnan, 2017, s. 49).

İşletmelerde saf hasıla aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Saf Hasıla = Net kar + Borç Faizleri

Örneğin 20-40 dekar arasındaki işletmelerde,

Saf hasıla = -32.266,51 + 4.743,24
= -27.523,27 TL olarak hesaplanır.

Çizelge 6.18 dikkate alındığında, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için saf hasılanın negatif olarak hesaplandığı görülebilir. Saf hasılanın negatif olması, aktif sermaye için herhangi bir miktarda faiz elde edilmediği, hatta bir de zararın ortaya çıktığı anlamına gelmektedir.

Nakdi Gelir ise net kara amortismanların eklenmesiyle hesaplanmaktadır. Örneğin 20-40 dekar arasında büyüklüğe sahip işletmelerde;
Nakdi Gelir = -32.266,51 + 5.950,67= -26.315, 84 TL olarak hesaplanır.

Nakdi gelir işletmenin içinde bulunduğu yılın kesin nakit durumunu yansıtmaktadır. Tüm işletmeler ve işletme büyüklük gruplarında nakdi gelir negatif olarak hesaplanmıştır. Bu da işletmelerin içinde bulunduğu nakit durumunun sıkıntıda olduğu, kendilerinde nakit bulunmadığı, hatta zararda oldukları anlamına gelmektedir.

İşletmelerin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların edinildiği kaynakları gösteren temel mali tabloya bilanço denir. Bilanço, Latince bilanx kelimesinden gelmekte olup, terazi anlamına gelmektedir. Bilançonun sol tarafına aktif, sağ tarafına ise pasif denmektedir. Aktif işletmenin varlıklarından, pasif ise işletmenin kaynaklarından yani işletmenin borçlarından ve sermayeden oluşmaktadır. Bilançonun aktif, her zaman bilançonun pasifine eşit olmaktadır. Terazi anlamına gelmesinin sebebi de budur.

İşletmenin aktif, dönen ve duran varlıklardan oluşmaktadır. Dönen varlıklar, işletmenin bir yıl veya daha kısa sürede nakde çevireceği varlıklardır. Duran varlıklar ise bir yıldan daha uzun sürede işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve bir yıl içerisinde nakde çevrilmesi öngörülmeven varlıklardır.

Bilançonun pasifi ise, işletmenin kısa ve uzun vadeli borçlarından ve öz sermayeden oluşmaktadır. Öz sermaye de kendi içerisinde sermayeyi ve dönem net karı ya da dönem net zararını bulundurur. Öz sermayeyi tanımlayacak olursak, öz sermaye işletme sahip veya sahiplerinin işletmedeki payına verilen addır. ‘Ödenmiş sermaye’, ‘sermaye yedekleri’, ‘kar yedekleri’ ve ‘geçmiş yıllar kar ve zararları’, ‘öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları’ ve ‘dönem net karı veya zararı’ öz sermayeyi oluşturan kalemlerdir.

Çizelge 6.18’de görüldüğü üzere, tüm işletme büyüklük gruplarında yer alan işletmeler ve tüm işletmelerde bilançonun pasifi, kısa ve uzun vadeli borçlardan, öz sermaye ve net zarardan oluşmaktadır. İşletmelerin aktifinde ise sabit varlıklar ve döner varlıklar yer almaktadır. Amortismanlar incelendiğinde, amortismanlar bina ve makine olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

Çizelge 6.19. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Karlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı)

Gelir ve Giderler	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)					Tüm İşletmeler Ortalaması
	20-40	41-80	81-140	141-250	250 da üzeri	
	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	
GSÜD	14.730,52	28.636,71	41.775,35	78.996,26	161.175,36	96.151,63
Değişken Masraflar	7.102,97	16.549,87	25.168,48	38.300,16	78.391,99	50.447,74
Brüt Kar	7.627,55	12.086,84	16.606,87	40.696,10	82.783,37	45.703,89
Sabit Masraflar	5.311,90	8.655,45	12.179,18	20.427,27	26.841,90	24.839,29
Aile İşgücü	3.657,14	7.145,45	8.920,00	9.427,27	20.306,57	17.122,83
Borç Faizleri ve Kiralar	1.654,76	1.510,00	3.259,18	11.000,00	6.535,33	7.716,46
Net Kar	2.315,65	3.431,39	4.427,69	20.268,83	55.941,47	20.864,60
Amortismanlar	2.763,89	5.209,61	6.876,13	10.347,84	13.531,05	12.519,33
Bina Amortismanı	1.763,89	2.601,85	2.221,11	3.506,98	7.162,00	5.748,28
Makine Amortismanı	1.000,00	2.607,76	4.655,02	6.840,86	6.369,05	6.771,05
Tarımsal Gelir	5.972,79	10.576,84	13.347,69	29.696,10	76.248,04	37.987,43
Saf Hasıla	3.970,41	4.941,39	7.686,87	31.268,83	62.476,80	28.581,06
Nakdi Gelir	5.079,54	8.641,00	11.303,82	30.616,67	69.472,52	33.383,93
Bilanço Tablosu						
Aktif (Yatırım Sermayesi)	230.000,00	602.772,73	904.600,00	3.053.550,00	3.019.371,43	2.671.702,17
Sabit Varlıklar	225.000,00	599.772,73	903.000,00	3.049.268,18	2.991.300,00	2.654.944,57
Toprak Varlığı	138.912,84	501.154,48	800.600,00	2.893.844,00	2.705.098,97	2.409.385,93
Bina ve Tesis Varlığı	39.746,04	42.058,62	40.753,66	72.311,97	178.811,44	128.987,63
Makine Varlığı	43.230,12	55.436,43	58.100,00	78.656,00	102.043,89	110.027,11
Bitki Varlığı	3.111,00	1.123,20	3.546,34	4.456,21	5.345,70	6.543,90
Döner Varlıklar	5.000,00	3.000,00	1.600,00	4.281,82	28.071,43	16.757,60
Ürün Stokları	3.000,00	1.800,00	750,00	2.863,64	21.642,86	10.592,39
Alacaklar	-	-	-	-	-	5.000,00
Nakit Varlığı	2.000,00	1.200,00	850,00	1.418,18	6.428,57	1.165,21
Pasif	230.000,00	602.772,73	904.600,00	3.053.550,00	3.019.371,43	2.671.702,17
Kısa Vadeli Borçlar	5.445,20	10.876,14	3.200,00	18.943,36	10.230,46	7.500,00
Uzun Vadeli Borçlar	-	-	-	1.164,55	-	1.278,48
Öz sermaye	222.239,16	588.465,20	896.972,31	3.013.173,26	2.953.199,50	2.642.059,09
Net Kar	2.315,65	3.431,39	4.427,69	20.268,83	55.941,47	20.864,60

Çizelge 6.19.'de birim brüt karlar incelendiğinde, tüm işletme büyüklük grubunda yer alan işletmeler ve tüm işletmelerde brüt kar pozitifdir. Brüt karın pozitif olması işletmelerin faaliyetleri öncesi kar ettiği ve işletmelerin izlediği satış ve diğer politikaların isabetli olduğu anlamına gelmektedir.

Tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelere bakıldığında, tarımsal gelir pozitif olarak hesaplanmıştır. Tarımsal gelirin pozitif olarak hesaplanması, işletmelerde çiftçilerin kendilerinin ve ailesinin bütün geçim masraflarını, çiftçi ve ailesinin el emeği ücreti ve yöneticilik ücretini yatırım sermayesinde azalma olmadan karşılayabiliyor demektir.

Çizelge 6.19 dikkate alındığında, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için saf hasılanın pozitif olarak hesaplandığı görülebilir. Saf hasılanın (+) olması, işletmelerin aktif sermayesi için faiz elde ettikleri anlamına gelir.

Tüm işletmeler ve işletme büyüklük gruplarında nakdi gelir pozitif olarak hesaplanmıştır. Bu da işletmelerin içinde bulunduğu nakit durumunun işletmeler için yeterli olduğu anlamına gelmektedir.

Çizelge 6.19'da görüldüğü gibi, tüm işletme büyüklük gruplarında yer alan işletmeler ve tüm işletmelerde bilançonun pasifi, kısa ve uzun vadeli borçlardan, öz sermaye ve net kardan oluşmaktadır. Amortismanlar ise bina ve makine amortismanı olarak ikiye ayrılmaktadır.

Çizelge 6.20. İşletme Büyüklük Gruplarına Göre En Düşük Karlı İşletmelerin (%25) Etkinlik Standartlarının ve Bilanço Değerlerinin Karşılaştırılması (2015 Yılı)

Gelir ve Giderler	İşletme Büyüklük Grupları (Dekar)					Tüm İşletmeler Ortalaması
	20-40	41-80	81-140	141-250	250 da üzeri	
	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar	Tutar
GSÜD	46.092,79	49.558,82	47.751,35	80.132,95	103.584,86	57.965,25
Değişken Masraflar	101.027,04	87.541,00	94.647,25	123.588,91	122.106,53	101.692,27
Brüt Kar	-54.934,25	-37.982,18	-46.895,90	-43.455,96	-18.521,67	-43.727,02
Sabit Giderler	30.615,78	33.764,77	27.335,00	34.630,74	37.881,57	39.181,00
Aile İşgücü	25.478,57	25.777,27	20.285,00	27.836,36	30.653,57	35.207,07
Borç Faizleri ve Kiralar	5.137,21	7.987,50	7.050,00	6.794,38	7.228,00	3.973,93
Net Kar	-85.550,03	-71.746,95	-74.230,90	-78.086,70	-56.403,24	-82.908,02
Amortismanlar	7.696,75	17.272,29	8.413,91	26.644,80	35.730,04	17.024,57
Bina Amortismanı	3.717,50	6.388,31	3.295,24	3.116,92	14.230,40	4.850,57
Makine Amortismanı	3.979,25	10.883,98	5.118,67	23.527,88	21.499,64	12.174
Tarımsal Gelir	-60.071,46	-45.969,68	-53.945,90	-50.250,34	-25.749,67	-47.700,95
Saf Hasıla	-80.412,82	-63.759,45	-67.180,90	-71.292,32	-49.175,24	-78.934,09
Nakdi Gelir	-77.853,28	-54.474,66	-65.816,99	-51.441,90	-20.673,20	-65.883,45
Bilanço Tablosu						
Aktif (Yatırım Sermayesi)	560.714,29	779.163,64	747.065,00	1.509.566,36	1.412.582,86	949.910,43
Sabit Varlıklar	560.264,29	778.163,64	746.765,00	1.501.457,27	1.401.154,29	947.971,30
Toprak Varlığı	256.500,00	338.271,43	528.589,33	1.209.251,97	956.000,00	689.946,80
Bina ve Tesis Varlığı	118.535,72	264.727,27	96.240,00	104.880,00	205.846,79	110.754,98
Hayvan Varlığı	140.013,17	106.713,75	100.075,00	120.750,00	160.807,50	104.368,55
Makine Varlığı	44.000,00	66.410,39	21.110,67	63.475,30	77.500,00	37.600,20
Bitki Varlığı	1.215,40	2.040,80	750,00	3.100,00	1.000,00	5.300,77
Döner Varlıklar	450,00	1000,00	300,00	8109,09	11428,57	1939,13
Ürün Stokları	250,00	250,00	200,00	609,09	11.428,57	163,64
Alacaklar	-	-	-	-	-	1.075,49
Nakit Varlığı	200,00	750,00	100,00	7.500,00	-	700,00
Pasif	560.714,29	779.163,64	747.065,00	1.509.566,36	1.412.582,86	949.910,43
Kısa Vadeli Borçlar	11.243,25	12.200,79	6.420,80	12.838,15	18.750,00	21.123,40
Öz sermaye	635.021,07	838.709,80	814.875,10	1.574.814,91	1.450.236,00	1.011.695,05
Net Kar	-85.550,03	-71.746,95	-74.230,90	-78.086,70	-56.403,24	-82.908,02

Çizelge 6.20.'de analiz edildiği gibi tüm işletme büyüklük gruplarında ve tüm işletmelerde brüt kar negatif olarak hesaplanmıştır. En düşük karlı %25'e giren işletmeler faaliyetleri öncesinde bile zarar etmektedirler. Bu işletmelerin uyguladıkları tüm politikalar isabetsiz olmuştur.

Tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmelere bakıldığında, tarımsal gelir negatif olarak hesaplanmıştır. İşletmelerde çiftçiler kendilerinin ve ailesinin bütün geçim masraflarını, çiftçi ve ailesinin el emeği ücreti ve yöneticilik ücretini yatırım sermayesinde azalma olmadan karşılayamamaktadır.

Çizelge 6.20 dikkate alındığında, tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler için saf hasıla negatif olmuştur. Bu da işletmelerin aktif sermaye için herhangi bir miktarda faiz elde etmediği anlamına gelmektedir.

Tüm işletmeler ve işletme büyüklük grupları için nakdi gelir (-) olarak bulunmuştur. Bu da işletmelerin içinde bulunduğu nakdi durumun sıkıntılı olduğu anlamına gelmektedir.

Tüm işletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler incelendiğinde, tümünün bilançolarının pasifinin kısa vadeli borçlar, öz sermaye ve net zarardan oluştuğu görülmektedir. Amortismanlar ise makine ve bina olmak üzere iki kısma ayrılmıştır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım sektörü, Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar Türkiye'nin ekonomik ve toplumsal olarak gelişmesinde çok önemli görevler üstlenmiş ve bu görevleri de günümüze kadar sürdürmüştür. 2000'li yıllarda Türkiye'de tarımla ilgili girişimlerde bulunulması ve bu alanda desteklerin payı artırılmasına rağmen sektörün önemli yapısal problemleri çözüme ulaşamamıştır.

Araştırmada Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na dahil olan tarım işletmeleri incelenmek istenmiş, fakat Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü ile yapılan görüşmeler sonucunda bu işletmeler hakkında bilgi verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na dahil olan işletmelere ulaşılamamış, bu işletmeler araştırma kapsamına alınamamıştır.

Yapılan çalışmalar sonucu, tüm işletmeler içinde gerçek usulle vergilendirilen herhangi bir işletmeye rastlanmamıştır. Anket yapılan tüm işletmelerin stopaj yoluyla vergilendirildiği, ayrıca bu işletmelerin hiçbirinin muhasebe kaydı tutulmadığı görülmüştür. Bu nedenle çalışmada, bilanço veya işletme esasına göre vergilendirilen işletmelerle, gerçek dışı usulle vergilendirilen işletmeleri karşılaştırma imkânı da olmamıştır.

Çalışmada Tekirdağ İli Gıda Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü'nden konu ile ilgili elde edilen 2015 yılı Çiftçi Kayıt Sistemi verileri kullanılmıştır. Çiftçi kayıt sistemi verilerine göre 22.080 tarım işletmesi bulunmaktadır. Tekirdağ ilinde işletmelerin büyük çoğunluğunun 20 dekar ile 400 dekar arasında dağılım gösterdiğinden ve 400 dekar üzerinde olan işletme sayısı az olduğundan, 20 dekar altında ve 400 dekar üzerindeki işletmeler araştırma kapsamının dışında bırakılmıştır.

Tekirdağ ili tarım işletmelerinin ekonomik analizi ve elde ettikleri tarımsal desteklerle çiftçilerin ödedikleri vergi ve kesintileri ortaya koymak amacıyla ilde 182 işletmeyle görüşülmüş, her bir işletmenin yaptığı tüm üretim faaliyetleri, katlandıkları maliyetler ve diğer konular hakkında anketler doldurularak detaylı bilgiler toplanmıştır. Elde edilen veriler gerek 182 işletmenin toplamı, gerekse işletme büyüklük gruplarına göre hesaplanarak yorumlanmıştır. İşletmeler sahip oldukları arazi bakımından 20-40 dekar, 41-80 dekar , 81-140 dekar, 141-250 dekar ve 250 dekar üzeri olmak üzere 5 farklı tabakaya ayrılmış ve yorumlanmıştır.

Bölgedeki tarım işletmelerinin ortalama işletme büyüklüğü 143,09 dekar olarak hesaplanmış olup, işletme başına elde edilen destekler 9.500,23 TL olarak hesaplanırken, ortalama vergi ve kesintiler ise 9.779,18 TL olarak hesaplanmıştır. Aynı şekilde dekara düşen destekler 66,39 TL iken, dekara ödenen vergi ve kesintiler ise 68,34 TL olarak bulunmuştur. Tüm işletme büyüklük grupları incelendiğinde ise, 250 dekar üzeri büyüklüğe sahip olan işletmeler hariç diğer bütün işletmelerin hem işletme hem de dekar başına ödedikleri vergiler, elde ettikleri desteklerin oldukça üzerinde olmuştur. Örneğin, tüm işletmeler ortalaması dikkate alındığında, işletmelerin ödedikleri kesintiler 379,57 TL, ödenen stopaj 1.157 TL ve ödenen KDV 8.228,04 TL olmak üzere toplam 9.779, 18 TL iken, elde edilen destekler ise ürün desteği 6.012,73 TL, mazot desteği 841,47 TL, gübre desteği 952,29 TL, sertifikalı tohum desteği 51,18 TL, toprak analiz desteği 269,62 TL, iyi tarım desteği 27,31 TL, hayvancılık desteği 916 TL ve süt desteği olarak 429,63 TL olmak üzere toplam 9.500,23 TL olmuştur. Buradan da anlaşılacağı üzere, bulunan sonuçlara göre hem işletme hem de dekar başına işletmelerin elde ettikleri destekler, ödedikleri vergiler ve kesintilerin altında kalmıştır. İşletmeler için elde edilen destek miktarları oldukça düşük, bunun yanında ödedikleri Katma Değer Vergisi, stopaj ve diğer kesintiler oldukça yüksek olmuştur. Elde edilen destekler, işletmelerin vergi ve kesintilerinin ancak bir kısmını karşılayabilmektedir. Bu tutar da çiftçiler için oldukça yetersizdir. Detaylı olarak bakıldığında ürün, mazot, gübre, sertifikalı tohum, iyi tarım ve hayvancılık destekleri oldukça düşük kalırken, bunun yanında üretim yapabilmek için katlanılan kesintiler, ürün satışı için ödenen stopaj miktarı ve girdiler için ödenen Katma Değer Vergisi miktarı oldukça yüksek olmuştur. İşletmelerin elde ettikleri destek miktarlarının artırılması ve çiftçinin ödediği dolaylı vergilerin azaltılması çiftçiyi biraz da olsa rahatlatacaktır. Örneğin 2015 yılında 20-40 dekar için dekar başına mazot desteği 7,32 TL olarak hesaplanmışken, ortalama 1 dekar için katlanılan mazot maliyeti yaklaşık 30 TL olmaktadır. Yine aynı şekilde gübre için bakıldığında dekar başına gübre desteği 8,47 TL iken dekar başına gübre maliyeti ise yaklaşık 50 TL'dir. Bu da çiftçilerin elde ettikleri desteklerin vergiler ve kesintiler yanında ne kadar düşük kaldığını göstermektedir.

İşletme büyüklük grupları dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda hem işletme büyüklük grupları hem de tüm işletmeler ortalaması için öz sermayenin kârlılık oranı ve yatırım sermayesi kârlılık oranı negatif olarak hesaplanmıştır. Bu da hem işletme büyüklük gruplarının tümünde hem de tüm işletmeler için işletme yönetim performansının düşük olduğunu, işletmenin kaynaklarını verimli kullanmadığını göstermektedir. Bunun yanında işletmelerin

verimi ve üreterek sattıkları ürünlerin fiyatları düşük olup, aynı zamanda girdi maliyetleri de yüksektir.

Gayri safi üretim değerinin yatırım sermayesini karşılama süresi olarak bilinen sermaye devir oranı dikkate alındığında, bu oranlar düşük hesaplanmıştır. Bu da işletmelerin gayri safi üretim değerinin yatırım sermayesini karşılama süresinin uzun olması anlamına gelmektedir. İşletme büyüklük grupları ve tüm işletmeler incelendiğinde bu süre 9 ile 13 yıl arasında değişmektedir. İşletmelerin gayri safi üretim değerlerini arttırması gerekmektedir.

Çalışma kapsamında ayrıca işletme büyüklük gruplarının ve tüm işletmelerin gelir ve giderlerine, bilançolarına ait tüm değerler de detaylarıyla gösterilmiştir. İşletme büyüklük gruplarına ve tüm işletmelere göre etkinlik standartları karşılaştırılmıştır. Bu tablolar incelendiğinde, bir işletme büyüklüğü grubu hariç tüm işletmelerin brüt kârı bile negatif olarak hesaplanmıştır. Bu durum da işletmelerin değişken masraflarının gayri safi üretim değerinin üzerinde olduğu ve işletmelerin sabit maliyetlerinin tamamını ve değişken masraflarının bir kısmını karşılayamadıkları anlamına gelmektedir.

Yapılan çalışmadan da görüldüğü üzere, sadece net kârın değil brüt kârların bile negatif olarak hesaplanması, çiftçilerin kısa dönemde zarar ettiğini, uzun dönemde ise üretime devam edecek durumunun olmadığını göstermektedir. İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için en azından sabit giderlerinin tamamını, değişken giderlerinin ise bir kısmını karşılaması gerekmektedir. Bu sebeple anlaşıldığı üzere işletmeler uzun dönemde faaliyetlerine son vermek zorunda kalacaktır.

Yine yapılan anket çalışmaları sonucu, işletmelerin üreterek sattığı ürünlerden elde ettiği gelirin, ürünlerin maliyetlerinin altında kaldığı görülmüştür. Basit bir örnekle, buğday dikkate alındığında 1 dekar için ortalama 500 kilogram ürün alındığında ve bu ürün yine kilogram başına ortalama 80 kuruşa satıldığında, üründen dekar başına 400 TL elde edilirken, 1 dekar buğday için yapılan ortalama harcamalar 300 TL'yi bulmaktadır ki bu maliyetler sadece ürün için yapılan tohum, gübre, ilaç, mazot gibi maliyetlerdir. Yine kanola için hesap yapıldığında, 1 dekar için ortalama 300 kilogram ürün alındığında ve bu ürün kilogram başına ortalama 1,2 TL'ye satıldığında, üründen dekar başına 360 TL elde edilirken, 1 dekar kanola için yapılan maliyetler ise ortalama 310 TL'dir. Ortadadır ki işletmelerin bu giderlerin dışında başka maliyetleri de olmaktadır. Hesaplamalardan da görüleceği üzere işletmelerin satış sonucunda elde ettikleri gelirler kadar maliyetleri de bulunmaktadır. Bu durum da çiftçinin

belini bükmeindedir. Bu durumda çiftçilerin üretime devam etmesi ve yaptıkları işten tatmin olmaları isteniyorsa, devlet tarafından belirlenen alım fiyatlarının çiftçiyi ve üretilen ürünün maliyetini de düşünecek şekilde belirlenmesi gerekir.

Ayrıca işletmelerin üretim yapabilmek için kullandıkları girdilerin maliyeti oldukça yüksektir. Bitkisel üretim yapan işletmelerin gerek tohum, gübre, ilaç, gerekse mazot maliyetleri, hayvansal üretim yapan işletmelerin ise yem, hayvan materyali gibi girdilerinin maliyetleri oldukça yüksektir. Devlet tarafından uygulanan ithalat politikaları çiftçinin maliyetlerini arttırırken, elde ettikleri destekler de çok geç ödenmektedir. Bu durum da üretim yapanların aleyhinde olmaktadır. Uygulanan politikalar dikkate alındığında, bitkisel üretimde ve hayvancılıkta üretim maliyetlerini düşürebilecek hiçbir önlem alınmamaktadır.

Tekirdağ ilinde tarım ve hayvancılıkla uğraşan işletmelerin ekonomik durumunu ortaya koyduğu, işletmelerin etkinlik standartlarının ortaya koyularak yorumlandığı, destek ve vergi ve kesintilerinin analizinin yapılarak durumun ortaya konduğu bu çalışmada söz konusu olan işletmelerin durumları hakkında ortaya çıkan sorunlar ve bu konu ile ilgili çözüm önerileri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Tarım kesiminin küçük işletme olmaktan kurtularak kendilerini sürekli olarak gelişen teknolojiye ayak uydurarak modern bir hale gelmesi için muhasebe kaydı tutmaları şarttır. Muhasebe kaydının tutulmasının çiftçiler yanında devlete de fayda sağlayacaktır. Devlet muhasebe kayıtlarından elde edilen verilerden faydalanarak tarım politikalarını belirleyebileceklerdir. Fakat ülkemizde tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun küçük işletme ve aile işletmesi olması ve bu işletmelerin kayıt tutması ile ilgili yasal bir zorunluluğun olmaması sebebiyle işletmeler muhasebe kaydı tutmamaktadırlar. Devlet muhasebe kaydı tutulmasını zorunlu tutarak, kayıt tutmayan işletmelere cezai yaptırımlar uygulamalı ve muhasebe kayıtlarının tutulmasına çiftçiyi teşvik edici uygulamalar getirmelidir.
- Devlet tüm tarım ve hayvancılıkla uğraşan çiftçilere her türlü muhasebe kayıtlarının tutulmasına olanak sağlayacak bir veri ağı oluşturmalıdır.
- Yapılan çalışma sonucunda elde edilen verilere göre çiftçilerin tümüne yakını muhasebe kaydı tutmamaktadır, bunun yanında muhasebe konusunda da bilgi sahibi değildir. Bu konuda çeşitli kamu kurumları her konuda çiftçiyi eğitip geliştirecek eğitimler vermelidir. Böylelikle verimlilik artacak, israf azalacaktır. Bununla birlikte muhasebe ve muhasebenin faydaları konusunda da çiftçiler bilgilendirilmelidir. Türkiye'deki

üreticilerin belirli bir düzen içinde kayıt tutmasının sağlanmasıyla, hem planlı çalışma ile üretimde verimlilik artışı sağlanabilecektir. Hatta muhasebe kayıtları tutulmasının israfı önlediği ve geliri artırıcı etkisi olduğu bir işletme üzerinde uygulamalı olarak gösterilebilir. Elde edilen sonuç diğer işletmeleri de muhasebe kaydı tutmaya yönlendirecektir.

- Tarımsal muhasebe merkezleri kurularak tarım sektöründe kayıt düzeni sağlanabilir. Kurulan bu muhasebe merkezlerinde çiftçilerin muhasebe kayıtları tutulabilir ya da tarım işletmeleri bu merkezler aracılığıyla yaptıkları kayıtların doğruluğunu kontrol ettirebilir.
- Devlet tarafından tarımsal muhasebe kayıtlarının tutulması ve bu durumun yaygınlaştırılması için çeşitli teşvikler sağlanabilir. Bu teşvikler ödeyeceği vergilerde indirim ya da belirli miktarda kayıt desteği vermek olabilir.
- İşletmelerin faaliyetlerini büyütmelerine olanak sağlayacak düşük faizli krediler verilebilir.
- Türkiye’de Katma Değer Vergisinin şekli stopaj usulüyle vergilendirilen tarım işletmelerini zor durumda bırakmaktadır. Bunun sebebini açıklamak gerekirse stopaj usulüyle vergilendirilen çiftçiler satın aldıkları tüm girdiler için Katma Değer vergisi ödemektedirler. Bunun yanında, yaptıkları satışlarda KDV tahsil edememektedirler. Bu durumda stopaj usulüyle vergilendirilen tüm Katma Değeri Vergisini yüklenmektedirler. Çiftçilerin girdi satın alırken ödedikleri %18 KDV oranı yüksektir. Bu oranın düşürülmesi tarım ve hayvancılık faaliyetlerinin gelişmesi ve çiftçilerin zor durumda kalmaması açısından olumlu bir hareket olacaktır. Hatta çiftçilerin tarımsal ve hayvansal üretimde kullanmak üzere satın almış oldukları girdiler için bunu belgelendirmek suretiyle KDV muafiyeti sağlanabilir.
- Çiftçiler açısından girdi maliyetleri oldukça yüksektir. Girdi maliyetlerini düşürebilmek amacıyla girdi tedarik kooperatifleri kurulması ve bu kooperatifler aracılığıyla girdi desteklerinin artması sağlanabilir. Ayrıca çiftçiler ortak olduğu kooperatifler aracılığıyla girdi sağlayabilir.
- Ülkemizde kooperatifçilik faaliyetleri her alanda olduğu gibi tarımsal alanda da yeterince gelişmemiştir. Bu amaçla tarımsal alanda faaliyet gösteren kooperatifler kurulmalı veya bu alanda faaliyet gösteren kooperatifler geliştirilmelidir. Ayrıca devletin kooperatifleri finansman ve teknik bilgi açısından desteklemesi sağlanmalıdır.

- Kooperatiflerde istihdam edilen kişilerin donanımlı, alanında uzman olmasına önem verilmelidir.
- Üretilen ürünlerin satışı konusunda problemler bulunmaktadır. Üretilen ürünler ya elde kalmakta ya da çok düşük fiyattan satılmaktadır. Bu sebeple devletin alım fiyatlarını belirlerken çiftçiyi ve çiftçinin üretim maliyetini de göz önüne almalı, buna uygun bir fiyat düzeyi belirlenmelidir. Bunun yanında alım kooperatifleri kurulmak suretiyle ürünlerin satış fiyatında artış sağlanabilir.
- Elde edilen sonuçlara ve çiftçilerle yapılan yüz yüze görüşmelere göre destekler oldukça yetersiz kalmaktadır ve aynı zamanda bu destekler çiftçilere oldukça geç verilmektedir. Bu durumda da verilen desteklerin anlamı kalmamaktadır. Bu sebeple devletin ürün, gübre, mazot, hayvancılık, süt destekleri ve bunun gibi diğer destek miktarlarını tekrar gözden geçirerek güncellemesi gerekmektedir. Mazot, gübre, yem gibi kalemlerin fiyatları döviz kuruna göre yükselirken, destek fiyatlarının yeterince yükselmemesi çiftçiyi zor durumda bırakmaktadır. Bunun için devlet çeşitli kolaylıklar sağlamalıdır.
- Destekler çiftçilerin ortağı olduğu kooperatifler ve üst örgütler tarafından çiftçiye zamanında verilmelidir.

KAYNAKLAR

- Acar, M. ve Bulut, E. (2009). Türkiye’de ve dünyada tarımsal destekleme politikalarında son gelişmeler, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(14), 2-4.
- Akdoğan, A. (2005). *Kamu maliyesi* (Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş onuncu baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altınkol, T. (2006). *Avrupa Birliği ortak tarım politikasına yönelik tarımsal muhasebe veri ağının incelenmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Altuğ, O. (1996). *Maliyet muhasebesi* (12. Baskı). İstanbul: Evrim Yayınevi.
- Anadolu Ajansı (2017). *Tarım küçülen tek sektör oldu. Erişim adresi*
<https://www.dunya.com/ekonomi/tarim-kuculen-tek-sektor-oldu-haberi-356380>.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Resmî Gazete: Tarih 04/04/2011, Sayı:27905
- Anonim (1961). *Vergi Usûl Kanunu*. Kanun NO 213, T.C. Resmi Gazete 10.01.1961, Sayı 10703
- Anonim (2003). *Tüm vergi kanunları*. Ankara: Gözlem Yayıncılık.
- Aras, A. (1988). *Tarım muhasebesi* (Yayın No 486). İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Arslan, M. (2007). *Vergi hukukunda zamanaşımı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Artukoğlu, M. ve Shakernagad, D. (2003). Tarım vergileme ve vergi potansiyeli üzerine bir araştırma: Ege bölgesi örneği. *Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 40(1):119-126.
- Atabey, N.A., Parlakkaya, R. ve Alagöz A. (2009). *Genel muhasebe dönem sonu işlemleri*. Konya: Atlas Kitabevi.
- Ataman, Ü. (1998). *Genel muhasebede dönem sonu işletmeleri* (Cilt I). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Baş, S.A. (1999). *4369 Sayılı Kanun sonrasında zirai kazançların vergilendirilmesi*. Ankara: Maliye Postası.
- Bayraklı, H.H. (2006). *Vergi ceza hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Baysal, F. (2005). *Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kayseri.
- Beneke, R. (1966). *Managing the farm business*. New York: John Wiley & Sons.
- Bildirici, Z. (2005). *Türk vergi sistemi* (Yayın No: 73). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Birinci, E. (2010). *Tarım kesiminin vergilendirilmesi ve vergi bilinci: Tekirdağ ili örneği*. (Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı, Tekirdağ
- Bruns, W.J. (1974). *Accounting information and decision making: Some behavioral Hypothesis*. New Jersey: Prentice Hall
- Castel, E. ve Becker M.H. (1967). *Farm business management*, New York: The MacMillan Company.

- Coote, R.B. ve Norman L. (1976). *The farm business*. New York: Longman.
- Çağan, N. (1975). *Vergi hukukunda süreler*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Çakmak, E. H. (2004). *Structural change and market opening in agriculture: Turkey towards EU Accession*, Economic Research Center Workşng Papers in Economics, September
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çiçek, H., Karakaş M. ve Yıldız A. (2008). *Güneydoğu Anadolu bölgesi'nde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama ve tutum analizi*. Yayın No: 2008/381, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı
- Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na Dahil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödenmesi Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmî Gazete: Tarih 14/11/2019, Sayı:30948
- Deran, A. ve Yakupçebioğlu N. S. (2006). Türk vergi mevzuatında amortisman muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl 9, Sayı 104
- Devrim, F. (1995). *Kamu maliyesine giriş* (1. Baskı). İzmir: Anadolu Matbaası.
- Dikmen, M.O. (1964). *Maliye dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Doğan, H. (2004). *Tarım işletmelerinde vergiler ve muhasebe*. İstanbul: Form Ofset Matbaa.
- Doğan, A. (2009). Ekonomik kalkınma sürecinde tarımın katkısı: Türkiye örneği. *Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(17):365-368
- Eker, A. (2001). *Kamu maliyesi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Eker, A. ve Tüğen, K. (1995). *Kamu maliyesine giriş* (6. Baskı). Ankara: Tolga Matbaası.
- Erdamar, C. (1985). *Tarım işletmelerinde muhasebe düzeni* (Yayın No: 3343). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2006). *Kamu Maliyesi* (4.Baskı). Bursa: Ekin Yayınları.
- European Commission (2013). *Concept of FADN*. Erişim adresi https://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm
- Fidan, H. (2018). Tarım muhasebesinin tanımı, önemi ve amaçları, *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences*, 04(01), 92-99
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *İkmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlarda mükellefin hakları ve ödevleri*. Erişim adresi <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/ikmalenveresen2007.pdf>
- Genel Vergi Teorisi*. 20.02.2020. Erişim adresi https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/44224/mod_resource/content/1/7.%20Vergicilik%20Kavramlar%C4%B1.pdf
- Güngör, S. (2006). *Ecza kooperatiflerinde muhasebe sistemi ve uygulama örneği*. (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Hayran, S. (2013). Türkiye'de tarım kesiminin vergilendirilmesi. *Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 3(1): 69-72
- İnan, İ.H. (2017), *Tarımsal işletme yönetimi*, İstanbul: İdeal Yayıncılık.

- Kamacı, A. (2006). *Türkiye 'de tarımsal destekleme politikalarının etkinliği ve ortak tarım politikasına uyum analizi*. (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kaplan, R. (2012). *Emlak vergisinde matrah belirleme yönteminin değerlendirilmesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kara, M.K. (2018). Tarımda temel meseleler ve çözüm önerileri. *Türkiye 'de tarım politikaları ve ülke ekonomisine katkıları Uluslararası Sempozyum Bildirileri*, Ankara: Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, 303-308
- Karabulut, M. (1996). *Vergi aflarının vergi ahlakı üzerine etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Karakoç, Y. (2002). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Keskin, G. (2003). AB'de tarım işletmelerinin sınıflandırılması ve Türkiye'de uygulanabilirliği- tarımsal muhasebe veri ağı FADN. *Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü*, 3(1)
- Kılıç, O. ve Çelebi, B. (2005). Türkiye'de tarımdan alınan vergiler üzerine bir inceleme. *Yaklaşım Dergisi*, 13(149), 142-143
- Kıral, T. (1996). *Genel muhasebeye giriş ve kooperatiflerde muhasebe işleri*. Ankara: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Yayınları
- Kıral, T., Kasnakoğlu, H., Tatlıdil F. F., Fidan, H., Gündoğmuş, E. (1999). *Tarımsal ürünler için maliyet hesaplama metodolojisi ve veri tabanı rehberi*. Ankara: Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Proje Raporu
- Kırbaş, S. (1997). *Vergi hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kısakürek, M. ve Pekcan, A. (2005). Muhasebenin ürettiği bilgiye farklı açılardan bakışlar. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 6(2), 108-109
- Kızılot, Ş. ve Taş M. (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kumbar, N. ve Unakıtan, G. (2011). Trakya bölgesinde kanola üretiminin ekonomik analizi. *Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi*, 8(1), 76
- Malcolm, B., Makeham J., Wright, V. (2006). *The farming game: Agricultural management and Marketing*, Cambridge University Press
- McGee, R.W. (2004). *The philosophy of taxation and public finance*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Metin, A. (2007). *Tarım ekonomisinde vergi mevzuatı ve AB'ye uyum sürecinde mevzuat hakkında uyum çalışmaları*. (Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı, Kahramanmaraş.
- Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu maliyesi teorisi* (4. Baskı). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Nazlı, C. (2006). *Avrupa Birliği tarım muhasebesi veri ağı (FADN) sistemi çerçevesinde Türkiye 'de çiftçi kayıt sisteminin incelenmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Newbold, P. (1994). *Statistics for business and economics*, Prentice- Hall, Inc
- Organ İ. ve Bozdoğan D. (2012). Tahsil Zamanlaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 367.

- Öncel, M., Kumrulu A., Çağan N. (2006). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Örten, R. (2000). *Genel muhasebe ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulama örnekleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2009). *Vergi hukuku: genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Sakar, Z.M. (2018). Türkiye- Kosova ekonomik ilişkileri çerçevesinde tarım politikaları. *Türkiye’de tarım politikaları ve ülke ekonomisine katkıları Uluslararası Sempozyum Bildirileri*, Ankara: Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu ,16-36
- Saner, G., Engindeniz, S., Işın, Ş., Işın, F., Kılıç, M., Adanacıoğlu, H., Bektaş, Z.K., Salalı, H.E., Çınar, G., Tosun, D., Çiftçi K. (2017). Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Menemen Araştırma Uygulama ve Üretim Çiftliğine Yönelik Kayıt Sistemi Programının Geliştirilmesi Üzerine Bir Pilot Uygulama, *Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 54(4):465-473
- Sekdur, M. ve Altun, M. (2003). *Mali hukuku Ansiklopedisi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Selto, F. H. ve Neumann, B.R. (1981). A further guide to research on the consequences of accounting. *Accounting and Business Research*, Autumn,317-318
- Sevilengül, O. (2003). *Çözümlü genel muhasebe problemleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şentürk, K. C. ve Yardımcıoğlu, M. (2018). Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin vergi ve muhasebe uygulamalarındaki durumu. *Social Sciences Studies Journal*,4(13),18-34
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek A. (2009). *Türk vergi sistemi dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tanrısever, N.H., Düzel, O. ve Uysal, B. (2003). *Avrupa Birliği temel terimler sözlüğü*. Ankara: Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- Tarım Kanunu (2006). *Tanımlar*. Erişim adresi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060425-1.htm>
- TBMM Bilgi Sistemi (2018).193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 54. Erişim adresi <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=38743>
- Tetik, N. (2002). *Sera çiçekçiliği işletmelerinde muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi hukuku ve uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tunçez, H.A. (2011). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartı 41 çerçevesinde incelenmesi: Bir tarım işletmesinde örnek uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 11(1-2): 21-22
- Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkiye İstatistik Kurumu
- Ulu, A. (1993). *Muhasebe* (1. Baskı). Aydın: Taşkın Ofset.
- Umur, Z. (1999). *Roma hukuku ders notları* (3. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Ünsal, H. (2008). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Vergi Hukukunda Temsil Nasıl Olur?*. 20.02.2020. Erişim adresi <http://www.adalethaberleri.com/vergi-hukuku/vergi-hukukunda-temsil-nasil-olur/18678>

- Vergi mükelleflerinin ödevleri.* 07.12.2019, Erişim adresi
<http://huseyinust.com/konu-vergi-mukelleflerinin-odevleri-2323.html>
- Verginin tahakkuku.* 07.12.2019, Erişim adresi <https://www.nedir.com/tahakkuk>
- Verginin tahakkuku ve ödenmesi.* 07.12.2019, Erişim adresi
<http://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-hukuku.html>
- Yalçınkaya, N., Yalçınkaya, M.H. ve Çilbant, C. (2006). Avrupa Birliği'ne yönelik düzenlemeler çerçevesinde Türk tarım politikaları ve sektörün geleceği üzerine etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(2), 103
- Yılmaz, H. (1996). *Türkiye'de vergi yapısı ve 1980'den sonra sektörel vergi yüklerinin gelişimi.* (Uzmanlık Tezi), Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara.
- UMS 41 Tarımsal faaliyetler uygulama örneği.* Erişim adresi
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAALİYETLER%20_2_.pdf
- 4342 Sayılı Mera Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 28/2/1998, Sayı:23272
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 6/1/ 1961, Sayı:10700
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 20/1/1982, Sayı:17580
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 2/11/1984, Sayı:18563
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmî Gazete: Tarih 9/11/ 1982, Sayı:17863
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 10/1/1961, Sayı:10703
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Resmî Gazete: Tarih 11/8/ 1970, Sayı:13576

EKLER

1. İŞLETME VE İŞLETME SAHİBİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER:

Adı ve Soyadı	İl	İlçe	Köy	Yaş	Eğitim

(Eğitim: İlkokul, ortaokul, lise ve dengi, ön lisans (2 yıllık), lisans (4 yıllık), lisans üstü(yüksek lisans ve doktora)

- Arazi ve mülkiyet ve tasarruf şekli

Arazi türü	Büyükük(dekar)	Dekar değeri (TL)	Toplam değeri (TL)
Sulu			
Kuru			
- Kıraç			
- Taban			
TOPLAM			

2. İŞLETMENİN ARAZİ VARLIĞI VE GAYRİSAFİ BİTKİSEL ÜRETİM DEĞERİ

Toplam Arazi	Arazinin Tasarruf Şekli özmülk Kira ortakçılık	Büyükük (Dekar)	Arazi Kirası (TL)	Arazi Değeri (TL/da)	Ürün çeşidi	Alınan Ürün (kg)	Ürün Satış Fiyatı (TL/kg)	Normal Verim (kg/da)	Arazi vergisi (TL)
Top.									

3. İŞLETMENİN VARLIKLARI İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. İşletmenin bina ve tesis varlığı

Bina ve tesisin adı	Binanın yapı şekli (tuğla,kerp, vs)	Yapım yılı	Yapıldığı zaman maliyeti (TL)	Bugünkü değeri (TL)	Bina ve tesisin kapasitesi (m ² , m ³ ,adet)	Ort. Tahmini dayanma süresi	Yeni bina yatırımı nevi ve kap.	Yıllık onarım masrafı
Yönetim binası (Ev)								
Ürün ambarı								
Yemlik a. silo b. saman								
Ahır								
Ağıl								
Kümes								
Alet hangarı								
Su ve mazot deposu								
Mandıra								
Pompa tesisi								
Ürün işl. ve değ. tes								
Tarımsal girdi deposu								
Diğer								

2. İşletmenin süt ve ürünleri ile canlı hayvan üretimi

	Miktar (kg veya adet)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
Süt			
Peynir			
Tereyağı			
Yoğurt			
Besi Hayvanı			

3. İşletmenin Makina ve alet varlığı

Makine cinsi	Satın alındığı yıl	Satın alma değeri (TL)	Bugünkü değeri (TL)	Yıllık onarım masrafı	Yılda çalıştığı süre	Daha kaç yıl kullanılır?	Amortisman
Traktör							
Biçerdöver							
Soklu pulluk							
Diskli							
Römork							
Patoz							
Mibzer							
Gübre atma mak.							
Diskharrow							

4. İşletmenin Hayvan Varlığı, Canlı Hayvan Kıymet Artışı ve Eksilişleri

Hayvan cinsi	Yılbaşı		Doğan	Satın alınan		Ölen Kaybolan	Satılan		Kesilen		Yıl sonu mevcudu	
	Adet	Toplam kıymet	Adet	Adet	Toplam kıymet	Adet	Adet	Toplam kıymet	Adet	Toplam kıymet	Adet	Toplam kıymet
<u>Koyun</u>												
Koç												
Koyun												
Şişek												
Tokluk												
Kuzu												
<u>Keçi</u>												
Teke												
Keçi												
Çebîç												
Seyis												
Oğlak												
<u>Sığır</u>												
Boğa												
İnek												
Düve												
Tosun												
Dana												
Buzağı												
<u>Kümes h.</u>												
Tavuk												
Horoz												
Piliç												
Civciv												
Kaz												

Ördek												
Arı												
Köpek												
İş hayvanları												
At												
Kısrak												
Katır												
Öküz												

4. İŞLETMENİN ELDE ETTİĞİ GELİR VE GİDERLER İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. İşletme dışından elde edilen gelirler nelerdir?

- İşletme dışı tarımsal gelir Devletten alınan destekler Tarım dışı gelirler

2. Makinelerin İşletme Dışında kullanılmasından Sağlanan gelirler

Makinanın cinsi	İşin cinsi	Birim fiyatı (TL/da)	Tutarı (TL)	Not
Bıçerdöver				
Traktör				
Diğer				

3. İşletmenin bitkisel üretimde Değişen Masrafları (TL)

Masraf Çeşitleri	Bitkisel Ürünler						Bitkisel Ürünler
	Buğday	Ayçiçeği	Kanola	Çeltik	
	...da	...da	...da	...da	...da	...da	Toplamı
1.Tohumluk (.....kgx.....TL)							
2.Gübre (.....kgx.....TL)							
3.Tarım ilacı (.....kgx.....TL)							
4.Su bedeli							
5. Geçici işçilik a. Çapa, söktüm b. Sulama c. Diğer							
6.Götürü veya para ile yap. İşler a. Sürme, nadas b. Ekim c. Hasat d. Taşıma e. Patoz ücreti f. Balya ücreti							
7. Değişen makine masrafı a. Yakıt (benzin, yağ, mazot) b. Tamir masrafı c. Parça değiştirme (1 yıllık)							
8.Pazarlama masrafı a. Ürün taşıma b. Hal masrafları c. Diğer							
9.Diğer (Arazi kirası)							
TOPLAM							

5. İŞLETMENİN VERGİ VE MUHASEBE İLE İLGİLİ BİLGİLERİ

1. İşletmeniz hangi vergilendirme yöntemine göre vergilendirilmektedir?

- Gerçek usulde vergilendirme Stopaj yoluyla vergilendirme (zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılan kesinti)

2. İşletmenizde muhasebe kaydı tutuluyor mu?

- Evet Hayır

3. İşletmede muhasebe kaydı tutuluyorsa ve işletmenin zirai kazancı gerçek usulde tespit ediliyorsa, bunun için hangi yöntem uygulanmaktadır?

- Bilanço Esası Zirai İşletme hesabı

4. İşletme hangi tür vergileri ödemektedir?

- Zirai kazanç gelir vergisi Katma Değer Vergisi Bina Vergisi Arazi Vergisi Diğer

5. Elde edilen ürünler dikkate alındığında ürün alış ve satışlarında uygulanan KDV oranı nedir?

Ürün	Üretim(kg)	Birim satış fiyatı (TL/kg)	Satış tutarı (TL)	Stopaj Oranı	Ödenen stopaj (TL)
Buğday					
Arpa					
Mısır					
Yulaf					
Ayçiçeği					
Kanola					
Soya					
Üzüm					
ET ÇEŞİTLERİ					
Tavuk					
Sığır					
Koyun ya da keçi					
SÜT ÜRÜNLERİ					
Koyun					
Keçi					
İnek					

6. İşletmede muhasebe ile ilgili kayıtlar hangi yönteme göre tutulmaktadır?

- Bilanço esasına göre tutulmaktadır. İşletme defteri tutulmaktadır. Herhangi bir kayıt tutulmamaktadır.

7. İşletmenizde muhasebe kaydının tutulmamasının sebepleri nelerdir?

Çiftçinin muhasebe kaydı tutulmasının gereksiz olduğunu düşünmesi Bu konuda bilgi sahibi olunmaması İşletmenin faaliyetlerinin basit olduğunun düşünülmesi Devlet tarafından yapılan sıkı bir denetimin olmaması Devletin muafiyet sınırlarının geniş olması Diğer

8. Para Varlığı ve Alacakları

		Yıl başı	Yıl sonu
Para varlığı	Bankada		
	Kasada		
	Başka bir kuruluştaki		
Alacaklar	Kişilerden(nakdi)		
	Aynı alacaklar		
Toplam Para Varlığı			

9. Borçlar

Borcun cinsi	Alınan Kredi (TL)	Faiz Oranı (%)	Ödene Faiz (TL)	Ana para Taksidi(TL)	Yıl sonu kalan borç
<u>Kısa vadeli</u>					
Ziraat Bankası					
Özel banka (...)					
Tarım Kredi Kooperatifi					
Yağlı Tohumlar Kooperatifi					
<u>Orta ve uzun vadeli</u>					
Ziraat Bankası					
Özel banka (...)					
Tarım Kredi Kooperatifi					
Yağlı Tohumlar Kooperatifi					
<u>Aynı Borçlar</u>					

6. İŞLETMENİN ELDE ETTİĞİ DESTEKLERLE İLGİLİ BİLGİLER

1. İşletme devlet tarafından verilen hangi destek ya da desteklerden faydalanmaktadır?

Alman destek türü	Alan (dekar)				Birim destek (TL/da)				Toplam destek (TL)	Genel Toplam
	Buğday	Ayçiçeği	Arpa	Kanola	Buğday	Ayçiçeği	Arpa	Kanola		
Bitkisel Ürünler										
Toprak Analiz Desteği										
Mazot Desteği										
Gübre Desteği										

Fark Ödeme Destekleri (Prim)	Üretim(kg)	Birim destek (TL/kg)	Toplam Destek (TL)
Buğday			
Ayçiçeği			
Arpa			
Kanola			
Süt			
TOPLAM			

Hayvan başına Ödeme Desteği	Hayvan sayısı	Birim Destek (TL/baş)	Toplam Destek (TL)
Sığır			
Manda			
Buzağı			
Koyun			
Keçi			
Arıcılık			
Su ürünleri			
İpek böceği			

2. İşletmenin aldığı fark desteği ne zaman ödenmelidir?

7. ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi'ne dahil misiniz?

Evet Hayır

2. İşletmenizin Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na dahil olmamasının sebebi nedir?

Bu sistemden haberdar olunmaması Herhangi bir fayda sağlanmayacağı düşünülmesi
 Bu sisteme geçene yeterince destek verilmemesi Diğer(açıklanacak)

3. İşletmeniz size verilen Çiftlik Muhasebe Veri Ağı kayıt defterini düzenli ve sistematik bir şekilde tutmakta mıdır?

Evet Hayır

4. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na katılma desteğinden haberdar mısınız?

Evet Hayır

Aşağıda tarım işletmeleriyle ilgili bazı ifadeler verilmiştir. Katılma derecenizi belirten rakamı daire içine alarak değerlendiriniz.

5=Kesinlikle katılıyorum 4= Katılıyorum 3= Kararsızım/Fikrim yok 2= Katılmıyorum 1=Kesinlikle katılmıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
Tarım işletmelerinin büyük bir kısmı stopaj yoluyla vergilendirildiği için kullandıkları girdiler için KDV ödemesine karşın, satışlarda KDV tahsilâtı yapamaması, çiftçiye zor durumda bırakmaktadır.	5	4	3	2	1
Katma değer vergisi ile ilgili düzenleme yapılarak çiftçilerin mağduriyeti giderilmelidir.	5	4	3	2	1
İşletmede muhasebe kayıtlarının tutulması, işlem yapılmasının kolaylığı vs. gibi işletmeye fayda sağlamaktadır.	5	4	3	2	1
Stopaj usulüyle vergilendirme yönteminin seçilmesinde en büyük neden uygulama ve tahsilat kolaylığıdır.	5	4	3	2	1
Stopaj usulü vergilendirme nedeniyle çiftçilerin muhasebe kaydı tutma zorunluluğu yoktur.	5	4	3	2	1
Gerçek usulde (bilanço veya işletme defteri esas) vergilendirmeyi tercih eden çiftçilere de vergi indirimi gibi kolaylıklar gösterilmelidir.	5	4	3	2	1
Gerçek usulde vergilendirmenin kanunda belirtilen ölçüleri tekrar gözden geçirilmelidir.	5	4	3	2	1
Tarım kesimine yönelik vergi politikaları gözden geçirilerek, tarım kesimi aleyhine işleyen durumların düzeltilmesi gerekmektedir.	5	4	3	2	1
Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan işletme büyüklüğü ölçüleri gözden geçirilerek yeniden düzenlemelidir	5	4	3	2	1
İşletme devlet tarafından yeteri kadar destek almaktadır.	5	4	3	2	1
İşletmelere devlet tarafından verilen destek miktarları tekrar gözden geçilerek güncellenmelidir.	5	4	3	2	1
İşletmenin aldığı gübre ve mazot desteği yeterlidir.	5	4	3	2	1
İşletmenin aldığı fark ödeme desteği yeterlidir.	5	4	3	2	1
İşletmenin aldığı fark desteği zamanında ödenmektedir.	5	4	3	2	1

Avrupa Birliği'nde uygulanıp ÷lkemizde daha yeni bir kavram olan iftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminden haberdarım.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin işletmeye sağladığı desteklerden memnunum.	5	4	3	2	1
İşletmenin iftlik Muhasebe Veri Ağı hakkında bilgi sahibi olarak bu sisteme geçmesini isterim.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'nın çiftçilere tanıtılması için gerekli eğitimler düzenlenmelidir.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'nı tanıtmak için verilen eğitimler yeterlidir.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı çiftçilerin karşılaştırma yapabilmesi ve karlılıklarını arttırabilmeleri için önemli bilgiler sağlar.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'ndan sağlanan detaylı geri bildirim çiftçinin güçlü ve zayıf yönlerini görmesine yardımcı olur.	5	4	3	2	1
İşletme iftlik Muhasebe Veri Ağı sayesinde maliyetleri izleyerek iş faaliyetlerini daha iyi planlayabilir.	5	4	3	2	1
Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'na katılan işletmelere yapılan destekleme ödemeleri yeterlidir.	5	4	3	2	1

ÖZGEÇMİŞ

1984 yılında İstanbul'da doğmuştur. İlköğretime Çavuşoğlu Koleji'nde başlamıştır. Beşinci sınıfı orada tamamladıktan sonra, ortaöğretim ve liseyi Adile Mermerci Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. 2001 yılında Trakya Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünü kazanmıştır. Aynı zamanda Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünde de öğrenci olmuş, 2005 yılında her iki üniversitede de lisans eğitimini tamamlamıştır. 2005 yılında Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü'nde yüksek lisans yapmaya hak kazanmıştır. 2007 yılında yüksek lisansını da tamamlayarak 2009 yılında Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi bölümü yüksek lisans programına kayıt olmuş, 2012 yılında bu yüksek lisans programından da başarıyla mezun olmuştur. 2012 yılında ise Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım ekonomisi bölümünde doktora başlamıştır. 2008 yılından bu yana Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Marmara Ereğlisi Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programında öğretim görevlisi olarak görev yapmaktadır. Halen aynı üniversitede görevini sürdürmektedir.