

TÜRKİYE'DE TARIM İŞLETMELERİNDE FARKLI MUHASEBE SİSTEMLERİNE GÖRE MASRAF VE GELİR HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Yusuf ÇELİK¹

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını ortaya koymada uygulanan farklı muhasebe sistemlerinden Laur muhasebe sistemi, ÇMVA sistemi ve tek düzen muhasebe sistemine göre işletmelerin gelir ve masraf unsurlarının sınıflandırılma ve hesaplama yöntemlerini incelemektir. Çalışmanın materyalini konu ile ilgili yapılmış çalışmalar oluşturmuştur. Araştırma sonuçlarına göre tarım işletmelerinin yıllık faaliyet sonuçlarını ortaya koymak amacıyla uygulanan farklı muhasebe sistemlerinde işletme gelir ve masraflarının farklı şekilde sınıflandırıldığı belirlenmiştir. Laur muhasebe sisteminde işletme masrafları değişen ve sabit masraflar olarak sınıflandırılmaktadır. ÇMVA sisteminde masraflar ara tüketim, amortismanlar ve dışsal masraflar, tek düzen muhasebe sisteminde ise masraflar 7/A ve 7/B maliyet hesapları olarak fonksiyonlarına ve çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. Laur muhasebe sisteminde işletme başarı kriteri olarak brüt kar, saf hasıla, tarımsal gelir hesapları yapılmaktadır. ÇMVA sisteminde brüt işletme karı, işletme net katma değeri ve işletme aile geliri hesaplanmaktadır. Tek düzen muhasebe sisteminde ise brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar ve dönem karı hesaplanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Laur Muhasebe Sistemi, ÇMVA Muhasebe Sistemi, Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Tarım İşletmesi.

Calculation Methods of Agricultural Costs and Income by Different Accounting Systems in Turkey

ABSTRACT

The aim of this study was examine of the agricultural enterprises' revenue and cost items classification and calculation methods according to the different accounting systems such as Laur accounting system, FADN system and uniform accounting system. The materials of study were consisted of relative studies on subject. According to the results, the revenues and costs items were classified and calculated in different ways in different accounting systems. In Laur accounting system, costs were classified as variable and fixed costs. In FADN system costs were classified as intermediate consumption, depreciation and external factors. In uniform accounting system, costs are classified according to the functions and types as 7/A and 7/B cost accounts. In Laur accounting system, gross profit, pure output, agricultural income, in FADN system, gross farm income, farm net value added and family farm income, in uniform accounting system, gross profit, operating profit, ordinary profit, net profit accounts as a criteria for success in the business.

Key Words: Laur Accounting Systems, FADN Systems, Uniform Accounting Systems, Farm.

1. GİRİŞ

Girişimciler kıt kaynaklardan yararlanarak, insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetleri üretmektedirler. Üretimde bulunmanın amacı işletmenin amacına bağlı olarak değişmekle birlikte, özel işletmelerde genelde bu amaç kâr elde etmektir. İşletmenin yaptığı faaliyet sonucu kaynakları etkin kullanıp kâr elde edip etmediğini belirlemek için üretimde kullanılan faktörlerle bu faktörler için yapılan masraflar ve elde edilen üretim değerinin hesaplanması gerekmektedir. Üretilen mamul veya hizmeti elde edebilmek için kullanılan üretim faktörlerine yapılan masraflara mal veya hizmetin maliyeti denmektedir.

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyeti hesaplanırken, yapılan harcamaların üretilen mal veya hizmetle veya işletme ile olan ilgisi dikkate alınarak masraf

hesaplaması yapılmaktadır. Bir faktör harcamasının üretilen mal veya hizmetin maliyetine girebilmesi için bu harcamanın işletmede ve işletmenin ürettiği mal ve hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olması gerekmektedir. Örneğin işletmecinin kendi bireysel ihtiyaçları için tatil yapması veya işletmede üretime tahsis edilmeyen binaların bakımı ve üretimden çekilmiş makineler için ayrılan amortismanlar üretim maliyetleri kapsamına girmemektedir. Bir üretim harcamasının maliyet sayılabilmesi için kullanılan faktörlerin para ile ölçülebilecek bir değerinin de olması gerekmektedir. Yani serbest mallarda üretimde kullanılmakta fakat para ile ölçülen bir değerleri olmadığı için maliyet kapsamında değerlendirilmemektedir. Diğer taraftan maliyet hesaplanırken, işletmenin dış çevreyle olan ilişkilerinde ortaya çıkan sorumluluk ve yükümlülükler

¹ Selçuk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü, Selçuklu, Konya.

nedeniyle yaptığı harcamalarda (vergi ödemesi) maliyet kapsamında yer almaktadır (Bursal ve Ercan, 1992).

Maliyet muhasebesi konusunda yapılan teorik çalışmalarda farklı ekollerin etkisinde kalınarak maliyetlerle ilgili kavramlar farklı şekillerde tanımlanmakta, sıralanmakta ve sınıflandırılmaktadır. Örneğin Anglosakson yaklaşımda harcama, maliyet, gider sıralamasında bir yaklaşımla üretim masrafları hesaplanırken, Alman yaklaşımında ise harcama, gider ve maliyet sıralamasında bir hesaplama öngörülmektedir (Bursal ve Ercan, 1992). Maliyetle ilgili kavramlar farklı ekollerde farklı yaklaşımlarla incelenirken, maliyetlerin sınıflamasında farklı muhasebe sistemlerinde de farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin tarım işletmelerinde masraflar hesaplanırken Laur muhasebe sisteminde, AB Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) sisteminde ve yasal olarak uygulanan tek düzen muhasebe sisteminde gelir ve masraflar farklı şekilde sınıflandırılmaktadır.

Tarım işletmelerinin yıllık faaliyet sonuçlarını ortaya koymak, analiz etmek ve ileriye dönük planlama yapabilmek için işletmelerden elde edilen verilerin belli bir standarda göre mali tablolarını hazırlamak doğru karar alma ve işletmeler arası karşılaştırmalarda önem arz etmektedir. Farklı muhasebe sistemlerinde gelir ve masraf hesaplama yöntemlerinin farklılaşması doğal olarak elde edilen sonuçlarında farklı olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Tarım işletmelerine yönelik uygulanan muhasebe sistemlerinin farklı ülkelerde farklı uygulama örnekleri bulunmaktadır. Ülkelerde uygulanan farklı muhasebe sistemlerinin ortaya çıkardığı heterojen yapılar ülkeler ve işletmeler arası karşılaştırmalarda sorun oluşturmaktadır. Bu nedenle AB'ne üye ülkelerde ülkeler arası karşılaştırmalara olanak sağlayan standart bir kayıt sistemi geliştirme ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu amaçla ÇMVA sistemi geliştirilmiştir (Çelik ve Direk, 2008).

Tarihi süreç içinde bakıldığından tarımsal maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili ilk ciddi çalışmaların on sekizinci yüzyılın ortaları ve 19. Yüzyılın başlarında Avrupa'da yapıldığı bilinmektedir. Tarımsal maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili gelişmeler Avrupa'da önce İngiltere'de başlamış, daha sonra Almanya, İsviçre ve diğer Avrupa Ülkeleri ile A.B.D'ye yayılmıştır.

Türkiye'de ziraatta muhasebenin kullanılması, 18. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. Bu dönemde ziraat kesiminde yürütülen bazı araştırmalarda muhasebe kayıtlarından ve sonuçlarından faydalanma yoluna gidilmiştir. Ancak bu araştırmalarda amaç, işletme faaliyetlerini kontrol ve daha kârlı bir çalışma düzeni oluşturmak değildir (Aras, 1988.) Türkiye'de tarımsal

muhasebe ile ilgili olarak yapılan çalışmaların en önemlilerinden biri, 1884 yılında Aram Margosyan tarafından kaleme alınan "Muhasebe-i Zirâiye" adlı eserdir. Eserde çift taraflı kayıt sistemi uygulanmıştır (Özkan, 2001; Cihangir, 2010). Türkiye'de tarım muhasebesiyle ilgili doktrin olarak adlandırılabilen çalışmalar bulunmadığı gibi, uygulamada da yeterince gelişme kaydedilememiştir.

Geçmişten günümüze tarımsal muhasebe kayıtlarından beklenen amaçlardaki farklılık işletmelerin maliyetlerini hesaplamada da farklılıkları beraberinde getirmiştir. Türkiye'de tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunda muhasebe kayıtlarının tutulmaması ve yasal zorunluluğun bulunmaması nedeniyle, tarımsal muhasebe hesap planları ve maliyet hesaplamalarında henüz tam bir standart oluşmamıştır. Tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını ortaya koymak için yapılan akademik çalışmalarda, yaygın olarak Laur muhasebe sistemi esas alınarak analizler yapılmaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ise AB ÇMVA sistemine göre tarım işletmelerine yönelik kayıt tutmaya başlaması nedeniyle bu muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar son yıllarda artmaya başlamıştır (Kıral ve Tatlıdil, 1996; Gündoğmuş, E., 2000; İnan ve ark., 2001; Rehber ve ark., 2002; Rehber ve ark., 2002a; Tipi, 2002; Keskin, 2003; Altınkol, 2006; Külekçi, 2006; Nazlı, 2006; Çelik ve Direk, 2008; Çelik ve Emre, 2014). Diğer taraftan mevcut TİGEM ve belli büyüklüğün üzerindeki tarım işletmelerinde ise tek düzen muhasebe sistemine göre kayıtların tutulup işletmelerin finansal tablolarını hazırlaması zorunluluğu bulunmaktadır. Fakat tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunun küçük çiftçi muafiyeti kapsamında olması nedeniyle tarım sektöründe kayıt tutma yaygınlaşmamış ve tek düzen muhasebe sistemine göre hesap planının tarım sektöründe uygulanması ile ilgili tam bir standart oluşturulamamıştır.

Türkiye'de tarım işletmeleri ile ilgili olarak, farklı muhasebe sistemlerine göre gelir ve gider hesaplama yöntemlerine yönelik yeterli çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada farklı muhasebe sistemlerinde gelir-gider unsurları, bu unsurların sınıflandırılması ve gelir-giderden yararlanılarak hesaplanan işletme başarı kriterlerinin neler olduğu ve nasıl hesaplandığı incelenmiştir.

2. MATERYAL VE YÖNTEM

Çalışmanın amacı farklı muhasebe sistemlerinde gelir-gider unsurları, gelir-giderlerin sınıflandırılması ve işletme faaliyet sonuçlarını değerlendirmek için hesaplanan işletme başarı kriterlerini incelemektir. Bu

amaçla araştırmanın materyalini konu ile ilgili yapılmış çalışmalar oluşturmuştur.

Yapılan incelemelerde genel olarak, tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını ortaya koymada yararlanılan temel muhasebe sistemlerinin Laur muhasebe sistemi, AB Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi (ÇMVA) ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi olduğu belirlenmiştir. Bu muhasebe sistemlerinde gelir-gider unsurlarının sınıflandırılması ve gelir-gider unsurlarından yararlanılarak hesaplanan işletme başarı kriterlerinin hesap akış sistemi, ilgili literatür esas alınarak düzenlenmiştir.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Tarım İşletmelerine Yönelik Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri

Türkiye’de diğer sektörlerde olduğu, gibi tarım sektöründe de işletmelerin muhasebe kayıtları büyük oranda vergi mevzuatından kaynaklanan yasal zorunluluk nedeniyle tutulmaktadır. Fakat Türkiye’de, Osmanlı İmparatorluğu’ndan 1960 yılına kadar uygulanan vergi politikaları, tarımda muhasebe kayıtlarının tutulması konusunda olumlu bir katkı sağlamamıştır. Çünkü 1960 yılına kadar tarımdan alınan vergiler, bu işletmelerin herhangi bir muhasebe kaydı tutmasını gerektirmemiştir. 1964 yılında yapılan yasal düzenlemelerle de Türkiye’de bulunan çiftçilerin yaklaşık % 90’ı vergi dışı bırakılmıştır (Erdamar, 1985). Bu olgu nedeniyle de, tarımda standart bir muhasebe uygulaması yaygınlaşmamıştır. Türkiye’de genel olarak akademik çalışmalarda Laur muhasebe sistemine göre tarım işletmelerinin gelir ve giderleri hesaplanırken, Maliye Bakanlığınca tek düzen muhasebe sistemine göre gelir gider hesaplamaları ve hesap planı uygulanmaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ise daha ziyade sektörün mevcut durumunu ve gelişim trendini ortaya koyup, politikalar oluşturmak amacıyla AB ÇMVA sistemine göre kayıtların tutulup analiz edilmesini benimsemiş bulunmaktadır.

3.1. Laur Muhasebe Tekniğine Göre Tarım İşletmelerinde Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemi

Türkiye’de tarım ekonomisi araştırmalarında, tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını değerlendirmede genellikle Ernest Ferdinand Laur tarafından geliştirilen muhasebe sistemi esas alınmaktadır. Ancak, bu yöntemin uygulanmasının pratik alandan çok bilimsel amaçlı analizlerde olduğu da ifade edilmelidir (Özçelik ve ark., 2013). Laur muhasebesinde esas amaç ekonomik bir ünite olan tarım işletmelerine tahsis edilen aktif sermayenin getirisini belirlemektir. Bunun yanında

hesaplanan değişik kriterlerle, işletmede üretilen ürünlerin nispi üstünlükleri, işletmede üretime tahsis edilen öz sermaye, çiftçi ailesinin el emeği karşılığı ve girişimcilik geliri de hesaplanmaktadır. Dolayısıyla hesaplanan yıllık faaliyet sonuçları ekonomik bir ünite olan işletmede daha ziyade kaynak kullanım etkinliğini belirlemeye yöneliktir. Bu kapsamda işletme için hesaplanan faaliyet sonuçları, işletmenin geçmiş yıllardaki ve diğer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırılarak işletmenin etkin çalışıp çalışmadığı belirlenmektedir. İşletmenin yıllık faaliyet sonuçlarını diğer işletmelerin faaliyet sonuçları ile karşılaştırırken, temel kriter olarak “saf hasıla” baz alınmaktadır.

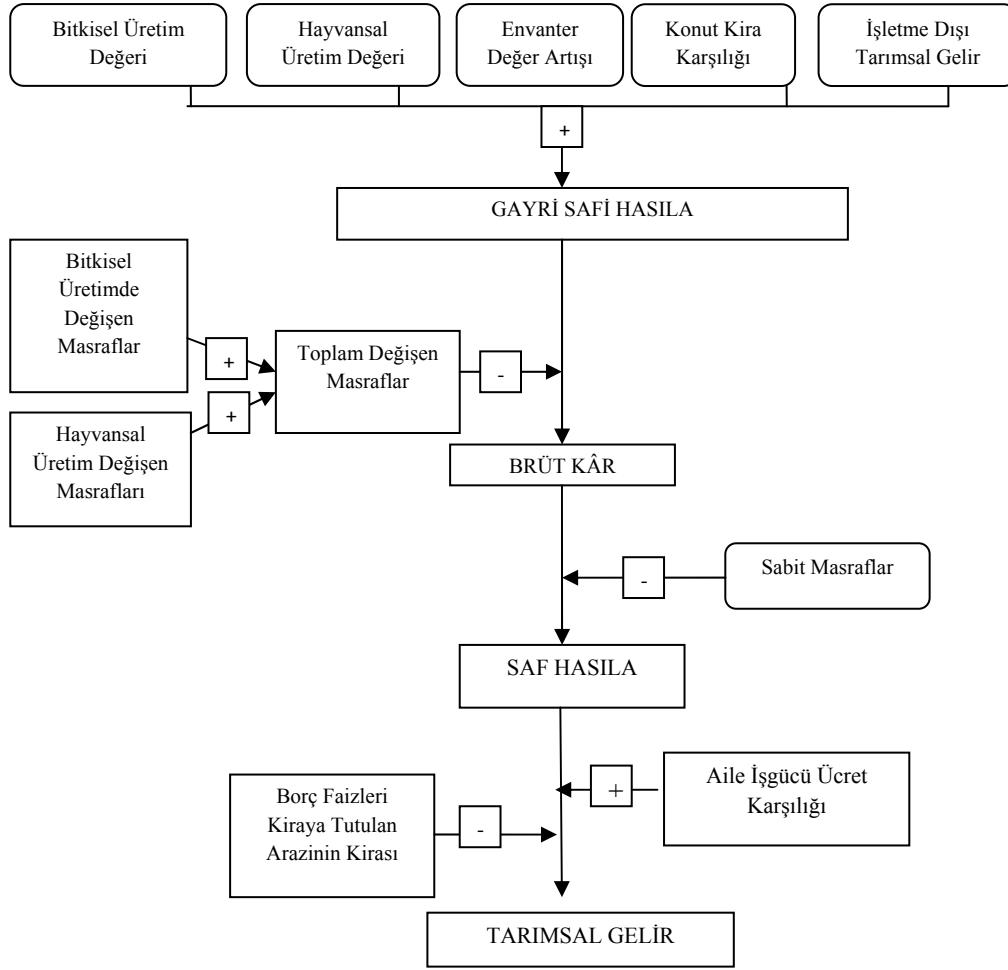
Saf hasıla aktif sermayenin faizi hariç diğer işletme masraflarının gayrisafi hasıladan çıkarılması ile hesaplanmaktadır. Tarım işletmelerini aynı düzlemde karşılaştırmak için saf hasıla hesaplamasında; işletmelerin borçsuz ve kiraya ortağa arazi tutmadıkları varsayılmakta dolayısıyla sermaye unsurlarından bazılarının dışarıdan sağlanması durumunda alınan borçların faizleri ile kiralanan arazilerin kira karşılığı da masraflara dahil edilmemektedir. Bir işletme kendi öz sermayesi ve kendi mülk arazisinde üretim yaparken, diğer işletme bazı sermaye gereksinimlerini borçlanarak karşılıyorsa veya kiraya ortağa arazi tutuyorsa bu iki işletmenin saf hasılları hesaplanırken, ikinci işletmenin borç faizleri ve arazi kira masrafları masraf unsuru olarak dikkate alınmamaktadır (Çizelge 1).

Tarım işletmesinde işletmecinin öz sermayesi, işletmecilik karşılığı ve aile işgücü karşılığını belirlemek amacıyla tarımsal gelir hesaplanmaktadır. Tarımsal gelir hesaplamak için saf hasıladan borç faizleri ile kiracılık ve ortakçılık payı düşülüp, aile işgücü karşılığı eklenmektedir. Laur muhasebe sisteminde, temel işletme başarı kriterleri olarak hesaplanan brüt kar, saf hasıla ve tarımsal gelir ile ilgili hesap akış düzeni Şekil 1’de verilmiştir. Şekil 1’den de görüldüğü gibi bir tarım işletmesinde bir yıl içinde üretilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin değeri, prodüktif demirbaş kıymet artışı, işletme dışı tarımsal gelir ve konut kira karşılığı işletmenin gayri safi hasılasını oluşturmaktadır. Gayri safi hasılayı (GSH) elde etmek için yapılan masraflara işletme masrafları denmektedir. İşletme masrafları değişen ve sabit masraflar olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletme masraflarını, üretim masraflarından ayıran husus, aktif sermayenin faizinin masraflara dahil edilmemesidir. GSH’den değişen masraflar çıkarılarak işletme brüt karı (BK), BK’dan sabit masraflar çıkarılıp saf hasıla hesaplanmakta, saf hasıladan borç faizleri ile arazi kirası ve ortakçılık payları çıkarılıp aile işgücü ücret karşılığı ilave edilerek tarımsal gelir (TG) hesaplanmaktadır (Şekil 1).

Çizelge 1. Laur Muhasebe Yöntemine Göre İşletmenin Masraf ve Gelir Unsurları

İŞLETME MASRAFLARI	GAYRİ SAFİ HASILA
I- Değişen Masraflar	I. Gayri Safi Üretim Değeri
A- Bitkisel Üretimde Değişen Masraflar	- Bitkisel üretim değeri
- Tohum, fide vb. masrafı	- Hayvansal üretim değeri
- Gübre masrafı	- Produktif demirbaş kıymet artışı
- Akaryakıt ve yağ masrafı	II. İşletme Dışı Tarımsal Gelir
- Tarımsal ilaç, kireç vb. masrafı	- İşletme makinelerinin diğer işletmelerde çalışması ile elde edilen gelir
- Tamir bakım masrafı	- Aile bireylerinin diğer tarım işletmelerinde çalışması ile elde edilen gelir
- Makine kiralari	III. Konut Kira Karşılığı
- Geçici işçilik masrafı	
- Sulama masrafları	
- Ürün Sigortası	
- Hasat ve pazarlama masrafları	
- Diğer değişen masraflar	
B. Hayvansal Üretimde Değişen Masraflar	
- Yem masrafı	
- Veteriner ve ilaç masrafı	
- Geçici işçilik masrafı	
- Suni tohumlama ve aşım masrafı	
- Alet-makina yakıt ve tamir bakım masrafı	
- Sigorta masrafı	
- Pazarlama masrafı	
- Diğer değişen masraflar	
Değişen Masraflar Toplamı	
II- Sabit Masraflar	
- Amortismanlar	
- Aile ve daimi yabancı işçilik masrafı	
- Bina tamir-bakım masrafı	
- İş hayvanları masrafı	
- Isıtma ve aydınlatma masrafları	
- Vergi ve aidat masrafı	
- Diğer sabit masraflar	
Sabit Masraflar Toplamı	
İşletme Masrafları	Gayrisafi Hasıla
Saf Hasıla = Gayri Safi Hasıla – İşletme Masrafları	

Kaynak: Erkuş ve ark., 1995; Özçelik ve ark., 2013.



Şekil 1. Laur Muhasebe Sistemine Göre İşletme Başarı Kriterleri

3.2. Avrupa Birliği Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Sistemine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemi

Avrupa Birliğinde tarım sektörüne yönelik oluşturulan “Ortak Tarım Politikası (OTP)” ekonomik ve politik entegrasyon sürecinin temelinde yer almaktadır. AB’nin kuruluşundan hemen sonra ortak tarım politikası amaçları doğrultusunda, tarım sektörünün mevcut durumunu ve sektörde faaliyette bulunan işletmelerin yapısal ve ekonomik faaliyet sonuçlarını ve gelişim trendlerini süreklilik arz eden bir şekilde ortaya koymak ve izlemek amacıyla bir veri sistemine gereksinim duyulmuştur. Üye ülkelerde, üyelik öncesi uygulanan farklı tarımsal muhasebe sistemleri, Birlik düzeyinde üyelik sonrası tarım işletmelerinin yapısal ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesinde sorun oluşturmuştur. Dolayısıyla üye ülkelerde veri toplama sistemlerindeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkan

sorunların giderilmesi amacıyla, ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla, bütün üye ülkeleri kapsayacak şekilde, işletme düzeyinde verilerin toplanacağı Farm Accountancy Data Network (FADN), (Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA)) sistemi oluşturulmuştur. AB’nde ÇMVA sistemiyle, üye ülkelerde aynı terminoloji ve metodoloji kullanılarak ülkeler arası heterojenlikler ortadan kaldırılmış ve ortak bir karşılaştırma zemini oluşturulmuştur (Çelik, 2012).

ÇMVA sisteminin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi farklı bölge, ekonomik büyüklük sınıfları ve işletme tiplerinde yer alan ve örneklem kapsamında seçilen işletmelerin karlılık analizlerini yapmak ve ikincisi de tarım politikalarının analizinde kullanılan bir veri seti oluşturmaktır (Barkaszi ve ark., 2009).

Türkiye’de, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından 2007 yılında başlatılan ilk eşleştirme projesi

ile 9 pilot ilde (Adana, Konya, İzmir, Tekirdağ, Bursa, Giresun, Erzurum, Şanlıurfa, Nevşehir) ÇMVA sistemi kurulmuştur. Proje kapsamında, ankete dayalı veri toplama sistemi başlatılmış, illerdeki veri toplayıcılar belirlenerek eğitimleri tamamlanmış, veri kontrol sistemi oluşturulmuş ve çiftçiler için geri bildirim raporları oluşturulmuştur. Ayrıca, proje faaliyeti olarak 22/01/2009 tarihli ve 27118 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan “Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile mevzuat uyumu sağlanmıştır. Bu uygulamada Çiftlik Kayıt Sistemi (ÇKS) veri tabanından yararlanılarak, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı’nın oluşturulması amaçlanmıştır. ÇKS ile işletmelerin sadece fiziksel varlıklarına ilişkin (arazi, ürün deseni ve hayvan varlığı vb.) veriler toplanmaktadır. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı ise genel olarak işletmelerin yapısal durumu ile ilgili veriler yanında, işletmelerin mali ve finansal verilerinin de toplandığı çok değişkenli bir muhasebe sistem olarak yürütülmektedir (Anonim, 2014).

ÇMVA sisteminin yaygınlaştırılması ve sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla hazırlanan ikinci eşleştirme projesi 2011 yılı Mayıs ayında uygulanmaya başlanmış olup, 2012 Aralık’ta sona ermiştir. 2011 yılında, ÇMVA sistemine, İstanbul, Samsun ve Malatya illerinin de katılımıyla sistem 12 ilde yürütülmüştür. Çiftçi kayıt defteri yoluyla veri

toplama sistemine geçilmiş diğer taraftan çiftçilerle ve veri toplayıcılar ile bir araya gelinerek soru formlarının geliştirilmesi üzerinde çalışılmıştır. 2013 yılında sisteme yoğunlukla Ege ve Akdeniz bölgesinden olmak üzere yeni iller eklenmiştir. Sisteme 2013 yılında eklenen iller Antalya, Aydın, Balıkesir, Burdur, Çanakkale, Denizli, Hatay, Manisa, Muğla, Mersin ve Osmaniye’dir. Bu illerle 2013 yılında veri toplanan il sayısı 33’e yükselmiştir. 2014 yılında 31 yeni il ÇMVA sistemine katılmıştır. Böylece ÇMVA uygulamaları 2014 yılında 54 ilde 4000 işletme ile gerçekleştirilmektedir. 2014 yılı veri toplama sürecinde daha sağlıklı veri toplamak amacıyla işletme seçim ve veri işleme sistemi Bakanlık, ÇMVA Birimi tarafından hazırlanan istatistiksel seçim planına uygun olarak yapılandırılmıştır (Anonim, 2014).

ÇMVA sisteminde tarım işletmelerinin yıllık faaliyet sonuçlarını ortaya koymak amacıyla farklı bir gelir ve masraf hesaplama yöntemi söz konusudur. Bu muhasebe sisteminde işletmenin geliri toplam çıktı olarak tanımlanmakta, bu değer bitkisel üretim değeri, hayvansal üretim değeri ve diğer gelir unsurlarından oluşmaktadır (Çizelge 2).

ÇMVA sisteminde masraflar ise genel olarak ara tüketim, amortismanlar ve dışsal masraflar olarak sınıflandırılmaktadır. Ara tüketim masrafları da kendi içinde özel değişen masraflar ve işletme masrafları olarak ikiye ayrılmaktadır (Çizelge 3).

Çizelge 2. AB ÇMVA Sitemine Göre İşletmelerin Gelir Unsurları

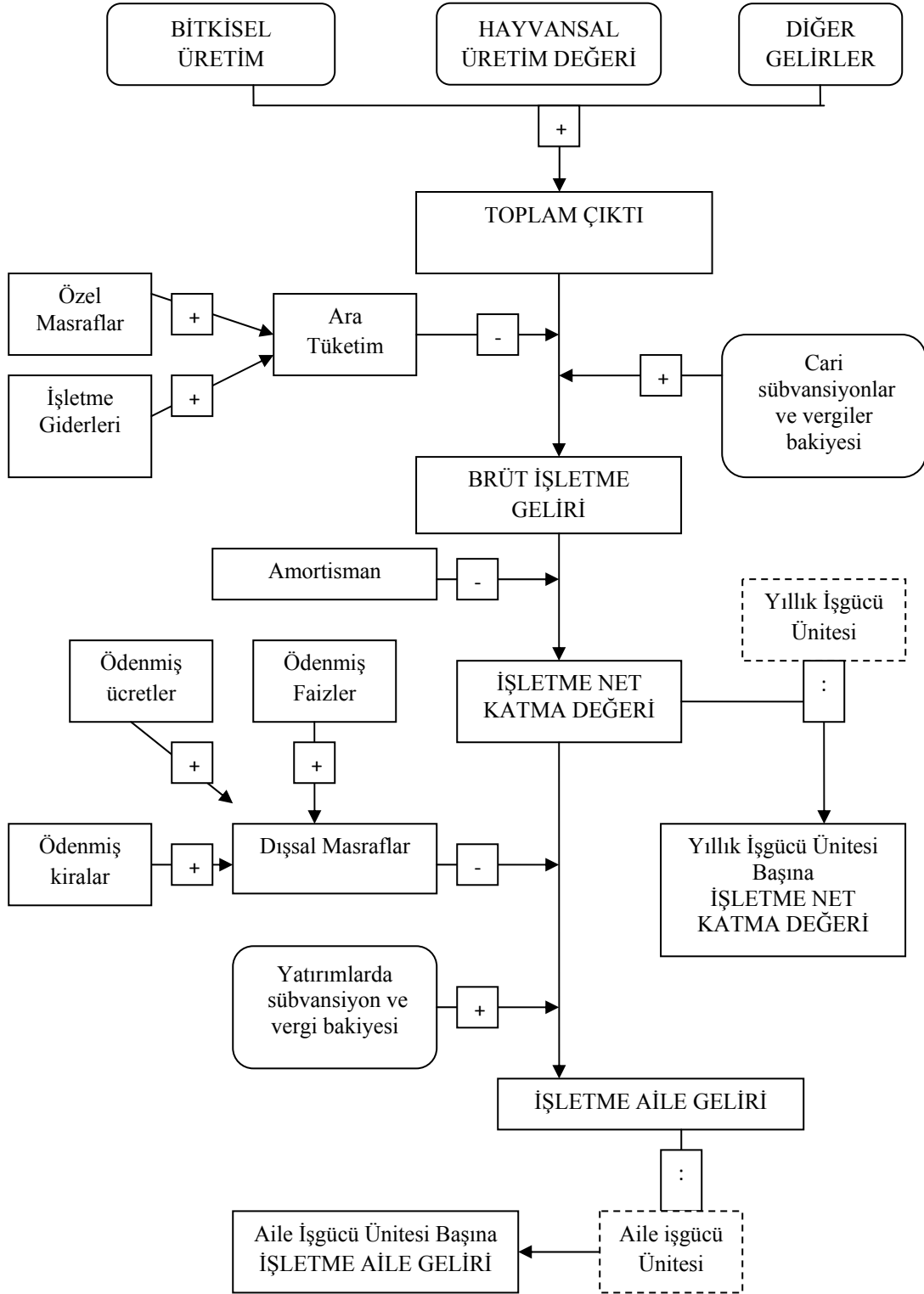
TOPLAM ÇIKTI	Bitkisel Üretim Değeri	Satışlar (+), Evde tüketilen (+), İşletmede kullanılan (+), Kapanış stokları (+), Yıl başı stoğu (-)
	Hayvansal Üretim Değeri	Hayvansal ürün satışları (+), Aile Tüketimi (+), İşletmede kullanılanlar (+) Hayvan satışları (+) Evde kesilen hayvan değeri (+) Hayvansal üretimin değer artışı (+) Yıl sonu hayvansal ürün stoğu (+) Yıl başı hayvansal ürün stoğu (-)
	Diğer Gelirler	İşletmede ekime hazır arazilerin, otlak alanların, meraların kiraya verilmesi, Diğer işletmeler için yapılan sözleşmeli iş gelirleri, İşletme döner sermayesine elde edilen faiz gelirleri, İşletme ekipmanlarının kira gelirleri, Ormancılık ürünlerinden sağlanan gelirler, Tarımsal turizm gelirleri, Diğer ürün gelirleri

Kaynak: Anonymous, 2010; Çelik, 2012.

Çizelge 3. FADN Sistemine Göre Masraf Unsurları

1. ARA TÜKETİM MASRAFLARI	Özel Değişen Masraflar	Bitkisel Üretimde Özel Değişen Masraflar	<p>Tohum ve fide masrafları, Gübreler ve toprak iyileştiriciler masrafı, Bitki koruma ürünleri masrafı, Diğer özel değişken masraflar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Toprak analiz masrafları, - Plastik kaplamalar (Örneğin, çilek için) - Ürünleri koruma ve işleme masrafları, - Depolama ve ürünleri piyasaya hazırlama masrafları, - İp, tel, halat, çuval vs. masrafları, - Ürünlerin satışı için bir yıldan az süreli kiralanan yerler için yapılan masraflar, - Özel pazarlama masrafı (dereceleme, temizleme, paketleme gibi) ve işleme masrafı, - Isıtma masrafı, - Kurutma masrafı, <p>Orman ürünleri özel değişen masrafları</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bitki besleme masrafları (işletmede üretilen dahil), - Kısa vadeli kullanılan arazi masrafları, - Altlık ve yatak hazırlama masrafları, - Koruma ve depolama masrafları, - Diğer masraflar.
		Hayvansal Üretimde Özel Değişen Masraflar	<p>Satın alınan yemler İşletmede üretilen yemler Diğer özel değişen masraflar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Veteriner ücreti, aşı ve ilaç masrafı, - Doğal aşım ve suni tohumlama masrafı, - Performans testleri için yapılan masraflar, - Yayın ve üyelik aidat giderleri, - Alet-ekipmanları temizleme masrafları, - Özel pazarlama ve ürün işleme masrafları - Hayvansal ürünleri depolamak için kısa süreli arazi ve bina kiralari,
		Genel İşletme Masrafları	<p>Alet-makine Masrafları</p> <p>Sözleşmeli olarak yaptırılan işler masrafı Alet-makine tamir bakım masrafları Yakıt ve yağ masrafları Araç Masrafları Arazi ıslahı ve bina tamir bakım masrafları Elektrik masrafları</p> <p>Diğer Genel İşletme Masrafları</p> <p>Isıtma masrafları Su masrafları Sigorta masrafları Vergiler ve diğer ödemeler, Diğer genel işletme giderleri</p>
2. AMORTİSMANLAR			Ödenen Ücretler
3. DIŞSAL MASRAFLAR			Ödenen Kiralar
			Ödenen Faizler

Kaynak: Anonymous, 2010; Çelik 2012.



Şekil. 2. AB Tarımsal Muhasebe Veri Ağı Sistemine Göre Tarım İşletmelerinin Gelir ve Gider Hesapları

Gelir ve masraf unsurlarından yararlanılarak, işletmelerin başarı düzeylerini belirlemek için hesaplanan kriterler brüt işletme karı, işletme net katma değeri ve işletme aile geliri unsurlarından oluşmaktadır. Toplam çıktıdan ara tüketim masrafları çıkarılarak işletme brüt karı, işletme brüt karından amortismanlar çıkarılarak işletme net katma değeri, işletme net katma değerinden dışsal masraflar çıkarılarak işletme aile geliri hesaplanmaktadır (Şekil 2).

3.3. Tek Düzen Maliyet Muhasebe Sisteminde Gelir ve Gider Hesapları

1960 yılından sonra Türkiye’de başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte gerek kamu sektöründe, gerekse özel sektörde faaliyette bulunan işletmeler için yeni muhasebe tekniklerini uygulamak mecburiyeti getirilmiştir. Özellikle 1964 yılında iktisadi devlet teşekküllerinin mali işler ve muhasebe düzenlerini tarihi gelişimi içinde inceleyip tüm teşekküllerde uygulanabilir yeknesak bir sistem geliştirmek amacıyla muhasebe teorisi ile uğraşanlarla, uygulamacılardan oluşan bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Komisyon dört yıllık çalışma sonucu 8 adet muhasebe el kitabı hazırlamıştır. 1971 yılında “Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu” tarafından hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe bölümü 1972 yılında uygulamaya konmuştur. 1974 yılında Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve noksanları inceleyerek sonuçlandırmak üzere bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonun yaptığı çalışmalar sonucu 1976 yılında maliyet muhasebesi hesap çerçevesini ihtiva eden “Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi” hazırlanmış ve 1977 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Avder, 2006).

Türkiye’de ticari işletmelerde olduğu gibi belli büyüklüğün üzerindeki tarım işletmelerinde yasal zorunluluk çerçevesinde vergi matrahını belirlemek için tutulması istenen muhasebe sistemi tek düzen muhasebe sistemidir. Tek düzen muhasebe sisteminde yönetmeliklerle gelir ve gider unsurları ve hesaplanmasında özellik arz eden hususlar belirlenmiştir. Hesap planı kapsamında tutulan muhasebe kayıtlarından hareketle bilanço ve gelir tablosu oluşturulmaktadır. Oluşturulan gelir tablosunda, işletmede elde edilen gelir ve yapılan masraf unsurları sınıflandırılarak vergi öncesi kar hesaplanmaktadır.

Tek düzen muhasebe sisteminde maliyetler, ilgili mevzuat dikkate alınarak düzenlenen mali tablolarda her mamulün maliyeti, aşağıdaki maliyet unsurlarını içermektedir.

- Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri,
- Direkt işçilik maliyetleri,

- Genel üretim maliyetleri.
- Endirekt madde/malzeme maliyeti,
- Endirekt işçilik maliyeti,
- Memur ücret ve maliyetleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Vergi, resim ve borçlar,
- Amortismanlar ve tükenme payları,
- Diğer genel üretim maliyetleri,
- Faaliyet Giderleri
- Pazarlama-satış-dağıtım giderleri,
- Genel yönetim giderleri,
- Finansman giderleri.

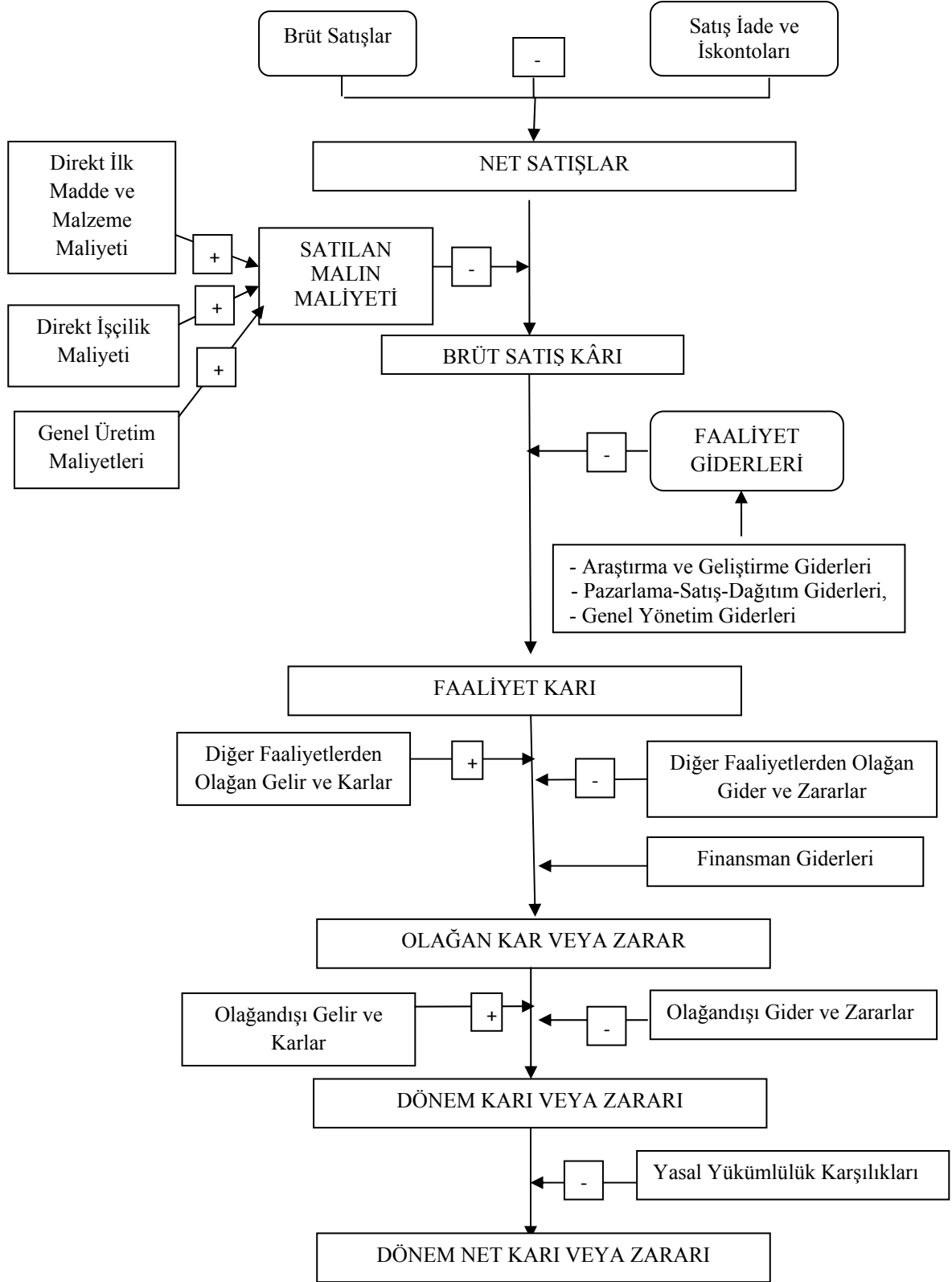
Türkiye uygulamalarında, tekdüzen muhasebe sisteminde bu gider unsurları 7/A ve 7/B maliyet hesapları olarak iki şekilde sınıflandırılmıştır. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre sınıflandırılmıştır (Çizelge 4).

Çizelge 4. Tek Düzen Maliyet Muhasebesine Göre Giderlerin Sınıflandırılması

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Unsurları	7/B Seçeneğine Göre Maliyet Unsurları
70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	791 İşçi Ücret ve Giderleri
72 Direkt İşçilik Giderleri	792 Memur Ücret ve Giderleri
73 Genel Üretim Giderleri	793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
74 Hizmet Üretim Maliyeti	794 Çeşitli Giderler
75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	795 Vergi, Resim ve Harçlar
76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	796 Amortisman ve Tükenme Payları
77 Genel Yönetim Giderleri	797 Finansman Giderleri
78 Finansman Giderleri	

Akdoğan ve ark., 2012.

Tek düzen muhasebe sistemine göre gelir ve giderlerden yararlanılarak işletme başarı kriterleri net satışlar, brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar, dönem karı ve dönem net karı olarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan işletme başarı kriterleri akış şeması Şekil 4’de verilmiştir.



Şekil 4. Tek düzen muhasebe sistemine göre gelir tablosu hesap akış düzeni.

Şekil 4’den de görüldüğü gibi ticari faaliyette bulunan bir işletmede net satış geliri, brüt satışlardan satış iade ve iskontoları çıkarılarak hesaplanmaktadır. Net satışlardan satılan malın maliyeti (direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti, genel üretim maliyetleri) çıkarılarak brüt satış karı hesaplanmaktadır. Brüt satış karından faaliyet giderleri (Ar-Ge, pazarlama ve genel yönetim giderleri) çıkarılarak faaliyet karı tespit edilmektedir. Faaliyet karına diğer faaliyetlerden oluşan gelir ve karlar ilave edilip, diğer faaliyetlerden oluşan gider ve zararlar çıkarılarak oluşan kar veya zarar hesaplanmaktadır. Oluşan kar veya zarara oluşan dışı gelir ve karlar ilave edilip, oluşan dışı gider ve zararlar çıkarılarak dönem karı veya zararı, dönem karından yasal yükümlülükler (vergi) çıkarılarak dönem net karı hesaplanmaktadır.

Tek düzen muhasebe sisteminde maliyetler iki şekilde sınıflandırılarak işletmelere giderlerini sınıflandırmalarında ve defteri kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleme kolaylığı sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır. Ek finansal tablo düzenleme zorunda olmayan ve belirlenmiş aktif büyüklüğü ve satış hasılatını aşmayan küçük ticaret işletmeleri ile hizmet ve üretim işletmeleri isterlerse 7/B seçeneğini uygulama serbestliği getirilmiştir. Diğer işletmeler ise zorunlu olarak 7/A seçeneğini uygulamaktadırlar (Akdoğan ve ark., 2012).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım sektöründe üretim faaliyetlerinin kendine özgü özellikleri nedeniyle diğer sektörlerden farklı bir girdi-çıkı ilişkisi söz konusudur. Tarımda bazı faaliyetlerin tek yıllık, kurak koşullarda nadas-ürün münavebesi, bazı ürünlerin çok yıllık olması, işletmede bitkisel ve hayvansal faaliyetler arası ilişkiler, işletme aile bütünlüğü gibi nedenlerden dolayı farklı bir üretim düzenini ortaya çıkarmaktadır. Tarım sektöründe üretimin mevsimsel ve sermaye hızının düşük olması bu işletmelerde diğer sektörlerle göre karlılığın düşük olmasına da neden olmaktadır. Fakat sektörde üretilen mal ve hizmetlerin insanların temel ihtiyaçları olan gıda gereksinimlerini karşılaması nedeniyle, devletlerin gıda güvenliğini garanti altına alma politikaları kapsamında sektörün desteklenmesi süreklilik arz eden bir şekilde gündemde olmuştur. Bu destek politikalarından biri olarak belli büyüklüğün altındaki işletmelerin vergiden muaf tutulması, tarım işletmelerinde kayıt tutmama geleneğini de beraberinde getirmiştir. Fakat bütün sektörlerde olduğu gibi, tarım sektöründe de girişimcinin başarısını artırmada ve işletmelerde kaynakların etkin kullanımında kayıt tutma önerilen bir

işletme yönetim aracı olarak önem arz etmektedir (Aras, 1988; Karagölge, 1996).

Kaynak kullanımının etkinliği ve diğer sosyal sorumlulukların yerine getirilmesinde ve makro-mikro düzeyde karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için işletmelerde muhasebe kayıtlarının tutulması bir işletmecilik fonksiyonu olarak zorunluluk halini almıştır. Tutulan muhasebe kayıtlarından doğru sonuçlar elde edebilmek için, mali tabloların belli ilke ve prensiplere göre hazırlanması gerekmektedir.

Türkiye’de genel olarak tarım işletmelerinde kayıtlar sonucu elde edilen verilerin analizinde, kurumsal olarak Laur muhasebe sistemi, AB çiftlik muhasebe veri ağı sistemi ve tek düzen muhasebe sistemi tercih edilmektedir. Laur muhasebe sistemi, bilimsel olarak tarım işletmelerinin ekonomik analizlerini yapmak amacıyla tarım ekonomisi araştırmalarında, AB ÇMVA sistemi ise Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından sektörel analizde, tek düzen muhasebe sistemi ise Maliye Bakanlığınca vergi amacıyla yönetmeliklerle belirlenmiş belli büyüklüğün üzerindeki tarım işletmelerine yönelik uygulanan muhasebe sistemidir.

Türkiye’de tarım işletmelerine yönelik olarak uygulanan tek düzen muhasebe sistemi hesap planının tarım sektörünün ilgili özelliklerini tam yansıtacak standart bir formda olmaması, AB ÇMVA sisteminin henüz deneme aşamasında olması ve Laur muhasebe sisteminin uygulamaya aktarılamamış olması, tarımda standart bir muhasebe sistemi oluşturma sorununu devam ettirmektedir. AB ÇMVA sisteminin, AB üyelik süreci ile olan ilişki dikkate alındığında bağımsız bir muhasebe sistemi olarak uygulanması yanında, Laur muhasebe sistemine göre gelir ve gider sınıflandırmasının, tek düzen muhasebe sistemine entegrasyonu, tarım işletmelerine yönelik bir sektör muhasebesi oluşmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N., Gündüz, E., Sevim, A., 2012. Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:2738, Eskişehir.
- Altınkol, T., 2006. Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına Yönelik Tarımsal Muhasebe Veri Ağı (FADN) İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Anonim, 2014. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi, <http://www.tarim.gov.tr/Konular/Cografik-Bilgi-Sistemleri/Faaliyetler>, (Erişim:10.11.2014).
- Anonymous, 2010. Farm Accounting Data Network An A to Z of Methodology. http://ec.europa.eu/agriculture/rica/pdf/site_en.pdf, Erişim Tarihi: 15.05.2014.

- Aras, A., 1988. Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları No:486, İzmir.
- Avder, E., 2006. Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003>. (Erişim: 01.05.2014).
- Barkaszi, L., Keszthelyi, S., Csatári, E.K., Pesti, C., 2009. FADN Accountancy Framework and Cost Definitions, Farm Accountancy Cost Estimation and Policy Analysis of European Agriculture; FACEPA Deliverable No. D1.1.1 – July 2009.
- Bursal, N., Ercan, Y., 1992. Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar. Der Yayınları:103, İstanbul.
- Çelik, Y., Direk, M., 2008. Konya İlinde Havuç Üretimi Yapan Tarım İşletmelerinin Avrupa Birliği Tarımsal Muhasebe Veri Ağı Sistemine Göre Sınıflandırılması ve İşletme Başarı Ölçütlerinin Karşılaştırılması, TÜBİTAK, Proje No; TOVAG-1070714, Ankara.
- Çelik, Y., 2012. FADN Sistemine Göre Standart Faaliyet Sonuçlarını Hesaplama Metodolojisi, 10. Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi, Bildiri Kitabı Cilt I, 5-7 Eylül, Konya.
- Çelik, Y., Emre, M., 2014. The Effect of Economic Size on Profitability of Apple Farms, Bulgarian Journal of Agricultural Science, 20 (No 1) 2014, 46-50.
- Cihangir, A.E., 2010. Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Çorum.
- Demirkol, Ö. F., 2008. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1(2): 113-124.
- Erdamar, C., 1985. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343, İstanbul.
- Erkuş, A., Bülbül, M., Kıral, T., Açıl, F., Demirci, R., 1995. Tarım Ekonomisi, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi, Eğitim, Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları, No:5, Ankara.
- Gündoğmuş, E., 2000. Tarım İşletmelerinin AB Sistemine Göre Sınıflandırılması; Konya İli İhtisaslaşmış Tahıl İşletmeleri Örneği, Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Ankara.
- İnan, İ.H., Demirkol, C. Gaytancıoğlu, O., 2001. Hayvancılıkta Kayıt Tutmanın Türkiye Ekonomisine Olası Katkıları-Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birlikleri Örneği, Türkiye-Hollanda Besi ve Süt Hayvancılığı Sempozyumu, Ankara.
- Karagölge, C., 1996. Tarımsal İşletmecilik. Atatürk Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Yayın No:326, Erzurum.
- Keskin, G., 2003. AB’de Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Tarım Ekonomisi ve Araştırma Enstitüsü TEAE- BAKIS, Sayı: 3 Nüsha: 1, ISSN 1303-8346, Ankara.
- Kıral, T., Tatlıdil, F., F., 1996. AB’nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçütlerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar, Türkiye II. Tarım Ekonomisi Kongresi, Cilt:1, 4-6 Eylül 1996, Adana.
- Külekçi, M., 2006. Erzurum İli Hayvancılık İşletmelerinin AB Muhasebe Sistemine (FADN) Göre Sınıflandırılması ve Değerlendirilmesi; Karayazı, Tekman ve Çat İlçeleri Örneği, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Erzurum.
- Nazlı, C., 2006. Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) Sistemi Çerçevesinde Türkiye’de Çiftçi Kayıt Sisteminin İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Özçelik, A., Fidan, H., Albayrak, M., Güneş, E., Tanrıvermiş, H., Gülçubuk, B., 2013. Tarım Ekonomisi, Anadolu Üniversitesi Yayın No:2226, Eskişehir.
- Özkan, A., 2001. Et ve Süt Üretimi Yapan Büyük Baş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Rehber, E., Tipi, T., Aksüyek, M., 2002. AB Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı Sistemi (FADN) ve Bunun Türkiye’de Seçilmiş Bir Alandaki Tarım İşletmelerine Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma, Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Yayın No:230, Ankara.
- Rehber, E., Tipi, T., Aksüyek, M., 2002a. Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı Tanımlar ve Uygulama Rehberi, Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Yayın No:231, Ankara.
- Tipi, T., 2002. Tarım İşletmelerinin Yıllık Faaliyet Sonuçlarının Değerlendirilmesi Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Bursa.

Sorumlu Yazar:

Yusuf ÇELİK

yucelik@selcuk.edu.tr

Geliş Tarihi : 27/8/2014

Kabul Tarihi : 20/11/2014