



Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış

Mustafa KILLI*, Zeynep HATUNOĞLU**

ÖZ

Tarım sektörü insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılama yanında, diğer sektörlerle girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Tarım sektörünün ülke ekonomileri için göreceli önemine ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen UMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişme gösterememiştir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihi gelişimi incelendiğinde özellikle Avrupa’da İngiltere, Almanya ve İsviçre’de yapılan çalışmaların öne çıktığı diğer Avrupa ve dünya ülkelerine örnek olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında Avrupa, Amerika ve Türkiye’de yapılan çalışmalar ve bu çalışmaların tarihsel gelişim sürecinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarım Muhasebesi, Tarım Muhasebesinin Tarihi, UMS41

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

Historical Overview to Farm Accounting Literature in Turkey and the World

ABSTRACT

Agricultural sector has always maintained its importance due to meet the food needs of human population, providing inputs to other sectors, creation of value added and employment. In spite of its relative importance in the economy of many countries and its growing interrelationships with other sectors, agriculture sector has not received much attention from accounting researchers and practitioners until publication of IAS 41: Agriculture. Considering the historical development of agricultural accounting, especially in Europe the work done in the UK, Germany and Switzerland is seen as an example for other European and world countries. In this study, aimed to examine the historical development process of the study on agricultural accounting in Europe, the United States and Turkey. .

Keywords: Agricultural Accounting, History Of The Agricultural Accounting, IAS41.

JEL Classification: M40, M41, M49.

Geliş Tarihi / Received: 20.07.2015 Kabul Tarihi / Accepted: 20.09.2015

*Yrd.Doç.Dr., Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, killimustafa@hotmail.com

** Doç.Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, zhatunoglu@hotmail.com

1. GİRİŞ

Tarım, insanlığın var oluşundan günümüze kadarki süreçte insan yaşamının devamı için son derece önemli olan gıda maddelerinin üretimini üstlenmiştir. Tarım sektörü insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılama yanında, diğer sektörlerle girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Dünya nüfusunun hızla artması ve buna bağlı olarak artan beslenme ihtiyacı, tarım sektörünün stratejik önemini giderek arttırmaktadır.

Tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu birlikte kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen bu ürünlerin çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir (Rehber ve Çetin, 1998:5). Tarımsal Faaliyet Standardı TMS 41’de ise tarımsal faaliyet; “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi” olarak tanımlanmıştır. TMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiş ve buna örnek olarak da üzümün şarap elde etme faaliyetini göstermiştir (TMS 41, prgf.3).

Genel olarak tarımsal faaliyetler; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olarak dört kategoride toplanabilir (Şahin, 1997:220; Aksoylu, 2013:66). Tarımsal üretimin içerisinde çok önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim genellikle, tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hayvansal üretim; ortaya koyduğu ürünleri ve güçleri ile insanlara fayda sağlayan evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolunun genel adıdır. Süt, kırmızı ve beyaz et, deri, yapağı, tiftik, kıl, yumurta, bal, balmumu, ipek kozası vb ürünler hayvansal üretim içinde değerlendirilmektedir. Günümüzde modern orman işletmeciliğı faaliyetleri sonucunda elde edilen tomruk, tel direğı, maden direğı, kağıtlık odun, yakacak odun gibi ürünler orman ürünleri olarak sınıflandırılmaktadır (OGM, 13.10.2014, www.ogm.gov.tr). Su ürünleri üretimi denilince ilk olarak balıkçılık akla gelmektedir. Okyanuslar ve denizler gibi yönetilemeyen kaynaklardan yapılan balıkçılık tarımsal faaliyet olarak kabul edilmezken, üretme çiftliklerinde yapılan su ürünleri yetiştiriciliğı tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir (TMS 41, prgf.6).

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır (Aras, 1988:2). Tanımdan da anlaşılacağı gibi tarım muhasebesi, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletmenin finansal ve fiziksel durumu hakkında bilgi sağlamaktadır.

Günümüzde tarımsal faaliyetlerde, özellikle sermaye yoğun şirketler tarafından yapılan yatırımlarda önemli artışlar görülmektedir. Profesyonelce yönetilen söz konusu işletmelerde, yöneticilerin alacakları kararlara yardımcı olması ve bir üretim işletmesi olarak maliyetlerin doğru hesaplanması açısından muhasebe büyük bir öneme sahiptir.

Tarım sektörünün giderek artan stratejik önemi, tarım işletmelerinin sayılarındaki artış ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler, tarımsal faaliyetlere ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak amacıyla 01.01.2003 tarihinde 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS/IAS 41) yürürlüğe girmiştir.

Tarım sektörünün ülke ekonomileri için göreceli önemine ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen UMS 41 (41 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardı: Tarımsal Faaliyetler) yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişme gösterememiştir (Argiles ve Slof, 2001:361). Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihi gelişimi incelendiğinde özellikle Avrupa’da İngiltere, Almanya ve İsviçre’de yapılan çalışmaların öne çıktığı diğer Avrupa ve dünya ülkelerine örnek olduğu

görülmektedir. Bu çalışmada, tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında Avrupa, Amerika ve Türkiye’de yapılan çalışmaların tarihsel gelişim sürecinin incelenmesi amaçlanmıştır.

2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebenin ilk nerede, nasıl ve ne zaman ortaya çıktığı konusu tam olarak bilinmemesine rağmen yapılan çalışmalarda çok eski tarihlere dayandığı belirtilmektedir. Bazı muhasebe tarihçileri yazının ve rakamın icadını muhasebeye bağlamakta, rakam ve yazıların insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğup geliştiğini söylemektedirler (Can, 2007:2).

Günümüzde uygulanmakta olan Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi’nin (muzaaf muhasebe) geçmişi yaklaşık olarak 500 yıl öncesine dayanmaktadır. İtalya’da 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan kitap sistemli bir şekilde çift taraflı kayıt sistemini ele alan ilk kaynak olmuştur (Aras, 1988:6). Luca Pacioli’nin eserinin çift taraflı kayıt sistemi üzerine yapılmış ilk çalışma olduğu kabul edilmekle birlikte, bu düşüncüyü değiştirebilecek bir eserin daha varlığı bilinmektedir. İlhanlılar döneminde Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde kaleme alınan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” isimli el yazması kitapta da bugün uygulanmakta olan çift taraflı kayıtlamanın esasları görülmektedir. (Örten vd., 2011:36).

Risale-i Felekiyye /Kitab-us Siyagat adlı eserde; önce matematik ve hesaplama kuralları, sonra kayıt usul ve kaidelerine yer verilmiştir. Daha sonra da devlet mali sisteminin muhasebe defter düzeni örneklerle anlatılmıştır. Defter düzeni esas olarak, ruznamçe (günlük defter) ve evarece (büyük defter) den oluşmaktadır. Çünkü kayıtların tamamı bu defterlerde yer almaktadır. Öteki defterler yardımcı niteliktedir ve mali yönetimin ihtiyaç duyduğu kimi olayların kayıt ihtiyacını karşılamaya dönüktür. Kitapta, sistemi oluşturan ana ve yardımcı defterlerin tanıtımından sonra uzmanlık muhasebeleri defterlerine (ahır defteri, inşaat defteri, çeltik defteri, ambar defteri, darphane defteri, koyun defteri, hazine defteri) yer verilmektedir (Otar, 2012:198).

Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında 18. yüzyıla kadar önemli sayılabilecek bir gelişme görülmemiştir. Ancak 17. ve 18. yüzyıllarda tarımsal faaliyetlerde meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında da önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. Tarımsal faaliyet muhasebesinde tarihsel süreç içinde meydana gelen bu gelişmeler; tarımsal muhasebenin Avrupa Ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye’deki gelişimi olmak üzere üç ayrı başlık altında incelenecektir.

2.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi

Avrupa devletlerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişimine önemli katkıları olan ülkeler İngiltere, Almanya ve İsviçre’dir.

2.1.1. İngiltere

İngiltere’de tarım muhasebesi, endüstriyel maliyet muhasebesinin ilerlemesine paralel olarak gelişme göstermiştir (Mepham, 1988:60). İşletme yönetimine yardımcı olmak ve yıllık faaliyetler sonucu kâr-zararın ortaya konulması düşüncesiyle muhasebenin tarımda uygulanışı, ilk olarak 1741-1820 yılları arasında İngiltere’de yaşayan Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir (Aras, 1988: 6). Arthur Young, 1760-1810 yılları arasında tarım devriminde bir hayli yol almış olan İngiltere, Galler ve İrlanda’da geniş kapsamlı araştırmalar yapmıştır (Juchau, 2002:370). Ayrıca, tarım ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak birçok eser vermiş ve de birçok yazarın esin kaynağı olmuştur. Young, yaptığı seyahatlerdeki gözlemlerini ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak tespitlerini 1797’de “Annals Of Agriculture And

Other Useful Arts” adlı kitabında toplamıştır. Young, bu kitabının “On the Accounts Properly To Be Kept By Farmers” kısmında düzenli muhasebe tutmakla ilgili olarak bir dizi gözlem ve kurallara değinmiştir (Gökgöz, 2012a:53). Young, yaptığı seyahatler sonucu gözlemlerinde; çiftçilerin binde birinin dahi düzenli olarak muhasebe tutmadıkları, genellikle kayıtları müsvedde kağıtlara alınmış notlar şeklinde tuttukları, çiftlik muhasebesinin genellikle hataları düzeltmeden ziyade önyargıları kuvvetlendirmek için tutuldukları tespitlerine ulaşmıştır (Juchau, 2002:374). Young, kendi işletmesinde muzaaf muhasebe sistemini uygulayarak kayıtlarını günlük defter, kasa defteri ve büyük defter olmak üzere üç ana defterde toplamıştır. Young’un genel olarak ilgilendiği konular maliyet muhasebesi ile ilgiliydi. İşletmede yer alan üretim dalları bazında karlılık durumunu belirlemek için çalışmalarda bulunmuştur. Bu bağlamda genel idare giderleri, üretim giderleri ve işçilik için ayrı hesaplar kullanılmasını önermiştir (Mephram, 1988:60). Tüm çiftlik maliyetlerinin doğru bir şekilde kayıt edilebilmesi için demirci, marangoz, tekerlekçi, koşum takımı yapımcısı vb. yapılan bütün ödemelerin (Bryer, 2005:44) aşınma ve yıpranma gideri olarak maliyetlere dahil edilmesini tavsiye etmiştir (Boyns ve Edwards, 2007:979). Ortak giderlerin dağıtımını konusunda bugün dahi uygulanan bazı yöntemler geliştirdiği kaydedilmektedir (Özkan,2001:43). Young, işletmenin tümünü ilgilendiren ortak giderleri tarla arazisi alanına göre üretim dalları arasında dağıtmış ve hesaplamalarda yol, su kanalları gibi ekili olmayan arazileri dikkate almamıştır (Aras, 1988: 6-7). Young’un tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmalar şu şekilde özetlenebilir (Deran, 2005:58):

a) Tarım işletmelerinin sermaye maliyetlerini hesaplayarak kira giderinin en çok ne kadar olması gerektiği konusunda çalışmalarda bulunmuştur.

b) Dönüm başına isabet eden canlı varlık, gübre, saban, pulluk, tohum ve işçilik maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili olarak çalışmalar yapmıştır.

c) Kiracı olarak faaliyet gösteren tarım işletmelerinin önemli bir bölümünün sermaye yetersizliği nedeniyle başarısız olduğunu tespit etmiştir.

d) Yeterli sermayenin, bütün gider ve maliyetlerin doğru hesaplanması gerekliliği üzerinde durmuş ve bunun da tarımsal faaliyetlerin ve yatırımların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ile mümkün olacağını ifade etmiştir.

e) Gider ve gelirlerin kaydının alanlar bazında yapılarak hangi alanın verimli ve karlı, buna karşın hangi alanın verimsiz olduğunun tespit edilebileceğini vurgulamıştır. Bunun sonucu olarak çiftçinin en uygun ürün bileşenini seçerek karlılığını artıracaklarını iddia etmiştir.

Benzer şekilde, İngiliz yazar Robert Hamilton (1743-1829) tarafından yazılan “*An Introduction to Merchandise*” (1777-79) adlı kitapta muhasebenin gelişimine önemli katkılar yapmıştır (Mephram, 1983:43). Bu kitapta bulunan “Farm Accounting-Çiftlik Muhasebesi” adındaki ünlü bölüm onsekizinci yüzyılda olduğu gibi ondokuzuncu yüzyılda da etkisini devam ettirmiştir (Mattessich, 2003:127).

2.1.2. Almanya

Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesinin ilk olarak ekonomist ve muhasebeci olan Albrecht D. Thaer (1752-1828) öncülüğünde 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlandığı kaydedilmektedir (Mattessich, 2003:127). Thaer’in ilk olarak 1809’da yayınlanan “*Grundsätze Der Rationalen Landwirtschaft-Rasyonel Tarımın Prensipleri*” adlı dört ciltlik eseri tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamaları ile ilgili önemli bir belge olarak kabul edilmektedir (Feller vd., 2003:688). Thaer, Young’un fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve Young’un ileri sürdüklerini geliştirerek devam ettirmiştir (Juchau and Hill, 1998:172).

Thaer, ticaret muhasebesi olarak bilinen İtalyan muhasebe tekniğini tarım işletmelerinin özel şartlarına uyarlayan ilk kişidir. Thaer, maliyet muhasebesi tekniklerini kullanmıştır (Aras,

1988:7). Bir bütün olarak işletmenin giderleri, hasılası ve kârının hesaplanması yanında, her ürünün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalarda bulunmuştur (Özkan, 2001:43). Thaer'in uyguladığı maliyet muhasebesinde elliden fazla ana hesap ve yirmi kadar dağıtım hesabı tutulmuş ve maliyet kayıtları ile elde edilen veriler işletme planlamasında kullanılmıştır. Bir bakıma yönetim muhasebesinin bir işlevi olan planlamayı Thaer o dönemde gerçekleştirmiştir (Gökgöz, 2012a:55).

Tarımsal faaliyet muhasebesi Almanya'da Albrecht D. Thaer'den sonra 19. yüzyılda W. Hermann Howard'ın çalışmaları (1848-1919) sayesinde önemli bir gelişme kaydetmiştir. Howard'ın çalışmaları da Thaer'de olduğu gibi maliyet muhasebesi ve maliyet kayıtları üzerinde yoğunlaşmıştır (Aras, 1988:8). Howard, muhasebe büroları kurup yönetmiş ve bu bürolar vasıtasıyla kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yaparak çiftçilere yardımcı olmuştur. Bu yeni örgütlenme biçimi ile tarımsal faaliyet muhasebesi kayıtları geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiş ve uygulama alanında artış olmuştur (Demirkol, 2006:33). Howard'ın tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yaptığı çalışmalar sadece Almanya'da değil bunun yanında Avusturya, İsviçre, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya'da da büyük ilgi görmüştür. Howard'ın tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi 1870'den 1920 yılına kadar uygulama alanı bulmuştur (Özkan, 2001:44).

Howard'ın maliyet muhasebesi temelli tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına ilk tepki yine Almanya'da 1910 yılında Friedlich Aereboe tarafından gelmiştir (Doppler, 2000:5). Aereboe ve çalışma arkadaşları Howard'ın maliyet muhasebesi uygulamalarına çeşitli açılardan eleştiriler getirmişlerdir. Bundan dolayı bu dönem "Aereboe Ekolü" veya "Bilimsel Ekolü" dönemi olarak anılmaktadır (Aras, 1988: 8). 1886 ile 1946 yılları arasında yaşayan Aereboe, tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili birçok çalışma yapmış ve bu çalışmaları sadece Avrupa'da değil Japonya'da dahil olmak üzere dünya üzerinde birçok ülkede kabul görmüştür. Aereboe, tarımsal faaliyetlerin yönetimi ile ilgili olarak organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi olmak üzere üç önemli teori geliştirmiş ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili görüşlerini "Agrarpolitik" adlı kitabında toplamıştır (Kanazawa, 1992:1).

Aras'a göre (1988:8) Aereboe ve taraftarları tarımsal alanda çift taraflı kayıt sistemine ve maliyet muhasebesi sistemi uygulamalarına karşıydılar. Geleneksel Howard Ekolü işletme planlaması için maliyet hesaplamalarını gerekli görmekteydi. Aereboe Ekolü ise işletmeyi organik bir bütün olarak görmekte, işletmeyi oluşturan birimler için ayrı ayrı maliyet hesaplamasının anlamsız olduğunu savunmakta ve bütünü oluşturan unsurların (üretim dallarının) ayrı ayrı kârlı oluşundan ziyade işletmenin kârlı oluşunu önemli görmekteydiler. Bu amaç doğrultusunda Aereboe ve taraftarları ayrı bir hesaplama yönteminin gerekliliğini vurgulayarak, hesaplama sonucu elde edilen değere "Rantabilite (Karlılık)" adını vermişlerdir (Köse, 2009:18).

Aereboe'ye göre tarımsal faaliyet muhasebesinin üç ana görevi bulunmaktadır. Bunlar (Özkan, 2001: 44);

- a) İşletmenin yıllık faaliyetlerinin ekonomik sonucunu tespit etmek,
- b) Tarımsal faaliyetin kontrolünü kolaylaştırmak,
- c) İşletmenin faaliyet sonuçlarını belirlemek için temel bilgileri elde etmek ve sistematik bir düzen içinde sunmaktır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin yukarıda sayılan ilk iki görevi basit muhasebe sistemi ile gerçekleştirilebilir. Ancak üçüncü görevin yerine getirilebilmesi için basit muhasebe sisteminin, işletme istatistikleri (çiftlik kayıtları) ile tamamlanması gerekmektedir. Aereboe "Sistematik Muhasebe Kayıtları" yöntemini geliştirmiştir. Aereboe'nin tarım muhasebesi sistemi, işletme istatistiklerini (çiftlik kayıtlarını) odak noktası olarak kabul etmektedir (Aras, 1988:9).

2.1.3. İsviçre

Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak meydana gelen gelişmeler, diğer ülkeler tarafından da kabul görmüş ve taraftar toplamıştır. Özellikle İsviçre’de Ernst Ferdinand Laur (1871-1964)’un yaptığı çalışmalar kayda değerdir. Laur, Alman ekolünden Howard’ın etkisinde kalmasına rağmen İsviçre ekolünün kurucusu olarak kabul edilmektedir (Gökgöz, 2012a:57). Laur, köylü işletmelerde uygulanabilir basit bir muhasebe sistemi geliştirmiş ve İsviçre Köylü Birliği Örgütü vasıtasıyla söz konusu sistemi uygulamaya koymuştur. Laur’un 1910-1920 yılları arasında geliştirmiş olduğu tarım muhasebesi sistemi, öncelikle İngiltere, ABD, Japonya olmak üzere, birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır (Aras, 1988:9). Laur’un oluşturmuş olduğu muhasebe sistemi, teori ve uygulamanın birbirine uyumlaştırılması ile oluşmuştur (Talim, 1973:2).

Laur’a göre tarımsal faaliyet muhasebesi, öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak veriler sağlamalı, aynı zamanda gelir vergisi açısından çiftçinin gelirini hesaplayabilmeli ve bunların yanında öğretim-araştırma vb. konularda faydalı hizmetler gerçekleştirebilmelidir (Özkan, 2001:45). Laur, tarımsal faaliyet muhasebesinin bu amaçlarını yerine getirebilmesinin ancak uygulanacak muhasebe sisteminin maliyet muhasebesi olmasıyla mümkün olacağını belirtmektedir. Laur, tarımsal faaliyet muhasebesini ayrıma tabi tutmuş ve bunların dört başlık altında toplanabileceğini belirtmiştir. Bunlar (Aras, 1988:9):

- a) Basit bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- b) Genişletilmiş bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- c) Ticari hesapla birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- d) Çift taraflı tarımsal faaliyet muhasebesi (maliyet muhasebesi veya analitik muhasebe) şeklindedir.

Laur, tarımsal ürünlerin birim maliyetlerinin ve kârlılığın hesaplanmasında ve işletme planlamasında, maliyet muhasebesi kayıtlarına dayalı verileri kullanmayı tercih etmiştir. Laur’a göre tarımsal işletme, muhasebe açısından, ticari bir birimdir. Dolayısıyla çiftçinin özel (kişisel) hesaplarını, ev idaresi hesaplarını işletmenin hesaplarından ayrı tutması gerektiğini belirtmiştir. Çiftçinin ailesinin işletmeden çekip tükettiği çiftlik ürünlerinin değerinin işletme gelirine dahil edilmesi, ayrıca çiftlikte çalışan aile fertleri için, ücretli işçilerin ücretine denk bir ücret hesaplanması gerektiğini vurgulamıştır (Gökgöz, 2012a:58).

Laur, basit muhasebe sisteminde kullandığı işletme defterinin gelir ve gider sayfalarına; işletme hesabı, çiftlik idaresi hesabı, aile ve kişisel hesap ve ek teşebbüsler hesabı adında dört ayrı hesap açarak gelir ve giderleri sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Laur muhasebesinin diğer bir özelliği de, yapılan kayıtların dönem sonlarında ayrıntılı analize tabi tutulmasıdır. Bu analizler köylü sekreteryasında uzman kişiler tarafından yapılmaktaydı. Tüm bu çalışmalar sayesinde tarımsal faaliyet muhasebesi, İsviçre’de, önemli gelişmeler kaydetmiştir (Aras, 1988:10).

İngiltere, Almanya ve İsviçre’de tarım muhasebesi alanında yapılan bu çalışmaların tüm Avrupa ülkelerinde tarım muhasebesi uygulamalarına önemli katkılar sağladığı görülmektedir.

2.2. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Gelişimi

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD’de de etkisini göstermiş ve benzer uygulamalar görülmeye başlanmıştır. Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları ilk olarak Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Minnesota’da 1890 yılında yapılan çalışmalar sonucunda geliştirilen tarımsal maliyet muhasebesi sistemine “Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi” adı verilmiştir (Özkan, 2001:45). Burada yapılan çalışmalar, özel bir örgütlenme şekli ile çiftçilerden toplanan çiftlik kayıtlarının, bir merkezde

toplanarak uzmanlar tarafından üretim maliyetlerinin hesaplanması ve analizlerinin yapılmasından oluşuyordu. Örgütlenme şekli; çiftçi, araştırma kuruluşları ve Tarım Bakanlığı'nın işbirliğine dayanmaktaydı. Minnesota Sistemi 1950'li yıllara kadar uygulanmıştır. Tarımın yapısına uygun, üretim teorisi ile uygulamayı bağdaştıran basit muhasebe sistemi, 1950'lerden sonra ilk defa ABD Minnesota eyaletinde uygulama alanı bulmuştur. Daha sonra buna benzer uygulamalar İngiltere, İsveç, Norveç ve diğer Avrupa ülkelerinde görülmüştür (Aras, 1988:11).

Amerikan sistemi olarak bilinen çok sütunlu işletme defteri, nakit gelir ve giderlerin kaydını esas alan, tek defter olma özelliği ile basit muhasebe sisteminin, şekil itibarıyla çok sütunlu olma özelliği ile muzaaf muhasebe sisteminin özelliklerini taşımaktadır (Gökgöz, 2012a:59).

ABD'de tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesinde Boss ve arkadaşlarının önemli katkıları olmuştur. Fakat aynı dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yapılmış başka çalışmalar da bulunmaktadır. Harvard Üniversitesi'nin Tarım Ekonomisi hocalarından Thomas Nixon Carver (1865-1958), Arthur Young gibi 1903-1906 yılları arasında çeşitli yerlere geziler yaparak gezdiği yerlerdeki gözlemlerini, görüş ve düşüncelerini kitap olarak yayınlamıştır. 1914 yılında Cornell Üniversitesi'nden Carl E. Ladd'ın doktora tezi olarak tarımsal maliyet muhasebesi üzerine bir grup çiftçiyle yaptığı çalışma, yine 1904'de G.F. Warren'in meyve üretimi yapan çiftliklerde girdi maliyetlerinin tespitinde veri toplamak için anket formları geliştirmesi ve bu formların uzun bir süre ABD'de veri toplamak için kullanılması kayda değer gelişmelerdir (Stanton, 2003:22-23).

ABD'de 1980'li yıllarda yaşanan tarım krizi öncesinde tarımsal faaliyetler için standart bir finansal raporlama sistemi yoktu ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP: Generally Accepted Accounting Principles in The United States) tarımsal faaliyetleri göz ardı ediyordu. 1980'li yıllarda yaşanan tarım krizi sonrasında Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), tarım üreticilerinin muhasebe uygulamalarına rehberlik edecek standartlar geliştirmek için teşvik edildi (Marsh ve Fisher, 2013:79). Halen Birleşik Devletlerde tarımsal faaliyetlere US GAAP 905 kodlu muhasebe standardı (Accounting Statement Codification Topic 905:Agriculture) tarafından yön verilmektedir.

2.3. Avrupa Birliği'ndeki Gelişimi

2. Dünya Savaşından sonra Avrupa'da oluşan savaş karşıtı akımlar ve siyasi kutuplaşmaların etkisiyle 1948 yılında Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı kurulmuştur. ABD tarafından Avrupa'nın imarı ve kalkındırılması için verilen Marshall yardımlarının dağıtılması amacıyla kurulan bu teşkilatın ardından 1951 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluğu kurulmuş ve bu topluluk Avrupa Birliği'nin (AB) temeli olarak kabul edilmiştir (Ortaç vd., 2006:26-27).

1960'lı yıllarda tarımda çalışanların verimliliğini arttırmak, ihtiyaç duyulan ürünleri daha fazla üretmek, arz-talep dengesini kurmak ve uygun fiyat politikaları oluşturmak amacıyla Ortak Tarım Politikası kurulmuştur (Eraktan, 2001:103).

Bu gelişmelerden sonra Avrupa Topluluğu Komisyonu, Ortak Tarım Politikası hakkında gerçekçi kararlara varabilmek amacıyla makroekonomik bilgilerle yetinmeyip üye ülkelerdeki çiftliklerin finansal performans durumunu da öğrenmek ve bir standarda oturtmak istemiştir. Bu nedenle muhasebe ile ilgili verilerin güvenilir, tam, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetle bilgi üretmesini sağlayacak bir muhasebe bilgi sistemine (Yılancı, 2001:39) ihtiyaç duyulmuş ve Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (Farm Accounting Data Network-FADN) kurulmuştur. Bu sistemin özelliği, her ülkenin daha önceden belirlediği büyüklük kriterine uyan 60.000 adet çiftliğin performans ve gelir yapısı ile ilgili bilgileri içermesidir. Çiftliklerden alınacak bilgiler, çiftliklerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Bu veriler

makroekonomik veriler olmayıp çiftliklerin genel durumu hakkındadır (Argiles and Slof, 2001:365).

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı: AB üyesi ülkeler, Ortak Tarım Politikası oluşturmak amacıyla 79/65/EEC sayılı Konsey kararı ile 15.06.1965 tarihinde ÇMVA olarak adlandırılan bir veri tabanı sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemde AB üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri toplanmaktadır (Tunçez, 2011:77). Bu ağ, tarımsal işletmelerin detaylı finansal ve mali bilgilerini toplayan ve Avrupa Birliğinde uygulanmakta olan bir sistemdir. Avrupa Birliğinin Ortak Tarımsal Politikasının değerlendirilmesinde kullanılan verileri içeren çok önemli bir ağıdır (www.tarimreformu.gov.tr,14.03.2012). AB'nin tarım politikasının etkinliğini ölçmek için tarımsal işletmelerdeki iş analizlerinin hazırlanması ve finansal performanslarının belirlenmesi için çiftliklerden muhasebe verilerinin toplanması ÇMVA'nın faaliyetleri kapsamına girmektedir (Athanisios vd., 201:224).

Avrupa'da 1965 yılından beri kullanılmakta olan bu sistemin geçmişi, bazı Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde 100 yıla kadar dayanmaktadır. Sistemin faydaları şu üç başlıkta toplanabilir (Aslan,2008:1):

- 1- Tarımsal politikalar,
- 2- Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,
- 3- Ulusal ve bölgesel kalkınma

2.4. Türkiye'de Gelişimi

Osmanlı döneminde toprağın gelirlere göre; has, zeamet, tımar gibi adlarla bölümlere ayrılması, tarımda kullanılan arazinin bitkisel ve hayvansal tüm veriminin miktar ve parasal olarak devletçe tespit edilmesi o dönemde tarımda muhasebe uygulandığını gösterir. Ancak bu kayıtlara ilişkin örneklerle, günümüze kadar rastlanmamıştır (Güvemli, 2000a:9).

Tarımsal Faaliyet Muhasebesi ile ilgili çalışmalar Avrupa'da 18. yüzyılın sonlarında Arthur Young ile başlamış ve bu dönem doktriner çalışma dönemi olarak nitelenmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda da tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmanın yapılışı aynı döneme rastlamaktadır. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan en bilineni 1885 yılında Selanik'te yayınlanan Aram Margosyan tarafından kaleme alınan "Muhasebe-i Ziraiye" adlı eserdir (Karakaya, 2009:301). Kitap 80 sayfa ve dört bölümden oluşmaktadır. Kitabın bölümleri; Ma'lûmat-ı Umûmiye, Muamele-i Umûmiye, Muhasebe-i Ziraiye ve Netice-i Tabiiye'dir. (Gökgöz, 2012b:83). Eserde çift taraflı kayıt sistemi benimsenmiş olup, tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılması için üç çeşit defter önerilmiştir. Bunlar; demirbaş defteri, muhasebe-i ayniye defteri ve muhasebe-i nakdiye defterlerinden oluşmaktadır. Ayrıca, kitapta dikkat çekici bir nokta da dönem başı ve dönem sonu öz sermaye kıyaslanarak dönem kârı veya zararının hesaplanmasıdır (Güvemli, 2000b:664-688).

Türkiye'de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak ilk kitap 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan "Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi" adlı eserdir. Kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından kaleme alınmıştır. Tarımsal üretimde muhasebe tutulmasının sağladığı yararları ortaya koymak amacıyla yazılan kitapta, o dönemde yürürlükte olan Kara Ticaret Hukuku örnek olarak gösterilmiş ve Almanya'da tarımsal çiftliklerin defter tutma zorunda oldukları belirtilmiştir. Yazar, çift taraflı kayıt sisteminin üstünlüğüne değinerek ticari ve sınai işletmeleri tarafından kullanılmasının kaçınılmaz olduğunu vurgulamıştır. Ancak, tarımsal üretim yapan işletmelerde ise kendisinin basit muhasebe sisteminden yararlanarak geliştirdiği yöntemin uygulanmasını tavsiye etmiştir. Kitapta konular, genel olarak kayıt yapılacak işlemler üzerinden anlatılmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesinde tutulacak

defterler; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri ve mukayese cetveli (defteri) olarak sınıflanmıştır (Güvemli, 2001:250).

Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl'ın kaleme aldığı eserlerden başka tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak fazla çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Yine benzer şekilde uygulamada da önemli bir gelişme görülmemiştir. Bu gecikmede vergi sisteminin önemli rolü olduğu söylenmektedir (Bektöre ve Aydın, 1982:236). Çünkü 1960 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar tarım sektöründe herhangi bir muhasebe kaydı tutulma zorunluluğu bulunmamaktaydı.

Türkiye'de, tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına genel itibarıyla yönetim, planlama gibi işlerden ziyade sadece vergisel açıdan başvurulması nedeniyle tarım işletmelerinin daha çok basit muhasebe sistemini tercih ettiği bilinmektedir. Bunun yanında Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretme Çiftlikleri'nde 1976 yılına kadar Amerikan muhasebe sistemi kullanılmıştır. Daha sonra KİT'lerce uygulanması zorunlu Tekdüzen Hesap Planı uygulanmaya başlanmış ve 1994'ten itibaren Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP uygulamasına geçilmiştir (Yanık, 1996:29). Canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliklerinden dolayı işletmedeki diğer varlıklardan ayrılırlar. Canlı varlıkların, bu özellikleri nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında (THP) dönen ve duran varlıklar grupları içinde ayrı bir hesap grubunda gösterilmesi uygun görülmektedir (Gökgez, 2012a:51). Ancak mevcut hesap planında canlı varlıkların yazılabileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Bu nedenle tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına uygun hesapların THP'de boş bırakılan yerlere eklenmesi gerekmektedir. Muhasebe yazarları tarafından bu sorunun çözümü ile ilgili çeşitli öneriler getirilmektedir.

Türkiye'de tarım muhasebesi alanındaki bir diğer gelişme ise ÇMVA uygulamalarıdır. Türkiye'de ÇMVA'nın uygulanması için Avrupa Birliği ile yapılan işbirliği sonucunda iki eşleştirme projesi gerçekleştirilmiştir. AB Eşleştirme Projeleri; faydalanacak olan ülkelerin, AB müktesebatını uygulayabilmesi için gerekli olan etkin yapılara, insan kaynaklarına ve yönetsel becerilere sahip modern ve etkili yönetimler geliştirmesine yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu tür kurum geliştirme destek projelerinin asıl önceliği, AB standartlarının aşamalı olarak uygulanmasını desteklemektir. Güvenilir tarımsal istatistiklerin ve kayıtların oluşturulması bunun önemli bir parçasıdır. Türkiye'de ÇMVA'nın kurulması, birbirini takip eden iki projeye gerçekleştirilmiştir. İlk projede, Danimarka ortaklığında *Pilot Çiftlik Muhasebe Veri Ağı* oluşturulmuştur. Bu pilot projeye sistem 2008 sonuna kadar, 9 ilde (Adana, Bursa, Erzurum, Giresun, İzmir, Konya, Nevşehir, Şanlıurfa, Tekirdağ) uygulanmaya başlanmıştır. 2011'de başlatılan ikinci projede, üç ilin daha eklenmesiyle il sayısı 12'ye (İstanbul, Malatya, Samsun) çıkartılmıştır. Halen devam etmekte olan bu eşleştirme projesi, Hollanda, Almanya ve İsveç ortaklığında gerçekleştirilmektedir ve Türkiye'deki işletmelerin muhasebe verilerini toplamak için ÇMVA sisteminin geliştirilmesi amaçlanmaktadır (www.tarimreformu.gov.tr,14.03.2014).

UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra ülkemizde ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 01.01.2005 tarihinde, borsaya kayıtlı işletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin 31. kısmında borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe düzenlemelerine yer verilmektedir. SPK'nın tebliğinden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarihinde 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayınlanmıştır. Daha sonra Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS yayınlanmıştır. KOBİ TFRS'nin özellikli faaliyetler başlıklı 34. Bölümü'nde tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir.

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına karşın uygulama kısmı çok fazla yaygınlaşmamıştır. Bunun nedeni olarak da tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları ve dolayısıyla tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilemeyişi gösterilebilir. Ancak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının tarımda muhasebe uygulamalarına yönelik eksiklikleri gidereceği ve uygulamada birlikteliğin sağlanacağı düşünülmektedir.

3. TARTIŞMA ve SONUÇ

Tarım sektörünün ülke ekonomileri için göreceli önemine ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen UMS 41 (41 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardı) yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişme gösterememiştir. Tarım muhasebesinin tarihi incelendiğinde ilk ve en önemli çalışmaların Avrupa’da özellikle İngiltere, Almanya ve İsviçre’de yapıldığı ve diğer Avrupa ve Dünya ülkelerine örnek olduğu görülmektedir.

Tarihsel süreç içinde tarım muhasebesi yazınına en önemli katkı 1741-1820 yılları arasında İngiltere’de yaşayan Arthur Young tarafından yapılmıştır. Arthur Young, 1760-1810 yılları arasında kapsamlı araştırmalar yapmış tarım ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak birçok eser vermiş ve de birçok yazarın esin kaynağı olmuştur. Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesinin Albrecht D. Thaer (1752-1828) öncülüğünde 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlandığı kaydedilmektedir. Thaer, Young’un fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve Young’un ileri sürdüklerini geliştirerek devam ettirmiştir. İsviçre’de tarım muhasebesi alanında Ernst Ferdinand Laur (1871-1964) tarafından kayda değer çalışmalar yapılmıştır.

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD’de de etkisini göstermiş ve benzer uygulamalar görülmeye başlanmıştır. Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları ilk olarak Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Minnesota’da 1890 yılında yapılan çalışmalar sonucunda geliştirilen tarımsal maliyet muhasebesi sistemine “Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi” adı verilmiştir.

AB üyesi ülkeler, Ortak Tarım Politikası oluşturmak amacıyla 1965 tarihinde ÇMVA olarak adlandırılan bir veri tabanı sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemde AB üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri toplanmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu’nda tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan en bilineni 1885 yılında Selanik’te yayınlanan Aram Margosyan tarafından kaleme alınan “Muhasebe-i Ziraiye” adlı eserdir. Türkiye’de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak ilk kitap 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adlı eserdir. Kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından kaleme alınmıştır. Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl’ın kaleme aldığı eserlerden başka tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak fazla çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Tarım muhasebesi hakkında yeterince çalışma yapılmamış olmasında vergi sisteminin önemli rolü olduğu söylenmektedir. Çünkü 1960 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesine kadar tarım sektöründe herhangi bir muhasebe kaydı tutulma zorunluluğu bulunmamaktaydı. Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına karşın uygulama kısmı çok fazla yaygınlaşmamıştır. Bunun nedeni olarak da tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları ve dolayısıyla tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilemeyişi gösterilebilir.

KAYNAKÇA

- Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, İzmir..
- Argiles, J. M. & Slof, J. E. (2001). New Opportunities for Farm Accounting, *European Accounting Review*, 10 (2), ss.361-383.
- Aslan, M. (2008). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye'deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği*, T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi, (http://abdgm.tarim.gov.tr/ABU_files/Tezler/MuratASLAN.pdf.) Erişim Tarihi:14.03.2013.
- Atanaios, V.; Stergios, A. & Laskaridou, E. C. (2010). The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network, *Journal of Social Sciences*, 6 (2), ss.221-228.
- Bektöre, S. ve Aydın, A. (1982). Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi, *IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Burhaniye-Ören, 27-29 Mayıs 1982, ss. 234-255.
- Boyns, T. & Edwads, J. R. (2007). *The Developments Of Cost And Management Accounting In Britain*, Handbook of Management Accounting Research (Vol 2), Ed: Chapman, C. S.; Hopwood, A. G. and Shields, M.(Eds.), ss. 969-1034. ([http://ebooks.narotama.ac.id/files/Handbooks_of_Management_Accounting_Research_\(Volume_02\)/Chapter_20The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_in_Britain.pdf](http://ebooks.narotama.ac.id/files/Handbooks_of_Management_Accounting_Research_(Volume_02)/Chapter_20The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_in_Britain.pdf).) Erişim Tarihi:29.07.2013.
- Bryer, R. A. (2005). A Marxist Accounting History The Britain Industrial Revolution: a review of evidence and suggestions for research, *Accounting, Organization And Society*, 30 (1), ss.25-65.
- Can, A. V. (2007). Luca Pacioli 'Muhasebenin Babası' mıdır?, *Akademik Bakış*, (12), (<http://www.akademikbakis.org/12/makale/pacioli.pdf>.) Erişim Tarihi:03.10.2012.
- Demirkol, Ö. F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Deran, A. (2005). *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Doppler, W. (2000). *Farming And The Rural System-State Of The Art In Reserch And Development-In:Doppler*"; W. And J. Calatrava(eds.): *Technical and Social Systems Approaches for Sustainable Rural Development*. Granada, pp. 3-21. (http://ifsa.boku.ac.at/cms/fileadmin/Books/2000_Doppler_FSR.pdf.) Erişim Tarihi: 28.07.2013.
- Eraktan, G. (2001). *Tarım Politikasının Temelleri ve Türkiye'de Tarımsal Destekleme Politikası*, Uzel Yayınları, İstanbul.
- Feller, C. L.; Thuries, L. J.; Manlay, R. J.; Robin, P. & Frossard, E. (2003). The Principles Of The Rational Agriculture' By Albert Daniel Thaer (1752-1828): An Aproach To The Sustainability Of Cropping System At The Beginning Of The 19th Century, *J. Plant Nutr. Soil Sci.*, 166, ss.687-698. (http://www.agroparistech.fr/geeft/Downloads/Pub/Feller_et_al._2003_JPNSS_166_The_principles_of_rational_agriculture.pdf) Erişim Tarihi: 28.07.2013.
- Gökgöz, A., (2012a). *Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Gökgöz, A., (2012b). A Review of Agricultural Accounting Education and Literature in Turkey, *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 4 (7), ss.80-87
- Güvemli, O. (2000a). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar*, 2. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000b). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Tanzimattan Cumhuriyete*, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, 4. Cilt, Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- Juchau, R. (2002). Early Cost Accounting Ideas in Agriculture: The Contributions of Arthur Young, *Accounting, Business & Financial History*, 12 (3), ss. 369-386.
- Juchau, R. & Paul H. (1998). Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of There Men From Mye, A Review Note, *Accounting, Business & Financial History*, 8 (2), ss. 165-174.

Kanazawa, N. (1992). Evaluation of Friedlich Aereboe's Contribution Toward the Development of Farm Management Theories: In Memory of the 50th Anniversary of his Death, *Japanese Journal of Farm Management*, 30 (1), (http://fmsj.ac.affrc.go.jp/eng/journal/vol30_en.html#V3011), Erişim Tarihi: 05.10.2012.

Karakaya, M. (2009). An Overview to Accounting Applications On Agricultural Activities In Turkey Within Historical Progress, *African Journal of Business Management*, 3 (7), ss. 294-304

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

Mattessich, R. (2003). Accounting Research And Researchers Of The Nineteenth Century And The Beginning Of The Twentieth Century: An International Survey Of Authors,Ideas And Publications, *Accounting, Business &Financial History*, 13(2), ss.125-170.

Mepham, M. J. (1983). Robert Hamilton's Contribution To Accounting, *The Accounting Review*, 58 (1), ss.43-57.

Mepham, M. J.(1988). The Eighteenth-Century Origins of CostAccounting, *Abacus*, 24 (1), ss.55-74.

Ortaç, F. R.; Ünsal, H. ve Çaşkurlu, E. (2006). *Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Uygulanan Tarımsal Fiyatlama Politikaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Otar, İ. (2012). XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), ss.109-220.

Örten, R.; Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Temmuz, ss.34-69.

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

Rehber, E. ve Çetin, B. (1998). *Tarım Ekonomisi*, Vipaş Yayınları, Bursa.

Stanton, B.F. (2003). Major Ideas in the History of Farm Management And Production Economic, *Cornell University Working Paper*, January 2003, New York,(<http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/14750/1/wp0302.pdf>), Erişim Tarihi: 01.10.2012.

Talim, M., (1973). *Tarımsal Basit, Geliştirilmiş ve Yönetim Muhasebe Tekniğinin Mukayeseli Olarak Uygulanmasıyla İlgili Bir Araştırma*, Ege Üniversitesi Ziraat Fak. Yayınları, İzmir. .

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

Yanık, Z. (1996). *Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yılancı, M. (2001). Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3 (3), ss. 37-50.

<http://www.tarimreformu.gov.tr/Icerik.aspx?MenuID=228>, (Erişim Tarihi:14.03.2014)

<http://web.ogm.gov.tr/Sayfalar/solmenuicerik/Faydal%C4%B1%20Bilgiler/Ormanlardaneldeedilenurunlervehizmetler.aspx>, (Erişim Tarihi:13.10.2014)