

## Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi

Prof.Dr. Halil Fidan<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Ankara Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü Dışkapı/Ankara

Tel: 0312 5961487, e-mail: fidan@agri.ankara.edu.tr

**Özet:** Bu çalışmanın amacı, tarım muhasebesi konusundaki çalışmaların tarihi durumunu ve tarım muhasebesi çalışmalarındaki gelişmelerin incelenmesidir. Muhasebe çok eski zamanlara dayalı olarak, hesap görme ya da değişim olarak iktisadi faaliyetlere ve günlük hayatın ihtiyaçlarına bağlı olarak kendiliğinden doğmuş ve tarihsel gelişim içinde muhasebe sistemleri üzerine çalışmalar yapan yazarlar olmuştur. Tarım muhasebesi; tarımın kökeninin çok eskiye gitmesi yanında, tarım işletmelerindeki ticari maksatla üretim anlayışının gelişimi ile ortaya çıkan karlılık için karar mekanizmalarının oluşturulması olarak, tarımsal muhasebe kayıtlarının tutulması, tarımsal işletmelerdeki sermaye hareketlerinin izlenmesi vb. konularda, muhasebe kayıtlarına başvurulması nedeniyle diğer işletmelerde olduğu gibi tarımda da tarım muhasebesi dalının gelişmesini sağlamıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Tarım Muhasebesi, Tarım Muhasebesinin Tarihi, Tarım Muhasebesi Çalışmalarının Gelişimi.

### Historical Development Of Work In Farm Accounting System

**Abstract:** The aim of this study is to examine the historical situation of the studies on farm accounting and the developments on farm accounting studies. Accounting has been based on ancient times, autonomous and historically developed accounting systems based on the needs of everyday life and economic activities as accounting or change. Farm accounting; the establishment of decision mechanisms for the profitability resulting from the development of the understanding of production for commercial purposes in agriculture and the keeping of farm accounting records and the monitoring of capital movements on farms. In the case of agriculture, the farm accounting branch has been developed as it is in other enterprises because of the application of accounting records.

**Key words:** Accounting, Farm Accounting, History of Farm Accounting, Development of Farm Accounting Studies.

#### 1.GİRİŞ

Tarım muhasebesi ile ilgili ilk çalışmalar 18. Yüzyılda yapılmış olduğu görülmektedir. Bu dönemde tarım muhasebesi konusunda çalışan başlıca isimler; Arthur Young, Albrecht D. Thaer 'dır. 18 yüzyılın sonlarına doğru ise tarım muhasebesi konusunda çalışan başlıca isimler; Hermann Howard, Ernst Ferdinand Laur'dur.

Tarım muhasebesi, genel anlamdaki veya diğer işletme muhasebelerinden farklı olarak gelişim göstermektedir. Çünkü tarım muhasebesi faaliyeti çok kompleks olup, gelir ve gider hesapları ve içeriği çok farklıdır. Tarım muhasebesi tarım işletmenin gelirlerini ve giderlerini daha doğru ölçmekte ve tarım işletmesinin etkinliğini daha gerçekçi ölçülmesini sağlamaktadır.

Tarım muhasebesi sistemi ile çalışanların bu konuya ilgisi 1800'lü yıllarda başlamıştır Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ilk olarak maliyet esaslı muhasebe sistemi ile ortaya çıkmış ve daha sonraları daha basit muhasebe sistemleri

ile analizler yapılmıştır. Tarım işletmelerinde ticari faaliyetlerin artmasıyla ve vergi zorunluluğu ile işletmelerin basit muhasebe sisteminden bilanço esaslı sisteme geçilmesini zorunlu kılmıştır.

Tarım muhasebesi ile ilgili geçmiş çalışmaların ve bunların amacının incelenmesi, bu yönde sisteme, daha doğru sonuçlara ulaşacak gelişimlerin getirdiği yeniklerin sağlanmasında, önemli bir girişim olacaktır. Tarım muhasebesi konusunda geçmiş çalışmaları hiç bilmeyen, bu muhasebe dalının gelişmesinde yapacağı katkılar eksik olacaktır. Tarım muhasebesi konusunda çalışma yapacak araştırmacı yazarlar, kendilerinden önce çalışma yapan yazarların tecrübelerinden istifade edebilmeleri için tarım muhasebesi ile ilgili çalışmaların tarihi gelişmesinden haberdar olması gerekir. Bu eski çalışmalar, mevcut duruma ve geleceğe yönelik ışık tutar, yeni sistem gelişmelerine yön verirler. Bu konuda geçmiş çalışmaların bilinmesi, bugünkü çalışmaların daha iyi anlaşılmasını sağlar.

Tarih içinde tarım muhasebesi çalışmaları, uygulanan sistemlerle birlikte ele alınarak, farklı

tarım muhasebesi sistem yaklaşımında bulunan pazarların görüşleri karşılaştırılmalı, ayrıntılar önemsenmelidir. 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(Kıllı ve Hatunoğlu,2016). Bu çalışmada, tarımsal faaliyet muhasebesi hakkında Avrupa, Amerika ve Türkiye'de vatandaşları yazarları tarafından yapılan çalışmalar ve bu çalışmaların tarihsel gelişim sürecinin incelenmesi, sözkonusu davranışlara bir yaklaşım getirecektir.

## 2. TARIM MUHASEBESİ ÇALIŞMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Mevcut muhasebe teori ve uygulaması çok uzun süren bir evrim sonucu oluşmuştur. İlkel biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu mübadelenin başladığı çağlara kadar uzanır. Mübadele: Değişme, değiş-tokuş anlamlarında kullanılan Arapça kökenli Osmanlıca sözcüktür(Sevilengül, 2016). Değişim olarak ve kayıt yapmak olarak ele alındığında muhasebenin insan hayatı içinde her zaman bulunabileceği unutulmamalıdır. Bazı kaynakların, M.Ö. 3600 yıllarında bile kayıt tutmanın yapıldığı ve bazı muhasebe kavramlarının da eski Yunan ve Roma dönemlerinde kullanıldığı bilinmektedir(Aras,1988). Bununla birlikte, yapılan araştırmalar ve muhasebe tarihi hakkında yazılan kitaplarda ve diğer eserlerde, ilk kayıt olarak kabul edilebilecek çift-kayıt usulü muhasebenin yaklaşık olarak 14. yüzyılda kullanılmış olduğu ve 1340 yıllarında ortaçağ İtalya tacirlerinin defterlerinde yer aldığı belirtilmektedir(Özkan, 2001). Ancak, bundan önce de muhasebe kayıtlarının tutulduğu, Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde kaleme alınan 'Risale-i Felekiyyel / Kitab-us Siyagat' isimli el yazması kitapta da bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görüldüğü ortaya 1930 yılında çıkartılmıştır(Elitaş,2018). "Kitab-us Siyagat" , "Muhasebe Kitabı" anlamına gelmektedir. Kitap, devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmektedir. Defterler arasında 'Rüznamçe-Yevmiye', 'Evarece-Defterikebir', 'Tahvilat-Şahıs Tali Hesapları' gibi çift taraflı kayıt yönteminin temel öğeleri yer almaktadır(Örten vd., 2011).

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin (Muzaaf Muhasebe Metodu) 13. yy'den itibaren İtalya'da kullanılmaya

başlandığı tespit olunmuştur. Çift taraflı kayıt yöntemi, din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından yazılı bir metin haline getirilerek 1494 yılında Venedik'te yayımlanmıştır (Aras,1988; Can,2007). Muhasebe işlemlerinin yer aldığı bu eser Summa Arithmetica'dır. Summa Arithmetica'nın ilk baskısı İtalyanca, ikinci baskısı ise Latince 'dir. 1523 yılında tekrar basılmıştır. Çok sonraları birçok dile tercüme edilerek yayınlanmıştır. Sayfa sayısı altı yüzü aşan bu kitapta; cebir, ticari matematik, mali hesap ve muhasebe konularına, dünyanın belli başlı ticaret bölgelerinde yürürlükte olan mal alım satımıyla ilgili örf ve adetlere, pratik ve teorik matematik konularına yer verilmiştir(Can,2007).

Söz konusu kitapta aynı zamanda, muhasebe tarihi bakımından önem taşıyan konulara da değinilmiştir. Örneğin Venedik'te, Cenova'da ve Floransa'da mevcut ticari işletmelere, bu işletmeler arasındaki alış veriş şekillerine, ticari teamüller doğrultusunda kullanılagelen ödeme yöntem ve araçlarına ilişkin bilgilere de yer verilmiştir(Fischer,2000). Summa Arithmetica'da ayrıca günümüzde hala geçerliliğini koruyan bazı muhasebe temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, etik değerleri ile defter tasdiki ayrıntılarına da değinildiğini ifade edilmektedir. Bu ifadeler ve tarihi süreç dikkate alındığında " Pacioli "Muhasebenin Babası "mıdır ?" sorusu sorulabilir (Can,2007). Pacioli, yukarıda sözü edilen "Summa Arithmetica" adlı eserinin sadece muhasebe konularına ayırdığı kısımlar ile "Muhasebenin Babası" ünvanını almıştır. Bazı kaynaklarda çift yanlı kayıt tekniğinin mucidi, bazı kaynaklarda kurucusu olarak anlatılan Pacioli gerçekten "muhasebenin babası" mıdır? Çift yanlı kayıt tekniği Pacioli' den önce yok muydu? Bu tekniği ilk bulan ve uygulayan gerçekten kimdir? Çift yanlı kayıt tekniğinin, kim tarafından ve ne zaman ilk kez uygulandığı veya ortaya atıldığı konusunda muhasebe tarihçileri arasında derin görüş ayrılıkları söz konusudur. M.Ö. 100 yılında, Çiçeron' un tacirler için Defter-i Kebir'i öneren ilk kişi olduğu iddia edilmektedir. Kimi araştırmacılara göre bu tekniğin ilk izlerine Eski Roma'da rastlamak mümkündür. M.S. 191-192 yıllarına ait, papirüsler üzerine yapılmış, muhasebe kayıtlarından bunun açıkça görülebileceği, "alacaklı" ve "borçlu" deyimleri ile II. ve III. yüzyıllarda karşılaşılabileceği ileri sürülmektedir. Ünlü İtalyan muhasebe tarihçisi Federigo Melis'e göre ise çift yanlı kayıt tekniğinin beşliği, aynı zamanda Pacioli 'nin de memleketi olan, Toskana'dır. Colt'a göre, İtalyanların çift

tarafı kayıt tekniğine ilişkin sahip oldukları bilgi birikiminin kaynağı İstanbul ve İskenderiye gibi doğudaki kültür ve bilim merkezi sayılan büyük kentlerdir(Can,2007).

Türkiye’de genel olarak muhasebenin gelişimi; ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. 1883 yılında açılan İstanbul Ticaret Mekteb-i Alisi'nin esaslı derslerinden birisi olarak muhasebe okutulmaya başlanmıştır (Gökgöz,2011).

Yapılan genel vergi reformu ile 1950 yılı başında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları, 1956 yılında yenilenerek yürürlüğe konulan 6752 sayılı Ticaret Kanunu'nun, muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağladığı görülmektedir (Sevilengül,2016).

Planlı kalkınmaya geçişle birlikte muhasebe alanında atılımlar olmuştur. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, İletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini yasal zorunluluk saymıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 27 kamu iktisadi teşebbüsünde 01.01.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 'DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu'nun çalışmaları sonucu maliyet muhasebesine ilişkin esaslar saptanarak 1977 yılı başından itibaren uygulamaya geçilmiştir. Bankalar Birliği tarafından hazırlatılan Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı 1986 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur(İmamoğlu, 2016; Anonim,2018 ).

TMUDESK çalışmalarına 1994 yılında başlamıştır. SPK Yasasına 4487 sayılı Kanunla eklenen (EK:1) madde ile kamu tüzel kişiliği haiz, idari ve mali özerkliğe sahip "TMSK-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" oluşturulmuştur. TMSK Türkiye Muhasebe standartlarını önce taslak olarak, tartışma ve önerilere sunmakta daha sonra kesinleştirmektedir (Anonim,20018).

Tarımda muhasebe uygulamalarına 18. Yüzyılın sonlarına doğru rastladığı ve bu dönemin; muhasebe kayıtlarından ve sonuçlarından yararlanma dönemi olmaktan ziyade esas itibarıyla doktriner çalışma dönemi olduğu belirtilmektedir(Aras,1988;Sevilengül,2016;Killı ve

Hatunoğlu, 2016). Bu çalışmada, tarım muhasebesi konularındaki çalışmaların tarihsel gelişimi bölgeler ve ülkelerin yazarları itibarıyla incelenecektir.

## 2.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi

Avrupa’da 18. yüzyılda çeşitli finansal kuruluşların kullandığı, genel anlamda muhasebe tekniklerine söz konusu olmuştur(Doğan vd,2013). Tarım muhasebesi konusunda Avrupa ülkelerinde yapılan çalışmalar; İngiltere; Arthur Young, Almanya; Albrecht D. Thaer, W.Hermann Howard D. , F. Aereboe, İsviçre; Ernst Ferdinand Laur gibi yazarlardır.

### 2.1.1. İngiltere

#### 2. 1. 1. 1. Arthur Young

Hem yönetim muhasebesi konularında ve hem de yıllık faaliyet sonuçlarının ortaya konması amacıyla çift taraflı muhasebe konularında, muhasebenin tarıma uygulanışını, ilk önce 1773- 1779 tarihleri arasında, Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir. Young, kendi işletmesinde çift taraflı kayıt sistemini uygulayarak günlük defter, kasa defteri ve büyük defteri kullanmıştır. Kullandığı muhasebe ile işletmedeki üretim faaliyeti alanlarının kârlılık durumlarını bilmek istemiş ve bu amaçla da maliyet muhasebesi sistemini de kullanmıştır.

Young, giderlerin dağıtımını konusunda oldukça titiz davranarak genel yönetim giderleri, çeki gücü ve işçilik giderleri için özel hesaplar açmıştır. Ayrıca ortak giderlerin dağıtımını konusunda bugün bile kullanılan bazı yöntemler geliştirmiştir. İşletmenin tümünü ilgilendiren ortak giderleri arazi alanına göre üretim faaliyeti arasında dağıtmış, hesaplamada üretim yapılmayan yol ve su kanalları gibi alanları dikkate almamıştır(Aras,1988;Özcan,2001;Kıral,1988).

Arthur Young (1741-1820), özellikle tarım, bunun yanında siyaset ve genel ekonomi üzerine çok sayıda yazıları vardır. Yine, Özellikle tarım muhasebesi olmak üzere tarımsal konularda yaptığı kitapların yanı sıra, Fransa'daki ünlü Seyahatlerin de yazarıdır. Kitap özellikle Fransız Devrimi'nin tasvirleri ve onu üreten koşullar nedeniyle değer taşımaktadır.

Bir rektörün oğlu olan Young, başlangıçta King's Lynn , Norfolk'taki ticari bir evde çalışmış, ancak, ticaret için hiçbir gayret göstermemiştir. 1759'da

babasının ölümünden sonra, annesi ona aileden kalan çiftlik verdi, ancak çiftlik küçüktü ve bunu edinirken borca da girmişti. 1767 yılında kendi hesabına Essex'de bir çiftlik yönetimini oluşturmuştur. Bu çiftlikte çeşitli araştırmalar yapmış ve sonuçlarını Deneysel Ziraat Kursunda (1770) somutlaştırmıştır. Bu çiftlikte Young iyi bir tarım bilgisine sahip olmuştur (Anonim/a,2018).

Young 'un tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmalar şu şekilde özetlenebilir (Kılılı ve Hatunoğlu, 2016):

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 artıracığını iddia etmiştir.

## 2.1.2. Almanya

### 2. 1. 2. 1. Albrecht Daniel Thaer

Tarım muhasebesi, Almanya'da 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında Albrecht Daniel Thaer'in öncülüğünde uygulamaya girmiştir. A. Thaer'in 1906 yılında yayınlanan "Über Meiner Methode Der Landwirtschaftlichen Buchführungs" adlı eseri, tarım muhasebesi alanında önemli bir çalışmadır. Thaer, finansal muhasebeyi tarım işletmesinin şartlarına uygulayan ilk kişi olmuştur. Thaer, maliyet muhasebesi tekniğini kullanmış ve işletmenin bütünü itibarıyla giderleri, gelirleri ve karının hesaplanması yanında, her ürünün ve her parselin alan olarak ayrı ayrı maliyetinin hesaplanmasını yapmıştır. Thaer, uyguladığı maliyet muhasebesinde, elliden fazla ana hesap ve

yirmi kadar dağıtım hesabı kullanmıştır. Maliyet kayıtları ile elde edilen verileri ise planlama faaliyetinde dikkate almıştır (Köse, 2009).

Thaer 47 yaşındayken 1799 yılında, Brandenburgdaki çiftlikleri ziyaret etmiştir. Tıp doktoru olan Thaer çiftçiliğe merak duymuş ve çiftçilik yapmaya başladı. Ortak arazi kullanımı, tarım arazilerinin bölünmesi, üç tarla sistemini kaldırarak yeni münavebe sistemlerinin oluşturulması, hayvancılıkta ekipman kullanımı, tarımda verimlilik ve karlılık gibi bazı konularda çalışmıştır. Elde ettiği bilgiler ile 1798'de *İngiliz Ziraat Bilgisine Giriş* eseri ile tarım reformunun yıldızı olmuştur (Anonim/b,2018).

### 2. 1.2.2. William Hermann Howard

Thaer 'den sonra Tarım muhasebesi çalışmaları 19. Yüzyılda, Almanya'da William Hermann Howard'ın çalışmaları ile (1848-1919) daha da önemli bir gelişme kaydetmiştir. Howard'ın tarım muhasebesi çalışmalarında maliyet muhasebesi ve maliyet kayıtları ele alınmıştır. Howard'ın Almanya'da kurduğu ve uzun süre yönettiği muhasebe büroları, bu alanda önemli yenilik sağlamıştır. Muhasebe büroları kayıtların kontrol, analiz, değerlendirilme ve yorumunu yaparak çiftçiye önemli bir destek vermiştir. Bu örgütlenme biçimiyle tarım muhasebesi geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiş ve sistem Avusturya, İsviçre, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya'da da uygulama alanı bulmuştur. Howard'ın tarım muhasebesi sistemi 1870'den 1920 yılına kadar süregelmiştir (Kılılı ve Hatunoğlu,2016).

### 2. 1. 2. 4. Friedrich Aereboe

Howard'ın maliyet muhasebesine dayanan tarım muhasebesi sistemine ilk tepkiler yine Almanya'dan Aereboe tarafından yapılmıştır. Aereboe ve taraftarları, tarımda çift kayıt usulünün ve maliyet muhasebesi sisteminin kullanılmasına karşı çıkmışlardır. Geleneksel Howard ekolu maliyet hesaplamalarını, işletme planlaması için gerekli görmekteydi. Fakat Aereboe ekolu, aksi bir görüşe sahipti. Bunlara göre, işletme organik bir bütündü. Bütünü oluşturan unsurların (her bir üretim dalının) ayrı ayrı karlı oluşundan ziyade, işletmenin karlı oluşu önemliydi. Bunun için ayrı bir hesaplama yönteminin gerekli olduğu görüşünü savunmuştur. Bu hesaplama sonucu elde edilen değere de Rantabilite adını vermiştir.

Aereboe'ye göre tarım muhasebesinin üç ana görevi vardır (Özkan, 2001):

a) işletmenin yıllık faaliyetinin ekonomik sonucunu tespit etmek

b) Tarımsal faaliyetin kontrolünü kolaylaştırmak

c) işletmenin faaliyet sonuçlarını belirlemek için gerekli temel verileri elde etmek ve sistematik bir düzen içinde sunmak.

Aereboe, kullandığı muhasebe sisteminde de çift kayıtlı muhasebe sistemini benimsemiş ve çok sayıda bütçe ve planlar hazırlamıştır.

### 2.1.3.İsviçre

#### 2.1. 3. 1. Ernst Ferdinand Laur

Laur, Alman Kramer ve Howard'ın etkisinde kalmış olmakla beraber İsviçre ekolünün kurucusudur. Köylü işletmelerinde uygulanabilir basit muhasebe sistemini geliştirmiştir. Laur'un 1910-1920 yılları arasında geliştirmiş olduğu tarım muhasebesi sistemi birçok ülkelerde kullanılmıştır. Türkiye'de hala bu sistemin kullanımı tarım ekonomistleri tarafından ağırlıklı yapılmaktadır. Laur'a göre tarım muhasebesi öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak verileri sağlamalıdır. Aynı zamanda gelir vergisi bakımından çiftçinin gelirini ortaya koyabilmeli ve öğretim, araştırma konusunda da faydalı hizmetler sunabilmelidir. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak muhasebe sistemi maliyet muhasebesi sistemi olmalıdır. Laur, tarımsal işletmeyi muhasebe açısından ticari bir birim olarak kabul etmiş ve çiftçinin kişisel hesapları ile ev idaresi hesaplarını işletme kayıtlarından ayrı tutmuştur. Ailenin işletmeden çekip tükettiği çiftlik ürünlerinin değerini işletme gelirine dâhil etmiş, çiftçi ve çalışan aile fertleri için ücretli işçilerin ücretine denk bir ücret hesaplamıştır. Laur'un uygulamasındaki ikinci önemli özellik de elde edilen kayıtların dönem sonunda ayrıntılı bir analize tabi tutulmasıdır. Laur'un kurmuş olduğu bu organizasyon, onun muhasebe sisteminin en belirgin yönüdür(Aras,1988;Özkan,2001).

### 2.2. Amerika'daki Gelişim

Tarım muhasebesi alanında Avrupa'da yapılan çalışmalardan kısa bir süre sonra ABD'de çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Tarım işletmelerinde, maliyet muhasebesi uygulamasında **Andrew Boss** ve çalışma arkadaşlarının önemli etkileri olmuştur. **Minnesota**

eyaletinde 1890'da başlatılan "Minnesota Sistemi" olarak bilinen tarımsal maliyet muhasebesi çalışmaları yapılmıştır. Özel bir örgütlenme şekli ile çiftçiden toplanan çiftlik kayıtları daha sonra merkezde uzmanlar tarafından üretim maliyetleri ve işletme analizleri yapılmıştır. 1918 yılında Ferdinand Wythe Peck ve Andrew Boss tarafından yapılan bir çalışmada ilk defa maliyet hesaplarında fiziksel verilerin zaman içinde pek değişmediği, değişimin fiyatlar olduğu, bu nedenle fiziksel verilerin kayıtlarına önem verildiği anlaşılmıştır. Bu arada Chicago'da düzenlenen bir konferansta üretim dallarının karlılığından ziyade, işletmenin bir bütün olarak karlılığı savunulmuştur (Tuncez,2011; Özkan,2001).

### 2.3. Avrupa Birliğindeki Çalışmaların Gelişimi

Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası çerçevesinde, izlenecek politikaların ve alınacak önlemlerin belirlenmesinde, elde edilecek verilerin düzenli ve sürdürülebilir olması nedeniyle, 15 Haziran 1965 yılında 79/65/EEC sayılı Konsey kararı ile Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) oluşturulmuştur. FADN sisteminin, Avrupa Birliğinde oluşumu ve işleyişine yönelik hazırlanmış olan 79/65 sayılı Avrupa Ekonomik Topluluğu, tarım işletmelerinin geliri ve faaliyetlerine ilişkin Muhasebe Verilerinin Toplanması amacıyla veri ağı kurulması Konsey Tüzüğünde, Ortak Tarım Politikasının uygulanması ve gelişiminin ölçülmesi için farklı kategorilerdeki tarım işletmelerinin gerek gelirlerinin gerekse faaliyetlerinin düzenli aralıklarla ölçülmesinin gerektiği ön plana çıkarılmıştır.

Konsey tüzüğünde, sisteme dâhil olan işletmelerin bir örnek olarak tanımlanması ve seçilmesinin gerekli olduğu, tarım işletmesinin teknik, ekonomik, sosyal yapısının açık bir şekilde ortaya konulmasının büyük önem taşıdığı belirtilmektedir. Böyle bir veri ağının kurulmasında üye ülkelerin işletme düzeyinde kayıt tutmaları gerektiği gibi bunu gönüllü olarak yapmaları da önem taşımaktadır. Ayrıca, kuruluş döneminde, AB'deki üreticilere, FADN sisteminin vergilendirmeye yönelik olmadığı, yalnızca bu sisteme kayıt olmaktan ibaret olduğu anlatılmıştır Toplanan verilerin geçerliliğinin sağlanması ve objektifliği açısından güvenilir olması amacıyla sistemle ilgili bütün detaylardan sorumlu olarak Komisyon görevlendirilmiştir. Komisyon, bu görevi yerine getirmek adına, gerekli durumlarda, kendi uzmanlarının yardımıyla, ulusal düzeyde

uzmanların yetişmesini sağlayabilme yetkisine de sahiptir.

Veri ağının oluşturulmasıyla ilgili verilen bilgilerde, tarım işletmelerinin yıllık gelirlerinin tespit edilmesinin ve elde edilen verilerin tarımsal yapı ve tarımsal pazarlama sisteminin belirlenmesinde gerekli olduğu ve her yılsonunda Komisyon tarafından Konseye sunulacağı ifadesi yer almaktadır.

Accountancy Data (Muhasebe Verileri); tarım işletmesiyle ilgili teknik, mali ve ekonomik verileri tanımlamaktadır. Konsey Tüzüğü'nün ikinci bölümü, tarım işletmelerinin gelirinin hesaplanması ile ilgili ifadeleri içermektedir. Burada yer alan 3. maddede; işletmenin yıllık gelirinin, her türlü, teknik, mali ve ekonomik verilerinin toplanarak hesaplandığı belirtilmektedir. Konsey Tüzüğü'nde, tarım işletmeleri ile ilgili olarak aşağıdaki şartların göz önüne alınması gerektiği vurgulanmıştır (Nazlı,2006):

1-Tarım işletmeleri buldukları sınıfın özelliklerini taşımalıdır. Bu özellikler aşağıda gösterilen kriterlerden oluşmaktadır:

- İşletmenin tipi
- Arazi
- İş gücü (sayı ve yoğunluğu)
- İş gücünün tipi

2- Tarım işletmesinde çalışan kişi işletme muhasebesini tutabilecek kapasitede olmalı ve muhasebe kayıtlarını Komisyonun istediği formatta hazırlamalıdır.

3- İşletmenin üretim koşulları, yeri, pazarla olan bağı dikkate alınmalı ve değerlendirilmelidir.

#### 2.4. Türkiye'deki Gelişim

Tarımda muhasebe çalışmalarının Avrupa'da 18. yüzyılın sonlarına rastladığı ve bu dönemin esas itibarıyla doktriner çalışma dönemi olduğunu daha önce değinilmişti. Türkiye'deki tarım muhasebesiyle ilgili çalışmanın da kaleme alınışı aşağı yukarı bu tarihlere rastlamaktadır. 1884 yılında Aram Margosyan tarafından kaleme alınan **Muhasebe-i Zirâiye** adlı eser, tarım muhasebesiyle ilgili yapılan çalışmaların en çok bilinenidir. Eser 80 sayfa ve dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm **ma'lûmat-ı umumiye** başlığını taşımakta ve tarım muhasebesinin gereği ile kapsamını içermektedir. İkinci bölüm **muamele-i umûmiye**; üçüncü bölüm **muhasebe-i ziraiye** ve dördüncü

bölüm **netice-i tabiiye**'dir. Yazar, tarım muhasebesinde dört çeşit defter tutmayı benimsemiştir. Bunlardan birincisi demirbaş defteri; ikincisi muhasebe-i ayniye defteri, üçüncüsü muhasebe-i nakdiye defteri ve dördüncüsü ise muhasebe-i ziraiye defteridir. Eserde çift kayıt usulü uygulanmakta birlikte, dönem karı veya zararının hesabında, dönem başı ve dönem sonu öz sermayenin kıyaslanması yoluna gidilmiştir (Özkan,2001; Aras,1988).

Türkiye'de tarım muhasebesiyle ilgili doktrin aralar adlandırılabilir çalışmaları bulunmadığı gibi, uygulamada da çok fazla bir gelişme kaydedilemediği anlaşılmaktadır. Bu eksikli tarım işletmelerinde vergi muafiyeti olması ve muhasebe kayıtları tumanın zorunlu olmayışı ile yakından ilgilidir.

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 Mektebi-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 (Kılıç ve Hatunoğlu,2016)).

Türkiye'de tarım muhasebesi uygulamasının gelişimini vergi yasaları etkilemektedir. Ancak, Türkiye'de sözkonusu vergi yasalarının Osmanlı imparatorluğundan 1960 yılına kadar olumlu bir etkisinin olduğu söylenemez. Zira 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu, 1960 yılına kadar tarımda herhangi bir muhasebe kaydı tutmayı gerektirmemiştir. Ayrıca 1964 yılındaki bazı değişikliklerle, Türkiye'de bulunan çiftçilerin %90'ı vergi dışı kalmıştır. Bu olgu nedeniyle tarımda muhasebe çalışmaları yaygınlaşamamıştır(Özkan,2001).

Tarım Ekonomisi eğitimcileri arasında, üniversitelerin kuruluşu itibarıyla Ziraat Fakültelerinin Tarım Ekonomisi Bölümlerinde çok eskilerden beri okutulan ve Tarım ekonomisi işletme analizi ve maliyet hesabı gibi tez çalışmalarının yapılması için öğrenilmesi gerekli olan Tarım Muhasebesi, genellikle diğer derslerin arasında geri planda bırakılmış olması bu alandaki gelişmeleri zayıflatmıştır. Bu alanda derli toplu bir kitap, Ali Aras tarafından 1988'de yayınlanmıştır. Daha sonra 2007 yılında Bahattin Çetin ve Tolga Tipi Tarım Muhasebesi isimli kitabı yayınlamıştır. İşletme analizi ve maliyet hesabı ile ilgili çok sayıda tez çalışması yapılmış ve yapılmaktadır.

Tarımda muhasebe uygulamasını güçleştiren bir diğer husus da, tarım işletmelerinin küçük aile işletmesi olması ve gelirlerinin bilanço esasına göre kayıt tutmasının yeterli olmadığıdır. Bu yetersizlik tarımda muhasebenin yaygınlaşmasını olumsuz yönde etkilemektedir.

Çift taraflı ve maliyet muhasebesi esas alınarak yapılan uygulamalar, Türkiye'de Atatürk tarafından kurulan ve Türk tarımına öncülük etmesi hedeflenen Devlet Üretim Çiftliklerinde ele alınmıştır. Bu çiftliklerde 1976 yılına kadar Amerikan sistemi kullanılmıştır. Daha sonra KİT'lerce uygulanması zorunlu olan Tekdüzen Hesap Planı bu çiftliklerde uygulanmıştır. 1994 yılından bu yana ise MSUGT çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına geçilmiştir. Bunun dışında Ziraat Odaları Birliği, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Toprak Mahsulleri Ofisi gibi kuruluşlar da ürün maliyetleri hesapları yapmaktadır.

Tarım muhasebesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2001 yılında UMS 41 standardı yayınlanmış, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de ise tarım muhasebesi standart çalışmaları ile ilgili ilk çalışma SPK tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanan "Seri: XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'dir. Bu tebliğin içerisinde 31. Kısımda "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. Daha sonra, TMSK tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı 24 Şubat 2006'da yayınlanmış, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanacağı açıklanmıştır. Böylece tarımda muhasebeleştirme ve raporlama esasları belirlenmiştir. 41 nolu tarım muhasebesi standardında, canlı varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esasları ile devlet teşvikleri konuları yer almaktadır

(Antepli,2014).Genellikle, İktisadi İdari Bilimler Fakülteleri akademisyenlerinin çoğu genellikle tarım konusunda muhasebe çalışmalarını bu kapsamda yapmaktadırlar (Demirkol,2006;Tunçez,2011;Yılmaz,2014).

Türkiye'de Çiftçi Kayıt Sistemi uygulaması genellikle iki amaçla ele alınmış olup, bunlardan biri FADN'a uyum sağlamak, diğeri ise 2001 yılında ülke genelinde uygulanmaya başlanan DGD'dir. DGD uygulamalarının en önemli amaçlarından birinin, ülke genelinde üreticilerin doğru kayıtlarının alınması, elde edilen çiftçi kayıtlarının her yıl güncelleştirilerek sağlıklı tarım politikalarının oluşturulması ve Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları kapsamında gerekli olacak altyapının oluşturulması olduğu anlaşılmaktadır( Nazlı,2006). Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ve Türkiye İstatistik Kurumu tarım işletmeleri envanteri belirleme ve kısmen analiz çalışmalarında bulunmuşlardır. 2014 yılında, 18.4.2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu, 3.6.2011 tarihli ve 639 sayılı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye dayanılarak, 29012 sayılı ÇİFTÇİ KAYIT SİSTEMİ YÖNETMELİĞİ çıkartılmıştır(anonim/c,2018).

### 3.SONUÇ

Tarım muhasebesi çalışmalarının gelişiminde tarihi süreç dikkate alındığında, bu konuda yapılan çalışmaların yeterli olmamakla birlikte, az da olsa bazı önemli yazarların çalışmaları olmuştur. Tarım muhasebesi hakkındaki çalışmaların tarihi geçmiş incelendiğinde, bu çalışmaların daha çok Avrupa ülkelerinden Almanya, İngiltere ve İsviçre yapıldığı anlaşılmaktadır. Avrupa ülkelerinde uygulanan sistemler benzer ekolü dikkate alırken, Amerika'daki ekol bu ülkelerin ekolünden bazı farklılıklar gösterir.

Tarihsel süreç içinde tarım muhasebesi konusunda önemli çalışmalardan biri 1741-1820 yılları arasında İngiltere'de yaşayan Arthur Young tarafından yapılmıştır. Almanya 'da tarım muhasebesi konusunda çalışma yapan başlıca yazarlar ise Albrecht Daniel Thaer, William Hermann Howard ve Friedrich Aereboe'dir. İsviçre'de Tarım muhasebesi konusunda çalışmalar yapan ve Türkiye tarım işletmeleri analiz çalışmalarında yaygın olarak kullanılan sistemin yazarı Ernst Ferdinand Laur'dır. Avrupa'daki bu yazarlar meslekleri genellikle tarım olmamakla birlikte kendi işletmelerinde tarım yapmış ve kayıt sistemi analizlerini uygulamışlardır.

Amerika’da tarım muhasebesi konusundaki çalışmalar; Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Türkiye’de tarım muhasebesi konusunda ilk çalışma 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adlı kitaptır. Türkiye’de bu konuda tarım ekonomistleri açısından durum ele alındığında, bu alanda derli toplu bir kitap, Ali Aras tarafından 1988’de yayınlanmıştır. Daha sonra 2007 yılında Bahattin Çetin ve Tolga Tipi Tarım Muhasebesi isimli kitabı yayınlamıştır. İşletme analizi ve maliyet hesabı ile ilgili çok sayıda tez çalışması yapılmış ve yapılmaktadır.

#### 4.KAYNAKLAR

- Anonim, (2018).  
<http://ogrendigimhersey.blogspot.com.tr/2010/04/muhasebenin-tarihsel-gelisimi.html>
- Anonim/a (2018)  
<https://www.britannica.com/biography/Arthur-Young>
- Anonim/b (2018).  
<http://www.oderbruchpavillon.de/bausteine/kunst/wartenberg.html>
- Anonim/c, (2018); Resmi Gazete (2014),  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/05/20140527-5.htm>
- Aras, A.(1988). Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Yayınları No:486.
- Antepli, A.(2014). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama, T.C Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi.
- Can, V.(2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" Mıdır ?, Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı: 12.
- Çetin, B. ve Tipi,T.(2007). Tarım Muhasebesi, Nobel yayınları.
- Demirkol,Ö.F.,(2006). Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi.
- Doğan, Z., Arslan, S., Köksal,A.G(2013). Historical Development Of Agricultural Accounting And Difficulties Encountered In The Implementation Of Agricultural Accounting, International Journal Of Food And Agricultural Economics , Vol. 1 No. 2 .
- Elitaş, C. Elitaş B.L. 2018. Ortadoğu’da Yazılı İlk Muhasebe Öğreti Eseri: Saadetname ,  
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319972>
- Fischer, J. M., (2000) .Luca Pacioli On Business Profits, Journal Of Business Ethics, Volume 25, Number 4 .
- Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 1.
- İmamoğlu, A. (2016). Genel Muhasebe 1, T.C. Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu,
- Kılı, M. ve Hatunoğlu, Z.(2016). Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 3(1), 1-12
- Kıral, T.(1988). Tarım Muhasebesi Ders Notları.
- Köse, N.(2009). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Doktora Tezi.
- Nazlı, C.(2006). Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN) Sistemi Çerçevesinde Türkiye’de Çiftçi Kayıt Sisteminin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Örten, R.; Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Tarafı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Temmuz, ss.34-69.  
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319992>
- Özkan, A.,(2001). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi
- Sevilengül, O.(2016). Genel Muhasebe,18.Baskı, Gazi Kitabevi.
- Tunçez, H. A., (2011).Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama, Doktora, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi, Cilt 14, Sayı1-2.
- Yılmaz, E.,(2014). Tms-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – Sayı:22 .