

**TARIM SEKTÖRÜNDE VE TARIM SEKTÖRÜNÜN ÖNEMLİ BİR ALT DALI  
OLAN MEYVE BAHÇESİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN GEREĞİ,  
BELGE VE DEFTER DÜZENİ\***

**Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY\***

**Doç. Dr. Ali DERAN\*\***

**ÖZET**

Dünyada son yıllarda yaşanan aşırı nüfus artışı ve iklim değişikliği tarım sektörünü günümüzde stratejik bir sektör haline getirmiştir. Bu nedenle büyük işletmelerin tarım sektörüne yatırım yaptığı görülmektedir. Tarım sektöründe büyük işletmelerin yatırım yaptığı önemli alanlardan biri de meyve bahçeciliğidir. Büyük işletmelerin meyve bahçeciliği alanına yatırım yapması, gerçeğe uygun veri ve bilgi üreten muhasebenin de bu sektör açısından önemini artırmıştır. Bu çerçevede meyve bahçesi sektöründe belge ve defter düzeni de önemli hale gelmiştir. Bu çalışmada tarım sektöründe ve tarım sektörünün önemli bir alt dalı olan meyve bahçesi işletmelerinde muhasebenin gereği, belge ve defter düzeninin önemi incelenmiştir.

**Anahtar Kelime** : Tarım, Tarım Muhasebesi, Meyve Bahçelerinde Muhasebe Düzeni

**JEL Sınıflaması** : M41, Q10

**THE NECESSITY OF ACCOUNTING IN AGRICULTURAL SECTOR  
AND ORCHARDING WHICH IS AN IMPORTANT SUB-SECTOR OF IT,  
BOOKKEEPING SYSTEM**

**ABSTRACT**

The agricultural sector has become a strategic sector through the excessive population growth and climate change around the world in recent years. Therefore, it has been seen that large enterprises have been invested on agricultural sector. The investments on orchards have been an important part of agricultural investments. The investments on orchards by large enterprises has been increased the importance of accounting that produce veridical data and knowledge. In this context, the bookkeeping procedure also has been important in orchard sector. In this study, it is investigated that the necessity of accounting and bookkeeping in agricultural sector and orcharding which is sub-sector of it.

**Keywords** : Agriculture, Agricultural Accounting, Bookkeeping System in Orchard

**JEL Code** : M41, Q10

---

\* Bu çalışma Ali Deran'ın 2005 yılında Gazi Üniversitesi SBE'de savunduğu "Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları" isimli doktora tezinden derlenmiştir.

\* Gazi Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman ABD Öğretim Üyesi

\*\* Niğde Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman ABD Öğretim Üyesi

## GİRİŞ

Meyve bahçesi kavramı, ağaç ve toprak unsurlarının oluşturduğu bir bütün ifade etmek için kullanılmaktadır. Son zamanlarda Dünya’da ve bunun paralelinde Türkiye’de tarım sektörünün stratejik öneminin artması ve tarım tekniklerindeki gelişmeyle birlikte, büyük sermaye sahiplerinin tarım sektörünün önemli bir kolu olan meyve bahçeciliği alanına girdiği görülmektedir. Bugün ülkemizde adi ortaklık, limitet ve anonim şirket şeklinde kurulmuş, uluslararası ortaklığı bulunan birçok meyve bahçesi işletmesi bulunmaktadır. Bu işletmelerin en az ticaret, sanayi ya da hizmet işletmeleri kadar profesyonelce yönetilmeleri gerekmektedir. Bu gereklilik muhasebeyi meyve bahçesi işletmeleri açısından vazgeçilmez bir araç haline getirmiştir.

Muhasebeden sağlanacak veri ve bilgilerin günümüzde meyve bahçesi işletmeleri açısından da son derece önemli olmasına rağmen, bu işletmelerdeki faaliyetlerin özellikleri, maliyet muhasebesi uygulamalarını bu işletmeler açısından zorlaştırmaktadır. Meyve bahçeciliği sektörüne ilişkin faaliyetler incelendiğinde; kişisel hesaplar ile işletme hesaplarının birbirine karıştığı, kimi ödemelerin para ve benzeri varlık yerine aynı bir takım araçlarla yapıldığı, faaliyetlerin belli bir dönem durduğu, belli bir dönem yoğunlaştığı, işçilerin farklı zamanlarda farklı üretim yerlerinde çalıştıkları, bazı meyve hasatlarının birden çok hesap döneminde gerçekleştiği, ortak ve yan ürün üretiminin bulunduğu, meyve ağacı değerlemesi ve amortisman işlemlerinin özellikli bir durum yarattığı görülmektedir.

Tüm tarım sektöründe maliyet hesaplaması ve muhasebe uygulamaları ile ilgili olan bu zorluklar, meyve bahçesi işletmeleri içinde geçerli olup, muhasebe süreci içinde iyi organize edilmiş bir belge ve defter düzeni ile gerçeğe uygun veri ve bilgi üretilmesi her zaman olanaklıdır. Ayrıca meyve bahçesi işletmelerinin günümüz rekabetçi ortamında pazar paylarını koruyup geliştirebilmeleri, rekabet avantajı elde edebilmeleri ve devamlılıklarını sürdürebilmeleri açısından iyi organize edilmiş bir belge ve defter düzenine sahip olmaları son derece önemlidir.

Bu çalışmada günümüzde stratejik bir sektör haline gelen tarım sektörünün önemli bir kolu olan meyve bahçesi işletmelerinde muhasebenin gereği, önemi, belge ve defter düzeni ele alınmıştır.

## 1. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN GEREĞİ VE ÖNEMİ

Genel anlamda muhasebe, “bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları, ayrıca örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten, bir bilgi sistemidir” (Sevilengül, 1995: 9). Muhasebe, bu işlevini örgüt ile ilgili ekonomik olayları kayıtlayıp, raporlayarak ve düzenlenen raporları yorumlayarak, ilgililere mali açıdan yol göstermek sureti ile yerine getirir (Örten, 2000: 2). Bu anlamda muhasebe bir kayıtlama ve raporlama sistemi olmasının yanında, aynı zamanda bir öngörme ve kontrol aracıdır (Sevilengül, 2003:231). Böyle bir kayıtlama, raporlama, öngörme ve kontrol aracına kar amacı gütsün, gütmesin bütün işletmelerin ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların ihtiyaçları vardır.

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşların muhasebeden beklentileri farklıdır. Örneğin yatırımcılar, devlet ve kredi verenler genelde işletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumları ile ilgilenirler. İşletme sahip ve yöneticileri ise işletmenin mevcut ve gelecekteki genel durum ile ilgilidirler. Şüphesiz faaliyet sonuçları ile finansal durum, işletmenin mevcut ve gelecekteki durumu hakkında bir fikir verebilir; ancak üretim planlamaları ve fiyat politikalarının belirlenmesi gibi durumlarda, işletme sahip ya da yöneticilerine

yardımcı olamazlar. İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşların, işletme hakkında farklı bilgilere sahip olma gereği, muhasebenin kendi içerisinde genel, maliyet ve yönetim muhasebesi şeklinde üçe ayrılmasına yol açmıştır.

Bu ayrımın yanında, bazı yazarların uzmanlık muhasebesi adı altında muhasebeyi banka, sigorta ve konaklama muhasebesi şeklinde bir ayrıma tabi tuttuğu görülmektedir. Aslında tüm bu muhasebe dalları, yukarıda sayılan muhasebenin üç bölümünden yararlanırlar. Dolayısıyla muhasebe ile ilgili tüm temel kurallar bu muhasebe dalları için de geçerlidir. Tarım muhasebesi de bu üç muhasebe bölümünden yararlanan bir muhasebe dalıdır (Örten, 1995: 3). Bu nedenle, tarım muhasebesi tanımı ile genel anlamda muhasebe tanımı arasında özde bir farklılık yoktur. Bu çerçevede tarım muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, bu kayıtları amaca uygun bir şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalı olarak tanımlanmaktadır (Aras, 1988: 2). Bu tanımlama ile genel anlamda muhasebe tanımı arasında özde bir farklılık olmadığı görülmektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, tarım muhasebesi uygulamasının öncelikli amacının, işletmenin finansal ve fiziksel durumu ile ilgili bilgi sağlamak olduğu ifade edilebilir (Castel and Becker, 1967: 62). İşletme sahipleri, muhasebeden sağlanan bu bilgileri, esaslı bir şekilde analiz edip yorumladıklarında, gelecekle ilgili daha sağlıklı kararlar alabilirler (Coote, 1976: 1). Tarım muhasebesinin bu esas amacının yanında, aşağıda sayılan başka amaçlarından da bahsetmek mümkündür (Beneke, 1966: 465).

- i- İşletmenin yıldan yıla finansal durumundaki değişikliklerin izlenmesi,
- ii- İşletme performansının analiz edilmesi,
- iii- Vergi matrahının hesaplanması,
- iv- Tarımsal faaliyetlerle ilgili karın ortaklar arsında adil bir şekilde paylaşılmasını sağlamak,
- v- Gelecekle ilgili plan ve bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olmak,
- vi- Tarım politikası konusunda hükümetlere gerekli bilgileri sunmak,
- vii- Tarım kredi kuruluşlarına işletmenin durumu ile ilgili bilgi vermek,
- viii- Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunmak,
- ix- Tarımsal yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak,
- x- Ürün fiyat politikalarının belirlenmesine yardımcı olmak,
- xi- İşçi ücretlerinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
- xii- En uygun ürün bileşimi konusunda girişimciye yardımcı olmak,
- xiii- Tarım işçi ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde yardımcı olmak,
- xiv- Üretim yerleri verimliliğinin belirlenmesine katkıda bulunmak,
- xv- Varlıkların kiralanması ya da satın alınması hususunda girişimciye fikir vermek,

Bu yan amaçlar, özellikle vergi matrahının belirlenmesi, kredi talebi ve devlet yardımları ile ilgili amaçlar, çoğu zaman, çiftçiler tarafından birincil amaç olarak görülmektedir (Slof and Argiles, 2002, s.y.).

### **1.1. TARIM İŞLETMELERİNDE PLANLAMA VE MUHASEBENİN ÖNEMİ**

Son yıllardaki tarımsal üretim tekniklerindeki ilerlemeler ile ekonomik gelişmeler, küçük ya da büyük tüm tarım işletmelerinin planlama yapmasını zorunlu hale getirmiştir (Dalsed and Gutierrez, 2001: s.y.). Planlama, birçok alternatif yol ve yöntemlerin içerisinde işletmenin hedeflerini en üst düzeyde karşılayacak yol, yöntem ve stratejilerin seçilmesi işi olduğundan, planlama yapmayan ticari işletmelerin, uzun süre pazar paylarını koruyabilme ve varlıklarını sürdürebilme olanakları bulunmamaktadır. Planlama, aynı zamanda faaliyetlerin belirlenen hedefler doğrultusunda yapılıp yapılmadığını ve belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını, ulaşılmadı ise bunun nedenleri hakkında yöneticilere fikir veren bir yönetim kontrol aracıdır.

İşletmelerde planlama sürecinde birden çok araçtan yararlanılmakla beraber, en fazla faydanın muhasebeden elde edilen veri ve bilgilerle hazırlanan bütçelerden sağlandığı ifade edilebilir. Beklenen sonuçların rakamsal ifadesi olarak tanımlanan bütçeler, tarım işletmelerinde, genelde ayrı ayrı bölüm bütçeleri şeklinde hazırlanırlar (Frank, 2002, s.y.). Bu bütçeler, her bir bölüm için ne kadar tohum, gübre, yem, ilaç gibi girdiye ihtiyaç duyulacağı ve her birimin ne kadar gelir getireceği hususunda girişimciye fikir verirler (Beneke, 1966: 292). Planlardan beklenen sonuçların alınabilmesi için, işletmede iyi bir muhasebe sisteminin tesis edilmiş olması gereklidir. Bütçe ya da diğer araçlarla hazırlanan planların, başarıya ulaşabilmeleri doğru, yeterli ve detay bilgiyi gerektirir. Bu da ancak iyi organize edilmiş bir muhasebe sistemi ile olanaklıdır.

İşletme planlarının hazırlanması için ihtiyaç duyulan veri ve bilgiler, tahmini ve istatistikî yöntemler veya anketler aracılığıyla da sağlanabilir. Ancak, sağlıklı planların hazırlanmasında çoğu zaman istatistikî bilgi ve sezgiler yeterli olmayabilir. Çünkü gelecekle ilgili kararlarda geçmiş bir takım olayların bazı detayları ile birlikte bilinmesi gerekir (Hosken, 1966:1). Bir yönetici ya da girişimcinin, ne kadar güçlü bir hafızaya sahip olursa olsun, tüm olayları bütün ayrıntıları ile hatırlaması olanaksız olduğu gibi, istatistik yöntem ve anket yoluyla da istenilen detayda bilgiye ulaşılamaz. Muhasebe ise işletme ile ilgili en detay ve güvenilir bilgiyi sunan sistemler bütünü olması nedeniyle, tarım işletmesinin geçmişi ile ilgili çok önemli bilgiler verir (Castel and Becker, 1967: 35). Bu nedenle, etkin ve başarılı bir yönetim için diğer işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de muhasebeye gereken önemin verilmesi gerekir.

Gelişmiş ülkelerde, sanayi ve ticaret işletmelerinde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de muhasebeye gerekli önem verilmektedir. Bunun en önemli göstergesi; ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Fransa ve İngiltere gibi bir çok ülkede tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili standartların hazırlanması, 2003 tarihi itibarı ile tarımsal faaliyetlerle ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı' nın uygulamaya konulması ve Avrupa Birliği'nde ortak ilkelere dayanan tarım işletmeleri (çiftlik) muhasebe veri ağının (Farm Accountancy Data Network: FADN) kurulmuş olmasıdır.

### **1.2. TARIM İŞLETMELERİNDE, MUHASEBE UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER**

Tarımsal faaliyetlerin çok yönlü ve tüm faaliyetlerin iç içe girmiş olması nedeniyle, faaliyetler hakkında gerektiği kadar detay bilgiye ulaşılamamaktadır (Aktuğlu:

1984: 42). Tarımsal faaliyetler hakkında istenilen düzeyde bilgiye ulaşılamamasına yol açan birden çok faktör bulunmaktadır. Tarım muhasebesini özellikli kılan bu faktörler; başta tarımsal faaliyetlerin özellikleri olmak üzere, tarım işletmelerinin özellikleri, vergi yasalarının uygulamaya etkileri ve tarım işletmeleri sahiplerinin özellikleri şeklinde dört grupta toplanabilir (Erdamar: 1985: 14).

Tarımsal varlıkların ve ürünlerin değerlerindeki artışlar önemli ölçüde doğa koşullarına bağlıdır. Bu nedenle, sanayi işletmelerindeki düzenli ve istikrarlı üretime bu alanda rastlanmaz. Ayrıca iklimde tahmin edilemeyen değişimler, maliyet hesaplamalarının yapılmasında güçlükler ortaya çıkarabileceği gibi, üretimin olmadığı, faaliyetlerin durduğu durgun mevsim giderlerinin maliyetlere nasıl dahil edileceği de bir sorun olarak ortaya çıkar (Doğan, 1975: 76). Çünkü tarımsal faaliyetler yılın belli dönemlerinde yoğunlaşırken belli dönemlerinde hiçbir faaliyet yapılmasına gerek olmayabilir. Ayrıca toprağın derin sürülmesi, gübreleme ve drenaj gibi bazı giderler, birkaç hesap dönemi ile ilgilidir ve bu giderlerin ne kadarının bu yıla ne kadarının gelecek yıllara ait olduğunun hesaplanıp bulunması gerekir (Aktuğlu: 1984: 42). Tüm bunların yanında tarımsal faaliyetlerde ortak ve yan mamul üretimine sık rastlanır, öz tüketim yaygındır ve işçi ücretlerinin belli bir bölümü aynı olarak ödenir. Ayrıca, aynı işi yapan tarım işletmelerinde maliyetler; bölgeden bölgeye, hatta aynı bölge içinde değişiklikler gösterir. Diğer taraftan, sadece bir işletme için bile faaliyetler arası transferler ve öz tüketim nedeniyle sağlıklı maliyetlerin hesaplanamayacağı, çünkü işin içine sübjektifliğin gireceği görüşü hakimdir (Talim, 1973: 1). Sayılan tüm bu faktörler, tarım muhasebesi uygulamalarını güçleştirmekte ve diğer muhasebe dallarından özellikli kılmaktadır. Dolayısıyla, tarım muhasebesinin tarımsal faaliyetlerin bu özelliklerini göz önünde bulundurarak organize edilmesi gerekir.

Tarım sektöründe en çok rastlanılan durumlardan biri, işletmelerin kapasiteleri arasındaki önemli farklılıklardır. Bu kapasite farklılıkları, doğrudan işletmelerinin büyüklükleri ile ilgili olup, işletmelerde uygulanacak muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Küçük işletmelerde tek taraflı kayıt gibi basit ve anlaşılır bir muhasebe organizasyonu uygulanabilecekken, büyük tarım işletmelerinde çift taraflı kayıt ve maliyet muhasebesi esaslı, daha ayrıntılı bir muhasebe organizasyonunun oluşturulması gerekir. Tarım işletmeleri arasındaki bu farklılıklar, çoğu zaman tarım muhasebesi uygulamalarını güçleştirmektedir.

Tarım muhasebesi uygulamasında güçlük yaratan bir başka faktör ise vergi mevzuatıdır. Çünkü işletme sahiplerinin büyük çoğunluğu, muhasebe kayıtlarını, karar almada kullanmaktan çok, vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için tutmaktadırlar. Bu anlamda, ülkemizde, Osmanlı İmparatorluğu'ndan 1960 yılına kadar vergi uygulamalarının tarımda muhasebenin uygulanması konusunda olumlu bir katkısı olmamıştır. 1960 yılına kadar, tarımdan alınan vergiler, bu işletmelerin herhangi bir muhasebe kaydı tutmasını gerektirmemiştir. 1964 yılında yürürlüğe giren hükümlerle de, Türkiye'de bulunan çiftçilerin % 90'ı vergi dışı bırakılmıştır. Bu olgu nedeniyle de, tarımda muhasebe uygulaması yaygınlaşmamıştır (Erdamar, 1985: 16).

Tarım muhasebesinin uygulama güçlüklerinden bir diğeri de, çiftçilerin önemli bir bölümünün bu konuda isteksiz davranmalarıdır. Çünkü çiftçilerin muhasebenin yararları hakkında yeteri kadar bilgileri bulunmamaktadır. Çiftçilerin büyük bir çoğunluğunun küçük tarım işletmesi şeklinde faaliyet göstermesi, bu isteksizliğin en önemli unsurlarından biridir.

Sayılan tüm bu güçlükler rağmen, tarımda muhasebenin uygulanması ve yaygınlaştırılması imkânsız değildir. Bunun için, Ziraat Bankası, Tarım Kredi

Kooperatifleri, Üniversiteler gibi çiftçi ile doğrudan ilişkili kurum ve kuruluşlar kullanılarak, muhasebenin yararları anlatılabilir. Ayrıca, çiftçilere yardımcı olmak üzere, belli bölgelerde tarım muhasebe büroları kurulabilir. Bunların örnekleri değişik AB ülkelerinde ve A.B.D. eyaletlerinde bulunmaktadır.

### 1.3. TARIM İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MUHASEBE YÖNTEMLERİ VE KAYIT USULLERİ

Muhasebe uygulamaları sırasında, alınması gereken önemli kararlardan biri de, işletmeye uygun muhasebe kayıt yönteminin seçimidir. Seçim sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli unsur ise seçilen yöntemin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilmesidir (Elwood, 2002, s.y.). Muhasebe kayıtların tutulmasında temelde nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki yöntemden yararlanılır. Dünyada muhasebe kaydı tutan tarım işletmelerinin çoğu muhasebe yöntemi olarak, nakit yöntemini kullanmaktadırlar. Bunun nedeni; uygulanmasının basit olması ve vergi hesaplamada da geçerli bir yöntem olarak kabul edilmesidir (Klinefelter and Mccorkle, 2002: 5). Tahakkuk esaslı, nakit esasına göre daha çok muhasebe bilgisi gerektirdiğinden ve kayıtların tutulması zaman alıcı olduğundan, çiftçilerin büyük bir bölümü tarafından benimsenmemektedir.

Bu iki yöntemden hangisinin kullanılacağı işletme amaçları ile doğrudan ilgilidir. İşletme sadece devlete karşı vergi sorumluluğunu yerine getirmek istiyorsa, nakit esaslı muhasebe işletmenin bu ihtiyacını karşılar. Şayet işletme vergi hesaplamaktan çok, gerçek faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu görmek istiyorsa, bir başka ifade ile gerçek bilgilere ulaşmak istiyorsa, tahakkuk esaslı muhasebeyi kullanması gerekir.

Nakit esaslı muhasebe yöntemi ile tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilme zamanıdır. Nakit esaslı muhasebe yönteminde gelirler doğdukları dönem değil, tahsil edildikleri dönem gelir kaydedilip, gelir tablosunda gösterilir. Aynı şekilde giderler de doğdukları dönem değil, ödendikleri dönem gider yazılır ve o dönemin gelir tablosunda gösterilir. Bu yöntemde nakit karşılığı olmayan değer hareketleri gelir tablosunda gösterilmez.

Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemindeyse, gelirler tahsil edildiği dönem değil, doğduğu dönem gelir olarak kayıtları, gelir tablosunda gösterilir, giderler ise ödendiği dönem değil, katlanıldığı dönem gider olarak kayıtları, gelir tablosunda gösterilir. Bir başka ifadeyle, bu yöntemde cari dönemde yapılan tüm tahsil ve ödemeler, o dönemin faaliyet sonuçlarına yansıtılmaz. Önemli olan gelirin tahsil edilmesi ya da giderin ödenmesi değil doğmasıdır (Fedie, 1997: 5).

Önceden de ifade edildiği gibi, tarım işletmelerinin büyük çoğunluğu vergi hesaplamada geçerli olması ve basitliğinden dolayı nakit esaslı muhasebe yöntemini tercih etmektedirler. Bununla beraber, işletme sahipleri vergilerini nakit esaslı muhasebeye göre belirleyip, daha sonra ise küçük düzeltmelerle, nakit esaslı muhasebe kayıtlarının sonuçlarını, tahakkuk esaslı muhasebe kayıtları sonuçlarına dönüştürebilirler. Bu yöntem, özellikle ABD'de, geniş uygulama alanına sahiptir. İşletmeler kolaylığı ve vergi hesaplamadaki avantajı nedeni ile nakit esasını kullandıktan sonra, bu verileri karar almada kullanacakları verilere dönüştürmektedirler. Nakit esaslı muhasebe yöntemine göre bulunan gelirin, tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine göre gelire dönüştürülmesine ilişkin Tablo 1 aşağıda sunulmuştur (Klinefelter – Mccorkle, 2002: 6). Bu dönüştürme yaklaşık sonuç vermektedir.

**Tablo 1:** Nakit Esaslı Gelirin, Tahakkuk Esaslı Gelire Dönüşüm Tablosu

NAKİT ESASI	AYARLAMA	TAHAKKUK ESASI
Nakit tahsiller	- dönem başı stok + dönem sonu stok - dönem başı alacaklar hesabı + dönem sonu alacaklar hesabı	Brüt Gelir
Nakit ödemeler	- dönem başı borç hesapları + dönem sonu borç hesapları - dönem başında birikmiş giderler + dönem sonu birikmiş giderler + dönem başı peşin ödenmiş gider - dönem sonu peşin ödenmiş giderler + dönem başı kullanılmamış materyaller (tohum, yakıt, gübre gibi) - dönem sonu kullanılmamış materyaller + yetiştirilen bitkilere dönem başı yatırımlar - yetiştirilen bitkilere dönem sonu yatırımlar	Faaliyet Giderleri
Amortisman giderleri	Düzeltilmeye gerek yok*	Amortisman Giderleri
Vergi öncesi net nakit geliri		Vergi öncesi tahakkuku esasına göre ayarlanmış net gelir
Nakit gelir ve sosyal güvenlik vergisi ödemeleri	- dönem başı ödenecek gelir ve sosyal güvenlik vergisi + dönem sonu ödenecek gelir ve sosyal güvenlik vergisi - dönem başı cari döneme isabet eden ertelenmiş vergi borcu + dönem sonu cari döneme isabet eden ertelenmiş vergi borcu	Tahakkuk esasına ayarlı gelir ve sosyal güvenlik vergileri
Vergi sonrası net		Tahakkuk esasına ayarlı

\* Amortisman nakit bir gider olmadığı için, nakit esaslı gelir tablosunda görülmemesi gerekir. Bununla beraber bir çok çiftçi vergi idaresi kabul ettiğinden dolayı, kayıtlarını ister nakit esaslı tutsun isterse tahakkuk esaslı amortisman hesaplamakta ve bunu da gelir tablolarında göstermektedirler.

nakit gelir		vergi sonrası net gelir
-------------	--	-------------------------

**Kaynak:** Danny KLINEFELTER and Dean MCCORKLE: Financial Management: Cash vs. Accrual Accounting, <http://agpublications.tamu.edu/pubs/eco/b5077.pdf>, (Erişim tarihi 07.08.2002).

Nakit esası ile tahakkuk esası, muhasebe işlemlerinin kayıtlanmasında kullanılan bakış açılarını yansıtmaktadırlar. Bir başka ifadeyle, bu yöntemler muhasebe işlemlerinin kayıt şekline göre, kayıt zamanı ile ilgilidirler. Muhasebe işlemlerinin nasıl kayıtlanması gerektiği ile ilgili değillerdir. Muhasebe kayıtlarının tutulma şeklini açıklayan iki farklı muhasebe yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; tek ve çift taraflı kayıt yöntemleridir. Tek taraflı kayıt yöntemi, genelde nakit esasına dayanır. Çift taraflı kayıt yönteminde ise genelde tahakkuk esası geçerlidir. Bu yöntemleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

**i- Tek Taraflı Kayıt Yöntemi:** Uygulanması çok basit olan bir yöntemdir. Bu yöntemde, ticari işlemlerin kayıtlanmasında iki farklı hesap kullanılmaz. Uygulanması basit ve fazla bir muhasebe bilgisi gerektirmediğinden, ayrıca vergi matrahının belirlenmesine de olanak tanıdığından, sınırlı miktarda işleme sahip olan küçük tarım işletmeleri tarafından yaygın bir şekilde kullanılır. Günlük olarak tahsillerin ve ödemelerin bu deftere düzenli bir şekilde kaydedilmesi, vergi matrahının belirlenmesi için yeterlidir.

**ii- Çift Taraflı Kayıt Yöntemi:** Çift taraflı kayıt yöntemi, tarım işletmelerinin bilanço ve gelir tablolarının, gerçeğe uygun sonuçları yansıtmasına olanak verir. Bu yöntemde, her ticari işlem en az iki farklı hesaba kaydedilir. Bu yöntemde yevmiye defteri ve defteri kebir olmak üzere iki farklı defter kullanılır. Tüm ticari faaliyetler öncelikle yevmiye defterine, daha sonra ise defteri kebirle kaydedilirler.

İşletmede kullanılacak muhasebe kayıt yönteminin seçiminde, her şeyden önce kullanılacak yöntemin işletme ihtiyaçlarına cevap verebilir nitelikte olmasına dikkat edilmelidir. Seçilecek yöntemin ayrıca anlaşılabilir, gerçekleri yansıtan, istenildiği zaman istenilen bilgilere ulaşmaya imkan veren ve sağladığı bilgilerle benzer işletmelerle karşılaştırma yapma olanağı sunması gerekir.

Tarım dışı işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de, karar almaya ve faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine yardımcı olması amacıyla muhasebe kayıtlarının dışında, başka kayıtlara da ihtiyaç vardır. Bu kayıtları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- i- Yapılan küçük harcamaların kayıtlandığı küçük kasa defter kayıtları,
- ii- İşçilere yapılacak ücret ödemelerine ilişkin işçi puantajları,
- iii- Sosyal güvenlik kesintilerine ilişkin kayıtlar,
- iv- Borç ve alacakları miktar ve tarih cinsinde gösteren kayıtları,
- v- Amortisman kayıtları,
- vi- Tüm bilanço kalemlerinin miktar ve değerlerini içeren yıllık envanter kayıtları,
- vii- Üretim ve fire kayıtları,
- viii-Çiftçi ailesi tarafında tüketilen işletme varlıklarına ilişkin kayıtlar,
- ix- Taşıtlara ilişkin gider kayıtları,



## 2. MEYVE BAHÇESİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN GEREĞİ VE ÖNEMİ

M.Ö. 3000 yıllarından günümüze, ülkemiz toprakları üzerinde meyve bahçeciliği yapılmaktadır. Önceleri ilkel şartlarda yapılan meyve bahçeciliği, Cumhuriyet'in kuruluşu ile birlikte daha bilimsel esaslara dayandırılarak yapılmaya başlanmıştır. Günümüzde ise özellikle büyük meyve bahçesi işletmeleri, en az sanayi işletmeleri kadar profesyonelce yönetilmektedirler. Meyve bahçesi işletmelerinin profesyonelce yönetilmeleri, bu işletmeler açısından muhasebeyi bir ihtiyaç haline getirmiştir.

Muhasebeden beklenen yararın sağlanabilmesi, iyi bir muhasebe sisteminin kurulmasına bağlıdır (Tetik, 2000: 21). Muhasebe sistemi; bir işletmede muhasebe ile ilgili olarak tutulacak defterleri, kullanılacak belgeleri, düzenlenecek mali rapor veya tabloları ve tüm bunlar arasındaki ilişkileri belirler (Kaval, 1994: 8). Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi pazar için üretim yapan tüm tarım işletmeleri açısından bir ihtiyaç olmakla beraber, meyve bahçesi işletmeleri açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu önem, yapılan işin süresinden, ihtiyaç duyulan sermaye miktarının ve sabit yatırımların büyüklüğünden kaynaklanır.

Çoğu tarımsal faaliyetler bir dönem içinde başlayıp biterken, meyve bahçelerindeki faaliyetler, yapılan üretimin niteliğine göre en az 7-8 yıl olmak üzere, 60-70 yıla kadar çıkabilmektedir. Ekim tarihi ile hasat tarihi arasında bir takvim yılı ya da daha az bir zaman olan tarımsal faaliyetlerde, basit muhasebe sistemleri ile işletme faaliyetlerinin analiz edilip değerlendirilmesi olanaklıdır. Ekim tarihi ile hasat tarihi arasında bir takvim yılından fazla zaman olan tarımsal faaliyetlerde, yıllar itibarıyla işletmenin performansının ölçülmesinde gelişmiş muhasebe sistemlerine ihtiyaç duyulur. Ayrıca değerlendirmeye konu olan canlı varlıkların zaman içinde niteliksel ve niceliksel açıdan değişime uğraması, muhasebeyi bu faaliyetler açısından daha da önemli kılmaktadır.

Meyve bahçesi tesis ve işletmesi için ihtiyaç duyulan toplam sermaye miktarı, diğer tarımsal faaliyetler için ihtiyaç duyulan sermaye miktarına göre daha fazladır. Ayrıca toplam sermaye tutarı içinde yer alan sabit sermaye unsurlarının, işletme sermayesi unsurlarına oranla çok daha fazla olması, sermayenin geri dönüş süresinin, diğer tarımsal faaliyetlere oranla daha uzun olmasına yol açmaktadır.

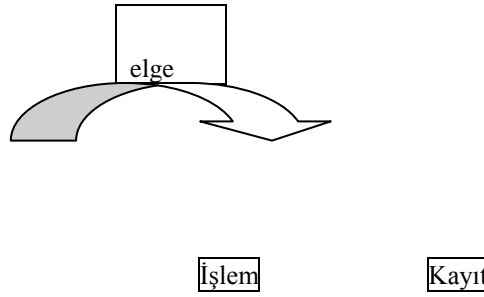
Sayılan tüm bu nedenler, meyve bahçesi işletmelerinde muhasebeyi daha önemli hale getirmektedir. Bununla beraber, ülkemizdeki meyve bahçesi işletmelerinin önemli bir bölümünde muhasebeye gereken önem verilmemektedir. Bunun nedeni; bu işletmelerin muhasebeyi vergi hesaplamasının bir aracı olarak algılamalarıdır. GVK'ndaki küçük çiftçi muafiyetinin meyve bahçeleri işletmelerinin çok önemli bir bölümünü kapsamaması ve tutulacak kayıt sisteminin girişimcinin isteğine bırakılması, muhasebenin bu işletmelerde yaygın olarak kullanılmasını önlemiştir. Bununla beraber, şirket şeklinde örgütlenmiş meyve bahçesi işletmeleri, muhasebeyi karar almada bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu kuruluşların son yıllardaki sayılarında bir artış bulunmaktadır.

## 3. MEYVE BAHÇESİ İŞLETMELERİNDE BELGE DÜZENİ

Muhasebe sistemi içinde kullanılacak her türlü belgenin belirlenmesi, tanımlanması ve belge akış düzeninin yönergeye bağlanması, gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, gerekse de yasal düzenlemelere göre, muhasebe sisteminin kurulmasına ve organize edilmesine yönelik temel zorunluluklardandır. İyi organize edilmiş belge düzeni, muhasebenin temel fonksiyonlarında başarıya ulaşabilmenin belirleyici koşullarından birini oluşturur (Şakrak, 1997: 38). İşletme ile ilgili mali nitelikteki olayların

kayıtlanmasında ve kanıtlanmasında aracılık eden belgeler; muhasebenin temel kavramları içinde de yer alır.

Muhasebenin temel kavramları arasında da yer alan belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılmasını ifade eder (Ataman, 1997: 6). İşletmenin kuruluşundan başlamak üzere, ana sözleşme, kurucuların işletme adına yaptıkları giderleri gösteren makbuzlar, banka dekontları, satış ve alış faturaları, poliçe, çek, mahkeme ilamı, konşimento, irsaliye, tesellüm fişi, ambar giriş-çıkış fişi, açılan iş emirleri v.b. evrak, objektif belgelere örnek olarak gösterilebilir. Bu belgeler, muhasebeye konu olan değer hareketlerinin, Şekil 1’de görüldüğü gibi, kayıtlara geçirilmesi hususunda köprü vazifesi görür (Bilginoglu, 1998: 53).



**Şekil 1: Veri Akışı**

**Kaynak:** Fahir BİLGİNOĞLU: **Muhasebe Organizasyonu**, (İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 54, İstanbul: 1988), 53.

Muhasebe ile ilgili verilerin kayıtlanmasına aracı olan belgeleri yasal açıdan zorunlu belgeler ve isteğe bağlı belgeler, şeklinde gruplandırmak olanaklıdır. Bu ayırım, meyve bahçesi işletmelerinde yasal açıdan kullanılması zorunlu belgeler ile karar almaya yardımcı olabilecek belgeleri göstermesi açısından önemlidir.

### 3.1. YASAL BELGELER

Muhasebeyle ilgili hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ile Türk Ticaret Kanunu'(T.T.K.) nda, belgelere ilişkin düzenlemeye de yer verilmiştir. V.U.K.'un 227. maddesi ve bu maddeyi izleyen on beş maddesi (227-242) belgelere ayrılmıştır(Uçman, 1989: 99). Bu düzenlemelerde, tarım işletmeleri için ayrı bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle, ticari bir işletme olarak meyve bahçesi işletmeleri, V.U.K.'un 227-242. maddelerinde belirtilen belgeleri kullanmak zorundadırlar. Bu açıklamalar sonucunda; vergi yasalarının gerektirdiği belgeleri bulundurma hususunda, meyve bahçesi işletmeleri ile diğer ticari işletmelerdeki belge düzenleri arasında, bir farkın bulunmadığı ifade edilebilir.

V.U.K.'a göre işletmeler, işlemler ile ilgili kayıtlarının kaynağını ispat etmek zorundadır (VUK, Madde 227). Ancak, örf ve geleneklere göre bir belgeye dayanması

alışılabilir olmayan çeşitli giderlerin; belgesinin teminine imkan olmayan giderlerin ispatı zorunlu değildir (Kızıllı, 94: 88).

İşletmelerin kayıtlarının dayandırılabilmesi için belgeler, V.U.K.'da belirtilmiştir. Bunlar; fatura, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve sevk irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, tahsilat makbuzu, dekontlar, haberleşme belgeleri, diğer belgeler, vergi karnesi, sosyal sigorta primleri bildirimleri, muhtasar beyanname, katma değer vergisi beyannamesidir(VUK, Madde 227-252). Yapılan incelemeler sonucunda, serbest meslek makbuzu, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri ve tahsilat makbuzu dışındaki belgelerin meyve bahçesi işletmelerinde kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu belgeler, işletmenin yurt içi faaliyetleri ile ilgili belgelerdir. Bazı tarım işletmeleri gibi, büyük meyve bahçesi işletmeleri de, girdilerinin bir bölümünü yurt dışından ithal etmektedir ve bazıları, ürünlerini doğrudan yurt dışına pazarlamaktadır. Bu durumda, dış ticaret işlemleri nedeniyle, Kambiyo Mevzuatında belirtilen belgeler de yasal olup, düzenlenmeleri zorunludur (Tetik, 2000: 23).

### 3.2. İSTEĞE BAĞLI BELGELER

Meyve bahçesi işletmelerinde vergi yasalarından dolayı kullanılması zorunlu belgelerin yanında, karar almaya yardımcı olacak bir takım belgelerin de kullanılması gerekir. Üretim döneminin başından sonuna kadar geçen zaman içinde, maliyetle ilgili giderlerin sistematik olarak belirlenmesi bu belgeler sayesinde mümkün olur (Karşoğlu, 1968: 55). Bu belgelerin kullanılması isteğe bağlıdır ve yapılan faaliyetin niteliğine, büyüklüğüne göre farklılık arz eder. Meyve bahçesi işletmeleri tarafından, yasal belgelere ek olarak kullanılabilen bu belgeler şunlardır (Tetik, 2000: 25);

- i- Malzeme Sipariş ve Ödeme Fişi,
- ii- Malzeme İstek Formu,
- iii- Malzeme Ambar Giriş Formu,
- iv- Malzeme Sarf Fişi,
- v- Stok Kartları,
- vi- Ambar Malzeme İade Fişi,
- vii- Meyve Ambar Giriş Fişi,
- viii- Sipariş Maliyet Kartı,
- ix- Meyve Bahçesi Ünitesi Detay Maliyet Tablosu,
- x- Meyve Üretim Özet Maliyet Tablosu,
- xi- Üretim-Maliyet Değerlendirme Raporu,
- xii- Gider Dağıtım Tablosu,
- xiii- İş Emri (sözleşmeli üretimde),
- xiv- İşçi Zaman Kartı,
- xv- Günlük Personel Çalışma Raporu,
- xvi- Günlük Üretim Raporları

#### **4. MEYVE BAHÇESİ İŞLETMELERİNDE DEFTER TUTMANIN SAĞLAYACAĞI YARARLAR VE DEFTER ÇEŞİTLERİ**

##### **4.1. DEFTER TUTMANIN YARARLARI**

Defter tutma, işletme ile ilgili mali nitelikteki olayların belli prensiplere göre kaydedilmesi işlemidir. Kayıtlar doğrudan defterler üzerinde tutulabileceği gibi, bilgisayar ortamında tutulup, daha sonra kağıtlara yazdırılabilir.

Diğer tarım işletmelerinde olduğu gibi, meyve bahçesi işletmelerinde bölümler arasındaki sıkı bağlar ve aktifteki canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin miktar ve değerlerinin tam belirlenmesindeki zorluklar nedeniyle, defter tutulmuş olsa dahi, kar ve zararın tam ve kesin olarak belirlenmesi her zaman mümkün olmayabilir. Bununla beraber defter tutan işletmeler, defter tutmayan işletmelere oranla çok daha sağlıklı bilgilere ulaşabilirler (Karışlıoğlu, 1968: 1). Kısaca, defter tutmanın meyve bahçesi işletmelerine sağlayacağı yararları aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır (Uçman, 1989: 117).

- i- İşletmede tutulan defterler, başta işletme sahip ve yöneticileri olmak üzere, işletme ile ilgili olan herkese yararlı bilgiler sunarlar,
- ii- İşletmedeki olayların gözlemlenmesini sağlarlar,
- iii- Fazla ve gereksiz giderlere dikkat çekerler,
- iv- İhtilaf halinde ispatta kolaylık sağlarlar,
- v- Gerçek gelir üzerinden vergi ödenmesini sağlayarak, fazla vergi ödenmesini ortadan kaldırırlar,
- vi- Katlanılan üretim maliyet türlerinin ve ürün içindeki ağırlıklarının izlenmesine olanak sağlarlar,
- vii- Finansal durum ile faaliyet sonuçları hakkında sağlıklı bilgilere tutulan defterler aracılığıyla ulaşılır.

##### **4.2. DEFTER ÇEŞİTLERİ**

Meyve bahçesi işletmelerinde tutulan defterleri, tutulması zorunlu defterler ve isteğe bağlı defterler şeklinde iki gruba ayırmak olanaklıdır.

###### **4.2.1. Tutulması Zorunlu Defterler**

Meyve bahçesi işletmelerinde tutulması zorunlu defterler, işletmenin örgütleniş biçimi, satış ve faaliyet hacmine bağlı olarak değişir. G.V.K.'ya göre; gerçek kişi işletmesi ya da adi ortaklık dışında bir örgütlenme ile kurulmuş tarım işletmeleri, çiftçi sayılmamaktadırlar. Bu kuruluşların elde etmiş oldukları kazançlar da, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmemektedir (GVK, Madde: 53). Bu nedenle, bu gibi işletmeler defter tutma bakımından, sanayi ve ticaret işletmelerinin tabi oldukları esaslara tabidirler. Bu işletmeler, ticari bir şirket şeklinde örgütlendiklerinden, V.U.K.'a göre, bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar (VUK, Madde: 177). Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin aşağıdaki defterleri tutmaları zorunludur (VUK, Madde 182);

- i- Yevmiye defteri,

- ii- Defteri kebir,
- iii- Envanter defteri.

Adi ortaklık veya şahıs işletmesi şeklinde örgütlenmiş tarım işletmelerinin tutmak zorunda oldukları defterler, ayrıca belirtilmiştir. Vergi mevzuatımıza göre, G.V.K.'nın 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerine sahip olmayan çiftçiler, herhangi bir defter tutmak zorunda değildir. Çünkü G.V.K.'nın 94. maddesine göre; bu işletmeler, hasılatları üzerinden kesinti yapılmak üzere vergilendirilmektedirler. G.V.K.'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerine sahip işletmelerin ise işletme hesabı ya da bilanço esasına göre, defter tutmaları zorunludur (GVK, Madde 53). Vergi mevzuatımız, çiftçileri faaliyet ya da satış hacimlerine bakmaksızın, bilanço esaslı veya işletme hesabı esaslarından birine göre defter tutma hususunda serbest bırakmıştır. İşletme hesabı esasını seçen işletmelerin çiftçi işletme defteri tutmaları yeterli görülmüştür (VUK, Madde 213).

Vergi mevzuatımız bilanço usulüne göre defter tutmayı çiftçinin kendi tercihiyle bırakmıştır. Bilanço usulünün çiftçinin tercihiyle bırakılmasının ve teşvik edilmemesinin temel nedeni mükellefin gerçek usulde gelir tespiti halinde, beyanın doğruluğunun tespit güçlüğüdür. Bu güçlük şu nedenlerden kaynaklanmaktadır (Kızılot, 1996: 1164);

- i- İşletmenin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan mükelleflerden sahte belge sağlaması kolaydır,
- ii- Tarımsal ücretler, büyük ölçüde vergi ve sigorta uygulaması dışında bırakılmış olduğundan, işletmenin çalışanların sayısını ve ücret tutarını yüksek göstererek, giderlerini abartması mümkündür.
- iii- Toprak ıslahı, ağaç dikme, hayvan satın alma gibi giderleri artırarak, gerçek karın gizlenmesi mümkündür,
- iv. Bilanço usulünde, zirai işletme hesabındaki gibi, stokların gelir sayılmaması, satışların bir kısmının stokta gösterilerek; verginin ertelenmesi kolaydır. Hatta işletmenin stoklarının telef olduğunu iddia ederek vergi kaçırmayı dahi mümkündür.

Yukarıda sayılan gerekçelerden dolayı, vergi mevzuatımız tarım işletmelerinin bilanço esasına göre defter tutmalarını teşvik etmemektedir. Oysa, bu gerekçelerin hepsi sanayi ve ticaret işletmeleri için de geçerlidir. Vergi mevzuatında yer alan bu düzenlemeler, tarım işletmelerimizin çok önemli bir bölümünün bilanço esasına göre defter tutmamlarına neden olmaktadır.

#### **4.2.2. İsteğe Bağlı Defterler**

Meyve bahçesi işletmelerinde, tutulması zorunlu yasal defterlerin yanında, karar almaya yardımcı olacak miktar bildiren kayıtların tutulmasında da yarar vardır. Bu kayıtların tutulması, üretim etkinliğinin artırılması, işletme performansının ölçülmesi, işletme planlaması ve bütçe hazırlanmasında her üretim yerinin birim başına girdi ihtiyaçlarını miktar cinsinden göstermesi açısından önemlidir.

##### **4.2.2.1. Çiftlik Haritası**

İşletmeyi bir bütün olarak göstermesi açısından çiftlik haritalarının çıkartılmasında yarar vardır. Çiftlik haritası, basit ya da ayrıntılı bilgi verecek şekilde düzenlenebilir. Çiftlik haritasının, işletme aktifine kayıtlı ve işletme tarafından kullanılan, tarla, meyve bahçesi ve boş arazileri şekil ve genişlikleri bakımından gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesi,

alınacak kararların isabeti açısından önemlidir. Çünkü toprakların yüz ölçümleri doğru belirlenemezse, bu topraklar üzerinde yetiştirilen ürünün, birim alana verimini doğru olarak hesaplamak mümkün olmayabilir (Aras, 1988: 16).

#### 4.2.2.2. Üretim Kayıtları

Bu kayıtlar miktar bildiren kayıtlardır. Üretim kayıtlarının amacı; işletme yönetiminde veri olarak kullanmak üzere, üretimi ayrıntılı bir şekilde kaydetmektir. Meyve bahçelerinin bazılarında farklı türden ağaçlar bulunabilir. Dolayısıyla bahçelerden farklı tür ürün elde etmek olanaklıdır. Üretim kayıtlarının tutulmasında güdülen amaç; işletme planlamasında yardımcı olabilecek verileri toplamak olduğuna göre, sadece önemli görülen üretim miktarları için kayıt tutulması yeterlidir (Aras, 1988: 17).

Meyve bahçelerinde üretim, yılın belli dönemlerinde gerçekleştiğinden, üretim kayıtları fazla külfetli sayılmaz. Güvenilirlik ve yanlışlara yol açmamak için kayıtların işleminden hemen sonra yapılmasında yarar bulunmaktadır. Üretim girdilerinden olan, gübre, ilaç, işçilik gibi kayıtların işlemlerden hemen sonra yapılmasında yarar vardır. Kullanılan kayıt formlarında yıl ve ekim zamanı, ekiliş alanı, kullanılan ilaç ve ilacın çeşidi, kullanılan gübre ve çeşidi, sulama yöntem ve adedi, elde edilen üretim miktarını gösteren sütunlara yer verilmelidir. Hatta üretim döneminde gerçekleşen hava şartlarını özet bir şekilde yazmak da yararlı olabilir. Bu bilgiler ışığında verimin yüksek ya da düşük olduğunu yorumlamak daha kolay olacaktır.

#### 4.2.2.3. İş Kayıtları

Meyve bahçesi işletme faaliyetlerinin planlaması ve kontrolünde ihtiyaç duyulan önemli kayıtlardan bir diğeri de iş kayıtlarıdır. İşletme planlaması açısından, işletmede önemli görülen üretim birimlerinin, belli zamanlardaki iş isteklerinin bilinmesi gerekir. Bunun için, hangi zamanlarda, hangi bahçelerde ne kadar iş gücü kullanıldığının kayıtlanması bir zorunluluktur.

### SONUÇ

Gerek tarım sektörü genelinde, gerekse tarım sektörünün bir alt dalı olarak meyve bahçesi işletmelerinde üretime ilişkin faaliyetlerin çok yönlü ve iç içe girmiş olması, sektörde faaliyet gösteren kişilerin yeterli eğitime sahip olmaması, işletmelerin sanayi işletmelerine oranla küçük olması, vergi mevzuatının bu işletmeleri kayıt tutmaya teşvik etmemesi gibi nedenlerle tarım sektörü ve dolayısıyla, meyve bahçesi işletmelerinin önemli bir bölümünde bir belge düzeni bulunmamakta ve muhasebeye de gerekli önem verilmemektedir.

Ancak son yıllarda tarım sektörünün stratejik bir sektör haline gelmesi ve değişen dünya ticaret düzeniyle birlikte bu sektöre büyük sermaye sahiplerinin girdiği ve dünyanın değişik yerlerinde meyve bahçesi yatırımlarının yapıldığı bilinmektedir. Bu çerçevede meyve bahçesi işletmeleri açısından muhasebeden elde edilecek veri ve bilgiler son derece önemli hale gelmiştir.

Günümüzde birçok büyük meyve bahçesi işletmesinin, sanayi işletmelerinde olduğu gibi, iyi bir belge ve defter düzenine dayalı muhasebe verilerinden yararlanarak yatırım yapma veya yapmama, satma veya depoda saklama, üretme veya üretmem kararı aldığı bilinmektedir.

Günümüzde bir çok meyve bahçesi işletmesinin muhasebe bölümünde birden çok muhasebe elamanı çalıştırdığı, finansal ve finansal olmayan kayıtlar tuttuğu ve bu kayıtlarda yer alan bilgileri karar sürecinde kullandığı bilinmektedir.

Dünya genelinde ve ülkemizde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kabulü ve uygulaması ile birlikte muhasebenin tarım sektöründeki önemi daha da artmıştır. Çünkü Uluslararası Finansal Raporlama Standartları vergi mevzuatımız gibi tarım işletmelerin önemli bir bölümünü muhasebe kaydı tutmaktan muaf tutmamakta, aksine muhasebe kaydı tutmaya ve finansal rapor yayınlamaya teşvik etmektedir. Ayrıca, Tarım Bakanlığı bünyesinde Avrupa Birliği katılım sürecine hazırlık olarak Avrupa Birliği'ndekine benzer Türkiye Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı'nın tesis edilmeye çalışılması muhasebeyi birçok tarım işletmesi açısından çok daha önemli hale getirecektir. Bu kapsamda tarım muhasebesi alanında Avrupa Birliği'ndeki uygulamalar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki teorik altyapı ile birleştirilerek uygulandığında tarım işletmeleri açısından çok yararlı sonuçlar verecektir.

Buraya kadar sayılan nedenler sonucu, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de gerek küçük ve orta boy tarım işletmeleri ve gerekse büyük boy tarım işletmeleri açısından muhasebe bilgi sistemi ve bu sistem sayesinde yaratılan veri ve bilgiler günümüz tarım işletmeleri açısından hayati bir öneme sahiptir. Ayrıca, genel olarak tarım sektöründe, özellikle meyve bahçelerinde, gerek AB müktesebati, gerekse Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları sonucu muhasebe kayıt ve düzeni birçok tarım işletmesi açısından önemli bir araç olmanın ötesinde bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede tarım işletmelerin gerekli hazırlıkları yapmasında fayda bulunmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- AKTUĞLU, M. Ali: (1984): *İhtisas Muhasebeleri(Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri)*, İzmir.
- ARAS, Ali (1988): *Tarım Muhasebesi*, İzmir.
- ATAMAN, Ümit (1996): *Genel Muhasebe*, Cilt 1, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- BENEKE, Raymond R. (1966): *Managing The Farm Business*, (Jhon Wiley and sons, Inch)
- BİLGİNOĞLU, Fahir (1988): *Muhasebe Organizasyonu*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 54, İstanbul.
- CASTEL, Emery N. and Manning.H. BECKER (1967): *Farm Business Management*, The MacMillan Company, , New York.
- COOTE, R.B. and L.NORMAN (1976): *The Farm Business*, New York.
- DALSED, N.L. and P.H. GUTIERREZ; "Partial Budgetin"  
<http://www.ext.colostate.edu./pubs/farmmgt/03760.html>, (Erişim tarihi 01.04.2001).
- DOĞAN, Hasan (1975): *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*, Adana.
- ELWOOD, N.; Record Keeping: How-to-do-it Guide For Small Woodland Owners,  
<http://eesc.orst.edu/agcomwebfile/edmat/EC1187.pdf>, 10. (Erişim tarihi, 08.08.2002).
- ERDAMAR, Cengiz (1985): *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343, İstanbul.

- FEDIE, Donald M (1997): *How to Farm for Profit: Partical Enterprise Analysis*, Ioawa State University Press, Ioawa.
- FRANK, Gary G.: *Enterprise Accounting*,  
<http://cdp.wisc.edu/Resources/crop/general/enteracc.pdf>, (Erişim tarihi 06.10.2002)
- HOSKEN, Micahel (1966): *Farm Records*, Cassell & Company Lmt. London.
- KARSLIOĞLU, Özgül (1968): *Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir.
- KAVAL, Hasan (1994): *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZIL, Ahmet (1994): *Genel Muhasebe, Envanter ve Değerleme*, Der Yayınları, İstanbul.
- KIZILOĞLU, Şükrü (1996): *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KLİNEFELTER, Danny and Dean MCCORKLE: *Financial Management: Cash vs. Acrual Accounting*, <http://agpublications.tamu.edu/pubs/eco/b5077.pdf>, (Erişim tarihi 07.08.2002).
- ÖRTEN, Remzi (2000): *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*, Ankara.
- SEVİLENGÜL, Orhan (1995): *Genel Muhasebe*, Ankara.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2003): *Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri*, Ankara.
- SLOF, John Eric and Josep Maria ARGILES: “An Analysis of Accounting Principles Applied By The European Farm Accountancy Data Network”  
<http://netec.mcc.ac.uk/adnetec-cgi-bin/swish.find>, (Erişim tarihi, 27.03.2002)
- ŞAKRAK, Münir (1997): *Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, İstanbul.
- TALİM, Metin (1973): *Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyetler*, Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova.
- TETİK, Nilüfer (2000): *Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Ankara.
- UÇMAN, Birol (1989): *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

163 SAYILI VERGİ USUL KANUNU

GELİR VERGİSİ KANUNU