

SEPERATION OF COST AND EXPENDITURES IN ORCHARDS AND THE ADVANTAGES OF COST ACCOUNTING

Ali Deran

Nigde University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Turkey
Email: alideranmail.com

Abstract

Strategic importance of agriculture sector has been increased by the recent developments in economics as well as changes in climate and accordingly the capital flow to the sector has increased. Today, it is well known that owners of large capitals have been invested on orchards. In the world and Turkey, international companies run many orchards in different countries at the same time. Many of these companies' shares operated in stock exchange markets. In this context of these developments, the importance of agriculture accounting for agriculture and especially cost agriculture for agriculture has been increased. Furthermore, this importance is expected to increase in accordance with the process of world markets and Turkey's accession process to European Union. In this study, cost and expenditure which are the main concepts of agricultural cost accounting and their advantages will be discussed.

Key Words: Orchard, Cost, Cost Accounting

MEYVE BAHÇESİ İŞLETMELERİNDE MALİYET, GİDER AYRIMI VE MALİYET MUHASEBESİNİN YARARLARI¹

Özet

Son dönemde iklimde ve ekonomilerde yaşanan gelişmeler tarım sektörünün stratejik önemi tekrar gündeme getirmiş ve birçok büyük sermaye sahibi tarım sektörüne yatırım yapmıştır. Günümüzde büyük sermaye sahiplerinin özellikle meyve bahçeciliği konusunda ciddi yatırımlarının olduğu bilinmektedir. Ülkemizde ve Dünyanın dört bir yanında uluslararası boyuttaki işletmeler aynı anda farklı ülkelerde meyve bahçesi işletmeciliği yapmaktadır. Bu işletmelerin birçoğu hisseleri borsada işlem gören işletmelerdir. Bu gelişmeler paralelinde günümüzde tarım muhasebesinin, özellikle tarımsal maliyet muhasebesinin önemi artmıştır. Avrupa Birliğine Giriş sürecinde ve küreselleşen dünya pazarlarındaki gelişmeler çerçevesinde bu önemin artarak devam edeceği beklenmektedir. Bu çalışmada, önemi giderek artması beklenen tarımsal maliyet muhasebesinin temel kavramları olan maliyet ve gider kavramları meyve bahçesi işletmeleri açısından açıklanarak, maliyet muhasebesini meyve bahçeleri açısından yararları açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Meyve Bahçesi, Maliyet, Maliyet Muhasebesi

¹ Bu çalışma Ali Deran'ın 2005 Yılında Savunduğu "Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları" İsimli Doktora Tezinde Türetilmiştir.

1. Giriş

Meyve bahçesi kavramı ağaç ve toprak varlığından oluşan bir bütünü ifade etmek için kullanılır. İnsanoğlu yerleşik düzene geçtiği günden bugüne meyve bahçeciliği ile ilgilenmiştir. Çok uzun süre geleneksel tarım teknikleri kullanılarak küçük aile işletmeciliği şeklinde yapılan meyve bahçesi işletmeciliği, günümüzde gen teknolojisi kullanmak dahil üzere modern tekniklerle yapılmaktadır. Tarım sektörünün stratejik bir öneminin olması ve son yıllarda bu öneminin tekrar ön plana çıkmasıyla birlikte, büyük sermaye sahipleri tarım sektörüne ciddi boyutlarda yatırım yapmaya başlamışlardır. Bu paralelde önceleri sadece küçük veya orta büyüklükteki aile işletmeleri şeklinde işletilen meyve bahçeleri de günümüzde büyük sermayedarların da yatırım yaptığı bir sektör haline gelmiştir. Bu gelişmeler paralelinde, günümüzde, Dünyanın dört bir yanında ve Ülkemizde ulusal ve uluslararası boyutta faaliyet gösteren, halka açık; hisse senetleri menkul kıymetler borasında işlem gören birçok tarım işletmesine rastlanmaktadır.

Günümüzde, meyve bahçeciliğinin profesyonel işletmecilik kuralları çerçevesinde yapılması muhasebeyi ve özellikle maliyet muhasebesini bu işletmeler açısından son derece önemli hale getirmiştir. Tarihi süreç içinde bakıldığında tarımsal maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili ilk ciddi çalışmaların Avrupa'da yapıldığı bilinmektedir. On sekizinci yüzyılın ortaları ve 19. Yüzyılın başlarında. Tarımsal maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili gelişmeler Avrupa'da önce İngiltere' de başlamış, daha sonra Almanya, İsviçre ve diğer Avrupa Ülkeleri ile A.B.D' ye yayılmıştır. Ülkemizde tarımsal maliyetlerin işletme bazında hesaplanması ile ilgili çalışmalar Osmanlı Devleti döneminde başlamıştır. Osmanlı Devleti'nde tarım muhasebesiyle ilgili ilk çalışmanın 1884 yılında Aram Margosyan tarafından yapıldığı bilinmektedir. Bu çalışma, tarım muhasebesinin Avrupa'da yeni yeni gelişmeye başladığı döneme denk gelmesi açısından önemlidir (Güvemli, 2000). Cumhuriyet döneminde de tarım muhasebesi ve tarımsal maliyetlerin hesaplanması ile ilgili çalışmalar yapılmış olmakla birlikte ne Osmanlı Devleti zamanındaki çalışmalar nede cumhuriyet dönemindeki çalışmalar hiçbir zaman istenilen düzeyde olmamıştır. Bunda Ülkemizdeki tarım işletmelerinin çok önemli bir bölümünün küçük veya mikro aile işletmesi şeklinde örgütlenmiş olmasının, Vergi Mevzuatımızın tarım kesimini beyan esasında vergiden muaf tutması ve muhasebe kayıtları tutmaya teşvik etmemesi ile eğitim seviyesinin düşük olması gibi birçok faktörün etkisi vardır. Ancak günümüzde meyve bahçesi işletmelerin profesyonelle işletmecilik ilkeleri bazında yapılması muhasebeyi, özellikle maliyet muhasebesini bu işletmeler açısından hayati bir öneme haiz hale getirmiştir.

Bu çalışma temelde iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meyve bahçesi işletmeleri açısından hayati bir öneme sahip maliyet muhasebesinin temel kavramları olan maliyet, gider, zarar kavramları meyve bahçesi işletmeleri açısından ele alınarak incelenmiştir. Ayrıca, meyve bahçesinde ortaya çıkan giderler muhasebe kuramı ve Türkiye'de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde sınıflandırılarak, meyve bahçesi işletmeleri açısından açıklanmıştır. İkinci bölümde ise maliyet muhasebesinin meyve bahçesi işletmeleri açısından yararları ortaya konulmuştur.

2. Maliyet Kavramı ve Türleri

Maliyeti tüm yönleriyle kapsayan, kesin bir tanımın yapılması çok güçtür. Çünkü ulaşılmak istenen her sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir. Bununla beraber, maliyet kavramını çok geniş boyutlar içinde ele alan genel bir tanım yapılabilir (Büyükmirza, 2003). En geniş anlamı ile maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan

fedakarlık ya da vazgeçilen yararların para ile ölçülen toplamı şeklinde tanımlanabilir (Horngren vd. 2003). Bu doğrultuda, işletmelerde maliyetlerin katlanılan fedakarlıklar ya da vazgeçilen yararların sonucunda ortaya çıktığını görülmektedir. Bir başka ifade ile maliyetler bir eylem veya kararın sonucunda ortaya çıkmaktadırlar. Buna göre de maliyet, muhasebe maliyeti ve fırsat maliyeti şeklinde iki ana türe ayrılır.

Muhasebe maliyeti; belli bir amca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların para ile ifadesidir. Bir başka ifade ile mal ve hizmet üretimi için işletme tarafından yapılan hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri gibi giderlerin (amortisman ve fire gibi uğranılan kayıpların, sosyal sigortalar payı ve sosyal yardımlar gibi para ile ölçülebilen fedakarlıkların) toplamıdır (Çetiner, 2000). Meyve bahçelerinde bu maliyetler, ağaç yetiştirme ve meyve üretim maliyetleri şeklinde ikiye ayrılır. Ağaçlar olgunlaşınca kadar (ekonomik olarak meyve verir duruma gelinceye kadar), ağaçlar için yapılan tüm direkt ve indirekt harcama ve tüketim tutarları, ağaç maliyetini verir. Ağaçlar olgunlaştıktan sonra, meyve üretimi için yapılan tüm direkt ve indirekt harcama ve tüketimler ise meyve maliyetini oluşturur.

Muhasebe maliyetleri sanayi işletmelerinde satın alma, üretim, ambar ve satış maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılırken, meyve bahçesi işletmelerinde tarla maliyeti, ambar maliyeti ve pazarlama maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır (Açıl, 1972). Meyve bahçelerinde yıllık işletme karının belirlenmesinde aşağıda belirtildiği gibi üç farklı durumda, üç farklı maliyet kullanılabilir.

- Meyvelerin dalda satılması durumunda; karın belirlenmesinde tarla maliyeti esas alınır.
- Meyvelerin ambarda satılması durumunda; karın belirlenmesinde ambar maliyeti esas alınır.
- Meyvelerin pazara götürülüp satılması durumunda ise pazar maliyeti esas alınır.

Meyvelerin dalda satılması durumunda genelde tek evreli bir üretim söz konusu olur. Ancak meyvelerin aracı kullanmadan pazarlanması durumunda, temizleme, karpitleme, paketleme gibi bir takım işlemlerden geçmesi gerekir. Bu gibi durumlarda üretim maliyetleri birden çok evrede ortaya çıkar ve maliyetlerin evre maliyet yöntemine göre belirlenmesi gerekir. Diğer işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de muhasebe maliyetleri ön veya kesin maliyetler şeklinde hesaplanabilir. Ön maliyetler tahmini veya standart maliyetleme yöntemlerine göre belirlenirken, kesin maliyetler fiili maliyetleme yöntemine göre belirlenir. Hemen belirtmekte yarar var ki; ön maliyetleme yöntemlerinden standart maliyetlerin tarım işletmelerinde uygulanması teknik olarak mümkün değildir. Tarım işletmelerinde ön maliyetleme yöntemi olarak tahmini maliyet yöntemi kullanılabilir.

Vazgeçme maliyeti veya alternatif maliyet olarak da adlandırılan fırsat maliyeti ise belli bir amaca ulaşmak için vazgeçilen net kazanç tutarı olarak tanımlanmaktadır. Meyve bahçeleri açısından bu maliyetleri açıklayacak olursak, meyve bahçesi için tahsis edilmiş arazinin kiraya verilmesi ile bahçe tesisi için katlanılacak maliyetlerin hazine bonosuna yatırılması sonucu elde edilecek kazançlar toplamı, bahçe tesisinin alternatif maliyeti olarak kabul edilebilir. Bununla beraber, toprağın bahçe tesis edilmeyip, boş bırakılması halinde, meyve bahçesinden elde edilecek net kazanç, boş toprağın alternatif maliyeti olarak kabul edilebilir (O'Connor , 1973).

Muhasebe maliyeti ile fırsat maliyetinin tarım ekonomisi literatüründe açık ve örtülü maliyetler şeklinde bir ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir (Cramer & Jensen, 1991). Eski adı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı (yeni adı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı) tarafından yaptırılan tarımsal maliyet hesaplama çalışmalarından, üretim

maliyetlerinin muhasebe ve fırsat maliyetlerini içerdiği tespit edilmiştir (Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, 2001). Söz konusu maliyet ticari anlamda karın belirlenmesinde kullanılan maliyet olmayıp ekonomik kar veya zararın belirlenmesinde kullanılan bir maliyettir. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'nın yaptırmış olduğu çalışmalarda, muhasebe literatüründe katkı payı olarak ifade edilen kavramın brüt kar, net ekonomik kazanç ya da kayıp olarak ifade edilen kavramın ise net kar olarak ifade edildiği tespit edilmiştir. Bu tablonun Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'nın da ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde, muhasebe literatürüne uygun bir şekilde Ek1'deki gibi düzenlenmesi olanaklıdır. Ek1'deki Tablo Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın bundan sonraki tarımsal maliyet, kar veya zararın hesaplanmasında ve raporlanmasında kullanılması amacıyla tarafımızdan önerilmektedir. Bu tablonun kullanımını maliyet, kar veya zararlar hakkında daha ayrıntılı bilginin sunulmasını sağlayacak, ayrıca muhasebe karı veya zararı ile ekonomik kar veya zararın ayrı ayrı raporlanmasını sağlayarak ayrıntılı performans analizi yapmaya olanak tanıyacaktır. Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin (The Farm Accountancy Data Network, FADN) işlerlik kazanmasıyla birlikte, böyle bir raporlama kaçınılmaz olacaktır.

3. Gider Kavramı, Sınıflandırması ve Meyve Bahçeleri Açısından İncelenmesi

Bu bölümde gider kavramı açıklanarak meyve bahçeleri açısından sınıflandırılarak açıklanacaktır.

3.1. Giderin Tanımı

Gider, işletmenin varlığını ve faaliyetlerini sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde işletmenin kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 1999). İşletmede kullanılan mal ve hizmetler (ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim gideri gibi) doğrudan mal ve hizmet üretimi ile ilgili olabileceği gibi, araştırma geliştirme ve genel yönetim giderleri gibi üretimle doğrudan ilgili olmayabilir. Bu tür giderler mal ve hizmet üretilsin veya üretilmesin, üretimden bağımsız olarak ortaya çıkarlar ve o dönemin gideri olarak değerlendirilir. Üretimle ilgili olan giderlerin o dönemin gideri olarak değerlendirilebilmesi için mal veya hizmetin satılmış olması gerekir. Buna göre gider, yararı tükenmiş maliyetler olarak tanımlanır (Peker, 1998).

3.2. Giderlerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Sınıflandırılması ve Meyve Bahçeleri Açısından İncelenmesi

Giderleri çeşitlerine, işletme fonksiyonlarına, ürünlere yüklenmesine, faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine, kontrol edilebilirlik özelliklerine, fiili olup olmamalarına göre değişik açılardan sınıflandırılarak meyve bahçesi işletmeleri açısından incelemek olanaklıdır.

3.2.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

i- İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Tekdüzen Muhasebe Sistemimiz içinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (THP) 7/B yaklaşımında 790 kod numarasıyla yer alan ilk madde ve malzeme giderlerini meyve bahçesi işletmelerinde, ağaç yetiştirmeyle ilgili giderler ve meyve üretimi ile ilgili giderler şeklinde ikiye ayırarak incelemekte fayda bulunmaktadır. Ağaçlar olgunlaşmaya kadar, ağaçların yetiştirilmesi için katlanılan bütün direkt ve indirekt madde ve malzeme giderleri, ağaçların ilk madde ve malzeme gideri olarak

kabul edilir. Meyve bahçesi işletmelerindeki en önemli ilk madde ve malzeme gideri; fidan maliyetidir. Fidanların işletme dışından temin edilmesi halinde, fidan maliyetine taşıma, sigorta, gümrük, vergi, resim, harç gideri gibi giderlerin eklenmesi gerekir.

Ağaçların olgunlaşmasından sonra, meyve üretimi için kullanılan ilaç, gübre, kireç ve su gibi direkt ilk madde ve malzeme ile işletmenin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen mazot, eldiven, gibi her türlü endirekt malzeme ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilir.

ii- İşçi Ücret ve Giderleri: THP, 7/B yaklaşımında 791 kod numarasıyla yer alır. Meyve bahçelerinde çalıştırılan ziraat mühendisi, tekniker, sulama işçisi ve bekçi gibi işçiler için tahakkuk ettirilen ücretler, işçi ücret ve giderleri olarak kabul edilmektedirler. Bunlara esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar dahildir.

Bu giderler ağaçlar olgunlaşınca kadar ağaç maliyetlerine verilmelidirler. Ağaçlar olgunlaştıktan sonra, meyve üretimi için katlanılan işçilik giderlerinin meyve üretim maliyetine verilmesi gerekir. Bazı durumlarda işçiler hem ağaç yetiştirme faaliyetinde, hem de meyve üretim faaliyetlerinde farklı zamanlarda çalıştırılabilirler. Bu durumda katlanılan işçilik giderlerinin hangi oranda ağaçlara, hangi oranda meyve üretim maliyetlerine verileceği işçilerin ağaç yetiştirme ve meyve üretim faaliyetlerinde geçirdikleri zaman göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu da işçi zaman kartlarının önemini ortaya koymaktadır.

iii-Memur Ücret ve Giderleri: Modern meyve bahçesi işletmelerinde, sanayi işletmelerinde olduğu gibi pazarlama, muhasebe-finance, araştırma-geliştirme ve halkla ilişkiler gibi bölümler bulunmaktadır. Bu bölümde çalışan personel için tahakkuk ettirilen tüm ücretler, 7/B seçeneğinde Memur Ücret ve Giderleri Hesabında gösterilir.

iv-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Meyve üretiminde ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan telefon, gaz, işçilik, kiralarak sürdürme, kiralarak budatma ve benzeri giderleri kapsar. Ayrıca personelin taşınması için katlanılan giderler de bu hesap kapsamında değerlendirilir. THP, 7/B seçeneğinde 793 kodla yer alır.

v- Çeşitli Giderler: THP, 7/B seçeneğinde 794 koduyla yer alır. Yukarıda belirtilen ve aşağıda açıklanacak olan giderlerin dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, sergi ve reklam, temsil ve ağırlama giderleri, dava, icra ve noter giderleri ve aidat giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

vi- Vergi Resim ve Harçlar: THP, 7/B seçeneğinde 795 koduyla yer alır. Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen damga vergisi, motorlu taşıt vergisi ve indirilemeyen katma değer vergisi gibi gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

vii-Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulan meyve ağaçları, bahçedeki tesisler, binalar ve diğer tüm maddi ve maddi olmayan varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları bu grupta değerlendirilir. THP, 7/B seçeneğinde 796 kod numarasıyla yer alır.

viii- Finansman Giderleri: THP, 7/B seçeneğinde 797 kod numarasıyla yer alır. Ağaç yetiştirme, meyve üretimi ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla yabancı kaynak kullanımından doğan faiz ve komisyon giderleri ile kur farkları bu grupta yer alır. Üretim

ya da diğer işletme faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bankadan kredi alınması durumunda işletme aleyhine tahakkuk ettirilen faiz de bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesapta biriken tutarlar gelir tablosunda dönem giderleri içinde yer alır. Ancak, meyve bahçesi tesisi amacıyla sağlanan krediler karşılığı olarak katlanılan faiz ve kur farkları KOBİ niteliğinde olmayan büyük ölçekteki işletmelerin uygulamak durumunda olduğu 23 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı'na' göre ağaç maliyetine dahil edilmelidir. KOBİ niteliğindeki işletmelerin KOBİ'ler için geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre finansman giderini ile kur farklarını yatırım dönemindeki fidanlara eklemeleri mümkün değildir. Bu standarda göre finansman gideri kesinlikle dönem gideri olarak yazılmalıdır. Vergi Usul Kanunu'na göre finansman gideri ile kur farkının bahçe maliyetine verilmesi gerekir.

3.2.2.Giderlerin İşletmenin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Bu gruplandırmada giderler, işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için satın alma, üretim, araştırma-geliştirme, pazarlama-satış-dağıtım, genel yönetim ve finansman fonksiyonlarının yerine getirilmesi gerekir. Bu fonksiyonların yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları fonksiyonlara göre bir sınıflandırmaya tabi tutulur (Akdoğan, 1999).

i-Alış Giderleri: Meyve üretimini gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla satın alınan, gübre, ilaç, kireç, eldiven, makas, sandık gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Bu madde ve malzemeleri işletmeye getirinceye kadar katlanılan tüm giderlerin de bu grupta değerlendirilmesi gerekir. Bu madde ve malzemeler doğrudan gider yazılmaz; önce bir bilanço hesabına alınır (THP'de 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı) ve kullanıldıkça gider yazılır.

ii- Üretim Giderleri: Meyve bahçelerinde üretim giderleri açıklanırken, ağaç üretim giderleri ve meyve üretim giderleri şeklinde bir ayrıma tabi tutmakta yarar bulunmaktadır.

a-Ağaç Üretim Giderleri: Toprağın hazırlanmasından başlayıp, ağaçların aktifleştirilmesine kadar geçen sürede, söz konusu ağaçlar için katlanılan direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri dahil tüm direkt ve endirekt giderlerdir.

b-Meyve Üretim Giderleri: Ağaçların aktifleştirilmesinden sonra katlanılan tüm direkt ve endirekt giderlerdir.

Bu giderler THP, 7/A seçeneğinde 710 Direkt ilk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt işçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri şeklinde yer alırlar.

ii-Araştırma Geliştirme Giderleri: THP 7/A seçeneğinde 750 koduyla yer alır. Ağaç verimliliğinin artırılması ve hastalıklara dayanıklı meyvelerin geliştirilmesi amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri için katlanılan tüm direkt ve endirekt giderler bu grupta yer alırlar.

iii-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: Meyvelerin paketlendikten sonra, depolanmaları, pazarlanmaları ve nakliyeleri ile ilgili tüm giderler bu grupta yer alır. THP, 7/A seçeneğinde 760 kod numarasıyla yer alır.

iv-Genel Yönetim Giderleri: THP, 7/A seçeneğinde 770 koduyla yer alır. Yukarıda sayılan yerlerde ortaya çıkmayan, işletme faaliyetlerini sürdürülmesi için gerekli olan genel nitelikli tüm giderler bu grupta yer alır. Muhasebe, genel yönetim, personel, halkla ilişkiler, büro hizmetleri bölümünde ortaya çıkan giderler gibi.

v- Finansman Gideri: İşletmenin finans fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan giderleridir. THP, 7/A seçeneğinde 780 koduyla yer alır.

İlk iki madde de belirtilen giderler, doğrudan üretilen mamulün maliyeti ile ilişkili olduğundan stok maliyet giderleri şeklinde de nitelendirilmektedirler. İkinci maddeden sonra belirtilen tüm giderler, işletmenin alış ve üretim dışı fonksiyonları ile ilişkilidirler. Bu giderler satın alınan malzeme ve malların veya üretilen mamullerin maliyetine yüklenilmeksizin doğrudan doğruya gelir-gider tablosuna yansıtılır ve dönem gideri olarak nitelendirilir. Giderlerden beklenen yararın sağlanamaması ya da sağlanamayacağını anlaşılmaması durumunda, giderler zarara dönüşürler. Bu giderler, zarara dönüşen giderler olarak nitelenirler. Bu giderlerin başlıcaları şunlardır (Büyükmirza, 2001).

i-Çalışmayan Kısım Gideri: İşletmede atıl olarak bulundurulmuş traktör, hasat ve budama makineleri ile sulama tesis, makine ve araç gereçlerinin amortismanları ile yağmur ya da dolu yağması nedeni ile işçilerin çalışmalarına ara vermeleri esnasında ortaya çıkan işçilik giderleri, bu gider kapsamında değerlendirilir.

ii-Önceki Dönem Gider ve Zararları: Önceki döneme ait olan ancak bu dönemde kayda alınan gübre, ilaç, işçilik, kireç, su, motorin, finansman, ısınma ve bakım onarım gideri gibi tüm giderler, bu başlık altında gösterilir.

iii-Arızı Satış Zararları: İşletmede kullanılan traktör, araç-gereç ve bahçenin satış sırasında satış fiyatı ile kayıtlı değeri arasındaki olumsuz farkları kapsar.

iv-Diğer Zararlar; yukarıda belirtilen zararlar dışında kalan tüm zararları kapsar.

3.2.3.Giderlerin Ürünlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırılması

Giderler ağaç ya da meyve üretim maliyetlerine direkt yüklenip yüklenememelerine göre direkt giderler, endirekt giderler şeklinde ikiye ayrılabilir.

i-Direkt Giderler: Ağaç yetiştirilmesinde veya meyve üretiminde kullanılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan ürüne yüklenen giderler, direkt giderler olarak kabul edilirler. Bu giderler, belli bir üretim faaliyeti ile doğrudan ilgilidir ve söz konusu üretim faaliyetinin gerçekleştirilememesi durumunda ortadan kalkar. Meyve bahçelerinde, gübre, mazot, direkt işçilik, kireç, su ve hasat giderleri bu kapsamda değerlendirilir.

ii- Endirekt Giderler: Ağaç ve meyve maliyetlerine direkt olarak verilemeyen, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla meyve üretim maliyetlerine dahil edilebilen giderlerdir. Bu giderler; ağaç amortismanı, endirekt işçilik, tesis, atölye giderleri ile araç gereç ve makine giderleridir. Ayrıca, birden çok üretim dalına hizmet veren su temin (derin kuyular), otomobil ve kamyonlar, atölyeler, ambarlar, elektrik üretimi, sosyal hizmetler ve genel yönetim gibi ortak hizmet birimlerinin giderleri de bu kapsamda olup, üretim faaliyetlerine belirli dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle dağıtılabilmektedirler.

3.2.4.Giderlerin Faaliyet Hacimleriyle Olan İlişkilerine Göre Sınıflandırılmaları

Giderler faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından sabit, değişken, yarı sabit ve yarı değişken giderler olmak üzere üç grupta değerlendirilir(1999).

i- Sabit Giderler: Belli bir üretim aralığında, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen giderler (Hirsch & Louderback 1992) olarak tanımlanan sabit giderler, meyve bahçesi işletmelerinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü, sabit gider olarak kabul edilen sulama tesisleri, ağaçlar ve koruma çitleri gibi yatırımlara ait amortisman giderleri, meyve üretim giderleri içinde önemli bir yer tutar. 2001 yılında, Tarım Bakanlığı tarafından yaptırılan araştırmada, meyve türlerine ve bölgelere göre değişmekle beraber, meyve üretim maliyetlerinin %12' si ile % 45'inin sabit giderlerden oluştuğu tespit edilmiştir. Bu araştırmalarda Tokat ilinde elma üretim maliyetlerinin % 33.66'sının sabit giderlerden oluştuğu tespit edilirken; İçel ilinde bu oranın %12 olduğu tespit edilmiştir (Tarım ve köy İşleri Bakanlığı, 2001). Sabit giderlerin en önemli özelliği; toplam tutarlarının üretim miktarına bağlı olmaksızın sabit kalırken, üretim miktarına bağlı olarak, birim üretim maliyetlerindeki paylarının artıp, azalmasıdır. Amortisman, arazi kirası, daimi işçi ücretleri ve faiz giderleri meyve bahçelerindeki sabit giderlere örnek olarak gösterilebilirler.

ii- Değişken Giderler: Üretim hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir (Granof, 1983). Meyve bahçesi işletmelerinde gübre, geçici işçi ücretleri, kireç, su, makinelere ait akaryakıt, enerji ve zirai mücadele ilacı gibi giderler değişken giderlere örnek olarak verilebilir (Kral, 1996). Meyve bahçesi işletmelerinde azalan verimler kanunu geçerli olduğu için belli bir noktadan sonra üretim miktarları ile değişken giderler aynı yönde hareket etmezler. Bir noktaya kadar değişken gidere konu olan girdi miktarını artırarak, üretim miktarını arttırmak olanaklıysa da, bir noktadan sonra bu mümkün olmayabilir.

3.2.5.Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Özelliklerine Göre Sınıflandırılmaları

Giderler, kontrol edilebilirlik özelliklerine göre de kontrol edilebilir giderler, kontrol edilemez giderler şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir.

i- Kontrol Edilebilen Giderler: Meyve bahçesi işletmelerinde, atölye ve hasat giderleri kontrol edilebilir giderlere örnek olarak verilebilir. Hasat maliyetlerinin ölçümü ile meyve toplama faaliyetleri hakkında önemli bilgilere ulaşmak olanaklıdır. Bu şekilde hasat faaliyetlerinin kontrol altına alınması her zaman mümkündür. Aynı şekilde, atölye maliyetlerinin belirlenmesiyle bazı araç-gereç ve ekipmanların kontrolü mümkündür. Burada atölye maliyetleri ile ifade edilmek istenen; meyve üretiminde kullanılan tüm ekipman ve bunlarla ilgili tamir, bakım onarım giderleridir. Söz konusu maliyetlerin direkt olarak, esas üretim gider yerlerine (meyve bahçelerine) dağıtılmaları çoğu zaman mümkün değildir. Bu maliyetlerin dağıtım anahtarları yardımıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılması gereklidir. Atölye maliyetlerinin ölçümü, makine ve ekipmanlar ile işçilerin verimliliğini ölçmek açısından son derece önemlidir. Bu bilgilerden hareketle, hasat maliyetlerinin düşürülmesi ve işçi verimliliğinin artırılması olanaklıdır. Atölyelerde ortaya çıkan maliyetlerden hareketle, malzeme ya da ekipmanların kiralanması ya da tamirlerinin dışarıda yaptırılması gibi yönetim kararları alınabilir.

ii- Kontrol Edilemeyen Giderler: Meyve bahçesi işletmelerinde, genelde, üretim giderleri kontrol edilemez nitelikteki giderlerdir. Örneğin ilaçlama, gübreleme, kireçleme

ve çapalama giderleri, salgın hastalık ve hava durumuna göre değişirler ve işletmenin salgın hastalık ve hava durumunu tam anlamıyla kontrol etme gibi bir şansı bulunmamaktadır.

3.2.6. Giderlerin Gerçekleşme Durumlarına Göre Sınıflandırılmaları

Giderler, gerçekleşmiş olup olmamalarına göre fiili giderler, standart giderler ve tahmini giderler olmak üzere üçe ayrılabilir.

i-Fiili Giderler: Katlanılmış giderlerdir (Horngren vd., 2003). Ödenmiş işçi ücretleri ile gübre giderleri, bu tür giderlere örnek olarak verilebilir.

ii-Standart Giderler: Belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderlerdir. Bu giderlerin belirlenmesinde bilimsel yöntemlerden yararlanır. Meyve bahçesi işletmelerinde özellikle üretim maliyetleri içinde değerlendirilen giderlerin önceden standartlarının belirlenmesi çok güçtür. Çünkü, üretim maliyetine dahil edilen giderler içinde yer alan çapalama, sulama, ilaçlama gibi giderlerin önceden tam ve kesin bir şekilde belirlenmesi zordur. Bu giderler doğa şartlarına bağlı olarak değişmektedirler.

iii-Tahmini Giderler: Bu giderler de belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderler şeklinde tanımlanabilir. Standart giderlerden farklı olarak, bu giderlerin belirlenmesinde daha çok sezgi, tecrübe ve tahminlerden yararlanır. Meyve bahçelerinde ön maliyetleme olarak genelde tahmini maliyet yönteminden yararlanılmaktadır.

4. Meyve Bahçelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaç ve Yararları

Her işletme gibi, meyve bahçesi işletmeleri de mevcut durumlarını analiz etmek ve bazı kararlar almak için yetiştirilen ağaçlar ile üretilen meyvelerin maliyetleri ve maliyet unsurları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu bilgilere ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile erişilebilir. Diğer tarım işletmelerinde olduğu gibi, meyve bahçesi işletmelerinde de üretim maliyetlerinin hesaplanması son derece güç ve hassas bir iştir. Çünkü maliyetlerin yapısı, bölgeden bölgeye, yıldan yıla, hatta işletmeden işletmeye değişebilmektedir (Talim, 1973). Ayrıca, üretim süresinin uzunluğu, maliyet hesaplamalarında bazı sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Uzun üretim sürecinde, değişken bir yapıya sahip maliyetlerin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi güç olmasına rağmen, olanaksız değildir.

Etkin bir maliyet muhasebesi sistemi ile işletmede üretilen tüm mal ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin sağlıklı bir şekilde belirlenip izlenmesi her zaman mümkündür. Bir işletme, kendi bünyesine uygun maliyet muhasebesi sistemini kurarak; üretmiş olduğu tüm mal ve hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında, giderlerin kontrolünde, gelecekle ilgili planların yapılmasında ve işletme lehine hızlı kararların alınmasında etkili ve güvenilir bilgileri her zaman elde edebilir. İşletmeler açısından son derece önemli veri ve bilgiler sunan maliyet muhasebesi sistemi; “bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için işletmenin yaptığı fedakarlıkların parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünü” şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 1999).

Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının çok fazla bir yararı olmadığı yönünde görüşler bulunmasına rağmen, yapılan bir çalışmada bu görüşün doğru olmadığı, maliyet muhasebesi yardımı ile işletmenin mevcut durumu hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olacağı ve gelecekteki başarı veya başarısızlıklarının önceden tahmin edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır (Argiles, 2002). Bu sonuç, tarım işletmelerinin başarıya ulaşmalarında tarım muhasebesinin ne kadar gerekli olduğunu ortaya koymaktadır.

Maliyet muhasebesinin üretim maliyetlerini hesaplamak, işletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak, planlamaya ve alınacak kararlara yardımcı olmak gibi, birbiri ile ilişkili birden çok amacından ve yararından söz etmek olanaklıdır. Meyve bahçesi işletmeleri açısından önemlerini ortaya koymak amacıyla, bu amaç ve yararların ayrı ayrı açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

4.1. Birim Maliyetlerin Saptanması

Diğer işletmelerde olduğu gibi, meyve bahçesi işletmelerinde maliyet muhasebesi sisteminin temel amacı; yetiştirilen ağaç ve ağaçlardan elde edilen meyvelerin birim üretim maliyetlerini, mümkün olduğunca, gerçeğe yakın bir şekilde saptayabilmektir. Maliyetlerin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi işletmeye aşağıdaki yararları sağlar(Bursal ve Ercan, 1998):

i- Fiyat Tespitine Yardımcı Olur: Meyve bahçesi işletmeleri, pazarlamasını kendileri yapmıyorlarsa, genelde meyveler henüz olgunlaşmadan, bir başka ifadeyle, meyve henüz ağaçta iken komisyoncu veya tüccara satarlar. Bu satış sırasında talep edecekleri fiyatın tespiti ancak maliyet hesaplamaları ile mümkün olur. Aksi takdirde, işletmenin önemli kayıpları olabilir.

ii-Maliyet Analizlerinin Yapılmasını Sağlar: Bir önceki maddede meyvelerin piyasa fiyatının olmadığı, maliyetlerin fiyatın belirlenmesinde esas alındığı varsayımından hareket edilmiştir. Ancak, meyve fiyatlarının serbest piyasalarda oluşması durumunda, maliyetlerin fiyat belirlemede esas alınması fonksiyonu kendiliğinden ortadan kalkar. Bu durumda, işletmelerin iyi bir maliyet analizi yaparak maliyetlerini düşürmek yolu ile rekabet şansları olabilir.

iii- Faaliyet Sonuçlarının Tespitine Yardımcı Olur: Maliyet hesaplamaları işletmelerin faaliyetlerinin sonucunu saptamak bakımından da büyük bir öneme sahiptir. Bir işletmenin kar ya da zarar ettiği, ancak maliyetlerin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi ile olanaklıdır. İşletmenin toplu olarak kar ya da zarar ettiğini genel muhasebe uygulamaları ile tespit etmek olanaklıysa da, hangi meyve türünden ne kadar kar ya da zarar edildiğini belirlemek, ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile mümkündür.

iv-Stokların Değerlemesine Yardımcı Olur: Maliyetlerin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesinin bir diğer yararı da, ağaç ve meyvelerin değerlemesidir. Dönem sonunda işletme varlıkları içinde önemli bir yer tutan ağaç varlıkları ile meyvelerin maliyetlerinin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi, bu unsurların doğru bir şekilde değerlemesine yardımcı olur. Vergi mevzuatımızın ağaç ve meyve unsurlarının maliyet bedeli ile değerlemeyi öngörmesi, maliyet hesaplamalarının yararını göstermesi açısından önemlidir.

v-Kanıt ve İstatistikî Bilgi Sunmaya Yarar: İşletmeler bazı durumlarda istatistikî veri oluşturulmasına katkı sağlamak amacıyla, bazı mesleki kuruluşlara ya da bazı

anlaşmazlıklarda kanıt olarak mahkemelere veya hükümetlere işletmenin maliyetlerini sunabilirler. Devlet yardımı oranlarının belirlenmesinde, meyve üretim maliyetlerinin veri olarak sunulması gibi.

vi-Vergi Matrahının Hesaplanmasına Yardımcı Olur: Maliyet hesaplamaları, vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması için de önemlidir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki; vergi matrahının belirlenmesinde kullanılacak maliyetler, V.U.K.'nun 275. maddesinde belirtilen şekilde hesaplanmalıdır.

vii-Riskin Düşürülmesine Yardımcı Olur: İşletmelerin en önemli rekabet araçlarından biri verimliliktir. Verimlilik ise çıktı ile girdi arasındaki ilişki ile açıklanır. Uzun üretim süreci nedeniyle, meyve bahçesi işletmelerinde kısa sürede verimlilik artışı yolu ile rekabette avantajlı duruma geçmek ve işletme riskini düşürmek güçtür. Sistematik ve detaylı bir şekilde tutulacak maliyetler, maliyet yapıları ve oranları hakkında detaylı bilgi vermesi nedeniyle, işletmenin kısa vadede işletme riskini düşürmesi ve minimize edilmesine yardımcı olur (Keller & Krause, 1990).

viii- Tarımsal Kredi, Finansman ve Devlet Yardımı Sağlanmasına Yardımcı Olur: Ağaç ve meyve üretim maliyetlerinin hesaplanması tarımsal kredi ve finansman sağlanması ile devlet yardımı alınması açısından da önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

ix- Diğer Yararları: Üretim süreci, girdi-çıktı, fiyat ve maliyetlerde bölgeler arası farklılaşmanın ortaya konulmasına yardımcı olur, maliyeti hesaplanmak istenen alternatif ürün maliyetlerinin belirlenmesine olanak sağlar, diğer araştırma amaçlarına hizmet etmek üzere güncelleştirilebilen veri tabanının oluşturulmasına yardımcı olur (Kıral, 199).

4.2. İşletme Faaliyetlerinin Kontrolü

Maliyet muhasebesinin bir başka görevi de; işletme için önemi giderek artan bir kontrol aracı olmasıdır. Meyve bahçesi işletmelerinde standart maliyet ya da tahmini maliyet sistemlerinin kullanılması halinde, maliyet muhasebesinin kontrol işlevi daha belirginleşir. Bu durumda işletme yöneticileri, fiili maliyetlerle tahmini maliyet ya da standart maliyetleri karşılaştırmak suretiyle işletmenin gidişi hakkında daha sağlıklı bilgilere ulaşırlar. İşletme yöneticileri, sapmaların nedenleri araştırmak sureti ile etkin bir kontrol işlemi gerçekleştirebilirler. Böyle bir uygulama aşağıdaki yararları sağlar (Bursal & Ercan, 1998):

i- Maliyetler, türleri bakımından olabildiğince geniş bir ayrıma tabi tutulur. Böylece hangi tür maliyetlerde, zaman içinde, fiyat ya da miktar bakımından bir artış veya azalma olduğu tespit edilerek, zamanında gerekli önlemler alınır.

ii- Maliyetler sadece çeşitleri bakımından değil, ortaya çıktıkları yerler bakımından da izlenir ve kontrol edilir. Böylece, girdi kontrollerinin yanında, üretim birimlerinin de kontrolü sağlanır. Üretim birimleri arasında karşılaştırma olanağı sağlar.

4.3. Planlamaya ve Alınacak Kararlara Katkısı

Meyve bahçelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının bir diğer amacı da; planlamaya yardımcı olmaktır. Plan, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek unsurları ortaya koymasından dolayı önemlidir. Sağlıklı bir planlamada bulunması gereken en önemli unsur, güvenilir veri ve bilgilerdir. İşletmelerin maliyet bütçelerinin hazırlanması sırasında, bu veri ve bilgiler

maliyet muhasebesi sisteminden sağlanır. Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan veri ve bilgilerle oluşturulan bütçelerinin kontrolünde de maliyet muhasebesi sisteminden yararlanır. Bu anlamda, maliyet muhasebesi yarattığı veri ve bilgilerle, işletmenin gelecekle ilgili planların hazırlanması ve kontrolünde çok önemli rol oynar.

Maliyet muhasebesinin bir diğer görevi de işletme ile ilgili alınacak kararlara yardımcı olmaktır. Karar alma, işletmelerin sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, karar alma sürecinde çoğu zaman duyguların ve sezgilerin yeri yoktur. Modern işletmelerde, karar alma işlemi, işletme içinden ve dışından sağlanan veri ve bilgilere dayanarak gerçekleştirilir. Meyve bahçesi işletmelerinde de, hangi tür meyvenin üretileceği, meyve ağaçlarının hangi çağa kadar üretimde tutulacağı ve meyvelerin hangi fiyattan satılacağı gibi önemli kararlar, maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak veri bilgilere dayanarak yapılmalıdır. Aksi durumda geri dönülmesi çok zor ve maliyetli durumlarla karşılaşılabilir.

5 Sonuç

Gider ve maliyet birbirlerinde farklı anlamları olan kavramlar olmasına rağmen, gerek teoride, gerekse de uygulamada sıklıkla birbirleri yerine kullanılmaktadır. Bu çalışmada meyve bahçesi işletmeleri açısından gider ve maliyet kavramları muhasebe kuramındaki ifadeleri ile ele alınarak açıklanmış ve tarım ekonomisi literatüründeki ifadeler ile karşılaştırılmıştır. Ayrıca muhasebe kuramı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi esasında gider sınıflandırılması yapılmış ve meyve bahçesi işletmeleri açısından açıklanmıştır. Bu çalışmada ayrıca maliyet muhasebesinin meyve bahçeleri açısından yararları ortaya konulmuştur.

Bu çalışma ile meyve bahçelerinde vergi matrahının hesaplanması, satış fiyatının belirlenmesi, meyvenin depolanması veya satılması gibi farklı amaçlar için maliyet hesaplamak için gerekli olan temel bilgiler verilmiştir. Bu çalışma ile her farklı amaç için farklı bir maliyet hesaplanması gerektiği vurgulanmış, bunun içinde katlanılan gider ve maliyetlerin tasnif esasları ortaya konulmuştur. Ayrıca tarım sektöründe hesaplanan maliyet, gider ve kazançların raporlanmasında kullanılmasında katkı tipi gelir tablosu tarım işletmeleri için geliştirilmiş Ek 1’de sunulmuştur.

Kaynakça

- Açıla, A.F. (1999). Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimizin Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler, A.Ü. Ziraat Fakültesi Yayınları: 567.
- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (1999). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, 9. Baskı, Ankara.
- Argiles, J. M. (27.03.2002). “Accounting Information and The Prediction of Farm Viability” <http://netec.mcc.ac.uk/WoPEc/data/Papers/upfufgen277.html>.
- Bursal, N. & Ercan, Y. (1991). Maliyet Muhasebesi İlkeleri, İstanbul.
- Büyükmirza, K. (2012). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara.
- Cramer, G. L. & Jensen, C. W.(1991). Agricultural Economics and Agribusiness, Jhon Willey and sons, Inc, New York.
- Çetiner, E. (1995). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Ankara.
- Çetiner, E. (2000). Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları, Ankara.
- Granof, M. H. (1983). Accounting for Managers and Investors, USA.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cilt 3, İstanbul.

- Hirsch, M. L. & Louderback, J. G. (1992). Cost Accounting, Cincinnati, Ohio.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. (2003). Cost Accounting, International Edition
- Keller, D. E. & Krause, P.(1990). "World Class Down on The Farm" Management Accounting, May.
- Kıral, T. (1999). Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi, Ankara.
- O'connor, R. (1973). Principles of Farm Business Analysis and Mngement, Shonnon Ireland.
- Peker, A. (1998). Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul.
- T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı. (2001). Türkiye' de Bazı Bölgeler İçin Önemli Ürünlerde Girdi Kullanımı ve Üretim Maliyetleri, Ankara.
- Talim, M. (1973). Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyet, İzmir.

Ek 1:**KATKI TİPİ ÖRNEK GELİR – GİDER TABLOSU**

BRÜT ÜRETİM DEĞERİ (SATIŞLAR)	XXXX
ÜRETİMİN (SATIŞLARIN)	
DEĞİŞKEN MALİYETLERİ	(XXXX)
-İşgücü Maliyeti	XXXX
-Makine Çeki Gücü Maliyeti	XXX
-Materyal Maliyetleri	XXX
-Diğer Değişken Maliyetler	XX
BRÜT KATKI PAYI	XXXX
DÖNEMİN DEĞİŞKEN GİDERLERİ	(XXX)
-Genel Yönetim Giderleri	XXX
-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri	XXX
-Finansman Giderleri	XX
NET KATKI PAYI	XXXX
DÖNEMİN SABİT GİDERLERİ	(XXXX)
-Araştırma ve Geliştirme	XXX
-Pazarlama, Satış ve Dağıtım	XXX
-Genel Yönetim Giderleri	XXX
-Genel Üretim Giderleri	XXX
-Finansman Giderleri	XXX
KARA KATKI	XXXX
-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	XXX
-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar	(XXX)
DÖNEM MUHASEBE KAR VEYA (ZARARI)	XXX
ALTERNATİF(FIRSAT) MALİYET	(XXX)
-İşletme Sermayesi Faizi	XXX
-Sabit Sermaye Faizi	XXX
-Tarla Kirası (arazi mülk ise)	XXX
NET EKONOMİK KAR VEYA (ZARAR)	XXXX

