

ESKİŞEHİR	
İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi	
Kütüphanesi	
Demirbaş No:	18535
Tasnif No. su	4/320
Kitabın Geliş Ta.	

**ZİRAAT İŞLETMELERİNDE
MALİYET MUHAŞEBESİ**

(Doktora Tezi)

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane

ÖZGÜL KARSLIOĞLU

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Muhasebe Kürsüsü Asistanı

İ Ç İ N D E K İ L E RSahife

TAKDİM.....	I
GİRİŞ.....	
1 - 1) Ziraat İşletmelerinde defter tutmanın lüzumu ve faydaları.....	1
2 - 2) Ziraat işletmelerinin büyüklükleri ve büyüklüğün gerektirdiği kayıt sistemleri.....	4

B Ö L Ü M I

ve ORTA KÜÇÜK İŞLETMELERDE KAYIT SİSTEMLERİ.....	11
1 - K 1) Varlık Hesabı Sistemi.....	11
B- 2) Gelir - Gider Defteri Sistemi.....	12
C- 3) Karma Sistem.....	21

B Ö L Ü M II

2- ORTA İŞLETMELERDE KAYIT SİSTEMLERİ.....	39
--	----

B Ö L Ü M III

BÜYÜK İŞLETMELERDE KAYIT SİSTEMLERİ.....	45
1 - 1) Ziraatte Maliyet Muhasebesinin Gayeleri ve Faydaları.....	49
2 - 2) Ziraatte Maliyet Muhasebesinin Hususiyetleri	49
3 - 3) Umumi Maliyet Muhasebesi ve Ziraatte Maliyet Muhasebesi.....	54
A- Esas Prensipler bakımından farklar	

6. 6- Diğer döneme mirayet eden ameliye- leri değerlendirme.....	150
C - C) Ziraatte bir faaliyete tahsis edilen mi- ktarların katı olarak tesbit edile- memesi hali.....	152
D) Mahsulün elde edildiği zaman mali- yetin tamamlanmamış bulunması hali...	152
BÜYÜK BİR ZİRAAT İŞLETMESİNDE BUĞDAY MALİYETİNİN MU- HASEBELEŞTİRİLMESİNE AİT NİSAL.....	155
T. ŞEKER FABRİKALARI A.Ş. TOHUM ÜRETİME ÇİFTLİĞİ HESAP PLANI.....	174

TAKDİM

Ziraat, dünyada en eski ve hatta bugün en büyük meşguliyettir. Dünya nüfusunun ekseriyeti, tahminen üçte ikisi geçimini ziraatten sağlar (1).

Ziraat çeşitli şekillerde tanımlanmıştır :

"Zirai faaliyet, toprağı ve tohumu kullanarak nebat, hayvan ıptidai maddelerini istihsal etmek ve bizzat istihsal edilen bu maddeleri yarı veya tam mamule haline getirmektir (2).

Bu tariften ziraatın yalnız nebatî ve hayvanî ham maddeler elde etmek olmadığı, bunun yanında, bir dereceye kadar bu ham maddelerin işlenmesini, yarı ve tam mamul haline getirilmesini de kapsadığı anlaşılar. Ziraat sanatlarına giren bu ameliyelerin, ziraat sanatlarının zirai faaliyetten sayılıp sayılmaması hususundaki görüş ayrılıklarına paralel olarak her zaman zirai faaliyet sayılamayacağı tabiidir. Fakat G.V.K. nun 52. maddesinde bu husus şu şekilde hükme bağlanmıştır : "Mahsullerin, değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak bu ameliye, aynı teşebbüsün ems'ünü teşkil eden bir işletmede vakna geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için, işletmenin sınıf bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, ems'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi

(1) R. Cohen- The Economics of Agriculture, Cambridge, 1959, Sah. 1

(2) Kâzım Köylü- Ziraat İktisadî Zirai İşletmecilik, Cilt 1 Sah. 1

arttır."

Kanaatımızca da nebati ve hayvani ham maddenin elde edildiği aynı işletmede yer alan ziraat sanatları muhasebe yönünden ayrılmaz. Maliyet muhasebesinin ziraatın yapısı icabı birçok hususiyetlere sahip bir nev'i olan "zirai maliyet muhasebesi" aynı zamanda kökünü ziraattan alan, dolayısıyla benzer hususiyetler gösteren ziraat sanatları için de elverişli bir kayıt sistemidir. Ziraat sanatları zirai faaliyet sayılma sayılmama aynı işletmede olduğu müddetçe zirai faaliyet için tutulan zirai maliyet muhasebesi, bu hareketlerin kayıtlarının muhafazası için de elverişlidir.

Diğer bir tarife göre;

"Geniş manada, ziraat, nebati ve hayvani usvi maddeler istihsalı için toprağın işlenip terbiye edilmesi ve hayvan yetiştirilmesi demektir. Nebat istihsalı ile hayvan yetiştirmek ekberiye birbirine bağlıdır. Çiftçi, hayvanı bir istihsal vasıtası olarak tarlasını sürmek için kullanır, mahsulâtından, gübresinden istifade eder, elde ettiği bazı nebatlar veya bunların artıkları ile hayvanını besler (3)."

Tezimize konu olan zirai faaliyet anlayışı bu manadaki zirai faaliyettir. Nitekim G.V.K. mada da bu fikir benimsenmiştir. (4)

(3) Ö. Celâl Sarı- Zirai ve Sani Ziraseti, Sah. 12

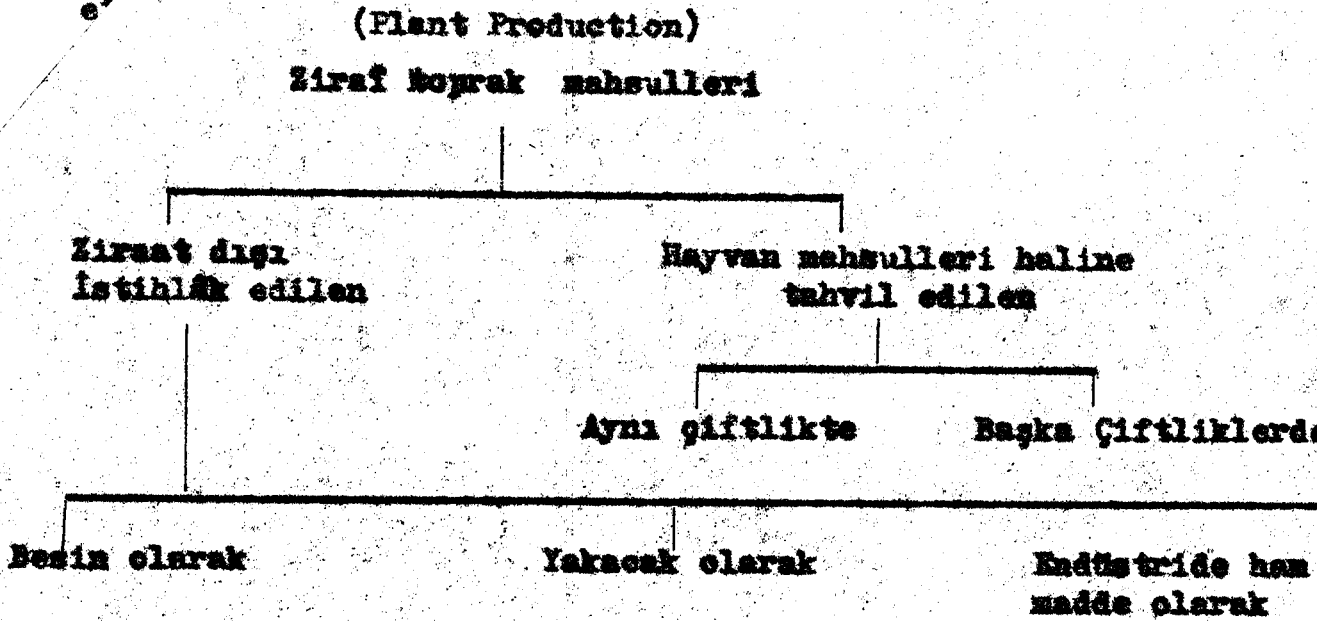
(4) Madde : 52- Zirai faaliyet; arazi, deniz, göl ve nehirlerde, ekin, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya hut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekle de faydalanılmasını ifade eder.

Bu nebat ve hayvan nevilerinde istihsalın doğrudan doğruş arazi üzerinde yapılması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirir

Gene diğer bir şekilde :

"Ziraat", toprak terbiyesi, ekilmesi ilmi ve sanata "olarak" tarif edilmektedir (5). Bu tarif, ziraatte sadece mahsul ekiminin ilk safhasını kapsamakta, zirai faaliyeti geniş manasıyla kapsamamaktadır."

Ayrıca istihsalın kullanılış şekillerini aşağıdaki şema ile izleyebiliriz:



R. Cohen'in adı geçen kitabında belirttiği (6) gibi ^{bu} türler ya ziraat dışında istihlak edilir veya ziraatte ilâveten kendi bir parçası olan çiftlik hayvanlara ürünlerinin istihsalı için ham madde olarak hizmet görebilir.

mez.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek dâvıslık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılabilir.

(5) R.Cohen- a.g.k. Sah. 7

(6) R.Cohen- a.g.k. Sah. 7 - 10

Meyve, pirinç, keten, tütün gibi bazı mahsuller ziraat dışında istihlak edilir; arpa, yulaf gibi bazı ürünler ise çiftlik hayvanlarına besin olarak da verilebilir. Bunlar yanında, ot gibi, bazı mahsuller, tamamen hayvanlar için yem olarak yetiştirilir. Mahsul-lerin hayvanlara verilmesi, mahsulün yetiştirildiği çiftlikte olur veya hayvan yemleri, bir diğer çiftçiye satılabilir. Umumiyetle, aynı şahıs hem ekin yetiştirmeyi, hem de hayvan beslemeyi (ki bu iki faaliyet ziraat olarak bir grup ta toplanmıştır) birlikte yapar.

Ziraatın son hasılası ekin veya hayvan mahsulü olsun, başlıca üç şekilde istihlak edilebilir; insanların yiyeceği olarak, yakacak olarak, endüstriyel mamuller için ham madde olarak.

İşte, ziraat işletmelerinde tohumun toprağa verilmesi, hatta ekimden evvel gerekli hazırlıkların yapılmaya başlanması ile yukarıda sayılan üç şekilde kullanışa elverişli oluncaya kadar geçen zaman içindeki ameliyeler ve diğer ziraat faaliyetlerinde kendi hususiyetlerine göre icap eden, bu safhalardan geçen ameliyeler; bu ameliyelerin ziraatın gayesi olan mahsulün maliyetindeki hisseleri, bunların tespiti ve muhasebeleştirilme şekilleri tezminin konusunu teşkil etmektedir.

Bu konu, işletmelerin büyüklüklerinin icap ve imkânlarına göre

- Küçük işletmelerde Kayıt Sistemleri,
- Orta işletmelerde Kayıt Sistemleri,
- Büyük işletmelerde Kayıt Sistemi,

başlıkları altında ayrı ayrı bölümlerde ele alınmış; araştırmalarının ağırlık merkezini "Büyük işletmelerde Kayıt Sistemi" bölümü teşkil etmiştir.

- Mükahhadelere kaydı suretiyle gelecekteki faaliyetin tanzimini sağlayacak doneleri verir.
- Kâr veya Zarar Hesabının bakiyesinde gizli kalan, fakat hesaplarda toplandığı zaman çok büyük ehemmiyete ulaşan fazla ve lüksus masraflara dikkati çeker.
- Vergi mevzuatı karşısında hakiki gelir üzerinden vergi ödemesini sağlayarak re'sen takdir suretiyle fazla vergi ödeme ihtimalini bertaraf eder.
- Sarf olunan gübre, yem gibi maddelerin değerini ve buna üzerindeki müessiriyetini kayıtlarda takip imkânını verir. Bigir taraftan, defterler, kira mukavelesinin feshi halinde, işletmenin karşı taraftan talep etmesi gereken toprağa yapılmış olan masraflara ait teminatın değerini tespit bakımından da faydalı olur.
- Çiftçinin ölümü halinde, işlerinin idaresi için vasiyet veya kanunla tayin edilmiş bulunan şahıslara işletmenin durumunu kolaylıkla tahkik imkânını vererek realize edilecek veya başka bir şekilde mummelaye tabi tutulacak aktifin ve borçların hakiki durumunun tespitini sağlar (1)

Yukarıda kılalanan hususlar eksik olmakla beraber, her işletmede olduğu gibi, zirai işletmelerinde de, defter tutmanın önemini kabul ettirecek niteliktedir.

Kaldı ki zirai delil budaklı ve usviyeti muğlak bir iş- tir; idari besukluklara ve ekonomik hastalıklara marustur. Kabili- yetsizlik veya tecrübesizlik yüzünden zirai işletme mekanizmasında bazı arızalar peyda olabileceği gibi, muhtelif sebeplerle işi temelin- den sarıyan ekonomik hadiseler de bağ gösterebilir. Bu yüzden besalanan

(1) Herbert Taylor, Farm and Estate Book-keeping 7. baskı, Huddersfield, Bah. 7-8

bir işi canlandırmak ve bu canlılığı idame ettirmek, yahut işe yatırılan sermayeyi korumak ve bir kâr temin etmek için ne yapılabilir ? Muvaffakiyete engel olan noktaları belirtecek, hastalığı teşhis edecek vasıtayı nerede bulmalı? İşte bu sualleri, ancak ziraat muhasebesinin göstereceği usul ve prensiplere dayanarak cevaplandırmak mümkündür. (2) »

Bu konu üzerinde, tezimizin esasını teşkil etmediği cihetle daha fazla durulmayacaktır. Ancak şu noktayı bilhassa belirtmek isteriz ki, ziraat işletmelerinde tutulacak defterin sağlayacağı fayda, kayıt sistemine göre değişecek, işletmenin bünyesine uygun olarak seçilecek bir sistem detaya indikçe, daha faydalı olacaktır.

İşletmenin bünyesine uygun gelecek kayıt sistemi, işletmenin büyüklüğüne göre tayin edilir. Malî mevzuatta da aynı esas ele alınmıştır.

Bu itibarla, işletme büyüklüklerini tayinde esas alınacak kıstaslara temas etmek faydalı olacaktır.

Bu itibarla, işletme büyüklüklerini tayinde esas alınacak kıstaslara temas etmek faydalı olacaktır. Ancak bu kısım büyüklükleri tayin edecek kıstas ne olacaktır? İşte bu soru, sistematik hesaplama ile cevaplandırılabilir. İşletme büyüklüğüne nispeten bir kıstas bağlamak mümkündür.

Bu soru olarak çalıştırılanlar, belirli bir süre içinde üretilen ürün ve hizmetlerin toplamı, belirli zaman içinde kullanılan her madda, sermaye, enerji, sermaye miktarı, yataklık sermayesi

(3) Suat Erkinçoglu - Genel İşletme Hesabı, Dergisi 3.1. İstanbul, 1961, Sayı 128

(2) Rıdvan H. Taşkın; Ziraatte Maliyet Muhasebesi, Zerbamat, Ankara, 1944 Önsöz

Toprağın vasıfları, hava şartları, yetiştirilecek tahıl növü miktarı, yerlerin istiap haddi, kullanılan makina ve tezgâhların sayısı gibi, değişik ölçüler işletmelerin büyüklüğünün tayininde rol oynadığı halde, zirai işletmeler için bu ölçüler bilhassa arazi büyüklüğü ve işçi istihdamı (ki bu ikincisi arazi büyüklüğüne sıkı sıkıya bağlıdır), zirai işletmenin istihsal kapasitesi şeklinde tezahür eder (5).

Bu ölçüler yanında 1961 yılı Vergi Reformu Raporu'nda işletme sermayesi (esas itibarıyla arazinin vergi değeri) ve senelik satış tutarı ile işçi miktarına ilâveten makine miktarının da ölçü olarak kabul edilebileceği, fakat bunlardan arazi ve satış tutarı ölçülerinin birlikte tatbik edilmeleri şartıyla, mükellefiyet haddinin tayinine medar olacak kazanç miktarına kavramak için elverişli birer kriter olarak kullanılabilecekleri ileri sürülmektedir (6).

Bu unsurların, zirai işletmelerin büyüklüğünün tespitinde sınırlarının ne olacağı zorluk arzeden ayrı bir meseledir.

Zirai işletmede çalışan işçinin nispeten az oluşu ve mevsimden mevsime büyük dalgalanmalar göstermesi, zirai istihsal kapasitesinin geniş ölçüde tabiat şartlarına bağlı olması, bu usullerin münferiden güvenilir, geçer birer kıstas olmalarına engel teşkil etmektedir. Böylece, işletme büyüklüğünü tayinde en uygun ölçünün arazi büyüklüğü olduğu kendiliğinden meydana çıkmaktadır.

(5) Orhan Oğuz- Ziraat İktisadı Ders Notları Eskişehir, 1960-1961

S. 46

Suat Keskinoglu- a.g.k. S.129

Kâzım Köylü- a.g.k. Sah.56

(7) Fernand Samson- "Zirai İşletmeler Muhasebesi" İk. ve Maliye Mec.

(8) C. VIII Sayı. 3 1961 Sah.165

Ömer Celâl- Ziraat ve Sanayi İstanbul, 1934 Sah. 56

(6) 1961 Genel Vergi Reformu Raporu Sah. 72

la değiştirilen 6. maddesine göre :

"Küçük arazi, 500 dönüme kadar olan arazidir.

Orta " 501 dönümden 5000 dönüme kadar olan arazidir.

Büyük " 5000 dönümü geçen arazidir.

Arazinin boylara ayrılışında nerede olursa olsun bir kişiye ait bütün arazinin tutarı hesaplanır."

Buradaki arazi deyiminde çiftçinin mülkiyeti esas alınmış olmakla beraber, bir kısmının ziraat işletmesine tahsis edilmemiş olacağı pek düşünülmemiş olduğundan, bu ölçüler işletme büyüklüğüne esas tutulabilir. Bu takdirde, kanunun vazettiği arazi büyüklükleri ile istatistiklere dayanan yukarıda gösterilen ölçüler birbirlerine tamamen uyumaktadır.

Bu tasnifler göz önünde tutulursa ziraat işletmeleri, işletme ekonomisindeki umumî temayüle uyarak A) Küçük B) Orta C) Büyük ziraat işletmeleri diye ayırmak mümkün olur. Bunların yanında sahibini ve ailesini geçindirmeyecek, onların aynı zamanda başka bir işle uğraşmasını gerektirecek "parça veya cüce işletmeler" de vardır. (9) Bunlar konumuz dışında kalmaktadır.

A) Küçük ziraat işletmeleri umumiyetle aile fertlerinin emeği ile yetinen işletmelerdir. Memleketimizde bu sınıfa giren işletmelerin arazileri en fazla 500 dönümdür.

G.V.K. nun 10 ve 12. maddeleri incelendiği zaman, küçük çiftçi muafliğinden istifade eden çiftçilerin sahip oldukları arazi büyüklüğü bakımından küçük ziraat işletme ölçüsü içinde kaldıkları görülür. G.V.K. nun 12. maddesine göre :

1 inci grup : Hububat, ayıon ve ayçiçeği ziraatin de ekili arazi-

(10) Adnan Aray, Genel Muhasebe Prensipleri ve Tarım-Endüstri Muh-

(9) Ömer Celâl - a.g.k. Sah.56

Suât Keskinoglu - a.g.k. Sah.138

Küçük İşletmeler İçin

Giderler Defteri

Léo Chardonnet, a.g.k. S. 251

Muamelelerin gösterilmesi	Ödeme Tarzı			Para Hareketi	Giderlerin Nev'i								
	K a s a	B a n k a	Posta Çeki		Özel Giderler	Gıda Giderleri	İşletme Giderleri						
							Ücretler	Hayvan Gider- leri	Gübre	Tohum	Hayvan Alışla- rı	Alet ve Edevat	Muhtelif
(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
Alet alış		150										150	
Zeytin Yağı	15					15							
Bankaya yatırılan	100			100									
Gübre alış			34						34				
Ücret Tediye	178						178						
Elbise Alış	160				160								
Sapanın tamiri	16												16
İneklere yem alış			95					95					
Ücret tediye	183						183						
	652	150	129	100	160	15	361	95	34			150	16
Kasanın tanzimi	14												14
Bankanın tanzimi		20.70											20.70
	666	170.70	123	100	160	15	361	95	34			150	50.70

Küçük İşletmeler İçin
Gelirler Defteri

Léo Chardonnet, a.g.k. S.249

Muamelelerin gösterilmesi	Tahsil Tarzı			Para Hareketleri	Gelirlerin Nev'i								
	K a s a	B a n k a	Posta Çeki		Özel Gelirler	İşletme Gelirleri							
						Hayvanlar	Kümes Hayvan- ları	Süt Hayvanları	Buğday	Pancar	Kiraya verilen alât&Edevat	Muhtelif	
(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	
Bankaya yatırılan		400		400				30					
Pazara 5Kg. Tereyağ satışı	30								2000				
Buğday satışı		2000				2000							
At Satışı			2000		50								
Tahvilât (Kupon gelirleri)	50				320								
Dolap satışı	320						750						
Tavuk Satışı	750										1500		
Römork satışı	1	1500											
	1150	3900	2000	400	370	2000	750	30	2000		1500		

Bu defterle birlikte gene "Küçük satışlar defteri", "Mükellefiyetler defteri" ve "Aynı çekilişler defteri" gibi defterler tutulmaktadır.

Küçük Satışlar Defteri, özel hadiseler sebebiyle mahsullerden yapılan perakende satışları not eden bir defterdir. Bu deftere işletmeciden başka ailesi ve işletmede çalışanlar da kolaylıkla not edebilir. Defterin aylık yekûnu Gelir - Gider Defterine alınır.

Mükellefiyetler Defteri, işletmede çalışanlara yapılan aynı ödemelerin kaydedildiği defterdir. Zira işletmelerin hususiyetlerinden olan mahsulle yapılan ödemeleri tespit etmek ve diğer aynı çekilişlerle birlikte işletme neticesinin bulunmasında hesaba almak gerekir.

Aynı Çekilişler Defteri; Çiftçinin ailesinin, evinde çalışanların ve diğer işçilerin işe gayesi ile mahsulden istihlâklerinin kaydedildiği defterdir.

Aynı Çekilişler Defteri

Eylül

Tarih	Süt (Litre)	Çekilenlerin cinsi					Toplam
		Tereyağı Gram	Peynir Gram	Yumurta Tane			
1	3	250	400	-			
2	2	-	200	12			
3	3	500	-	30			
.							
.							
.							
.							

Mükellefiyetler Defterine ve Aynı Şekiller Defterine miktar üzerine yapılan kayıtların devre sonunda bir icmalde toplanması ve değerlendirilmesi icap etmektedir. Bu değerlendirmeye esas emsal bedeli olması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu defterler yardımıyla işletmenin neticesi şu şekilde tesbit edilmektedir (x)

<u>İşletmenin Gelirleri</u>		<u>İşletmenin Giderleri</u>	
Hayvan Gelirleri	5420,-	Ücretler	3510,-
Kümes Hayvanları gelirleri	1046,-	Hayvan gıdaları gider- leri	820,-
Süt mamulleri	217,-	Gübre	275,-
Buğday	3500,-	Tohum	150,-
Pancar	2330,-	Hayvan alışları	1900,-
Alât ve edavat kirası	460,-	Bozuk alat ve edavat satışı	220,-
⋮		Muhtelif giderleri	297,-
Muhtelif gelirleri	21,-		
Yekûn	13194,-	Yekûn	7172,-
<u>İlâve edilecek</u>		<u>İlâve edilecek (xx)</u>	
Aynı çıkışlar (İşletmecinin ailesinin ve işçilerin gi- da maddeleri)	720,-	Ücretli işçilerle ailelerden çalışanlar (işletmeci ve ça- lışmayan ailesi müstesna)	270,-
Gelirlerin toplamı	13914,-	Giderlerin toplamı	7442,-
		Net gelir	6472,-
	<u>13914,-</u>		<u>13914,-</u>

(x) L. Chardonnet a.g.k. Sah. 253

(xx) Bu ayırım yapılırken, yekûn tutar, yemek yenilen günler ve işletmeci, ailesi fertleri, çalışanların sayısı dikkate alınarak orantılı olarak bölünür.

Bizde tatbik edilmekte olan Zirai İşletme Hesabı Sistemi esas-
sı yukarıda temas ettiğimiz Gelir- Cider Defteri Sistemi ile aynı
esasa dayanmaktadır.

G.V.K. Md.55- "Yıllık hasılat tutarı 150.000 (dahil) ile
500.000 dahil arasında bulunan çiftçilerin zirai kazançları zirai
işletme hesabı esasına göre tesbit edilir.

Bu esasa göre zirai kazanç hesap dönemi için de para ile tah-
sil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen ve-
ya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır..."

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılatın G.V.K. nun 56. mad-
desinde şu unsurlardan terekküp edeceği belirtilmiştir;

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istih-
sal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü
zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerler
dahil);

2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istih-
sal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3. Cider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış
bedelleri;

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramaların-
dan dolayı alınan sigorta tazminatları;

5. Amortismanına tabi iktisadî kıymetlerin (zirai istihsalde kul-
lanılan gayri menkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunun
nun 328 inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işle-
me ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlâk maddeleri ile değişt-
rilmesi halinde verilen mahsulün emsali bedeli hasılat sayılır.

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç para-
ların faizleri;

b) İşletme ile, ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi,
resim ve harçlar;

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği
ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının ge-
rektirdiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya
ilâna veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

10. Amortismanına tabi iktisadî kıymetlerin (Ziraf istihsalde
kullanılan gayri menkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Ka-
nununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar;

11. Aynı zamanda işletmede de kullanılan özel binek otomobiller-
rine ait amortismanların işletme ve tamir giderlerinin yarısı.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kul-
lanılan ziraf mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu gider-
lerin sene sonunda bir kaleme yazılması esastır.)"

Gelir Vergisi Kanunun 56 ve 57. maddelerinde sıralanan bu gelir
ve gider unsurları Vergi Usul Kanununun şartlarına göre tutulacak
"çiftçi işletme defteri" ne geçirilecektir. V.U.K. nun 213. maddesi
bu hususu şu şekilde hükme bağlamıştır :

"Ziraf işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin
sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen
giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılât kaydolun-
ur.

Gider ve hasılât kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva

etmesi lâzımdır :

1. Sıra numarası
2. Kayıt tarihi
3. Muamelenin nevi
4. Meblağ."

Çiftçi İşletme Defteri Sisteminde netice gelir ve giderin karşılaştırılması ile elde edilmekte burada varlık hesabı sistemi esasından uzaklaşmış olmaktadır.

Görüldüğü gibi "Çiftçi İşletme Defteri" ile "Gelir- Gider Defteri" sistemleri arasındaki bütün fark Gelir - Gider Defteri sisteminde ayrıca tutulan ve neticeleri yıl sonundaki hesaplamada nazarı itibara alınan "Mükellefiyet, Aynî çekilişler..." gibi defterlerin tutulmayıp bunlara ait kayıtların da Çiftçi İşletme Defterine dahil edilmiş olmasından ibarettir.

Ziraat İşletme Hesabı Defterinin örneği 22. Sahifede verilmiştir.

Mahsullerin çeşitliliği nispetinde analiz kollarını çoğaltmak daha detaylı malûmat elde edilmesi bakımından faydalıdır.

Netice, gelir ve gider taraflarının mukayesesi ile bulunur.

3) KARMA SİSTEM :

Varlık Hesabı Sistemi ile Gelir - Gider ^{Defteri} Sisteminin meczedilmesi ile karma bir sistem meydana gelmektedir.

A.B.D.ânde aile çiftliklerinde tatbik edilen bu sistemde varlık hesabı sisteminde olduğu gibi devre başı ve devre sonu varlık mukayesesi yapılmakta ayrıca muamelelerin çeşitlerinin çokluğuna göre, istenilen bilgileri verebilecek fiş ve cetvel-

lerin tutulmasına, bu arada gelir ve gideri gösteren satış ve alış kayıtlarına da yer verilmektedir.

Buna göre, küçük ziraat işletmelerinde beş çeşit döküman tutulması tavsiye edilmektedir(2);

- a) Dökümanter kayıtlar (Documentary records)
- b) Bilânço (Balance sheet)
- c) Satış ve alış kayıtları (Sales and purchase records)
- d) Sene sonu hülâsası (End- of- year summary)
- e) İstihsal (Ürün) cetvelleri (production records)

a) Dökümanter kayıtlar, yapılan işe bir esas hazırlayan kanunî belgelerdir.

b) Bilânço, muayyen bir tarihte çiftlik aktifinin ve borçlarının bir raporudur.

c) Satış ve alış kayıtları için yevmiyenin sol sahifesine satışlar, sağ sahifesine alışlar kaydolunmakta, çok sayıda kolon istenirse ilk iki sahife satışlar, sonraki iki sahife alışlar için kullanılmaktadır. Sistemi nizamlı tutmak için her ay yeni sahifeye bağlanmaktadır. Sene sonunda aylık satış ve alış yekûnlarının icmali yapılmaktadır. Satış ve alış kayıtları için örnek aşağıda verilmiştir.

Satışlar

Müteakip sahifede örneği verilen satış defteri föyünde

İlk üç kolon "Muamelelerin tarihi", "Açıklama" ve "Tahsilât" için tahsis edilmiştir. Açıklama kolonu, alıcının ismi, satılan mahsul ve hizmetin çeşidi, satılan miktar ve alınan bedel gibi malûmatı ihtiva eder. Diğer kolonlar tahıl, sürü, süt, yumurta gibi benzer maddelerin satış gruplarını hazırlar. Her bir büyük istihsal için bir kolon kullanılır. Gelirin büyük

Satış Kayıtları Föyü

Tarih	Açıklama	Tahsilât	Mahsul Satışla. Hayvan Satışları					Hay. Mah. Sat.		Diğer Hayv. ve Hay. Mah.	Diğer Tahsilât	Diğer mevcut satışlar	
			Mısır	Buğday	Diğer	Alınan Besi Hay.	Yetiştirilen Hayv.						
							Süt Hay.	Diğer Hay.	Domuz				Tavuk
Ek.1	İnek	150.00					150						
Ek.3	148 Düz. Yumurta	59.20								59.20			
.													
.													
.													
.													
.													
.													
Aylık toplam													

Alış Kayıtları Föyü

[illegible]

Aylık toplam

kayıtlar yapılır. Tediyeat kolonundaki boşluk borse gösterir.

d) Sene sonu hülâsası, Sene sonunda netice hakkında malûmat elde edilmesi ve Gelir Vergisi Beyannamesinin hazırlanması için kayıtların hülâsası istenecektir. Bir kısım hülâsa sene başında yapılan işlemlerin tekrarını icap ettirmektedir. Bunlar envanter, değerieme ve bilânçonun tamamlanması işlemleridir. Bilânçonun tamamlanmasından sonra, senelik satış ve alış icmalleri yapılır. Bu icmaller için günlük satış ve alış fôylerinden faydalanılmakta, yıllık yekûnu bulmak için aylık yekûnlar toplanmaktadır.

Net çiftlik kazancı:

Net çiftlik kazancı, çiftçinin ve ailesinin iççilik, sevk ve idare, çiftlikteki sermaye hesapları karşılığı alacaklar gelirlerinin üzerinden hesaplanacağı esas rakam olarak ileri sürülmektedir.

Net kazancı bulmak için önce net satış kazancını bulmak gerekmektedir. Sonra bu rakam çiftlik işletmesinin diğer iki yönünden (net aktifin envanter değeriindeki değışiklik ve çiftlikte istihlâk edilen ürünlerin değeriinin dikkate alınmaları) tasahhif edilecektir.

Net çiftlik kazancının hesaplanması misali

Satış tutarı	11.325	Gelir- Cider Defteri sistemi esas
Alış tutarı	- 5.050	
Net satış kazancı	6.275	
Envanterdeki değışme (sene sonu envanteri sene başından az)	691	Varlık Hes. Sis. esas
	5.584	
Çiftlikte istihlâk edilen mahsuller	+ 736	
Net çiftlik kazancı	6.320	

Net çiftlik kazancı bulunduğundan sonra, ilâve hesaplamalarla çiftçinin ve ailesinin işçilik ve idare gelirleri, sermaye faizi hisseleri bulunmaktadır; bunun için değişik hesaplamalar yapılır mesela :

Net çiftlik kazancı (çiftçi ve ailesinin işçilik, idare ve sermaye kazançları)	6.320
Sermaye faizi (39364x0.05)	1.968
	<u> </u>
Çiftçinin ve ailesinin işçilik ve idare kazançları	4.352
Çiftçinin ailesinin ödenmemiş ücreti	<u> </u>
	400
Çiftçinin emeği karşılığı (işçilik ve sevk idare geliri)	3.952

veya

Net çiftlik kazancı	6.320
Çiftçininkinden ayrı ailesinin işçilik ve sevk ve idare kazançları	400
Ehil işçi ücreti üzerinden saatı 1.25 ₺ dan çiftçinin işçilik ücreti	<u>3.375</u>
	<u>3.775</u>
Sermaye ve sevk ve idare hissesi	2.545
% 5 üzerinden sermaye faizi	<u>1.968</u>
Sevk ve idare hissesi- ziraat kazanç	577

e) İstihsal kayıtları; İstihsal kayıtları çiftlikteki kuvvetlendirilmeye ihtiyacı olan veya genişletilmek istenilen departmanların teşhisini, tesbitini mümkün kılar. Kayıtların bazıları çiftlik faaliyetinin departmanlara ait neticelerini hesaplamaya imkân verir.

Meselâ, bir senede tavuklardan alınan yumurta sayısı, bir ser



içersinde sürüdeki ineklerden veya herbir inekten istihsal edilen süt, sığır ve domuzlardan hergün kazanılan meblağ, dönüm başına düşen mahsul gibi, fiili ölçüler istihsal kayıtlarından elde edilir. Bu neticeler komşuların neticeleri ile veya o bölgenin standartları ile karşılaştırılır. Komşuların neticelerinden veya standartlardan düşük mahsul veren departmanlar için ya mahsul miktarının arttırılması veya o departmanlar yerine kârlı olanların ikamesi yoluna gidilir. İstihsal kayıtları bu kararların verilmesinde rehber olur.

Toprak mahsulu istihsal kayıtları : Bazı çiftçiler bazı seneler için muayyen bir tarlada yetiştirilen mahsul hakkında bütün teferruatı hatırlayabilirler. Bununla beraber, çoğunlukla unutulmuş bu teferruatın kaydı faydalıdır. Bir istihsal kaydı örneği 30. sahifede verilmiştir.

Misalde mahsule tesir eden en mühim iki faktör - kullanılan gübre ve tohum- hakkında malûmat kaydı için yer ayrılmıştır. Diğer mühim faktörlerin meselâ, tarlalardan bazıları sulanmıyorsa sulama tarihleri ve her seferinde verilen su miktarının kaydedilmesi de istenebilir.

Çiftlik hayvanı- istihsal kayıtları : Hayvan istihsali kayıtlarının toprak mahsulü istihsal kayıtlarına nazaran daha detaylı bir şekilde ele alınması gerekir; meselâ yumurta ve süt istihsali devamlı ameliyelerdir, her gün bir istihsal bahis konusu olur. Bu sebeple ya istihsal edilen yumurta ve süt miktarlarının günlük kayıtları yapılır veya istihsal tahminen tesbit edilmek üzere kıstaslara bağlanmış olabilir. Keza hergün verilen yem miktarı senede birkaç defa değiştirilebilir. Bunun kaydı da ya fiilen verilen miktar üzerinden yapılır veya tahminen tespit esası kabul

Toprak Mahsulu İstihsal Cetveli

Tarla	Dönüm	Mahsul	Kullanılan Gübre		Kullanılan Tohum		Elde edilen Mahsul	Düşünceler
			Cinsi	Miktarı (Dönüm başına)	Cinsi	Miktarı (Dönüm başına)		
A	22	Mısır	10-20-10 30- 0- :	200 P. 150 P.	IH - 4243	9 lb.	78 bu.	İkinci yıl mısırı
B	13	Mısır	10-20-10 33- 0-10	200 P. 200 P.	HES - 704	9 lb.	74 bu.	İkinci yıl mısırı
.								
.								
.								
.								
.								

Yumurta İstihsalı ve Tavuk Miktarı Cetveli

..... Ayı

Günler	Elde edilen yumurta sayısı				İlâve e- dilen ta vuk sayı sı	Çıkartılacak tavuk sayısı			Kümes- teki Tavuk sayısı
	1	2	3	Toplam		Ölen	Satılan	Kesilen	
1	498	500		998					2010
2	277	213		490			884		1126
3	286	253		539		2		1	1123
4	301	249		550		1			1122
5	611	744		1355	1684	1		1	2804
.									
.									
.									
.									
.									
Aylık Yekûn				34638	1684	13	884	8	66523
Ortalama tavuk sayısı				2146					
Aylık tavuk başına yumurta istihsalı				16,1					
Günlük tavuk başına yumurta istihsalı				-,52					

Tavuk Yemi İstihlâk Kaydı

Tarih	Açıklama	Ünite kıymeti veya Fiatı	Satın alınan yemler						Çiftlikte yetiştirilen yemler	
			Kepek		Mısır dövmesi		Diğer		Miktar (Tahmini)	Kıymet
			Miktar	Kıymet	Miktar	Kıymet	Miktar	Kıymet		
Ekim 1	Mevcut		1600	71.20	600	12			1200	21.60
Ekim 6	2 ton kepek alış	Tonu 8	4000	176						
.										
.										
.										
T o p l a m			13600	591.20	600	12			5800	116.60
Kasım 1	Mevcut		2700	116.10	250	5			3200	69.00
	Ekim ayı içinde istihlâk edilen		10900	475.10	350	7			2600	47.60

edilir. 31 inci sahifede hayvan istihsal kayıtlarına bir örnek olmak üzere yumurta istihsaline ait bir cetvel verilmiştir.

Yem kayıtları : İstihlâk edilen yemin ölçülmesi zor olduğundan birçok çiftçi bu kayıtları tutmaz. Herbir sınıf çiftlik hayvanı için ayrı anbar kullanılıyorsa istihlâk edilen miktarın tesbiti kolaylaşır. İstihlâk edilen miktar ölçülebilirse sahife 32 de gösterilen tavuk yemi kayıt örneğine benzer şekilde cetveller tutulması tavsiye edilir. Misal 1 aylık yem kaydını göstermektedir, istenildiği takdirde herhangi bir periyot için de tatbik edilebilir.

İngiltere'de de küçük ziraat işletmelerinde (50 den 250-300 acre kadar olan - 1 acre = 4,39 dönüm) bu sisteme yer verilmektedir (3).

Sistemin İngiltere'deki tatbikatına misal olmak üzere Wilding and Son Ltd. tarafından basılan çiftlik hesap defterinin (Wilding's Farm Account Book) örneğini müteakip sahifelerde veriyoruz.

Bu defter altı kısımdan meydana gelmiştir:

Tahsilât (gelirler) sahifelerine sırayla muamelenin tarihi, kimden tahsilât yapıldığı, hususî durumlar, alınan yekûn meblağ yazılır. Aynı zamanda tahsilât, analiz kolonlarına da işlenir. Satış karşılığı bankaya yatırılan meblağ yekûn meblağ ve analiz kolonları ile birlikte bankaya ait kolona da geçirilir. Satış dışında bankaya 3. şahıslar tarafından yapılan ödemeler yalnız banka kolonuna dahil edilir.

Tediyat (giderler) sahifelerine, gene sırayla muamelenin tarihi, kime tediyat yapıldığı, hususî durumlar, banka veya kasadan ödenen yekûn meblağ kaydedilir. Aynı zamanda muamele analiz kolonlarına işlenir.

G E L İ R H E S A B I (19.. yıl sonu itibariyle)

Sene başı çiftlik mevcudu	...	TL.	Satışlar :	...	TL.
Mübayaalar ve masraflar :			Sığır	...	
Sığır	...		Koyun	...	
Koyun	...		Domuz	...	
Domuz	...		Süt mahsulleri	...	
Kira, vergi (Mülk), Sigorta	...		Yumrulu tarlalar	...	
Ücretler ve devlet sigortası	...		Hububat	...	
Yem maddeleri	...		Kümes hayvanları ve yumurta	...	
Tohumlar ve gübreler	...		Diğer satışlar	...	
Traktör ve makina masrafları	...		Sene sonu çiftlik mevcudu	...	—
Geçici işçilik	...				
Tamirat ve Bakım	...				
Tedavi ve ilaç	...				
Aydınlatma ve yakıt	...				
Telefon, posta, kırtasiye	...				
ve reklâm	...				
Banka masrafları ve çek def.	...				
Diğer masraflar	...	—			
NET KÂR	...	—			—
		==			==
Şahsi para çekişleri	...		Net Kâr		
Senelik gelişmanın neticesi					—
olarak Kapital Reğerinde					==
net artış		—			==
		==			

Borçlular, alacaklılar; ilk iki kısım peşin muameleleri toplar. Aynı analiz kolonlarını havi diğer iki kısımda Borçlular, Alacaklılar kısımlarıdır ve bunlar kredili muamelelerin kaydına mahsustur.

Alacaklılar ve borçlular sahifelerine, dökümü analiz kolonlarında gösterilmek üzere bir devre önceki durum alınır.

- Yıllık envanter, sahifeleri, seçimi işletmeciye bırakılan 12 aylık bir devre için yapılan envanteri detaylı ve toplu olarak gösterir.

- Gelir hesabı (netice hesabı) önceki beş kısımdan elde edilen rakamlar yardımıyla tanzim edilir.

Sene başı envanterine, tediye ve alacaklılar kısmından (devre başı alacaklılar yekûnu düşülmek şartıyla) elde edilen devreye ait alışlar ve masraflar ilâve edilir.

Hesabın diğer tarafında da gene tahsilât ve borçlular kısmından (devre başı borçlular yekûnu düşülmek şartıyla) elde edilen devreye ait satışlara devre sonu envanteri eklenir. İkincisi yani satışlar ve devre sonu envanteri yekûnu; alışlar, masraflar ve devre başı envanteri yekûnundan büyükse kâr, aksi durumu varsa zarar mevcut demektir.

Memleketimizde küçük işletmelerin piyasaya tesir edecek durumdan uzak, bilâkis piyasanın tesiri altında bulunmaları dolayısıyla mevcutlarındaki artışı- ki bu elde edilen mahsul dolayısıyledir- kmetlendirilip vergiye tabi tutulması taraftarı değiliz. Küçük çift, zaten mahsulünü spekülâtif gayelerle, satıştan vazgeçecek durumda değildir. Ancak geçimini sağlayacak büyüklükteki işletmesinden elde ettiği mahsulü en kısa zamanda satması esas gayesi olacaktır. Bu sebeple sayılan sistemler için de Çiftçi İşletme Defteri esasının bünyemize en uygun sistemi vermekte olduğuna inanmaktayız.

Tarih

YAPILAN İŞLER DEFTERİ

[illegible]

AYLIK İÇMAL

	Kullanılan hayvan ve malzeme	Çalışmanın umumi Devamı	MALİYET FİATİ					DÜŞÜNCELER
			Ekin	Otlak	Ağıl	Demizlik		
Hayvanlar	A t Öküz . . Toplam							
Vasıtalar	Traktör Sapan Tırmık Örak .							

Girişler

BUĞDAY HASADI VE MAHSUL FÖYÜ

Çıkışlar

Tarih	Ekilen Kısımlar	Miktar (biçile- nin sıkleti)	Tarih	Deneler	Saman	Balya

MAHSULLER DEFTERİ (Rekolte Deposu)

Tarih	MEVZU	Buğday		Yulaf		Saman			
		Giren	Çıkan	Giren	Çıkan	Giren	Çıkan	Giren	Çıkan

AT CİNSİNDEN HAYVANLAR MEVCUDU DEFTERİ

Tarih	MEVZU	Damızlık		Genç Atlar		Kısıraklar		Taylar 6 aydan az		Yağlı 6 ay-3 sene	
		Giren	Çıkan	Giren	Çıkan	Giren	Çıkan	Giren	Çıkan	Giren	Çıkan

Girişler

MAĞAZA FÖYÜ (buğday) .

Çıkışlar

Tarih	Miktar(ağırlık veya hacim)	Tarih	Tohum	Satışlar	İstihlak	Kirible	Toplam

Girişler

MAMULLER FÖYÜ (tereyağı)

Çıkışlar

Tarih	İmal edilenin miktarı	Tarih	Evdeki istihlak	Pazara veya çiftliğe satış	Kooperatife Satış

b) Maliyet Muhasebesi işletmenin bütün olarak net neticesini, kâr veya zararını, verdiği gibi bu neticeleri departmanlara, mahsul ve mamullere göre ayrı ayrı göstermeği de gaye edinmiştir. Böylece;

- İşletmeci hangi departmanın, mahsulünün ve mamulünün kârlı, hangilerinin zararlı olduğunu görebilir ve departmanlar arasında kârsız olanları kârlı olan mahsul ve mamule hasreterek zarar unsurlarını yok edebilir. Fakat bazı durumlar vardır ki işletme organizsasyonunun, bu durumların teşhisinde Maliyet Muhasebesinden faydalanması mümkün değildir.

Meselâ kuraklık, hastalık gibi sebeplerle mahsul veya sürüsü tehlikeye maruz kalan bir çiftçinin bu durumu hesaplar yardımı ile teşhis etmesine imkân olmadığı gibi, alınması gereken tedbirler hususunda da, hesaplar kendisine yardımcı olamaz (2).

- Muayyen mahsullerin, hayvanların ve hayvan mahsullerinin neticeleri, diğer çiftliklerdeki neticelerle karşılaştırılarak, daha ekonomik istihsal metotları için mevcut olan imkân ve saha hakkında bilgi edinilir.

Neticeler aynı tip çiftliğin neticelerinin analizi ile tesis edilen standartlarla mukayese edilmiştir. Gerçekten büyük çiftlikler üzerine kurulmuş standartların daha küçük çiftliklerin sevk ve idaresine tatbikiyle hiç bir şey kazanılamaz ve hatta büyüklükler aynı olmakla beraber ayrı bölgelerdeki işletmeler için bulunan standartlar bir diğerinin neticeleri i

(2) Neuner- a.g.k. Sah.9-12

Herbert Taylor- a.g.k. Sah.7-8

Rıdvan H.Taşkın- a.g.k. Sah.54

karşılaştırıldığı zaman bu mukayesinin sıhhatli olacağı şüphelidir (3).

- İşletmeci, mahsulün, hayvanların satılacak ve çiftlikte istihlak edilecek cins ve miktarlarının kararlaştırılması için gerekli araştırmalarda kullanabileceği bilgileri sağlar.
- İşletmeci ileriki senelere ait plânlarının esaslarını elde eder. Çiftçinin geçmişten ziyade gelecekle ilgisi olduğu ileri sürülebilir. Eğer geleceğe ait plânları Maliyet Muhasebesinden sağlanan geçmiş tecrübelerle ait malûmata dayanmazsa, bu plânların esaslarının neler olduğunu tayin etmek çok zor olur. Çünkü kü basit mali hesaplar çiftçiye bu hususta yardımcı olamayacağından, çiftçi plânlarını geleceğe ait, muayyen olmayan bazı donelere istinat ettirecektir. Diğer taraftan, çiftçinin tamamen değişik bir çiftçilik, metoduna veya önceden yetiştirmedeği bir mahsulü yetiştirmeye, yahutta, daha önce beslemediği bir hayvanı beslemeğe başlaması hallerinde, yeni durumların seyrini, seneden seneye ne gibi neticeler verdiğini tesbihi gene Maliyet Muhasebesinin bu özelliğinden faydalanması suretiyle mümkün olur.

c) Maliyet Muhasebesi Sisteminin istenilen şekilde işleyebilmesi için, devamlı envanter usulüne ve hadiselerin oluş şekillerini kaydeden birçok fiş, kart ve cetvellerin (records) tutulmasına lüzum vardır. Bu usul ve kayıtların daima hakikatı olduğu gibi kaydetmelerinin faydalarından dolayısıyla istifade etme avantajı sağlanmış olur.

2) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN HUSUSİYETLERİ

Her muhasebe, geniş mânada bir maliyet muhasebesi şeklindedir, işletmelerin muayyen bir devre zarfındaki çalışmalarının maliyetini tek bir netice olarak gösterir. Maliyet Muhasebesi, Neuner'e göre (4) :

"İmalâtta, mamul ünitelerinin imalâtla ilgili masraflarının teferruatlı kaydı",

"Mufassal muhasebe malûmatı ve raporların analitik ve tefsir edici tetkiki",

"İçinde, mamul biriminin istihsalinde yüklenilen materyel, işçilik ve masraflar teferruatının arandığı bir sistemin tesis ve işleyişinin idaresi hüküm ve prensiplerinin konması" şekillerinde tarif edilebilir.

Ve gene Neuner'e göre, bu üç tarifi şöylece birleştirmek mümkündür : "Maliyet Muhasebesi, Umumi Muhasebenin bir safhasıdır ki, onun vasıtası ile, bir maddenin istihsalı ve satışı için lüzumlu materyel, işçilik ve imalât masraflarının detayı kaydedilir".

Bu tariflerden de anlaşılacağı gibi, Maliyet Muhasebesi, Umumi Muhasebe prensiplerine uymakla beraber, bazı noktalarda hususiyet arzeder. Hele ziraatın, bünyesi itibarıyla icap ettirdiği özelliklerden de bunlara katılırsa, hususiyetler bir hayli artar. Bu hususiyetleri kısaca açıklayalım :

a) Neuner'in birinci tarifi, ziraatte Maliyet Muhasebesi yönünden ele alınırsa, hususiyetle belirli bir süre içinde bir departmanda veya muayyen bir madde için kullanılan materyel, işçi ve istihsal

masraflarının detaylı olarak kaydını ifade eder. Bu da, umumî Muhasebeye nazaran teferruata daha fazla yer vermeyi ve daha fazla defter tutmayı gerektirir. Böyle olunca, Maliyet Muhasebesinin, umumî muhasebeye nazaran fazla memur emegine ihtiyaç hasıl edeceği muhakkaktır.

Çiftlik işletmelerinde Maliyet Muhasebesinin gerektirdiği memurunun maliyeti ne olacaktır? Bu hususta Leslie W. Bolton, "Cost Accountancy in Agriculture" adlı kitabında İngiltere için yüzdeler vermiştir : Yazara göre "Çiftlik işletmelerinde sarfedilen memur emegi cirosu yüzdesi diğer işletmelerdekine nazaran çeşitli sebeplerle hacim ve ehemmiyet bakımından daha küçüktür. Buna rağmen çiftçiler dosyalama şekli ve memur mesaisinin ağır yükünden şikayet ederler. Bunu çiftçi ile memur işi arasındaki bağdaşmazlığa vermek ica eder. Muayyen ihtisaslaşmış işletmeler istisna edilirse, muhtelif çiftlik işletmelerinde sarfedilen memur emeginin, emek maliyet yekûnunun % 5 i veya ciro yekûnunun % 2 si kadar olduğu söylenebilir. Mevcut iş programını değiştirmek ve genişletmek, mevcut memur emegi maliyetini % 25 ten fazla arttırmaz, bütün kayıtların hakkıyla tam olarak tutulduğu hallerde bu artışın % 10 dan az olması mümkündür (5)".

İkinci tarife göre, Maliyet Muhasebesi, geniş ölçüde teferruata yer veren muhasebe malûmatı ve raporların analitik ve tefsir edici tetkikidir. Bu da yukarıda izah edildiği gibi, Maliyet Muhasebesinin, Umumî Muhasebe tutulması haline nazaran geniş ölçüde emeğe ihtiyaç hissettireceğini gösterir.

(5) Leslie W. Bolton- Cost Accountancy in Agriculture, London 1952
Sah. 10- 11

b) Üçüncü tariftten, Maliyet Muhasebesinde, sistemin tesis ve işleyişinin idaresine mahsus, kendine has hüküm ve prensiplerin bulunduğu neticesi çıkartılabilir. Bu da Maliyet Muhasebesini, Umumi Muhasebeden ayıran bir hususiyettir.

c) Maliyet Muhasebesini Umumi Muhasebeden ayıran çok önemli bir hususiyet de şudur : Umumi Muhasebede anahtar kelime "vesika- voucher" dir (6). Muhasebeci her tahsil ve tediye için vesika, ayrıca yıllık envanterlerin tam olarak değerlendirilmesini ister. Halbuki Maliyet Muhasebesinde kayıtların büyük kısmı için vesika temini mümkün değildir. Meselâ, hayvan yemlerinin çeşitli hayvanlar arasında taksimi ancak yaklaşık olarak yapılabilir. Bunların alış vesikaları vardır; fakat hangi hayvana ne kadar verildiğini gösterecek vesika yoktur. Umumi Muhasebe hakikatlere sıkı sıkıya bağlıdır ve ancak değer hareketlerinin hakiki değişiklikleriyle meşgul olur. Maliyet Muhasebesinde durum değişiktir, çoğunlukla çiftlikte çeşitli mahsuller, faaliyetler için sarf olunan işçilik, yiyecek, gübre v.s. nin kaydına en yakın tahmini miktar ve değerler esas olmaktadır.

"Tahmini maliyetler ve dönüm başına, inek başına, koyun başına v.s. kârda daima % 2-3 veya % 5 kadar muhtemel bir yanlışlık olacağı nazara alınmalıdır. Bir maliyet raporunda umumiyetle, maliyetlerin % 10 unda muhtemel yanlışlık % 10-15 kadar yüksek olabildiği halde, % 60-70 i esas degere çok yakındır, % 20-30 u ise % 1-5 muhtemel bir yanlışlık ihtiva eder. Böylece bütüne şamil muhtemel yanlışlık % 2-3 olur. Bu kadar küçük yanlışlığın önemi ^{da} ~~de~~ yoktur.

Masrafların tevzii hiç bir zaman matematik kesinlikte olamaz. Muntazam rekortların tutulmasıyla muhtemel yanlışlık % 2-3 olarak muhafaza edilir. Rekortların tutulmaması halinde bu yüzde, 10-20 ye yükselir(7)".

(6) Wyllie- a.g.k Sah.108

Suat Keskinoglu- Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş İst. 1959 Sah. 59

(7) i. = 11.

d) Maliyet Muhasebesinin diğeri bir karakteristiği "devam eden tecrübeler serisi (8)" olugudur. Birinci sene tecrübelerinden ve hesaplarından sadece deneme kabilinden neticeler elde edilir. Ancak seneden seneye toplanan neticeler, üzerine emin olarak tatbikat yapılabilecek sabit neticelerin elde edilmesini mümkün kılar.

e) Maliyet Muhasebesinde, her durumda tamamı tamamına tatbik edilebilecek muayyen hüküm ve nizamlar için geniş saha yoktur. Yalnız buradaki hüküm ve nizamlar, maliyetleri bakımından, (b) fıkrasında belirtilen kayıt sistemi ile ilgili hüküm ve prensiplerden ayrılır. Önce bahse konu olanlar özellikle gıkile ait olduğı halde burada bahsi geçen hüküm ve nizamlar esasa (tevzi ve taksim gibi) aittir. Meselâ, normal olarak, yulafın yetiştirme masraflarının 1/7 si taneye yüklenir, diye bir hüküm konabilir. Eğer mahsulün yetiştirildiğı şartlar yaklaşık olarak sabit ise bu hüküm uygun olur; fakat hakikatte şartlar çok değışiktir : Bazen kullanış şekline göre mahsulde sap tane kadar ehemmiyetlidir, bazen de harmandan sonra hemen arazi üzerinde ken yakılır. Bu gibi değışik hallerde masrafların aynı oranda tevzi imkânsızdır.

f) Bir çiftlikte maliyet hesaplarına yer vermeksizin Umumi Muhasebe tutulsa muhasebecinin çiftlik ve çiftçilik hakkında malûmata sahip olmasına lüzum yoktur. Ancak Maliyet Muhasebesi Sistemini yürütmek isteyen bir çiftlikte muhasebecinin, çiftçiliğin ve hatta o çiftliğin durumunun icabettirdiğı hususi bilgilere sahip olması şarttır.

g) Maliyet Muhasebesinin diğeri bir hususiyeti de her büyüklükteki ve bünyedeki ziraat işletme ^{shude} içinde aynı genişlikte tatbik sahası olmamasıdır.

h) Maliyet Muhasebesi çalışmalarını münferit mahsuller ve faaliyetlerin bu mahsullere müteallik kısımları üzerinde merkezileştiri

Umumî Muhasebe ise bu durumu aylık bilânçolar ve kâr veya zarar raporları ile ele alır. (9)

i) Umumî Muhasebenin asıl gayesi mümkün olduğu kadar kat'i olarak çiftliğin bütününe yıllık kâr veya zararını göstermektir. Malbuki, önceki kısımda temas edildiği gibi, Maliyet Muhasebesinin maksadı, bütüne ait kâr veya zararı, onu meydana getiren unsurlara ayırmaktır. Bu da, Maliyet Muhasebesinin bir hususiyetidir.

3) UMUMİ MALİYET MUHASEBESİ ve ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİ

"Maliyet Muhasebesi, bir mamulün, ve mamulün imali ve satışını kapsayan faaliyetlerin maliyetini tayin, çalışmaların plânlanması ve ölçülmesi için bir vasıta¹⁰dır (10)".

Yukarıda bahsi geçen mamul sınaî bir mamul olacağı gibi, zirai bir mahsul de olabilir. Bizatihi ziraat da bir istihsal olduğundan, zirai mahsullerin, bunların istihsal ve satışını kapsayan faaliyetlerin maliyetini tayin, çalışmaların plânlanması ve ölçülmesi için bir usule ihtiyaç vardır. Ancak, ziraatın, sanayie kıyasla kendine has birçok özellikleri olduğu unutulmamalıdır.

T.5. Muhasebe Kongresi, 1 numaralı Sanayi ve Ziraatte Maliyet Meseleleri Komisyonu Raporunda da, "sanayi ve ziraatte maliyetin aynı esaslara bağlı bulunduğu; ancak ziraatın bünyesinin icap ettirdiği bazı değişikliklerin mevcut olduğu" kabul edilmiştir. (11)

Ziraatın bünyesinde mevcut olan hususiyetler, Maliyet Muhasebesinin ziraata tatbikinde bir takım değişikliklere sebep olacaktır.

"Cost Accountancy in Agriculture" adlı kitabın önsözünde de "Maliyet Muhasebesinin esas prensipleri uygun değişikliklerle, diğer endüstrilerde olduğu gibi ziraata da tatbik edilebilir; fakat imalât maliyet sistemlerinin kullanılma imkânı çok dardır (12)", denilmektedir.

A) Esas prensipler bakımından farklar :

Esas prensiplerde, bu değişiklikleri gerektiren hususiyetler

(10) Cecil Gillespie- a.g.k. Sah.3

(11) T.5. Muhasebesi Kongresi Raporları

(12) Leslie W.Bolton- a.g.k. Sah.7

ziraatla sanayi arasında mevcut olan farklardan sadece muhasebeye tesir edenleridir :

a- Ziraatte çoğunlukla bir nebatın veya bir hayvanın parçaları olan buğday ve saman, et ve yün gibi, tali mahsullere geniş ölçüde rastlanır.

Aynı zamanda, maliyet unsuru olan mahsuller de ziraatte çoktur. Meselâ, saman hem bir mahsul hem de hayvanlara verildiği takdirde, hayvanlar için bir maliyet unsurudur. Diğer taraftan, samanın maliyetinde hayvanın, iş kuvveti veya gübre v.s. olarak hissesi olabilir. Bu durumlarda maliyetin kesinlikle hesaplanması imkânsız olduğundan, uygun yaklaşık esasların konulması, takdir edilmesi gerekir.

b- Ziraat, bütün olarak Endüstriye nazaran diğer faktörlerin kullanılmasına nispetle çok büyük mikyasta arazi ister (13). Arazinin amortismanına tabi olmaması, işletme sahibinin toprağa değişik şekillerde tasarruf etmesi, maliyet hesaplamalarına tesir eden faktörlerdir.

c- Çiftçilik umumi olarak küçük hacimde ünitelere yükletilir ve iş bölümüne nispeten az müsait olur (14). Ziraatte iş bölümüne geniş ölçüde imkân bulunmaması, iş gücünün birden fazla istihsale sarf olunması dolayısıyla beher mahsule isabet eden emek maliyetinin hesaplanması, detaylı kayıtların (fiş, kart, cetvel) çok dikkatli tutulmasını icap ettirir. Buna mukabil, neticede tevzi esaslarının çoğunda, tahmin ve takdirin büyük rol oynadığı görülür, dolayısıyla, bir takım kıstasların tayini gerekir.

d- Havanın ve biyolojik faktörlerin tesiriyle zirai mahsuller kalite ve miktar bakımından ehemmiyetli değişiklikler gösterirler (15). Bu sebepten çiftçi, istihsal ettiği miktarları tam olarak

((13) R.Cohen- a.g.k. Sah.1-4

(14) R.Cohen- a.g.k. Sah.1-4

Ö.Celâl Sarç- a.g.k. Sah. 30

(15) R.Cohen- a.g.k. Sah.1-4

Ö.Celâl Sarç- a.g.k. Sah.24

kontrol edemeyeceğinden, maliyet kontrollarında da tam bir katiyete ulaşamayacaktır. Bu hususta tabii şartların elverişli olmaması neticesi, elde edilen miktar ve kalite ile normal şartlarda elde edilmesi gereken miktar ve kalite arasındaki farkın bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesi kanaatındayız.

e- Ziraatte, azalan randıman kanunu hakimdir (16). Bu hususiyet, toprağı dinlendirme, yeniden inbat kuvvetini sağlama gayesiyle münavebeyi icap ettirir. Münavebe ile farklı mahsullerin elde edilmesi halinde, maliyet unsurlarında seneler arasında bir geiş olur. Verimli bir istihsalde bir önceki toprağı inbat kuvveti kazandıran istihsalin payı vardır. Bunun da maliyet hesaplamalarında nazarı dikkate alınması gerekir.

f- Sıcak memleketlerde pamuk, kauçuk, şeker kamışı gibi maddeler üzerinde ihtisaslaşmış işletmeler mevcut olmasına rağmen, umumiyetle ziraat, işletmelerin ihtisaslaşmasına manidir (17). Ziraat işletmelerinde, toprakların aynı çiftlikte dahi mütecanis olmaması, tek bir mahsulün, o mahsul için tabii şartların elverişli olmaması halinde büyük bir riske meydan vermesi, her mevsimin aynı mahsul için müsait olmaması, mevsimin icap ettirdiğı mahsulü yetiştirme mecburiyeti, maliyetleri düşürücü nebat- hayvan bağıntısı (nihayet ehemmiyetsiz de olsa işletmecinin, ailesi ve işçilerinin mühtelif ihtiyaçlarını çiftliğinden karşılama arzusu) sebepleriyle değişik mahsuller bir arada yetiştirilir. Dolayısıyla "çeşitli istihsallere verilebilecek masraf, endüstride aynı kısımda bir kaç mamulün imal edilmesi halinde bile mümkün olduğu halde, ziraatte kesinlikle ayrılmaz (18)".

(16) Orhan Oguz, a.g.n. Sah.20

(17) Ö. Celâl Sarç, a.g.k. Sah.19-22

(18) R. Cohen, a.g.k. Sah.1-4

sahası yoktur. Aşağıda sıralanan maliyet sistemlerinin (20) incelenmesi neticesi bu gerçek daha iyi anlaşılacaktır :

a- İmalât muamelelerinin bünyelerine göre yapılan birinci tasnife giren sistemler :

aa) Sipariş maliyeti sistemi (Job Order Costs) :

Muayyen bir emrin veya siparişin tamamlanması için lüzumlu materyel, işçilik ve imalât masrafları maliyetidir. Bu mallar ya sonradan satılmak için depolamak veya bir müşterinin siparişini karşılamak gayesiyle imal edilir.

Ziraî istihsalın emir ve siparişe yapılamıyacağı nazarı dikkate alındığı takdirde, sipariş maliyetinin ziraatte tatbik sahası bulamıyacağı kolaylıkla anlaşılır.

bb) Safha maliyeti sistemi (Process Costs) : Bu sistem istihsal maliyetinin, her bir sipariş maliyetinin araştırılmasından ziyade muayyen bir zaman içinde bir veya daha fazla imalât departmanında tayin edildiği endüstrilerde bulunur (kimya ve dökme endüstrilerinde olduğu gibi). Zaman elemanına ve içinde bulunduğu departmanlara, münferit iş emirlerinden daha çok ehemmiyet verir. Her departmanda o periyoda ait maliyet, maliyet masrafları toplanıp o periyot zarfında elde edilen istihsal ünitelerine bölünerek bulunur.

Ziraatte maliyeti tespit etmek için bu sistemden faydalanılabilmektedir.

cc) Grup maliyeti sistemi (Class Costs) :

Maddelerin muayyen grup veya sınıflarına tatbik edilen sipariş maliyetidir. Meselâ, döküm imalâtında muayyen ağırlıktaki dökümün maliyetini bulmak için masraflar her sınıfın ihtiva ettiği işçilik miktarı esasına göre bölünmelidir.

Ziraî istihsalde, bir mahsulün değişik miktarlarda maliyet masraflarını havi birden fazla nevide elde edilmesi bahis konusu olamayacağından, bu sistem de ziraat için elverişli olamaz.

dd) Montaj maliyeti sistemi (Assembly Costs) : Bu sistem sipariş maliyetinin bir şeklidir. Bazı işletmeler bir mamul için parçalar imal eder veya satın alır. Sonradan bu parçalar birleştirilerek mamul meydana getirilir. Müşteriden sipariş alınıncaya kadar parçalar stokta muhafaza edilir. Materiyel maliyetleri parçalar satın alındığı veya imal edildiği zaman tespit edilmiş olduğundan montaj maliyeti başlıca emek ve imalât masraflarını ihtiva eder.

Ziraî istihsalde montaj bahis konusu olamayacağından, bu maliyet sisteminin de, Ziraî Maliye Muhasebesinde tatbik kabiliyeti yoktur.

b- Hesaplama metotlarına göre ikinci tasnife giden sistemler :

aa) Önceden tayin edilmelerine göre;

- Standart maliyet sistemi (Standart Costs) : Bu sistem, masrafların ne olması lâzım geldiğini

...tayine çalışır. Belli bir tekamül seviye-
sinde ve belli şartlar altındaki bir işletme
de gerçekleşmesi lâzım gelen ve ilmi usuller
le tespit edilen maliyete standart maliyet
denir (21).

Ziraatın umumiyetle tabii şartlara bağ-
lı olması ve tabii şartlardaki değişimler
standart maliyetin her zaman ziraat için el-
verişli olmayacağını gösterir. Bu sistem
normal şartlar altında ziraatte tatbik saha-
sı bulur.

- Tahmini maliyet sistemi (Estimated Costs):
Tahmini maliyet sisteminde fiili masrafların
istikbalde ne olacağı, mütehassıs elemanlar
tarafından, önceden tayin olunur (21).

Bu sistem de önceki sistemde zikredil-
diği gibi, tabii şartların normal olduğu za-
manlar için ziraatte elverişli olur.

bb) Sonradan hesaplanmalarına göre (Historical
Costs) : Tarihi maliyet sistemleri denilen
bu sistemler, birinci tasnifte yer alan sis-
temlerdir. Bunlar imalât muameleleri sıra-
sında tayin edilir ve bazen iş tamamlanınca-
ya kadar faydalı olmazlar.

c- Zamana göre yapılan üçüncü tasnife giren sistemler

- aa) Günlük maliyet sistemi (Daily Costs)
- bb) Haftalık " " (Weekly costs)
- cc) Aylık " " (Monthly costs)

4) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN SEVK ve İDAREDEKİ ROLÜ

Her işletmenin gayesi iktisadilik prensibine (asgari zaman, emek, masraf ve fedakârlıkla istihsalde bulunmak) bağlı kalarak istihsalde bulunmaktır. İstihsalin bu çerçeveye içinde yapılar yapılmadığı ancak, istihsal miktarı ve bunun için yapılan yekûn masrafların bilinmesi ile anlaşılabilir.(22) Bu iki unsurun bilinmesi sevk ve idarenin kararlarına esas olacak maliyet unsurunun tesbitini gerektirir.

İşte sevk ve idarenin kararlarına esas olan maliyetin tesbiti genel ve maliyet muhasebesinin esas fonksiyonudur. Bunun yanında maliyet muhasebesi,

- 1- Kâr- zararın tesbiti ve stokların değerlendirilmesi,
- 2- Plânlamaya yardım : Satış fiyatlarının tayini; bütçenin hazırlanması ve çeşitli alternatifler arasında seçim yapma imkânlarının sağlanması;
- 3- İşletmenin rasyonellik (efficiency) kontrolünün temini;
- 4- Yeni mamûl çeşitlerinin maliyetlerinin hesaplanması
- 5- Maliyet mukayeselerinin geliştirilmesi
- 6- Ham madde ve malzemenin daha verimlilerinin kullanılması;
- 7- Ham madde tasarrufu mümkün kılacak şekilde mamûlde değişimler yapılması;
- 8- Ücret sisteminde; iş gücü aylıklığını ve masrafların azaltacak değişikliklerin vücuda getirilmesi;

- 9- İstihsalî sür'atlandırmak üzere yeni makineler tesis edilmesi ve eskimiş olanların yerlerine yenilerinin konulması;
 - 10- İsrafları azaltmak üzere, ham madde ve malzeme alımları ile bunların harcama yerlerine sevklerinin kontrol altına alınması,
- fonksiyonlarını da yüklenmiş durumdadır.

Bütün bu fonksiyonların hakkıyla başarılabilmesi için, gelişmiş bir maliyet muhasebesi tutulmasına ve buna imkân verecek detaylı rekordların muhafazasına lüzum vardır.

Büyük Sınai bir işletmede elemanlar umumiyetle:

- a- Teknik
- b- İdarî ve sevk ve idareci olmak üzere iki gruba ayrılır (23). İkinci grup elemanlar sevk ve idare ilminin çok gelişmesi neticesi teşebbüsten en iyi randıman elde etmek için çeşitli departmanların çalışmalarını, işlerini tanzim etme yükü ile görevlendirilirler. Halbuki ziraatte, çoğu zaman çiftçi hem teknik eleman, hem de sevk ve idareci olma durumunda bulunur. Çiftçinin ekin ekmesi, gübrelemesi, kısaca, teknik bilgisi tenkide yer vermeyecek derecede iyi olabilir. Fakat, gerek ekin çeşidini seçmesinde, ve gerekse ekin sahalarını tefrikte isabetsiz karara varmış olması mümkündür.

İşte islahâ muhtaç olan bu hususlarda Maliyet Muhasebesi, Sevk ve İdareye gerekli doneleri verir.

5) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN ELEMENLARI

Maliyet Muhasebesinin işleyişi iki elemanın mevcudiyeti ile mümkün olur :

A- Rekortlar

B- Kayıt Mekanizması

A- REKORTLAR

Açıklamalarımızda fiş, primanota, bordro gibi föy ve kartları İngilizce karşılığı olan "recort" kelimesi ile toplu bir şekilde tek kelime ile ifade edeceğiz.

Prodüksiyonun başlamasından mahsul veya mamulün elde edilmesi ne kadar geçen zaman içinde maliyet masraflarının tasnifli olarak tespit edilmesi ancak rekortların tutulması ile mümkün olabilir.

Rekortlar aşağıda gruplandırılmak suretiyle incelenecektir.

a- Zaman ve işçiliğe ait rekortlar

Mahsul ve mamullerin çoğunun maliyetinde işçilik önemli bir yer işgal eder. Ayrıca işçilik, kontrol lüzumu ve istihsaldeki em talebinin zamana göre değişmesi yönlerinden de ehemmiyet arzeder. Bu itibarla, maliyetin tesbitinde en çok zamanı alan iş, işçilik analizleridir. Bunun içindir ki başlangıçta, tatminkâr derecede doğruluk verecek ve ücret ve işçilik kayıtlarının kolaylıkla kullanılmasını mümkün kılacak bir metodun benimsenmesi gerekecektir. Üzerinde analiz yapılacak lüzumlu malumatı elde etme şekli, çiftliğin büyüklüğüne ve bünyesine göre geniş ölçüde değişecektir.

İşletmenin büyüklüğü ve bünyesi ne olursa olsun, işçilerin her gün hangi işlerde çalıştığını gösterecek rekortlarına tutulması zarureti vardır.

Zaman ve işçilik kayıtlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir

ZAMAN KARTI

İşçinin ismi

Hafta sonu: 5 Eylül 1963

Günler	Tarla- nın is mi	Yapılan iş	Saatler		Parça İş	Kulla- nılan Atlar	Trak. Saat- leri
			Normal	Pazla Mesai			
Pazartesi		Aletlerin temizlenmesi ve boyanması	8 $\frac{1}{2}$		1		
Salı	T.5	Buğday harmanı Buğday toplama Harman takımı nakli	7 $\frac{1}{2}$ 1	1 $\frac{1}{2}$ 1	2		2 $\frac{1}{2}$ 1
...		---					
...		---					
...		---					

Smith L.

Smith L.

.....

Z a m a n K a r t l a r ı

Zaman kartları iki kısımdan müteşekkildir : Çalışılan saatler ve kazanılan ücretler. İşçiler zaman kartları ve diğer işçilik kayıtları üzerine eğitilerek işçilik analizlerine sarfedilen zaman azaltılabilir. Bu takdirde, zaman kartının doldurulmasında birinci kısmı işçi tamamlamalı, ikinci kısmı da tamamlamaya (vergi hususu hariç) teşvik edilmelidir.

Çalışılan saatler kısmında çalışılan günler, çalışılan tarla veya iş yeri, yapılan iş, çalışılan zaman- normal ve fazla mesai saatleri gösterilmek üzere- , parça başına iş ve çalışma anında kullanılan hayvan adedi, traktör saati için kolonlar ayrılmalıdır.

Zaman kartlarının işçi tarafından tutulmasında karşılaşılabilecek ilk mesele şudur ki, işçiler bu kartları muntazam ve doğru olarak tamamlıyamıyacak veya tamamlamak istemeyeceklerdir. Fakat bu cetvel- ler işçiler tarafından tutulmalıdır.

James Wyllie, senede 25000 zaman cetveli tutulan Economics Department of Wye College de ve bir çok çiftlikte bunu tatbik ettiğini ve % 35 elverişli % 80 mükemmel netice aldığını kaydediyor. Hususi istekler için işçilerin bazı rehberlere, yol göstermelere ihtiyacı olduğunu, fakat tecrübelerinden elde ettiği neticeye göre, bunların yenilemeyecek ciddi güçlükler olmadığını ilâve ediyor (24).

Bu kaydın birinci gayesi ; her işçinin doğru olarak haftalık aldığına çiftçiye inandırmak, ikinci gayesi çiftçiye, herbir işçinin hafta içinde yaptığı işten malûmattar kılmaktır. İşçilik masraflarının tevziine esas olarak doneleri toplayan ilk vasıta gene işçilik kartlarıdır.

Zaman kartlarını işçinin bizzat tutması prensipi memleketimiz için pek mümkün değildir. Bu itibarla, memleketimizde zaman kartlarının işçi grup başları tarafından tutulması lüzumu ortaya çıkar.

Zaman kartlarından umumiyetle haftalık olan işçilik analizlerine geçmek için ara analizler yapılmasını uygun bulmaktayız. İlgili örnek müteakip sahifede verilmiştir.

Yukarıdaki analizler vasıtasıyla,

aa) Haftalık zaman analizi

veya

bb) Haftalık işçilik analizi hazırlanır (her iki analizin birlikte hazırlanmasına lüzum yoktur).

aa) Haftalık zaman analizi

Hesaplar	İş Hayv. saati	Traktör saati	İşçilik saati	Ücretler
Buğday / 1961		$21\frac{1}{2}$	30	5 0 4 1 4
Arpa / 1961		$11\frac{1}{2}$	$11\frac{1}{2}$	4 1 1 8 6
:		:	:	:
:		:	:	:
:		:	:	:
:		:	:	:
:		:	:	:
:		:	:	:
Toplam		$34\frac{1}{2}$	$63\frac{1}{2}$	8 1 11 2

bb) Haftalık işçilik analizi

İşçilik analizi, sahife 71 de gösterildiği gibi ücret bordrosu ile birleştirilmiştir. Analiz kısmında umumiyetle asıl mahsul hesaplarını başa almak ufak bir kolaylık temin eder, bunu hizmet kısımları takip etmeli ve nihayet umumî idare ücretleri yer almalıdır. Yeteri kadar kısımlar açılrsa da, bütün işçiliğin sınıflandırılması imkânsızdır. Bunun için ayrılacak umumî ücretler veya ücret kısmındaki tutarlar tekrar prodüktif hesaplara tevzi edilecektir.

Haftalık yekûnlar kayda alınacaktır.

T r a k t ö r k a r t l a r ı

Zaman kartlarının herbir işte kullanılan traktör saatlerini göstereceği söylenebilirse de, büyük işletmelerde çalışılan zaman kadar sarf edilen akar- yakıt'ın da kaydı lüzumludur.

Traktör kayıtları traktörü kullanana ait zaman kartı içinde tamamlanmalıdır. Bu kayıtlarda herbir ameliye için ayrı ayrı ne kadar miktar akar- yakıt sarfedildiği gösterilmeyecektir. Asıl gaye muayyen bir müddet zarfında- ki umumiyetle bir hafta- traktöre konulan akar- yakıt miktarını tespit etmektir. Bu bakımdan, her gün traktör konan akar- yakıt kayda alınarak harcanan akar- yakıt'ın tespiti hafta sonları itibariyle yapılır. (Hafta sonunda traktörde kalan akar- yakıt, tespit güçlüğü dolayısıyla harcanmış kabul edilir.) Traktör kartlarına ait bir örnek 72 inci sahifede verilmiştir.

Kullananın Adı

[illegible]

Toplam

b- Mahsul, ham madde ve malzemenin Anbar Kayıtları

Mahsul, ham madde ve malzeme, ister satın alınmış, ister çiftlikte yetiştirilmiş olsun, tohum, yem maddesi v.s. nin miktarlarının tesbit ve kontrolu için anbar kayıtlarının tutulması gerekir. Bu kayıtlar aynı zamanda, anbar hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde birer kaynak vazifesi görürler. Anbar hesabına yapılacak kayıtların doğruluğu, bilhassa çıkışlarda mukabil hesabın tesbiti, bu hareketleri kapsayacak kartların ve cetvellerin sıhhatli tutulmasına bağlıdır.

Girişleri gösteren cetvellere, girişi kaydedilen madde, satın alınmış ise fatura, çiftlikte yetiştirilmiş ise, istihsal raporları esas olacaktır.

Günlük istihsal raporunun bir örneği verilmiştir. Bu fişe istihsal edilen mahsul ve mamulün cinsi, miktarı günlük olarak kaydedilir. Fişin hangi istihsal departmanına ait olduğu üst tarafta belirtilir. Bu fişler kayıt şeklinin gerektirdiği kadar suretli çıkarılır.

Gerek faturalar ve gerekse günlük istihsal raporları "Günlük Anbar Giriş İcmali" ne dökülür.

Günlük istihsal raporu ve Günlük anbar giriş icmaline ait örnekler müteakip sahifelerde verilmiştir.

Günlük anbar giriş icmalllerinde girişi yapılan maddelerin yalnız miktarları kaydedilir. Ayrıca, girişle ilgili fatura ve günlük istihsal raporları ile sipariş kağıdının tarihi ve numaraları, maddenin nerden ve kimden geldiği de belirtilir.

Yetkililerin dolduracağı, dahili muamelede "istek kâğıdı" satışlarda "Satış Emri" ne istinaden anbardan çıkış yapılır. Bu belgelerin örnekleri 78 inci sahifede verilmiştir.

İstek Kağıdı

[illegible]

Satış Emri

[illegible]

[illegible]

c- İstihsal ve İstihlâk Kayıtları

aa) Toprak mahsulleri kayıtları :

- Tarla defteri : Tarla defteri tutmanın esas gayesi, seneden seneye her tarla için mahsul, tohumlama, gübreleme vesair durumların devamlı kaydını yapmaktır. Bu defter aynı zamanda mahsulün istihsalinde kullanılan ham maddeye ait malûmatı ihtiva eder ve ham maddenin kullanışını kontrol imkânı verecek bilgileri haiz olur (25). Diğer taraftan çiftçi, mahsul, mahsul çeşitleri, her dönüme serpilecek tohum miktarı, her dönüme verilecek gübrenin nev'i ve miktarını önceden kararlaştırır, plânlar. Tarla defteri çiftçinin kararlaştırdığı bu hususların ne dereceye kadar yerine getirildiğini ölçme imkânını verir. Tarla defterine ait bir örnek 82 inci sahifede verilmiştir.

Bu örneğe istenildiği takdirde tarlanın sulama zamanı ve şekli ve benzeri gibi hususların kaydı için ilâveler yapılabilir.

Tarla defteri bir taraftan ham maddenin istihlâk zaman ve miktarını, diğer taraftan mahsulün istihsal miktarını gösterir.

- Otlatma Kayıtları :

Maliyet hesapları kullanılmadıkça ve çeşitli tarlalarda beslenen hayvanların verdikleri mahsul miktarı ile karşılaştırılmadıkça otlatma kayıtları sevk ve idare yönünden büyük bir kıymet ifade etmez.

Otlak mahsulleri iki şekilde istihlâk edilir :

1- Yeşilken otlatılarak

2- Kurutularak

Bir otlagın mahsülü bir taraftan otlatılır, diğer taraftan kurutulmak üzere biçilirse her iki kısma ait maliyeti bulmak güçleşir

T A R L A D E F T E R İ

Tarlanın Adı:

Tarih	Kültür	Tatbik edilen gübre		
		Tarih	Açıklama	Miktar
8.11.1960	Toprağı sürme			
.	.			
.	.	Kasım 1960	Çiftlik Gübresi	320 ton
?	.	16.3.1961	Amonyum Sülfat	96
		.	.	.
		.	.	.
		.	.	.
Kullanılan Tohum				
		Tarih	Açıklama	Miktar
		12.4.1961	Şeker pancarı	480 lb.
Elde edilen mahsulün hususiyetleri				
362 $\frac{1}{2}$ ton				



Yekûn maliyeti, bu iki kısım arasında bölme, bir araştırma konusu olmalı ve bir oran tayini yoluna gidilmelidir. Fakat tayin edilecek bu oranın tam olacağı hiç bir zaman iddia edilemez. Bilfarz Mayıs ve Haziran aylarındaki otlatma ile Ağustos ve Eylül aylarındaki otlatma arasında hayvanın istihlak miktarı bakımından fark vardır. Ayrıca, aynı sınıf hayvanın cinsleri arasındaki otlama farkı da göz önünde bulundurulmalıdır. Meselâ, bir Friesian cinsi inek, bir Jersey cinsine kıyasla daha çok ot yer.

Tek bir istihsal, meselâ, yalnız süt istihsalı bahis mevzuu olduğu hallerde, otlak hesabındaki otlatma, kuru ot ayırımı yapılmadan yekûn olarak maliyetin bulunması ve bu tutarın sütün maliyetine intikal ettirilmesi düşünülebilir. Bu halde bile, otlatılan veya kurutulmak üzere kesilen otun maliyetini ayrı ayrı bilmek lüzumu hasıl olabilir. Böyleki, süt istihsalından elde edilen netice tatminkâr değilse, sütün maliyetini teşkil eden unsurlar arasında neticenin böyle olmasına tesir eden aranacaktır. İşte bu unsurlar arasında olan yeşil ve kuru otun maliyetlerinin ayrı ayrı bilinmesi gerekir.

Kati olmamakla beraber, araştırma neticesi bir oran bulunduktan sonra, otlakta otlatılan hayvanların sayısı nazarı itibare alınarak kayıt tutulması yoluna gidilecektir. Bu kayıtlarda otlak yerleri bakımından da tasnif yapılması gerekecektir. Buna ait bir örnek 84 un sahifede verilmiştir.

Bu cetveller yardımıyla her sınıf hayvanın bütün otlatma devresi için de hangi tarlalarda otlatıldığını gösterecek icmaller yapılabilir. Bunun için de 84 üncü sahifede ayrıca bir örnek verilmiştir.

OTLATMA CETVELİ

Bu icmallardan önce belirlenen hayvanların otlatma miktarları arasında önceden tayin edilen kısıtlara göre Hafta Sonuin

Hayvanlar arasında belirlenmiş olan olur.

Hayvanlar	Miktar		A.Tarlası	B.Tarlası	C.Tarlası			
	Hafta başı	Hafta sonu						
Süt İnekleri	55	54	24	30				
İnekler	9	9			9			

Çeşitli hayvanların otlatma miktarları için kullanılan miktarlar pek fark yoktur. Ancak, yemlerin istihsalı kayıt için sınırlı olarak günlük yem miktarı toplam olarak kaydedilmelidir. Bu sınırdan veya her bir inekten elde edilen süt de tartılmak veya ölçülmek suretiyle kayda alınır. Diğer bir şekilde her bir inekten elde edilen günlük süt istihsalını 7 ile veya 6 ayın gün sayısı ile çarpacaktır.

Hayvan mahsulleri istihsal kayıtlarına misal olarak 86. incesinde ifade süt istihsal cetveli örneği verilmiştir. Diğer mahsuller için de uygun değişikliklerle benzer cetveller kullanılacaktır.

Süt istihsal cetvellerinde görülen istihsal miktarının satılan ve giytilikte kullanılan miktarla mukayesesini sağlayacak aşağıda örneğini verdiğimiz OTLATMA İCMALİ

Hafta sonu	A	B	C	D	-	-	-	-	-
Sonu	Tar.	Tar.	Tar.	Tar.					
Süt istihsal kartı muktezası									
Notlar :									
Notlar : M.M.H.									
İçkilere									
Mektelif									
İçkilere verilen									
Evde harcanan									
İcm olarak: Ruzgillere									
Bazılarına									
Kumullara									

Kaynak: J. Wyllie a.g.k. S. 57

Bu icmalde bulunan farkın % 2 den fazla olmamasına dikkat edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir (26).

cc) Yem maddeleri istihlâk kayıtları :

Yem maddelerinin istihlâk miktarının tesbiti iki şekilde olur :

Birincisi : Her hayvanın muayyen bir devrede yiyebileceği miktar teknik bilgilere dayanılarak tayin edilir. Bu miktarlara göre, devre içinde (umumiyetle bir hafta zarfında) mevcut hayvanların hepsinin yiyeceği yem miktarı hesaplanır ve bu miktar tartılarak veya ölçülerek, tartılması ölçülmesi güç olduğu takdirde tahmin edilerek hayvan bakıcılarına teslim edilir. Hayvan bakıcıları aldıkları yemleri devre içinde hayvanlara verirler.

Yem maddelerinin, bilhassa kesin olarak ölçülmeeleri güç olanların, miktarlarını kontrol için duruma göre kabul edilen muayyen devreler sonunda sayım yapılmalıdır. Kullanılan miktarın, çıkış kayıtları yapılırken hesaplanan miktarlar toplamına yakın bulunması gerekir. Bu durumun tâkibi için örneğini verdiğimiz cetvel tutulur.

Yem Maddeleri Miktarı Kontrol Cetveli

	Yem Çeşitleri			v.s.
	A (kg)	B (kg)	C (kg)	
Devrebâşı mevcudu	100	48	60	
Devre içindeki girişler	480	140	180	
Toplam	580	188	240	
Devre sonu mevcudu	60	40	-	
Kullanılan	520	148	240	
Çıkış kayıtlarına göre	496	140	248	
Fark	(-) 24	(-) 8	(*) 8	

Kaynak : J.Wyllie- a.g.k. Sah.31

(26) J.Wyllie- a.g.k. Sah.45

Çiftlikte yetiştirilen yem maddesi aynı zamanda satış konusu olursa, bu kartın daha fazla malûmatı ihtiva edecek şekilde genişletilmesi gerekir. Buna ait örnek verilmiştir.

Çiftlikte yetiştirilen yem maddeleri miktar kontrol cetveli (x)

	Yem Çeşitleri			
	1961 A (kg)	1962 A (kg)	1961 B (kg)	1962 B (kg)
Devrebaşı mevcudu	1.000	1.750		
Devre içinde istihsal edilen	--	--	17.500	5.000
Toplam	<u>1.000</u>	<u>1.750</u>	<u>17.500</u>	<u>5.000</u>
Besin olarak kullanılan				
Atlar için	60	8	20	
İnekler "	-	128	960	72
Diğer Hay. için	20	4	100	-
Satılan	80	140	1.080	18
Tohum olarak kullanılan	-	-	100	40
Devre sonu mevcudu	-	-	200	280
Toplam	80	140	1.380	338

(x) Pames Wyllie- a.g.k. Sah.32

Yem tutarlarının her bir çegit hayvan grubuna yükletilmesinde

- O devre içindeki ortalama hayvan sayısı

- Her hayvanın ele alınan esas bir hayvana göre yem kıymeti

göz önünde bulundurulmalıdır.

Şöyleki (Çiftlikte yalnız inek, dana ve koyun beslenmiş olsun)
İnekler :

Devre başında 30

Devre sonunda 33

(Devre 1 ay ise)

$$\frac{30+33}{2} \times 30 = 945 \text{ inek yem günü}$$

Danalar :

Devre başında 6

Devre sonunda 1

(Devre 1 ay ise)

$$\frac{6+1}{2} \times 30 = 105 \text{ dana yem günü}$$

Koyunlar :

Devre başı 100

Devre sonu 120

$$\frac{100+120}{2} \times 30 = 3300 \text{ koyun yem günü}$$

Esas olarak koyun yem günü alındığında ve elde

1 inek yem günü = 7 koyun yem günü

1 dana yem günü = 3 " " "

şeklinde bir nispet bulunduğunda (misali basitleştirmek için başka çegit hayvan olmadığı kabul edilsin)

$$945 \times 7 = 6615$$

$$105 \times 3 = 315$$

./.

Devre içinde istihlak edilen yem tutarı (X) T.L. ise :

$$\text{ineklerin hissesi} = \frac{X \cdot 6615}{10230}$$

$$\text{Danaların} \quad " \quad = \frac{X \cdot 315}{10230}$$

$$\text{Koyunların} \quad " \quad = \frac{X \cdot 3300}{10230}$$

olarak bulunacaktır (27).

İkincisi : Her bir hayvan grubuna verilen yem miktarı, çıkış yapıldığı zaman da tasnifli bir şekilde kayda alınır. Bu durumda hayvanlara verilen yem miktarı, gene devre sonları itibariyle örneğini verdiğimiz cetvelde gösterilir.

YEM İSTİHLAK CETVELİ

Yemler	Sığır			Domuz			Kümes hay.			At. v.s.	
	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.	Kg.
A	400			400			25				
B	100	5									
C	100										
D	150	150	150	150							
E	200	140									
...											

Kaynak: L.W. Bolton a.g.k. S. 64

Bu ikinci şekildeki tesbit güç olduğundan birinci şeklin tercihi daha isabetli olur.

d- Hayvan stok kayıtları :

Hayvanlar,

- İş hayvanları,
- Besi hayvanları,
- Gelir hayvanları,
- Damızlıklar

olmak üzere tasnif edilir ve bu tasnife göre ayrı ayrı "Vukuat Raporu" föyleri tutulur. Bu föylerde hayvanlar cins olarak gruplanır ve bütün satın alma, kesme, satma, telef olma ve yavrulama hareketleri takip edilir. Buna ait örnek 92 inci sahifede verilmiştir.

Muayyen devreler sonu itibarıyla vukuat raporları, örneği verilen "Hayvan Hareketleri Cetveli" föyüne geçirilir. Bu cetveller muhasebe kayıtlarına esas olur. Örnek 93 üncü sahifede verilmiştir.

Bu kayıtlar yanında her hayvanın ayrı ayrı durumuna takip etmek üzere kartlar tutulur. Bunlardan damızlık bir inek için açılan kart örneği 94 üncü sahifede verilmiştir.

masraflarını bir araya toplayan periyodik bir hesaptır."

Ana hesap mahiyetinde olan bu hesabın tali hesaplarını, maliyet masraflarının mahiyetleri bakımından bölünüşüne tekabül eden hesaplar teşkil eder. Olan ve kesilen hayvanlar

Nitekim tezimizin sonunda örnek olarak verdiğimiz T.Şeker Fabrikaları A.O. Ziraat Çiftlikleri Hesap Plânında da bu tasnife uyan bir şeklin benimsendiği görülmektedir. Bu plândaki tasnif şöyledir:

Masraf Nevileri:

A- Ham madde ve Malzeme masrafları

B- Harice yaptırılan işler

C- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler

D- Hariçten temin edilen su ve elektrik

E- Personel masrafları

F- Muhtelif masraflar

G- Personel masrafları :

: Personel masraflarının büyük kısmını Hararetler

6- Vergiler

G- Amortismanlar

H- Kredi masrafları

I- Olan ve kesilen hayvanlar

J- Geçen yıl yapılan Ziraat masrafları

Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler masraf nevi, müstakil çalışan, yardımcı iş yerlerine ait masraflar olduğundan "Dışarıya yaptırılan işler masrafları" grubuna dahil edilebilir. Böylece plânda görülen 3 hesap;

- Harice yaptırılan işler,

- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler,

- Hariçten temin edilen su ve elektrik

dışarıya yaptırılan işler namı altında toplanabilir.

Masraf Nevileri Hesabında toplanan miktarlar, bir devre içinde her bir masraf nevinden yapılan masrafların neye ulaştığını gösterir. Bu miktarların mahsul veya mamul ünitelerine intikali için nerelerde meydana geldiğini tespit etmek lâzımdır. Burada Masraf Nevileri Hesabında toplanan masrafların ait oldukları Masraf Yerlerine verilmesi meselesi ortaya çıkmaktadır. Maliyet masraflarının meydana gelişlerinde tutulan rekortlar vasıtası ile bunlardan Masraf Yerlerine direkt olarak verilebilecekler doğrudan doğruya, diğerleri araştırma neticesi kabul edilen en uygun kıstasa göre endirekt olarak tevzi edilecektir.

b) Masraf Yeri Mefhumu ve Masraf Yerleri Hesabı :

Masraf Yerleri, maliyet masraflarının yapılmasını icap ettiren istihsal yerleridir.

Masraf Yerlerinin sayısı ve büyüklüğü işletmenin bünyesine ve organizasyonuna göre değişir.

Masraf Yerleri çeşitli yönlerden sınıflandırılabilir ;

Bunlardan :

Fonksiyonlar bakımından bölünüşte işletmenin ana fonksiyonlarını ifa eden yerler aynı zamanda Masraf Yerlerini meydana getirirler.

Fonksiyonlar

- Materiyelin tedariki
- İstihsal
- İdare
- Satış

Masraf Yerleri

- Materiyel Masraf Yerleri
- İstihsal Masraf Yerleri
- İdare Masraf Yerleri
- Satış Masraf Yerleri

Hesap tekniği bakımından, masrafların aidiyetine göre Masraf Yerleri tespit edilir. Bazı masraflar doğrudan doğruya meydana geldikleri Masraf Yerlerine aittir ve oradan direkt olarak veya bir nispet dahilinde Masraf Hamillerine yükletilir. Diğer bazı Masraf

Yerlerinde toplanan masraflar ise Masraf Hamillerine yüklenmeden önce başka Masraf Yerlerinden geçirilir. Buna göre Masraf Yerleri;

- Esas Masraf Yerleri (Topladıkları masrafları Masraf Hamillerine doğrudan doğruya yükleyen yerler)
- Ön veya Tali Masraf Yerleri (Birden fazla Esas Masraf Yerini ilgilendiren masrafları toplayan yerler- İdare, sosyal işler v.s.)
- Yardımcı Masraf Yerleri (İşletmenin ana istihsalı yanında bu istihsal için istihsalde bulunan yardımcı işletmeler- Elektrik Santralleri, tamir atölyeleri v.s.)

şeklinde bölünür.

Masraf Yerlerinin gayesi Masraf Hamillerine bir nispet dahilinde yüklenecek endirekt masrafları toplamak olmakla beraber maliyet masraflarının Masraf Hamillerine yüklenmelerinde beraberliği sağlamak için, direkt masraflar da Masraf Yerlerinden geçirilir.

Kayıt mekanizmasının kolaylıkla işleyebilmesi ve sıhhatli neticelerin elde edilebilmesi için Masraf Yerleri Hesabının yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde tali hesaplara ayrılması gerekir. Tali hesapların seçiminde Masraf Yerlerinin, fonksiyonlar ve hesap tekniği yönlerinden yapılan bölünüşlerine bağlı kalınmalıdır.

Örnek olarak verdiğimiz T.Şeker Pb. A.O. Ziraat Çiftlikleri hesap plânında da Masraf Yerleri Hesabı bu bölünüşe uygun olarak tali hesaplara ayrılmıştır. Durum 104 Üçüncü sahifede şematik olarak gösterilmiştir.



<u>Masraf yerleri</u>	<u>Fonksiyonlar bakımından</u>	<u>Hesap tekniği bakımından</u>
- Ziraî Faaliyetler - İnek Ahırları - Koyun ve Keçi Ağılları - Kümesler - Besi Ahırları - Arılıklar - Süthaneler - Et Mamulleri - Hububat Mamulleri	İstihsal ve İmal Masraf Yerleri	Esas Masraf yerleri
- Tevzi edilecek müşterek masraf yerleri	İdare ve Materiyelin tedarik masraf yerleri	Talî masraf yerleri
- Satış ve Stok masraf yerleri	Satış masraf yerleri	Talî masraf yerleri
- Yardımcı istihsal maliyet masraf yerleri		Yardımcı masraf yeri

Satış masraflarını devre masrafı kabul eden görüşe göre, bu masrafların Masraf Yerlerinde değil, Kâr veya Zarar Hesabında gösterilmesi gerekir. Hakikaten satış masraflarının çoğu yalnız satılan kısma ait olacağından, bütüne ait maliyetlere yüklenmesi doğru olmaz, kanaatindeyiz.

c- Masraf Hamili mefhumu ve Masraf Hamili Hesabı : Masraf Hamili istihsal ameliyesi neticesinde mahsul veya mamul şeklinde meydana gelen maddedir.

Masraf hamilleri hesabı, maliyet masraflarının neler için yapıldığını tespit eder.

Masraf hamilleri hesabında hangi maddeler için ne miktar masraf yapıldığı tespit edildikten sonra, maliyet muhasebesinin vazifesi bitmiş demektir. Artık maliyetleri belli olan bu mahsul ve mamullerin anbar hesabına alınması gerekir. Ancak mahsulün veya mamulün elde edildiği anda maliyetin hesaplanmış olması her zaman mümkün değildir. Bu durumda, Masraf Hamillerinde maliyet tesbiti yapılmadan rayiç fiatla veya standart bir fiatla Masraf Hamilleri Hesabına alacak kaydı ile Anbara giriş yapılacaktır :

ANBAR HESABI

Toprak Mah. Anb.
(Buğday)

MASRAFLI HAMİLLERİ

Toprak Mahsulleri
(Buğday)

Masraf Hamilleri Hesabının borçlanmadan alacaklandırılması muhasebe tekniği bakımından doğru olmayacağı için, tranzituar bir hesaba yer vermek isabetli olur. Bu itibarla yukarıdaki kaydı 106 ıncı sahifedeki şekilde tranzituar bir hesaptan geçirmek doğru olur :

ANBAR HESABI

....

Toprak Mah. Anb.
(Buğday)

TRANTİTUAR HESAPLAR

...

Muvakkat Maliyet

4- Masraf Tevzii ve Masraf Tevzi Anahtarları :

Gerek Masraf Nevileri Hesabında direkt masraflar dışında toplanan masrafların Masraf Yerlerine tevziinde, gerekse tali ve yardımcı Masraf Masraf Yerlerinde toplanan masrafların esas Masraf Yerlerine verilmesinde ve nihayet esas Masraf Yerlerinde toplanan masrafların ilgili Masraf Hamillerine yüklenmelerinde araştırma neticesi tesbit edilmiş oranlara, yani, masraf tevzi anahtarlarına ihtiyaç vardır.

Ziraat işletmelerinde tevzi anahtarları neler olabilir.? Bunlar her işletmenin bünyesine göre araştırma neticesi elde edilecek kıstaslardır. Bütün çiftliklerde tatbik edilecek kesin nispetler olmayacağı gibi, bir çiftlikte her tevzi için kullanılabilecek tek bir kıstas ta olamaz. Bu itibarla, temas edeceğimiz tevzi usulleri bir fikir verme gayesine istinat eder.

Tevzi anahtarlarının neler olabileceğini, tevzi anahtarlarının kullanılmasını icap ettiren;

- aa) Masrafların Masraf Nevileri Hesabından Masraf Yerlerine dağıtılması,
- bb) Tali ve Yardımcı Masraf Yerlerinde toplanan masrafların Esas Masraf Yerlerine verilmesi,
- cc) Masraf Yerlerinde toplanan masrafların Masraf Hamillerine yüklenmesi durumlarında ve bu durumlarda da tevzi edilecek unsura göre ayrı ayrı incelemek gerekir.

aa) Masrafların Masraf Nevileri Hesabından Masraf Yerlerine dağıtılmasında tevzi anahtarları :

Personel Masrafları : Zaman kartları ve işçilik analizleri muhtevassından personel masraflarının hangi iş yerine ait olduğu kolaylıkla tespit olunur. Ancak fazla sayıda işçi çalıştırılan ve çeşitli istihsalde bulunan işletmelerde işçilik analizlerinde detaya inmek nihai masraf yerlerini tespit etmek her zaman mümkün olmayabilir. Bu takdirde, tevzi anahtarlarına ihtiyaç hasıl olur.

Meselâ, karma ziraat işleri yapan bir işletmede, Ziraat Faaliyetler; Besi Hayvanları Ahırları v.s. masraf yerlerine ait personel masrafları, zaman kartları ve işçilik analizlerinden temin edilir. Hatta Ziraat faaliyetler içinde tahıla, yağ nebatlarına, yumrulu toprak mahsullerine ait personel masraflarına da aynı yoldan tespit etmek mümkündür. Fakat tahıla isabet eden personel masraflarının nekadarının buğdaya, nekadarının arpaya veya yulafa ait olduğunu tespit zordur. Sevk ve idareye gerekli doneleri verebilmek için bir mahsule ait personel masraflarının tarlalar arasındaki dağılışı dahi bilmek lâzımdır. İşçilik masraflarının her mahsul nev'ine ait hisselerinin tespitinde veya bir mahsule ait işçiliğin tarlalar arasındaki dağılışının kesin olarak tespit edilemediği yerlerde tevzi meselesi ortaya çıkacaktır. Bu durumda en uygun kıstas, mahsul nevinin kapladığı sahanın veya herbir tarlanın büyüklüğü olacak, işçilik masrafları bu büyüklüklerle oranlı olarak bölünecektir.

Masraf Yerlerine ait miktarların tespiti ile 108 inci sahifede düşünülen maddeye yer verilecektir.

MASRAFLAR YERLERİ HES.

Zirai Faaliyetler

(Tahıl)

- Buğday ...

- Arpa ...

:

:

(Yumrulu toprak Mahsul.) ...

- Patates ...

- Pancar ...

MASRAFLAR NEVİLERİ HES.

Personel Masrafları

(Ücretler) ...

(Fazla Mesai Üc.) ...

:

: ...

Her zaman personel masraflarının tahakkuku veya tediyesi ile bu masrafların masraf yerlerine verilmesi aynı zamana rastlamaz. Bu durumda Masraf Nevilerine alacak verilmesi hesap tekniği bakımından hatalı olur. Bu sebeple personel masraflarının masraf yerlerine verilmesinde Masraf Yerlerinin borçlandırılmalarına karşılık Tranzituar bir hesaba alacaklandırmak, sene sonunda bu hesaba Masraf Nevileri ile karşılaştırmak uygun olur. (İleriki açıklamalarımızda da masrafların masraf yerlerine verilmelerinde tranzituar hesaba yer verilmiştir.) Ancak, diğer masrafların masraf yerlerine tevdi ile

Tranzituar hesap kullanılması halinde yapılacak kayıt şöyle olacaktır :

Tranzituar hesap kullanılması halinde yapılacak kayıt şöyle olacaktır :

Örneğin Zirai Faaliyetler departmanının tahakkuk ettiği buğday

ekimi için tohumluk aldığını kabul edelim. Burada masrafın yapılması ve masrafın masraf yerine verilmesi aynı zamanda olmuştur.

Bu hareketlerle ilgili kayıtlar şöyle olur :

MASRAF NEVİLERİ HES.

....

Ham Mad. ve Malzeme Mas.
(Zirai Ham maddeler)
- Tohumlar
"Buğday"

ANBAR HES.

Ham Mad. Anbarı
(Tohumlar)
"Buğday"

MASRAF YERLERİ HES.

....

Zirai Faaliyetler
(Tahıl)
- Buğday

TRANZİTUAR HES.

Mas. Unsurları Karşılıkları
(Ham madde karş.)
- Zirai Ham Mad.

Hayvanlar için Anbardan yem çıkışlarında hayvan bakıcılarına teslim edilen miktarlar da aşağıdaki şekilde kayda alınır :

MASRAF NEVİLERİ HES.

....

Ham Mad. ve Malzeme Mas.
(Malzeme Masrafları)
- Yemler

ANBARLAR HES.

Malzeme Anbarı
(Yemler)
- Arpa

Yemin nekadarının hangi hayvana verildiği umumiyetle kesin olarak tayin edilemez. Yem masraflarının hayvanlara yüklenmeleri için "Yem istihlâk kayıtları" bahsinde 87 inci sahifede verilen cetvellerden faydalanılacaktır. Bulunan miktarlar için aşağıdaki kayıtlar yapılır :

MASRAF YERLERİ HES.

Tevzi Edilecek Müsterek Mas.Yer.

(İş hayvanları)

- Beygirler ...

- Atlar ...

Besi Hay. Ahırları

(İnekler) ...

(Koyunlar) ...

Gelir Hay. Ahırları

(İnekler) ...

(Koyunlar) ...

Damızlık Ahır

(İnekler) ...

(Bogaat) ...

TRANZİTUAR HES.

Masraf Uns. Karş.

(Ham Mad. ve Mal Karş.)

- Yemler

Kapital masrafları : Kapital masraflarının meydana geldikleri masraf yerleri direkt olarak tespit edilebilir. Bunlardan faizler, olduğu gibi, tevzi edilecek müsterek masraf yerleri hesabına; amortismanlar, amortismanla tabi kıymetin bağlı olduğu masraf yerlerine; değer eksiltmeleri de ait oldukları hayvanların masraf yerlerine verilirler :

Talî ve yardımcı masraf yerleri masraflarının tevzii için esaslar kabul edildikten sonra "Masraf tevzi tablosu" tanzim edilir. Tablodaki rakamlara göre masraf tevziine ait mahsup yapılacaktır.

Bu masrafların tevzii ile ilgili tablo ve tablonun tanzimi hakkında açıklama müteakip sahifelerde verilmiştir. (Tabloda ki rakamlar indiidir. Maksat tablonun tanzimidir.)

Elektrik temini masrafları :

Bu masrafların tevzii için her masraf yerinde sarf edilen elektrik miktarı tespit edilmiştir :

Besi Ahırları	2000 kw.
Gelir Hay. Ahırları	2000 "
Damızlık Ahırları	3000 "
Krema İmali	1000 "
Tereyağ İmali	1000 "
Peynir İmali	1000 "
Umumi İdare	28000 "
Sosyal İşler	30000 "
Malzeme Anb.	12000 "
Atölyeler	5000 "
Su temini	<u>90000</u> "
	175000 kw.

Elektrik masrafları 70000 T.L.

Sarf edilen elektrik 175000 kw.

Elektrik kw. maliyeti: $\frac{70000}{175000} = 0,4 \text{ T.L.} = 40 \text{ krş.}$

Besi Ahır.	2000 x 40 =	80000
Gelir Hay.Ahır.	2000 x 40 =	80000
Damızlık Ahırları	3000 x 40 =	120000
Krema İmali	1000 x 40 =	40000
Tereyağ İmali	1000 x 40 =	40000
Peynir İmali	1000 x 40 =	40000
Umumi İdare	28000 x 40 =	1120000
Sosyal İşler	30000 x 40 =	1200000
Malzeme Anbarı	12000 x 40 =	480000
Atölyeler	5000 x 40 =	200000
Su temini	90000 =	<u>3600000</u>

7000000kw. = 70000 T.L.

Su temini masrafları : Bu masraflar da elektrik masraflarının tevziinde olduğu gibi, sarf edilen miktarlara göre bölünmüştür. Buna göre masraf yerlerine isabet eden miktarlar şöyledir :

Tahıl	12.000,-
Bakliye	10.000,-
Yağ Nebatları	7.000,-
Diğer Ziraat. Faal.	5.000,-
Besi Ahırları	3.000,-
Gelir Hay. Ahır.	3.000,-
Damızlık Ahır.	4.000,-
	44.000,- T.L.

Atölyeler masrafları :

Atölyelere iş yaptıran iş Yerleri

Kullanılan Malzeme + Direkt işçilik

Besi Ahırları	14500 + 13500 = 28000
Krema imali	20000 + 13000 = 33000
İş vasıtaları	40000 + 35000 = 75000
	136000

Masraf tevzii

Besi Ahırları

$$\frac{34000 \times 28000}{136000} = 7000,-$$

Krema imali

$$\frac{34000 \times 33000}{136000} = 8250,-$$

İş vasıtaları

$$\frac{34000 \times 75000}{136000} = 18750,-$$

34000,- T.L.

İş vasıtaları masrafları :

Bu masraflar şu iş vasıtalarına aittir :

Traktör	90000 T.L.
Kamyon	30000 T.L.
İş Hay.	<u>60000</u> T.L.
	180000 T.L.

Bu iş vasıtalarının hangi iş yerinde kaç saat çalıştığı veya kaç km. kat ettiği ilgili rekortlardan temin edilmiştir:

	Traktör (saat)	Kamyon (km.)	İş Hay. (saat)
Tahıl	600	3300	1600
Bakliye	390	2900	1400
Yağ Nebat.	270	2800	1200
Diğer Zir. Paal.	240	1800	800
Besi Ahır.	-	400	-
Gelir Hay. Ahır.	-	500	-
Damızlık Ahır.	-	300	-
	<u>1500</u>	<u>12000</u>	<u>5000</u>

Buna göre masraf yerlerine isabet eden masraflar şöyledir :

Tahıl :

$$\frac{90000 \times 600}{1500} = 36000$$

$$\frac{30000 \times 3300}{12000} = 8250$$

$$\frac{60000 \times 1600}{5000} = 19200 \quad 63.450,-$$

Bakliye :

Traktör	$\frac{90000 \times 390}{1500} = 23400$	
Kamyon	$\frac{30000 \times 2900}{12000} = 7250$	
İş Hay.	$\frac{6000 \times 1400}{5000} = 16800$	47.450

Yağ Nebat :

Traktör	$\frac{90000 \times 270}{1500} = 16200$	
Kamyon	$\frac{30000 \times 2800}{12000} = 7000$	
İş Hay.	$\frac{60000 \times 1200}{5000} = 14400$	37.600

Diğer Zir. Paal.

Traktör	$\frac{90000 \times 240}{1500} = 14400$	
Kamyon	$\frac{30000 \times 1800}{12000} = 4500$	
İş Hay.	$\frac{60000 \times 800}{5000} = 9600$	28.500
		177.000

Besi Ahırları :

Kamyon	$\frac{30000 \times 400}{1200} = 1000$	1,000,-
--------	--	---------

Gelir Hay. Ahır.:	$\frac{30000 \times 500}{1200} = 1250$	1.250,-
-------------------	--	---------

Damızlık Ahır. :	$\frac{30000 \times 300}{1200} = 750$	750,-
------------------	---------------------------------------	-------

180.000,-

Malzeme Masrafları :

<u>Malzeme Alan Mas. Yerleri</u>	<u>Malzemenin kıy.</u>
Tahıl	12.000,-
Bakliye	14.000,-
Yağ Nebat	14.000,-
Diğer Zir. Faal.	6.000,-
Besi Ahır.	8.000,-
Gelir Hay. Ahır.	9.000,-
Damızlık Ahır.	10.000,-
Peynir İmalı	<u>7.000,-</u>
	80.000,-

Tahıl	$\frac{41600 \times 12000}{80000} = 6240$	
Bakliye	$\frac{41600 \times 14000}{80000} = 7240$	
Yağ Nebatları	$\frac{41600 \times 14000}{80000} = 7280$	
Diğer Zir. Faal.	$\frac{41600 \times 6000}{80000} = 3120$	(23920)
Besi Ahır.	$\frac{41600 \times 8000}{80000} = 4160$	
Gelir Ha. Ahır.	$\frac{416000 \times 9000}{80000} = 4680$	
Damızlık Ahır.	$\frac{41600 \times 10000}{80000} = 5200$	
Peynir İmalı	$\frac{41600 \times 7000}{80000} = 3640$	
	41600	

Sosyal İşler Masrafları :

Bu masraflar esas masraf yerlerinde sarf edilen direkt işçilik saatleriyle oranlı olarak tevzi edilmiştir. (İş vasıtaları masraflarında olduğu gibi)

Tahıl	12.000,-
Bakliye	12.000,-
Yağ Nebat.	10.000,-
Diğer Zir.Paal.	6.000,-
Besi Ahır.	11.000,-
Gelir Hay.Ahır.	11.000,-
Damızlık Ahır.	13.000,-
Krema İmali	8.000,-
Tereyağ İmali	4.000,-
Peynir İmali	<u>9.000,-</u>
	96.000,-

İdare Masrafları :

İdare masrafları, her masraf yerinde kullanılan ham madde ve direkt işçilik toplamıyla oranlı olarak bölünmüştür. (Atölyeler masraflarının bölünmesi gibi) Buna göre masraf yerlerine düşen hisseler

Tahıl	29.500
Bakliye	22.000
Yağ Nebat.	21.600
Diğer Zir.Paal.	19.500
Besi Ahır.	23.600
Gelir Hay.Ahır.	24.400
Damızlık Ahır.	22.000
Krema İmali	11.300
Tereyağ İmali	15.500
Peynir İmali	<u>17.800</u>
	207.200

Yardımcı ve talî masraf yerleri masraflarının esas masraf yerlerine dağıtımını sağlayan tevzi tablosu tanzim edildikten sonra, tablodaki bilgiler vasıtasıyla şu kayda yer verilecektir :

MASRAF YERLERİ HES.

672.800,-

Toprak Mahsulleri	367.520,-
(Tahıl)	123.190,-
(Bakliye)	98.730,-
(Yağ Nebat.)	83.480,-
(Diğer Zir.Faal.)	62.120,-
Besi Ahırları	50.560,-
Çelir Hay. Ahır.	45.130,-
Damızlık Ahır.	46.150,-
Hayvan Mahsulleri	78.690,-
(Krema İmali)	27.950,-
(Tereyağı İmali)	19.900,-
(Peynir İmali)	30.840,-
Tevzi Ed. Müş.Mas.	84.750,-
(Um.İdare Mas.)	11.200,-
(Sosyal İşl. Mas.)	12.000,-
(Malz.Anb. Mas.)	4.800,-
(İş Vasıtaları Mas.)	18.750,-
(Atölyeler Mas.)	2.000,-
(Su Temini Mas.)	36.000,-

MASRAF YERLERİ HES.

672.800,-

Tevzi Ed.Müş.Mas.	
(Um.İdare Mas.)	207.200,-
(Sosyal İşl.Mas.)	96.000,-
(Malz.An.Mas.)	41.600,-
(İş Vasıta.Mas.)	180.000,-
(Atölyeler Mas.)	34.000,-
(Su Temini Mas.)	44.000,-
(Elektrik Tem.Mas.)	70.000,-

cc) Esas masraf yerlerinde toplanan masrafların masraf hamiline yüklenmesinde tevzi anahtarları

Yardımcı ve talî masraf yerleri masraflarının tevziinden sonra, masraf yerleri hesabında yalnız esas masraf yerleri masrafları kalır. Esas masraf yerlerini, her bir istihsal nev'i için yapılacak masrafları ayrı ayrı toplayacak şekilde detaylı olarak talî hesaplara ayırmak maliyetlerin tam olarak tespiti için gereklidir. Fakat bu ayırmayı her bir mahsule inecek şekilde yapmak zor hatta bazen de imkânsızdır. Bu durumda, benzer mahsulleri gruplandırmak ve bu gruplar için açılan masraf yerleri hesaplarında (bugday, arpa, yulaf gibi mahsuller için "Tahıl Ziraatı Masraf Yeri", bakla, nohut gibi mahsuller için "Bakliye Ziraatı Masraf Yeri") toplanan masrafları mahsullere tevzi etmek icap eder.

Gerek bu gruplara ait masraf yerlerinde toplanan masrafların her bir mahsule (masraf hamiline) ve gerekse birden fazla kısımda istihsal edilen mahsullere ait masrafların herbir kısımda istihsal edilen mahsule yüklenmesinde tevzi anahtarlarına ihtiyaç vardır (40)

Tevzi kıstasları şöyle olabilir.

Toprak Mahsullerinde : Zirai faaliyetler masraf yerinde tahıl için, bakliye için, yağ nebatları ve diğer mahsuller için ayrı ayrı toplanan masrafların, bu gruplara ait mahsullere yüklenmesinde mahsullerin kapladığı arazinin genişliği esas alınabilir. Bu durumda her nev'i mahsul masraflardan aynı nispette pay alacaktır. Bu mahzuru önlemek için, mahsul nev'ileri arasında, piyasa değerleri göz önünde tutularak, bir kıyaslama yapmak ve bu kıyaslama sonucu tevzi esas olacak bazı emsaller tespit etmek gereklidir.

(30) Bunların dışında talî mahsulün değerlendirilmesinde piyasa fiyatının esas alınması halinde gene bazı kıstaslara ihtiyaç hasıl olur. Bu husus müteakip kısımda incelenecektir.

Kabul edilen tevzi anahtarına göre masraf hamiline yüklenecek miktar tespit edildikten sonra yapılacak kayıt şöyle olacaktır :

MASRAF HAMİLLERİ HES.

MASRAF HAMİLLERİ HES.

Toprak Mahsulleri	...
(Tahıl)	...
- Buğday	...
- Arpa	...
- Yulaf	...
- Bakliye	...
(Bakliye)	...
- Nohut	...
- Bakla	...
- Ay çiçeği	...
(Yağ Nebatları)	...
- Susam	...
* Ay çiçeği	...

MASRAF YERLERİ HES.

MASRAF YERLERİ HES.

Zirai faaliyetler	
(Tahıl)	...
(Bakliye)	...
(Yağ Nebat.)	...

Gerek mahsul çeşitlerinin sayısı ve gerekse muhasebe organizasyonunun durumu imkân verdiği takdirde masraf yerleri hesabını talî hesaplara ayırarak her mahsulün durumunu detaylı bir şekilde izlemek mümkün olur. Bu takdirde her nev'i mahsulün maliyetini tespit kaydı masraf yerleri hesaplarında biriken masrafların tek kalem halinde masraf hamillerine nakli şeklinde olacaktır. Yapılacak madde 131 inci sahifede verilmiştir :

... kabul edilmesi gerekir. Masrafların bu kriterlere göre belirlenmesi ile bu kayıtlara yer verilecektir :



MASRAF YERLERİ HES.

....

Besi Ahırları

....

(İnekler)

...

(Koyunlar)

...

Gelir Ahırları

....

(İnekler)

...

(Koyunlar)

...

MASRAF YERLERİ HES.

....

Zirai Faaliyetler

(Çayır ve Yonçalıklar)

MASRAF HAMİLLERİ HES.

....

Toprak Mahsulleri

(Otlar)

MASRAF YERLERİ HES.

....

Zirai Faaliyetler

(Çayır ve Yonçalıklar)

Hayvan Mahsulleri : Hayvanlar

1- İş gücü temini için iş vasıtası olarak,

2- Damızlık olarak

3- Besi için

4- Verdiği mahsulden istifade için gelir hayvanı olarak

beslenir.

Birinci gaye ile beslenen hayvanların masrafları "Tevzi edilecek müşterek masraflar- İş vasıtaları hesabı" nda yer aldığından burada konumuz dışında kalmaktadır.

Diğer üç gaye ile hayvan beslemekte masraf hamili olarak ana mahsulü tayin etmek gereklidir.



- Damızlık hayvanlarda masraf hamilinin hayvanın kendisi olabileceği düşünülebilirse de , bu hayvanların damızlık değerleri yapılan masraflarla aynı derecede artmayacağından, tatbikatta damızlık hayvanlar hesabının bakiyesi, Kâr veya Zarar hesabına devredilmektedir. Kıymetlendirilen maddeler, doğan hayvanlar da bu hesabın alacağına kaydedileceğinden, hesap bazen alacak bakiyesi verir.

Bu durumlarda düşülecek kayıtlar şunlardır :

CANLI STOKLAR HES. masraf yerlerine borp verileceğinden
Damızlıklar da bu hesaba alacak verilmesi gerekir. Buna ait maddeler de bu hesaba alacaktır :

MASRAF YERLERİ HES.

Damızlık Ahırlar

Doğan Hayvanlar HES.

Tahsil edilecek Sig. Taz.

KÂR veya ZARAR HES.

MASRAF YERLERİ HES.

Besi Ahırları Hes.

MASRAF YERLERİ HES.

Damızlık Ahırları

- Besi hayvanlarında masraf hamili, besi hayvanları besi maliyetidir. Besi ahırları masraf yerlerinde toplanan masraflardan aynı hesabın alacağına geçirilen :

- Hayvanlardan elde edilen mahsüller bedeline yüklemek hata

- Doğan hayvan kıymetleri için devre içinde satış yapı

- Ölen hayvanların sigorta tazminatı düşüldükten sonra

kalan, besi maliyetini verir. Bu hareketlerle ilgili kayıtlar 131

inci sahifedeki gibi yapılacaktır : (aşağıdaki kartıyla) faydalanı

lır. Bu durumda satış hesabına maliyetin nakli kaydı şöyle yapılac

aktır :



A. Kraemer zirai mahsullerin ve maddelerin ağırlıkları ile hacimleri arasındaki münasebetin şu şekilde olduğunu ileri sürmektedir (32).

	Bir m ³ 'ün ağırlığı Ortalama Değ. güçlük (kg.)	Ortalama (kg.)
İnek sütü	1028 - 1035	1033
Tohum kışlık buğday	720 - 820	770
Tohum kışlık çavdar	680 - 750	720
Tohum (Epeautre dans saballe).....	420 - 460	440
Tohum kışlık arpa.....	560 - 600	580
Tohum Yulaf	400 - 500	460
Tohum Büyük taneli mısır.....	680 - 750	720
Tohum Küçük taneli mısır	700 - 800	750
Tohum Burçakl.....	750 - 840	800
Patates	625 - 725	670
Pancar	560 - 640	600
Şeker pancarı	660 - 710	685
Şalgam	550 - 625	587
Havuç	690 - 770	730
Yeşil hayvan yemi	440 - 500	470
Taze yonca	323 - 357	340
Tabii mer'anın otu, yığının kalite ve hacmine göre	70 - 85 -105	86
Yonca (lazerne ve esparcette)	75 - 90	83
Depolanmış hayvan yeni nemli	800 - 1000	
Depolanmış hayvan yemi yarı kuru..	600 - 800	
Depolanmış hayvan yemi kuru	400 - 600	
Tabii çayır otu, iyice sıkıştırılmış	110 - 150	
Biçimden sonraki otlar, orta vasıfta	70 - 90	

Biçimden sonraki otlar, çok iyi vasıfta, iyice sıkıştırılmış	110 - 130	
Bağlanmamış buğday ve arpa sapı samanı	60 - 70	65
Bağlanmamış ilkbahar hububat sapı.....	50 - 60	55
Bağlanmış sonbahar hububat sapı	70 - 90	80
Bakliye sapı(fasulye,nohut v.s.).....	45 - 55	50
Hububat bakliyesi	200 - 250	225
Yığın halinde taze gübre	-	720
Yarı olgun gübre	-	750
Olgun gübre (yağlı)	-	840
Gübrenin ortalama ağırlığı	700 - 900	800
Yarı çürümüş gübre, bir arabaya yük- lenmiş	550 - 650	590

Bu münasebet Türkiye için aşağıda gösterildiği şekilde kabul edilmektedir (23) :

<u>Mahsulün cinsi :</u>		<u>Hekt. Ağırlığı (kg)</u>
Bu	Arpa	60
	Buğday	74
	Çavdar	70
	Yulaf	38
	Burçak	78
	Mısır (tane)	70
	Darı	70
	Ketentohumu	70
	Kuş yemi	67
	Pamuk tohumu	38
	Yonca Tohumu	74
	Pirinç	55
	Fasulye	74
	Nohut	78
	Mercimek	80

Bezelye	80
Pancar - 4	70
Patates 10	74
Soğan	69
Çeviz - 10	63
Yer fıstığı	28

Muhtelif çayır otları (Baskılı otlarda)	1 m ³	65 - 85 Kg.
Sap ve saman (Gevşek yığınlarda)	"	38 - 45 Kg.
Şeker pancarı	"	700 Kg.
Pancar küspesi	"	900 Kg.
Pancar yaprağı (Silaj)	"	800 Kg.
Yeşil mısır (Silaj)	"	640 Kg.
Çiftlik gübresi	"	850 Kg.

Zirai mahsullerin bazıları fire verir. Sayında normal hacım-
ağırlık esaslı yanında bu noktanın da nazarı dikkate alınması gere-
kir. Genel olarak tespit edilen fire nispetleri aşağıda gösterilmiş-
tir(34).

Fire % si	Mahsulün cinsi
1 - 3	Buğday, arpa, yulaf
2 - 4	Mısır
3 - 4	Kışlık bezelye
2 - 5	Nohut, fasulye, mercimek
2 - 8	Ayçiçeği
3 - 5	Susam, patates
15 - 20	Havuç
8 - 15	Kuru çayır otu
3 - 5	Saman ve sap
2 - 3	Bulgur



Çoğunlukla uygulanan değerleme metodları şunlardır (35) :

a) Maliyet fiatı ile değerleme metodu; Muhasebede prensip, maliyet fiatı ile değerlemedir. Kısa bir süre içinde istihlak edilen ve bu süre içinde fazla değer kaybına uğramayan, yem, tohum, gübre gibi maddelerin maliyet fiatı ile değerlendirilmesi en makul ve kolay yoldur. Devre içinde değerini kaybetmeye maruz mevcutların değerlendirilmesi de bu metodun tatbikine imkân olmayacağı muhakkaktır.

b) Maliyetten amortisman düşüldükten sonra kalan ile değerleme metodu : Uzun süre kullanılmak üzere alınan ve tekrar satılmaları için hakiki piyasaları olmayan maddelerin değerlendirilmesinde en uygun metod bu metottur. Yalnız burada normal hakiki amortisman nispetlerini elde edebilmek lâzımdır. Bu metodda fiat dalgalanmalarının hesaba alınmaması, çiftlik mülklerinin kullanılması halinde, yanlış neticelerin meydana gelmesine sebep olur.

c) Piyasa fiatı ile değerleme metodu ; Piyasası olan, istekli alıcı ve satıcıları bulunan maddelerin değerlendirilmelerinde piyasa fiatının kullanılması tavsiye edilir. Çiftliğin piyasa değeri değerlemenin yapıldığı gün çiftlik arazisi ve techizatının satışından elde edilecek tutarların toplamıdır. Bu değer tespiti maddeten imkân yoktur, ancak farazi olarak tespit edilebilir. Piyasa değerini verecek diğer kaynaklar, günlük gazeteler, borsa bültenleri ve benzer satışlardır.

Envanterde piyasa fiatı esas alındığı zaman nakliye ve satış masraflarının piyasa fiatından düşülmesi ve "çiftlik değeri" nin bulunması lâzımdır.

(35) J. Horman Efferson- Farm Records and Accounts, London, 1933

Sah: 46- 48

(36) John A. Hopkins and Earl O. Heady- Farm Records and Accounting

Fifth Edition, Iowa, 1962 Sah: 63- 62

Kâzım Köylü- a.g.n. S.

uygun olacağını ileri sürmektedirler. Bir çiftlik mülkünün değerlendirilmesi, toprağın kıymetinin tayin edilmesi kat'i bir ilim olmadığı cihetle zor bir problemdir. Bu kıymeti tayin edecek nihai faktör, çiftliği satın almak isteyen alıcıların sayısıdır. Satış kıymetine, çiftliğin yeri, mahsulün tipi, toprağın verimi, iklim, su temini, çiftliğin tipi ve hacmi yollar gibi birçok faktör tesir eder.

Gene aynı uzmanlar muhasebe maksadı ile değerlemede, uzun süre için takdir edilen bir(ilk) kıymetin ilâveler ve amortisman dikkate alınmak şartıyla, esas olmasının tercih edileceğini ileri sürmektedirler. Bu suretle, değişen kıymetlerin özvarlık, maliyet ve gelir üzerinde gösterecekleri arızî tesirin önleneceğini söylemektedirler.

İleri sürülen bu ilk kıymet bina ve arazi için ödenen bedel ve masraflardan meydana gelen maliyet fiatı olmalı ve her sene binalar ve kıymet düşüklüğüne maruz olan dikili arazi için amortisman ayrılmalıdır.

bb) Toprak islahları (drenaj, suluma v.s.), makina ve aletler de gene amortisman düşülmek suretiyle maliyet fiatı ile değerlendirilir.

cc) Meyve ağaçları, bağlar ve ormanlar, tesisleri için sarfedilen masraflardan meydana gelen maliyet fiatı ile değerlendirilir. Ağaçlar cinslerine göre muayyen müddetler sonunda kıymetlerini kaybedeceklerinden, o müddet sonunda amorti edilmeğe başlanırlar.

dd) İş hayvanlarını değerlendirme ; ^{iş hayvanları} maliyet fiatı ile değerlendirilmelidir.

Her nevi iş hayvanının muayyen bir süre olgunluk çağı vardır. Bu çağda kazandığı kıymet çağın sonundan başlamak üzere gene önceden tespit edilmiş müddet içinde amorti edilir. Amorti edilirken hayvanın kasaplık kıymeti de hesaba alınmalıdır. Meselâ, iş beygirleri tam olgunluk devresine 5-6 yaşına girdiği zaman ulaşır ve bu kıymette 8 - 9 yaşına kadar kalır. Bu devre içinde kazandığı kıymet 9 yaşından sonra 7 sene içinde amorti edilmelidir. Amortiye esas olarak rakam olgunluk çağı kıymetinden kasaplık kıymeti çıktıktan sonra kala

İngiltere'de "Inland Revenue" bütün hayvanların maliyeti fiyat veya piyasa değerinden hangisi düşükse onunla değerlendirilmesini hükme bağlamıştır.

2 - Stokları değerlendirme :

aa) Mahsullerin maliyet fiyatı ile değerlendirilmeleri esastır. Daha öncede belirtildiği gibi, piyasası olan mahsullerin piyasa değeri ile değerlendirilmeleri gerektiği hususunu da savunanlar vardır.

bb) Besi ve gelir hayvanları ve damızlıkların değerlendirilmeleri hususunda da ayrı ayrı maliyet fiyatı ve piyasa değerinin esas tutulmasını ileri sürenler vardır. Hayvanların ilk kıymetleri satın almadıkları takdirde, alış fiyatı ile alış masraflarının toplamına, çiftlikte yetiştirildikleri takdirde müktesep bedellerine eşittir.

"Müktesep bedel, çiftliğin yetiştirmiş olduğu hayvanların muhtelif çağlarında ağırlıklarına göre bulunacak canlı ağırlık satış bedelleridir. Canlı ağırlık bedelleri için alınacak kilo fiyatı, çiftliğin bir evvelki yıl zarfında yapmış olduğu aynı cins hayvan satışlarından aldığı bedellerin bir kilo canlı kıymete isabet eden ortalamasıdır. Eğer çiftlik o cins hayvan satışı yapmamış ise, çiftliğe en yakın yerde o cins hayvan satışlarının ortalama borsa fiyatı esas alınarak değerlendirme yapılır." (38)

Damızlıklar, besi ve gelir hayvanları canlı stoklar hesaplarında da gösterilir. Hayvanlarla ilgili olarak yapılan masraflar Masraf Yerleri Ahırları hesaplarında toplanır.

Stok hesaplarının borç ve alacaklarının muhteviyatı şöyledir :

..... Hesabı

Devreden kıymet	Satışlar
Devre içinde alınanlar	Ölenlerin kıymeti
	Devrolunan kıymet

Hayvanlarda çağ değiştirme dolayısıyla yapılan değerlemeler "Hayvanlar yaşları ilerleyip ağırlıkları arttıkça yeniden değerlemeye tabi tutulurlar ki bu çeşit değerlemeye, çağ değiştirme değerlemesi denilmektedir " (39).

Bu değerlemeye esas emsal bedeli alınabilir. V.U.K. 267 . maddesinde " zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer" denmektedir.

CANLI STOKLAR H.
Altı Aylık Danalar

.....

ÇANLI STOKLAR
Buzağılar

.....

MASRAF YERLERİ H.
Damızlıklar
(İnekler)

Çeşitli değerleme metotlarının kullanılması hakkında lehte ve aleyhte ileri sürülen fikirler nazariyatta kalmaktadır. V.U.K. değerleme esaslarını tarif etmiş ve işletmeye dahil kıymetleri değerleme şekillerini hükme bağlamıştır. Bu kıymetler içinde zirai işletmeye

has olan zirai mahsullerin ve hayvanların değeri 276. ve 277. maddelerde yer almaktadır. (Diğer kıymetler ticari işletmelerde olduğu şekilde değerlendirilecektir.)

V.U.K. Md. 276.-Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır (50).

V.U.K. Md. 277 - Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbika- tında emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınınca tesbit edilmiş olan orta- lama maliyet bedelidir.

Bu iki maddede maliyet bedeli esastır. Ancak, V.U.K. nun Özel hallerde yer veren 289. maddesi diğer değerlendirme esaslarının kullanılacağı halleri de hükme bağlamıştır. Buna göre; "İktisadi işletme- lere dahil kıymetleri değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçülerıyla değerlendirilmesine imkân bulunmayan ikti- sadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa, emsal bedeliyle değerlendirilir."

3 - Müstereken mahsul - maliyet unsuru olan maddeleri değerlendirme

Ziraatta müstereken mahsul - maliyet unsuru olma, istihsa- lin ekseriyetini kapsar. Bu durumda, mahsulün ve maliyet unsurunun değerlendirilmesi büyük önem taşır. Değerlendirmeye esas ne olacaktır ? Değerlendirme esasları değerlendirilecek maddenin cinsine ve fonksiyonuna göre değişir:

(40) V.U.K. 275. madde - İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

aa) Çiftlikte yetiştirilen yemleri değerlendirme: Çiftlikte yetiştirilen yemler, hem mahsulve hem de maddelerin maliyet unsurudur. Umumiyetle tali mahsul durumunda olan bu maddelerin maliyet unsuru olarak hayvanların maliyetine ithali hangi değer üzerinden yapılacaktır? Bu konuda maliyet fiyatı, çiftlik değeri (piyasa değeri), emsal bedeli veya nispi değer metotlarının kullanılması ileri sürülmektedir.

Bir düşünceye göre çiftlikte yetiştirilen yemler yalnız maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. Bu düşüncede olanlar meselâ, hem arpadan hem de arpanın yem olarak verildiği hayvandan kâr beklemenin yanlış olduğu kanaatinde dirler. Fakat maliyet esasına böyle sıkı kıyıya bir köle gibi bağlılığa da muhtelif itirazlar mevcuttur. Bu itirazlara göre, çiftçi mahsulünü satış için yetiştirmeli, bu gaye ile yetiştirdiği mahsulde, kâr kaybına meydan vermemelidir. Meselâ, buğday ve arpanın piyasa kıymeti maliyet fiyatından düşükse, çiftçi onları hayvanlarına maliyet fiyatı ile, piyasa kıymeti maliyet fiyatından yüksekse, ise, piyasa kıymeti ile vermelidir. Bu nazariye,

-
1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
 2. Mamule isabet eden işçilik;
 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
 5. Ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalâj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebilirler.

Yeni kurulan veya itibari sermayesi 200.000 liradan noksan bulunan sinai müesseseler mamullerin maliyetini, normal satış fiyatlarıyla kâr hadlerini göz önünde tutmak şartıyla daha basit usullerle tesbit edebilirler.

piyasa olan yem maddeleri için doğru olabilir. Piyasası olmayan yem maddeleri (ot, mısır sapı gibi) için, makul esas maliyet fiyatıdır. Piyasası mahdud olan mahsuller de, özellikle çiftlik istihlâki için yetiştirildiğinden hayvanlara maliyet fiyatı ile yükletilmelidir.

Ayrı bir düşünceye göre, yemin özellikle çiftlik hayvanlarının beslenmesi için yetiştirilmesi halinde emsal bedeli ile değerlendirme yapılması istenir. Zira, çiftçi yulaf veya arpa yetiştirmedeği takdirde, bunları satın almak mecburiyetinde kalacaktır.

Nispi değerin esas alınmasını ileri sürenler eşit besleme kıymetine göre değerlendirme yapılmasını isterler. Meselâ, şeker pancarı yaprağının yem olarak kullanılması halinde, şeker pancarı yaprağının kıymeti, muayyen bir sahadan elde edilen şeker pancarı yaprağı yerine, ikame edilebilecek bir yemin, şalgam v.s., değerine ve zaptedeceği sahaya göre takdir edilecektir.

bb) Çiftlikte yetiştirilen tohumları değerlendirme: Burada akademik görüş tohumların maliyet değeri ile değerlendirilmesidir. Piyasa değeri ile değerlendirme, daha doğru mukayeselere imkân verdiğinden tatbikatta bu yola gidilmesi tavsiye edilebilir.

4 - Tali mahsulleri değerlendirme:

Ziraatin kendine has özelliklerinden biri de, ana mahsuller yanında, tali mahsullerin geniş ölçüde yer almasıdır. Tali mahsullerin hesaplara alınışı ne şekilde, hangi değer üzerinden olacaktır?

Bu maddeler ehemmiyetlerine göre bağlı oldukları, meydana geldikleri ana mahsule ait masraf yeri hesabına alacak kaydı ile, ya kendilerine mahsus bir anbar hesabına alınacaklar ve oradan çıkış kayıtları yapılacak veya, doğrudan doğruya ana mahsulün bir gelir unsuru olarak çıkış kayıtları bu hesaptan yapılacaktır. İki şekilde kayıt sırasıyla aşağıda verilmiştir:

metinin iyi bir yemin besin kıymetinin 1/7 si olduğu gibi bunda bulundurulacak taysin edilmelidir (51). Taysin masrafları bu değerden

masrafları icabettiren faaliyetler yapılacaktır; Toprağın hazırlanması, gübrelenmesi, tohumlanması gibi.

Bunun yanında birden fazla döneme tesiri olan ameliyeler de vardır. Meselâ, çeşidine göre gübrenin, toprağın verimine tesiri bir kaç yıl devam eder. Gübreleme masrafının ne kadarı cari döneme, ne kadarı gelecek dönemlere verilecektir? Bunun için ziraat mühendislerinin takdir edecekleri nispetlerden faydalanmak gerekir.

Umumiyetle, gübrelenen bir toprağın, gübre değerinden

1. Yılda % 40
2. Yılda % 30
3. Yılda % 20
4. Yılda % 10 istifade ettiği kabul edilmektedir.

Buna göre, gübreleme masraflarının % 40 ı cari yıl masraflarında, % 60 ı gelecek yıl masraflarında görülecektir. İlgili kayıtlar aşağıda gösterilmiştir :

MASRAF NEVİLERİ HES.	100,-
Ham Mad. ve Malz. Mas. (Gübreler)	
ANBARLAR HES.	100,-
Ham Mad. ve Mal.An. (Gübreler)	
MASRAF YERLERİ HES.	100,-
Toprak Mahsulleri (Tahıl) - Arpa	
TRANZİTUAR HES.	100,-
Masraf Unsur Karş. Ham Mad. ve Malz.Karş. Gübre	

Devre sonunda,

Mahsul anbara (P) piyasa fiyatı ile ithal edildiği zaman şu ka-
yıt yapılması olacaktır.

MASRAF HAMİLLERİ

40,-

Toprak Mahsulleri
(Tahıl)

- Arpa

MUVAKKAT HES.

60,-

Gelecek Yıla ait Hes.

MASRAF YERLERİ

100,-

Toprak Mahsulleri
(Tahıl)

- Arpa

a) Maliyet fiyatının piyasa değerinden düşük olması halinde yapı-
lacak kayıt şöyledir :

Tavuk ve domuz hariç, hayvan gübresinin bir aylık miktarı, onu
veren hayvanın ağırlığının 2 katıdır. Meleketimizde 100 kg. gübre
değeri 4 kg. buğday değerine eşit kabul edilmektedir.

C) Ziraattte bir faaliyete tahsis edilen miktarların kati olarak
tespit edilememesi hali : Ziraat Maliyet
(Tahıl)

Sanayide muayyen bir işe tahsis edilen maddelerin miktarları
ölçülebildiği halde, ziraatte kati miktarların tesbiti güçtür, de-
taylı iş cetvellerinin tutulması gerekir (42).

D) Mahsulün elde edildiği zaman maliyetin tamamlanmamış bulun-
ması : Mahsulün toplanıp anbarlandığı her durumda maliyetin hesap-
lanması tamamlanmış olmaz. Bu takdirde, anbara giriş, piyasa kıyme-
ti ile yapılacak, maliyetin tesbitinden sonra düzeltici kayda yer
verilecektir (43). Bu hususta maliyet fiyatının piyasa değerinden
düşük veya yüksek oluşuna göre, farklı kayıt yapılacaktır.

(42) Fernand Samson- Ziraat İşletmeler Muhasebesi (İktisat ve Maliye
Mecmuası) C.VIII Sah. 3

(43) Kaya Erdem- Ziraat Muhasebesi Ders Notları Sah. 26

c)

MASRAFLAR NEVİLERİ HES.

44.989,46

Personel Masrafları

1.974,96

(Ücretler) 1.479,38

(İaşe) 495,58

Ham Mad.ve Malz.Mas.

43.014,50

(Tohum)

KASA HES.(veya MUV.BORÇLAR)

1.974,96

ANBARLAR HES.

43.014,50

Ham Mad.ve Malz.Anb.

(Tohum)

1963 Buğdayı ekimi için yapılan direkt
masraf.

d)

MASRAFLAR NEVİLERİ HES?

22.891,12

Personel Masrafları

22.349,02

(Ücretler) 19.678,76

(İaşe) 2.670,26

Ham Mad.ve Malz.Mas.

542,10

(Diğer Malz.)

KASA HES?(veya MUV.BORÇLAR)

22.349,02

ANBARLAR HES?

542,10

Ham Mad.ve Malz.Anb.

(Diğer Malzeme)

1963 Buğdayı bakımı için yapılan direkt
masraflar.

e)

MASRAF YERLERİ HES.

120.480,84

Toprak Mahsulleri

(Tahıl)

-1963 Buğdayı

TRANZİTUAR HES.

120.480,

Masraf Uns.Karşılıkları

(Personel Mas.Karş.) 33.829,14

(Ham Mad.ve Malz.Mas.Karş.) 86.651,70

1963 Buğdayı direkt masraflarının ilgili
Masraf Yeri Hesabına nakli

f)

MASRAFLAR YERLERİ HES.

3.738.218,08

Tevzi Edilecek Müşterek Mas.

(İdare Masrafları)	1.474.079,72
(Sosyal İşler Mas.)	100.199,38
(Malzeme Anb.Mas.)	211.450,96
(Zirai Sigortalar)	135.068,-
(İş Vasıtaları)	1.099.888,62
-Hayvan	341.787,46
-Traktör	516.591,54
-Hasat ve Har.Mk.	40.428,34
-Diğer İş Vas.	<u>91.802,96</u>
(Elektrik Temini)	256.780,20
(Su Temini)	136.850,12
(Atölyeler Mas.)	60.718,05
(Diğer Mas.)	<u>263.183,03</u>

TRANZİTUAR HES.

3.738.218,08

Masraf Unsur.Karş.

(Personel Mas.Karş.)	1.823.427,30
(Ham Md.veMalz.Karş.)	988.922,98
(Kapital MasbKarş.)	162.001,48
(Dışarıya Yapılgı.Karş.)	265.140,91
(Muhtelif Mas.Karş.)	<u>498.725,41</u>

1962 yılı müşterek masraflarının ilgili
Masraf Yeri Hesabına verilmesi.

g)

MASRAFLAR YERLERİ HES.

221.621,26

Toprak Mahsulleri
(Tahıl)
- 1963 Buğdayı

MASRAFLAR YERLERİ HES.

221.621,26

Tevzi Edilecek Müst.Mas.

(İdare Mas.) 67.658,18

(Sosyal İşl.Mas.) 3.725,08

(Malz.Anb.Mas.) 14.617,24

(Zirai Sig.) 13.506,80

(İş Vasıtaları) 96.869,90

- Hayvan 10.605,52

- Traktör 69.863,72

- Araba 2.351,32

- Diğer İş.Vas. 14.049,34

(Su Temini) 13.163,26

(Diğer Mas.) 12.080,80

1962 yılında yapılan müşterek masraflardan 1963

Buğdayına düşen hisse.

bu hisse karşılığında kalan gelir vergisi tahakkuk ve tediyesi kayıtlarına alınmıştır.)

- Emlak ve Mülk Masrafları :

- Gübre; toprağın kullanılmasında sarfedilen gübre (direkt mülk masrafları).

Not. - 1963 buğday ekimi için yapılan ve bir önceki yılda belirtilen mülkiyetteki masraflar.

Md. d- 1963 buğdayı bakımı için yapılan aynı mahiyetteki kayıtlır

Md. e- 1963 buğdayı direkt masraflarının ilgili Masraf Yeri hesabına verilmesi.

Md. f- Masraf Nevileri Hesabında toplanan müşterek masraflardan tevzi edilecek müşterek masraf yerlerine ait olanların ilgili hesaplara verilmesi.

Md. g- 1963 buğdayına ait müşterek masrafların ilgili Masraf Yeri hesabına alınması.

(Rakkamlar Masraf Tevzi Tablosundan temin edilmiştir.)

Md. h- 1963 buğdayı Masraf Yerine ait masrafların 1963 yılında tekrar ilgili hesaplara alınmak üzere Tranzituar hesaba alınması.



1963 Yılı Kayıtları

a)

1.1.1963

MASRAF NEVİLERİ HES.

342.102,10

Geçen Yıl Yapılan Zir.Mas.

(Personel Mas.)

33.829,14

-Ücretler 28.916,64

-İaşe 4.912,50

(Ham Mad.ve Malz.Mas.)

86.651,70

-Gübre 43.095,10

-Tohum 43.014,50

-Diğer Malz. 542,10

(İdare Mas.)

67.658,18

(Sosyal İşler Mas.)

3.725,08

(Malzeme Anb.Mas.)

14.617,24

(Zirai Sigortalar)

13.506,80

(İş Vasıta Mas.)

96.869,90

(Su Temini)

13.163,26

(Diğer Mas.)

12.080,80

TRANZİTUAR HES.

342.102,10

Gelecek Seneye Ait Hesaplar

(1963 Buğdayı)

1963 Buğdayı için 1962 yılında yapılan masraf-
ların ilgili hesaplara nakli

b)

MASRAF NEVİLERİ HES.

3.382,28

Personel Masraf.

833,64

(Ücretler) 769,78

(İaşe) 63,86

Ham Mad. ve Malz. Mas.

2.548,64

(Zirai Ham Mad.ve Malz.Mas.)

-Diğer Malzeme

KASA HES.(veya MUV.BORÇLAR)

833,64

ANBARLAR HES.

2.548,64

Ham Mad.ve Malz.Anb.

(Tohum)

1963 Buğdayı bakımı için yapılan direkt masraflar

c)

MASRAF NEVİLERİ HES.

49.961,64

Personel Masraf.

39.316,14

(Ücretler) 35.490,94

(İaşe) 3.825,20

Ham Mad.ve Malz.Mas.

10.645,50

(Zirai Ham Mad.ve Malz.Mas.)

-Diğer Malzeme

KASA HES.(veya MUV.BORÇLAR)

39.316,14

ANBARLAR HES.

10.645,50

Ham Mad.ve Malz.Anb.

(Diğer Malzeme)

1963 Buğdayı hasat,harman devresi direkt mas.

e)

MASRAF YERLERİ HES.

3.960.052,42

Tevzi Edilecek Müşterek Mas.

(İdare Mas.) 1.478.539,76

(Sosyal İşl.Mas.) 89.782,64

(Malz.Anb.Mas.) 241.490,50

(Zirai Sig.) 137.282,-

(İş Vasıtaları Mas.) 931.629,96

-Hayvan 275.595,42

-Traktör 494.274,90

-Has.ve Har.Mk. 35.836,30

-Araba 64.135,32

-Diğer İş.Vas. 61.788,02

(Elektrik Temini) 265.128,60

(Su Temini) 112.246,58

(Atölyeler Mas.) 32.500,25

(Diğer Mas.) 671.452,13

TRANZİTUAR HES.

3.960.052,42

Masraf Unsur.Karş. 1.

(Personel Unsur.Karş.) 1.766.795,54

(Ham Madde Malz.Karş.) 1.041.790,43

(Kapital Mas.Karş.) 254.666,29

(Dış.Yap.İşl.Karş.) 350.227,21

(Muh.Mas.Karş.) 546.572,95

1963 yılı müşterek masraflarının ilgili
Masraf Yerleri Hesaplarına verilmesi.

-İlaç; buğday tarlasında çalışan işçilerin işleme içindeki ilaç giderleri

(Bu masrafların peşin yapıldığı kabul edilmiş, maliyet muhasebesi dışında kalan gelir vergisi tahakkuk ve tediyesi kayıtlara alınmamıştır.)

-Ham Mad.ve Malzeme Masrafları:

-Diğer Malzeme; gübreden başka mahaule direkt olarak verilen malzeme bedeli (ilaç v.s.)

Md. c- Buğdayın hasat ve harman devresinde yapılan ve bir önceki şıkta belirtilen mahiyetteki masraflar.

Md. d- Cari yıl içinde muhtelif tarihlerde yapılan masraflardan, sonraki kayıtlara esas olması sebebi ile bir kısmının toplu olarak masraf nevelerine göre gösterilmesi.

-Personel Masrafları: endirekt işçilik ve ücretler

-Ham Mad.ve Malzeme Mas.: Mahaule endirekt olarak tesir edecek ham madde ve malzeme bedeli.

Md. e- -Kapital Masrafları: Mahaule endirekt olarak tesir edecek olan ve cari yıla ait bulunan faiz ve amortisman tutarları

-Dışarıya Yaptırılan İşler Masrafları: Müşterek masraf yerlerine ait işletme haricinde yaptırılan işler masrafları.(Tamirat gibi)

-Muhtelif Masraflar: Isıtma, aydınlatma, kira, posta gibi muhtelif masraflar.

Md. e- Masraf Nevileri Hesabında toplanan müşterek masraflardan tevzi edilecek müşterek masraf yerlerine ait olanların ilgili hesaplara verilmesi.

Md. f- Henüz maliyeti teşekkül etmemiş olan mahaülün idraki dolayısıyla ofis fiatı üzerinden Anbarlar Hesabına alınması.

Md. g- Buğdayın tali mahaülleri olan saman ve sapın Masraf Hamilleri Hesabına alınması ve hasara uğrayan mahaül için sigorta tazminatı tahakkuku.

- Md. h- Talı mahsullerin Masraf Hamillerinden Anbarlar hesabına nakli
- Md. i- Toprak mahsulleri (Tahıl-Buğday) Masraf yerine ait direkt ve endirekt masrafların ilgili hesaba alınması. (Müşterek masraf yerlerinde toplanan masraflardan ilgili hesaplara isabet eden hisseleri bulmak için Masraf Tevzi Tablosu tanzim edilmiştir.)
- Md. j- İlgili Masraf Yeri hesabında buğdaya ait bütün masrafların toplanmış bulunması dolayısıyla maliyetin Masraf Hamilleri hesabına devri.
- Md. k- Buğdayın Anbarlar hesabına alınışında esas olan ofis fiatı ile maliyet fiatı arasındaki farkın muhasebeleştirilmesi.

Bu sıradaki kayıtlar bütün mahsul neveleri için yapıldıktan sonra Masraf Nevileri, Masraf Yerleri, Masraf Hamilleri ve Tranzituar Hes.Mas.Unsur.Karşılıkları hesapları kapatılacaktır. Misalimizde diğer mahsullere ait rakkamlar bilinmediğinden bu kayıtlara yer verilmiştir.

H A S R A F L A R				
		Yazınlar	Harat	Yas.
g.	Elektrik temini	Su temini	Atatürk	Harat
	90.004,87	53.930,80	27.074,19	34.250,00
	138.068,-	13.906,32	1.693,05	34.000,00
	14.168,80	15.943,43	425,-	25.000,00
-	10.150,-	12.339,65	250,16	15.000,00
	12.736,93	7.468,98	3.052,93	20.000,00
-	265.128,60	112.848,58	32.500,23	94.250,00

2- İnşaatsız arazi

3- İnşaatsız arsalar

G- Kıramız altındaki Çiftliklerdeki sabit kıymetler :

1- Binalar :

a- İhbarlı olanlar

b- İhbarsız "

2- Tesisler :

a- İhbarlı olanlar

b- İhbarsız "

3- Arazi üstündeki tertibat :

a- İhbarlı olanlar

b- İhbarsız olanlar

III- ANBARLAR VE GELİR HAYVANLARI MEVCUTLARI HESABI :

A- Pancar tohumu, tohumluklar, yemlik ve yemeklikler anbarları:

1- Elit pancar tohumu

2- Orojihal pancar tohumları

3- Diğer pancar tohumları

4- Tohumluklar

5- Yemler ve yemekliler

B-

C- Malzeme anbarları :

1-

2-

3- Ziraat aletleri ve yedekleri

4- Sun'i gübre

5- Diğer işletme malzemesi

6- Yakıtlar

D-

E-

F-

G-

H-

I-

J- Hurda Anbarı :

- 1- Hurda makine ve tesisler
- 2- İstimal yeri kalmamış makine ve yedekler
- 3- İstimalden kaldırılmış makine ve yedekler
- 4- Hurda Demirbağlar
- 5- Hurda Ziraat aletleri
- 6- Hurda taşıma ve çekme vasıtaları
- 7- Hurda diğer eşya ve malzeme

K-

L- Mahsul ve mamüller anbarı :

- 1- Toprak mahsülleri
- 2- Hayvan mahsülleri
- 3- Süt mamülleri
- 4- Et mamülleri
- 5- Hububat mamülleri
- 6- Meyve ve sebze mamülleri

M- Gelir Hayvanları :

- 1- Taylar :
 - a- Yeni doğanlar
 - b- Altı aylık taylar
 - c- Bir yaşlı taylar
 - d- İki yaşlı taylar
 - e- Üç yaşlı taylar

2- Sığırlar :

- | | |
|-------------------|-----------------|
| a- Saf kanlar |) Boğalar |
| b- Yarım kanlar |) İnekler |
| c- Yerli kanlar |) Yeni doğanlar |
| d- Mandalar |) Üç aylık |
| e- Besi sığırları |) Altı aylık |
| |) Bir yaşlılar |
| |) İki yaşlılar |

3- Koyunlar :

- | | |
|-----------------------|-----------------------|
| a- Kıvrıkcık koyunlar |) Koçlar |
| b- Diğer cinsler |) Koyunlar |
| c- Besi koyunları |) Kuzu ve oğlak |
| |) Toklu veya şişek |
| |) Üveçler |
| |) Burma veya erkekler |

4- Keçiler :

- | |
|--------------------|
| a- Tiftik keçileri |
| b- Diğer cinsler |

5- Domuzlar

- | |
|-----------------------------------|
| a- Boğalar |
| b- Analar |
| ü- Besi domuzları |
| d- Yeni doğanlar |
| e- Üç aylığa gelmiş olanlar |
| f- Altı aylığa gelmiş olanlar |
| g- Altı aylığını bitirmiş olanlar |

6- Kümes hayvanları :

- | |
|-------------|
| a- Piliçler |
| b- Tavuklar |
| c- Hindiler |
| d- Kazlar |

- e- Ördekler
- f- Tavşanlar
- 7- Arılar
- 8- Diğer Hayvanlar

IV- PARA VE KIYMETLİ EVREK HESABI

A- Para :

1- Kasalarda

2- Bankalarda

- a- Bankasında
- b- Bankasında
- c- Bankasında
- d- Bankasında

B- Pul kasası

C-

D-

V- BORÇLU HESAPLAR

A- Verdiğimiz depozitolar

B- Geri alınacak paralar

C- Personelden Borçlular :

- 1- İşçiler ve memurlar avansı
- 2- Masraf avansları
- 3- Vezne ve tediye memurları

D- İhtilafli alacaklarımız

E- Çürük alacaklar

F-

G-

H-

i- Muhtelif Borçlular :

1- Askerlik avansından borçlular

2-

3-

4-

5- Tahsil masraflarından borçlular

6-

7-

8-

9-

10- Diğer muhtelif

VI- ALACAKLI HESAPLAR :

A- Ödenecek Vergi ve Resimler :

1-

2- Personel Vergileri

3- Diğer vergiler ve resimler

B- İcra kesintileri

C- İşçilerden kesilen cezalar

D- Aldığımız depozitolar

E-

F-

G- İstenmemiş personel istihkakları :

1- Memurlar

2- Müstahdem ve işçiler



H- Emekli Sandığı

İ-

J-

K- Muhtelif Alacaklı hesaplar :

1-

2-

3-

4-

5-

6-

7- Diğer muhtelif

VII- BORÇLU VE ALACAKLI HESAPLAR :

A-

B- İşletmelerimiz cari Hesapları :

1- Merkez

C- Diğer cari Hesaplar :

1-

2-

3- Kantin cari hesabı

D- Satınalmadan Borçlu ve Alacaklılar :

1- Memleket içi

2- Memleket dışı

E- Satıştan borçlu ve Alacaklılar :

1- Müşteriler

2-

F- Muhtelif borçlu ve Alacaklılar :

1- Sigorta Şirketleri :

a- Anadolu Sigorta T.A.Ş.

b- Şeker Sigorta A.Ş.

c-

2- Elektrik bedelinden borçlu ve alacaklılar

3- Atölyeler imalâtından borçlu ve alacaklılar

4- İşçi Sigortaları Kurumu

5- Spor Kulübü

6- Dernekler ve Kooperatifler :

a- Merkez yardımlaşma Derneği

b- Teşekküller Yardımlaşma Derneği

c-

d- Hayır Müesseseleri Yaptırma Dernekleri

7-

8-

9-

10-

11-

12- Diğer muhtelif

VIII- MUVAKKAT HESAPLAR :

A- Hesap Karşılıkları :

1- İhtilaflı alacaklarımız karşılığı

2- Çürük alacaklar karşılığı

3- Tahsil masraflarından mükellefiyetler karşılığı

4-

5- İhbarlı sabit kıymetler itfa bedelleri karşılığı

6- Damızlık hayvanlar değer eksiltmeleri karşılığı

B- Muallak Hesaplar

C- Ödenecek aylık ve gündelikler

D- Faturası gelmemiş malzeme

E- Gelecek malzeme

F- Gelecek seneye ait hesaplar :

1- Gelecek sene yapılacak tediyeler

2- Gelecek sene gelirleri

3- Gelecek seneye ait maliyetle rayiç bedel farkları

4- Gelecek seneye ait diğer hesaplar

a- Kiralar

b- Sigortalar

c-

d-

e- Diğer masraflar

G- Mutabakat Hesaplar :

1- Hesap mutabakat farkları

2- Tetkik edilecek envanter farkları

H- Malzeme nazım tedarik masrafları ve anbar malzemesi küsürat

1- Nazım nakliye masrafları

2- Nazım yükleme masrafları

3- Nazım nakliye sigorta masrafları

4- Anbar malzemesi küsürat farkları

İ- Masraf karşılığı tahsil edilen paralar :

1- Verilen elektrik ceryanı için

2- Park ve bahçeler mahsulleri için

3- Yapılan tedaviler için

4- Bina ve demirbaşlar için

5-

J- Diğer muvakkat mahiyette hesaplar :

- 1-
- 2-
- 3-
- 4-
- 5- Bedeli tekemmül etmemiş muhtelif işler :
 - a- Demirbaşlar
 - b- Diğer işler
 - c- Standart süt imâli
 - d- Ayran imâli
- 6-
- 7-
- 8- Mahsubu yapılacak teşkilât avileri
- 9-
- 10-
- 11- Çiftçiye yapılan ücretli nadas
- 12-
- 13-
- 14- Mahsubu yapılacak masraflar :
 - a- İşçi ücretleri
 - b- İşçi iâşe masrafları
 - c- Diğer masraflar

IX- MUTAVASSIT HESAPLAR :

A- Satınalma Hesabı :

- 1- Pancar tohumu, tohumluklar, yemlik ve yemeklikler
- 2- Anbalaj malzemesi
- 3- Tesisat ve yedekler
- 4- Ziraat aletleri ve yedekleri
- 5- Sun'î gübre
- 6- İşletme malzemesi :

- a- Maden kömürü
- b- Linyit kömürü
- c- Kok
- d- Mazot, Benzin, Petrol
- e-
- f- Kimyevi maddeler
- g-
- h- Yağlar
- i- Elektrik ve telefon malzemesi
- j-
- k- İnşaat malzemesi
- l- İlâçlar ve sıhhi malzeme
- m- Kırtasiye ve basılı kâğıt
- n- Diğer muhtelif malzeme
- 7- Her nev'i demirbaşlar
- 8- Kantine eşyası
- 9- Hayvanlar :
 - a- Sığırlar
 - b- Kümes hayvanları
 - c- Diğer sürü hayvanları
- 10- Süt ve süt mamülleri

B- Malzeme tedarik masrafları

C- Tevzi edilecek tamir ve bakım masrafları :

- 1- Binalar
- 2- Makine ve tesisler
- 3- Demirbaşlar :
 - a- Taşıma ve çekme vasıtaları
 - b- Ziraat aletleri ve makineleri
 - c- Diğer demirbaşlar
- 4- Arazi üstündeki tertibat

- 7- Muhtelif masraflar
- 8- Ölen ve kesilen hayvanlar
- 9- Geçen yıl yapılan ziraat masrafları
- 10- Buzhane masrafları

X- SATIŞ HESAPLARI :

- A-
- B-
- C-
- D- Muhtelif satışlar
 - 1- Malzeme satışları
 - 2-
 - 3-
- E- Yardımcı istihşâl maddeleri satışları :
 - 1- Elektrik
 - 2-
 - 3-
 - 4-
 - 5- Atölyeler mamulleri
- F- Hurda satışları (Hurda anbarlarındaki detaya göre)
- G- Diğer satışlar
- H- Mahsuller satışları :
 - 1- Nebati mahsuller satışları :
 - a- Hububat satışları
 - b- Bakliye satışları
 - c- Yağ nebatları satışları
 - d- Sebze satışları

- e- Fidan bağı ve meyve satışları
- f- Diğer nebati mahsul satışları
- 2- Hayvani mahsuller satışları :
 - a- Süt satışları
 - b- Yün satışları
 - c- Deri satışları
 - d- Et ve teferruatı satışları
 - e- Diğer hayvan mahsulleri satışları
 - i- Mamûller satışları :
 - 1- Hububat mamûlleri satışları
 - 2- Et mamûlleri satışları
 - 3- Meyve ve sebze mamûlleri satışları
 - 4- Süt mamûlleri satışları
 - 5- Diğer mamûller satışları
 - j- Hayvan satışları :
 - 1- İş hayvanları satışları
 - 2- Gelir hayvanları satışları :
 - a- Taylar
 - b- Sığırlar
 - c- Keçiler
 - d- Koyunlar
 - e- Domuzlar
 - f- Kümes hayvanları
 - g- Diğer hayvanlar

XI- KÂR VE ZARAR HESABI :

A- Zararlar :

- 1- Satış ve stok masrafları
- 2- Nebati ve hayvani mahsuller satış zararları :
 - a- Nebati mahsûller satış zararları :

- a/1- Hububat
- 6- a/2- Bakliye
- a/3- Yağ nebatları
- 7- a/4- Sebzeler
- a/5- Fidan bağ ve meyvelikler
- 8- a/6- Diğer nebati mahsuller
- 9- b- Hayvani mahsüller satış zararları
 - b/1- Süt
 - b/2- Yün
 - b/3- Deri
 - b/4- Et ve teferruatı
 - b/5- Diğer hayvani mahsuller
- 3- Mamüller satış zararları :
 - a- Hububat mamülleri
 - b- Et mamülleri
 - c- Meyve ve sebze mamülleri
 - d- Süt mamülleri
 - e- Diğer mamüller
- 4- Hayvan satış zararları :
 - a- İş hayvanları satış zararları
 - 1- b- Gelir hayvanları satış zararları :
 - b/1- Taylar
 - b/2- Sığırlar
 - b/3- Koyunlar
 - b/4- Keçiler
 - b/5- Domuzlar
 - b/6- Kümes hayvanları
 - b/7- Diğer hayvanlar
- 5- Üretim ahırları işletme zararları :
 - a- İnek ahırları

- a/2- Hububat tohumları
- a/3- Bakliye tohumları
- a/4- Yağ nebatları tohumları
- a/5- Çayır ve yonca tohumları
- a/6- Sebze tohumları
- a/7- Fidan tohumları ve fidanlar
- a/8- Diğer tohumlar
- b- Ziraî mamûller ham maddeleri :
 - b/1- Hububat ve bakliye
 - b/2- Meyve ve sebze
 - b/3- Un
 - b/4-
- c- Hayvani mamûller ham maddeleri :
 - c/1- Süt
 - c/2- Pastörize süt
 - c/3- Krema
 - c/4- Tereyağı
 - c/5- Yağsız süt
 - c/6- Deriler
 - c/7- Et ve teferruatı
- 2- Malzeme :
 - a- Yakıtlar :
 - a/1- Maden kömürü
 - a/2- Linyit kömürü
 - a/3- Kok
 - a/4- Mazot, benzin, petrol
 - a/5-
 - a/6- Odun
 - a/7- " kömürü
 - b-
 - c- Muhtelif malzeme :

c/1-

c/2- Yağlar

c/3- Elektrik ve telefon malzemesi

c/4- İnşaat malzemesi

c/5- İlâçlar ve sıhhi malzeme

c/6- Kırtasiye ve basılı kâğıt

c/7- Haşare hastalıkları ve haşare mücadele malzemesi

c/8-

c/9-

c/10-Diğer muhtelif malzeme

d- Kullanılan hurda eşya

e-.Anbalaj malzemesi

f- Yedekler

g- Sun'i gübre

h- Hayvan gübreleri

i- Yemler

j- Yemeklikler

B- Harice Yaptırılan işler

C- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler

D- Hariçten temin edilen su ve Elektrik

E- Personel masrafları

1- Memurlar

a- Aylık ücretler

b- Devlet tahsisatı

c- Teşvik tazminatı

d- Muvakkat memur ücretleri

e- Ecnebi mütehassıs ücretleri

f- Kasa tazminatı

g- Fazla mesai ücretleri

- h- İkramiyeler (Olağanüstü)
- i- Rasyonel çalışma primi
- j- Çocuk zammı
- k- Doğum ve ölüm yardımı
- l- Şirket emekli sandığı tahsisı
- m- Maluliyet, ihtiyarlık ve ölüm sigortası
- n- İş kazası ve mesleki hastalıklar sigortası
- o- Analık sigortası
- p- Hastalık sigortası
- r- Hariçte yaptırılan tedavi masrafları

2- Müstahdemler :

- a- Aylık ücretler
- b- Günlük ücretler
- c- Devlet tahsisatı
- d- Fazla mesai ücretleri
- e- İkramiyeler (Olağanüstü)
- f- Rasyonel çalışma primi
- g-
- h- Çocuk zammı
- i- Doğum ve ölüm yardımı
- j- Şirket emekli sandığı tahsisı
- k- Kaza ve ölüm tazminatı
- l- Giydirme ve yedirme
- m- Hariçte yaptırılan tedavi masrafları
- n- Malûliyet, ihtiyarlık ve ölüm sigortası
- o- İş kazası ve mesleki hastalıklar sigortası
- p- Analık sigortası
- r- Hastalık sigortası
- s- Orta Tahsil yardımı

3- İşçiler :

- a- Aylık ücretler
- b- Günlük ücretler
- c- İlâve tediye
- d- Fazla mesai ücretleri
- e- İkramiyeler (olağanüstü)
- f- Rasyonel çalışma primi
- g-
- h- Çocuk zammı
- i-
- j- Doğum ve ölüm yardımı
- k- Kaza ve ölüm tazminatı
- l- Malûliyet, ihtiyarlık ve ölüm sigortası
- m- İş kazası ve mesleki hastalıklar sigortası
- n- Analık sigortası
- c- Hastalık sigortası
- p- Giydirme ve yedirme
- r- Hariçte yaptırılan tedavi masrafları
- s- Orta tahsil yardımı

F- Muhtelif Masraflar :

- 1-
- 2- Diğer muhtelif masraflar :
 - a- Göç ve harcırahlar
 - b- Isıtma ve Işıklandırma
 - c- Kiralar
 - d- Posta, Telgraf ve Telefon masrafları
 - e- Demirbaş masrafları
 - f- Etüd masrafları
 - g- Gazete, mecnua ve kitaplar
 - g-
 - i- Mahkeme masrafları

j- Teminat metupları komisyon ve masrafları

k- Para nakil masrafları

l- Muteferrik masraflar

3- Nakliye masrafları :

a-

b- Ziraat aletleri ve makineleri nakliyesi

c- Diğer işletmelerimizden gelen demirbaş ve tesisat nakliyesi

d- Muhtelif nakliyeler

4- Sigorta masrafları :

a- Bina sigortaları

b- Makine ve Tesisler sigortası

c- Alât, edevat, mefruşat ve sair demirbaş sigortası

d- Taşıma ve çekme vasıtaları sigortası

e- Ziraat aletleri ve makineleri sigortası

f- Malzeme anbarları stok sigortası

g- Zirai Sigortalar :

g/1- Zirai mahsûller yangın sigortası

g/2- Zirai hasar sigortası

h- Mahsûller ve mamûller anbarı Stok sigortası

i- Hayvan sigortaları

j- Nakiye sigortaları :

j/1- Para nakil sigortası

j/2- Ziraat aletleri nakliye sigortası

j/3- Diğer işletmelerden gelen demirbaş ve tesisat nakliye sigortası

j/4- Muhtelif nakliyeler sigortası

5-

6- Vergiler :

a- Bina vergileri

b- Arazi vergileri

c- Tanzifat ve tenvirat resmi

- d- Belediye resimleri
- e- Noter harç ve resimleri
- f- Damga resmi
- g- Elektrik istihsal vergisi
- h- Mütchassis yetiştirme ücreti
- i- Diğer vergi ve resimler
- j- Hayvan sayım vergisi

7- Olağanüstü masraflar :

- a- Pasif korunma masrafları
- b- Sıtma mücadele masrafları
- c- Beklenmiyen masraflar

8-

G- Amortisman Masrafları :

- 1- Binalar
- 2- Makine ve tesisler
- 3- Demirbaşlar
- 4- Haklar
- 5- Arazi üstündeki tertipler
- 6-
- 7- Kırımız altındaki çiftliklerdeki sâbit kıymetler
- 8- Damızlık hayvanlar değer eksiltmeleri :
 - a- Damızlık sığırlar
 - b- Damızlık domuzlar

H- Kredi Masrafları :

- 1- Banka faizleri

İ- Ölen ve Kesilen Hayvanlar :

- 1- Sığırlar
- 2- Domuzlar
- 3- Taylar
- 4- Kümes hayvanları

- 5- Arı kovanları
- 6- Koyun ve keçiler

J- Geçen yıl yapılan ziraat masrafları :

- 1- Hububat ziraati)
- 2- Bakliye ziraati)
- 3- Yağ nebatları ziraati) Hazırlık
- 4- Çayır ve yoncalıklar tesis bedeli) Ekim
- 5- Pancar tohumu fideleri) Bakım

K- Buzhane masrafları

XIV- MASRAF YERLERİ HESABI :

A- Zirai Faaliyetler :

1- Hububat ziraati :

a- Tarla masrafları :

- a/1- Toprak hazırlığı
- a/2- Ekim işleri
- a/3- Bakım işleri
- a/4- Hasat ve harman

b- Müşterek masraflar :

2- Bakliye ziraati :

a- Tarla masrafları :

- a/1- Toprak hazırlığı
- a/2- Ekim işleri
- a/3- Bakım işleri
- a/4- Hasat ve harman

b- Müşterek masraflar

3- Yağ nebatları ziraati

a- Tarla masrafları :

Tarla masrafları :

Bütün kısımlarda

Hesabın zimmet tarafında şu masraflar bulunacaktır :

DİREKT MASRAFLAR :

- Tohum bedeli

- Malzeme bedeli :

İşletme malzemesi
Gübreler

- İşçilik

- İşe masrafları

- Diğer masraflar

ENDİREKT MASRAFLAR :

- Traktör masraf hissesi
- Hayvan masraf hissesi

- a/1- Toprak hazırlığı
 - a/2- Ekim işleri
 - a/3- Bakım işleri
 - a/4- Hasat ve harman
 - B- Müsterek masraflar
- 4- Çayır ve Yoncalıklar :
- a- Tarla masrafları :
 - a/1- Toprak hazırlığı
 - a/2- Ekim işleri
 - a/3- Bakım işleri
 - a/4- Hasat ve harman
 - b- Müsterek masraflar
- 5- Pancar tohumu ziraati :
- a- Tarla masrafları :
 - a/1- Toprak hazırlığı
 - a/2- Ekim işleri
 - a/3- Bakım işleri
 - a/4- Hasat ve harman
 - b- Müsterek masraflar
- 6- Sebzelikler ziraati
- 7- Bağlar ziraati :
- a- Bakım
 - b- Bozum
- 8- Meyvelik ziraati
- 9- Fidanlık ziraati
- 10- Diğer ziraat kısımları
- Hesapların matlup tarafında :
- 1- Kıymetlendirilen telif maddeler :

- Diğer makineler masraf hissesi

- Sulama masraf hissesi

MÜSTEREK MASRAFLAR :

- İdare masraf hissesi
- Sosyal işler masraf hissesi
- Malzeme anbarı masraf hissesi
- Sigortalar (Zirai)
- Kiralar
- Diğer masraflar

- a- Saman
- b- Saplar
- c- Diğer telif maddeler

bulunacaktır. Bu telif maddeleri olmayan kısımlarda buna lüzum yoktur.

2- Zirai sigorta tazminatı

B- İnek ahırları :

Hesabın zimmet tarafı :

- 1- Malzeme masrafları
- 2- Personel masrafları :
 - a- İşçilik masrafları
 - b- İşçi iade masrafları
- 3- Hayvan besi masrafları
- 4- Hayvan tedavi masrafları
- 5- Müşterek masraf hissesi :
 - a- İdare masrafları hissesi
 - b- Sosyal işler masraf hissesi
 - c- Malzeme anbarı masraf hissesi
- 6- Sigorta masrafları
- 7- Ölüm ve kesimler
- 8- Amortisman masrafları
- 9- Harice yaptırılan işler
- 10- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler
- 11- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı:

- Doğan hayvanlar
- Büyüme farkları
- Kıymetlendirilen maddeler

- Ölüm sigorta tazminatı

C- Koyun ve Keçi ağılları :

Hesabın zimmet tarafı :

- 1- Malzeme
- 2- Personel masrafları :
 - a- İşçilik masrafları
 - b- İşçi iade masrafları
- 3- Hayvan besi masrafları
- 4- Hayvan tedavi masrafları
- 5- Müsterek masraf hissesi:
 - a- İdare masrafları hissesi
 - b- Sosyal işler masraf hissesi
 - c- Malzeme anharı masraf hissesi
- 6- Sigorta masrafları
- 7- Ölüm ve kesimler
- 8- Amortisman masrafları
- 9- Harice yaptırılan işler
- 10- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler
- 11- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Doğan hayvanlar
- Büyüme farkları
- Kıymetlendirilen maddeler
- Ölüm sigorta tazminatı

Not :

- Zimmet ile matlup arasındaki fark istihsal edilen süt maliyetlerini teşkil eder.

D- Kümesler :

Hesabın zimmet tarafı :

- 1- Malzeme masrafları
- 2- Personel masrafları :
 - a- İşçilik masrafları
 - b- İşçi iâşe masrafları
- 3- Hayvan besi masrafları
- 4- Hayvan tedavi masrafları
- 5- Müşterek masraf hisseleri :
 - a- İdare masrafları hissesi
 - b- Sosyal işler masraf hissesi
 - c- Malzeme anbarı masraf hissesi
- 6- Ölûmler ve kesimler
- 7- Sigortalı masrafları
- 8- Amortisman masrafları
- 9- Harice yaptırılan işler
- 10- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- 11- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler
- Üretilen hayvanlar
- Büyüme farkları

Not :

- Zimmet ile matlup arasındaki fark kâr zarar hesabına nakledilir.

E- Besi Ahırları :

- Besi sığırları

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Ahır kirası



- b- Malzeme masrafları
- c- Personel masrafları
 - c/1- İşçilik masrafları
 - c/2- İşçi iâşe masrafları
- d- Yemler
- e- Ölümler ve kesimler
- f- Sigorta masrafları
- g- Amortisman masrafları
- h- Harice yaptırılan işler
- i- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- j- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler
- Ölüm sigorta tazminatı

2- Besi koyunları :

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Ağıl kirası
- b- Malzeme masrafları
- c- Personel masrafları :
 - c/1- İşçilik masrafları
 - c/2- İşçi iâşe masrafları
- d- Yemler
- e- Ölümler ve kesimler
- f- Sigorta masrafları
- g- Amortisman masrafları
- h- Harice yaptırılan işler
- i- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- j- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler
- Ölüm sigorta tazminatı

3- Domuz ahırları :

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Malzeme masrafları
- b- Personel masrafları :
 - b/1- İşçilik masrafları
 - b/2- İşçi iâşe masrafları
- c- Hayvan besi masrafları
- d- Hayvan tedavi masrafları
- e- Müşterek masraf hisseleri :
 - e/1- İdare masrafları hissesi
 - e/2- Sosyal işler masraf hissesi
 - e/3- Malzeme anbarı masraf hissesi
- f- Sigorta masrafları
- g- Ölümler ve kesimler
- h- Amortisman masrafları
- i- Harice yaptırılan işler
- j- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- k- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Doğan hayvanlar
- Büyüme farkları
- Kıymetlendirilen maddeler
- Ölüm sigortası tazminatı

Not :

- Hesabın bakiyesi, besi hayvanlarının masraflarını ve kilo besi maliyetini verir.



Sığır, koyun ve domuz besi masrafları bakiyesi bu hesaptan alınarak beher hayvanın besi maliyeti olarak masraf hamilleri hesaplarındaki sığır, koyun ve domuz besi maliyeti hesaplarına nakil ve buradan anbar hesaplarına zimmet verilecek bunların yıl sonundaki iktisap ve besi maliyetleri yekûnunun teşkil eder. Bu hayvanlar satıldıkça satıldıkları zamana kadar her birine isabet eden besi masrafları zait iktisap bedelleri yekûnu satış hesabının zimmetine verilerek ihraç edilir.

Domuz besi aharlarında, damızlık boğa ve analar ve altı aylığa kadar olanlara isabet eden yem ve bakım masrafları bunların maliyetlerine ilâve edilmez. Ahırın masraf bakiyesi ahırdaki besi hayvanlarının kilo ^{maliyetlerine intikal ettirilir. Yeni yıl sonu ahır} mevcudundan bu damızlık boğa ve analarla altı aylığa kadar olanlar tenzil edilerek, masraf bakiyesi geri kalanların kilo besi maliyeti olarak hesaplanır.

F- Arılıklar :

Hesabın zimmet tarafı :

- 1- Malzeme masrafları
- 2- Personel masrafları :
 - a- İşçilik masrafları
 - b- İşçi iâşe masrafları
- 3- Sigorta masrafları
- 4- Ölümmler
- 5- Amortisman masrafları
- 6- Harice yaptırılan işler
- 7- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler
- 8- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler
- Teşekkül eden oğul

h- Amortismanlar

i- Harice yaptırılan işler

j- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler

k- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler

- Yağsız süt

Not :

- Hesabın zimmet bakiyesi kremanın maliyetini teşkil eder.

3- Tereyağı imâli :

Hesabın zimmet tarafı :

a- Krema

b- Malzeme masrafları

c -Personel masrafları :

c/1- İşçilik masrafları

c/2- İşçi iâşe masrafları

d- Anbalâj malzemesi

e- Müsterek masraflar hissesi :

e/1- İdare masrafları hissesi

e/2- Sosyal işler masraf hissesi

e/3- Malzeme anbarı masraf hissesi

f- Sigorta masrafları

g- Amortisman masrafları

h- Harice yaptırılan işler

i- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler

j- Diğer masraflar

Hesabın matlup tarafı :

- Kıymetlendirilen maddeler

Yayık altı

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Süt :
 - a/1- İnek sütü
 - a/2- Koyun sütü
- b- Yağsız süt
- c- Malzeme :
 - c/1- Yakıtlar
 - c/2- Diğer malzeme
- d- Personel masrafları :
 - d/1- İşçilik masrafları
 - d/2- İşçi iase masrafları
- e- Anbalaj malzemesi
- f- Müşterek masraf hissesi :
 - f/1- İdare masrafları hissesi
 - f/2- Sosyal işler masraf hissesi
 - f/3- Malzeme anbarı masraf hissesi
- g- Sigorta masrafları
- h- Amortisman masrafları
- i- Harice yaptırılan işler
- j- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- k- Diğer masraflar

Not :

- Zimmet bakiyesi inek ve koyun yoğurtlarının maliyetini teşkil eder.

6- Sadeyağı imâli :

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Tereyağı
- b- Malzeme
- c- Personel masrafları :

- c/1- İşçilik masrafları
- c/2- İşçi iâşe masrafları
- d- Yakıtlar
- e- Anbalaj malzemesi
- f- Sigorta masrafları
- g- Amortisman masrafları
- h- Harice yaptırılan işler
- i- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- j- Diğer masraflar

Not :

- Zimmet bakiyesi sadeyağın maliyetini teşkil eder.

H- Et mamûlleri :

1- Kavurma

Hesabın zimmet tarafı :

- a- Et
- b- Personel masrafları :
 - b/1- İşçilik masrafları
 - b/2- İşçi iâşe masrafları
- c- Anbalaj malzemesi
- d- Yakıtlar
- e- Malzeme masrafları
- f- Harice yaptırılan işler
- g- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- h- Diğer masraflar

2- Sueuk :

- a- Et
- b- Personel masrafları :
 - b/1- İşçilik masrafları
 - b/2- İşçi iâşe masrafları

- c- Anbalaj malzemesi
- d- Yakıtlar
- e- Malzeme masrafları
- f- Harice yaptırılan işler
- g- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- h- Diğer masraflar

Not :

- Zimmet bakiyesi kavurma ve sucuğun maliyetini verecektir.

İ- Hububat mamûlleri :

1- Un imâli :

- a- Ham madde ve malzeme
- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimize yaptırılan işler
- e- Diğer masraflar

2- Bulgur imâli :

- a- Ham madde ve malzeme
- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- e- Diğer masraflar

3- Kırma imâli :

- a- Ham madde ve malzeme
- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- e- Diğer masraflar

4- Ekmek imâli :

- a- Ham madde ve malzeme

- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- e- Diğer masraflar

5- Diğer hububat mamûlleri :

- a- Ham madde
- b- Malzeme
- c- İşçilik ve iase masrafları
- d- Harice yaptırılan işler
- e- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- f- Diğer masraflar

J- Meyve ve Sebze mamûlleri : (cinslerine göre ayrı ayrı)

1- Meyve mamûlleri :

- a- Ham madde ve malzeme
- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler
- e- Diğer masraflar

2- Sebze mamûlleri : (cinslerine göre ayrı ayrı)

- a- Ham madde ve malzeme
- b- İşçilik ve iase masrafları
- c- Harice yaptırılan işler
- d- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler

K- Tevzi edilecek müsterek masraf yerleri :

- 1- İdare
- 2- Sosyal işler
- 3- Malzeme anbarı
- 4- İş vasıtaları masrafları :
 - a- Traktörler
 - b- Kamyonlar

-) 1- Personel masrafları
-) 2- Malzeme masrafları
-) 3- Yemler
-) 4- Yakıt masrafları

c- Otomobiller

d- Arabalar

e- Harman ve hasat makineleri

f- Diğer iş vasıtaları

g- İş hayvanları

g/1- Beygirler

g/2- Öküzler

) 5- Amortismanlar

) 6- Sigortalar

) 7- Harice yaptırılan işler

) 8- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler

) 9- Diğer masraflar

) 10- Ölüm ve kesimler

L- Satış ve Stok masraf yeri :

1- Personel masrafları

2- Malzeme

3- Nakliye masrafları

4- Anbar ve depo masrafları

5- Amortismanlar

6- Sigorta masrafları :

a- Nakliye sigorta masrafları

b- Sabit kıymet sigortaları masrafları

c- Stoklar sigortası masrafları

7- Harice yaptırılan işler

8- Müstakil atölyelerimizde yaptırılan işler

9- Diğer masraflar

10- Müşterek masraflar hissesi

M- Yardımcı istihsal maliyetleri masraf yerleri :

1- Su temini

2- Elektrik temini

3- Atölyeler

) 1- Personel masrafları

) 2- Malzeme masrafları

) 3- Yakıt masrafları

) 4- Amortismanlar

) 5- Sigortalar

) 6- Harice yaptırılan işler

) 7- Müs.Atöl,yap. işler

) 8- Hariçten temin edilen

su ve elektrik



4- Çayır ve yoncalıklar mahsûlleri :

a- Yonca (Yaş)

b- Kuru yonca

c- Ot

d- Hasıl

e-

f-

5- Pancar tohumu :

a- İstihsal maliyeti :

a/1- Hazırlık

a/2- Ekim

a/3- Bakım

a/4- Hasat ve harman

a/5- Müşterek masraflar

a/6- Temizleme masrafları

a/7- Ambalaj malzemesi

a/8- Nakliye masrafları

Not :

- Hesabın bakiyesi pancar tohumunun maliyetini verir ve bu maliyetle Genel Direktörlüğe tevredilir.

6- Sebze mahsûlleri

7- Bağ mahsûlleri

8- Meyve mahsûlleri

9- Fidanlar

10- Diğer mahsûller :

a- Hayvan pancarı

b- Şeker pancarı

c- Pamuk

d- Patetes

e- Soğan

)

;

5

5

) 1- Ham maddeler

)

) 2- İşçilik

3

) 3- Diger masraflar

1

13