



T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Prof. Dr. Z. B. ÖZTÜRK

TÜRK TARIM İŞLETMELERİNDE
TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI
VE
BİR YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Adnan SEVİM

ESKİŞEHİR

1990

İ ç i n d e k i l e r

G i r i Ő	1
-----------------	---

B i r i n c i B ö l ü m

TARIM İŞLETMELERİNİN TANITIMI, TARIM İŞLETMELERİNDE ÜRETİM, MUHASEBE SİSTEMLERİ, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- TARIM İŞLETMELERİNİN TANITIMI	3
§.1. Tarım İŞletmelerinin Tanıtımı	3
§.2. Tarım İŞletmeciliğinin Kapsamı	4
§.3. Tarım Faaliyeti ve Tarımsal İŞ Kolları	5
A- Tarla Bitkileri Tarımı	6
B- Bağ-Bahçe Tarımı	6
C- Kendi Yetişen Bitkiler Tarımı	6
D- Hayvancılık	6
§.4. Tarım İŞletmelerinin Amaçları	7

5.5.	Tarım İşletmelerinin Önemi	7
	A- Genel Olarak Tarım İşletmelerinin Önemi	7
	B- Türkiye-A.E.T. İlişkileri Açısından Tarım İşletmelerinin Önemi	8
5.6.	Tarım İşletmeleri Fonksiyonları	10
5.7.	Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	11
	A- Küçük Tarım İşletmeleri	12
	B- Orta Tarım İşletmeleri	13
	C- Büyük Tarım İşletmeleri	13
5.8.	Tarım İşletmelerinin Öteki İşletmelerden Farklı Yönleri	14
	A- Kuruluş Yönünden	14
	B- Organizasyon Yönünden	15
	C- Tedarik Yönünden	15
	D- Üretim Yönünden	16
	E- Depolama Yönünden	16
	F- Satış Yönünden	16
	G- Fiyat Teşekkülü Yönünden	17
	H- Sermaye ve Devri Yönünden	17
	I- Konjoktürel Hassasiyet Yönünden	18
	J- Riskler ve Belirsizlikler Yönünden	18
5.9.	Türk Tarım İşletmelerinin Özellikleri	19
II-	TARIM İŞLETMELERİNDE ÜRETİM	20
5.1.	Tarımsal Üretimin Tanımı	20
5.2.	Tarımsal Üretimin Özellikleri	20
5.3.	Tarım İşletmelerinde Üretim Faktörlerinin Sağlanması	22

A-	Arazinin Sağlanması	22
1.)	Veraset Yolu ile Arazi Sağlanması	23
2.)	Ortakçılık, Kiracılık ve Marabacılık	23
3.)	Çiftlik Satınalma	23
B-	İşgücünün Sağlanması	24
C-	Sermayenin Sağlanması	24
D-	İşletmecilik Yeteneğine Sahip Olma	25
§.4.	Tarımsal Üretimleri Değerlendirme İşlemleri	26
III-	TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMLERİ	26
§.1.	Tarım İşletmeleri Muhasebesine Giriş	27
A-	Tarım İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	27
B-	Tarım İşletmeleri Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler	29
§.2.	Tarım İşletmelerinde İşletme Ölçülerine Göre Muhasebe Sistemleri	30
A-	Küçük ve Orta Tarım İşletmelerinde Muhasebe .	31
B-	Büyük Tarım İşletmelerinde Muhasebe	32
IV-	TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI	33
§.1.	Hammadde ve Malzeme Giderleri	33
A-	Direkt Hammadde Giderleri	33
B-	Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri	34
1.)	Yardımcı Maddeler	34
2.)	İşletme Malzemesi	35
C-	Hammadde ve Malzemenin Satın alınmasından Kullanılmasına Kadar Aşamalar	35
1.)	Hammadde ve Malzemenin Satın alınması	35
2.)	Satın alınan Hammadde ve Malzemenin Teslim Alınması	36

3.) Teslim Alınan Hammadde ve Malzemenin Ambara Gönderilmesi	36
4.) Hammadde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi.	37
5.) Hammadde ve Malzemenin Ambardan Satıcılara İade Edilmesi	38
6.) Hammadde ve Malzemenin Üretimden Ambara İade Edilmesi	39
7.) Ambar Farkları	39
D- Vergi Kanunlarımızda Stokların Değerlenmesi	40
§.2. İşçilik Giderleri	41
A- Direkt İşçilik Giderleri	41
B- Endirekt İşçilik Giderleri	46
§.3. Genel Üretim Giderleri	46
A- Tanımı ve Özellikleri	46
B- Genel Üretim Gider Unsurları	49
1.) Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri	49
2.) Endirekt İşçilik Giderleri	49
3.) Öteki Genel Üretim Giderleri	49
V- TARIM İŞLETMELERİ AÇISINDAN MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	50

İ k i n c i B ö l ü m

TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

I- TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANITIMI, ÖNEMİ, VE TARIM İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	53
---	----

§§.1.	Tanıttımı ve Önemi	53
§§.2.	Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Tarım İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi	56
II-	TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	58
§§.1.	Kayıt Düzeninin Kurulması	58
A-	Hesap Planının Hazırlanması	58
1.)	Gider Hesaplarının Sınıflandırılması	59
a-	Üretilen Ürünlerle Bağlantılarına Göre Sınıflandırma	59
b-	Gider Merkezleri Sınıflandırması	60
2.)	Hesapların Kodlanması	60
3.)	Örnek Hesap Planı	61
B-	Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar, Muhasebe Kayıtları ile Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akışı Tablosu	61
1.)	Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar ve Muhasebe Kayıtları	61
2.)	Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplarıdaki Akışı Tablosu (TABLO-1-1 ve 1-2) ...	82
§§.2.	Genel Üretim Giderleri Tahmini Yükleme Oranlarının Hesaplanması	85
§§.3.	Maliyet Muhasebesi Belge Düzeninin Kurulması ...	98
A-	Direkt Hammadde İle İlgili Belgeler	98
1.)	Hammadde Satınalma İstek Fişi	98
2.)	Hammadde Satınalma Fişi	98

3.) Teslim Alma ve Muayene Raporu	99
4.) Ambar Stok Kartı	99
5.) Sürekli Envanter Stok Kartı	100
6.) Hammadde İstek Fişi	100
7.) Ambar İade Fişi	101
8.) Borç Dekontu	101
9.) Ambar Çıkış Fişi	101
10.) Artıklar Raporu	101
11.) Stok Değişim Raporu	102
12.) Direkt Hammadde Özet Föyü	102
B- Direkt İşçilik Giderleri İle İlgili	
Belgeler	102
1.) Puvantaj Defteri	103
2.) Fazla Mesai Kartı	103
3.) Haftalık İşçi Saat Kartı	103
4.) Günlük İşçilik Özet Kartı	104
5.) Zaman Kartı	104
6.) Direkt İşçilik Özet Föyü	104
C- Genel Üretim Giderleri İle İlgili Belgeler	105
1.) Bölümsel Genel Üretim Giderleri Kartı.	105
2.) Muhasebe Fişleri	106
3.) Haftalık Genel Üretim Giderleri Özeti.	106
4.) Sipariş Maliyet Kartı	106
§.4. Maliyet Rapor Sisteminin Kurulması	107
A- Üst ve Orta Düzey İşletme Yönetimine	
Sunulacak Raporlar	107
1.) Karşılaştırmalı Aylık Gelir Durumu	
Raporu	107

2.) Aylık Gelir Durumu Raporu	108
3.) Yıllık Brüt Gelir Durumu Raporu	108
4.) Karşılaştırmalı Bilançolar	108
5.) Yıllık Karşılaştırmalı Net Gelir Durumu Raporu	109
6.) Maliyet Analizi Raporu	109
7.) İşçilik Saatlerinin Analizi Raporu .	109
8.) Tahmini ve Fiili Maliyetleri İzleme Raporu	110
B- Alt Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar	110
1.) Süt Üretim ve Tüketim Raporu	110
2.) Hammadde Tüketim Raporu	111
3.) Otlatma Cetveli	111
4.) Günlük G.Ü.G. Kontrol Raporu	111
5.) Günlük İş Kartı	111
6.) Çağ Değişim Raporu	112
§.5. Muhasebe Sistemini Yürütecek Organizasyonun Kuruluşu	112

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ, SAPMA ANALİZLERİ VE YÖNETİM ARACI OLARAK KULLANILMASI

I- TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ	116
--	-----

002	001. Genel Olarak Bütçeleme	116
002	002. Tarım İşletmelerinde Düzenlenebilecek İşletme Bütçeleri	118
	A- Üretim Bütçesi	120
	B- Hammadde Kullanım Bütçesi	120
	C- Hammadde Stok ve Satınalma Bütçesi	121
	D- Direkt İşçilik Maliyetleri Bütçesi	122
	E- Genel Üretim Giderleri Bütçesi	122
002	003. Konunun Bir Örnekle Açıklanması	124
	A- Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi	127
	B- Hammadde Kullanım Bütçesinin Düzenlenmesi .	130
	C- Hammadde Satınalma ve Stok Bütçesinin Düzenlenmesi	132
	D- Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi	134
	E- Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi	137
	II- TARIM İŞLETMELERİNDE SAPMA ANALİZLERİ	139
002	001. Genel Olarak Sapma Analizi	139
002	002. Tarım İşletmelerinde Maliyet Sapmaları ve Sapmaların Hesaplanması	139
	A- Direkt Hammadde Giderlerine İlişkin Sapma Analizi	141
	1.) Hammadde Fiyat Sapması	141
	2.) Hammadde Miktar Sapması	142
	B- Direkt İşçilik Sapma Analizi	143
	1.) Direkt İşçilik Ücret Sapması	144
	2.) Direkt İşçilik Süre (Verimlilik) Sapması	144

C- Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi	147
1.) Bütçe (Harcama) Sapması	149
2.) Verim Sapması	150
3.) Kapasite Sapması	150
III- TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN YÖNETİM ARACI OLARAK KULLANILMASI	151
§.1. İşletme Yönetiminde Kontrol	151
A- Yönetim Kontrol Sistemi ve Süreci	151
B- Yönetim Kontrol Sisteminde Maliyet Bilgileri Gereksinimi	152
§.2. Tarım İşletmelerinde Sapma Analizi Aracılığı İle Kontrol	152
§.3. Tarım İşletmelerinde Maliyetlere İlişkin Sorumluluk Dağıtımı	154

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

TÜRK TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI VE YÖNETİM ARACI OLARAK KULLA- NILMASI İLE İLGİLİ UYGULAMALAR

UYGULAMA I

I- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER ...	155
II- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ	158
III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN MALİYET SİSTEMİNE İLİŞKİN ELEŞTİRİ	159
IV- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME İÇİN ÖRNEK BİR MALİYET SİSTEMİNİN GELİŞTİRİLMESİ	161

UYGULAMA II

V- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	167
VI- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ	168
Sonuç ve Öneriler	170
Yararlanılan Kaynaklar	i-iii
Ekl er	iv-Lxvii

K ı s a l t m a l a r

A.E.T.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
And. Ü.	: Anadolu Üniversitesi
A.Ö.F.	: Açık Öğretim Fakültesi
A.Ü.	: Anadolu Üniversitesi
B.	: Baskı
B.k.z.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
D.İ.S.	: Direkt İşçilik Saatleri
D.Ü.Ç.	: Devlet Üretme Çiftlikleri
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
E.Ü.İ.T.B.F.	: Ege Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
G.Ü.	: Gazi Üniversitesi
G.Ü.G.	: Genel Üretim Giderleri
Hs.	: Hesabı
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
Kg.	: Kilo Gram
K.İ.İ.B.F.	: Kütahya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Ltd. Şti.	: Limited Şirketi
M.P.M.	: Milli Prodüktivite Merkezi
M.Ü.	: Marmara Üniversitesi
No	: Numara
S.	: Sayı
s.	: sayfa
S.S.K.	: Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.İ.G.E.M.	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
T.Z.D.K.	: Türkiye Zirai Donatım Kurumu
U.Ü.	: Uludağ Üniversitesi
v.b.	: ve benzeri
v.s.	: ve sair

G i r i Ő

Günümüzde işletmeler, teknolojinin yanında muhasebe alanında da gelişmelere gereksinim duymaktadırlar.

İşletme yöneticileri, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını bütün açıklığı ile görmek ve ne kadar maliyetle ne kadar kâr edeceğini bilmek isterler. Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı, son yıllarda Türkiye'de ileriye dönük maliyet sistemi kuran ve tahmini ya da standart maliyetleri uygulayan işletmelerin sayısı artmaktadır. Bunun yanında, bu maliyetlerin, teorik temellerini ayrıntılarıyla inceleyen çalışmalar yapılmakta ve işletmelere sözü edilen bu maliyetleri uygulamaları için klavuzluk edilmektedir. Üretim işletmelerinin bir çoğu ile değişik özelliklere sahip olan tarım işletmelerinde, böyle bir maliyet muhasebesi sistemi uygulanmamış ve aynı zamanda, bu konuda tarım işletmelerine uygulamalarında yardımcı olacak yeterli teorik çalışmalar yapılmamıştır. Bu nedenle, tarım işletmelerinde bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulup işletilmesi, tahmini maliyetlerin uygulanması ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılması sorununu, çalışma konusu olarak seçmiş bulunuyoruz.

Çağımızdaki hızlı ekonomik ve diğer gelişmelere paralel olarak, işletmelerin varlıklarını koruyup, devam ettirmeleri, ancak etkin bir biçimde faaliyette bulunmaları ile mümkün olmaktadır. Bu da; etkili yönetim araçlarına, özellikle faaliyetlerin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılacak ölçü birimlerine gereksinim gösterir. Tahmini maliyetler, belirli bir ölçüde de olsa yönetim kontrol aracı olarak önemli yararlar sahiptir.

Tahmini maliyetler, bir maliyet belirleme sistemidir ve önceden belirlenen maliyetleri ifade eder.

Tarım işletmelerinde riskler, önemli yer tutar. Bunun için, tarım işletmelerinde planlamaya duyulan gereksinim kuşkusuz önemlidir. Tarım işletmelerinde, tahmini maliyetlerin kullanılması ve gerçekleşen maliyetlerle (fiili maliyetlerle) karşılaştırılması, verimsiz faaliyetlerin belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmaların temelini oluşturur.

Çalışmamızın amacını, tarım işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve tahmini maliyetlerin uygulanmasına olanak sağlayacak teorik temellerin belirlenmesi ve tahmini maliyetlerin yönetim kontrol aracı olarak kullanılması oluşturur. Ayrıca, ülkemizde tarım işletmeciliği alanında faaliyet gösteren bir özel, bir de kamu işletmesini ele alıp, mevcut maliyet sistemlerini inceleyerek, kurduğumuz tahmini maliyet muhasebesi sistemini, uygulama yaptığımız bu işletmelere uyarlamaya çalıştık.

B i r i n c i B ö l ü m

TARIM İŞLETMELERİNİN TANITIMI, TARIM İŞLETMELERİNDE ÜRETİM, MUHASEBE SİSTEMLERİ, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- TARIM İŞLETMELERİNİN TANITIMI

Çalışmamıza başlarken; tarım işletmelerinin tanıtılması, tarımsal işletmeciliğin kapsamı, tarım faaliyeti, tarımsal iş kolları, tarım işletmelerinin amaçları, tarım işletmelerinin önemi, tarım işletmelerinin sınıflandırılması, tarım işletmelerinin diğer işletmelerden farklı ve benzer yönleri v.b. konuların incelenmesi Türk tarım işletmelerinin özelliklerinin belirlenmesi, çalışmamızın açıklanması ve ileriki bölümlerle pekiştirilmesi açısından son derece yararlıdır.

§.1. Tarım İşletmelerinin Tanıtımı

Tarım işletmesi denildiği zaman, genel anlamda herhangi bir tarımsal faaliyet sonucunda üretimde bulunan iktisadi bir

birim akla gelmektedir(1).

Başka bir tanımlamada da, tarım işletmesi; tarımsal faaliyetten ekonomik bir sonuç elde etmek için çalışan ve üretim faktörlerinin müteşebbis tarafından sevk ve idare edildiği yerdir(2).

Bu tanımlamadaki üretim faktörlerini; toprak, sermaye ve emek oluşturmaktadır.

Toprak; tarım işletmelerinde büyük bir öneme sahip olup, kimyasal, fiziksel özellikleri itibari ile ayrıcalık göstermektedir.

Sermaye; müteşebbis tarafından sağlanabileceği gibi dışarıdan da sağlanabilir.

Emek; fikri, bedeni ve teknik olmak üzere insanın ortaya koyacağı unsurdur.

Tarım işletmelerinde bu üç üretim faktöründen başka etkili olan öteki unsurlarda mevcuttur. Bu öteki unsurlar; iklim piyasa koşulları ve kredilerdir.

§.2. Tarım İşletmeciliğinin Kapsamı

Tarımsal işletmecilik; bir tarım işletmesinin organizasyonu ve işleyişi ile ilgili olarak, kıt üretim faktörlerinin ne şekilde kullanılacağını gösteren bir seçim ve karar verme

(1) Özgül KARSLIOĞLU, Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:53/23, 1968), s.3.

(2) Sedat ÜNALAN-Salih ÖZEL, Zirai Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Doğu Matbaacılık ve Ticaret Limited Şirketi Matbaası, 1966), s.11.

ilmidir(3).

Tarımsal işletmecilikte, tarımın birbiriyle ilgili tüm aşamalarının birlikte ele alındığı görülmektedir.

Öteki tarımsal bilim dallarını bir araya toplayan bir bilim dalı olarak tarımsal işletmecilik; ürünlerin teknik yönden nasıl yetiştirileceği yerine, ekonomik bakımdan hangi ürünlerin nerede, ne zaman, ne miktarda ve nasıl yetiştirileceğine karar verir. Bundan Amaç; ürünlerin ya da üretim dallarının en kârlı olanları ile, girdilerin ya da üretim dallarının en düşük maliyetli olanlarının belirlenmesidir.

§.3. Tarım Faaliyeti ve Tarımsal İş Kolları

Tarım alanında bir yarar sağlamak ya da ürün elde etmek için yapılacak ekonomik faaliyetler, tarım faaliyeti sayılır.

Vergi kanunlarımızda, "Tarımsal iş; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme, ıslah yolları ile ya da doğrudan doğruya tabiattan yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını ya da bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılmasını ifade eder" diye tanımlanmıştır(4).

(3) A. Fethi AÇIL- Kâzım KÖYLÜ, Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri, (Ankara: A.Ü. Ziraat Fakültesi Yayınları, No: 465, 1971), s.323.

(4) M. Ali AKTUĞLU, Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi, (Bornova: E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No:64/24, 1972), s.9'dan, G.V.K., 31.12.1960 T., S.193, m.52.

Diğer bir tanıma göre de;

Geniş anlamda tarım, nebati ve hayvansal maddeler üretimi için toprağın işlenip terbiye edilmesi ve hayvan yetiştirilmesi demektir(5).

Yukarıdaki açıklamalarda da görüleceği gibi, tarım faaliyeti, oldukça geniş kapsamlıdır. Ancak biz bu çalışmamızda tarım faaliyeti ile ilgili tarımsal işleri dört ana grupta toplamayı uygun bulduk. Buna göre tarımsal iş kolları;

A- Tarla Bitkileri Tarımı

Bu grup içerisinde; hububat (buğday, arpa, çavdar, yulaf v.s.), baklagiller (bakla, nohut, mercimek v.s.), sanayi bitkileri (pancar, tütün, kenevir v.s.) gibi bitkiler yer almaktadır.

B- Bağ-Bahçe Tarımı

Bu grup içerisinde; meyveler, sebzeler, çiçekler, süs bitkileri, bağcılık, zeytincilik ve çaycılık yer almaktadır.

C- Kendi Yetişen Bitkiler Tarımı

Bu grup içerisinde; ekilmesi gerekmeyen, doğada kendiliğinden çıkan bitkiler yer almaktadır. Bunlara örnek olarak; meyan kökü, kenevir gibi bitkileri gösterebiliriz.

D- Hayvancılık

Bu grup içerisinde; iş hayvanları, gelir getiren hayvanlar ve küçük evcil hayvanlar (tavuk, tavşan, arı, ipek böcekleri v.s.) yer almaktadır.

S.4. Tarım İşletmelerinin Amaçları

Diğer işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinin en önemli amacı, işletme sahibine iyi bir gelir ve yüksek bir hayat standardı sağlamaktır. Bu amaca işletmenin kârının arttırılması ile ulaşılabileceğinden, işletmenin ilk amacı, işletme kârının maksimum düzeye ulaştırılması olmalıdır.

Buna rağmen, maksimum kâr her zaman işletmenin tek amacı olmayabilir. İşletmeci, kendisi için gerekli olan ürünleri üretmek ve bunun yanında topluma hizmet etmek amacını da göz önünde bulundurabilir. Bunu işletmenin ikinci amacı olarak kabul edebiliriz.

Her işletmeci, kendi işletme koşullarını göz önünde tutarak, genel prensiplerden de yararlanmak suretiyle, hangi ürünleri yetiştireceğini ya da tarımda kullanacağı üretim yöntemlerini belirlemesi gerekir(6). Yani üçüncü amaç olarak da, işletmenin hayatını sürekli kılması söylenebilir.

S.5. Tarım İşletmelerinin Önemi

A- Genel Olarak Tarım İşletmelerinin Önemi

Tarım, ilk çağlarda olduğu gibi, günümüzde de en önemli üretim kaynaklarından birisidir. Tarımın önemi, gün geçtikçe dünya nüfusundaki artışa paralel bir artış göstermekte ve büyük tarım işletmelerinin doğmasına neden olmaktadır.

Tarımın ve dolayısı ile tarım işletmelerinin öneminin başlıca şu nedenlerden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

(6) İbrahim AKSÖZ, Zirai Ekonomiye Giriş, (Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:252/c, 1972), s.46.

i- Tarım sektörü, yaşamamız için gerekli gıda maddelerini üretir,

ii- Tarım sektörü, nüfusun büyük bir kısmına iş sağlar,

iii- Bir çok ülkede milli gelirin büyük bir kısmı, tarım sektöründen sağlanır,

iv- Tarım sektörü, genel olarak sanayinin gelişmesinde de önemli bir role sahiptir,

v- Tarımsal gelirdeki belirli bir artış, tarım dışındaki sektörlerde iş ve istihdam üzerine, ekonominin diğer sahalardaki aynı miktar artışın yapacağı etkiden daha fazla bir etki gösterir,

vi- Tarım sektörünün diğer bir önemi de, topluma sağladığı sosyal yararlarından kaynaklanmaktadır.

B- Türkiye-A.E.T. İlişkileri Açısından Tarım İşletmelerinin Önemi

Batı Avrupa'da refaha ulaşmış toplumlarda tarım sektörü sorunları, ülkemize göre daha az da olsa varlığını sürdürmektedir.

Bir yandan tarımsal ürünlerin piyasada değer bulamamış olması, öte yandan yeni teknolojik üretim yöntemlerinin bu sektörde uygulanamaması sonucu oluşan verimsizlik, tarımsal gelir sorununu ortaya çıkarmış, Batı Avrupa Ülkelerinde tarımsal konularda destekleme politikalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, A.E.T. ortak takım politikasının günümüzdeki sorununu, topluluk ülkelerindeki tarım sektörünü ve özellikle küçük tarım işletmelerini, verimlilik ve yapısal açıdan

i- Tarım sektörü, yaşamamız için gerekli gıda maddelerini üretir,

ii- Tarım sektörü, nüfusun büyük bir kısmına iş sağlar,

iii- Bir çok ülkede milli gelirin büyük bir kısmı, tarım sektöründen sağlanır,

iv- Tarım sektörü, genel olarak sanayinin gelişmesinde de önemli bir role sahiptir,

v- Tarımsal gelirdeki belirli bir artış, tarım dışındaki sektörlerde iş ve istihdam üzerine, ekonominin diğer saharındaki aynı miktar artışın yapacağı etkiden daha fazla bir etki gösterir,

vi- Tarım sektörünün diğer bir önemi de, topluma sağladığı sosyal yararlarından kaynaklanmaktadır.

B- Türkiye-A.E.T. İlişkileri Açısından Tarım İşletmelerinin Önemi

Batı Avrupa'da refaha ulaşmış toplumlarda tarım sektörü sorunları, ülkemize göre daha az da olsa varlığını sürdürmektedir.

Bir yandan tarımsal ürünlerin piyasada değer bulamamış olması, öte yandan yeni teknolojik üretim yöntemlerinin bu sektörde uygulanamaması sonucu oluşan verimsizlik, tarımsal gelir sorununu ortaya çıkarmış, Batı Avrupa Ülkelerinde tarımsal konularda destekleme politikalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, A.E.T. ortak takım politikasının günümüzdeki sorununu, topluluk ülkelerindeki tarım sektörünü ve özellikle küçük tarım işletmelerini, verimlilik ve yapısal açıdan

iyileştirme çabaları oluşturur. Bu konuda 1958 yılında Stresa'da toplanan ve topluluk tarım politikasını saptayan konferansta alınan "Tarımda Aile İşletmelerinin Korunması ve Ekonomik Olanakların Arttırılması" konusundaki ilke kararı, geçerliliğini halâ korumaktadır(7).

A.E.T. ortak tarım politikası, ülkemiz tarım kesimi bakımından özel bir öneme sahiptir. Ülkemizin A.E.T.'ye üye olması ve topluluk ortak tarım politikası mekanizmasının ülkemiz tarım kesimi için de işlemeye başlaması durumunda, ülkemiz tarım gelirlerinin bugünkünden daha fazla oluşacağı son derece açıktır.

Topluluk yüksek fiyat politikasının ülkemiz tarımsal gelirini bir yandan büyük ölçüde arttırmasına karşın, öte yandan ülkemizdeki muhtemel enflasyonist baskı nedeni ile de tüketici ve sanayi kesimlerindeki sonuçlarını değerlendirmek ayrı bir sorundur(8).

Ancak tarımsal gelirin artması ile, kırsal kesim insanının toprağa bağlanması ve köyden kente yoğun göçlerin yavaşlaması sonucunda, çarpık kentleşmenin önlenmesi konularında da olumlu gelişmeler sağlanabilir.

Ülkemiz, tarım ürünlerinin topluluk içi piyasada pazarlanmasında öteki ülkelerle büyük bir yarış içinde olacaktır. Tarım ürünleri ağırlıklı bir ihracat destek politikası ile, A.E.T. iç pazarlarını zorlamamız ve böylece topluluk iç pazar standart-

(7) Doğan KÖKNEL, Ülkemiz Tarım Kesimi Sorunları, (Ankara: Öykü Reklâmcılık ve Dizgi Sanayii Limited Şirketi Yayınları, No:?, 1987), s.37.

(8) KÖKNEL, s.38.

larına kısa sürede uyum göstermemiz, ülkemizin ileride tam üyeliğinin gerçekleşmesi durumunda yarar sağlayacaktır.

İşte yukarıda da değinildiği gibi, ülkemizin, A.E.T'na üye ülkelerle rekabetini sürdürebilmesi ve pazarda söz sahibi olabilmesi için, tarım ürünlerinin miktarca sanayi ürünlerini aştığı bir ülke olarak, sistemli ve akılcı bir şekilde tarıma gereken önemin verilmesi, tarım alanında faaliyet gösteren işletmelere bir takım önceliklerin sağlanması gerekir.

§.6. Tarım İşletmelerinin Fonksiyonları

Tarım işletmelerinde yapılacak işleri dört grupta toplamak olurludur. Bu işler, aynı zamanda tarım işletmelerinin fonksiyonlarını ifade eder(9). Bunlar;

i- Verim, Üretim ve Fiyatların Tahmini:

Tarımda işe başladıktan sonra işi bırakmak, işletmecisi açısından bir takım kayıplara neden olmaktadır. Tarım işletmelerinde üretim, üretilecek ürün çeşidine göre oldukça uzun bir zamanı kapsadığından; başlangıçta fiyat, verim ve üretim ile ilgili planlamanın etkin bir biçimde yapılması gerekmektedir.

ii- Hazırlanan Planın Formüle Edilmesi:

Tarım işletmeciliğinde ikinci sayfayı, tahminlere göre uygulanacak planın hazırlanması oluşturmaktadır. Hazırlanacak planın; fiyat, verim ve üretim planlamasından başka, o işletmenin öteki birimlerine de uygun düşmesi gerekmektedir.

(9) AKSÖZ, s.45.

iii- Hazırlanan Planın Uygulanması:

Hazırlanan plan ne kadar iyi ve doğru olursa olsun, uygulanmadıkça bir anlam ifade etmez. Onun içindir ki, hazırlanan plan, hazırlandığı ilk aşamada taşıdığı amaçlar doğrultusunda uygulanmalıdır.

iv- Sonuçlara Katlanma:

Planın sonuçları olumlu ya da olumsuz olabilir. Tahminler doğru çıkarsa ve koşullar uygun olursa, işletmenin kazancı yüksek olur. Aksine fiyatların yükselmesini beklerken fiyatlar düşer ve doğa koşulları faaliyetleri olumsuz yönde etkilerse, işletmeci zarara katlanmalıdır.

Ş.7. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarımda işletmenin büyüklüğü, teşebbüs tarafından bir araya getirilen üretim araçlarının tümünün hacmidir(10).

Görülüyor ki, tarım işletmelerinde üretim araçlarının tümünün ve üretimde bulunan iktisadi bütünlüğün hacmi, işletme büyüklüğünü belirlemektedir. Ancak, hacim büyüklüğünü verecek kıstasın ne olacağının bilinmemesi nedeniyle işletme büyüklüğünü belirli bir kıstasa bağlamak olanaksızdır.

Genellikle; çalıştırılanların sayısı, belirli bir süre içinde ödenen ücret ve maaşların toplamı, belirli zaman içinde kullanılan hammadde ve malzeme, sarfedilen enerji, satış miktarı, yatırılan sermayenin miktarı, yerlerin istihap haddi, kullanılan makine ve tezgâhların sayısı gibi değişik ölçüler, işletmelerin büyüklüğünün tayininde rol oynadığı halde,

(10) KARSLIOĞLU, s.3'den Suat KESKİNOĞLU, Genel İşletme Ekonomisi Dergileri, C.I., İstanbul, 1961, s.128.

tarım işletmeleri için bu ölçüler özellikle arazi büyüklüğü ve işçi istihdamı -ki bu ikincisi arazi büyüklüğüne sıkı sıkıya bağlıdır-, tarım işletmesinin üretim kapasitesi şeklinde ortaya çıkar(11).

Görülüyor ki, tarım işletmelerinin büyüklüklerinin belirlenmesinde bir çok faktör etken olmaktadır. Ancak en önemli ve aynı zamanda en rasyonel sınıflandırma, arazi büyüklüğüne göre yapılanıdır. Biz de, çalışmamızın bu bölümünde böyle bir sınıflandırma yaparken, arazi büyüklüklerini kıstas olarak alacağız.

Ülkemiz tarım literatüründe yapılan incelemeler sonucunda, arazi büyüklüklerine göre tarım işletmeleri, aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır. Bunlar;

A- Küçük Tarım İşletmeleri

Genellikle aile fertlerinin emeği ile faaliyet gösteren işletmelerdir. Ülkemizde bu sınıfa giren işletmelerin arazileri, en çok 500 dönümdür.

Küçük işletmelerde çalışma biçimi incelenirse, işlerin işletmeci ve ailesi tarafından yapıldığı ve ancak istisnai durumlarda yabancı işçi çalıştırdıkları görülür. Bu işletmelerde işletmeci, ailesine kolayca nezaret ederek, büyük ilgi ve inançla çalışır(12).

Ülkemizde tarım işletmelerinin çoğu, bu grup içerisinde yer almaktadır.

(11) KARSLIOĞLU, s.4.

(12) AÇIL-KÖYLÜ, s. 288

B- Orta Tarım İşletmeleri

Orta tarım işletmelerinde aile bireylerinin yanında, kısmen yabancı işçiyede gereksinim duyulmaktadır. Ancak işletmecisi aynı zamanda emek unsurudur. Bu işletmelerin arazi büyüklükleri, en az 500; en çok 5000 dönümdür.

Orta tarım işletmelerinde karakteristik olan en önemli nokta, aile fertlerinin küçük işletmelerden daha az faaliyet göstermeleridir(13).

C- Büyük Tarım İşletmeleri

Geniş ölçüde yabancı işçi istihdam eden, yönetim organizasyonuna gereksinim gösteren işletmelerdir. Bununla birlikte, ülkemizde arazisi, büyük işletme ölçüsünü veren, fakat yönetim organizasyonunun önemini bilmeyen işletmeler de vardır(14).

Büyük tarım işletmelerinde amaç; küçük ve orta tarım işletmelerinden farklı bir durum arz etmektedir. Büyük tarım işletmeleri, tamamıyla piyasa için üretimde bulunur ve tek amaçları kârdır. Bu tip işletmelerde çok sayıda işçinin istihdamı söz konusu olduğu gibi, sermayenin özel bir önemi vardır. İnsan ve hayvan işgücünden başka, makine işgücü de bu tür işletmeler için kaçınılmaz bir unsurdur.

Tarım ürünlerinin satışı ile, tarımda kullanılacak hammadde ve malzemelerin alımında, toptan iş görüldüğü için, büyük tarım işletmeleri, küçük işletmelere göre daha kârlı

(13) AÇIL-KÖYLÜ, s.294.

(14) KARSLIOĞLU, s.7.

bir durumdadır. Büyük tarım işletmelerinin bu biçimdeki çalışmalarını, buldukları çevrede önderlik yapmalarına olanak sağlamaktadır(15).

Ülkemizde büyük tarım işletmelerinin arazi büyüklükleri; en az 5000 dönümdür.

Çalışmamızda kuracağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemi, büyük tarım işletmelerindeki üretim maliyetleriyle ilgili olacaktır.

§.8. Tarım İşletmelerinin Öteki İşletmelerden Farklı

Yönleri

İnsan gereksinmelerinin çok çeşitli olması nedeniyle, bu gereksinmeleri giderecek malların üretimi ile uğraşan işletmelerin de, yaptıkları işlere, uğraş alanları ve konularına göre bir takım türlere (ticaret işletmeleri, sanayi işletmeleri, banka işletmeleri, sigorta işletmeleri, tarım işletmeleri, enerji işletmeleri v.b.) ayrıldıkları görülmektedir.

Konusu tarım işletmeleri olan bu çalışmamızda, tarım ürünlerini üreten ve işleyen tarım işletmelerinin, öteki işletme türleri ile farklı yönlerini ortaya koymak amacıyla, bu işletme türlerinde görülen çeşitli hususların karşılaştırılmasında yarar vardır.

A- Kuruluş Yönünden

Tarım işletmelerinin kuruluş yerinin seçiminde her şeyden önce, iklim ve toprak faktörleri en büyük rolü oynamaktadır.

Tarım işletmeleri dışındaki işletmelerin kuruluşunda ise iklimin etkisi az, yani ikinci ya da üçüncü derecededir(16).

Tarım işletmeleri, nüfus yoğunluğunun az olduğu bölgelerde kurulmasına karşın, ticaret, banka, sigorta v.b. işletmeler, nüfusun yoğun olduğu merkezlerde faaliyet gösterirler.

B- Organizasyon Yönünden

Tarım işletmelerinde insan işgücü ve makineler arasındaki iş bölümü, endüstri işletmelerindeki kadar yayılmış ve gelişmiş değildir(17).

Buna karşın, diğer işletmelerin çoğunda ileri bir işbölümü mevcuttur. Yapılacak işler belirli bir sisteme ve planlamaya göre yapılmaktadır.

C- Tedarik Yönünden

Her işletme üretimde kullanacağı hammadde ve malzemeyi önceden tedarik etmek durumundadır.

Bir endüstri işletmesi, faaliyetlerini aksatmadan sürdürebilmek için, gerekli olan hammadde ve malzemeyi tedarik etme yollarını, bir tarım işletmesine göre daha titizlikle bir plana bağlamak durumundadır. Örneğin; tarım işletmesinde buğday üretimi için gerekli miktarda gübre, tohum v.b. maddeler belirli bir günün belirli bir saatinde sağlanma zorunluluğunda olmayabilir. Oysa bir endüstri işletmesinde, hammadde ve malzemelerden biri sağlanamadığında, üretim durur. Çünkü işletmeler, mal tedarikini

(16) Rasih DEMİRCİ, Yatırım Projeleri Geliştirme ve Değerlendirme, (Ankara: Ziraat Bankası Yayınları, No:?, 1986), s.30.

(17) DEMİRCİ, s.32.

satışa göre ayarlamak durumundadırlar..

D- Üretim Yönünden

Küçük ve orta tarım işletmelerinde amaç, üretim işletmecilerinin gereksinmelerini karşılamaktır.

Büyük tarım işletmelerinde ise amaç, pazar için üretimdir. Oysa, endüstri ve hizmet işletmelerinde temel amaç, işletmenin küçüklüğüne bakılmaksızın pazarı doyurmaktır.

Tarım işletmeleri; istenilen, arzu edilen ürünler yerine doğa koşullarının olanak verdiği ürünleri üretirken, öteki işletmeler için böyle bir zorunluluk söz konusu değildir.

E- Depolama Yönünden

Tarım ürünlerinin her zaman üretilmesi, söz konusu olmaz. Üretim, ürünün türüne göre belirli zamanlarda yapılır. Üretilen ürünlerin saklanması güçtür. Bunun için, konserve yapma yoluna gidilmektedir. Ancak bu, ürünlerin fiyatlarının yükselmesine yol açmaktadır. Endüstri işletmelerinde üretilen mamuller, genellikle üretildikleri gibi saklanabilmektedirler. Endüstri işletmeleri, senenin her ayında bu mamulleri üreterek, gereksinimin az olduğu zamanlarda depolama yoluna giderler.

F- Satış Yönünden

Tarımda küçük ve orta işletme sistemleri hakim olduğundan, bunlar ürettikleri malların büyük bir kısmını kendileri tükettiklerinde, sürüm konusu büyük bir sorun yaratmaktadır. Oysa büyük tarım işletmelerinde, satış faaliyetinin önem kazandığını görmekteyiz.

Endüstri işletmelerinde ise, küçük-büyük işletme ayrımı

yapılmaksızın satışlar önem kazanmaktadır.

Tarım işletmelerinde sipariş usulü satış pek yapılmazken, endüstri işletmelerinde yapılabilmektedir.

G- Fiyat Teşekkülü Yönünden

Tarımsal ürünlerin fiyat teşekkülündeki bir özelliği, genellikle bu ürünlerin arz ve talep elastikiyetlerinin düşük olmasıdır(18).

Tarım ürünlerinin üretimi, doğa koşullarına bağlı olduğundan, fiyatlar da yıllara göre dalgalanmalar göstermektedir. Ürünün bol olduğu yıllarda depolanma olanaklarının sınırlı olması, bunların piyasaya ucuz olarak sürülmesi sonucunu doğurmaktadır.

Buna karşın, sanayi mamulleri ise; kolaylıkla, uzun süre bozulmadan saklanabilir ve piyasa koşullarının iyi olduğu dönemlerde yüksek fiyatlarla satışa sunulabilir.

H- Sermaye ve Devri Yönünden

Tarım işletmelerinin yabancı sermayede güçlük çektiği, endüstri, ticaret, banka işletmelerinin ise, bu kaynaktan daha çok yararlandıkları görülmektedir. Bunun nedeni, tarım işletmelerinde zarar etme olasılığının daha yüksek olması, genellikle yatırılan sermayeye karşılık az kâr sağlamaları ve tarımda çalışan nüfus başına düşen gelirin düşük olmasıdır. Tarım işletmelerinde çalışanlar, endüstride çalışanların kazandığı paranın ancak % 42'sini alırlar(19).

(18) DEMİRCİ, s.40.

(19) DEMİRCİ, s.43.

Tarım işletmelerinde üretimin, mevsim ve zamanla sınırlandırılmış olması, bu işletmelerdeki sermayenin oldukça yavaş devretmesine neden olmakta; malların üretilerek arzı ve paraya çevrilmesi için belirli bir zaman beklemeyi gerektirmektedir. Tabiatıyla bu durum, tarımda sermayenin devir hızını oldukça yavaşlatmaktadır(20).

I- Konjoktürel Hassasiyet Yönünden

Tarım, saniyede olduğu gibi konjoktürel dönemlerdeki krizlerden pek etkilenmez. Tarımsal ürünlerin büyük bir kısmı, zorunlu tüketim malları olduğundan, sürüm tıkanıklığı söz konusu olmaz. Tarım işletmelerinde maliyetten aşağıya yapılan satışlar, iflasları ve büyük bir işçi grubu bulunmadığından toplu işsizliği doğurmaz. Bunun nedenini, genellikle işletmecinin sermayesinin faizini ve emeğinin ücretini almadan da üretime devam etmesi oluşturur.

J- Riskler ve Belirsizlikler Yönünden

Tarım işletmeleri, yapıları itibarıyla çeşitli riskler ile karşı karşıyadır.

Özellikle üretim aşamasında, iklim faktörlerinin etkisi ile ve bu arada; kuraklık, don dolu, fırtına, taşkın, zararlılar, hastalıklar ve benzeri gibi tabii afetler yüzünden tarımsal faaliyet büyük zarara uğrar. Öteki işletmeler ise, tabii afetler nedeniyle bu kadar büyük risk taşımazlar. Tarım işletmelerinde risklerin fazla olmasının nedenini, bu işletmelerin açık ve geniş alanlarda faaliyet göstermeleri oluşturmaktadır. Oysa; endüstri, banka, sigorta ve hizmet işletmelerinin, daha

çok kapalı ve küçük alanlarda faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

Ş.9. Türk Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Türkiye'nin halen bir tarım ülkesi oluşu, üretimin dolayısı ile milli gelirin büyük bir payının tarımsal faaliyetlerden sağlanması, her ne özellikte olursa olsun, ülkemizde tarım işletmelerinin varlığını kesin şekilde göstermektedir(21).

"Ülkemizdeki tarım işletmeleri genellikle basit tarım işletmeleridir. Üretim için doğa zenginliğinden azami ölçüde yararlanmaya çalışırlar. Bununla birlikte, tarım işletmelerimizden bir kısmı, özellikle endüstri ve ticaret bitkilerini yetiştiren işletmelerimiz, çiftçilik sanatının bütün inceliklerini uygulayarak çalışmaktadırlar. Her bölgede doğal ve ekonomik koşulların gereğine göre çalışan çeşitli entansite ve ekstansite ölçekli tarım işletmeleri kurulmuş bulunmaktadır"(22).

Türk tarım işletmeleri, çoğunlukla aile işletmesi özelliği göstermektedir. Özellikle küçük işletmelerde aile fertleri, tarım işletmesinin işgücü gereksinimini karşılamaktadır. Ancak; işgücü gereksiniminin karşılanamaması durumunda, dışarıdan işgücü sağlanması yoluna gidilmektedir.

Bütün bu açıklamalarımızın ışığı altında, tarım işletmelerimiz, öncelikle kendine özgü bir karakter çerçevesi

(21) AÇIL, s.378.

(22) AÇIL, s.379.

içerisinde ülkemize özgü tarımsal ürünleri üretmektedir.

II- TARIM İŞLETMELERİNDE ÜRETİM

Bilindiği gibi tarım işletmelerinin amaçlarından birini de kâr etmek oluşturur. Tarım işletmeleri de öteki işletmeler gibi, kârlılığa ulaşabilmek için öncelikle üretimde bulunmak zorundadırlar.

Biz de çalışmamızın bu kesiminde; tarımsal üretimin tanımı, tarımsal üretimin özellikleri, tarım işletmelerinde, üretim faktörlerinin sağlanması ve tarımsal üretimi değerlendirme işlemleri gibi konuları incelemeye çalışacağız.

§.1. Tarımsal Üretimin Tanımı

Tarımsal üretim, doğa ve arazi ile yakından ilgili olduğu ve üretimde daha çok genetik yöntemlerden yararlanıldığı için öteki sektörlerdeki üretimden farklıdır(23).

Tarımsal üretimi, tarımsal faaliyetlerde yeni servetler meydana getirmek amacı ile yapılan faaliyetlerdir diye tanımlamak olası ise de, esas itibariyle yeni bir kıymet ve fayda yaratan ya da mevcut malların fayda ve kıymetlerini arttıran her çeşit tarımsal faaliyetlerdir diye tanımlamak olurludur(24).

§.2. Tarımsal Üretimin Özellikleri

Tarımsal üretimin özellikleri, öteki üretim sektörlerinininkinden oldukça farklıdır.

Tarımsal üretimin özelliklerini şöylece sıralamak olanaklıdır;

i- Doğaya bağıllık tarımsal üretimin en önemli ö-

(23) AKSÖZ, s.11.

(24) AÇIL-KÖYLÜ, s.58.

zelliğidir,

ii- Tarımsal üretimde de, öteki üretim sektörlerinde olduğu gibi maliyetler, sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır. Tarımsal üretimde sabit maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payı, oldukça yüksektir,

iii- Özellikle kısa dönemlerde tarım ürünlerinin arzı, az elastiktir. Bunun nedenini, tarımsal üretimin sanayi sektörüne göre daha uzun bir zamana gereksinim göstermesi ve verimi dış faktörlerin de etkilemesi oluşturur,

iv- Tarım ürünlerinin ikame olanaklarının bulunmaması, insan ve hayvanların gıda gereksinimlerinin sınırlı olması nedeniyle tarımsal ürünlere duyulan talep az elastiktir. Başka bir deyişle fiyat değişiklikleri, gıda maddeleri tüketimi üzerinde, öteki mallardaki orandan büyük değişikliklere neden olmaz(25),

v- Tarımsal üretimde, üretim faktörleri genellikle tek elde toplanmaktadır,

vi- Tarımsal üretimdeki maliyetler, çoğukez sabit nitelikte oldukları için, işletme yöneticisinin üretimi düşürerek maliyetleri azaltması olanaksızdır,

vii- Sınai üretimde arzın kontrolü mümkün olmakla birlikte, tarımsal üretimde olası değildir. Dolayısı ile tarımsal üretimde fiyatların kontrolü de olası değildir,

viii- Tarım sektöründe kişi başına elde edilen gelir, genellikle öteki sektörlerden daha düşüktür,

ix- Tarımsal üretimde bulunan kişilerin çok çeşitli

işlerle uğraşması, onların uzmanlaşma olanaklarını sınırlamaktadır,

x- Tarımsal üretimde her maddenin maliyeti, sınai üretim gibi kolaylıkla hesaplanamamaktadır,

xi- Tarımsal üretimde bazı ürünleri depolama olanağı yoktur, ya da çok büyük gidere katlanılmasını gerektirmektedir,

xii- Tarımsal üretimde azalan verim kanununun(26) gereği, belli bir noktadan sonra verimi arttırmak olanaksızdır.

§.3. Tarım İşletmelerinde Üretim Faktörlerinin Sağlanması

Tarımsal üretim için; arazi, işçilik, sermaye ve müteşebbise ihtiyaç vardır. Bir teşebbüs olarak çiftçi, diğer üretim faktörlerini sağlayarak, bilgi ve yeteneklerini kullanarak bu faktörleri iyi bir biçimde birleştirerek üretimde bulunmaya çalışmaktadır(27).

Bu kısımda bu üretim faktörlerinin nelerden ve nasıl sağlandıklarını kısaca inceleyeceğiz.

A- Arazinin Sağlanması

Tarımsal üretimde gerekli arazi, tesisleri ile birlikte düşünüldüğünde arazi sermayesi; mülk olarak, veyaset, hibe ve satınalma yolları ile sağlanmaktadır. Kullanma yönünden bunlara kiracılık ve ortakçılık da ilave edilebilir(28).

(26) AZALAN VERİM KANUNU; aynı teknik koşullar altında ve belirli bir arazi sathında, üretimde kullanılan üretim faktörleri (sermaye, iş) arttırıldıkça, birim başına elde edilen ürün artışında, önce nispi ve sonra da mutlak bir azalmanın ortaya çıkması durumudur. Bkz.: KÖYLÜ-AÇIL, s.49.

(27) AKSÖZ, s.217.

(28) AKSÖZ, s.218.

1.) Veraset Yolu ile Arazi Sağlanması

Ülkemiz miras hukukunda, zirai malların veris-
lere intikallerinde hususi hükümlerin göz önünde tutulmuş ol-
duğu ve kanuni bir takım koşulları ileri sürerek, iktisadi bir
bütünlük oluşturan tarımsal taşınmaz malların ya da işletmelerin
parçalanmaması amacını güttüğü gözlenmektedir. Buna rağmen ta-
rımsal işletmelerin, mirasçılar arasında paylaşıldığı görül-
mektedir. Veraset yoluyla işletmelere intikal eden araziler,
tarım işletmelerinin arazi yapısını oluşturmaktadır.

2.) Ortakçılık, Kiracılık ve Marabacılık

Ortakçılık; genellikle toprağın mülk sahibine,
emek ve işletme sermayesinin de ortakçıya ait olduğu sistemdir.

Yalnız, bazı hallerde mülk sahibi de, nakdi giderlere
iştirak etmektedir(29).

Kiracılık; mal sahibinin toprağı ile kiracının işletme
sermayesinden oluşan bir işletme sistemidir.

Marabacılık; toprak ve sermaye mülk sahibi tarafından,
işçilik maraba tarafından karşılanan bir işletme şeklidir.
Marabacılıkta, elde edilen ürünün belirli bir oranı marabaya,
geri kalanı da mülk sahibine aittir(30).

3.) Çiftlik Satınalma

Çiftlik ya da arazi sermayesi, üretimde kul-
lanılan sermayenin büyük bir kısmını oluşturduğu için, çift-
lik satın alımı için yapılan yatırımlarda çok dikkatli olun-

(29) AKSÖZ, s.220.

(30) AKSÖZ, s.221.

masını gerektirmektedir. Bu bakımdan, arazi satınalmak için gerekli sermayeyi borçlanarak karşılayacak olan işletmeci, faiz haddini ve kârını; kendi sermayesi ile çiftlik satınalan işletmeci ise bu sermayenin başka alanlara yatırılması koşulunda elde edeceği fırsat maliyetini temel almalıdır.

B- İşgücünün Sağlanması

İşgücü; çalışan nüfusun bir birime tahvil edilerek, toplu hale getirilmiş miktarıdır(31).

İşgücü, üretimin yapılabilmesi için çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. Bunların başlıcalarını, insan işgücü, hayvan işgücü ve makina işgücü oluşturur.

İnsan işgücü, işletmelerin içinden sağlanabileceği gibi, ücret karşılığı ya da marabacılık ile dışarıdan da sağlanabilir.

Hayvan işgücü, genellikle hayvana sahip işletmelerde kullanılmaktadır. Hayvansız işletmelerde de, gereksinim duyulan alanlarda hayvan işgücü, dışarıdan sağlanmaktadır.

Makina işgücü, çağdaş tarım tekniğinin en önemli göstergelerinden biridir. Makina gücü, işletmenin satınalma ya da kiralama yolu ile sağlanabileceği önemli unsurlardan biridir. İşletmeci, makina gücünü sağlarken satınalmanın mı, yoksa kiralamanın mı kârlı olacağını analiz etmelidir.

C- Sermayenin Sağlanması

Tarımda sermaye denilince, üretimde kullanılan

(31) Öncel ZİNCİRLİOĞLU, Tarım Ekonomisi Kılavuzu, (Ankara: Şark Matbaası, 1973), s.33.

doğal unsurlar (arazi ve insan gücü) dışında kalan bütün mallar (sabit ve mütevadil makina ve ekipman, hayvanlar, malzeme, bineler ve para) akla gelmektedir(32).

Başka bir tanıma göre de tarımda sermaye; toprağı bir çiftlik, bir işletme haline getiren ve işleten tek-
mil donatımdır(33) denilmektedir.

Tarım işletmeleri, sermayelerini ya işletme sahiplerinden ya da borçlanarak sağlarlar. Genellikle küçük işletmelerin borçlanmadıkları; büyük işletmelerin ise özellikle yapacakları büyük yatırımlar için borçlandıkları görülmektedir. Bunun başlıca nedeni; işletmelerin sermaye sıkıntıları ve devletin aldığı bazı destekleme politikalarıdır. Devlet kuruluşları ile bazı bankalar, bu politikalar gereğı (tarım sektörünü destekleme politikaları) düşük faizli ve uzun vadeli kredi kullandırmaktadır.

Tarım işletmelerinin, kredi temin ederken dikkat edecekleri en önemli noktayı, sağlanan kredinin işletme için gerekli olup olmaması ve kârlılığı arttırıp arttırmaması oluşturur.

D- İşletmecilik Yeteneğine Sahip Olma

İşletmecilik yeteneğı, arazi, sermaye ve işgücü gibi öteki üretim faktörlerini tamamlayan oldukça önemli bir faktördür.

"Bir tarımsal işletmedeki üretim faktörlerinden en iyi şekilde yararlanabilmek, işletme sahibinin (müteşebbisin) işletmecilik yeteneğı ile sıkı sıkıya bağlıdır"(34).

(32) ZİNCİRLİOĞLU, s.26.

(33) AÇIL, s.204.

(34) ZİNCİRLİOĞLU, s.52.

Bazen müteğebbis, sadece sermaye temin ederek, gerekli öteki bilgi, hüner ve tekniğe sahip kişileri işletmesinde çalıştırmak suretiyle, başarılı bir biçimde üretimde bulunabilir(35).

Müteğebbislerin, bizzat kendileri bu niteliklere sahip oldukları gibi; dışarıdan ücret karşılığı ya da kâra ortak ederek işletmecilik yeteneğine sahip kişileri çalıştırdıkları da görülür.

§.4. Tarımsal Üretimleri Değerlendirme İşlemleri

İleri tarım teknolojisinin uygulanması sonucunda, üretimde gerçekleştirilecek niteliksel ve niceliksel artış, tarım işletmelerinin sanayileşmesi için yeterli değildir. İşletmenin sanayileşmesi için yeterli değildir. İşletmenin sanayileşme aşamasına geçebilmesi için, ürettiği ürünleri en iyi şekilde değerlendirmesi, ürün türevlerine dönüştürmesi ve tüketicilerin isteklerine uygun çeşit ve özelliklerde pazara sunması gerekmektedir(36).

Kanımızca Türkiye'de tarıma dayalı sanayi kesiminin, batılı ülkeleriyle boy ölçüşebilecek üretimleri söz konusudur.

Tarımsal üretimi verimli bir şekilde değerlendirebilecek bir sanayi, hem Türk tarımının gelişmesini; hem de sanayileşmesini; dolayısıyla da kalkınmasını sağlayacaktır.

III- TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMLERİ

Büyüklüğü göz önüne alınmaksızın bir arazinin işletilmesi,

(35) AÇIL, s.320.

(36) Baha Galip TUNALIGİL, Tarımsal Mekanizasyon, (Ankara: T.Z. D.K. Meslek Yayınları, No:33, 1984), s.84.

muhasebe açısından, sanayinin bir kolu gibi kabul edilebileceğinden; sanayi muhasebesi kural ve prensiplerinin tarım muhasebesine uygulanması olurludur. Ancak tarım işletmelerinde yapılan işler, konuları ve türleri açısından çok çeşitlilik göstermektedir. Bu nedenle, tarım işletmeleri muhasebesi de çok geniş kapsamlıdır. Bu durum tarım işletmelerinde, özel muhasebe sistemlerinin oluşmasına neden olmuştur.

Çalışmamızın bu kesiminde de, tarım işletmeleri muhasebesine girişi ve işletme ölçülerine göre muhasebe sistemleri konularını inceleyeceğiz.

S.1. Tarım İşletmeleri Muhasebesine Giriş

Tarım işletmelerinde tarım muhasebesinin gerektiği gibi yürütülebilmesi, ancak büyük tarım işletmelerinde sözkonusudur. Büyük tarım işletmesinde muhasebe sistemini yürütmekle yükümlü muhasebe elemanlarının birinci derecedeki amaç ve düşüncesini, işletmedeki ürün maliyet fiyatının belirlenebilmesi için gerekli kuralları ciddi bir biçimde doğrulukla uygulaması oluşturur. Tarım, her zaman özel nitelikte bir sanayi işletmesi olarak düşünülebildiğinde, muhasebe işlemlerinin temelini oluşturan ve rakama dayanan gözlemlerin, uygulamada gösterdiği güçlüğü, çoğu kez tarımsal işletmecilik gelirinden her birinin maliyetini ve bunların birer birer satışından sağlanan kazançları belirlemeye yarayan ideal düzeltme olanaklarının aranıp belirlenmesi oluşturur(37).

A- Tarım İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Tarım işletmecisi (müteşebbisi) de, sanayi işlet

(37) AKTUĞLU, s.41'den Kenan ASAFKAN, İhtisas Muhasebeleri, "Metodik Muhasebe Ansiklopedisi", (Ankara: 1959), s.677.

mecisi gibi elde edeceği ürünün maliyetini enaza indirgemek ve verimi arttırabilmek için elinden gelen çabayı gösterir; aynı zamanda alım-satım işlerinde de bulunur.

Tarım işletmesi yöneticileri, yetiştirdiği ürünlerin her birinden ne kadar gelir elde ettiğini, hangi ürünün daha verimli olduğunu, her ürünün giderlerini ve maliyetini bilmek ister. Tarım işletmesi yöneticileri, geçmiş dönemlere ilişkin bilançoları göz önüne alarak, elde edeceği güvenilir bilgiler ile, gelecek dönemlerde enaz giderle, ençok geliri nasıl sağlayabileceğini ve bu amaca ulaşmak üzere hangi ürünleri ve bu ürünleri nasıl yetiştireceğini kesinlikle belirlemek zorundadır. Yatırdığı sermayeyi en rasyonel ve verimli bir şekilde değerlendirebilmek için, geçmiş dönemlere ilişkin verileri de göz önüne alarak ve çeşitli işletme bütçelerini hazırlayacaktır.

Tarım işletmelerinde muhasebe sisteminin yürütülmesi, işletmenin gerçek durumunun belirlenmesi ve geleceğe ilişkin planların doğru biçimde yapılabilmesi açısından da gereklidir.

Usulüne uygun şekilde yürütülen muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler, hangi bölümlerin kârlı; hangilerinin zararlı çalışmakta olduğunu belirleme olanağı sağlar. Bu bilgilere dayanarak, zararlı bölümlerdeki faaliyetlere kısmen ya da tamamen son verilerek, faaliyetlerin kârlı alanlara aktarılmasına olanak sağlanır.

Muhasebe sisteminin belirlenmediği bir tarım işletmesinde işletme yöneticisi, yukarıda sözünü ettiğimiz konularda doğru ve güvenilir bilgilere sahip olamayacağı gibi ayrıca geleceğe ilişkin planları da yanlış yapacak ve büyük risklerle karşı karşıya kalacaktır.

Tüm bu nedenlerden dolayı, özellikle büyük tarım işletmelerinde, bir muhasebe sisteminin kurulması zorunluluğu, kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Muhasebenin işletme yöneticilerinin faaliyetlerini düzenli bir biçimde sürdürebilmeleri için bir araç olduğu söylenebilir. İşletme faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesi de, kârlılığı olumlu yönde etkileyen bir faktördür.

İşte yukarıda sıralamaya çalıştığımız ve buna benzer nedenlerden dolayı; muhasebenin, tarım işletmelerinde kuşkusuz önemi çok büyüktür.

B- Tarım İşletmeleri Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler

Tarım işletmelerinin özellikleri nedeniyle, muhasebe sistemlerinde de bir takım güçlükler ortaya çıkmaktadır.

Bu güçlükleri ana hatlarıyla şöylece sıralayabiliriz:

i- Tarım işletmesinde, işletmenin hesapları ile işletme sahibinin kişisel ve ailevi hesapları birbirine karışmaktadır,

ii- Para birimiyle ifade olunamayan ya da olunması güç olan kıymet hareketleri mevcuttur,

iii- İşçilik, çeşitli alanlardan karşılandığı için, hesaplanması oldukça güçtür,

iv- İşletmeye konulan bazı kıymetlerin değerlendirilmesi, güçtür,

v- Bazı olağanüstü giderlerle karşılaşılacaktır ki, bu giderlerin özelliğine uygun hareket etmek gerekmektedir,

vi- İşletmenin bir faaliyet bölümünden birden fazla

ürün alınması durumunda, bu ürünlerin maliyetinin belirlenmesinde bir takım güçlüklerle karşılaşılır,

vii- Tarım işletmelerinde, değerlerin çok çeşitli olması nedeniyle, amortismanların ayrılması da özellik göstermektedir.

Ş.2. Tarım İşletmelerinde İşletme Ölçülerine Göre Muhasebe Sistemleri

Tarım işletmelerinde, işletme büyüklüğü ne olursa olsun; en küçüğünden en büyüğüne, en yalınından en gelişmişine ve ayrıntılısına dek, değişik sistemlerle muhasebe uygulanabilir. Durum böyle olmakla birlikte, tarım işletmelerini genellikle sanayi işletmelerine benzetmek olurludur. Tarım işletmesine ilişkin işlemlerin kaydedilmesinde kullanılacak muhasebe metodu, muhasebecinin çözümlenmek zorunda olduğu belirli olaylara bağlıdır(38).

Gerek sanayi, gerekse tarımsal üretim dallarında üretilen ürünlerin maliyetinin saptanması, zorunludur. Bu açıdan tarım işletmeleri ile sanayi işletmelerini birbirinden ayrı görmek olanaksızdır. Çünkü, her ikisindeki amaç da, ürün maliyetinin saptanmasıdır. Fakat tarım işletmelerinde ürün maliyetlerinin saptanmasında, tarım işletmelerinin büyüklükleri önemli bir rol oynar. Küçük kapasiteli ve üretimi az olan işletmelerde, ürün maliyetlerini saptayarak, muhasebe sistemini işletmeye çalışmak, zaman ve sermaye kaybına neden olacağından gereksizdir. Tarım işletmesinde muhasebe sisteminin işletilebilmesi için, o işletmenin yapısına uygun bir muhasebe sisteminin seçilmesi gerekecektir.

A- Küçük ve Orta Tarım İşletmelerinde Muhasebe

Küçük ve orta tarım işletmelerinde, İşletme Hesabı Esası uygulanmaktadır. Bu sistemde, giderler İşletme Hesabı defterinin giderler kısmına, satış hasılatları ve diğer gelirler de, gelir kısmına kaydedilmektedir. İşletme Hesabı Esasında, İşletme Defterinden başka tarım işletmecisi, Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri tutmakla yükümlüdür. Bu adı geçen deftere, işletmenin hasılatları kaydedilmekte ve yıl sonunda İşletme Hesabı defterinin hasılat kısmı ile birbirini tutması gerekmektedir.

İşletme Hesabı Esasında, İşletme Hesabı Defterinin gider ve hasılatları, dönem başı ve dönem sonu mal mevcutları da göz önünde bulundurularak dönem sonunda karşılaştırılır. Giderler toplamı, hasılat toplamından büyükse, işletme zarar; hasılatlar toplamı büyükse, kâr edilmiş sayılır.

İşletme Hesabı Esasını, şematik olarak şu şekilde gösterebiliriz:

İŞLETME HESABI HÜLÂSASI

D.BAŞI MAL MEVCUDU	XXX	HASILATLAR	XXX
GİDERLER	XXX	D.SONU MAL MEVCUDU	XXX
	<hr/>		<hr/>
	XXXX(X)		XXXXX(X)
KÂR	X	ZARAR	(X)
	<hr/>		<hr/>
	XXXXX(X)		XXXXX(X)
	<hr/>		<hr/>

B- Büyük Tarım İşletmelerinde Muhasebe

Etkinliğin, farklı üretilen ürünlerin çok ve herbirinin üretimde birbirine göre aldığı değerlerin değişik olduğu bir tarım işletmesinde, ürün maliyetlerinin kesin olarak saptanması zorunludur. Üretim, bir ana ürün ile bu ana üründen dolayı oluşan birkaç yan ürüne bağlı şekilde oluyorsa, maliyet fiyatının belirlenmesi oldukça kolaydır. Örneğin; fazla miktarda hayvan yetiştirilen büyük tarım işletmelerinde, sütün maliyet fiyatının kolayca belirlenmesi gibi(39).

Tarım işletmelerinde ticaret muhasebesi; işin başlangıcında ve üretim tamamlandıktan, yani ticaret muhasebesi yönünden olan etkinliklerin tekrar başlamasından sonra, tarımsal kâr ya da zararın belirlenmesinde kullanılır. Bunların dışında işletmede, tarımsal maliyet muhasebesi ve prensipleri uygulanır.

Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi son derece önemli, kapsamlı, başlı başına bir sistem olup, ayrıca çalışmamızın temelini oluşturduğu için, gelecek kesimlerde tüm ayrıntıları ile ele alınacak, tahmini bir maliyet muhasebesi sistemi geliştirilecek, bir yönetim kontrol aracı olarak kullanılması incelenecek ve uygulamalar yapılacaktır.

İşte ileriki bölümlerde kurmaya çalışacağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemi, büyük tarım işletmelerinin özellikleri göz önüne alınarak açıklanacağı için, büyük tarım işletmelerine özgü bir muhasebe sistemi olarak, ileriki kesimlerde ayrıntılarıyla sunulacaktır.

IV- TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI

Öteki üretim işletmelerinde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de başlıca maliyet unsurlarını; hammadde ve malzeme giderleri işçilik giderleri ve genel üretim giderleri oluşturur. Çalışmamızın bu kesiminde de bu maliyet unsurlarını, çeşitli yönleriyle irdeleyeceğiz.

§.1. Hammadde ve Malzeme Giderleri

"Hammadde ve malzeme; üretim faaliyetleri sırasında kullanılan ve doğrudan doğruya ürünün bünyesine giren ve ürünün bir unsuru olan maddeler ile, ürünün bünyesine katılmakla beraber, ürünün belirli bir unsuru olmayan maddeleri ve üretim işlemi sırasında ürünün bünyesine girmemekle birlikte, onsuz ürünün elde edilmesi mümkün olmayan ve dolayısıyla üretimi kolaylaştıran işletme malzemelerini kapsar"(40).

"Hammadde ve malzeme gideri de; üretimde kullanılan ya da tüketilen tüm hammadde ve malzemelerin parasal tutarından oluşur. Hammadde ve malzeme giderlerini, üretimle ilişkisi açısından, direkt ve endirekt hammadde ve malzeme giderleri olarak sınıflandırmak olurludur"(41).

A- Direkt Hammadde Giderleri

Direkt Hammadde Giderleri, nihai ürünlerin içerisine giren ve onların temel yapısını oluşturan tüm

(40) T.İ.G.E.M., Ambar ve Sabit Kıymetler Yönetmeliği, (Ankara: ?), s.2.

(41) Rıfat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: And.Ü. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı, Ya.No:12, And.Ü. Basımevi, 1984), s.139.

hammadeleri içerir. Tarım işletmelerinde, tohum, fidan, süt, sperma, damızlık yumurta gibi giderleri örnek olarak gösterebiliriz. Direkt hammaddeden, belirli ürünler için ne kadar kullanıldığı teknik açıdan kolayca hesaplanabilir ve bu giderler belirli üretim siparişlerine ilişkin sipariş kartlarına doğrudan doğruya yüklenir(42).

B- Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri

Direkt Hammaddelerin dışında kalan , nihai ürünlerin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan direkt hammaddelere oranla çok daha az kullanılan ve her nihai ürün için ne kadar kullanıldıklarının saptanması güç olan, aynı zamanda ürünün temel yapısını oluşturmeyen hammadde ve malzemelerdir. Bunlar; yardımcı maddeler ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılırlar(43).

1.) Yardımcı Maddeler

Tarım işletmelerinde yardımcı maddeler, ürünün temel yapısını oluşturmazlar ve direkt hammaddelerin nihai ürün niteliğini kazanmasına yardımcı olurlar. Ancak bunlar, ürünün bünyesine girmekle ya da ürünü etkilemekle birlikte; gerek miktar, gerekse değer olarak bir ürün birimi için ne kadar harcandıklarının doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan zor olduğu kadar, ekonomik olarak da anlamlı sayılmazlar. Bunlara örnek olarak; çeşitli ilâçları, gübreleri, tuzları, mayaları, yemleri örnek olarak gösterebiliriz.

(42) ÜSTÜN, s.140'dan Celil GILLESPIE, Cost Accounting and Control, (Englewood Cliffs, NJ:Prentice Hall, Inc., 1957), s.100.

(43) ÜSTÜN, s.140.

2.) İşletme Malzemesi

Tarımsal üretim faaliyetlerinin devamı amacıyla kullanılan, ancak ürünün temel yapısı içine girmeyen malzemeler, işletme malzemesi olarak nitelendirilebilir. Bunlara örnek olarak; yakıtları, ambalaj malzemelerini, arak, çapa, yaba, temizlik malzemelerini, yedekleri gösterebiliriz.

C- Hammadde ve Malzemenin Satın alınmasından Kullanılmasına Kadarki Aşamalar

1.) Hammadde ve Malzemenin Satın alınması

Tarım işletmelerinde, hammadde ve malzemeyi satın alma bölümü satın alır. Bu bölüm, gereksinim duyulan hammadde ve malzemeyi; gereksinim duyulan miktarda, aranılan özelliklerde en düşük maliyetle ve zamanında satın almakla sorumludur. Satın alma bölümünün ayrıca; depolama olanaklarını ve piyasa koşullarını göz önüne alarak, bağlanacak sermayenin maliyetini de hesaplayarak optimal sipariş miktarını belirlemesi gerekir.

Tarım işletmelerinde hammadde ve malzeme, özel kişilerden alınabileceği gibi, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarından (Toprak Mahsulleri Ofisi, Devlet Üretim Çiftlikleri v.b.) da alınabilir. Hammadde ve malzemenin alınmasında, hammadde ve malzeme ambarınca "Hammadde ve Malzeme Satınalma Fişi" düzenlenir. Bu fişin bir nüshası satınalma bölümüne gönderilir. Hammadde ve malzeme satınalma fişine ilişkin bir örnek, (Ek-3)'te sunulmuştur.

2.) Satınalınan Hammadde ve Malzemenin Teslim

Alınması

Satınalınan hammadde ve malzeme işletmeye gelince, ilgili bölüm hammadde ve malzemeyi önce kalite ve miktar açısından kontrol eder ve teslim alır. Bunun için, "Teslim Alma ve Muayene Raporu" düzenlenir. Bu raporun üstüne "teslim alındı" kaydı düşülür. Teslim alma ve muayene raporu, teslim koşulları ile ilgili ayrıntılarına içermektedir. Teslim alma ve muayene raporuna ilişkin bir örnek, (EK-4)'te sunulmuştur.

3.) Teslim Alınan Hammadde ve Malzemenin Ambara

Gönderilmesi

"Ambarlama; muayene ve teslimi yapılan hammadde ve malzemelerin ambardan çıkışına kadar, özelliklerine ve bir yerleştirme planına göre tanzim ve tertip edilmek suretiyle muhafazasıdır"(44).

Hammadde ve malzeme ambar şefi, söz konusu hammadde ve malzemeleri miktarlar itibarıyla "Ambar Stok Kartına" kaydeder. Ambar stok kartına ilişkin bir örnek, (Ek-5)'te sunulmuştur. Hammadde ve malzeme alımlarıyla ambara giren hammadde ve malzemeler, önceden mevcut hammadde ve malzeme miktarına ilave edilir. Üretime verilenler ise düşülür, geri kalan mevcut stoku gösterir. İlgili bölüm ya da yetkili, yeniden sipariş zamanı gelen hammadde ve malzemeyi satınalma bölümüne bildirir(45).

(44) T.İ.G.E.M., s.12.

(45) ÜSTÜN, s.148-149.

Ambar muhasebesini tutan ve stokların kontrolünden sorumlu muhasebe kısmı da, hammadde ve malzeme yardımcı hesabına, hem miktar hem de tutar olarak işleyerek, hammadde ve malzemelerin kalan stok miktar ve tutarlarını hesaplar. Bu amaçla da "Sürekli Envanter Stok Kartı" tutulur. Bu karta ilişkin bir örnek, (Ek-6)'da sunulmuştur.

4.) Hammadde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi

İlgili üretim dallarındaki gereksinimler doğrultusunda, gereksinim duyulan hammadde ve malzemeleri, "Hammadde İstek Fişi" düzenleyip, yetkili kişilere imzalattıktan sonra, ambar sorumlusuna verirler. Ambar sorumlusu da, bu istek fişine dayanarak, "Ambar Çıkış Fişlerini" düzenler ve isteği yapan bölüme imza karşılığında hammadde ve malzemeleri teslim eder. Hammadde ve malzeme istek fişinin bir kopyası da, hammadde ve malzeme isteminde bulunan üretim bölümünde kalır ve orada dosyalanır.

Hammadde ve malzeme istek fişine ilişkin bir örnek, (Ek-7)'de; ambar çıkış fişlerine ilişkin bir örnek de, (Ek-10)'da sunulmuştur.

Tarım işletmelerinde, hammadde ve malzemenin üretime gönderilmesinde FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yönteminin uygulanmasının doğru olacağı kanısındayız. Çünkü; tarım işletmelerinde hammadde ve malzemenin bu yöntemle değerlendirilmesi durumunda, hammadde ve malzemenin bozulma riski azalacak ve daha az fire vermesi sağlanmış olacaktır. Bu yöntemin, tarım işletmeleri için avantaj sağlayacak olan diğer bir yönü de, ilk alınan hammadde ve malzemelerin demode olmadan kullanılmalarının sağlanmasıdır.

5.) Hammadde ve Malzemenin Ambardan Satıcılara

İade Edilmesi

Aranan niteliklere uygun olmayan ya da kusurlu çıkan hammadde ve malzemeler, genellikle satıcılara hemen iade edilir. İade işareti, satınalma fişinin teslim alma memuruna gönderilen kopyası ile, teslim alma raporu üzerinde yapılır. Satınalma bölümü, bu durumda bir "Borç Dekontu" düzenler. Bu borç dekontu, iade edilen hammadde ve malzeme tutarının fatura tutarından düşüldüğünün satıcıya bildirilmesini ifade eder. Borç dekontuna ilişkin bir örnek, (Ek-9)'da sunulmuştur. Hammadde ve malzemenin bir kısmının teslim alınmadığı durumlarda, faturada hepsi alınmış gibi gösterilir. Eğer kalan kısmın daha sonra gönderileceği belirtilirse, bu durumda kalan kısım, alınmaya dek, tüm belgeleri muhafaza edilir. Öte yandan satıcı, geri kalan kısmı istenilen zamanda gönderemeyeceğini bildirdiğinde, alınan hammadde ve malzemeler iade edilebilir. Bununla birlikte, bu gibi durumlarda, alıcı hammadde ve malzemeyi muhafaza eder, gönderilmeyen kısmın tutarını da borç muhtırası ile satıcıya bildirir.

Bazı durumlarda da hammadde ve malzeme ambara yerleştirildikten sonra bozuk çıkması ya da istenilen nitelikleri taşınamaması .. v.b. nedenlerle ambar memuru, iade fişi ile birlikte borç muhtırası düzenler. Muhasebe servisi, elde kalan kopyaya dayanarak, sürekli envanter stok kartının giren sütununa iade kaydını yapar. İade ile ilgili bu kayıt; (-) işareti ile, ya iade daire içine alınarak, ya da kırmızı bir kalemle işlenerek yapılmaktadır. Bununla birlikte normal muhasebe kayıtlarında (yevmiye kayıtlarında), iadeler, ilgili stok ya da iade hesap-

larının alacağına kaydedilir(46).

6.) Hammadde ve Malzemenin Üretimden Ambara İade Edilmesi

Ambardan, servislere ya da üretim bölümlerine, gereksinim duyulandan daha fazla hammadde ve malzeme gönderilebilir. Bu gibi durumlarda, üretim maliyetinin doğru bir şekilde saptanabilmesi için, kalan kısım ambara iade edilir. Öte yandan, ambardan yanlış hammadde ve malzeme istenmiş ya da gönderilmiş olabilir. Böyle durumlarda da hammadde ve malzeme ambara iade edilebilir.

Üretim servislerinden ya da bölümlerinden ambara iade edilen hammadde ve malzemelerin muhasebeleştirilmesinde, "Ambar İade Fişi" düzenlenir. Ambar iade fişine ilişkin bir örnek, (Ek-8)'de sunulmuştur.

7.) Ambar Farkları

Ambarlarda bulunan hammadde ve malzemelerin, ürün ya da yarı ürünlerin fiziki, kimyevi nedenlerden dolayı kullanma niteliğini kaybetmesi, kırılması, bozulması, fire vermesi, işletmedeki diğer maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerini doldurması ya da hizmet dışı kalmaları gibi nedenlerle, tamamen ya da kısmen miktar ya da kıymetlerinin düşmesi, canlı demirbaşların ölüm, mecburi kesim ve reformelerin (canlı demirbaşların hastalık v.b. nedenlerle değer kaybına uğrayanları) değerlendirilmesi durumunda, bunların eksilen kıymetlerinin kayıttan düşülmesi gerekir(47).

(46) ÜSTÜN, s.155-158.

(47) T.İ.G.E.M., s.18.

Yukarıda saydığımız ve buna benzer nedenlerden dolayı üretim, faaliyet hacminin düşük olduğu dönemde ya da mali yıl sonuna yakın bir zamanda geçici olarak durdurulur ve fiziki stok sayımı ya da envanter yapılır. Fiziki sayımda kullanılan genel formlar, envanter kartları ve listelerdir.

Fiziki sayım sonucu bulunan değerlerle, sürekli envanter stok kartlarındaki değerler aynı olmalıdır. Aksi bir durum söz konusu olduğunda, sürekli envanter stok kartındaki kalanlar, fiili sayım sonuçlarına uydurulur. Ayrıca, yevmiye ve büyük defterlerdeki ilgili stok hesaplarında düzeltme yapılır.

D- Vergi Kanunlarımızda Stokların Değerlenmesi

V.U.K.'nda stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi hakkında, kesin bir hüküm vardır. Ayrıca T.T.K., madde malzeme, yarı ürün, ürün ve emtia gibi unsurları en fazla maliyetle değerlendirilip, bilançoya yansıtılabileceğini belirtmiştir. T.T.K., eldeki stokların değerlendirilmesinde, maliyet bedelini esas almıştır. Bununla birlikte, o günkü piyasa fiyatıyla değerlendirilebileceği serbestliğini de getirmiştir(48).

Değerlemenin temel işlevini, vergi matrahınının tam ve doğru olarak saptanması oluşturur. Amaç bu olduğuna göre, stok değerlendirme yöntemlerinden en doğru sonucu veren yöntemin uygulanma zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunları göz önüne alındığında, gerçek maliyete dayalı ya da gerçek maliyeti temel alan stok değerlendirme yöntemleri kullanılabileceği gibi, dönem sonlarında gerekli düzeltmeler yapılmak koşuluyla tahmini maliyet yöntemleri de kullanılabilir.

(48) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, (Bursa: U.Ü. Yayınları, Ya.No:3-023-0071, 1982), s.78.

Burada önemli noktayı, vergi matrahının doğru olarak saptanması oluşturur(49).

§.2. İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri; bir ürün ya da hizmetin üretiminde kullanılan ya da bu üretime yardımcı olan parasal tutarı ifade eder(50).

Tarım işletmelerinde üç çeşit işçilikten söz etmek olanaklıdır. Bunlar; insan gücü, makina gücü ve hayvan gücüdür. Bu iş güçlerinden insan ve makina güçleri öteki işletmelerde de mevcuttur. Oysa hayvan gücünden sadece tarım işletmelerinde yararlanılmaktadır. Bu nedenle tarım işletmelerinde işçilikler, diğer işletmelere göre değişik özellik göstermektedir.

İşçilik giderlerini, üretimle ilişkileri açısından direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak sınıflandırmak olurludur.

A- Direkt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik giderleri, üretilen ürünlere doğrudan yüklenebilen ve ürünün temel yapısını, şeklini ve niteliğini değiştiren giderlerdir. Direkt işçilik giderleri; bölüm, ürün ya da sipariş gibi birimler için ifade edilebilmekte ve bunlara doğrudan yüklenebilmektedir(51).

Tarım işletmelerinde işçilikler; insan, makina ve hayvan güçlerinden sağlandığı için direkt işçilikleri belirlemek güçtür. Çünkü, insan gücünün, makina gücünün ve hayvan gücünün

(49) ÜSTÜN, s.234-235.

(50) ÜSTÜN, s.240.

(51) ÜSTÜN, s.242-243

işyerinde geçirdikleri direkt işçilik sürelerinin tutarları farklı olmaktadır. Bunun için şöyle bir yöntemin uygulanması en doğru sonucu verir kanısındayız:

Önce, işgüçlerinden herbirinin direkt çalışma saati başına isabet eden direkt işçilik giderleri ortalama tutarı hesap edilir. Bu amaçla; insangücü için, nakdi ve aynı ödemeler ile S.S.K. primlerinden işçilerin hesap dönemi içerisinde yaptıkları saat başına isabet eden tutar; Makineler için, yakıt amortisman, tamir ve bakım giderlerinden saat başına isabet eden ortalama tutar ile, bu makinayı idare eden operatörün iş saati başına isabet eden direkt giderler toplamı; Hayvanlar için ise, yem ve diğer gıda giderleriyle amortismanlardan, bu hayvanların saat başına isabet eden tutarı hesap edilir. Böylece hesap edilen, ayrı her üretim aracı saat başına isabet eden giderler arasında bir orantı kurulur. Bu orantılar birer katsayı ile ifade edilir. Çeşitli üretim araçlarının (insan, makine, hayvan) bu amaçla dikkate alınan giderlerin nispi tutarlarında önemli bir değişiklik olmadıkça, bu katsayılar, bir hesap döneminden diğerine aynen aktarılır(52).

Yukarıda söylediklerimizi bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz:

(A) Tarım İşletmesinde bir hesap döneminde işçilere yapılan ödemeler tutarınının 30.000.000.- ve aynı dönemde işçilerin toplam 15000 saat olarak çalışmış olduklarını kabul edelim.

(52) Nurettin Hüsnü TOKÖZ, Sanayi Muhasebesi ve Sanayide ve Tarımda Maliyet İlkeleri, IV.B., (Ankara: A.İ.T.İ.Y.O. Yayınları, Ya.No:?, Güven Matbaası, 1972), s.360.

Makinalar için, hesap döneminde 140.000.000.- yakıt, amortisman, tamir ve bakım gideri ile operatör ücreti olarak giderin oluştuğunu kabul edelim. Makinaların da 10000 saat çalışmış olduğunu kabul edelim.

İş hayvanları için de, 10.000.000.-'lık gıda, yem ve amortisman giderinin oluştuğunu kabul edelim. Hayvanların da 4000 saat çalışmış olduğunu kabul edelim.

Bu durumda;

Bir işçinin bir saatlik maliyet toplamı:

$$\frac{30.000.000.-}{15000 \text{ saat}} = 2.000.- \text{ TL/Saat,}$$

Makinelerin bir saatlik maliyet toplamı:

$$\frac{140.000.000.-}{10000 \text{ saat}} = 14.000.- \text{ TL/Saat,}$$

Hayvanların bir saatlik maliyet toplamı:

$$\frac{10.000.000.-}{4000 \text{ saat}} = 2.500.- \text{ TL/Saat'tir.}$$

Buna göre;

İnsan gücü için katsayı : 2.000.- ,

Makina gücü için katsayı : 14.000.- ,

Hayvan gücü için katsayı : 2.500.- olarak belirlenmiş olur.

Bu katsayılar belirlendikten sonra, bu üretim araçlarından herbirinin bir maliyet dönemi içerisinde, buğday, arpa, şeker pancarı v.b. ürünlerin üretiminde kullanılması durumunda, belirlenen D.İ.S.'leri (kullanılan saatler) ilgili katsayılar ile ayrı ayrı çarpılır(53).

Örneğin; buğday için, ekim-bakım ve hasat bölümlerinde

(53) TOKÖZ, s.360.

5000 D.İ.S. insan gücü 3000 D.İ.S. makina gücü, 1000 D.İ.S. de hayvan gücü olduğunu kabul edelim. Buna göre; buğdayın maliyetine yansıtacak D.İ.S. maliyeti tutarı şöyle olacaktır:

İnsan gücü	: 5000 D.İ.S. X 2.000.-	= 10.000.000.-
Makina gücü	: 3000 D.İ.S. X 14.000.-	= 42.000.000.-
Hayvan gücü	: 1000 D.İ.S. X 2.500.-	= 2.500.000.-

Buğdayın D.İ. Maliyeti	<u>54.500.000.-</u>
------------------------	---------------------

Bütün ürünlerin D.İ. maliyeti bu şekilde hesaplandıktan sonra, bütün bölümlerde kullanılan D.İ.S.'lerinin toplamı bulunur ve ilgili katsayılarla çarpımlarından sonra ortaya çıkan tutar, tüm ürünlerin toplam D.İ. maliyetini gösterir. Burada önemli bir konuya değinmek yerinde olacaktır. Şöyle ki;

Tarım işletmelerinde ücret giderleri, yakıt giderleri, bakım ve onarım giderleri, yem giderleri, amortismanlar v.b. giderler tüm işletme faaliyetlerinin devamlılığı için yapılmaktadır. Burada önemli olan, D.İ.S.'lerinin belirlenmesinden ve ilgili katsayılarla çarpılmasından sonra kalan gider tutarlarının, genel üretim gideri olarak kabul edilmesidir. Çünkü, insanların, makinelerin ve hayvanların tüm çalışma zamanları, direkt işçilik olarak ifade edilemez. Endirekt işçilikler G.Ü.G.'lerinin bir unsurudur. Bu nedenle, D.İ. maliyeti dışında kalan tutarların, G.Ü.G. olarak düşünülmesi doğru olur. Bunu bir örnekle şöyle açıklayabiliriz:

Tarım işletmesinin bir hesap dönemi içerisinde üretim araçlarının çalışması için yaptığı işçilik giderleri 180.000.000.- olduğunu ve toplam çalışma sürelerinin de 15000 saat insan gücü,

10000 saat makina gücü ve 4000 saatte hayvan gücü çalışmasının olduğunu kabul edelim.

Puvantaj ve zaman kartlarından belirlenen D.İ.S'leri de şöyledir:

İnsan gücü 10000 D.İ.S., makina gücü 5000 D.İ.S., hayvan gücü de 1000 D.İ.S.'dir. Katsayıların da daha önce belirlediğimiz gibi olduğunu kabul edelim. Buna göre D.İ.S. maliyetleri şöyle olacaktır:

İnsan Gücü D.İ.	Maliyeti: 10000 D.İ.S.X 2.000.-	= 20.000.000.
Makina Gücü D.İ.	Maliyeti: 5000 D.İ.S.X 14.000.-	= 70.000.000.
Hayvan Gücü D.İ.	Maliyeti: 1000 D.İ.S.X 2.500.-	= 2.500.000.
Toplam D.İ. Maliyeti		92.500.000.

Toplam D.İ. maliyeti bulunduktan sonra, üretim araçlarının çalışması için yapılan işçilik toplamından D.İ. maliyetleri çıkartılır ve kalan tutar G.Ü.G. olarak kabul edilir ve Diğer G.Ü.G.'ne ilave edilir. Şöyle ki;

Üretim Araçları İçin Yapılan İşç.	: 180.000.000.-
Toplam D.İ. Maliyeti (-)	: 92.500.000.-
G.Ü.G. Olarak Kabul Edilen İşçilikl.	87.500.000.-

G.Ü.G. olarak kabul edilen bu tutarın, G.Ü.G. kalemleri arasında yer alması gerekir.

Tarım işletmelerinde işçilikler, sadece işletme içinden sağlanamaz. İşletme gereksinim duyduğunda dışarıdan da işgücü sağlama yoluna gider. Dışarıdan sağlanan bu işgüçlerinin üretimde geçirdikleri süreler için aldıkları ücretler de, direkt işçiliklere dahil edilmelidir.

B- Endirekt İşçilik Giderleri

"Direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretilen ürünlere doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilik giderlerine, endirekt işçilik giderleri denir"(54).

Endirekt işçilik giderleri, G.Ü.G.'nin bir unsurudur. Endirekt işçilikler, yardımcı ve yönetici işçilik diye ikiye ikiye ayrılır.

Yardımcı işçilikler; tamir, bakım, temizlik v.b. işçilik giderlerinden oluşur.

Yönetici işçilikler; üretim faaliyetlerini yöneten şef, gözlemci, ustabaşı gibi kişilere ödenen ücretlerdir.

Direkt işçilere normal ücretleri dışında ödenen türlü yasal ya da ihtiyari ücret ekleri de genel olarak endirekt işçilik sayılıp, G.Ü.G.'ne devredilir ve üretime bu kanaldan yüklenir. Hafta, bayram tatili, yıllık izin ücretleri ile fazla mesai, vardiya ya da ağır işçilik ücret farkları, ikramiyeler, çocuk zamları ve çeşitli primler de, G.Ü.G. unsurlarına birer örnek oluşturur(55).

§.3. Genel Üretim Giderleri

A- Tanımı ve Özellikleri

Genel üretim giderleri, direkt hammadde ve direkt işçilik dışında kalan (satış ve yönetim giderleri hariç), tüm

(54) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, VII.B., (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983), s.133.

(55) ÜSTÜN, s.245.

= Dünya

Boş bırakılabilir
olabilir. İhtiyaçları
zorunlu olarak

üretim giderlerini içerir(56).

Genel üretim giderleri, üretimle doğrudan doğruya ilgili olmayan, fakat üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan giderlerden oluşur(57).

Endirekt işçilik, endirekt hammadde ve malzeme, aydınlatma, ısıtma, havalandırma, enerji giderleri, yakıt giderleri, binaların, hayvanların, ağaçların, makinaların, araçların, arazilerin, yolların, tesislerin amortisman giderleri, kiralar, bakım ve onarım giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymetlerin vergi, resim, harç, sigorta giderleri v.b. giderler, genel üretim giderlerini oluştururlar.

Genel üretim giderleri; üretimle ilişkileri bakımından, değişken, sabit ve yarı değişken olarak sınıflandırılabilir(58).

Değişken üretim giderleri, üretim hacmindeki değişimlerle orantılı olarak değişen giderlerdir. Sabit genel üretim giderleri ise, üretim hacmindeki değişimlerden hiç etkilenmeyen giderlerdir. Yarı değişken üretim giderleri de, üretim hacmindeki değişimlerle orantılı olarak değişmeyen giderlerdir.

Böyle bir gider ayırımı, genellikle yöneticilerin tanımlarına ve işletmelerin faaliyetine bağlıdır. Bununla birlikte birim üretim maliyeti, faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenir ve önemli ölçüde dalgalanma gösterir(59).

(56) James A.CASHIN-Ralph S.POLIMEN, Cost Accounting, (Tokyo: Mc Graw-Hill International Book Company, 1981), s.120.

(57) ÜSTÜN, s.319.

(58) CASHIN-POLIMEN, s.120.

(59) CASHIN-POLIMEN, s.120-121.

G.Ü.G. başlıca şu özelliklere sahiptir(60):

i- Bu giderlerle ürünler arasında doğrudan doğruya bir ilişki yoktur,

ii- Bu gider grubu; benzeşik olmayan, birbirinden çok farklı nitelikte birçok giderin birleşmesi ile oluşur. Bunların bir kısmı sabit bir kısmı da değişken giderlerdir,

iii- Bu giderlerin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir gelişme gösterir; bazı aylar çok az tutarda, bazı aylar ise oldukça fazla tutarda oluşur,

iv- Bu giderlerin bir kısmının kesin tutarları, ancak yıl sonunda belli olur,

v- Yıllık tutarları belli olan bazı G.Ü.G.'nin bir kısmının, maliyetlere yüklenmesi istenmeyebilir, fakat bu kısmın ne kadar olduğu ancak yıl sonunda anlaşılabilir. Üretimde kullanılmayan makinalara ilişkin amortisman giderleri gibi.

G.Ü.G.'nin bu özellikleri nedeniyle, aylık fiili tutarlarının temel alınarak, aşağıdaki sonuçları, sağlıklı bir biçimde belirlemesi olanaksızdır:

i- Kısa dönemli gider hesapları,

ii- Kısa dönemler için stok değerlemeleri,

iii- Kısa dönemler için kâr ya da zarar hesapları.

Bu durum karşısında, ya kısa dönemli hesap yapmaktan vazgeçip, yıl sonundaki kesin sonuçları beklemek gerekecek; ya da G.Ü.G.'ne ilişkin fiili rakamlar yerine, tahmini rakamları kullanmak yoluna gidilmesi gerekecektir.

B- Genel Üretim Gider Unsurları

G.Ü.G. ; endirekt hammadde, endirekt işçilik ve tüm öteki endirekt giderler olmak üzere üç unsurdan oluşur(61).

1.) Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri

Bu giderleri daha önce de belirttiğimiz gibi, yardımcı madde ve işletme malzemeleri olarak iki grupta toplayabiliriz. Yardımcı maddeler; nihai ürünleri oluşturmazlar, fakat direkt hammaddelerin nihai ürün haline dönüşmelerine yardımcı olurlar. Bunlara örnek olarak; çeşitli ilâçları, gübreleri, tuzları v.b. gösterebiliriz. İşletme malzemeleri ise, üretim sırasında tüketilen ya da kullanılan, fakat ürünün temel yapısını girmeyen malzemelerdir. Bunlara örnek olarak da; makina yağlarını, yedek parçaları, çapa, orak, tırmık gibi araç ve gereçler ile ambalaj malzemelerini gösterebiliriz.

2.) Endirekt İşçilik Giderleri

Fazla çalışma primleri, boş zaman işçilikleri, kıdem tazminatları, yıllık ikramiye ve izin ücretleri, gözlemci ücretleri, bekçi ücretleri, sasyol sigorta primleri işveren hissesi, yenileme ve düzeltme işçiliği v.b. işçilikler, endirekt işçilikleri oluştururlar.

3.) Öteki Genel Üretim Giderleri

Bu grupta yer alan G.Ü.G. , çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Bunları kendi aralarında sınıflandırarak, şöylece sıralayabiliriz:

i- Sabit kıymetlerin amortisman giderleri; arazi amor-

Tarımsal üretimin, bazen sipariş üzerine yapılabileceği göz önünde bulundurulduğunda, görüleceği gibi, sipariş maliyeti sisteminin tarım sektöründe uygulama alanı bulacağı kolaylıkla anlaşılır. Ayrıca tarım sektöründe üretilen ürünlerin çok farklı olması ve herbirinin aynı emek ve yetenek kullanımını gerektirmesi nedeniyle de sipariş maliyeti sistemi, tarım sektöründe kolayca kullanılabilir.

Yine üretim faaliyetinin niteliğine göre sınıflandırılan maliyet sistemlerinden safha maliyeti sistemi, her bir sipariş maliyetinin araştırılmasından çok, üretim maliyetinin belirli bir zaman içinde, bir ya da daha fazla üretim bölümünde belirlendiği endüstrilerde kullanılır. Her safhada o döneme ilişkin birim ürün maliyeti, maliyet giderlerinin toplanıp o dönem içinde üretilen ürünlerin toplamına bölünerek belirlenir.

Tarım işletmelerinin bütün özelliklerini göz önüne alacak olursak, gerçek maliyeti gösteren safha maliyeti sistemi, tarım işletmelerinde uygulanabilir. Bu sistem daha çok, sürekli olarak aynı tür ürünleri kitle halinde üreten tarım işletmelerinde kullanılabilir.

Maliyetlerin niteliğine göre sınıflandırılan maliyetleme sistemlerinden gerçek maliyet sistemi, fiili ya da tarihi maliyet sistemi olarak da adlandırılmaktadır. Bu sistemde maliyetler, üretim faaliyetleri sırasında ya da sonunda belirlenir. Çoğu kez faaliyetler tamamlanıncaya dek yararlı olamazlar.

Önceden saptanan ya da ileriye dönük maliyetleme sistemlerinden birini oluşturan standart maliyet sisteminde, üretim maliyetlerinin olması gereken tutarı belirlenmeye çalışılır.

Bir işletmede belli bir aşamada ve belli koşullar altında ger-

çekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlerle belirlenen maliyetler standart maliyetleri oluşturur. Tarım sektörünün genellikle doğa koşullarının sık sık değişmesi nedeniyle, standart maliyetlerin tarım sektöründe her zaman için kolayca uygulanamayacağını söyleyebiliriz. Bu sistem ancak normal koşullar altında (doğa koşullarının anormal şekilde değişmemesi durumunda) tarım sektöründe uygulanabilir.

Önceden saptanan ya da ileriye dönük maliyetleme sistemlerinden birini oluşturan tahmini maliyet sisteminde de, maliyetlerin gelecekte ne olacağı, uzmanlar tarafından önceden tahmini olarak belirlenir. Bu sistem de, doğa koşulları ancak normal seyrettiği zaman, tarım işletmelerinde uygulama alanı bulabilir.

Maliyet kavramına verilen anlam ve genişlik derecesine göre sınıflandırılan maliyet sistemlerinden tam maliyet sisteminin değişken maliyet sistemine göre, uygulama olanağı daha fazladır. Çünkü; tam maliyet sisteminde, maliyetlerin tümü birim maliyetlere yüklendiğinden, stoklara yansımaktadır. Buna karşın, değişken maliyet sisteminde, sabit genel üretim giderleri, dönem giderleri olarak kabul edildiğinden stoklara yansımamış olur. Tüm maliyetlerin, birim maliyetlerce içerilmediği değişken maliyet sisteminin tarım işletmelerinde uygulama olasılığı çok düşüktür.

Bu durumda görülüyor ki; yukarıda açıklamaya çalıştığımız ve tarım işletmeleri açısından değerlendirdiğimiz maliyet sistemlerinden ancak bir kaç tarım sektöründe uygulama olanağı bulabilmektedir.

Biz bu çalışmamızda, bu maliyet sistemlerinden tahmini maliyet sistemini tam maliyet esasına dayalı olarak ve sipariş maliyeti ile uygulayacağız.

İ k i n c i B ö l ü m

TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ

SİSTEMİNİN KURULMASI

I- TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANITIMI, ÖNEMİ VE

TARIM İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

§.1. Tanıtımı ve Önemi

Tahmini maliyetleri, işletmelerin üretimden önce, üretim ile ilgili maliyet unsurlarının belirlenmesi biçiminde tanımlayabiliriz(62).

Tahmini maliyetler, bazen bir takım çevrelerce formül ya da reçete maliyetleri olarak da tanımlanmaktadır(63).

Tahmini maliyetleri, daha önceden yapılmış tahminler o-

(62) Mehmet URAGUN, Maliyet Muhasebesi, Mali Raporlar, (Ankara: Mam Matbaacılık Koll. Şti., 1972), s.31.

(63) Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU, Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulanması, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1972), s.5.

larak da ifade edebiliriz. Örneğin; üretilmekte olan bir ürünün ne kadar hammadde kullanımını gerektireceği ve bu hammaddenin maliyetinin ne olacağı önceden tahmin edilebilir.

Tahmini maliyet muhasebesi sistemi, tahmini ve fiili maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlayan bir sistemdir. Bu karşılaştırma; toplam maliyetler, maliyet unsurları, bölüm maliyetleri ya da herhangi bir kısım maliyetler ile yapılabilir. Eğer; toplam maliyetin analizi isteniyorsa, sadece üretim hesabının ele alınması yeterlidir. Bütün maliyet unsurlarının ayrı ayrı karşılaştırılması isteniyorsa, yine bu sistemle karşılaştırılabilir. Örneğin; üretilmekte olan bir tahılın, ne kadar hammadde, ne kadar işçilik, ne kadar yardımcı madde kullanımını gerektireceğini ve bunların satış fiyatının ne olabileceğini tahmin edebiliriz. Ancak; maliyet tahmini yapacak kişinin, maliyet muhasebesini iyi bilmesi, ilgili alanda teknik bilgiye sahip olması, piyasa koşullarını bilmesi ve çeşitli araştırma tekniklerinden yararlanması gerekmektedir.

Hammaddenin tahmini fiyatının saptanması; istenilen hammaddenin piyasada bulunmaması nedeniyle oldukça zor olabilir. Bu tahmini fiyatlar, ancak ticaret ve günlük gazetelerden, ticaret borsalarından fiili maliyetlerin sorulması ve elde edilmesi suretiyle saptanabilir.

Öte yandan tahmini işçilik maliyetinin belirlenmesi, tahmini hammadde maliyetinin belirlenmesinden daha da güçtür. Çünkü; işçiliklerin her birim ürüne göre ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Özellikle; tarım işletmelerinde, değişik işgüçlerinin (insan gücü, makina gücü, hayvan gücü) kullanılması,

tahmini işçilik maliyetlerinin belirlenmesini daha da güçleştirmektedir.

Öte yandan G.Ü.G., bilindiği gibi önceden belirlenen yükleme oranlarıyla ürünlere yansıtılmaktadır.

Direkt hammadde ile direkt işçiliklerin tahmini tutarlarının saptanması son derece güçtür. Bu nedenle; tahmini maliyet sisteminde, birçok yöntem kullanılmaktadır. Bazı işletmeler, bu sistemle maliyet çıkarmakla birlikte; sadece G.Ü.G.'ni ve dağıtılacak gider oranını tahmini olarak saptamaktadırlar(64).

Tahmini maliyet muhasebesi sistemi, uygulandığı işletmelerde sağladığı şu kolaylıklar açısından önem taşır(65):

i- İşletmenin maliyet kontrol ve analizlerinin yapılmasına olanak sağlar,

ii- Birim maliyetler üretim öncesinden tahmin edildiğinden, istenildiğinde dönemsel karşılaştırmalar ve revizyon yapma olanağı sağlar,

iii- Tahmini maliyetlerle, fiili maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlar,

iv- Satış maliyeti rakamları, envanter sayımı yapılmadan da bulunabilir. Belirli dönemlerde yapılacak envanter sayımları ise, tahmini maliyetlerin doğruluğunu kesinleştirir ya da değiştirilmesine olanak sağlar,

v- Maliyetlerin çıkarılmasına ilişkin bilgiler hazır olduğundan, öteki sistemlere oranla daha ekonomiktir.

(64) URAGUN, s.32.

(65) URAGUN, s.31-32.

§.2. Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Tarım İşletme- leri Açısından Değerlendirilmesi

Daha önceki konularda da belirtildiği gibi, tarım işletmeleri; üretilen ürünler, giderler ve gelirleri bakımından öteki sektörlerdeki işletmelere göre farklı özelliklere sahiptir. Tarım işletmeleri, üretimlerini genellikle büyük kütleler halinde, unuz dönemler içerisinde, büyük alanlar üzerinde, çeşitli iş güçlerinden yararlanarak sürdürmeye çalışırlar. Bu işletmelerde oluşan giderler, her ürünün özelliğine göre değişim göstermektedir.

Tarım sektöründe devletin açıkladığı tarım ürünleri taban fiyatları, ürünler elde edilmeden belirlenmektedir. Tarım işletme yöneticisi, fiili maliyetlerden yararlanarak, üreteceği ürünlerin maliyetlerini tahmini olarak belirler. Eğer; ürünü yetiştirmek, işletmeye tatmin edici bir kâr sağlayacaksa yönetici o ürünü üretir. Kâr sağlanmayacaksa ya da zarar edilecek ise, o ürünün üretiminden vazgeçilir. Tarım işletmelerinde krediler, üretimde önemli rol oynar. İşletmenin krediye gereksinim duyup duymadığı tahmini maliyetlerden yararlanılarak belirlenir. Şöyleki; eğer ürünü işletmede yapılacak harcamaları karşılayacak yeterli kaynak mevcutsa, kredi kullanılmaz. İşletmede yapılması planlanan gidere yetecek kadar kaynak mevcut değilse, kredi kullanma yoluna gidilir. Böylece; önceden saptanantahmini verilere dayanarak, maliyet analizlerinin yapılması olanağı elde edilmiş olur. Oysa; fiili maliyet sistemlerinde, bu ve buna benzer bilgileri önceden elde etme olanağı yoktur. Bu nedenle alınan yanlış kararların telafisi de olanaksızlaşır. Ayrıca; tahmini maliyetleri kullanan tarım işlet-

melerinde başarılı ve başarısız yöneticileri belirleme olanağı da elde edilir. Yöneticiler, gider tahminlerinin üstünde bir gider oluşumuna neden olduklarında (yangın, sel, dolu, aşırı kuraklık v.b. olağanüstü durumlar hariç) dikkatleri çekilir ya da görevlerinden alınırlar. Gider tahminlerinin altında bir gider oluşumuna neden olduklarında ise ödüllendirilirler. Böylece; yöneticilerin harcamaları daha dikkatli yapmaları sağlanır ve daha az maliyetle daha çok ürün üretme olanağı sağlanmış olur (66).

İşte; tüm bu özellikleri nedeniyle, tarım işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması, maliyetlerin bu sistemle belirlenerek, maliyet kontrolünün sağlanması ve mevcut olan güçlüklerin aşılması gereği ortadadır.

Çalışmamızın bundan sonraki kesiminde; çalışmamızın bu-
raya kadarki konularını pekiştirecek, tarım işletmelerinin özellikleri de göz önünde bulundurularak, tahmini verileri ve bütçeleri kullanacak, bunların fiili verilerle karşılaştırılmaları sonucunda bulunacak sapmaları (farkları) belirleyecek ve bu belirlemeler sonucunda elde edilecek bulguların, yönetim kontrol aracı olarak kullanılması ile maliyetlerin indirgenmesine olanak verecek, tahmini bir maliyet muhasebesi sistemini kurmaya çalışacağız. Daha sonra da, kurduğumuz tahmini maliyet muhasebesiyle ilgili uygulamalar yapacağız.

(66) Bu bilgiler, 14.5.1990 tarihinde T.İ.G.M. Anadolu Tarım İşletmesi Müdürlüğü'nde yapılan görüşmeler sırasında Muhasebeci Sayın Nevruz DEMİRAL ve Muhasebe Yardımcısı Sayın Erhan SEYHAN'dan alınmıştır.

II- TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

Çalışmamızın bu kesiminde, kuracağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemine ilişkin kayıt düzeninin kurulması, G.Ü.G. tahmini yükleme oranlarının hesaplanması, belge ve rapor düzeninin oluşturulması ile tahmini maliyet muhasebesi sistemini yürütecek organizasyonun kurulması gerçekleştirilmeye çalışılacaktır. Daha sonra çalışmamızın üçüncü bölümünde sistemin bir parçasını oluşturan bütçeler aracılığı ile maliyetler izlenecek, sapma analizleri yapılarak, fiili ve tahmini maliyetler arasındaki farklar belirlenecek ve kurduğumuz sistemde kullandığımız yöntemle göre maliyetler belirlenerek kâr ya da zarar saptanacak ve elde edilen bilgiler, yönetim kontrol aracı olarak kullanılmaya hazır bir hale getirilecektir.

§.1. Kayıt Düzeninin Kurulması

Tarım işletmelerinde kayıt düzeninin kurulması, dört aşamada gerçekleşecektir. Bu aşamaları; hesap plânının hazırlanması, maliyet muhasebesi hesaplarının işleyişine ilişkin açıklamalar, muhasebe kıyıtları ile giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu oluşturur.

A- Hesap Planının Hazırlanması

"Hesap planları, işletmelerde hesap işleri organizasyonunun, başka bir deyişle, muhasebe sisteminin temel taşlarıdır. Hesap planlarında yer alan ana ve yardımcı hesapların genel hatlarıyla da olsa incelenmesi, işletmenin muhasebe sistemi hakkında bilgi verir. Belirli bir sektörde muhasebe sistemi incelenirken, uygun bir hesap planı örneği vermek genel

bir uygulamadır"(67).

Çalışmamızın bu kesiminde, önce gider hesapları sınıflandırılacak, daha sonra hesap planında yer alan hesaplar kodlanacak ve tarım işletmeleri için örnek bir hesap planı düzenlenecektir.

1.) Gider Hesaplarının Sınıflandırılması

"Gider ve maliyetlerin amaca yönelik sistematik bir düzen içerisinde izlenebilmesi, buna uygun bir hesap planının varlığını zorunlu kılar. Hesap planının hazırlanmasında yapılacak ilk iş, gider hesaplarının sınıflandırılmasıdır. Gider hesapları, çeşitli yönlerden sınıflandırılabilir"(68).

Biz, bu çalışmamızda kuracağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemi için hazırlayacağımız hesap planında tarım işletmelerinin özelliklerini de göz önüne alarak, giderleri şu şekilde sınıflandırmayı uygun gördük:

a- Üretilen Ürünlerle Bağlantılarına Göre

Sınıflandırma

Böyle bir sınıflandırmada başlıca şu iki ana gider hesabı sözkonusu olur:

- i- Direkt Giderler,
- ii- Endirekt Giderler.

(67) Yılmaz BENLİGİRAY, İhtisas Muhasebeleri, (Eskişehir: Teksir Bürosu, And. Ü., İ.İ.B.F., 1987), s.219-220.

(68) Kamil BÜYÜKMİRZA, "Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması" MALİYET MUHASEBESİ, (Ankara: Meteksan Ltd. Şti. Baskı Tesisleri, And. Ü. Yayınları, No:73, A.Ö.F. Yayınları, No:20, 1987), s.284.

Ancak bu hesaplar, hemen hiç bir zaman yalnız kullanılmaz. Hammadde giderlerinin direkt gider niteliğindeki kısmı; "Direkt Hammadde Giderleri", işçilik giderlerinin direkt gider niteliğindeki kısmı; "Direkt İşçilik Giderleri" hesapları ile temsil edilir. Geri kalan giderler ise, "Genel Üretim Giderleri" hesabını oluşturur ki, bunlar; endirekt giderleri içerir.

b - Gider Merkezleri Sınıflandırılması

Üretim ile ilgili başlıca gider merkezleri, temelde şu iki grupta toplanabilir:

i- Ana Gider Merkezleri (Ana Üretim Yerleri)

ii- Yardımcı Gider Merkezleri (Yardımcı Üretim ve Hizmet Yerleri).

İşletmede tahmini maliyet sistemi uygulanacaksa, bu sistemde hesap planının; gider hesaplarının yanında, fiili ve tahmini giderler arasındaki farkların kaydedileceği "Sapma Hesapları" (fark hesapları)nı da içermesi gerekmektedir. Ayrıca; tahmini tutarların yansıtılması için de "Yansıtma Hesapları" nın hesap planında yer alması gerekir.

2.) Hesapların Kodlanması

Gider hesaplarının hesap planındaki sınıflandırma işlemleri, yukarıdaki biçimde tamamlandıktan sonra, sıra ön çalışmalarla elde edilmiş bilgilerin ışığı altında, açılması gereken tüm gider hesaplarının bu çerçeveye içerisine yerleştirilmesine ve her bir hesaba ayrı bir kod numarasının verilmesine gelmektedir. Bu amaçla yapılacak ilk işi, işletmenin genel muhasebe hesap numaraları ile kullanılacak boş numara bloklarının belirlenmesi oluşturur.

Tarım işletmeleri için hazırladığımız hesap planında yer alan muhasebe hesaplarının kodlanması; hesap planı ile birlikte çalışmamızın ekler kısmında, (Ek-1)'de sunulmuştur.

3.) Örnek Hesap Planı

Çalışmamızın bu kesiminde, tarım işletmeleri için, muhasebe sistemlerinin özellikleri d göz önünde tutularak, tüm gereksinimlerine cevap verebilecek tekdüzen bir hesap planı hazırlanmıştır. Hazırlanan hesap planını, çalışmamızda gereksiz yere sayfa adedini çoğaltmamak ve okuyucuların dikkatlerini dağıtmamak amacıyla, çalışmamızın ekleri kısmında, (Ek-1)'de sunulduk.

B- Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin

Açıklamalar, Muhasebe Kayıtları ile Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akışı Tablosu

Çalışmamızın bu kesiminde, kuracağımız sistemde yer alacak olan maliyet muhasebesi hesaplarının akışını anlatmaya çalışacağız. Önce; hesapları, tarım işletmelerinde maliyetlerin akışına göre açıklayacağız ve daha sonra muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağına değineceğiz.

Daha sonra da bu açıklamalar ve muhasebe kayıtları paralelinde, Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akışı Tablosunu şematik olarak ortaya koyacağız. (TABLO-1-1 ve 1-2).

1.) Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar ve Muhasebe Kayıtları

Tarım işletmelerinde, üretimin ilk aşamasında Direkt Hammadde, Endirekt Hammadde ve İşletme Malzemesi satın

alındıkça, alış maliyeti ile Direkt Hammadde Stokları, Endirekt Hammadde Stokları ve İşletme Malzemesi Stokları Hesaplarına borç; Kasa, Gerçek ve Tüzel Kişilere Borçlar v.b. hesaplara da alacak yazılmak suretiyle şu şekilde muhasebeleştirilir(69).

../../....

150- DİREKT HAMMADDE STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel Üretim Dir. Ham. Stok.	xx	
02- Hayvancılık Ür. Dir. Ham. Stok.	xx	
03- Tarım Sanat. Dir. Ham. Stok.	xx	
09- Diğerleri	xx	
151- ENDİREKT HAMMADDE STOKLARI HS.		XXX
01- Gübreler	xx	
02- Yemler	xx	
03- Çeşitli İlaçlar	xx	
09- Diğerleri	xx	
152- İŞLETME MALZEMESİ STOKLARI HS.		XXX
01- Yakıtlar	xx	
02- Ambalaj Malzemesi	xx	
03- Araç, Gereç ve El Aletleri	xx	
04- Likid Gazlar	xx	
05- Madeni Yağlar	xx	
06- Kırtasiye Malzemeleri	xx	
07- Temizlik Malzemeleri	xx	
08- Çay Ocağı Malzemeleri	xx	
09- Sağlık Malzemeleri	xx	
100- KASA HS.		XXX
330- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR HS.		XXX

Direkt işçilikler ve G.Ü.G (endirekt işçilikler); ödeme ve borçlanma ya da tahakkuk biçiminde yapıldıkça, bu adı geçen hesaplar borçlandırılır ve Kasa, Ödenecek Borçlar, Tahakkuk

Etmis Ücretler, Diğer Borçlar v.b. hesaplar da alacaklandırılır ve şu şekilde muhasebeleştirilir:

../../.....

720-	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		XXX
	01- İnsan Gücü	xx	
	02- Makina Gücü	xx	
	03- Hayvan Gücü	xx	
730-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		XXX
	03- Endirekt İşçilik Giderleri	xx	
	100- KASA HS.		XXX
	439- DİĞER BORÇLAR HS.		XXX

"

Endirekt Hammadde, işletme malzemesi ve endirekt işçilikler dışında kalan genel üretim giderleri ile ilgili muhasebe kayıtları da şu şekilde düşülür:

../../.....

730-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		XXX
	04- Amortisman Giderleri	xx	
	250- MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANLARI HS.		XXX
	01- Yerüstü Düzenlerinin Amortismanları	xx	
	02- Yeraltı Düzenlerinin Amortismanları	xx	
		
	"		
730-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		XXX
	09- Diğer Genel Üretim Giderleri	xx	
	100- KASA HS.		XXX
	439- DİĞER BORÇLAR HS.		XXX

"

Yukarıdaki işlemler, giderleri ve maliyetlerin ana he-

saplardaki akışı tablosunda, (1) numaralı oklarla gösterilmiştir.

Maliyet dönemi sonunda, o dönemde üretimde kullanılıp tüketilen direkt hammaddenin (tohumluklar, spermalar, süt v.b) parasal tutarı, Direkt Hammadde Stokları Hs'na alacak; Direkt Hammadde Giderleri Hs'na borç yazılır. Aynı üretim dönemi içerisinde kullanılan endirekt hammadde ve işletme malzemesi tutarları da, ilgili stok hesaplarına alacak yazılırken, endirekt hammadde ile işletme malzemesinden oluşan Genel Üretim Giderleri Hs'na da borç yazılır. Bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde düşülür:

../../.....

710- DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ HS.	XXX
01- Bitkisel Üretim. Dir. Hammad.	xx
02- Hayvancılık Ür. Dir. Hammad.	xx
03- Tarım Sanat. Ür. Dir. Hammad.	xx
09- Diğerleri	xx
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	XXX
01- Endirekt Hammadde Giderleri	xx
02- İşletme Malzemesi Giderleri	xx
150- DİREKT HAMMADDE STOKL.HS.	XXX
01- Bitkisel Ür. Dir. Hammadde Stokları	xx
02- Hay. Ür. Dir. Ham- madde Stokları	xx
03- Tarım Sanat. Dir. Hammadde Stokları	xx
09- Diğerleri	xx
151- ENDİREKT HAMMAD.STOK. HS.	XXX
01- Gübreler	xx
.....	
152- İŞLETME MALZEMESİ STOK.HS.	XXX
01- Yakıtlar	xx

Bu kayıttaki işlemler, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (2) nolu oklarla gösterilmiştir.

Endirekt hammadde ile işletme malzemesi dışında kalan genel üretim giderleri; kiralar, ısıtma, aydınlatma, sigorta primleri, yönetici işçilik v.b. kayıtlarla, direkt işçiliklere ilişkin kayıtlar, yapıldığında, maliyet döneminin tüm üretim giderleri gider hesaplarında toplanmış olmaktadır. Daha sonra yapılan bütçeler, tablolar v.b. tahminsel belgelerden yararlanılarak; Yansıtma Hesapları, tahmini maliyetler üzerinden alacaklandırılırken, Üretim Hs. - Yarı Ürünler Hs. borçlandırılır. Bu kayıt da, dönem içinde şöyle düşülür:

.../.../....

160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.		XXX
01- Ürün Stokları	xx	
02- Yan Ürün Stokları	xx	
03- Yarı Ürün Stokları	xx	
09- Diğerleri	xx	
711- DİREKT HAMMADDE GİD. YANSITMA HS.		XXX
721- DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS.		XXX
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		XXX
"		

Bu kayıt giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (3) nolu oklarla gösterilmiştir.

Üretim ve Yarı Ürünler Hesabında toplanan tahmini maliyetler; daha sonra ürün stokları, Yan Ürün Stokları ve Yarı Ürün Stokları Hs.'larına aktarılır. Bu kayıt da, şöyle düşülür:

..!./.../.....

170- ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel Ürünler	xx	
02- Hayvancılık Ürünleri	xx	
03- Tarım Sanatları Ürünleri	xx	
09- Diğerleri	xx	
171- YAN ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel Yan Ürünler	xx	
02- Hayvancılık Yan Ürünleri	xx	
03- Tarım Sanatları Yan Ürünler	xx	
09- Diğerleri	xx	
172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel	xx	
02- Hayvancılık	xx	
03- Tarım Sanatları	xx	
09- Diğerleri	xx	
160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.		XXX
01- Ürün Stokları	xx	
02- Yan Ürün Stokları	xx	
03- Yarı Ürün Stokları	xx	
09- Diğerleri	xx	

"

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (4) nolu oklarla gösterilmiştir.

"Üretimin her üç aşamasında da, maliyetlerin halâ tükenmemiş maliyetler olarak kabul edildiğini belirtmeliyiz. Maliyetlerin akışını izlemek amacıyla kullanılan, Direkt Hammadde, Endirekt Hammadde ve İşletme Stokları Hesapları birer stok hesabıdır. Üretimi tamamlanan ürünler, müşterilere gönderilinceye ya da satılincaya dek, bu maliyetler tükenmiş sayılmazlar. Başka bir deyişle; nihai ürünler, müşterilere satıldıklarında, maliyetler de tükenmiş sayılır ve maliyetler Satılan Ürünlerin Maliyeti olarak adlandırılan bir çeşit gider hesabına aktarılır"(70).

(70) ÜSTÜN, s.110.

Yani; Ürün Stokları Hesabı, Yan Ürün Stokları Hesabı ve Yarı Ürün Stokları Hesaplarının borcuna gelen tahmini maliyetler, ürünlerin satılmaları sonucunda, Satılan Ürünlerin Maliyeti Hesabına aktarılır. Bu kayıt şu şekilde düşülür:

.../.../.....

600- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ HS.		XXX
01- İşletme İçi Ür. Sat. Mal.	xx	
02- Yurtiçi Ür. Satış. Maliy.	xx	
03- Yurtdışı Ür. Sat. Maliyeti	xx	
04- İşletme İçi Yan Ür. Sat. M.	xx	
05- Yurtiçi Yan Ür. Sat. Mal.	xx	
06- Yurtdışı Yan Ür. Sat. Mal.	xx	
07- İşl.İçi Yarı Ür. Sat. Mal.	xx	
08- Yurtiçi Yarı Ür. Sat. Mal.	xx	
09- Yurtdışı Yarı Ür. Sat. Mal.	xx	
170- ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel Ürünler	xx	
02- Hayvancılık Ür.	xx	
03- Tar. Sanat. Ür.	xx	
09- Diğerleri	xx	
171- YAN ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitkisel Yan Ür.	xx	
02- Hay. Yan Ürünler	xx	
03- Tar. Sanat. Y.Ü.	xx	
09- Diğerleri	xx	
172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
01- Bitk. Yarı Ürün.	xx	
02- Hay.Yarı Ürünler	xx	
03- Tar. San. Yarı.Ü	xx	
09- Diğerleri	xx	

"

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (5) nolu oklarla gösterilmiştir.

Tarım işletmelerinin özellikleri nedeniyle, bu işletmelerde

canlı hayvanlar ve ağaçlar da, demirbaş olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle; bunların yarı ürün durumundan demirbaş durumuna geçince, birer sabit varlık hesabı olan Canlı Demirbaşlar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesaplarına alınmaları gerekmektedir. Yani; ertesi hesap döneminde Üretim Hs. - Yarı Ürünler Hs'na girişi yapılmamalıdır. Canlı hayvanların, demirbaş olarak kabul edilebilmeleri için çağ değişimlerini tamamlamaları gerekir. Hayvanlarda çağ değişimi; doğumlarından canlı demirbaş haline gelinceye kadar geçen sürede, büyümelerine paralel olarak kaydettikleri değer artışıdır. Bu bir nevi yeniden değerlendirme niteliğindedir. Örneğin; sığırlarda doğan buzağının, dana ve düve aşamalarından geçerek inek veya boğa haline gelinceye kadar geçen süre içerisindeki değer artışlarıdır. Çağ değişimlerini tamamlayan canlı hayvanlar, Canlı Demirbaşlar Hesabına alınırlar. Bu hayvanlara bu aşamadan sonra amortisman ayrılabilir. Ağaçlar da, ancak beş yaşını doldurduktan sonra demirbaş olarak kabul edilirler ve beş yaşından sonra amortisman tabi olurlar. Bunlar ile ilgili muhasebe kayıtları şu şekilde düşülür(71):

Canlı varlık doğumunda, yıl içerisinde şu kayıt düşülür:

.....

172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS. XXX
 02- Hayvancılık Yarı Ürünleri xx
 20- Canlı Hayvanlar
 200- Sığırlar
 2000- Buzağı

(71) Bu bilgiler, 14.5.1990 tarihinde T.İ.G.E.M Anadolu Tarım İşletmesi Müdürlüğü'nde yapılan görüşmeler sırasında Muhasebeci Sayın Nevruz DEMİRAL ve Muhasebe Yardımcısı Sayın Erhan SEYHAN'dan alınmıştır.

160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.	XXX
03- Yarı Ürün Stokları	xx
31- Hayv. Yarı Ürün Stokları	xx
310- Damızlık Canlı Hay.	xx
3100- Dam. Sığırlar	xx
31000- Buzağı	xx

"

Bu kayıt (4) nolu oklarla gösterilmişti.

Ertesi hesap döneminin başlangıcında çağ değişimi işlemi yapılır. Bu değişim sırasında canlı demirbaşlar, beş nolu oklarla gösterilen kayıtların yapıldığı sıradaki değer üzerinden yapılır. Çağ değişim süresini tamamlayanlar, Üretim Hs. - Yarı Ürünler Hs'na ; tamamlayanlar da, Canlı Demirbaşlar Hs'na kaydedilirler. Bu kayıt, şu şekilde düşülür:

1.1./....

160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.	XXX
03- Yarı Ürün Stokları	xx
31- Hayvancılık Yarı Ürün Stokları	
310- Damızlık Canlı Hayvanlar	
3100- Damızlık Sığırlar	
31001- Düve	
31002- Dana	
283- CANLI DEMİRBAŞLAR HS.	XXX
01- Sığırlar	xx
10- İnek	
11- Boğa	
172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS.	XXX
02- Canlı Hayvanlar	xx
200- Sığırlar	
2000- Buzağı	
2001- Düve	
2002- Dana	
2003- Çağ Farkı	

"

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (6) nolu oklarla gösterilmiştir.

Ağaçlar da, ertesi hesap döneminin başlangıcında beş yaşını doldurmadılar ise, Üretim Hs. - Yarı Ürünler Hs.'na; beş yaşını doldurdular ise, Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hs.'na (5) nolu kayıtların yapıldığı sıradaki değerleri üzerinden alınır. Bu kayıt şu şekilde düşülür:

		1.1./....	
160-	ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.		XXX
03-	Yarı Ürün Stokları	xx	
30-	Bitkisel Yarı Ürünler		
301-	Devreden Ekimler		
	3013- Ekilen Ağaçlar (5Yaşına Kadar)		
	3019- Diğerleri		
272-	DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR HS.		XXX
01-	Ağaçlar (5 Yaşından Büyük Ağaçlar)	xx	
09-	Diğerleri	xx	
	172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS.		XXX
	01- Bitkisel Yarı Ürünler	xx	
	11- Devreden Ekimler		
	113- Ekilen Ağaçlar		
	(5 Yaşına Kad.)		
	" 119- Diğerleri		

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (6) nolu oklarla gösterilmiştir.

Canlı hayvanlar ve ağaçlar dışında kalan diğer Yarı Ürün Stokları da, ertesi hesap döneminin başlangıcından önce, (5) nolu oklarla gösterilen kayıtların yapılması sırasındaki değerler üzerinden, Yarı Ürün Stokları Hs. alacaklandırılırken, Üretim Hs. - Yarı Ürünler Hs. borçlandırılır. Böylece Yarı Ürün Stokları kapanmış olur(72). Bu kayıt, şu şekilde düşülür:

1.1./....

160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS. XXX

03- Yarı Ürün Stokları xx

30- Bitkisel Yarı Ürünler

31- Hayvancılık Yarı Ürünleri

32- Tarım Sanatları Yarı Ürünleri

39- Diğerleri

172- YARI ÜRÜN STOKLARI HS. XXX

01- Bitkisel Yarı Ürünler xx

02- Hayvancılık Yarı Ürünleri xx

03- Tarım Sanatları Y. Ürünleri xx

09- Diğerleri xx

"

Bu kayıt da, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (6) nolu oklarla gösterilmiştir.

Canlı demirbaşlar (çağ değişimini tamamlayanlar), yıl içinde damızlık olarak satılırlarsa, Canlı Demirbaşlar Hs'nın borcuna gelen tahmini maliyetler, Satılan Ürünlerin Maliyeti Hs.'na aktarılırlar. Ayrıca, Diğer Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar yıl içinde satış olursa, Diğer Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar Hs. borcuna gelen tahmini maliyetler üzerinden, Satılan Ürünlerin Maliyeti Hs.'nın borcuna alınır. Bu kayıt şu şekilde düşülür:

.../.../....

600- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ XXX

10- İşletme İçi Canlı Demirbaş Satış.M. xx

11- Yurtiçi Canlı D.baş Sat. Maliyeti xx

12- Yurtdışı Canlı D.baş Sat. Maliyeti xx

13- İş. İçi Diğ. Öz. Tük. Tabi Var. S.M.xx

14- Y.İçi Diğ. Öz. Tük. Tabi Var. S.Mal.xx

15- Y.Dışı Diğ. Öz. Tük. Tabi Var. S. M.xx

283- CANLI DEMİRBAŞLAR XXX

01- Sığırlar xx

10- İnek

11- Boğa

02- Koyunlar xx
20- Koyun
21- Koç

.....
272- DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARL. XXX
01- Ağaçlar (5 Yaşından Büy.) xx
"

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (7) nolu oklarla gösterilmiştir.

Canlı Demirbaşlar, damızlık olarak satılmayıp kasaplık ve reforme durumuna geldiklerinde; bunların, Canlı Demirbaşlar Hs'nın borcundaki tahmini maliyetleri üzerinden Ürün Stokları Hs.'na atılması gerekir. Bu kayıt, şu şekilde düşülür:

.....
170- ÜRÜN STOKLARI HS. XXX

02- Hayvancılık Ürünleri xx
28- Canlı Hayvanlar
280- Kasaplık Sığırlar
281- Kasaplık Koyunlar
282- Kasaplık Keçiler
283- Kasaplık Kümes Hayvanları
284- Reforme Atlar
285- Reforme Köpekler
289- Diğerleri

283- CANLI DEMİRBAŞLAR HS. XXX

01- Sığırlar xx
10- İnek
11- Boğa
02- Koyunlar xx
20- Koyun
21- Koç

.....
"

Bu kayıt da, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda (7) nolu oklarla gösterilmiştir.

Yıl içinde yapılan satış tutarları üzerinden Satışlar Hs. alacaklandırılırken, Kasa, Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alacaklar gibi hesaplar da borçlandırılır. Bu kayıt da, şu şekilde düşülür:

.. /.../.....

100- KASA HS.	XXX
130- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR HS.	XXX
500- SATIŞLAR HS.	XXX
01- İşletme İçi Ürün Satışları	xx
02- Yurtiçi Ürün Satışları	xx
03- Yurtdışı Ürün Satışları	xx
04- İşletme İçi Yan Ür. Sat.	xx
05- Yurtiçi Yan Ürün Satışl.	xx
.....	

"

Bu kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (8) nolu oklarla gösterilmiştir.

Hesap dönemi ya da yıl sonunda, Satılan Ürünlerin Maliyeti Hs. ile Satışlar Hs.'nın her ikisi de, Dönem Kârı ve Zararı Hesabına devredilerek kapatılır(73). Bu kayıtlar da şu şekilde düşülür:

31.12./.....

690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.	XXX
600- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ HS.	XXX
01- İşletme İçi Ürün Sat. Mal.	xx
02- Yurtiçi Ürün Satışl. Mal	xx
03- Yurtdışı Ürün Sat. Maliy.	xx
04- İşletme İçi Yan Ü. Sat. M.	xx
05- Yurtiçi Yan Ü. Satış. Mal.	xx
.....	

"

31.12./.....

500- SATIŞLAR HS.		XXX
01- İşletme İçi Ürün Satışları	xx	
02- Yurtiçi Ürün Satışları	xx	
03- Yurtdışı Ürün Satışları	xx	
04- İşletme İçi Yan Ürün Satışları	xx	
05- Yurtiçi Yan Ürün Satışları	xx	
.....		
690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.		XXX
"		

Bu kayıtlar, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda, (9) nolu oklarla gösterilmiştir.

Aynı zamanda, Satılan Ürünlerin Maliyeti dışında kalan öteki gider ve zararlar ile ürün satışı dışından sağlanan gelirler ve kârlar da, Dönem Kârı ve Zararı Hesabında toplanır(74). Şöyleki;

31.12./.....

690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.		XXX
662- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.		XXX
664- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		XXX
"		
570- FAİZ GELİRLERİ HS.		XXX
571- KOMİSYON GELİRLERİ HS.		XXX
690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS		XXX
"		

Bu kayıtları, daha sonra yapacağımız sapma (fark) hesapları ile ilgili kayıtlar ile birlikte, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu yerine, Dönem Kârı ve

Zararı Hs.'nin ayrıntısı olarak, ayrı bir şekilde göstermeyi uygun gördük (TABLO- 1-2).

Dönemin en son işlemleri olarak da sapma hesaplarını ele almak gerekmektedir. Sapma hesapları, ileriki bölümlerde oldukça ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ancak burada konuya bütünlük kazandırmak ve hesapların akışındaki sistemi bozmamak için, bu hesapların, Dönem kârı ve zararı Hesabı ile olan ilişkileri ele alınacaktır.

Hesap dönemi sonunda, Direkt Hammadde Giderleri Hs., Direkt Hammadde Giderleri Yansıtma Hs. ile; Direkt İşçilik Giderleri Hs., Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs. ile; Genel Üretim Giderleri Hs. ile de, Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs. karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda, fiili maliyetlerin tahmini maliyetlerden ne kadar saptığı belirlenir.

Sapma hesapları; Fiili Giderler ile Yansıtma Hesapları yani tahmini maliyetler arasında meydana gelen sapmaları ifade etmektedir. Bu sapmalar, olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde gerçekleşirler. Bunlar;

Olumlu Sapmalar:

Yansıtma Hesapları Tutarları > Fiili Gider Hesapları Tutarları,

Olumsuz Sapmalar:

Yansıtma Hesapları Tutarları < Fiili Gider Hesapları Tutarları' dır.

Sapmalar, Gelir Tablosunda Brüt Satış Kârından çıkarılır veya eklenir. Olumlu sapmalar; Brüt Satış Kârına ilave edilirken, olumsuz sapmalar çıkartılır. Yani sapmalar Gelir Tablosunun Faaliyet Kârı Bölümünde yer alır.

Sapmalar, olumlu olarak gerçekleştirildiklerinde şu

şekilde muhasebeleştirilirler:

31.12./....

711-	DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
721-	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
731-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
710-	DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ HS.	XXX
	01- Bitkisel Üretim Dir. Ham.	xx
	02- Hayvancılık Ür. Dir. Ham.	xx
	03- Tarım Sanat. Ür. Dir.Ham.	xx
	09- Diğerleri	xx
720-	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXX
	01- İnsan Gücü	xx
	02- Makina Gücü	xx
	03- Hayvan Gücü	xx
730-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX
	01- Endirekt Hammadde Gider.	xx
	02- İşletme Malzemesi Gider.	xx
	03- Endirekt İşçilik Gider.	xx
	04- Amortisman Giderleri	xx
	09- Diğer Genel Üretim Gider.	xx
712-	DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI	XXX
713-	DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI	XXX
722-	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARI	XXX
723-	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI	XXX
732-	G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI	XXX
733-	G.Ü.G. VERİM SAPMALARI	XXX
734-	G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI	XXX

Sapmalar, olumsuz olarak gerçekleştiklerinde ise, şu şekilde muhasebeleştirilirler:

31.12./....

711-	DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
721-	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
731-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
712-	DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	XXX
713-	DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	XXX
722-	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARI HS.	XXX
723-	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	XXX
732-	G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI HS.	XXX
733-	G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	XXX
734-	G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	XXX
710-	DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ HS.	XXX
	01- Bitkisel Üretim Dir. Ham.	xx
	02- Hayvancılık Ür. Dir. Ham.	xx
	03- Tarım Sanat. Ür. Dir. Ham.	xx
	09- Diğerleri	xx
720-	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXX
	01- İnsan Gücü	xx
	02- Makina Gücü	xx
	03- Hayvan Gücü	xx
730-	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX
	01- Endirekt Hammadde Gider.	xx
	02- İşletme Malzemesi Gider.	xx
	03- Endirekt İşçilik Gider.	xx
	04- Amortisman Giderleri	xx
	09- Diğer Genel Üretim Gider.	

"

Sapmaların belirlenmesi için, Fiili Gider Hesapları tutarları ile Yansıtma Hesaplarının karşılaştırılmalarına ilişkin bu iki kayıt, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki

akışı tablosunda (10) nolu oklarla gösterilmiştir.

Bu kayıtların düşülmesi sonucunda, sapma hesapları dışındaki bütün hesaplar kapanmıştır. Bu tür sapma hesapları da, 630.01 nolu Direkt Hammadde Fiyat Sapmaları, 630.02 nolu Direkt Hammadde Miktar Sapmaları, 631.01 nolu Direkt İşçilik Ücret Sapmaları, 631.02 nolu Direkt İşçilik Süre (Verimlilik) Sapmaları, 632 nolu G.Ü.G. Bütçe (Harcama) Sapmaları, 633 nolu G.Ü.G. Verim Sapmaları ve 634 nolu G.Ü.G. Kapasite Sapmaları Hesaplarına aktarılarak kapatılırlar. Bu kayıtları şu şekilde düşebiliriz(75). Olumlu sapmalar için;

31.12./.....

712- DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	XXX
713- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	XXX
722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARI HS.	XXX
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	XXX
732- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI HS.	XXX
733- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	XXX
734- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	XXX
630.01- DİR. HAMMADDE FİYAT SAPM. HS.	XXX
630.02- DİR. HAMMADDE MİKTAR SAPM. HS.	XX
631.01- DİR. İŞÇİLİK ÜCRET SAPMA. HS.	XX
631.02 DİR. İŞÇ. SÜRE SAPMALARI HS.	XXX
632 - G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPM. HS.	XXX
633 - G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	XXX
634 - G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	XXX

(75) Rifat ÜSTÜN, "Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı Açısından Uygulanması", And. Ü. K.İ.İ.B.F. 15. Yıl Armağanı, And. Ü. Yayınları, No:347, Eskişehir, 1989, s.83.

Olumsuz sapmalar için;

31.12./

630.01-	DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	XXX
630.02-	DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	XXX
631.01-	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARI HS.	XXX
631.02-	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	XXX
632-	- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI HS.	XXX
633	- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	XXX
634	- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	XXX
	712- DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPM. HS.	XXX
	713- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAP. HS.	XXX
	722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPM. HS.	XXX
	723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	XXX
	732- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPM. HS.	XXX
	733- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	XXX
	734- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	XXX

"

Bu kayıtlar yapıldıktan sonra, sapma hesaplarındaki tutarlar Dönem Kârı ve Zararı Hesabına devredilir.

"Bu sapma hesaplarından borçlu (olumsuz) olanlar alacaklandırılırken, Dönem Kârı ve Zararı Hesabı da borçlandırılır. Öte yandan alacaklı (olumlu) olan fark hesapları da borçlandırılırken, Dönem Kârı ve Zararı Hesabı da alacaklandırılır"(76).

Bu kayıtlar şu şekilde düşülür:

Olumlu sapmalar için;

(76) ÜSTÜN, Standart, s.85.

31.12./....

630.01-	DİR. HAMMADDE FİYAT SAPMALARİ HS.	XXX
630.02-	DİR. HAMMADDE MİKTAR SAPMALARİ HS.	XXX
631.01-	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARİ HS.	XXX
631.02-	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARİ HS.	XXX
632	- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARİ HS.	XXX
633	- G.Ü.G. VERİM SAPMALARİ HS..	XXX
634	- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARİ HS.	XXX
	690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.	XXX

"

Sapmalar olumlu olduğunda Dönem Kârı ve Zararı Hesabı alacaklanmaktadır. Bu sapmalar, işletme için bir gelir niteliğindedir. Yani; işletmenin kârını arttırıcı bir rol oynarlar.

Olumsuz sapmalar için de bu kayıtlar şu şekilde düşülür:

31.12./....

690-	DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.	XXX
	630.01- DİR. HAMMADDE FİYAT SAP.HS.	XXX
	630.02- DİR. H.MAD. MİKTAR SAP. HS.	XXX
	631.01- DİR. İŞÇİLİK ÜCRET SAP. HS.	XXX
	631.02- DİR. İŞÇİLİK SÜRE SAPM. HS.	XXX
	632 - G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAP.	XXX
	633 - G.Ü.G. VERİM SAPMALARİ HS.	XXX
	634 - G.Ü.G. KAPASİTE SAPMAL. HS.	XXX

"

Sapmalar olumsuz olduğunda da, Dönem Kârı ve Zararı Hs. borçlanmaktadır. Bu sapmalar, işletme için bir gider niteliğindedir ve işletmenin kârını azaltıcı bir rol oynarlar.

Olumlu ve olumsuz sapmaların Dönem Kârı ve Zararı Hesabına devredilmelerine ilişkin düştüğümüz son iki kayıt, (TABLO-1-2)'deki Dönem Kârı ve Zararı Hesabında gematik olarak sunulmuştur.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız sapma hesapları; tarım işletmelerinde tahmini maliyet muhasebesi sistemine dayanarak, işletmenin üretim faaliyetlerindeki başarısını gösterir. Başka bir deyişle, gerçek kârın ya da zararın ne kadar olduğu belirlenir. En önemlisi de, yapılan tahminlerin doğruluğuna göre sorumlu kişilerin başarılarının ölçülmesidir. Ayrıca; başarılı kişileri ödüllendirme, başarısız kişileri de cezalandırma olanağı elde edilir. Yukarıda yapılan muhasebe kayıtları sonucunda, olumlu ve olumsuz sapmalar belirlenmiştir. Olumlu farklar, daha önce de belirttiğimiz gibi yönetimin başarısını göstermesine karşın, olumsuz sapmalar da başarısızlığını göstermektedir. Bu olumsuz sapmalardan yola çıkarak, işletme yöneticileri bu farklara yol açan nedenleri araştırırlar ve daha sonra da gelecek dönemde aynı olumsuz sonuçların oluşmaması için gerekli düzeltici önlemleri alırlar(77).

Yukarıda sıraladığımız nedenlerle, tarım işletmelerinde tahmini maliyetlerin kullanılmaları sonucunda, işletme yönetimi, fiili maliyetlerini kontrol etme olanağını elde etmiş olur.

İşte bu nedenlerden dolayı, tarım işletmelerinde tahmini maliyetler kullanılarak, kaynaklar daha etkin kullanılmalı ve verimlilik arttırılmalıdır.

(77) ÜSTÜN, Standart, s.84.

2.) Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki

Akışı Tablosu (TABLO-1-1 ve 1-2)

Çalışmamızın bu kesiminde tarım işletmelerinde kurulan tahmini maliyet muhasebesi sisteminde yer alan hesapların akışı, giderler ve maliyetlerin seyrine göre şematik olarak gösterilmeye çalışılacaktır.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu, tarım işletmesinin bir yıl içerisinde yapması gereken işlemler sırasındaki işlemleri, hesaplar arasında bağlantı kurarak açıkça göstermektedir.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu, tarım işletmesinin yapması gereken muhasebeleştirme işlemlerini daha açık bir şekilde ortaya koymak için, çalışmamızın bu kesiminde sunulmuştur.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda yer alan hesaplar arasındaki ilişkiler, oklarla gösterilmiştir. Bu oklar, yıl içerisinde yapılan işlemlerin, hesaplara göre akış yönünü göstermektedir. Okların numaraları aynı olan hesaplar, muhasebeleştirme işlemleri sırasında borçlu ya da alacaklı durumda olurlar.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

Birinci bölüm (TABLO-1-1); hesapların birbiriyle ilişkilerini göstermektedir.

İkinci Bölüm (TABLO-1-2); dönem sonunda , dönem kârı ve zararı hesabında meydana gelen işlemleri göstermekte olup, (TABLO-1-1)'deki Dönem Kârı ve Zararı Hesabının açıklamasıdır.

690- DÖNEM KARI VE
ZARARI HESABI

690- DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI	
662- PAZARLAMA VE SATIŞ GİDERLERİ HS	571- KOMİSYON GELİRLERİ HS...
664- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	570- FAİZ GELİRLERİ HESABI
OLUMSUZ SAPMA HESAPLARI (YA)	OLUMLU SAPMA HESAPLARI (YA DA)
630.01- DİR. HAM. FİY. SAPMA HESABI	630.01- DİR. HAM. FİY. SAPMA HESABI
630.02- DİR. HAM. MİK. SAPMA HESABI	630.02- DİR. HAM. MİK. SAPMA HESABI
631.01- DİR. İŞÇ. ÜCR. SAPMA HESABI	631.01- DİR. İŞÇ. ÜCR. SAPMA HESABI
631.02- DİR. İŞÇ. MİK. SAPMA HESABI	631.02- DİR. İŞÇ. MİK. SAPMA HESABI
632- G.Ü.G. BÜT. SAPMA HESABI	632- G.Ü.G. BÜT. SAPMA HESABI
633- G.Ü.G. VER. SAPMA HESABI	633- G.Ü.G. VER. SAPMA HESABI
634- G.Ü.G. KAP. SAPMA HESABI	634- G.Ü.G. KAP. SAPMA HESABI

(TABLO-1-2): DÖNEM KARI VE ZARARI HESABININ AYRINTILI AÇIKLAMASI

3.2. Genel Üretim Giderleri Tahmini Yükleme Oranlarının

Hesaplanması

Ürün maliyetini oluşturan, direkt hammadde, direkt işçilik ve ilgili genel üretim giderlerinin yüklenmesi sonucunda ürün maliyeti bulunur. Ancak, üretim işletmelerinin bir çoğunda, üretim eylemleri birden fazla bölümde yerine getirilir. Ürünler nihai ürün haline gelinceye dek, bu bölümlerin her birinde ayrı işlem görür. Bu bölümlerden geçerek üretilen ürünlerin maliyetini bulabilmek için, ürünlerin bu bölümlerden geçerek aldıkları gider paylarının hesaplanabilmesi için de, üretim ile ilgili giderlerin bu bölümlere dağıtılması gerekir(78).

Giderlerin gider yerlerine dağıtımında; direkt hammadde ve işçilik giderleri, gider yerlerine ve ürüne direkt oldukları için doğrudan doğruya gider merkezlerine yüklenir. Genel Üretim giderleri ise dağıtım anahtarları kullanılarak, hem üretim (işlem), hem de hizmet gider merkezlerine dağıtılır,

Genel üretim giderleri, bilindiği gibi gider merkezlerine üç aşamada dağıtılır. Genel üretim giderleri, önce hizmet ve işlem gider merkezlerine dağıtılır. Böylece her bir gider merkezinin giderleri belirlenmiş olur. Buna birinci gider dağıtımı denir. Sonra hizmet gider merkezlerinde toplanan giderler, işlem gider merkezlerine dağıtılır. Buna da ikinci gider dağıtımı denir. Son olarak, işlem gider merkezlerinde toplanan giderler, bu merkezlerde üretilen ürünlere çeşitli ölçüler kullanıla-

rak dağıtılır ya da yüklenir. Buna da üçüncü gider dağıtımı denir(79).

Şimdi tarım işletmeleri için, özelliklerini de gözönüne alarak, üç gider dağıtımını sayısal bir örnekle açıklayalım.

(A) tarım işletmesinde, ekim-bakım ve hasat olmak üzere iki işlem (ana) gider merkezi; ambar ve muhasebe servisi ile işletme yönetimi olmak üzere iki hizmet (yardımcı) gider merkezinin bulunduğunu kabul edelim(80).

İlgili dönem (cari yıl) için gerçekleşmesi beklenen (tahmin edilen) giderlerin, şu şekilde olduklarını kabul edelim:

<u>GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN TÜRÜ</u>	<u>TUTARI</u>
Makina ve Demirbaş Amortisman Gideri	9.460.000.-
Arazi ve Bina Amortisman Gideri	12.265.000.-
Endirekt Hammadde Gideri	13.375.000.-
Yakıt ve Isıtma Giderleri	49.635.000.-
Endirekt İşçilik Gideri	14.025.000.-
	<hr/>
Toplam G.Ü.G. Tutarı	98.760.000.-
	=====

Yukarıdaki giderlerden makina ve demirbaş amortisman giderleri, amortisman cetvellerine; endirekt hammadde giderleri de hammadde istek fişlerine dayanılarak gider merkezlerine doğrudan şöyle dağıtılmıştır:

(79) ÜSTÜN, s.328-329.

(80) Tarım işletmelerinde bir çok işlem (ana) ve hizmet (yardımcı) gider merkezleri bulunmaktadır. Ancak biz burada konumuza örnek oluşturması bakımından, sadece ikişer tanesini ele aldık.

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>MAKİNA VE DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERİ</u>	<u>ENDİREKT HAMMADDE GİDERİ</u>
1. Ekim-Bakım Böl.	4.510.000.-	5.445.000.-
2. Hasat Bölümü	3.355.000.-	5.225.000.-
3. Ambar ve Muha- sebe Servisi	660.000.-	1.705.000.-
4. İşletme Yöneti- mi Bölümü	935.000.-	1.000.000.-
TOPLAM	<u>9.460.000.-</u>	<u>13.375.000.-</u>

Ayrıca, ötekigenel üretim giderlerini dağıtmada kullanılacak tahmini temel dağıtım ölçüleri de şöyledir:

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>ALAN(M²)</u>	<u>İŞÇİ SAYISI(ADET)</u>
1. Ekim-Bakım Böl.	1100000	50
2. Hasat Bölümü	1100000	60
3. Ambar ve Muha- sebe Servisi	5000	5
4. İşletme Yöneti- mi Bölümü	1000	5
TOPLAM	<u>2206000</u>	<u>120</u>

Yukarıda belirtilen genel üretim giderlerinden, arazi ve bina amortisman gideri, gider merkezlerinin alan ölçülerine göre, yakıt ve ısıtma giderleri kapladıkları alana göre ve endirekt işçilik giderleri de işçi sayısına göre dağıtılacaktır.

Yukarıdaki verilere dayanılarak genel üretim giderleri, gider merkezlerine aşağıdaki (TABLO-2)'deki gibi dağıtılmıştır:

GENEL ÜRETİM GİDER TÜRLERİ	TOPLAM TUTARI	KULLANIL. DAĞT.ÖLÇ.	GİDER MERKEZLERİ			
			AMBAR VE MUHASEBE SER.	İŞLETME YÖNETİMİ	EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ	HASAT BÖLÜMÜ
Makina ve D.baş Amort. Gideri	9.460.000.-	Direkt	660.000.-	935.000.-	4.510.000.-	3.355.000.-
Arazi ve Bina Amortis. Gideri	12.265.000.-	Alan	27.800.-	5.560.-	6.115.820.-	6.115.820.-
Endirekt Hammadde Gideri	13.375.000.-	Direkt	1.705.000.-	1.000.000.-	5.445.000.-	5.225.000.-
Yakıt ve Isıtma Giderleri	19.635.000.-	Alan	112.500.-	22.500.-	24.750.000.-	24.750.000.-
Endirekt İşçilik Giderleri	14.025.000.-	İşçi Say.	584.375.-	584.375.-	5.843.750.-	7.012.500.-
I. GİD. DAĞT. TOP.:	98.760.000.-	=	3.089.675.-	+ 2.547.435.-	+ 46.664.570.-	+ 46.458.320.-

(TABLO-2): I. GİDER DAĞITIMI

(TAEIO-2)'de görüldüğü gibi, I. Gider dağıtımını sonucunda her gider merkezinin giderleri belirlenmiş olmaktadır. Bu tablodaki verilere dayanarak, I. gider dağıtımını ile ilgili yevmiye kaydını şu şekilde düşebiliriz:

../../....

160- ÜRETİM HS.- YARI ÜRÜNLER HS.	93.122.890.-
03- Ekim Bakım Böl.	46.664.570.-
06- Hasat Böl.	<u>46.458.320.-</u>
682- HİZMET GİDER MERKEZLERİ HS.	
03- Muhasebe ve Am. S.	3.089.675.-
06- İşletme Yönetimi	<u>2.547.435.-</u>
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	98.760.000.-
04- Amortisman Gid.	21.725.000.-
01- End. H.Mad.Gid.	13.375.000.-
09- Diğer G.Ü.G.	49.635.000.-
03- End. İşç. Gid.	<u>14.025.000.-</u>

"

Yeri gelmişken, bu gider dağıtımının işlem gider merkezleri için ayrı ayrı önceden hesaplanmış tahmini yükleme oranlarına dayanarak maliyetlere yükleyen işletmelerde, diğer dağıtım tablosunun yıl başlarında, genel üretim giderlerinin tahmin edilen yıllık tutarlarının temel alınarak düzenlendiğini belirtelim(81).

Birinci gider dağıtımını sonucunda, hizmet gider merkezlerinde biriken giderlerin, işlem gider merkezlerine dağıtıl-

(81) ÜSTÜN, s.337.

ması gerekir. Buna ikinci gider dağıtımı denir. Bu dağıtım sonucunda tüm giderler, işlem gider merkezlerinde toplanmış olacaktır.

Hizmet gider merkezlerinde toplanan giderleri işlem gider merkezlerine dağıtmada, şu yöntemler kullanılır(82):

- i- Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi
- ii- Kademeli Dağıtım Yöntemi
- iii- Matematiksel Dağıtım Yöntemi
- iv- Planlı Dağıtım Yöntemi

Çalışmamızın bu kısmında, hizmet gider merkezleri arasında ilişkinin olmadığını kabul ederek, hizmet gider merkezinde toplanan giderleri, işlem gider merkezlerine basit (doğrudan) dağıtım yöntemine göre dağıtacağız.

Birinci dağıtım sonucunda hizmet gider merkezlerinde toplanan genel üretim giderlerini işlem gider merkezlerine dağıtmada kullanılacak ölçü ve oranların, aşağıda görüldüğü gibi olduğunu kabul edip, daha sonra da (TABLO-3)'de hizmet gider merkezlerinde toplanan giderlerin işlem gider merkezlerine dağıtımını (II. Gider Dağıtımı) basit (doğrudan) dağıtım yöntemi ile yapacağız.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, tarım işletmelerinde tahmini yükleme oranlarının kullanılmasını ve sonuçta meydana gelecek sapmaları hesaplayalım.

Tahmini yükleme oranları ile ilgili oranlarının (sunulan hizmet oranlarının) şu şekilde olduğunu kabul edelim:

(82) ÜSTÜN, s.352.

	<u>HİZMET GİDER MERKEZLERİ</u>		<u>İŞLEM GİDER MERKEZLERİ</u>		<u>TOPLAM</u>
	<u>İŞLETME YÖNETİMİ</u>	<u>AMBAR VE MUHASEBE SERVİSİ</u>	<u>EKİM- BAKIM BÖLÜMÜ</u>	<u>HASAT BÖLÜMÜ</u>	
I. GİDER DAĞITIMI SONUCUNDA G.Ü.G. TOPLAMI	2.547.435.-	3.089.675.-	46.664.570.-	46.458.320.-	98.760.000.-
<u>HİZMET GİD. MER. CE SUNULAN HİZMET ORANLARI</u>					
1-İŞLETME YÖNETİMİ (İŞÇİLİK SAATLERİNE GÖRE)					
TOPLAM İŞÇİLİK SAATL.	—	100.000	400.000	500.000	1.000.000
SUNULAN HİZMET ORANI	0/10	1/10	4/10	5/10	10/10
2-AMBAR VE MUHASEBE SER. (SAĞLADIĞI HİZMETE GÖRE)					
SUNULAN HİZMET ORANI	% 00	% 10	% 40	% 50	% 100

(TABLO-3-) BASİT DAĞITIM YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ II. GİDER DAĞITIM TABLOSU

	HİZMET GİDER MERKEZLERİ		İŞLEM GİDER MERKEZLERİ		TOPLAM
	(1)	(2)	(3)	(4)	
	İŞLETME YÖNETİMİ	AMBAR VE MUHA- HASEBE SERVİS.	EKİM-BAKIM B.	HASAT BÖLÜMÜ	
I. GİDER DAĞITIMINDAN SONRAKİ G.Ü.G. TOP.	2.547,435.-	3.089.675.-	46.664.570.-	46.458.320.-	98.760.000.-
<u>II. DAĞITIM</u>					
1- İŞLETME YÖNETİMİ GİDER MERKEZİ (4/9, 5/9) ^x	(2.547.435.-)	----	1.132.193.-	1.415.242.-	
2- AMBAR VE MUHAŞEBE S. GİDER MERKEZİ (40/90, 50/90) ^{xx}	----	(3.089.675.-)	1.373,189.-	1.716.486.-	
	-0-	-0-	2.505.382.-	3.131.728.-	
<u>II. DAĞITIM TOPLAMI</u>					
İşlem Gider Merk.					
Toplam. G.Ü.G.			49.169.952.-	49.590.048.-	98.760.000.-
Ürün Maliyetlemesi A- maçlarıyla Tahmini Ge- nel Üretim Gid. Yükleme Oranlarının Hesaplanm:			• •	• •	• •
Tahmini D.İ.S.'ne Böl.			400.000	500.000	900.000
G.Ü.G. YÜKLEME ORANLARI (TL/D.İ.S.)			122 925	99,180	109,733

x- Gider Dağıtım Temeli (400.000 500.000) ya da 900.000 saattir.

xx-Gider Dağıtım Temeli (%40 %50) ya da %90'dır.

Hizmet gider merkezlerinde toplanan giderlerin işlem gider merkezlerine, basit (doğrudan) dağıtım yöntemine göre dağıtımı (TABLO-3)'te görüldüğü gibidir.

Çalışmamızın bu kesiminde, gider dağıtımlarını, basit (doğrudan) dağıtım yöntemini kullanarak yaptığımız için, hizmet gider merkezlerinin birbirlerine sağladığı hizmetleri göz önüne almadık. (TABLO-3)'te görüldüğü gibi, hizmet gider merkezlerinden, işlem gider merkezlerine yapılan gider dağıtımı sonucunda ekim-bakım bölümünde; 2.505.382.- 'lık ve hasat bölümünde de, 3.131.728.-'lık genel üretim gideri toplanmıştır. Bu sonuçlar muhasebeleştirildiğinde, genel üretim giderlerinin toplamı, işlem gider merkezlerinde toplanmış olur.

II. Gider dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı şu şekilde düğülür:

..!..!....	
160- ÜRETİM HS.- YARI ÜRÜNLER HS.	5.637.110.-
03- Ekim-Bakım Böl.	2.505.382.-
06- Hasat Bölümü	<u>3.131.728.-</u>
682- HİZMET GİDER MERKEZLERİ HS.	5.637.110.-
03- Muhasebe ve Am.	3.089.675.-
06- İşletme Yönet.	<u>2.547.435.-</u>
"	

İşlem gider merkezlerinde toplanan giderlere dayanılarak, ürünlerin maliyetlenmesi amacıyla, tahmini genel üretim giderleri bölümsel yükleme oranlarının hesaplanması gerekmektedir. Tarım işletmelerinde, değişik ürün grupları üretildiğinden, bölümsel yükleme oranlarının kullanılması, genel üretim giderlerinin ürünlere daha sağlıklı yüklenmesi açısından, yerinde olmaktadır.

Bu düğünceden hareketle, çalışmamızın bu kesiminde bölümsel yükleme oranlarını temel olarak ele aldık. Tarım işletmelerinde, üretimin her aşamasında işçiliğın önemi kuşkusuz büyüktür. Çünkü; tarımsal üretimde işçilik, üretimin her aşamasında vazgeçilmez bir üretim unsurudur. Tohumların ekime, dikime hazırlanmasından, hasata ve depolamaya kadar, işçilikler büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, tahmini bölümsel yükleme oranlarının geliştirilmesi amacıyla, her iki işlem gider merkezi için de, direkt işçilik saatleri temel olarak alınmıştır. Bu şekilde hesaplanan tahmini genel üretim giderleri bölümsel yükleme oranları, ekim-bakım bölümü için direkt işçilik saati başına 122.925.- ve hasat bölümü için de direkt işçilik saat başına 99.180.- olarak hesaplanmıştır.

I. ve II. dağıtım sonucunda işlem gider merkezlerinde toplanan genel üretim giderlerinin, bu gider merkezlerinde üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, gider dağıtımında en son aşamayı oluşturur. Buna III. Gider dağıtımını denir. Genel üretim giderleri ürünlere endirekt olduklarından ancak belirlenecek bir dağıtım kriteri aracılığıyla, ürünlere yüklenebilirler.

Dağıtım kriteri; faaliyet hacmiyle yakından ilgilidir ya da ilgili olmalıdır. Daha çok çalışmayı gerektiren ürünlere, daha çok genel üretim gideri yüklenmelidir. Genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesi, her bir işlem merkezi için belirlenen faaliyet hacim ölçülerine dayanarak yapılır. Kullanılabilecek dağıtım ölçülerini; üretim miktarı, üretilen ürünlerin ağırlığı, direkt hammadde giderleri, direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saatleri ve makina saatleri oluşturur. İşletmede tek tür ürün üretildiğinde, işlem gider merkezlerinde toplanan giderle-

rin dağıtımını sorunuyla karşılaşılmaz. Oysa, birden fazla türde ürün üretilmesi durumunda, genel üretim giderlerinin bu ürünler arasında paylaştırılması gerekir. Bu nedenle dağıtım ölçülerine kesinlikle gereksinim duyulur(83).

Bu sayısal örneğimizde, buğday ve şeker pancarı olmak üzere, iki ürünün üretildiğini kabul edelim. Aynı zamanda işletmede üretilen ürünlerle ilgili verilerin de, aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

<u>DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ</u>	<u>ÜRÜN TÜRLERİ</u>	
	<u>BUĞDAY</u>	<u>ŞEKER PANCARI</u>
1. Ekim-Bakım Bölümü	0,5 D.İ.S.	0,2 D.İ.S.
2. Hasat Bölümü	0,7 D.İ.S.	0,1 D.İ.S.
TOPLAM	<u>1,2 D.İ.S.</u>	<u>0,3 D.İ.S.</u>

Bu verilere göre ürünlere, ton başına yüklenecek genel üretim giderleri şöyle olacaktır.

<u>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	<u>ÜRÜN TÜRLERİ</u>	
	<u>BUĞDAY</u>	<u>ŞEKER PANCARI</u>
BUĞDAY (0,5 D.İ.S. X 122.925.- + 0,7 D.İ.S. X 99.180.-) ' 130.889.-		
ŞEKER PANCARI (0,2 D.İ.S. X 122.925.- + 0,1 D.İ.S. X 99.180.-)		34.503.-
Ürünlere Yüklenen G.Ü.G. Top.	<u>130.889.-</u>	<u>34.503.-</u>

Yukarıda da görüldüğü gibi, ürünlere ton başına yüklenen genel üretim giderleri, buğday için, 130.889.- ; şeker pancarı için ise, 34.503.-'dir. Bütün bu işlemler yapıldıktan sonra, ürünlere yüklenecek genel üretim giderleri tutarı belirlenmiş olmaktadır. Bundan sonra yapılacak işlem; bu giderleri, üretim hesabına aktarmak ve dönem sonunda fiili genel üretim giderleri oluştuğunda, varsa sapmaları belirlemek ve ilgili düzeltme kayıtlarını yapmaktır. Daha sonra da, belirlenen bu sapmalar, Dönem Kârı ve Zararı Hesabına devredilerek kapatılırlar.

Yukarıda ürünlere yüklenmek üzere belirlenmiş olan tahmini genel üretim giderlerinin muhasebe kayıtları, şöyle yapılır:

		31.12./	
160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.			165.392.-
01- Ürün Stokları		165.392.-	
10- Bitkisel Ürünler			
100- Tahıllar			
1000- Buğday	130.889.-		
10- Bitkisel Ürünler			
102- End. Bitkileri			
1020- Ş.Pan.	<u>34.503.-</u>		
731- G.Ü.G. YANSITMA HS.			165.392.-
03- Ekim Bakım B.	86.048.-		
06- Hasat Bölümü	<u>79.344.-</u>		
"			
731- G.Ü.G. YANSITMA HS.			165.392.-
03- Ekim-Bakım Bölümü	86.048.-		
06- Hasat Bölümü	<u>79.344.-</u>		
730- G.Ü.G. HS.			165.392.-

Yukarıdaki örnekte ürünlere tahmini olarak genel üretim giderleri 165.392.- olarak yüklenmiştir. Aynı birimler için genel üretim giderleri fiili olarak 181.208.- olarak gerçekleşmiştir. Yani, 15.816.-'lık bir olumsuz sapma oluşmuştur. Başka bir deyişle ürünlere 15.816.-'lık eksik bir yükleme yapılmıştır. Bu durumda, sapsmaya ilişkin muhasebe kayıtları da, şu şekilde olacaktır:

31.12./....	
732- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	15.816.-
730- G.Ü.G. HS.	15.816.-
"	"
632- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	15.816.-
732- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	15.816.-
"	"
690- DÖNEM KARI VE ZARARI HS.	15.816.-
632- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	15.816.-
"	"

Yıl içinde oluşan Genel Üretim Giderleri de, şu şekilde muhasebeleştirilirler:

..../..../....	
632- G.Ü.G. HS.	181.208.-
100- KASA HS.	100.000.-
330- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR HS.	81.208.-
"	"

§.3. Maliyet Muhasebesi Belge Düzeninin Kurulması

Maliyet muhasebesi belgeleri; maliyetlerin işletmedeki akışları sırasında, giderlerin türleri, gider merkezleri ve ürünler itibarıyla izlenmesini sağlayacak ve yapılacak kayıtların dayanağını oluşturacak belgelerdir.

Çalışmamızın bu kesiminde, tarım işletmeleriyle ilgili maliyet muhasebesi belgeleri üç aşamada sunulacaktır. Bunlar; direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgili belgelerdir.

A- Direkt Hammadde İle İlgili Belgeler

Bu belgeler, direkt hammadde giderlerinin izlenmesinde kullanılacak olan belgelerdir. Biz burada tarım işletmeleri için gerekli olan belgelere değineceğiz. Bu belgeleri, işletmelerin durumlarını göz önüne alarak çoğaltmak mümkündür.

1.) Hammadde Satınalma İstek Fişi.

Bu fişte, hammaddenin ne kadar satın alınmak istendiği, tarım işletmesine ne zaman teslim edilmesi gerektiği, isteği yapan bölümün ya da servisin adı, tarih, fiş numarası, istekte bulunan ve onaylayanın imzası yer alır.

Satınalma komisyonu satıcıya siparişi verdikten sonra istek fişine ayrıca, siparişi verdiği satıcıyı, işletmenin adını, fiyatını ve teslimatın ne zaman yapılacağını yazar. Bu fiş, satınalma isteminin ne miktarda ve tutarda olduğunu gösterir ve satıcıya verilen bir akit anlamındadır. Hammadde satınalma istek fişine ilişkin bir örnek, Ek-2'de sunulmuştur.

2.) Hammadde Satınalma Fişi

Bu fişte, satıcı tarafından hammaddenin teslim

edileceği tarih, fiş no, satıcının adı, adresi, nakliye biçimi, birim fiyatı ve borçlandırılacak hesap numarası gibi ayrıntılar yer alır.

Hammadde satınalma fişinden sonra bu fiş düzenlenerek, satınalma işlemi gerçekleşmiş olur.

Hammadde satınalma fişine ilişkin bir örnek, Ek-3'de sunulmuştur.

3.) Teslim Alma ve Muayene Raporu

Bu raporda, teslim koşulları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu rapor, iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi; teslim alma raporu, ikincisi de; muayene raporudur.

Teslim alma raporu kısmında; satıcının adı, ünvanı, adresi, taşıma aracı, teslim eden, teslim alınan yer, teslim tarihi, hammadde tutarının ödenip ödenmediği, fiş no, satınalma fiş no, fatura no, teslim edilen miktar, hammaddenin cinsi, özellikleri ve teslim alanın imzası bulunur.

Muayene raporu kısmında ise; kabul edilen ve geri gönderilen hammadde miktarı, geri gönderilme nedeni, ölçümlemeyi yapan, kontrol eden ve onaylayan kişinin adı ve soyadı yer alır.

Teslim alma ve muayene raporuna ilişkin bir örnek, Ek-4'te sunulmuştur.

4.) Ambar Stok Kartı

Ambar stok kartlarına; hammaddenin ambara giriş tarihi, miktarı ve teslim alma raporunun numarası yazılır. Ayrıca bu kartlarda; hammaddenin minimum ve maksimum miktarları,

satınalınan, üretime gönderilen ve ambarda kalan stok miktarları ayrı ayrı gösterilir. Bu kart hammaddeleri sadece miktar olarak gösterir.

Ambar stok kartına ilişkin bir örnek, Ek-5'te sunulmuştur.

5.) Sürekli Envanter Stok Kartı

Sürekli envanter stok kartı, ambar muhasebesi servisinde eldeki stokların sürekli olarak en son durumunu gösteren bir karttır. Sürekli envanter stok kartları, hammadde stokları ana hesabının yardımcı hesabını oluşturur. Bu kartlarda; hammaddenin adı, kodu, parça nosu, ambarda bulunduğu yer, ölçü birimi, ortalama birim fiyatı, maksimum ve minimum stok miktarlarıyla, yeniden sipariş miktarı gibi bilgiler yer alır. Bu kartlar; giren, çıkan ve kalan olarak çalışırlar. Sürekli envanter stok kartları yerine; yardımcı stok kartları, depolar defteri gibi kavramlar da kullanılabilir.

Sürekli envanter stok kartına ilişkin bir örnek, Ek-6'da sunulmuştur.

6.) Hammadde İstek Fişi

Bu fişle, isteği yapan yetkili, gereksinim duyulan hammaddenin türünü ve miktarını belirtir. Ayrıca bu fişte; isteği yapan servisin adı, hammaddenin hangi iş için istendiği, isteme tarihi, istek fişinin nosu ve yetkililerin imzaları gibi bilgiler de yer alır.

Hammadde istek fişine ilişkin bir örnek, Ek-7'de sunulmuştur.

7.) Ambar İade Fişi

Üretimden ambara iade edilen hammaddelerin muhasebeleştirilmesinde, ambar iade fişi düzenlenir. Bu fişte, iadenin nedeni, iade eden bölüm, alacaklandırılan hesabın nosu, tarih, fiş nosu gibi bilgiler yer alır.

Ambar iade fişine ilişkin bir örnek, Ek-8'de sunulmuştur.

8.) Borç Dekontu

Borç dekontu, iade edilen hammaddenin maliyetinin, fatura maliyetinden düşüldüğünün satıcıya bildirilmesine yarar. Borç dekontu; satıcının adı ya da ünvanı, satıcının adresi, borç dekont no, tarih, fatura no, faturanın tarihi, satın alma fiş no, stok no, iade edilme biçimi ve imzalar gibi bilgileri içerir.

Borç dekontuna ilişkin bir örnek, Ek-9'da sunulmuştur.

9.) Ambar Çıkış Fişi

Bu fiş, ambardan üretime gönderilen hammaddelerin çıkışı için düzenlenir. Bu fişle üretim hesabı borçlandırılırken, direkt hammadde giderleri hesabı alacaklandırılır. Bu fişte; fişin tarihi, nosu, stok nosu, imzalar gibi bilgiler yer alır.

Ambar çıkış fişine ilişkin bir örnek, Ek-10'da sunulmuştur.

10.) Artıklar Raporu

Bu rapor, artıkların depoya alınabilmesi ve depodan çıkışının yapılabilmesi için düzenlenen bir rapordur. Artıklar raporunda; rapor no, artığın olduğu bölüm, tarih, a-

lacaklandırılan hesap no ve sipariş no, teslim eden, teslim alan depo sorumlusu gibi bilgiler yer alır.

Artıklar raporuna ilişkin bir örnek, Ek-11'de sunulmuştur.

11.) Stok Değişim Raporu

Bu rapor, hammaddenin, sürekli envanter stok kartına birkaç ekleme ve çıkarma yapıldığında düzenlenecek bir rapordur. Sürekli envanter stok kartlarının düzeltilmesi dışında ayrıca, hammadde stokları hesabının da düzeltilmesi gerekir. Bu raporda; hammadde adı, eldeki stoklar, sayım fazlası, sayım noksanı gibi bilgiler yer alır.

Stok değişim raporuna ilişkin bir örnek, Ek-12'de sunulmuştur.

12.) Direkt Hammadde Özet Föyü

Bu föy, direkt hammaddenin, üretim gider merkezleri itibarı ile maliyetlerini gösteren bir belgedir. Bu belgede; ait olduğu ay, sipariş no, ambar çıkış fişi gibi bilgiler yer alır.

Direkt hammadde özet föyüne ilişkin bir örnek, Ek-13'te sunulmuştur.

B- Direkt İşçilik Giderleri İle İlgili Belgeler

Direkt işçilik giderleri ile ilgili belgeler, direkt işçilik miktarlarının ayrıntılı olarak izlenmesini ve kayıtlara geçirilmesini sağlayan belgelerdir. Biz burada, tarım işletmeleri için gerekli olan belgelere değineceğiz. Bu belgelerin işletmelerin durumlarına göre çoğaltılması ve değiştirilmesi mümkündür.

1.) Puvantaj Defteri

Tarım işletmelerinde, işçilerin işe devam edip etmedikleri, işte geçirdikleri süreler, puvantaj defteri yardımıyla saptanır. Puvantaj defterinde; işçinin sicil numarası, adı ve soyadı, aylık olarak düzenlenmiş günleri, yevmiyesi ve toplam ücretler yer alır. Ayrıca puvantaj defterine, işçilerin raporları da işlenir ve işçilerin bordroları da puvantaj defterleri yardımıyla düzenlenir.

Puvantaj defterine ilişkin bir örnek, Ek-14'te sunulmuştur.

2.) Fazla Mesai Kartı

İşçilerin normal çalışma sürelerinin dışında kalan sürelerde çalıştıkları işçilikler, fazla mesai kartlarında izlenir. Bu kartta; toplanan saatlere göre, fazla mesai ücreti ödenir. Fazla mesai ücretleri genelde, genel üretim giderlerinin bir unsurudur. Ancak, tarım işletmelerinde çalışan işçiler, fazla mesai sürelerinde ürünün yapısına direkt olarak etkileyen işçilikte bulunabilirler.

Fazla mesai kartında, ad, soyad, tarih, fazla çalışma saati, süre ve imzalar bulunur.

Fazla mesai kartına ilişkin bir örnek, Ek-15'te sunulmuştur.

3.) Haftalık İşçi Saat Kartı

Bu kartlar, bir işçinin tarım işletmesinde bir haftalık süre içerisinde geçirdiği süreyi saat olarak göstermektedir. Bu kartlar üzerinde; işçinin adı, soyadı, sona eren haftanın tarihi, saat nosu, işçinin sicil nosu, servisi, gün-

ler, sabah, öğle ve fazla çalışmanın giriş, çıkış saatleri, yetkililerin imzaları bulunur. Ancak; haftalık işçi saat kartı üzerinde, işçilik saati ücreti gösterilmez.

Haftalık işçi saat kartına ilişkin bir örnek, Ek-16'da sunulmuştur.

4.) Günlük İşçilik Özet Kartı

Bu kartlar, bir işçinin bir gün içinde hangi işler üzerinde ve hangi bölümlerde çalıştığını açıkça gösterir. Bu kartlarda; işçinin adı, soyadı, tarih, normal ücret, vardiye ücretleri, fazla çalışma primleri, işçi no, saat ücreti, tutar gibi bilgilerin yanında, işi bırakma, başlama ve çalışılan saat gibi bilgiler yer alır.

Günlük işçilik özet kartına ilişkin bir örnek, Ek-17'de sunulmuştur.

5.) Zaman Kartı

Zaman kartları, iki kısımdan oluşmaktadırlar. Bunlar; saatler ve kazanılan ücretlerdir.

Çalışılan saatler kısmında; çalışılan günler, çalışılan tarla ya da işyeri, yapılan iş, çalışılan zaman, normal ve fazla mesai saatleri, parça başına iş ve çalışma anında kullanılan hayvan adedi ve traktör saati için kolonlar yer almaktadır.

Zaman kartalarına ilişkin bir örnek, Ek-18'de sunulmuştur.

6.) Direkt İşçilik Özet Föyü

Bu föy, direkt işçiliklerin gider merkezleri

itibarı ile maliyetlerini göstermektedir. Bu belgede; ait olduğu ay, sipariş no, iş zaman kartı gibi bilgiler yer alır. Bu föy, iş zaman kartları esas alınarak düzenlenir.

Direkt işçilik özet föyüne ilişkin bir örnek, Ek-19'da sunulmuştur.

C- Genel Üretim Giderleri İle İlgili Belgeler

Direkt hammadde ve işçilik giderlerinin izlenmesinde kullanılacak yukarıdaki belgeler, direkt hammadde ve direkt işçilik yanında, endirekt malzeme ve endirekt işçilik giderlerinin de gerek tutar olarak, gerekse gider merkezleri itibarıyla izlenmesine olanak sağlayacaktır. Genel üretim giderlerini oluşturan diğer kalemlerin (vergi, resim ve harçlar, dışarıdan sağlanan yararlar, hizmetler v.b.) izlenmesinde ise, özel belgelerin kullanılmasına genellikle gerek yoktur. Biz çalışmamızın bu kısmında, tarım işletmelerinin özelliklerine ve yapılarına uygun olan genel üretim giderleri belgelerinden, yukarıda bahsettiğimiz belgelerin dışında kalan belgeleri sunacağız.

1.) Bölümsel Genel Üretim Giderleri Kartı

Bu kartlar, genel üretim giderleri hesabının yardımcı hesabı niteliğindedir. Bu kartlar, fatura ya da fişlerin kopyaları, işçi saat kartları ve öteki fişlerdeki bilgilerden yararlanılarak doldurulmaktadır.

Bu kartlarda; tarih, kaynak belge, giderlerin türleri ve belgeler yer alır.

Bölümsel genel üretim giderleri kartına ilişkin bir örnek, Ek-20'de sunulmuştur.

2.) Muhasebe Fişleri

Genel muhasebe sisteminde kullanılan bu fişler; "Kasa Tahsil", "Kasa Tediye" ve "Mahsup" fişleridir. Genel muhasebede bu fişler üzerinden ana hesapların ve bu hesapların yardımcı hesapları gösterilmekle yetinilir. Maliyet muhasebesi kayıtlarıyla ilgili kasa ödeme ve mahsup fişlerinin ise, ana ve yardımcı gider hesaplarının yanında gider merkezlerinin de tasarlansın, bastırılmaları gerekir.

Muhasebe fişlerine ilişkin bir örnek, Ek-21'de sunulmuştur.

3.) Haftalık Genel Üretim Giderleri Özeti

Bu tablo, haftalık genel üretim giderlerinin tahmini (bütçelenmiş) tutarları ile, fiili tutarları arasındaki sapmaların bulunmasına yardımcı olur.

Bu tabloda; giderler, haftanın sonu, tahmini direkt işçilik, sabit giderler ve değişken giderler gibi bilgiler yer alır.

Haftalık genel üretim giderleri özeti tablosuna ilişkin bir örnek, Ek-22'de sunulmuştur.

4.) Sipariş Maliyet Kartı

İlgili ürüne ilişkin direkt giderler ile yine o ürüne düşen genel üretim gideri paylarının, bu kart üzerinde gösterilmesi gerekir. Bir ürünün üretimi tamamlandığı zaman, bu ürüne ilişkin sipariş maliyet kartında biriken giderlerin toplamı alınarak, ürün partisinin birim maliyeti saptanır.

Sipariş maliyet kartına ilişkin bir örnek, Ek-23'te sunulmuştur.

5.4. Maliyet Rapor Sisteminin Kurulması

Bundan önceki konularda açıkladığımız maliyet akışının yapılabilmesi için; hesap planının, muhasebe kayıtlarının ve gerekli belgelerin kullanılması, elde edilecek verilerin sonuçlarının rapor edilmesi, başka bir deyişle, bu bilgilerin anlamlı hale sokulması ve ilgili kişilere sunulmaya hazır duruma getirilmesi gerekir.

Muhasebe, işletme hakkındaki gerekli mali bilgileri yukarıda belirttiğimiz gibi, toplamak ve ihtiyaç sahiplerine sunmakla, ekonomik faaliyetlerin yönetimini kolaylaştırır(84).

Hazırlanan raporların kimlere, ne şekilde ve ne zaman sunulacağına bilinmesinde yarar vardır. İşte, çalışmamızın bu kesiminde bu raporların ayrıntılarını açıklayarak; ilgili raporlara örnekler sunulacaktır. Bu raporlar, üst ve orta düzey işletme yönetimine sunulacak raporlar ve alt düzey işletme yönetimine sunulacak raporlar olmak üzere iki ana başlık altında irdelenecektir.

A- Üst ve Orta Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak

Raporlar

1.) Karşılaştırmalı Aylık Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu rapor her ayın sonunda ilgili kişilerce hazırlanarak, ilgili bölümlere sunulmalıdır.

(84) Sabri BEKTÖRE-Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tablolar Analizi, (Eskişehir: And. Ü. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:19, 1985), s.3.

Üst ve orta düzey işletme yöneticileri, bu rapordan; iki ay arasındaki fiili sonuçları karşılaştırarak farkları bulacaklar ve iyiye gidiş için gerekli önlemleri alacaklardır. Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-24'te sunulmuştur.

2.) Aylık Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, ay sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulması gereken bir rapordur. Bu raporda; aylık bütçelenen ve fiili maliyetlerle bunların farkları yer alır. Ayrıca, yıllık kümülatif toplamlar da yer almaktadır. İlgili kişiler bu farkları irdeleyerek, nedenlerini araştırırlar ve gerekli önlemleri alırlar.

Aylık gelir durumu raporuna ilişkin bir örnek, Ek-25'te sunulmuştur.

3.) Yıllık Brüt Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, hesap dönemi sonunda üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; iki yılın yıllık satışları ve maliyetleri ile farkları yer alır. İlgili kişiler bu raporu inceleyerek, yıllar arasında karşılaştırmalar yapacaklar ve farkların durumuna göre gerekli önlemleri alacaklardır.

Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-26'da sunulmuştur.

4.) Karşılaştırmalı Bilançolar

Bu rapor, hesap dönemi sonunda orta ve üst düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; iki yılın aktif ve pasif hesapları ile bunların yüzde-leri yer alır. İlgili kişiler, bu raporu inceleyerek, işletme-

lerinin yıllar arasındaki büyüme ya da küçülme eğilimini görecekler ve buna göre gerekli önlemleri alacaklardır.

Karşılaştırmalı bilançolara ilişkin bir örnek, Ek-27'de sunulmuştur.

5.) Yıllık Karşılaştırmalı Net Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, yıl sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur.

Bu raporda; iki yılın net değerleri ve bunların yüzde ifadeleri ile karşılaştırmaları yer alır. İlgili kişiler, bu raporu inceleyerek, net değerler üzerindeki artış ya da azalışları yüzde olarak ifade edilmiş bir şekilde görecekler ve gidişe göre karar vereceklerdir.

Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-28'de sunulmuştur.

6.) Maliyet Analizi Raporu

Bu rapor, ay sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; aylık olarak bütçelenmiş ve fiili olarak gerçekleşmiş giderler ile bunların farkları yer almaktadır. Ayrıca, ayların yıl içindeki kümülatif toplamı da yer almaktadır. İlgili kişiler, bu raporu inceleyerek, aylık giderleri ve maliyetleri analiz ederek, alınması gereken önlemleri alacaklardır.

Maliyet analizi raporuna ilişkin bir örnek Ek-29'da sunulmuştur.

7.) İşçilik Saatlerinin Analizi Raporu

Bu rapor, üst ve orta düzey işletme yönetici-

lerinin belirleyeceği zamanda, kendilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; bütün işçilikler vardiyalara göre ayrı ayrı yansıtılmaktadır. İşletme üst ve orta düzey yöneticileri, işçilğin önemli olduğu tarım işletmelerinde, işçilik saatlerinin fazla olup olmadığını araştırarak karar vereceklerdir.

Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-30'da sunulmuştur.

8.) Tahmini ve Fiili Maliyetleri İzleme Raporu

Bu rapor, ay sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak bir rapordur. Bu raporda; direkt hammadde ile direkt işçilikler aylık olarak, fiili ve tahmini olarak yer almakta; farklar belirtilmektedir. İşletme yöneticileri bu raporla, aylık giderlerin durumunu görecekler, sapmaları belirleyerek; nedenlerini araştırarak gereken önlemleri alacaklardır.

Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-31'de sunulmuştur.

B- Alt Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar

1.) Süt Üretim ve Tüketim Raporu

Bu rapor, haftalık olarak alt düzey işletme yöneticilerine sunulması gereken bir rapordur. Bu raporda; işletme içinde ve dışarıya satılan sütler ile yem olarak kullanılan sütlerin (buzağılara, kuzulara v.b.) dökümü ve ayrıca işletmede üretilen sütler yer alır. Haftalık bakiye, kalan miktarı gösterir. Alt düzey işletme yöneticileri bu raporu inceleyerek, haftalık harcama ve üretimleri belirleyecekler, eğer gereksiz harcama varsa azaltarak, üretim miktarının yüksek tutmaya çalışacaklardır.

Bu rapora ilişkin bir örnek, Ek-32'de sunulmuştur.

2.) Hammadde Tüketim Raporu

Bu raporda; tüketilen hammaddelerin nerelere harcandığı belirtilir. Alt düzey işletme yönetimi, bu rapordan elde edeceği bilgileri gözönünde tutarak, daha az miktarda hammadde tüketimi yoluna giderek, tasarruf yapmaya çalışarak, üst düzey yöneticiler ile orta düzey işletme yöneticilerine bilgi verir.

Hammadde tüketim raporuna ilişkin bir örnek, Ek-33'te sunulmuştur.

3.) Otlatma Cetveli

Bu raporda; otlatılan sahalara belirtilir. Alt düzey işletme yöneticisi, bu raporu inceleyerek, tarladaki ve otlaktaki ot v.b. ürünlerin hayvanlara yem olarak verilip verilmemesine karar verir ve durumu üst yöneticilere bildirir.

Otlatma cetveline ilişkin bir örnek, Ek-34'te sunulmuştur.

4.) Günlük G.Ü.G. Kontrol Raporu

Alt düzey işletme yöneticisi, bu raporu inceleyerek, gerekli önlemleri almaya çalışır ve durumu aylık genel üretim giderleri raporu şeklinde üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunar.

Günlük G.Ü.G. raporuna ilişkin bir örnek, Ek-35'te sunulmuştur.

5.) Günlük İş Kartı

Bu raporda; işçinin iş süresinde geçirdiği zaman ile başa geçen işçilikler yer alır. Alt düzey işletme

yöneticisi, bu karttan işçiliklerin beklenen verimi verip vermediğini belirler ve gerekli önlemleri alır. Ayrıca bu raporları, üst düzey ve orta düzey işletme yöneticilerine de iletir.

Günlük iş kartına ilişkin bir örnek, Ek-36'da sunulmuştur.

6.) Çağ Değişim Raporu

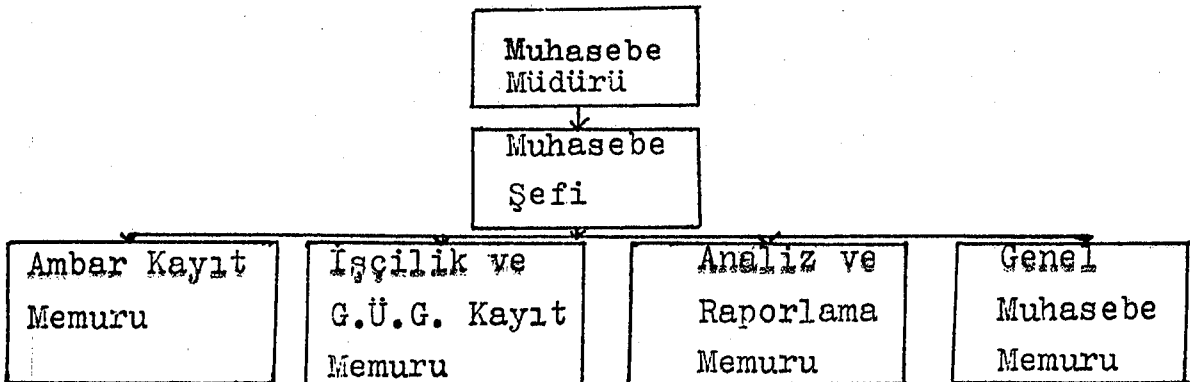
Bu raporda; canlı hayvanların çağ değişimi ile ilgili bilgiler yer alır. Alt düzey işletme yöneticisi, mevcut hayvanların son durumlarını bu rapora kaydeder ve ilgili işletme yöneticilerine sunar. İşletme yöneticileri bu rapordan elde edecekleri bilgilere göre; canlı hayvanların işletmedeki durumları hakkında karar verirler.

Çağ Değişim raporuna ilişkin bir örnek, Ek-37'de sunulmuştur.

§.5. Muhasebe Sistemini Yürütecek Organizasyonun Kurulması

Buraya dek yaptığımız açıklamalarımızla tarım işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sistemi kurmuş olduk. Öte yandan, bu sistemi yürütecek bir organizasyonun kurulması da gereklidir. Bu nedenle, çalışmamızın bu kesiminde, tarım işletmelerinin özellikleri ve iş yüklerini de göz önüne alarak, önce sistemi yürütecek organizasyonu şematik olarak gösterecek ve daha sonra da, görev tanımlarını yapacağız.

Kurduğumuz sistem için hazırlanan organizasyon şeması:



Yukarıdaki organizasyon şemasındaki her bir pozisyonun zorunlu kıldığı nitelikteki ve o pozisyonda yürütülecek çalışmalarını belirleyen görev tanımları, aşağıda özetle belirtilmiştir.

i- Muhasebe Müdürü:

Görev Ünvanı : Muhasebe Müdürü

Öğrenim Durumu : En az İşletme ya da İktisat Fakültesi Mezunu Olmak

Deneyimi : En az beş yıllık bir muhasebe bölümünde çalışmış olmak.

Görevleri :

- Tüm alt birimlerin durumlarını raporları inceleyerek kontrol etmek,
- Alt yönetici raporlarının özetlerinden işletme hakkındaki bilgileri toplamak ve gerekli önlemleri almak,
- İşletme sahip ya da sahiplerinin bilgi gereksinimlerini düzenli bir şekilde karşılamak,
- Yetki ve sorumlulukları belirlemek,
- Mali işlerin yürütülmesini sağlamak,

ii- Muhasebe Şefi:

Görev Ünvanı : Muhasebe şefi

Öğrenim Durumu: En az İşletme Fakültesi mezunu olmak,

Deneyimi : En az 3 yıl bir muhasebe bölümünde çalışmış olmak.

Görevleri :

- Yönetimin alt birimlerini muhasebe müdürünün direktifleri doğrultusunda yönetmek,

- Alt birimlerce hazırlanan maliyet ve genel muhasebe raporlarını düzenlemek ve bunların özetlerini muhasebe müdürüne sunmak,
- Alt birimlerin yaptıkları işleri denetlemek ve onları kontrol etmek,
- Mali mevzuatın gereklerini, muhasebe müdürü nezdinde yerine getirmek.

iii- Ambar Kayıt Memuru :

Görev Ünvanı : Ambar Kayıt Memuru
Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi Mezunu Ol.
Deneyimi : En az 1 yıl muhasebe deneyimli
Görevleri :

- Ambar giriş ve çıkışlarını kaydetmek,
- İlgili fişlerin ve öteki belgelerin dökümünü yapmak ve ilgililere sunmak,
- Envanterde ilgililere yardımcı olmak.

iv- İşçilik ve Genel Üretim Giderleri Kayıt Memuru:

Görev Ünvanı : İşçilik ve G.Ü.G. Kayıt Memuru
Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi ya da
2 yıllık M.Y.O. mezunu olmak
Deneyimi : 2 yıllık muhasebe deneyimli ol.
Görevleri :

- İşçiliklerle ilgili kayıtları ve dökümleri yapmak,
- G.Ü.G.'ne ilişkin kayıtları ve dökümleri yapmak,
- İlgili kişilere bu bilgileri sunmak,
- İşçilik ve G.Ü.G ile ilgili diğer işlemleri yapmak,

v- Analiz ve Raporlama Memuru:

Görev Ünvanı : Analiz ve Raporlama Memuru
Öğrenim Durumu : En az İşletme ya da İktisat Fak.
mezunu olmak
Deneyimi : En az 2 yıllık deneyimli olmak
Görevleri :

- Maliyet muhasebesi verilerini analiz etmek ve raporlayarak, ilgililere sunmak,
- Genel muhasebe raporlarının hazırlanmasında yardımcı olmak.

vi- Genel Muhasebe Memuru :

Görev Ünvanı : Genel Muhasebe Memuru
Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi mezunu olmak
Deneyimi : En az 2 yıl muhasebe bölümünde çalışmış olmak
Görevleri :

- Yasal defterleri işlemek ve yasal bildirimleri muhasebe şefi nezdinde yapmak,
- Genel muhasebe rapor ve dökümlerini yapmak,
- Genel muhasebe ile ilgili olan diğer işleri yapmak ve diğer bölümlere yardım etmek.

Üçüncü Bölüm

TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ, SAPMA ANALİZLERİ VE YÖNETİM ARACI OLARAK KULLANILMASI

I- TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞIYLA İZLENMESİ

Ş.1. Genel Olarak Bütçeleme

Bütçe; belirli bir zaman aralığı içinde kaynakların nasıl kazanılacağını ve kullanılacağını gösteren bir plandır. Faaliyetler yürütülürken, bütçe fiili ve beklenen sonuçları karşılaştırma aracı olarak görev yapar ve denetim işlemlerini kolaylaştırır (85).

Bütçe, işletmenin gelecek yıla ilişkin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerinin planlanmasında, düzenlenmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılan bir yönetim aracıdır.

(85) Carl L. MOORE-Robert K. JAE (Çev. Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, 2.B., (İstanbul: İ.Ü. Yayınları, No:3486, 1988), s.667.

Gelecek yıla ilişkin bütçeler, yıl başından önce hazırlanır ve gelecek yıl üretim sırasında oluşacak tahmini giderleri gösterir. Bu tahmini giderler, satışların planlanmasında ve genel üretim giderlerini üretime yüklemeye son derece yararlıdır. Bütçeler tahmini giderleri gösterdiklerinden, fiili giderler yıl içinde oluşunca, fiili giderler ile tahmini giderlerin karşılaştırılması da, maliyet kontrolünün temelini oluşturur. Bütçeler, işletmenin tümü için düzenlenebileceği gibi, bölümler itibarıyla da düzenlenebilir(86).

Bütçelemenin amaçları ve yararları şöyle açıklanabilir;

Bütçeler; yönetim tarafından düzenlenen ve kullanılan araçlardır. Yönetim, bir bütçe hazırlayarak; ileriye doğru bakmaya ve işletmenin çeşitli unsurlarının nasıl ahenkleştirileceği konusuna dikkatlerini yoğunlaştırmaya zorlanmış olur. Bütçenin ve bütçe hazırlanmasının başlıca yararlarından bazıları aşağıdaki gibi sayılabilir(87).

i- Bütçe, gelir getiren bir ortak amaca ulaşmak için birlikte yürütülmesi gereken faaliyetlerin birbiriyle ahenkleştirilmesi aracıdır,

ii- Bütçeleme çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin, işletme faaliyetlerini yürütmede birbirlerine bağlı olan unsurlardan haberdar olmasını sağlar,

iii- Bütçe uygulanabilecek bir pratik ölçüdür,

iv- Bütçe varlığı nedeniyle yöneticilerin yeterli finansal kayıtları yaptırmalarını ve devam ettirmelerini sağlar.

(86) ÜSTÜN, s.484.

(87) MOORE-JAEDICKE, s.668.

v- Bütçe sayesinde örgütteki tüm kişiler, işletmenin kaynaklarını koruma zorunluluğunu daha fazla hissederler,

vi- Kaynakların etkin ya da etkin olmayan biçimde kullanıldığı, bu amaçla hazırlanan bütçeler yardımıyla belirlenir.

vii- Bir bütçe, yönetime, kendi kendini değerlendirme olanağı sağlar ve gelişmeleri ölçmede kullanılabilir.

Bütçelemenin ve dolayısıyla bütçelerin amaçlarını da başlıca şu dört ana grup ta toplayabiliriz. Bunlar;

i- Planlama,

ii- Kordinasyon (uyumlaştırma),

iii- Haberleşmeyi sağlama,

iv- Yönetim kontrolü.

3.2. Tarım İşletmelerinde Düzenlenebilecek İşletme Bütçeleri

Tarım işletmelerindeki faaliyetlerin değişik özellikleri göz önüne alınarak, faaliyetlerin planlanmasından elde edilecek yararlar birlikte; zorunluluk da vardır. Çünkü:, tarım işletmelerinde faaliyetler, uzun dönemler içerisinde ve büyük kütleler halinde, büyük alanlarda yürütülür. Ayrıca, tarım işletmeleri için, işçiliğin ayrı bir önemi vardır. Tarım işletmecisi ya da yöneticisi, yapacağı bütçeler ile belirli bir dönem sonunda ürettiği ürünlerin maliyetinin ne olacağını saptar. Buna paralel olarak, devletin saptayacağı ürün taban fiyatları karşısında, işletmenin kârlılığını da ölçmüş olmaktadır. Ürün birim maliyetleri, taban fiyatlara göre yüksek olduğunda tarım işletme yöneticisi bu durumu görererek, üretimini başka alanlara kaydıracak ve daha kârlı alanlara yatırım yapmış olacaktır. Öte yandan, tarım ürünleri, ülkemizde enflasyona karşı duyarlı olan temel gıda maddelerini oluşturduğundan, plansız üretim sonucu işletme zarara uğrar.

Yukarıda sıralanan nedenlerle tarım ürünleri üreten işletmelerin faaliyetlerini planlama zorunluluğu vardır. Bütçe de, sayısal olarak ifade edilmiş bir plan olduğuna göre, tarım işletmelerinde maliyetlerin bütçeler aracılığı ile izlenmesi gerekmektedir.

Bütçe, temeli oluşturan satışların tahmini ile birlikte, üretim işletmesi için aşağıda belirlenen konulara ilişkin tahminleri içermektedir(88).

- i- Üretim,
- ii- Hammadde Kullanımı Bütçesi,
- iii- Hammadde Alımı Bütçesi,
- iv- Direkt İşçilik için yapılması gereken maliyet ve gerekli işgören sayısı,
- v- Genel Üretim Giderlerinin oluşması,
- vi- Faaliyet Giderlerinin oluşması,
- vii- Çeşitli stokların değerleri ve düzeyleri,
- viii- Nakit akışı,
- ix- Borçlanma gereksinimi,
- x- Planlanan sermaye harcamalarının tutarı.

Bütçe, bütçe dönemi sonundaki proforma bilanço ile gelir tablosunun, tüm işletme açısından düzenlenmesiyle sona erer(89).

Biz bu kesimde, konumuzun amacı doğrultusunda, D.Hammadde

(88) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.88-89.

(89) ÜSTÜN, Yönetim, s.89.

direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgili bütçeleri ele alıp inceleyeceğiz.

A- Üretim Bütçesi:

Üretim bütçesi, bütçe süresince üretilmesi gereken ürün miktarının tahminidir. Üretim bütçesinin geliştirilmesinde, ilk adım stok düzeyleri ile ilgili politikaların saptanmasıdır. İkinci adım, bütçe devresinde üretilecek her ürünün toplam miktarının saptanmasıdır. Üçüncü adım da, üretimin zaman dilimlerine dağıtımının yapılmasıdır(90)

Üretim, tahmini satışlara bağlı olarak, üretim dönemiyle ilgili olmalıdır. Üretimin, satışların yapılması, beklenen tarihten önce, ürünlerin üretilmesi için yeterli bir süreye olanak verecek bir biçimde planlanması gerekir. Genellikle ölçülü hareket eden işletme yönetimi, her an satışa hazır ürün bulundurmaya güvenceye bağlamak için, nihai ürün stoklarında fazla stok bulundurur.

Tarım işletmelerinde, ürünlerin, taban fiyat tespit zamanlarına göre satılmasının planlanması, ürünlerin fiyatları artacağından işletme kârlılığını da arttıracaktır.

B- Hammadde Kullanım Bütçesi:

Bütçe sürecinde daha sonraki aşama, üretimde kullanılacak hammaddenin belirlenmesinde zorunlu kılardır. Hammadde kullanım bütçesi, direkt hammaddelerin yalnız miktarları ile ilgilidir. Ancak bazı hallerde, endirekt hammadde kullanım bütçesinin de belirlenmesi mümkündür.

(90) Glenn A. WELSCH (Çev. Yaman Erdal ve Diğerleri), İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, III.B., (Ankara: Ayyıldız Matbaası A.Ş., 1978), s. 216.

Tarım işletmelerinin, hammadde kullanımında belirli standartlar mevcut değildir. Ancak, bazı kuruluşların bu alanlarda yaptığı araştırmalar sonucunda dönüm başına ya da kg başına belirli standartlar düzenlenmeye çalışılmaktadır. Örneğin; Köy Hizmetleri, Ziraat Odaları, Üniversiteler bu konuda çeşitli bölgelerde çalışmalar yapmaktadır.

Tarım işletmelerinin özellikleri nedeniyle hammaddelerin kullanılması, belirli dönemlerde ve büyük kütleler halinde yapılmaktadır. Örneğin; tohum kullanımı ekim aylarında, gübre kullanımı ekim ve bahar aylarında kullanılmaktadır. İşletme yöneticileri bütçelerini yaparken bu durumu göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Çünkü; bu aylara göre hammadde kullanımı daha çok, diğer aylarda çok az ya da hiç yapılmamaktadır. Biz çalışmamızda bu bütçeleri hazırlarken, kullanımların her üç dönemde de yapıldığını varsaydık. Ancak ilgili aylarda kullanım miktarlarını yüksek tutarak bu ayların gerçeği göstermesine yardımcı olacağız.

C- Hammadde Stok ve Satınalma Bütçesi

Satınalma bütçesi, her cins hammaddeden ne miktarda alınacağını, alımların zamanlamasını ve hammaddelerin tahmini maliyetini belirtir. Satınalma bütçesi, hammadde kullanım bütçesinden iki açıdan farklılık gösterir. Her iki bütçede de, her cins hammaddenin miktarları gösterilir. Aradaki farklar, hammadde stok seviyelerinde planlanan değişikliklerin etkisine bağlıdır. İkinci farklılık ise, hammaddenin kullanım bütçesinin sadece miktar belirtmesine karşın, satınalma bütçesinde miktarın yanı sıra hammaddenin parasal maliyetinin de belirtilmesidir. Satınalma bütçesi, hammaddenin üretime fiilen

naklinin zamanlaması ile ilgilidir(91).

D- Direkt İşçilik Maliyetleri Bütçesi:

Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde planlanan tür ve nicelikteki çıktıların üretimi için gerekli direkt işgücü gereksinmelerinin tahminlerinden oluşur(92).

Direkt işçilik bütçesi, hammadde kullanım bütçesi ile hammadde satınalma bütçelerine benzer bir biçimde düzenlenir. Bu bütçelerle direkt işçilik bütçesi arasındaki en önemli farkı, direkt işçiliğinin hammadde gibi satın alınmaması ve stoklanması oluşturur. Direkt işçilik, üretim yapıldığında oluşur(93) Boşa geçen direkt işçilik süreleri ve fazla çalışma ücretleri, genel üretim giderleri içerisine alınır ve bütçelenir.

Bir direkt işçilik bütçesinin geliştirilmesinin başlıca nedenleri, gerekli işgücü miktarına, gerekli işçi sayısına, her ürünün üretilmesinin birim maliyetine, nakit akımı gereksinmelerine ilişkin planlama verilerini sağlamak ve denetim için bir dayanak kurmaktır(94).

Direkt işçilik saatlerinin tahmini için; zaman ve hareket incelemeleri, standart maliyetler, yöneticinin doğru tahmini, ve uzmanlar grubuna istatistikî tahminlerin yapılması gibi yaklaşımlar kullanılmaktadır.

E- Genel Üretim Giderleri Bütçesi:

Genel üretim giderlerine, genellikle büyük ö-

(91) WELSCH, s.250-251.

(92) WELSCH, s.283.

(93) ÜSTÜN, Yönetim, s.122.

(94) WELSCH, s.283.

nem verilerek eğinilmektedir. İş hacmindeki değişmelere ya da diğer unsurlara bağlı olarak her maliyet unsurundaki etkilenmenin nasıl olduğunu saptamak için, maliyet unsurları tek tek ve yakından incelenir. Geçmiş kayıtlar, bir maliyet unsurunun, başka bir kısım maliyet unsurundaki veya faaliyetteki değişmelere karşı artış veya azalış yönünde genel bir eğilim gösterdiğini ortaya çıkarabilir. Ayrıca bir çok işletme için maliyet tasarruflarının en çok sağlanabileceği maliyet unsurları alanı, genel üretim giderleri grubudur(95).

Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetlerinin, belirli işlere ya da ürünlere göre doğrudan tanımlanamayan bölümüdür. Bu giderlerin, birbirlerine benzemeyen gider türlerini içerdiği gerçeği, yönetim için, özellikle bu maliyetlerin ürünlere tahsis edilmesinde ve maliyet denetiminde önemli sorunlar yaratmaktadır. Bu giderlerin, gider merkezlerinin arasında dağıtılmaları ve daha sonra da ürünlere yüklenmeleri gerçeği bu giderlerin önemini ve zorluğunu vurgulamaya yetmektedir(96).

Genel üretim giderleri tahminlerinin de, bu giderleri yapacak kişi ya da bölümler tarafından hazırlanması tercih edilir. Etkin bir kontrolün sağlanması için, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Genel üretim giderleri bütçesi, bu giderlerin değişken ve sabit olarak sınıflandırılmasına dayanır(97).

Bu bütçeler hazırlandıktan sonra, üretilen ürünlerin birim maliyeti tablosu hazırlanabilir.

(95) MOORE-JAEDICKE, s.699.

(96) WELSCH, s.313.

(97) ÜSTÜN, Yönetim, s.126.

S.3. Konunun Bir Örnekle Açıklanması

Bundan önceki kesimlerde de belirtildiği gibi, tahmini üretim miktarı, stok politikası ile birlikte tahmini satış miktarına bağlıdır. Bütçelemeye ilişkin bu örnekte, bütçeler arasındaki bu husustan hareket edilecektir.

VERİLER:

(A) tarım işletmesinin 1990 yılına ait toplanan tahmini bilgiler, aşağıda belirtildiği gibidir:

a- (A) tarım işletmesinin 1990 yılı tahmini satış miktarının geçen yılın (1989) fiili satış miktarının birinci üç aylık döneminde % 10'u; ikinci üç aylık dönemde % 15'i; üçüncü üç aylık dönemde % 18'i ve dördüncü üç aylık dönemde de % 25'i oranında artarak gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Ancak bu artışın, ekonomik koşullar dikkate alınarak, 1. üç aylık dönem için; % 40, 2. üç aylık dönem için; % 30, 3. üç aylık dönem için; % 60, 4. üç aylık dönem için de; % 60 olasılıkla gerçekleşeceği ilgili uzmanlar tarafından tahmin edilmiştir. Geçen yılın (1989) fiili satış miktarları aşağıdaki gibidir:

	<u>ARPA (TON)</u>	<u>BUĞDAY (TON)</u>
1. Üç aylık dönem	30	20
2. Üç aylık dönem	35	20
3. Üç aylık dönem	50	70
4. Üç aylık dönem	85	140

İşletmenin halen başka işletmelerle mal satma anlaşması mevcuttur. Bu anlaşmaların miktarı, geçen yılın gerçekleşen satış miktarlarınının 1, , 2. , 3. , dönemleri için % 45'i; 4. üç aylık döneminde de % 52'sidir.

b- (A) tarım işletmesinin 1989 yılı sonunda stoklarında; 20 ton arpa, 32 ton da buğday olmak üzere 47 ton ürün bulunacaktır. İşletme yönetimi bir sonraki dönemin tahmini satış miktarının % 20'si kadar stok bulundurmaya amaçlamıştır. Ancak, 3. üç aylık dönemde bir sonraki dönemin tahmini satış miktarının % 25'i oranında stok bulundurulması ilgili uzmanların tahminleri doğrultusunda gerçekleştirileceği kararlaştırılmıştır. Ayrıca 1990 yılının sonunda 15 ton arpanın, 10 ton da buğdayın stoklarda bulundurulması amaçlanmıştır.

c- İşletme yönetimi; üretim için gerekli hammaddenin bir aylık süre içerisinde sağlanmasını ve üç aylık dönem üretiminin 1/4'ünü karşılayacak şekilde hammadde stokunun hazır bulundurulmasını istemektedir. 1989 yılının sonunda stoklarda 1,200 ton arpa, 0,980 ton da buğday hammaddesi tohumluk bulundurulacaktır. Ayrıca, bütçe yılı sonunda 10 ton arpa, 15 ton buğday stoku bulunacaktır.

İki ürünün üretilmesinde kullanılan hammadde ve malzeme konusunda da aşağıdaki şu bilgiler elde edilmiştir:

<u>Hammaddenin Türü</u>	<u>Birim Ölçüsü</u>	<u>Bir ton ürün için Kullanıl. Hammadde mikt.</u>		<u>Hammadde Bir ton Ürünün Ham-</u>	
		<u>Arpa</u>	<u>Buğday</u>	<u>Fiyatı</u>	<u>madde Maliyeti</u>
Arpa	Kg.	0,058		210.000.-	12.180.-
Buğday	Kg.		0,045	252.000.-	11.340.-
					<u>12.180.-</u> <u>11.340.-</u>

BÖLÜMLER	SAATTE ÜRETİL. TON BAŞINA KULLANILACAK		BÖLÜMSSEL D.İ.S.				TON BAŞINA DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ					
	ÜRÜN MİK (TON)		D.İ.S. MİKTARI		ÜCRETLERİ		TON BAŞINA DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ					
	Arpa	Buğday	Arpa		Buğday		Arpa		Buğday			
			İns.G.	Mak.G.	İns.G.	İns.G.	İns.G.	Mak.G.	İns.Güc.	Mak.Güc.	İns.Güc.	Mak.Güc.
EKİM-BAKIM	0,013	0,013	11.11 +	1.91	11.11 +	1.91	1.840.-	14.000.-	20.442.-	+ 26.740.-	20.442.-	+ 26.740.-
HASAT	0,013	0,013	1.50 +	0,55	1.55 +	0,55	1.840.-	26.000.-	2.760.-	+ 14.300.-	17.060.-	+ 17.152.-
			12.61 + 2.46		12.66 + 2.46				23.202.- + 41.040.-		37.502.- + 43.892.-	
			15.07		15.12				64.242.-		81.394.-	

e- Üretim yöneticisinin, 1990 yılına ilişkin üretim G.Ü.G. tahminleri ise, aşağıdaki gibidir.

Genel üretim giderleri, endirekt işçilik, endirekt hammadde ve malzeme, enerji ve yakıt, amortisman, sigorta ve kira giderlerinden oluşmaktadır.

DÖNEM	ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	ENDİREKT HAMMADDE GİDER
1. Üç aylık dönem	1.100.000.-	1.900.000.-
2. Üç aylık dönem	2.150.000.-	2.900.000.-
3. Üç aylık dönem	5.400.000.-	7.650.000.-
4. Üç aylık dönem	7.350.000.-	8.065.000.-

	YAKIT GİDERLERİ
1. Üç aylık dönem	2.050.000.-
2. Üç aylık dönem	4.060.000.-
3. Üç aylık dönem	5.100.000.-
4. Üç aylık dönem	6.790.000.-

Enerji giderleri, kullanılan direkt işçilik saati başına; 561.- olacaktır. Amortisman giderleri aylık; 680.000.- , sigorta giderleri aylık; 544.250.- , kira giderleri yıllık; 8.000.000.- ve diğer genel üretim giderleri de toplam giderlerin % 4.17'si kadardır. Genel üretim giderlerinin dağıtımı, bölümlerde kullanılan direkt işçilik saatlerine göre yapılacaktır.

Şimdi bu verilere dayanarak; üretilen ürünlerin birim başına tahmin edilen maliyetini bulmak için gerekli olan bütçeleri düzenleyeceğiz.

A- Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi

Cari üç aylık dönemin gereksinimleri, sadece şu iki kaynaktan karşılanabilir. Cari üç aylık dönemin başında elde bulunan nihai ürün stoklarında ve bir de üç aylık dönemde üretilen ürünlerden. Burada nihai ürün stokları (A) tarım işletmesi için belirlenmiştir. Ancak üç aylık üretim miktarının belirlenmesi için, satış tahminlerinin göz önüne alınması gerekir.

Örneğin; birinci üç aylık satış tahmini şu şekilde hesaplanmıştır:

	<u>Arpa (Ton)</u>	<u>Buğday(Ton)</u>
- Önceki yılın 1. üç aylık fiili satışları (30X%10=3) (20X%10=2)	30	20
- 1990 yılı için planlanan artış miktarlarının gerçekleşme olasılığına göre beklenen satış miktarı	<u>(3X%40) 1.2</u>	<u>(2X%40) 0,8</u>
- 1990 yılının 1. üç aylık dönemi için satış miktar.toplamı	<u>31,2</u>	<u>20,8</u>

Buna göre aşağıda (TABLO-4)'te, diğer üç aylık dönemler ve her iki ürüne ilişkin, tahmini satış miktarları görülmektedir.

(A) İŞLETMESİNİN TAHMİNİ SATIŞ MİKTARI (TON)

<u>Ürün Türü</u>	<u>1.üç ayl.</u>	<u>2.üç ayl.</u>	<u>3.üç ayl.</u>	<u>4.üç ayl.</u>	<u>Toplam</u>
Arpa	31,200 =====	36,575 =====	55,400 =====	95,625 =====	218,800 =====
Buğday	20,800 =====	20,900 =====	77,560 =====	157,500 =====	276,760 =====

(TABLO-4): SATIŞ TAHMİNİ BÜTÇESİ

Tahmini üç aylık satış miktarları belirlendikten sonra, şimdi üretim bütçesini hazırlayabiliriz.

Daha önceki konularda da belirtildiği gibi, üretim miktarı, dönem sonu nihai ürün stoklarına, ilgili dönemin tahmini satış miktarlarının ilave edilmesi ve dönem başı nihai ürün stoklarının bu toplamdan düşülmesi ile bulunacak olan miktar olacaktır.

Aşağıda birinci üç aylık dönemin tahmini üretim miktarlarının hesaplanması gösterilmiştir.

	<u>Arpa</u>	<u>Buğday</u>
- Amaçlanan dönem sonu nihai ürün stok miktarı (2.üç ayl. sat.mik.%20)	7,315	4,180
- 1. üç aylık dönemin tahmini sat. mik.	31,200	20,800
- 1. üç aylık Ürün Gereksinimi	38,515	24,980
- 1. üç aylık dönemin dönem başında mevcut nihai ürün stok miktarı	15,000	10,000
- 1. üç aylık dön. üretilmesi ger. mik.	23,515	14,980

(A) TARIM İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK BÖLÜMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENMİŞ ÜRETİM MİKTARI

a- Arpa	1. üç aylık	2. üç aylık	3. üç aylık	4. üç aylık	Toplam (yıl)
	(36,575X%20)	(55,400X%20)	(95,625X%25)	(Veri)	
İstenen dönemsonu stok. (+)	7,315	11,080	23,906	15,000	15,000
Satışlar	31,200	36,575	55,400	95,625	218,800
Gereksinim duyulan ürün					
toplamı	38.515	47,655	79,306	110,625	233,800
(-)	(Veri)				
Dönem başı nihai ürün stok.	15,000	7,315	11,080	23,906	15,000
Üretil.gereken ürün mik.	23,515	40,340	68,226	86,719	218,800
	=====	=====	=====	=====	=====
b- Buğday					
	(29,900X%20)	(77,560X%20)	(157,500X%25)	(Veri)	(Veri)
İstenen dönemsonu stok. (+)	4,180	15,512	39,375	10,000	10,000
Satışlar	20,800	20,900	77,560	157,500	276,600
Gereksinim duyulan ürün					
toplamı	24,980	36,412	116,935	167,500	286,760
(-)					
Dönem başı nihai ürün stok.	10,000	4,180	15,512	39,375	10,000
Üretil.gereken ürün mik.	14,980	32,232	101,423	128,125	276,760
	=====	=====	=====	=====	=====

(TABLO-5): ÜRETİM BÜTÇESİ

B- Hammadde Kullanım Bütçesinin Düzenlenmesi

Bütçe sürecinde, üretim bütçesinin hazırlanmasından sonra, üretim bütçesi gereği yapılacak üretim amacıyla kullanılacak hammadde miktarının belirlenmesi için, hammadde kullanım bütçesinin hazırlanması gerekir. Her üç aylık dönemde her türlü hammadde ve malzemedan üretim bütçesine dayanarak, kullanılması gereken miktarlar (TABLO-6)'da açıkça görülmektedir. Örneğin; arpa hammaddesine, 1. üç aylık dönemde, gereksinim duyulan miktar şöyle hesaplanır:

(TABLO-5)'teki üretim bütçesinde de görüldüğü gibi, 1. üç aylık dönemde arpa ürününden 23,515 ton, buğday ürününden de 14,980 ton ürün üretilmesi programlanmıştır. Yeri gelmişken şu konuyu burada belirtmemiz gerekir. Tarım işletmelerinde, 1. üç aylık dönemde arpa üretimi yapılmamakta, yani o anda ürün elde edilememekte, ancak üretim faaliyeti devam etmektedir. Bunun içindir ki, bu dönemde üretileceği varsayılan ürünler, gerçek üretildiği dönemin ürünü olarak bu dönem içerisinde yer almaktadır. Ayrıca bir ziraat mühendisinden aldığımız bilgilere göre, bir ton arpa üretimi için 0,058 ton arpa hammaddesi kullanılmasına gerek vardır. Buğday için bu rakam; 0,045 olarak belirlenmiştir. Bu verilere göre, üç aylık dönemde kullanılması gereken arpa ve buğday hammaddesi miktarı şöyle hesaplanır:

Arpa üretimi için	:	23,515 birim X 0,058 ton =	1,364 ton
Buğday üretimi için	:	14,980 birim X 0,045 ton =	0,674 ton
1. Üç aylık dönemde kullanılacak hammadde miktarı=			<u>2,038 ton</u>

Yukarıdaki hammaddelerin diğer dönemlerde ne kadar kullanılacağı da yukarıdaki hesaplama metodu ile bulunur.

(A) TARIM İŞLETMESİNİN BÜTÇELENMİŞ HAMMADDE KULLANIMLARI (BÜTÇE YILI-1990)

	<u>1. üç aylık</u>	<u>2. üç aylık</u>	<u>3. üç aylık</u>	<u>4. üç aylık</u>	<u>Toplam(Yıllık)</u>
Üretilmesi gereken					
ürün miktarı (Üretim					
bütçesinden) :					
a- Arpa	23,515	40,340	68,226	86,719	218,800
b- Buğday	14,980	32,232	101,423	128,125	276,760
	=====	=====	=====	=====	=====
1- Arpa hammaddesi					
(Ton başına hammad.					
miktarı= Arpa-0,058):	1,364	2,339	3.957	5,030	12,690
	=====	=====	=====	=====	=====
2- Buğday hammaddesi					
(Ton başına hammad.					
mik= Buğday-0,045) :	0,674	1,450	4,564	5,766	12,454
	=====	=====	=====	=====	=====

(TABLO-6): HAMMADDE KULLANIM BÜTÇESİ

C- Hammadde Satınalma ve Stok Bütçesinin Düzenlenmesi

Belirlenen hammadde kullanımları, her hammadde türünden ne zaman ve ne kadar alınması gerektiği konusunda ilgili kişilere yol gösterir.

Çalışmamızda, üç aylık dönemler sonunda elde bulunması istenen hammadde stokları, bu hammadde stoklarının birbirini izleyen üç aylık dönemlerde tahmini kullanım miktarlarının 1/4'ünü karşılayacak şekilde planlanmıştır. Aşağıdaki hammadde satınalma ve stok bütçesinde de görüldüğü gibi; birinci üç aylık dönem için, arpa hammaddesini ele alırsak, bu hammaddenin (tohumun) ikinci üç aylık dönemde tahmini kullanımının 1/4'üne eşittir. Bu da; $2,339/4 = 0,585$ ton eder. Dönem sonu stokuna, o dönemde gereksinim duyulan arpa hammaddesi (tohum) miktarı, ilave edilir.

Hammadde kullanım bütçesinde de görüldüğü gibi, 1. üç aylık dönemde gereksinim duyulan arpa hammaddesi miktarı; 1,364 ton olarak belirlenmiştir. 1. üç aylık dönemin başında 1,200 ton arpa hammaddesi bulunmaktadır. Bu duruma göre 1. üç aylık dönem içerisinde gereksinim duyulan arpa hammaddesi miktarı; 1,949 tondur. Bu miktardan, dönem başı arpa hammaddesi stoku olan; 1,200ton arpa hammaddesi çıkarılınca, 1. üç aylık dönemde satın alınması gereken arpa hammaddesi miktarı; 0,749 ton olacaktır. Bunun maliyeti de; $(0,749 \times 210,000) 157,290$ olur.

Şimdi bu bilgiler ışığı altında, üç aylık dönemler itibariyle bütçelenmiş hammadde bütçesini inceleyelim. (TABLO-7)'deki hammadde satınalma ve stok bütçesinde, her hammaddenin dört tane üçer aylık dönemlerde satın alınması gereken miktarlarını bulmak için, yukarıda belirttiğimiz işlemin aynısı yapılır.

(A) TARIM İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENMİŞ HAMMADDE ALIŞLARI
BÜTÇE YILI-1990

	1. üç aylık (2,339/4)	2. üç aylık (3,957/4)	3. üç aylık (5,030/4)	4. üç aylık (Veri)	Toplam(Yıllık) (Veri)
1. Arpa Hammaddesi					
(Tohum)					
İstenen dönemsonu					
stoku	0,585	0,989	1,258	10,000	10,000
(+)					
Hammadde kullanımı	1,364	2,339	3,957	5,030	12,690
Gerekli hammad.top.	1,949	3,328	5,215	15,030	22,690
(-)					
Dönembaşı hammad.stoku	1,200	0,585	0,989	1,258	1,200
Satın alınması gere-					
ken hammadde (ton)	0,749	2,743	4,226	13,772	21,490
Hammadde fiyatı					
(ton başına)	210.000.-	210.000.-	210.000.-	210.000.-	210.000.-
Alımların toplam					
tutarı (Maliyeti)	157.290.-	576.030.-	887.460.-	2.892.120.-	4.512.900.-
	=====	=====	=====	=====	=====
	(1,450/4)	(4,454/4)	(5,766/4)	(Veri)	(Veri)
2. Buğday hammaddesi					
(tohum)					
İstenen dönemsonu					
stoku	0,363	1,114	1,442	15,000	15,000
(+)					
Hammadde kullanımı	0,674	1,450	4,564	5,766	12,454
Gerekli hammad.top.	1,037	2,564	6,006	20,766	27,454
(-)					
Dönembaşı hammad.stoku	0,980	0,363	1,114	1,442	0,980
Satın alınması gere-					
ken hammadde (ton)	0,057	2,201	4,892	19,324	26,474
Hammadde fiyatı					
(ton başına)	252.000.-	252.000.-	252.000.-	252.000.-	252.000.-
Alımların toplam					
tutarı (Maliyeti)	14.364.-	554.652.-	1.232.784.-	4.869.648.-	6.671.448.-
	=====	=====	=====	=====	=====

D- Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi

Direkt işçilik bütçesi, hammadde kullanımı bütçesi ile hammadde satınalma bütçelerine benzer bir biçimde düzenlenir. Aralarındaki fark; direkt işçiliklerin satın alınmaması ve stoklanamamasıdır.

Direkt işçilik bütçesinin hazırlanabilmesi için, ana üretim bölümlerince gereksinim duyulan sürenin miktarı ile, bu üretim bölümlerinde ödenmekte olan ücretlerin bilinmesi gerekmektedir.

Üretim yöneticisi ya da ziraat mühendisleri, her ürün türünden bir birim (ton) üretmek için, her bölümde ne kadar bir süreye gereksinim duyulduğunu, zaman ve hareket analizlerine dayanarak saptarlar. Bu bilgilerden hareketle üretim bütçesince gerekli görülen toplam direkt işçilik saatleri belirlenir. Her bölüme ilişkin bütçelenmiş direkt işçilik saat miktarları ile, bölümlere ilişkin saat ücretleri çarpıldığında, direkt işçilik maliyet girdisi belirlenmiş olur(98).

Ekim ve bakım bölümü için; 1. üç aylık direkt işçilik (insan-makina) maliyeti şöyle hesaplanır:

1. üç aylık dönemde gereksinim duyulan üretim süresi (1. üç aylık dönemde tahmini üretim miktarı X ton başına kullanılan D.İ.S.).

Bu arpa için; $(23,515 \times 11,11) = 261,252$ insan gücü D.İ.S.,
 $(23,515 \times 1,91) = 44,914$ makina gücü D.İ.S.'dir.

Buğday için ; $(14,980 \times 11,11) = 166,428$ insan gücü D.İ.S.,
 $(14,980 \times 1,91) = 28,612$ makina gücü D.İ.S.'dir.

Arpa için D.İ.S. tutarı:

261,252 insan gücü D.İ.S. X 1.480.- = 386.653.-

44,914 makina gücü D.İ.S.X14.000.- = 628.796.-

Arpa için D.İ.S. tutarı 1.015.449.-

Buğday için D.İ.S. tutarı:

166,428 insan gücü D.İ.S. X 1.480.- = 246.313.-

28,612 makina gücüD.İ.S. X14.000.- = 400.568,-

Buğday için D.İ.S. tutarı 646.881.-

Arpa ve buğday üretimi için ekim-bakım bölümünde ve hasat bölümünde oluşan D.İ.S. tutarları ayrı ayrı belirlendikten sonra şimdi bunların ikisinin toplamını bulalım.

Arpa üretimi için D.İ.S. tutarı 1.015.449.-

Buğday üretimi için D.İ.S. tutarı 646.881.-

1. üç aylık dönemde D.İ. Maliyeti 1.662.330.-

Yukarıdaki tutar (1.662.330.-), ekim-bakım ve hasat bölümlerinde bütçelenen yılda, 1. üç aylık dönem içerisinde gerçekleşmesi tahmin edilen D.İ.S. tutarını ifade etmektedir.

Yukarıda 1.üç aylık dönem için hesaplanan direkt işçilik maliyetleri tutarı, diğer üçer aylık dönemler için de aynı sistematik çerçevede hesaplanabilir.

(A) tarım işletmesi için üçer aylık dönemler için hesaplanan D.İ. maliyetleri (TABLO-8)'de görülmektedir.

(A) TARIM İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENNİŞ DİREKT İŞÇİLİKLERİ

	1. üç aylık	2. üç aylık	3. üç aylık	4. üç aylık	Toplam(Yıll)
BÜTÇE YILI-1990					
1. Gerekli üretim miktarı (ton)					
- Arpa	23,515	40,340	68,226	86,719	218,800
- Buğday	14,980	32,232	101,423	128,125	276,760
2. Üretim için gerekli D.İ.S. miktarı (ton başına)					
EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ					
- Arpa (11,11+1,91=13,02)	306,165	525,227	888,303	1129,081	2848,777
- Buğday (11,11+1,91=13,02)	195,040	419,661	1320,527	1668,188	3603,415
Ekim-bakım bölümü D.İ.S. toplamı	501,206	944,888	2208,830	2797,269	6452,192
HASAT BÖLÜMÜ					
- Arpa (1,50+0,55=2,05)	48,206	82,697	139,863	177,774	448,540
- Buğday (1,55+0,55=2,10)	31,458	67,687	212,988	269,063	581,196
Hasat bölümü D.İ.S. toplamı	79,664	150,380	352,851	446,837	1029,736
3. Üretimin D.İ.S. maliyeti (TL)					
EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ					
D.İ.S.					
- İnsan gücü	427,680	806,275	1884,800	2386,917	5505,672
- Makina gücü	73,526	138,613	324,030	410,352	946,520
D.İ.S. TOPLAMI	501,206	944,888	2208,830	2797,269	6452,192
BÖLÜMSSEL ÜCRETLER					
- İnsan gücü	1.480.-	1.480.-	1.480.-	1.480.-	1.480.-
- Makina gücü	14.000.-	14.000.-	14.000.-	14.000.-	14.000.-
D.İ.S. MALİYETİ					
- İnsan gücü	632.966.-	1.193.287.-	2.789.504.-	3.532.637.-	8.148.395.-
- Makina gücü	1.029.364.-	1.940.582.-	4.536.420.-	5.744.928.-	13.251.280.-
D.İ.S. MALİYETİ	1.662.330.-	3.133.869.-	7.325.924.-	9.277.565.-	21.399.675.-
HASATA BÖLÜMÜ					
D.İ.S.					
- İnsan gücü	58,128	110,523	259,324	328,398	756,794
- Makina gücü	21,116	39,861	93,527	118,429	272,942
D.İ.S. TOPLAMI	79,664	150,384	352,851	446,837	1029,736
BÖLÜMSSEL ÜCRETLER					
- İnsan gücü	1.480.-	1.480.-	1.480.-	1.480.-	1.480.-
- Makina gücü	26.000.-	26.000.-	26.000.-	26.000.-	26.000.-
D.İ.S. MALİYETİ					
- İnsan gücü	86.029.-	163.574.-	383.800.-	486.029.-	1.120.000.-
- Makina gücü	549.016.-	1.036.386.-	2.431.702.-	3.079.284.-	7.096.492.-
D.İ.S. MALİYETİ	635.045.-	1.199.110.-	2.815.503.-	3.565.313.-	8.216.547.-
D.İ.S. TOPLAM MALİYETİ					
	2.297.375.-	4.332.979.-	10.141.427.-	12.842.878.-	29.616.122.-

(TABLO-8): DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ

E- Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

Genel üretim giderleri bütçesi, (TABLO-9)'da görüldüğü gibi üç aylık dönemler itibarıyla düzenlenmiştir.

Genel üretim giderleri, bölümlerde kullanılan direkt işçilik saatlerine göre bölümlere yüklenmiştir. Her bölüm yöneticisi, kendi bölümünde meydana gelecek giderlerden sorumlu olmalıdır. Her bölüme dağıtım yoluyla gelen giderler, bölüm yöneticilerinin doğrudan sorumlu olduğu giderlerden ayrı gösterilmelidir. Eğer ayrı gösterilmezse, başka bölümlerin başarısızlığı ya da başarısı, diğer bölümlerde meydana gelmiş gibi gözükcektir. Bu da yöneticilerin başarılarının objektif ölçülerde değerlendirilmesi ilkesine ters düşmektedir.

Genel üretim giderleri bütçesi hazırlanırken şu formüllerden yararlanılır.

$$\text{Bütçelenen tutarın dönemlere dağılım} = \frac{\text{Tek tek yıl. bütçe gid X Dönem D.İ.S. Mik.}}{\text{Yıllık D.İ.S. Miktarı}}$$

$$\text{G.Ü.G. Yükleme Oranı} = \frac{\text{Yıllık G.Ü.G. Toplamı}}{\text{Bölümsel D.İ.S. Miktarı Toplamı}}$$

Yukarıda sunduğumuz veriler göz önüne alınarak düzenlenen tahmini bütçelere dayanarak, tahmini maliyet tablosunu düzenleyebiliriz. Bu tablonun düzenlenme amacını, ürün maliyetinin hangi maliyet unsurlarından oluştuğu ve tahmini birim maliyetlerinin belirlenmesi oluşturur. Buraya kadar düzenlediğimiz bütçelerden yararlanarak hazırlanan genel üretim giderleri bütçesi, (TABLO-9)' da görülmektedir.

Daha sonrada bu bütçelere dayanarak (TABLO-10)'daki maliyet tablosunu düzenleyeceğiz.

(A) TARIM İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENNİŞ G.Ü.G.

BÜTÇE YILI-1990

Gider Türleri	1. üç aylık	2. üç aylık	3. üç aylık	4. üç aylık	Toplam(Yıllık)
Endirekt İşçilik	1.242.180.-	2.342.224.-	5.478.120.-	6.937.476.-	16.000.000.-
Endirekt Hammadde	1.592.711.-	3.003.170.-	7.023.974.-	8.895.145.-	20.515.000.-
Yakıt Giderleri	1.397.455.-	2.635.000.-	6.162.884.-	7.804.661.-	18.000.000.-
Enerji Giderleri	326.023.-	614.834.-	1.438.006.-	1.821.087.-	4.200.000.-
Kira Giderleri	2.000.000.-	2.000.000.-	2.000.000.-	2.000.000.-	8.000.000.-
Amortisman Giderleri	2.450.000.-	2.450.000.-	2.450.000.-	2.450.000.-	9.800.000.-
Sigorta Giderleri	1.632.750.-	1.632.750.-	1.632.750.-	1.632.750.-	6.531.000.-
Diğer Giderler	865.250.-	865.250.-	865.250.-	865.250.-	3.461.000.-
	<u>11.506.419.-</u>	<u>15.543.228.-</u>	<u>27.050.984.-</u>	<u>32.406.369.-</u>	<u>86.507.000.-</u>

	<u>EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ</u>	<u>HASAT BÖLÜMÜ</u>	<u>TOPLAM</u>
Bölümsel D.İ.S.			
Toplamı	6452,192	1029,736	7481,928
Dağıtılan G.Ü.G.			
(D.İ.S. Başına:11.562.-)	<u>74.600.243.-</u>	<u>11.905.807.-</u>	<u>86.506.050.-</u>
G.Ü.G. Yükleme Oranı	11.562.-	11.562.-	11.562.-

(TABLO-9) : GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ

(TABLO-10) : MALİYET TABLOSU

I-Direkthammad.cid.	Unsur		Arpa maliyeti		Unsur		Buğday maliyeti	
	Bir ton maliyeti	Miktar	Ayrıntı	Toplam	Bir ton Maliyeti	Miktar	Ayrıntı	Toplam
Arpa	210.000.- ^x	0,058	12.180.-		--	--	--	--
Buğday	--	--	--		252.000.- ^x	0,045	11.340.-	
Direkt hammadde top.				12.180.-				11.340.-
II-Direkt İşçilik G.								
EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ D.İ.S.								
- İnsan gücü	1.840.- ^x	11,11	20.442.-		1.840.- ^x	11,11	20.442.-	
- Makina gücü	14.000.- ^x	1,91	26.740.-		14.000.- ^x	1,91	26.740.-	
Toplam	15.840.- ^x	13,02	47.182.-		15.840.- ^x	13,02	47.182.-	
HASAT BÖLÜMÜ D.İ.S								
- İnsan gücü	1.840.- ^x	1,50	2.760.-		1.840.- ^x	1,55	2.852.-	
- Makina gücü	26.000.- ^x	0,55	14.300.-		26.000.- ^x	0,55	14.300.-	
Toplam	27.840.- ^x	2,05	17.060.-		27.840.-	2,10	14.152	
D.İ.S. toplamı				64.242.-				61.334.-
III- G.Ü.G.								
G.Ü.G. toplamı	(11.562.- X 15,12)			174.239.-	(11.562.- X 15,07)			174.817.-
TOPLAM BİRİM MALİYETİ				<u>250.661.-</u>				<u>274.491.-</u>

II- TARIM İŞLETMELERİNDE SAPMA ANALİZLERİ

Ş.1. Genel Olarak Sapma Analizi

Tarım işletmelerinde faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi için, fiili sonuçların belirli esaslara göre saptanmış ölçütlerle karşılaştırılması gerekir. Bu ölçme ve değerlendirme, çeşitli biçimlerde olabilir. Bu amaçla geliştirilmiş tekniğe, işletme literatüründe "sapma analizi" denir. Sapma analizi, genelde planlanan (bütçelenen) faaliyetle, gerçekleşen (fiili) sonuçların karşılaştırılması sonucunda bulunan farklardır. Başka bir deyişle sapma analizi, fiili sonuçların planlanandan farklı ayrıntılarına inen ve olanaklar ölçüsünde nedenlerine ışık tutan, saptama ve yorumlama tekniği olarak ifade edilebilir(99).

Ş.2. Tarım İşletmelerinde Maliyet Sapmaları ve Sapmaların

Hesaplanması

Tarım işletmelerinde, hazırlanan bütçeler aracılığı ile tahmini maliyetler izlenebilir. Dönem sonunda oluşan fiili maliyetler, bütçeler (planlar) ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda oluşan farklar, tarım işletmelerinde faaliyet süreci içerisindeki sapmaları gösterir.

Şimdi bu konuyu, şöyle bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

(99) Alpaslan PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş IV.Baskı, (İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, No:5, Fatih Yayınevi Matbaası, 1988), s.667.

ÖRNEK:

Bundan önceki **kesimde** bütçeleme ile yapılan maliyet tahminlerinin bu bölümde de geçerli olduğunu kabul edelim.

1. üç aylık dönemde gerçekleşen fiili maliyetlerin de aşağıdaki gibi gerçekleştiğini kabul edelim.

i- 1. üç aylık dönemde, 25,000 ton arpa; 16,550 ton da buğday olmak üzere 41,550 ton ürün üretilmiştir.

ii- Bu ürünlerin üretimi için 1,500 ton arpa, 0,750 ton da buğday kullanılmıştır. Arpanın tonu; 300.000.- ve buğdayın tonu da; 310.000.- satın alınmıştır.

iii- Bu ürünlerin üretimi için Ekim-Bakım bölümünde, 455,250 D.İ.S. insan gücü ; 72,360 D.İ.S. makina gücü olmak üzere, toplam 527,610 D.İ.S. ; Hasat bölümünde de 60,150 D.İ.S. insan gücü; 20.650 D.İ.S. makina gücü olmak üzere toplam 86,000 D.İ.S. kullanılmıştır.

Ekim-Bakım bölümünde insan gücü D.İ.S. başına 1.480.-; makina gücü D.İ.S. başına da 14,000.- ve Hasat bölümünde de insan gücü D.İ.S. başına 1.480.- ; makina gücü başına da 26.000.- olarak ödenmiştir.

iv- 1. üç aylık dönemde gerçekleşen G.Ü.G. ise şöyledir: Endirekt işçilik giderleri 1.320.000.- ; endirekt malzeme 1.625.700.-; yakıt gideri 1.450.000.- ; enerji gideri 351.100.-

kira giderleri 2.000.000.- ; amortisman giderleri 816.667.-; sigorta giderleri 1.632.750.- ve diğer giderler de 865.250.-' dir.

A- Direkt Hammadde Giderlerine İlişkin Sapma Analizi

Tarım işletmelerinde direkt hammadde gider sapmaları, bilindiği gibi, fiyat ve miktar sapması olmak üzere ikiye ayrılır. Tarım işletmelerinde kullanılan hammaddeler, mevsimlik olarak tüketilir. Kullanılacak olan direkt hammaddeler (tohumlar v.b.), bu nedenle depolarda bekletilmek zorundadır. Hammaddeler, depoda beklerken; çürüme, nemlenme, zararlı böcekler tarafından yok edilme gibi nedenlerle, fire verir. Tarımsal hammaddeler, devletin saptadığı fiyatlarla satılır. Devletin belirlediği fiyatlar (taban fiyatlar), genelde belirli oranlarda arttırılmaktadır. Bu nedenle de, tahminde bulunacak kişilerin tahminlerinde yanılma olasılığı oldukça düşüktür. Bu nedenle, direkt hammadde tahminleri yapılırken, dikkatlerin fiyat sapması yerine, daha çok miktar sapmasına çevrilmesi gerekir. Şimdi önceki kesimde yaptığımız bütçelere ve fiili verilere göre, bu sapmaları hesaplayalım.

1.) Hammadde Fiyat Sapması

Aşağıda, her iki hammadde için fiili ve tahmini kullanım miktarları ayrı ayrı şöyledir:

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Fiili Fiy, TahminiF. Birim Baş.</u>	<u>Fiili Birim Baş.</u>	<u>Miktar(Ton)</u>	<u>Hammadde Fiyat Sapması</u>
Arpa	(300.000.- - 210.000.-)	X	1,500	135.000.-
Buğday	(310.000.- - 252.000.-)	x	0,750	43.500.-

Toplam Hammadde Fiyat Sapması

(178.500.-)

Yukarıda görüldüğü gibi, hammadde fiyat sapması, 178.500.- olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Hammadde fiyat sapmasının nedeni, hammadde fiyatlarındaki artışlardır. Yöneticiler, bütçeleri düzenlerken, fiyat artışlarına dikkatlerini yöneltmelidir.

2.) Hammadde Miktar Sapması

Direkt hammadde miktar sapması ile ilgili örnekteki fiili ve tahmini gerekli kullanım miktarları, her iki hammadde için şöyledir:

<u>Hammaddenin Türü</u>	<u>Fiili Kullanım Mik.</u>	<u>Tahmini Gerekli Miktar</u>
Arpa	1,500	25,000 X 0,058 = 1,450
Buğday	0,750	16,550 X 0,045 = 0,744

Miktarları tabloda şu şekilde gösterebiliriz:

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Fiili Kul. Mik.(Ton)</u>	<u>Tahm. Kul. Mik.(Ton)</u>	<u>Sapma Tahmini Birim Fiyatı</u>	<u>Hammadde Mik. Sapması</u>
Arpa	1,500	1,450	0,050X210.000.-	10.500.-
Buğday	0,750	0,744	0,006X252.000.-	1.512.-
Toplam Hammadde Miktar Sapması				<u>(12.012.-)</u>

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi, toplam hammadde miktar sapması, 12.012.- olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Tarım işletmeleri için, 12.012.- 'lık bir sapma, o kadar önemli değildir. Ancak, yöneticilerin bu sapmanın nedenlerini araştırmaları ve daha sonra gerekli düzeltici önlemleri almaları gerekir.

Hammadde giderlerine ilişkin bu iki sapmanın yevmiye kayıtlarını şöyle düşebiliriz:

.../.../....

150- DİREKT HAMMADDE STOKLARI HS.	504.000.-
712- DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	178.500.-
100- KASA HS.	682.500.-
"	
710- DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ HS.	504.000.-
150- DİREKT HAMMADDE STOKL. HS.	504.000.-
"	
160- ÜRETİM HS. - YARI ÜPÜNLER HS.	491.988.-
713- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	12.012.-
711- DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ YANS.	504.000.-
"	
630.01- DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	178.500.-
712- DİR. HAMMADDE FİYAT SAPM.HS.	178.500.-
"	
630.02- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	12.012.-
713- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAP.	12.012.-
"	
690- DÖNEM KARI VE ZARARI HS.	190.512.-
630.01- DİR. HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HS.	178.500.-
630.02- DİR. HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HS.	12.012.-
"	

Yukarıdaki fiyat sapması ile ilgili kayıt, hammaddenin alınışı sırasında; miktar sapması ile ilgili kayıt da, üretim miktarı rapor edildikten sonra düşülür.

B- Direkt İşçilik Sapma Analizi

Tarım işletmelerinde direkt işçilik sapmaları, ücret ve süre sapması olmak üzere ikiye ayrılır.

1.) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Örneğimizdeki verilere göre, her iki bölüm için de, direkt işçilik ücret sapmasını şu şekilde hesaplayabiliriz.

<u>Gider</u>	<u>Fiili</u>	<u>Tahmini</u>	<u>Fark</u>	<u>Fiili Direkt</u>	<u>Sapma</u>
<u>Merkezl.</u>	<u>Ücret</u>	<u>Ücret</u>		<u>İşçilik Saatleri</u>	
<u>EKİM-BAK.</u>					
- İnsang.	1.480.-	1.480.-	= 0	455,25	- 0 -
- Mak.g	14.000.-	14.000.-	= 0	72,36	- 0 -
	<u>15.480.-</u>	<u>15.480.-</u>	<u>= 0</u>	<u>527,61</u>	<u>- 0 -</u>
<u>HASAT B.</u>					
- İnsang.	1.480.-	1.480.-	= 0	60,15	- 0 -
- Mak.g.	26.000.-	26.000.-	= 0	20,65	- 0 -
	<u>27.480.-</u>	<u>27.480.-</u>	<u>= 0</u>	<u>80,80</u>	<u>- 0 -</u>

Yukarıda görüldüğü gibi, ekim-bakım ve hasat bölümlerinde direkt işçilik ücret sapması oluşmamıştır.

2.) Direkt İşçilik Süre (Verimlilik) Sapması

Tarım işletmelerinde işçilikler, bilindiği gibi insan gücünden, makina gücünden ve hayvan gücünden karşılanmaktadır. Sapma analizi yapılırken, bunların da göz önünde bulundurulması, analiz açısından önemlidir.

Örneğimizde, saat başına tahmini ücret, ekim-bakım bölümünde, insan gücüne 1.480.- ; makina gücüne de, 14.000.- olarak belirlenirken; hasat bölümünde de, insan gücüne 1.480.- ; makina gücüne de, 26.000.- olarak belirlenmişti.

Her iki bölüm için tahmini direkt işçilik süresi, şu şekilde hesaplanabilir:

Ekim-bakım bölümünde, ton başına kullanılacak tahmini direkt işçilik saatleri; arpa için 11,11 D.İ.S. insan gücü, 1,91 D.İ.S. makina gücü; Buğday için de 11,11 D.İ.S. insan gücü, 1,91 D.İ.S. makina gücüdür.

Hasat bölümünde, ton başına kullanılacak tahmini D.İ.S.; arpa için 1,50 D.İ.S. insan gücü, 0,55 D.İ.S. makina gücü; buğday için de 1,55 D.İ.S. insan gücü, 0,55 D.İ.S. makina gücüdür.

Bu verilere göre, ekim-bakım bölümü için gerekli tahmini direkt işçilik süresi: Arpa için; $(25,000 \times 11,11)$ 277,75 D.İ.S. insan gücü, $(25,000 \times 1,91)$ 47,75 D.İ.S. makina gücü. Buğday için; $(16,550 \times 11,11)$ 183,88 D.İ.S. insan gücü ve $(16,550 \times 1,91)$ 31,61 D.İ.S. makina gücü olmak üzere toplam, 540,99 D.İ.S.'tir.

Hasat bölümü için gerekli direkt işçilik süresi: Arpa için; $(25,000 \times 1,50)$ 37,50 D.İ.S. insan gücü, $(25,000 \times 0,55)$ 13,75 D.İ.S. makina gücü, Buğday için; $(16,550 \times 1,55)$ 25,65 D.İ.S. insan gücü, $(16,550 \times 0,55)$ 9,10 D.İ.S. makina gücü olmak üzere toplam, 86,00 D.İ.S.'tir.

Bölmeler için, ayrı ayrı hesaplanan toplam tahmini direkt işçilik saatleri bulunduğundan sonra, her iki bölüm için süre sapmalarını hesaplamaya geçebiliriz.

Bu hesaplama yapılırken, fiili çalışılan süreden tahmini süre çıkartılır ve çıkan sonuç süre sapmasını verir. Daha sonra bu süre sapması, tahmini birim ücretle çarpılarak, toplam direkt işçilik süre sapmasının tutarı hesaplanmış olur.

Örneğimizdeki direkt işçilik süre sapmasını taboloda şu şekilde gösterebiliriz:

Gider Merkezleri	Fiili D.İ.S. süre	Kull. D.İ.S. sür.	Gerek. Tah. Miktarı	Sapma	Tahmini Ücret	Sapma Tutarı
<u>EKİM-BAKIM</u>						
-İnsan g.	455,25	-	461,63	=	6,38 X 1.480.-	9.442.-
-Mak. güc.	72,36	-	79,35	=	7,00 X 14.000.-	98.000.-
	527,61	-	540,99	=	13,38	<u>107.442.-</u>
<u>HASAT BÖL.</u>						
-İnsan g.	60,15	-	63,15	=	3,00 X 1.480.-	4.440.-
-Makina g.	20,65	-	22,85	=	2,20 X 26.000.-	57.200.-
	80,80	-	86,00	=	5,20	<u>61.640.-</u>
Toplam Direkt İşçilik Süre Sapması						<u>169.082.-</u>

Yukarıda görüldüğü gibi ekim-bakım bölümünde, 107.442.- olumlu; hasat bölümünde de, 61.640.- 'lık olumlu süre sapması oluşmuştur. Böylece, toplam olumlu sapma, 169.082.- olarak gerçekleşmiştir.

Daha önce hesapladığımız direkt işçilik ücret sapması ve yukarıda hesaplanan direkt işçilik süre (verimlilik) sapmalarını şu şekilde muhasebeleştirebiliriz:

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	2.312.732.-
100- KASA HS.	2.312.732.-
"	"

160- ÜRETİM HS. - YARI ÜRÜNLER HS.	2.481.814.-
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	169.082.-
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YAN.	2.312.732.-
"	
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	169.082.-
630.02- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	169.082.-
"	
630.02- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE SAPMALARI HS.	169.082.-
690- DÖNEM KARI VE ZARARI HS.	169.082.-
"	

İşletme faaliyetlerinde direkt işçilik ücret sapması oluşmadığı için, direkt işçilik ücret sapmasına ilişkin kayıtlar yapılmamıştır.

C- Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi

Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetlerinin, belirli işlere ya da ürünlere göre doğrudan tanımlanamayan bölümüdür. Bunların bir kısmı değişken, bir kısmı sabit ve bir kısmı da karma nitelikteki giderlerdir. Bu nedenle, bu tür giderlerin bütçelenmesi kolay olmamaktadır. Bu giderler, ancak esnek bütçe yardımıyla, bütçelenebilirler. Bu amaçla, genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının da ayrılması gerekmektedir.

Daha önce verdiğimiz sayısal örnekteki genel üretim giderlerinden; endirekt işçilik, endirekt hammadde, yakıt ve enerji giderlerinin değişken; kira, amortisman, sigorta ve diğer giderlerin de, sabit giderler olduklarını kabul edelim.

Buna göre, D.İ.S. başına tahmini değişken G.Ü.G. yükleme

oranları, 7485,928 D.İ.S.'lik normal kapasiteye göre şöyle hesaplanacaktır:

Değişken	Toplam	Oranı
<u>Genel Üretim Giderleri</u>		
- Endirekt İşçilik Gid.	16.000.000.-/7485,928	2137,34/D.İ.S.
- Endirekt H.Mad. Gid.	20.515.000.-/7485,928	2740,48/D.İ.S.
- Yakıt Giderleri	18.000.000.-/7485,928	2404,51/D.İ.S.
- Enerji Giderleri	4.200.000.-/7485,928	561,05/D.İ.S.
Toplam Değişken G.Ü.G.	<u>58.715.000.-/7485,928</u>	<u>7843,38/D.İ.S.</u>

Sabit genel üretim giderleri yükleme oranı da,
(27.792.000/7485,928) 3712,57 D.İ.S.

Bu açıklamalardan sonra üç aylık esnek bütçe formülünü, aşağıdaki gibi belirleyebiliriz.

1. Üç aylık dönem

$$27.792.000/4 = 6.948.000.-$$

$$\text{Esnek Bütçe Tutarı} = 6.948.000.- + 7843,38 \text{ TL/D.İ.S.}$$

Örneğimizden hareketle, elde edilecek veriler şöyledir:

1. Üç aylık dönemde verilere göre (belgelere) gerçekleşen fiili genel üretim giderleri, 8.250.000.- ; D.İ.S.'de 614,51 D.İ.S.'dir.

Direkt işçilik sapmaları kısmında, hesaplandığı gibi, 25,000 ton arpa, 16,550 ton buğday için gerekli olan D.İ.S., 608,41 D.İ.S.'dir.

Bu verilere göre:

i- Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı:

Toplam Sabit G.Ü.G. - (Birim Başına Beklenen Değişken G.Ü.G. X Çalışma Hacmi)

$$\text{TG} = 6.948.000.- + 7843,38 (608,41) = 11.719.991.-$$

ii- Maliyetlere Yüklene Tahmini G.Ü.G. :

TG= Gerekli Tahmini D.İ.S. X D.İ.S. Başına G.Ü.G. Yükleme Oranı

TG= 626,99 (D.İ. Süre Sapmasından) X 11.562.- (G.Ü.G Bütçe-
sinden, G.Ü.G. Yükleme Oranı) TL/D.İ.S. = 7.249.258.-

iii- Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı:

TG= 6.948.000.- + 7843,38 (626,99) = 11.865.721.-

iv- Bütçelenen Genel Üretim Giderleri Tutarı ise,
11.506.419.- olarak planlanmıştı.

Bu verilerden sonra Toplam Genel Üretim Giderleri Sap-
masını şu şekilde hesaplayabiliriz:

Toplam G.Ü.G. Sapması= Fiili G.Ü.G. - Yüklene G.Ü.G.

= 8.250.000.- - 7.249.258.- = (1.000.742.-)
=====

Genel Üretim Giderlerinde oluşan bu sapma, oldukça fazladır.

Yöneticiler, bu konuda son derece titiz davranarak, dikkatleri-
nin büyük bir kısmını bu alana çevirmelidirler.

Genel üretim giderleri sapmasının nedenlerini belirlemek
amacıyla, daha ayrıntılı bir analiz yaparak; bütçe, verim
ve kapasite sapmalarını hesaplayalım.

1.) Bütçe (Harcama) Sapması

Harcama sapması; gerçekleşen G.Ü.G. ile, fiili
faaliyet hacmine göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki fark-
tır.

Harcama Sapması= Fiili G.Ü.G. - Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş
Bütçe Tutarı

Harcama Sapması= 8.250.000.- - 11.719.991.- = 3.469.991.-

2.) Kapasite Sapması

Kapasite sap, fiili süreye göre düzeltilmiş bütçe tutarı ile, tahmini süreye göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki fark olup, faaliyet hacmindeki değişmelerin G.Ü.G. üzerindeki etkisini gösterir.

Kapa. Sapması	=	Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı	-	Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı	
Kapa. Sapması	=	11.719.991.-	-	11.865.721.-	= 145.730.-
					=====

3.) Verim Sapması

Verim sapması; fiili çalışma hacmi ile tahmini çalışma hacmi arasındaki fark olup, fazla ya da eksik yüklenen sabit genel üretim giderlerini gösterir.

Verim Sapması	=	Ürünlere Yüklenen Tahmini G.Ü.G. - Tahmini Süreye Göre Düzenlenmiş Bütçe Tutarı			
Verim Sapması	=	7.249.258.-	-	11.865.721.-	= (4.616.463.-)
					=====

Değişken ve sabit G.Ü.G.'ne ilişkin olarak ayrı ayrı hesapladığımız, bütçe, verim ve kapasite sapmalarını topladığımızda, Toplam G.Ü.G. Sapmasına ulaşılmış oluruz. Şöyleki;

Bütçe Sapması	3.469.991.-	olumlu
Verim Sapması	145.730.-	olumlu
	<hr/>	
Top. Değişken G.Ü.G. Sapması	3.615.721.-	olumlu
Verim Sapması	4.616.463.-	(olumsuz)
	<hr/>	
	1.000.742.-	(olumsuz)
	=====	

Genel üretim giderleri ile ilgili olarak hesapladığımız sapmaları da, şu şekilde muhasebeleştirirebiliriz:

.../.../....	
731- G.Ü.G. YANSITMA HS.	7.249.258.-
734- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	4.616.463.-
732- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMAL. HS.	3.469.991.-
733- G.Ü.G. VERİM SAPMAL. HS.	145.730.-
730- G.Ü.G. HS.	8.250.000.-
<hr/>	
732- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	3.469.991.-
733- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	145.730.-
634- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI HS.	4.616.463.-
734- G.Ü.G. KAPASİTE SAP. HS.	4.616.463.-
632- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	3.469.991.-
633- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	145.730.-
<hr/>	
690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.	4.616.463
634- G.Ü.G. KAPASİTE SAP. HS.	4.616.463.-
<hr/>	
632- G.Ü.G. BÜTÇE SAPMALARI HS.	3.469.991.-
633- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI HS.	145.730.-
690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI HS.	3.615.721.-
<hr/>	

III- TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN YÖNETİM ARACI OLARAK

KULLANILMASI

S.1. İşletme Yönetiminde Kontrol

Kontrol işlevinin etkinliği, tahminlerden meydana gelen sapmaların öncelikle saptanmasına ve bunun için de belirli başarı ölçütlerinin ortaya konmasına bağlıdır.

A- Yönetim Kontrol Sistemi ve Süreci

Kaynakların, işletmenin amaçlarına uygun olarak, etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasını sağlamak yönetim kontrol sisteminin işidir.

Yönetim kontrol süreci dört aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar;

- i- Programlama,
- ii- Bütçeleme,
- iii- Bilgi toplama.
- iv- Raporlama ve analiz.

B- Yönetim Kontrol Sisteminde Maliyet Bilgileri Gereksinimi

Ürün maliyetlerinin sağlıklı olarak belirlenmesi, gerek yönetim kontrolü kararlarında, gerekse de dış çevrelerin işletme ile ilgili kararlarında önemli rol oynar. Kârlılığın ölçülmesi ancak doğru ve sağlıklı maliyet bilgileri ile olur. Maliyet bilgileri, yönetimi gider kontrolü alanında doğru kararlar almaya yönlendirir. Maliyet bilgileri, gider kontrolünü sağlayacak bütçelerin düzenlenmesinde ve tahminlerin yapılmasında temel unsuru oluşturur.

Maliyet bilgilerinin kontrol aracı olarak kullanılması, maliyet kavramının ve bu kavramın unsurlarının ayrıntılı olarak tanımlanmasıyla sıkı sıkıya bağlıdır.

Tarım işletmelerinde, maliyet bilgilerine gereksinim son derece büyüktür. Tarım işletmelerinde, üretim esnasında riskler önem taşımaktadır. Bu nedenle, sağlıklı maliyet bilgileri ile yapılacak üretim ve planlama kârlılığı maksimum düzeye çıkarabilecektir.

3.2. Tarım İşletmelerinde Sapma Analizi Aracılığı İle

Kontrol

Sapma analizinin ana amacını, işletme yönetimine

tahminlerden ayrılmalara yol açan nedenleri arayıp bulma, düzeltici önlemleri alma ve aynı zamanda fiili başarıyı önceden belirlenmiş normlarla ya da tahminlerle karşılaştırıp, ölçme olanağını sağlaması oluşturur.

Tarım işletmeleri, büyük kütleler halinde ve doğa koşullarından çok etkilenme riskleriyle, üretim yaptıklarından, meydana gelen sapmalardan büyük olanları göz önüne alınmalıdır. Tahıl ambarında zararlıların hammaddelere zarar vermesinden tahminleri yapan kişiler birinci derecede sorumlu tutulmalıdır. Ayrıca, doğa koşulları üretimi olumsuz yönde etkileyebilir. Bu durumda, büyük sapmalar meydana gelir. Bunun için, tahminleri yapacak kişinin o yörenin iklim koşullarını yakından izlemesi ve istatistikleri değerlendirmeyi bilmesi gerekir.

Sapma analizlerinden düzeltici kontrolde etken bir şekilde yararlanılabilmesi için, analizin kısa bir sürede yapılması ve analiz sonuçlarının, gecikmeksizin, kontrolü yapacak yöneticilere rapor edilmeleri gerekir. Bu nedenle, sapma analizleri genellikle faturalar, işçilik kartları, hammadde istek fişleri gibi orijinal belgeler üzerinden yürütülür(100).

Tarım işletmelerinde sapma analizleri, işletmenin kârlılığı ile yakından ilgilidir. Tarım işletmelerinde üretilen ürünler, her zaman demode olmaya elverişli ürünlerdir. Bunun için, sapmaların analizi zamanında yapılmalıdır. Oluşan sapmalar zamanında kontrol edilemezse, işletme büyük risklerle karşılaşır.

(100) H. Kamil BÜYÜKMİRZA, Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Ekonomik Analizi, (Ankara: İ.T.İ.A. Yayınları, No:87, 1974), s.18-19.

§.3. Tarım İşletmelerinde Maliyetlere İlişkin Sorumluluk

Dağıtımı

Maliyetler, plandan sapmalara karşı tedbirli olması gereken. işçilik, hammadde ile hizmetlerde oluşacak fazlalık veya kayıplara engel almak üzere tedbir alan sorumlu kişiler tarafından kontrol edilir. Bunun için maliyetler, kontrolleri mümkün olan bölümler ya da gider merkezleri şeklinde gruplandırılır. Bölümlerde gerçekleşen maliyetlerden ilgili bölüm ya da gider merkezleri sorumlu tutulmalıdır. Her bölüm, ya da gider merkezi için, sorumlu kişinin adını, kontrol edilecek maliyetler listesine yazmak gerekir. Daha sonra bu bilgilerle bütçelenen tutarı içeren bütçeler hazırlanır. Bu şekilde her sorumlu kişinin kontrol edebileceği maliyetler, kendisine devredilmiş olur. Meydana gelen gerçek maliyetler ile, bütçelenmiş maliyetler karşılaştırılarak, tek tek maliyet kontrol işlemi yapılmış olur.

Tarım işletmelerinde bütçeler hazırlanırken, ilgili bölüm sorumlusu tarafından kontrol edilebilen maliyetler ile söz konusu sorumlunun kontrol edemeyeceği maliyetlerin birbirinden ayrılmaları gerekir.

Tarım işletmelerinde yapılan bu sorumluluk dağıtımı sonucunda, meydana gelecek olayların raporlarla izlenmeleri gerekmektedir. Bu raporları üç ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar; maliyet kontrol raporları, sorumluluk raporları ve istisna raporlarıdır. Bunlardan maliyet kontrol raporları maliyetlerin izlenmesi ile; sorumluluk raporları, sorumlu kişilerin başarılarının değerlendirilmesi ile; istisna raporları da, istisnalara göre yönetim konularını içerir.

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

TÜRK TARIM İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI VE YÖNETİM ARACI OLARAK KULLA- NILMASI İLE İLGİLİ UYGULAMALAR

UYGULAMA I

I- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmamızın bu kesiminde, uygulama yapacağımız örnek işletme hakkında genel bilgiler verilecektir.

- İşletmenin adı : İşletme yetkililerinin gizli tutulmasını istemeleri nedeniyle, işletmenin adı verilmemiştir.
- Ortak sayısı : 4 (Adi Ortaklık)
- Faaliyet başlama yılı : 1975
- Faaliyet konusu : Tarım ürünleri üretimi ve satışı
- İşletmenin faaliyetle-
rini sürdürdüğü alan : 7500 dönüm. (1 dönüm= 1000 M²)

Çalışan daimi personel

sayısı : 11 kişi

İşletmede kullanılan

makine ve araçlar : 2 adet biçerdöğeri, 1 adet batöz, 4 adet traktör, 1 adet balya makinası, 4 adet mibzer, 4 adet tırmık, 2 adet saban, 4 adet pulluk, 3 adet çapalama makinası, 2 adet kamyon, 1 adet kamyonet, 1 adet hususi binek otomobil, 3 adet ilaçlama makinası, 3 adet gübreleme makinası, 5 adet su motoru.

İşletmenin bulunduğu

yer : TEKİRDAĞ

Diğer bilgiler : İşletme faaliyetlerini Türkiye sınırları içerisinde sürdürmekte; ancak ihtiyaç duyulduğu zamanlarda yurt dışı temaslara geçilmektedir. İşletmede tarım ürünleri olarak, tahıllar (buğday, arpa, darı, çavdar, yulaf v.b.), yağ bitkileri (ayçiçeği, mısır), hayvancılık (besi ve süt hayvancılığı olarak; inek, dana, koyun) gibi konularda üretim faaliyetleri yürütülmektedir.

İşletmede kullanılan hammaddeler, işletmenin kendi ürettiği ürünlerden karşılanmakta; ancak, ihtiyaç halinde dışarıdan sağlanmaktadır. Dışarıdan sağlanan hammaddeler, T.Z.D.K., D.Ü.Ç., çevredeki diğer tarım işletmelerinden ve halktan karşılanmaktadır.

İşletme, satınalma gereksinimlerini net işletme sermayesinden, bankalardan ve çeşitli devlet destekleme kredilerinden sağ-

lamaktadır.

İşletme, üretim faaliyetlerini sürdürürken daha çok makine gücünden yararlanmakta; bazı durumlarda da insan gücüne başvurmaktadır. Üretim için gerekli olan insan gücü dışarıdan sağlanmakta; süreklilik gerektiren bazı durumlarda, işletmede çalışan personelden yararlanılmaktadır. İşletme makina gücünün ihtiyaçları karşılayamadığı durumlarda, dışarıdan makine getirerek ihtiyaçlarını gidermektedir.

İşletme yetkililerinden alınan bilgilere göre, üretim kapasitesi hakkında somut bir bilgi sağlanamamıştır. Ancak, yıllık satış kapasitesi tahmini olarak 400 ton buğday, 300 ton ayçiçeği, 50 ton mısır, 50 ton arpa, 10 ton çavdar ve yulaf olarak belirlenmiştir. Ayrıca 450.000.000.-'lık hayvansal ürün satış kapasitesinin olduğu tahmin edilmiştir.

Yıllık toplam satış hacmi toprak ve hayvansal ürünler birlikte olmak üzere, 1.200.000.000.- civarındadır.

İşletmede daimi olarak çalışan işçilerin bir kısmı, sürekli olarak işletmede kalmaktadır. Bu işçilere, aylık ücret ödenmektedir. Diğer kısımda işletmede 8 saat çalışmakta; fazla çalışmaları için, fazla mesai ücreti almaktadırlar. Ayrıca dışarıdan sağlanan işçilerde, 8 saat çalışmalarının karşılığını almakta, fazla çalışmaları için de fazla mesai ücreti almaktadırlar.

İşletmede, elektrik enerjisinden ve yakıtlardan sağlanan enerjilerden yararlanılmaktadır. Elektrik enerjisi; aydınlatma, ısıtma, elektrikli araçların çalıştırılması gibi alanlarda kullanılır. Yakıtlardan sağlanan enerjiler de, araçların çalıştırılması ve ısıtmada kullanılır.

II- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Uygulama yapılan işletmede, yetkililerden alınan bilgilere göre herhangi bir maliyet muhasebesi sisteminin uygulanmadığı anlaşılmıştır. Hammaddeler, alış faturaları üzerinden gider olarak yazılmakta, işçilere ödenen ücretler, daimi işçiler için bordro üzerinden ödenmekte, dışarıdan sağlanan işçilere de gider pusulası imzalatılmaktadır. Harcanan makina saatleri gider merkezlerine yüklenmekte, makinalar için harcanan yakıtlar, tamir masrafları direkt olarak giderlere aktarılmaktadır.

Üretim sürecinde meydana gelen fire miktarları ve maliyetleri nazarı dikkate alınmamakta, kullanılan hammadde doğrudan giderler hesabına kaydedilmektedir. Tarım ürünleri sigortası için ödenen primler ile bankalara ödenen faizler de giderler hesabına, dönem gideri olarak kaydedilmektedir.

Makina, arazi ve diğer demirbaş amortismanları, V.U.K.'nin öngördüğü oranlarda gider olarak yazılmaktadır.

Yıl sonu geldiğinde hasıllattan giderler indirilmekte ve işletmenin gelir vergisine esas kârı oluşmaktadır. Bu kâr, vergiler ödendikten sonra, ortaklar arasında sermaye payları oranında paylaşılırılmaktadır.

İşletmenin stok bulundurup bulundurmaması, ilgili dönemlerdeki ürün taban fiyatlarının seyrine bağlı olmaktadır. Ancak, işletme kendi ihtiyaçlarını ve alış verişi yaptığı kişilerin taleplerini karşılayacak miktarlarda stok bulundurmaktadır. Bu stoklar için, her hangi bir belge ve kayıt düzeni oluşturulmamıştır. Zararlılar, çürüme vb. nedenlerle ambar-

lardan yok olan stoklar, değerlemeye tabi tutulmamakta; aynı zamanda giderlere yansıtılmamaktadır. Mevcut stoklar, V.U.K.'-un öngördüğü koşullarda dönem sonlarında vergi nedeniyle mahasebeci tarafından hayali olarak yapılmaktadır. Uygulama yapılan işletmede, belge düzeni vergi kanunlarımızın öngördüğü zorunlu belgelerdir. Bunlar; fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, gider pusulası v.b. belgelerdir. İşçilikle ilgili olarak da; ücret bordrosu, aylık, dört aylık S.S.K. bildirgeleri, konut edindirme ve zorunlu tasarruf bildirgeleri düzenlenmektedir.

Uygulama yapılan işletmede, V.U.K.'nun tutulmasını zorunlu kıldığı defterlerden, kasa defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, amortisman defteri gibi defterler tutulmaktadır.

İşletme faaliyetlerinde bütçeler, planlama aracı olarak kullanılmamaktadır.

III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN MALİYET SİSTEMİNE İLİŞKİN

ELESTİRİ

Yukarıda belirtmeye çalıştığımız gibi, uygulama yapılan işletmenin belirli bir maliyet muhasebesi sistemi mevcut olmamakla birlikte, genel (finansal) mahasebe sistemi dahi tatminkâr bilgi verecek düzeyde değildir.

Günümüzde, ülkemizin ihrac gelirlerinin büyük bir oranını karşılamakta olan tarım ürünleri için, böyle bir durum hiç de hoş değildir. Ülkemizin A.E.T.'ye entegre olmaya çalıştığı bir dönemde, ülkemiz için büyük sayılabilecek bir

işletmede, bir maliyet muhasebesi sisteminin olmayışı, bu konuda üzücü sonuçları beraberinde getirebilir.

Tarım ürünleri, özellikleri nedeniyle, üretimleri sırasında büyük risklerle (yangın, dolu, don, sel) karşı karşıyadır. Aynı zamanda, tarım ürünlerinin fiyatları devletin belirlemede olduğu taban fiyatlarla saptanmaktadır. Böyle bir durumda maliyetlerini izleyen işletmeler, taban fiyatlarının seyrine göre faaliyetlerini yönlendirebilir.

Söz konusu işletmede bu unsurlar, belirli bir maliyet muhasebesi sistemi ile izlenemediğinden, işletmenin risklerini ve dolayısı ile de verimliliğini azaltacaktır. Maliyetlerin saptanması durumunda yapılan giderler belirleneceğinden, üretimler daha az maliyeti oluşturan sahalara kanalize edilebilir.

Özellikle, tarım işletmelerinde tahmini bir maliyet sisteminin etkinliği, burada kendini göstermektedir. Önceden planlanan maliyetler, işletmeciye o ürünlerin üretilmesindeki yararı ortaya koyacağından, ışık tutmuş olacak ve verimsiz alanlarda üretim yapmasını engelleyici bir etki yapacaktır.

İşletmenin genel muhasebe sisteminde, maliyet muhasebesi sisteminin aksaklığından ya da olmamasından, istenileni veriler ihtiyaçları karşılayacak düzeyde olmamaktadır. Maliyetlerin ayrı ayrı belirlenmesi, mali raporlarında hazırlanmasını güçleştirmekte ve hatta olanaksızlaştırmaktadır.

Böyle bir durumda, yapılan üretim eylemi ya da işletmecilik de, gözü kapalı yapılmış sayılabilir.

Uygulama yapılan işletmede, ne maliyet muhasebesi sisteminin, ne de genel (finansal) muhasebe sisteminin olmaması

ya da eksik olması, bizi bu sistemi eleştirme yapma olanağından da yoksun bırakmaktadır. Bizim buradaki eliştirimiz, sadece olmayanların doğurduğu sonuçlarla ilgilidir ve böyle bir sistemin öneminin kesin kez belirtilmesi yönündedir.

IV- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME İÇİN ÖRNEK BİR MALİYET SİSTEMİNİN

GELİŞTİRİLMESİ

Yukarıdaki kesimlerde de değindiğimiz gibi, uygulama yapılan işletmenin maliyet muhasebesi sisteminin olmaması, üretilen ürünler ile ilgili maliyet akışının izlenmesini olanaksızlaştırmaktadır. Durum böyle olunca, işletme yönetiminin, üretim faaliyetleri üzerindeki kontrolü sağlayabilmesi için, üretilen ürünler ile ilgili maliyet bilgi akışının raporlarla belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için de, belirli bir maliyet sisteminin, belge ve raporlama düzeni ile organizasyon gibi sistemi pekiştirecek bilgi sağlama araçlarını içermesi gerekir.

Çalışmamızın bu bölümünde, uygulama yapılan örnek işletmenin ürettiği ürünlerle ilgili maliyet bilgi akışının izlenmesi ve kontrol edilmesi amacıyla, buraya kadar açıklamaya ve oluşturmaya çalıştığımız maliyet sistemini, örnek işletmenin üretim faaliyetlerine uygulamaya çalışacağız.

Çalışmamızın bundan önceki kesimlerinde de belirttiğimiz gibi, burada da tahmini maliyet sistemini kuracağız. Bu sistem, tam maliyet temeline dayalı sipariş maliyet sistemi esası altında yürütülecektir. Ancak, bu sistemi, uygulama yapılan işletme için tekrar açıklama yoluna gitmeyerek, yalnız belli bir miktar siparişi ele alarak, bu siparişle ilgili maliyet bilgi akışını,

belgeler kullanmaksızın izleyeceğiz. Çalışmamızın üçüncü bölümünde kurulan tahmini maliyet muhasebesi sisteminde bütün belgeler incelendiğinden bu belgeleri burada tekrar ele almayacağız. Ancak, örnek işletme için, geliştirdiğimiz bu sistemdeki hesaplama sonuçlarının bu belgelere işlendiğini varsayacağız.

Örnek işletmenin, ağustos ayı sununda teslimatı yapılmak üzere, (B) tarım işletmesinden 100 ton bezasto buğday siparişi aldığını kabul edelim. Örnek işletme, tahmini birim sipariş maliyetini şu şekilde hesaplamıştır:

VERİLER:

i- Siparişi verilen buğday için kullanılması gereken hammadde miktarı tonbaşına 70 kg'dır.

ii- Ürünün üretilmesi için kullanılacak, buğday hammaddesinin piyasa fiyatı kg başına 400.- 'dir.

iii- Direkt işçilik ile ilgili bilgileri de şöyledir:

<u>BÖLÜMLER</u>	<u>TON BAŞI.</u> <u>D.İ.S.</u>	<u>D.İ.S. ÜCRETİ</u>	<u>TON BAŞINA</u> <u>D.İ.S. MALİYETİ</u>
<u>EKİM-BAKIM BÖLÜMÜ</u>			
- Makina gücü	1,91	14.000.-	26.740.-
- İnsan gücü	11,11	1.840.-	<u>20.442.-</u>
47.182.-			
<u>HASAT BÖLÜMÜ</u>			
- Makina gücü	0,55	26.000.-	14.300.-
- İnsan gücü	1,55	1.840.-	<u>2.852.-</u>
17.152.-			
TOPLAM			<u>64.334.-</u>

iv- Genel üretim giderleri tahmini yükleme oranı D.İ.S. başına 11.562.-'dir.

Yukarıdaki bu verilere göre, siparişin tahmini maliyeti (keşifi) aşağıdaki gibi düzenlenebilir(TABLO-11).

İŞLETMENİN ADI

Siparişi veren : (B) İşletmesi
İşin tanımı : Bezasto buğday
İstenilen miktar : 100 ton

Tarih ../../....
Opsiyon

Bu üretim için 40.000.000.- fiyat hesap edilmiştir.

Yetkili

Yetkili

.....

.....

<u>Hammad. Cinsi</u>	<u>Birimi</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Birim Fiyat</u>	<u>Tutarı</u>
Buğday (bezasta)	kg	70 kg	400.-	28.000.-

Toplam Hammadde Tutarı 28.000.-

<u>İşlem</u>	<u>Bölüm</u>	<u>Tah.Saat</u>	<u>Saat Ücret.</u>	<u>Tutar</u>
İşçilik	<u>Ekim-Bakım</u>			
	-Makina g.	1,91	14.000.-	26.740.-
	-İnsan g.	11,11	1.840.-	20.442.-
		13,02		47.182.-
İşçilik	<u>Hasat</u>			
	-Makina g.	0,55	26.000.-	14.300.-
	-İnsan g.	1,55	1.840.-	2.852.-
		2,10		17.152.-

Toplam Direkt İşçilik Tut. 15,02 64.334.-

İşçilik toplamı	64.334.-
G.Ü.G.(D.İ.S.	
Başına 11.562.-)	174.817.-
Hammadde Tutarı	28.000.-
	<hr/>
Toplam Maliyet	267.151.-
Kâr % 50	<u>133.575.-</u>
Birim Satış Fiy.(ton)	400.726.-
Tahmini Ürün Maliyeti	
(ton)	400.000.-
Toplam Sipariş Mali-	
yeti(100 ton X Tahmi-	
ni ürün maliyeti)	400.000.000.-
	<u>=====</u>

(TABLO-11):TAHMİNİ MALİYET HESAPLAMA FORMU

Tahmini maliyet hesaplama formu, olarak adlandırılan tabloda da görüldüğü gibi, verilen sipariş için kullanılacak tahmini direkt hammadde ile direkt işçilik miktar ve fiyatları ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Daha sonra, siparişi verilen ürün birimi (ton) için, direkt hammadde ile direkt işçilik maliyetleri hesaplanır. Hesaplanan bu maliyete, kullanılacak kıstasa göre tahmini genel üretim giderleri ilave edilir. Böylece, verilen siparişin birim (ton) maliyeti hesaplanmış olur. Hesaplanan bu maliyete işletmenin kârı da ilave edilerek, siparişi verilen işletmeye birim satış fiyatı bulunur ve fiyatla, verilen sipariş miktarı çarpılarak, siparişin toplam tahmini maliyeti hesaplanmış olur. Hesaplanan bu maliyetten, iskonto v.b. indirimler ile vade gibi ödeme kolaylıklarına da yer verilebilir.

Örnek işletmenin, verilen sipariş üretimi için gerekli

hammaddeyi tedarik etmesi gerekir. Örnek işletmenin 20.9.1989 tarihinde 5 ton buğday hammaddesi ve 13 ton suni gübre ve 25 litre de zararlılarla mücadele ilacı bulunmaktadır. Örnek işletme stoklarını lifo yöntemine göre değerlemektedir. Stoklanan buğdayın (hammaddenin) kg'ı 400.- ; suni gübrenin kg'ı 250.- ; zararlılarla mücadele ilacının da kg'ı 8.000.- 'dir. Ek-6'da sunulan devamlı envanter stok kartına bu hammaddeler, miktar ve tutarlar çarpılarak işlenir.

İşletme 10.10.1989 tarihinde kg'ı 410.-'dan 2 ton buğday hammaddesi; kg'ı 255.-'dan 1 ton suni gübre ve kg'ı 9.000.-'dan 5 kg zararlılarla mücadele ilacını peşin olarak satın almıştır. Bununla ilgili yevmiye kaydını aşağıdaki gibi düşebiliriz:

<u>10.10.1989</u>		
150-	DİREKT HAMMADDE STOKLARI HS.	820.000.-
	100- Buğday tohumu	820.000.-
151-	ENDİREKT HAMMADDE STOKLARI HS.	300.000.-
	11- Suni gübreler	255.000.-
	03- Çeşitli ilaçlar	<u>45.000.-</u>
	100- KASA HS.	1.020.000.-
	"	

Örnek işletme, 20.10.1989 tarihinde üretime başlamıştır. Üretimde gereksinim duyulan direkt hammadde ile endirekt hammadde, Ek-7'de sunulan hammadde istek fişi ile ambardan çekilerek; bu fişlerin tutarı Ek-23'te sunulan sipariş maliyet kartına işlenir. Ayrıca kullanılan işçiliklerde Ek-19'da gösterilen direkt işçilik özet kartına ve sipariş maliyet kartına işlenir. Daha sonra stok hesapları alacaklandırılır, gider hesapları borçlandırılır. Bu fiili tutarlar, kartlara şu tutarlar

üzerinden muhasebeleştirileceklerdir. Bunlar;
direkt hammadde 27.000.000.- ; direkt işçilik giderleri
64.104.000.- ; G.Ü.G. 172.817.000.-'dır.

Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri ile ilgili
yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

"	
160-ÜRETİM HS.- YARIÜRÜNLER HS.	263.921.000.-
01- Ürün Stokları	
- Buğday	
711 - DİREKT HAMMADDE	
YANSITMA HS.	27.000.000.-
721 - DİREKT İŞÇİLİK	
YANSITMA HS.	64.104.000.-
731 - G.Ü.G. YANSITMA	
HS.	172.817.000.-
"	

Sipariş maliyet kartında toplanan tahmini toplam sipariş
maliyeti 263.921.000.-'dir. Burada ayrıca genel üretim giderle-
ri de tahmini yükleme oranı ile siparişe yüklenmiştir.

Bu işlemlerden sonra, yapılacak iş, tahmini maliyetlerle
fiili maliyetlerin karşılaştırılması ve sapmaların belirlenmesi
olacaktır. Sapmalar, daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak
açıklandığı için burada tekrarlamaya gerek görmedik.

Sapmalar, tespit edildikten ve ilgili hesaba devredildik-
ten sonra, işletmenin ilgili faaliyet dönemindeki durumu orta-
ya çıkmış olacaktır.

UYGULAMA II

V- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

- İşletmenin Adı : T.İ.G.E.M. Anadolu Tarım İşletmesi
- Merkezi : Ankara
- İşletmenin Bulunduğu Yer : Mahmudiye/ESKİŞEHİR
- Sermayesi : 30.000.000.000.-
- Ödenmiş Sermayesi : 19.010.828.874.-
- Kuruluşu : T.İ.G.E.M., 60 sayılı K.H.K. ve 2929 sayılı kanunla, D.Ü.Ç. ile hara ve inek haralarının birleştirilmesi sonucu, 39 tarım işletmesinden ibaret olarak kurulmuş bulunmaktadır. 233 sayılı K.H.K ile 14. 4. 1984 tarih ve 18605 sayılı resmi gazetede yayınlanan ana statü ile de, bir K.İ.K. olarak kuruluşunu tamamlamıştır.
- Amacı : T.İ.G.E.M.'i oluşturan işletmeler, ekonomi de kalkınmayı ve gelişmeyi sağlamak amacını ifa için, üreticiye önderlik etmek, öğreticilik yapmak kârlı alanlarda üretim yapmaktır.
- Çalışan işçi sayısı : 883 memur, 533 sözleşmeli personel, 6308 gündelikçi işçi ve 2169 geçici işçi olmak üzere toplam 9883 kişidir.
- İşletmenin Arazisi : 3765161,89 dekar
- Toplam Araç ve Makina Say : 10800

T.İ.G.E.M.'de 1988 yılında, 117.732.000.000.- 'lık satış programlanmıştır. Gerçekleşen satış tutarı, 100.334.300.000.- olmuştur. Bu hasıllata karşılık 80.883.016.938'-'lık toplam satış maliyeti belirlenmiş ve 19.451.288.270.- kâr sağlanmıştır. İşletmenin 97.725.937.286.-'lık aktifli mevcut olup, aynı tutarda pasif değerleri mevcuttur.

İşletmenin işçilik gereksinimi, insan gücünden, makina gücünden ve az miktarda da, hayvan gücünden karşılanmaktadır.

İşletmede her türlü tarım ürünlerinin üretimi yapılmakta ve üretimde de, verimli ülkeler bazında üstün bir yere sahiptir.

VI- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ

SİSTEMİ

Uygulama yapılan işletmede, tekdüzen muhasebe sistemi esas alınarak ve bizim bu çalışmamızda, kurmaya çalıştığımız maliyet muhasebesi sistemine benzer bir maliyet muhasebesi sistemi mevcuttur.

İşletmede maliyetler tahmini ve fiili olarak çıkartılmakta ancak, yevmiye kayıtlarında tahmini maliyetler yer almamakta ve sapmalar belirlenerek nedenleri araştırılmamaktadır. Bunun nedeni olarak da, işletmenin tam olarak mevcut muhasebe sistemini henüz oturtamamış olduğu, Muhasebecisi, Nevruz DEMİRAL tarafından belirtilmiştir.

Çalışmamızın bu kesiminde, kurmaya çalıştığımız sistemle, işletmenin mevcut muhasebe sisteminin hemen hemen aynı olması nedeniyle, uygulama yapılan işletmenin muhasebe sistemini ayrıntılı olarak anlatmayacağız.

Uygulama yapılan işletmenin maliyet muhasebesi sistemi ile bizim kurmaya çalıştığımız maliyet muhasebesi sistemi ara-

sındaki farklı noktaları, kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

- Uygulama yapılan işletmede tüm bütçeler ve planlar yapılmasına rağmen, bu tahmini tutarlar, muhasebe kayıtlarında yer almamaktadır.
- Yapılan bütçeler, faaliyette bulunulacak dönemde yapılacak harcamalar ile sağlanacak hasılatların birer göstergesi niteliğindedir.
- Ayrıca, yapılan bu bütçelere ilgili hesap dönemi sonunda, fiili maliyetlerle ulaşılmakta ve sapmalar hiç belirlenmemektedir. Şöyle ki; 1 liralık tahmini maliyet varsayılmakta, 5 liralık gider yapıldığında, 5 liralık gider yerine 4 liralık bir gider kaydı yapılmakta ve önceki bir liralık tahmini maliyetle birlikte 5 liraya tamamlanmaktadır (Bu bilgiler 14.5.1990 tarihinde, T.İ. G.E.M. Anadolu Tarım İşletmesi Müdürlüğü'nde Muhasebeci Nevruz DEMİRAL ve Muhasebe Yrd. Erhan SEYHAN'dan alınmıştır).

Biz uygulama yaptığımız bu ikinci işletmeye, mevcut muhasebe sistemini biraz daha geliştireyerek, Tahmini maliyetleri tam uygulayarak ve sapmaları belirleyerek başarılı ve başarısız kişileri değerlendirerek, verimliliğini ve kârlılığını arttırmasını önermekteyiz.

S o n u ç v e Ö n e r i l e r

Maliyet muhasebesi sistemi, işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerinin sınıflandırılması, gruplandırılması, kontrol edilmesi ve belirli eylem birimleri ile ilişkili kılınması işlemlerini içerir. İşletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgi gereksinimlerini şöyle özetleyebiliriz:

- Kâr ve zararın belirlenmesi ve stokların değerlemesi,
- İşletme eylemlerinin kontrol edilmesi,
- Planlama ve bütçeleme için karar alma.

İşletme eylemlerinin etkinliği ya da başarısını saptamak, satış fiyatlarını belirlemek ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmek amacıyla önceden saptanan maliyet muhasebesi sistemlerine gereksinim artmaktadır. Tahmini maliyetler, belirli bir faaliyet düzeyinde ve belirli koşullar altında, ürün, yan ürün, ve ara ürünlere ilişkin maliyetlerin ne olacağını göstermektedir. Tahmini maliyetler, fiili maliyetlerle bir arada bulunduğu zaman bir yönetim aracı olarak anlam kazanır. Tahmini maliyetler, geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekteki olası

gelişmelere göre, istatistiki bazı hesaplamalara dayanarak belirlenirler. Tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasında oluşan farklar, fiili maliyetlere göre düzeltme yoluna gidilir. Ancak, olanaklar ölçüsünde belirli standartlara dayanan tahmini maliyetlerde ise tersi işlem yapılabilir.

Tarım işletmelerinde üretim, doğa koşullarına bağlı zor ve pahalı bir iştir. Bu nedenle, bu üretim faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçme ve değerlendirme ihtiyacı ortaya çıkar. Bunun için de, işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerinin sağlanması, sınıflandırılması, kontrol edilmesi ve belirli eylem birimleriyle ilişkili kılınması gerekir. Bu nedenle sorumluluk ve yönetim muhasebesini de kapsayacak bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması, tarım işletmeleri açısından, zorunluluk arz etmektedir. Ancak, maliyet muhasebesi sistemi oluşturulurken; işletmenin üretim şekli, süreci ve içinde bulunduğu piyasanın durumu da göz önüne alınmalıdır.

Tarım işletmeleri, doğa koşullarına bağlı olarak, büyük alanlar üzerinde ve büyük servetler ile faaliyetlerini sürdürmektedirler. Yani, tarım işletmeleri için kaynakların kullanımı ve tahminlerin doğruluğu son derece önemlidir. Bu nedenle planlama ve kontrol işlevlerinin öneminin giderek arttığı günümüzde, ileriye dönük maliyet sistemlerine gereksinimin artması nedeni ile tahmini maliyetlerin kullanılması yararlı olacaktır.

Tarım işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sistemi kurulabilmesi için; tüm bilgiler toplandığında izlenecek faaliyetleri şöylece sıralayabiliriz:

- Maliyetlerin sınıflandırılması,
- Maliyet bilgi akışının belirlenmesi,

- Kayıt ve rapor düzeninin belirlenmesi,
- Planlama ve kontrol işlevlerine ilişkin, ilke ve araçların belirlenmesi.

Çalışmamızda edindiğimiz bilgiler paralelinde, tarım işletmeleri için şu önerilerde bulunabiliriz:

Türkiye'nin A.E.T.'na entegrasyonu süreci içerisinde bulunduğu bir dönemdeyiz. Ülkemizin, A.E.T.'na tam üyeliği gerçekleştiğinde, tarım işletmelerinin önemi daha da artacaktır. Türkiye'nin bir tarım ülkesi oluşu, A.E.T. ülkeleri arasında önemli bir avantaj olacaktır. Yeter ki, tarım alanında sistemli gelişmeler kaydedilsin.

Tarım dünya nüfusunun beslenmesi için, tüketim maddelerini karşılayan tek sektördür. Bu nedenle, tarımsal faaliyetlerin etken bir şekilde sürdürülmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ülkemizde gerçekleştirilen Güney Doğu Anadolu Projesi (GAP) de, tarım alanında ülkemizin dünya ülkeleri arasındaki pozisyonunu önemli ölçüde etkileyecek bir projedir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız konular gösteriyor ki, Türkiye'de tarım alanında tekdüzen bir maliyet muhasebesi sistemine duyulan gereksinim, kaçınılmazdır. Bu nedenle, sorumlulukları da içine alacak bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gereklidir. Genel ekonomik koşullar göz önüne alınarak kurduğumuz tekdüzen tahmini maliyet muhasebesi sisteminin uygulanmasını, tarım işletmelerine önermekteyiz.

Çalışmamızın bu alanda yapılan ilk çalışma olması nedeniyle; eksikliklerin bulunabileceğini peşin olarak kabul ediyoruz.

Bu çalışmamız, tarım işletmelerinde tahmini bir tek-düzen maliyet muhasebesi sisteminin nasıl kurulabileceği, bu sistemin yönetim kontrol aracı olarak nasıl kullanılabilceği konusunda ışık tuttuğu ve tarım işletmelerine faydalı olabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

Y a r a r l a n ı l l a n K a y n a k l a r

- AÇIL, A. Fethi-
KÖYLÜ, Kâzım : Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri, (Ankara: A.Ü. Ziraat Fakültesi Yayınları, No:465, 1971).
- AKSÖZ, İbrahim : Zirai Ekonomiye Giriş, (Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:252/c, 1972).
- AKTUĞLU, M. Ali : Tarım İşletmeleri Muhasebesi, (Bornova: E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No:252/c, 1972).
- BEKTÖRE, Sabri
ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : Mali Tablolar Analizi, (Eskişehir: And. Ü. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:19, 1985).
- BENLİGİRAY, Yılmaz : İhtisas Muhasebeleri, (Eskişehir: Teksir Bürosu, And. Ü., İ.İ.B.F., 1987).
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, VII.B., (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983).

BÜYÜKMİRZA, H. Kamil

: Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Ekonomik Analizi, (Ankara: İ.T.İ.A. Yayınları, No:87, 1974).

BÜYÜKMİRZA, Kamil

: "Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması", MALİYET MUHASEBESİ, (Ankara: Meteksan Ltd.Şti. Bas-kı Tesisleri, And.Ü., No:73,1987).

CASHIN, A. James

POLIMEN, S. Ralp

: Cost Accounting, (Tokyo: Mc Graw-Hill International Book Company, 1981).

DEMİRCİ, Rasih

: Yatırım Projeleri Geliştirme ve Değerlendirme, (Ankara: Ziraat Bankası Yayınları, No:?, 1986).

ERTÜRK, Halis

: Maliyet Muhasebesine Giriş, (Bursa: U.Ü. Yayınları, No:3-023-0071, 1982).

KARSLIOĞLU, Özgül

: Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, (Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:53/23, 1968).

KÖKNEL, Doğan

: Ülkemiz Tarım Kesimi Sorunları, (Ankara: Öykü Reklamcılık ve Dizi Sanayii Ltd. Şti. Yayınları, No:?, 1987).

MOORE, L. CARL-

JAE, K. Robert

: (Çev. Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, II.B., (İstanbul: İ.Ü. Yayınları, No:3486, 1988).

PEKER, Alpaslan

: Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş IV.B., (İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, Ya.No:5, Fatih Yayınevi, 1988).

T.İ.G.E.M.

: Ambar ve Sabit Kıymetler Yönetmeliği, (Ankara: ?, ?).

TOKÖZ, N. Hüsnü

: Sanayi Muhasebesi ve Sanayide ve Tarımda Maliyet İlkeleri, IV. B. (Ankara: A.İ.T.İ.Y.O. Yayınları, Ya.No:?, Güven Matbaası,1972).

TUNALIGİL, B. Galip

: Tarımsal Mekanizasyon, (Ankara: T.Z.D.K. Meslek Yayınları, No:33, 1984),

TÜFEKÇİOĞLU, Tuğrul

: Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulanması, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1972).

URAGUN, Mehmet

: Maliyet Muhasebesi, Mali Raporlar, (Ankara: Mam Matbaacılık Koll.Şti. 1972).

ÜNALAN, Sedat-

ÖZEL, Salih

: Zirai Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Doğu Mat. Ltd. Şti., 1966).

ÜSTÜN, Rifat

: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: And. Ü., Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı, Ya.No:12, And. Ü. Basımevi, 1984).

ÜSTÜN, Rifat

: "Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı Açısından Uygulanması", And.Ü. K.İ.İ.B.F. 15. Yıl Armağanı, And.Ü. Yayınları, No:347, Eskişehir, 1989).

ÜSTÜN, Rifat

: Yönetim Muhasebesi, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1985).

WELSCH, A. Glenn

: (Çev. Yaman ERDAL ve Diğerleri), İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, III.B. Ankara, 1978).

ZİNCİRLİOĞLU, Öncel

: Tarım Ekonomisi Klavuzu, (Ankara: Park Matbaası, 1973).

TEKDÜZENE UYARLANMIŞ

ÖRNEK HESAP PLANI

<u>GRUP NO</u>	<u>HESABIN KODU</u>	<u>HESABIN ADI</u>	
I-	100-199	DÖNEN VARLIKLAR	BİLANÇO HESAPLARI
II-	200-299	DURAN VARLIKLAR	
III-	300-399	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
IV-	400-479	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
V-	480-499	ÖZ KAYNAKLAR	
VI-	500-599	SATIŞLAR, DİĞER HASILAT VE KÂRLAR	SONUÇ
VII-	600-699	MALİYETLER, GİDERLER VE ZARARLAR	HESAPLARI
VIII-	700-799	MALİYET HESAPLARI	MALİYET HESAPLARI
IX-	800-899	NAZİM HESAPLAR	NAZİM HESAPLAR

Ek-1) TARIM İŞLETMELERİ İÇİN HAZIRLANAN TEKDÜZENE UYGUN HESAP PLANI

AKTİFLER (Varlıklar ve Varlıkları Düzenleyici Hesaplar)

I- DÖNEN VARLIKLAR (100-199)

A- KASA ve BANKALAR

- 100- KASA
 - 01- Türk Parası
 - 09- Yabancı Paralar
- 101- ALINAN ÇEKLER
- 102- PULLAR
 - 01- Damga Pulu
 - 02- Harç Pulu
 - 03- Posta Pulu
 - 09- Diğerleri
- 103- KUPONLAR
- 104- YOLDAKİ PARALAR
- 105- T.C. MERKEZ BANKASI
- 106- BANKALAR
 - 01- T.C. Ziraat Bankası
 - 02- Türkiye Halk Bankası
 - 03- Sümerbank
 - 04- Vakıflar Bankası
 - 05- Anadolu Bankası
 - 06- Etibank
 - 07- Denizcilik Bankası
 - 09- Diğer Bankalar

B- HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER ve HAZİNE BONOLARI

- 110- HİSSE SENETLERİ
 - 01- Hisse Senetleri
 - 09- Gelir Ortaklığı Senetleri
- 111- TAHVİLLER
- 112- HAZİNE BONOLARI
- (-) 119- HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER ve HAZİNE BONOLARI DEĞER DÜŞME KARŞILIĞI
 - 01- Hisse Senetleri Değer Düşme Karşılığı
 - 02- Tahviller Değer Düşme Karşılığı
 - 03- Hazine Bonoları Değer Düşme Karşılığı

C- ALACAKLAR

- 120- ALACAK SENETLERİ
01- Portföydeki Senetler
02- Tahsile Gönderilen Senetler
09- Teminata Verilen Senetler
- (-) 121- İSKONTO ETTİRİLMİŞ ALACAK SENETLERİ
01- İskonto Ettirilmiş Senetler
02- İskonto Ettirilmiş Tahsile Gönderilen Senetler
09- İskonto Ettirilmiş Teminata Verilen Senetler
- 123- HAZİNE DEN ALACAKLAR
125- RESMÎ DAİRELERDEN ALACAKLAR
126- K.İ.T.'LERİNDEN ALACAKLAR
127- MÜESSESELERİMİZDEN ALACAKLAR
128- BAĞLI ORTAKLIKLARIMIZDAN ALACAKLAR
129- İŞTİRAKLERİMİZDEN ALACAKLAR
130- GERÇEK VEYA TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR
131- YURT DIŞINDAN ALACAKLAR
133- PERSONELİMİZDEN ALACAKLAR
134- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
137- DİĞER ALACAKLAR
138- ŞÜPHELİ ALACAKLAR
01- Tahsili Gecikmiş Senetli Alacaklar
02- Tahsili Gecikmiş Senetsiz Alacaklar
03- Kanuni Takipteki Senetler
09- Kanuni Takipteki Senetsiz Alacaklar
- (-) 139- ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI
01- Tahsili Gecikmiş Senetli Alacaklar Karşılığı
02- Tahsili Gecikmiş Senetsiz Alacaklar Karşılığı
03- Kanuni Takipteki Senetli Alacaklar Karşılığı
09- Kanuni Takipteki Senetsiz Alacaklar Karşılığı

D- VERİLEN AVANSLAR

- 140- YURTIÇİ SİPARİŞ AVANSLARI
01- Hammadde ve Malzeme Sipariş Avansları
02- Dışarıya Yaptırılan İş Avansları
09- Diğerleri
- 142- YURTDIŞI SİPARİŞ AVANSLARI
01- Akreditifler
02- Diğerleri

145- İŞ AVANSLARI

- 01- Mutemet Avansları
- 02- Hizmet Gider ve Avansları
- 09- Diğerleri

146- PERSONEL AVANSLARI

- 01- Yolluk Avansları
- 02- İstihkak Avansları
- 03- Toplu İş Sözleşmeleri Avansları
- 04- Müfettiş Yolluk ve Avansları
- 05- İkramiye Avansları
- 09- Diğerleri

149- DİĞER AVANSLAR

E- STOKLAR

150- DİREK HAMMADDE STOKLARI

01- Bitkisel Üretim Direkt Hammadde Stokları

10- Tahıllar

- 100- Buğday Tohumu
- 101- Arpa Tohumu
- 102- Yulaf Tohumu
- 103- Çavdar Tohumu
- 104- Mısır Tohumu
- 105- Darı Tohumu
- 106- Pirinç Tohumu
- 107- Fiğ Tohumu
- 109- Diğerleri

11- Yağ Bitkileri

- 110- Ay Çiçeği Tohumu
- 111- Susam Tohumu
- 112- Kenevir Tohumu
- 113- Zeytin Tohumu
- 114- Keten Tohumu
- 115- Soya Fasülyesi Tohumu
- 116- Yer Fıstığı Tohumu
- 117- Haşhaş Tohumu
- 118- Aspir Tohumu
- 119- Diğerleri

- 12- Endüstri Bitkileri
 - 120- Şeker Pancarı Tohumu
 - 121- Hayvan Pancarı Tohumu
 - 122- Tütün Tohumu
 - 123- Pamuk Tohumu
 - 124- Çay Tohumu
 - 129- Diğerleri
- 13- Ağaçlar
 - 130- Kavak Fidesi ve Tohumu
 - 131- Meyve Fideleri ve Tohumu
 - 132- Bağ Fideleri ve Tohumu
 - 139- Diğerleri
- 14- Sebze Bitkileri
 - 140- Baklagil Tohumları
 - 1400- Fasulye Tohumu
 - 1401- Bakla Tohumu
 - 1402- Bezelye Tohumu
 - 1403- Mercimek Tohumu
 - 1409- Diğerleri
 - 141- Patlıcan Tohumu
 - 142- Lahana Tohumu
 - 143- Pırasa Tohumu
 - 144- Ispanak Tohumu
 - 145- Yumrulu Bitkiler Tohumları
 - 1450- Patates Tohumu
 - 1451- Soğan Tohumu
 - 1452- Sarımsak Tohumu
 - 1453- Havuç Tohumu
 - 1454- Şalgam Tohumu
 - 1455- Turp Tohumu
 - 1459- Diğerleri
 - 146- Domates Tohumu
 - 147- Biber Tohumu
 - 148- Maydonoz Tohumu
 - 149- Diğerleri
- 19- Diğerleri

- 02- Hayvancılık Üretimi Direkt Hammadde Stokları
 - 20- Sperma
 - 21- Damızlık Yumurta
 - 29- Diğerleri
- 03- Tarım Sanatları Üretimi Direkt Hammadde Stokları
 - 30- Süt
 - 31- Yoğurt
 - 32- Krema
 - 33- Un, Şeker, Tuz v.b.
 - 34- Naturel Meyveler
 - 35- Turşuluk Meyveler ve Sebzeler
 - 36- Konsantre Meyveler
 - 37- Salçalık Domates
 - 38- Salçalık Biber
 - 39- Diğerleri
- 09- Diğerleri
- 151- ENDİREKT HAMMADDE STOKLARI
 - 01- Gübreler
 - 10- Çiftlik Gübreleri
 - 100- Hayvansal Artıklar
 - 101- Çeşitli Meyve, Sebze ve Bitki Artıkları
 - 109- Diğerleri
 - 11- Suni Gübreler
 - 110- Azotlu Gübreler
 - 111- Fosforlu Gübreler
 - 112- Kompoze Gübreler
 - 119- Diğerleri
 - 19- Diğerleri
 - 02- Yemler
 - 20- Doğal Yemler
 - 200- Yem Olarak Kullanılan Tahıllar
 - 201- Yem Olarak Kullanılan Otlar
 - 202- Yem Olarak Kullanılan Samanlar
 - 203- Yem Olarak Kullanılan Kırpıntılar
 - 209- Diğerleri
 - 21- Suni Yemler

- 03- Çeşitli İlaçlar
 - 30- Tarımsal Mücadele İlaçları
 - 31- Kuvvetlendirici İlaçlar
 - 32- Diğerleri
- 09- Diğerleri
- 152- İŞLETME MALZEMESİ STOKLARI
 - 01- Yakıtlar
 - 10- Benzin
 - 11- Motorin
 - 12- Gazyağı
 - 13- Fueloil
 - 14- Odun
 - 15- Kömür
 - 19- Diğerleri
 - 02- Ambalaj Malzemeleri
 - 20- Çuval
 - 21- Naylon
 - 22- Kâğıt
 - 23- Şişe
 - 25- Karton Kutu
 - 29-Diğerleri
 - 03- Araç, Gereç ve El Aletleri
 - 30- Eldiven
 - 31- Anahtarlar, Pense, Matkap, Metre, Kaynak Makinası, Ege, Çapa, Orak, Makas, Çekiç, Tornavida, Çivi, Pul, Yağlı Boya, Fırça, Pulluk, Yaba, Kürek, Döven, İp, Halat, Diğ-ren, Tırmık, Çapa, Kazma ve Diğerleri.
 - 32- Çeşitli Giysiler
 - 39- Diğerleri
 - 04- Likid Gazlar
 - 05- Madeni Yağlar
 - 06- Kırtasiye Malzemeleri
 - 07- Temizlik Malzemeleri
 - 08- Çay Ocağı Malzemeleri

- 80- Bardak
- 81- ay
- 82- Kahve
- 83- Şeker
- 89- Diğerleri
- 09- Sağlık Malzemeleri
 - 90- Oksijen
 - 91- Pamuk
 - 92- Tendirdiyot
 - 93- Yara Bandı
 - 94- Çeşitli Hap ve Merhemler
 - 99- Diğerleri
- 153- EMANET VE TRANSİT STOKLARI
- 160- ÜRETİM HESABI-YARI ÜRÜNLER HESABI (12.01.15)
- 01- Ürün Stokları
 - 10- Bitkisel Ürünler
 - 100- Tahıllar
 - 101- Yağ Bitkileri
 - 102- Endüstri Bitkileri
 - 103- Meyveler
 - 104- Sebze Bitkileri
 - 109- Diğerleri
 - 11- Hayvancılık Ürünleri
 - 110- Süt
 - 111- Yapağı
 - 112- Tiftik
 - 113- İpek Kozası
 - 114- İpek Böceği
 - 115- Bal
 - 116- Arı Sütü
 - 117- Sperma
 - 118- Canlı Hayvanlar
 - 1180- Kasaplık Sığırlar
 - 1181- Kasaplık Koyunlar
 - 1182- Kasaplık Keçiler
 - 1183- Kasaplık Kümes Hayvanları
 - 1184- Reforme Atlar
 - 1185- Reforme Köpekler
 - 1189- Diğerleri

- 12- Tarım Sanatları Ürünleri
 - 120- Pastörize Süt
 - 121- Yoğurt
 - 122- Ayran
 - 123- Peynir
 - 124- Tereyağı
 - 125- Un
 - 126- Ekmek
 - 127- Bitkisel Yağlar
 - 128- Meyve Suyu
 - 129- Konserve
 - 130- Diğerleri
- 19- Diğerleri
- 02- Yan Ürün Stokları
 - 20- Bitkisel Yan Ürünler
 - 200- Sap, Saman v.b.
 - 201- Sellektör Altı Bitkisel Yan Ürünler
 - 202- Çalı, Çırpı, Dal
 - 209- Diğerleri
 - 21- Hayvansal Yan Ürünler
 - 210- Deriler
 - 211- Gübreler
 - 212- Sakadat, Ciğer, Kelle v.b.
 - 219- Diğerleri
 - 22- Tarım Sanatları Yan Ürünleri
 - 220- Meyve ve Sebze Posaları
 - 221- Kepek
 - 222- Diğerleri
- 03- Yarı Ürün Stokları
 - 30- Bitkisel Yarı Ürünler
 - 300- Devreden Toprak Hazırlıkları
 - 3000- Birinci Sürüm
 - 3001- İkinci Sürüm
 - 3009- Diğerleri
 - 301- Devreden Ekimler
 - 3010- Tahıllar
 - 3011- Yağ Bitkileri
 - 3012- Endüstri Bitkileri
 - 3013- Ekilen Ağaçlar(5Yaşına Kadar)
 - 3019- Diğerleri

31- Hayvancılık Yarı Ürünleri

310- Damızlık Canlı Hayvanlar

3100- Damızlık Sığırlar

31000- Buzacağı

31001- Düve

31002- Dana

3101- Damızlık Koyunlar

31010- Kuzular

31011- Toklular

3102- Damızlık Keçiler

31020- Oğlak

31021- Çepiç

3103- Damızlık Kümes Hayvanları

31030- Cıvciv ve Palazlar

31031- Diğerleri

3104- Damızlık Atlar

31040- Yavrular

31041- Taylar

3105- Köpekler

31050- Yavru

31051- Yetişmekte Olanlar

3106- Damızlık Arılar

3107- Damızlık Balıklar

3108- İş Hayvanları

3109- Diğerleri

311- Tamamlanamayan Hayvancılık Yarı Ürünleri

319- Diğerleri

32- Tarım Sanatları Yarı Ürünleri

320- Tamamlanamayan Tarım Sanatları Y.Ürünleri

329- Diğerleri

39- Diğerleri

09- Diğerleri

170- ÜRÜN STOKLARI

01- Bitkisel Ürünler

10- Tahıllar

11- Yağ Bitkileri

12- Endüstri Bitkileri

13- Meyveler

14- Sebze Bitkileri

19- Diğerleri

02- Hayvancılık Ürünleri

- 20- Süt
- 21- Yapağı
- 22- Tiftik
- 23- İpek Kozası
- 24- İpek Bözeği
- 25- Bal
- 26- Arı Sütü
- 27- Sperma
- 28- Canlı Hayvanlar
 - 280- Kasaplık Sığırlar
 - 281- Kasaplık Koyunlar
 - 282- Kasaplık Keçiler
 - 283- Kasaplık Kümes Hayvanları
 - 284- Reforme Atlar
 - 284- Reforme Köpekler
 - 289- Diğerleri

03- Tarım Sanatları Ürünleri

- 30- Pastörize Süt
- 31- Yoğurt
- 32- Ayran
- 33- Peynir
- 34- Tereyağı
- 35- Un
- 36- Ekmek
- 37- Bitkisel Yağlar
- 38- Meyve Suyu
- 39- Konserve
- 40- Diğerleri

09- Diğerleri

171- YAN ÜRÜN STOKLARI

01- Bitkisel Yan Ürünler

- 10- Sap, Saman, v.b.
- 11- Sellektör Altı Bitkisel Yan Ürünler
- 12- Çalı, Çırpı, Dal
- 19- Diğerleri

- 02- Hayvansal Yan Ürünler
 - 20- Deriler
 - 21- Gübreler
 - 22- Sakadat, Ciğer, Kelle v.b.
 - 29- Diğerleri
- 03- Tarım Sanatları Yan Ürünleri
 - 30- Meyve ve Sebze Posaları
 - 31- Kepek
 - 39- Diğerleri
- 172- YARI ÜRÜN STOKLARI
 - 01- Bitkisel Yarı Ürünler
 - 10- Devreden Toprak Hazırlıkları
 - 100- Birinci Sürüm
 - 101- İkinci Sürüm
 - 109- Diğerleri
 - 11- Devreden Ekimler
 - 110- Tahıllar
 - 111- Yağ Bitkileri
 - 112- Endüstri Bitkileri
 - 113- Ekilen Ağaçlar (5 Yaşına Kadar)
 - 119- Diğerleri
 - 02- Hayvancılık Yarı Ürünleri
 - 20- Canlı Hayvanlar
 - 200- Sığırlar
 - 2000- Buzacağı
 - 2001- Düve
 - 2002- Dana
 - 2003- Çağ Farkı
 - 201- Koyunlar
 - 2010- Kuzular
 - 2011- Toklular
 - 2012- Çağ Farkı
 - 202- Keçiler
 - 2020- Oğlak
 - 2021- Çepiç
 - 2022- Çağ Farkı
 - 203- Kümes Hayvanları
 - 2030- Cıvciv ve Palazlar
 - 2031- Diğerleri
 - 2032- Çağ Farkı

- 204- Atlar
 - 2040- Yavrular
 - 2041- Taylar
 - 2042- Çağ Farkı
- 205- Köpekler
 - 2050- Yavru
 - 2051- Yetişmekte Olanlar
 - 2052- Çağ Farkı
- 206- Arılar
 - 2060- Oğul Arı
 - 2061- Çağ Farkı
- 207- Balıklar
 - 2070- Yavru
 - 2071- Çağ Farkı
- 208- İş Hayvanları
 - 2080- Çağ Değişimini Tamamlamayanlar
 - 2081- Çağ Değişimi
- 209- Diğerleri
- 21- Tamamlanamayan Hayvancılık Yarı Ürünleri
- 29- Diğerleri
- 03- Tarım Sanatları Yarı Ürünleri
- 30- Tamamlanamayan Tarım Sanatları Yarı Ürünleri
- 39- Diğerleri
- 09- Diğerleri
- 173- KONSİNYETERLERDEKİ ÜRÜNLER
- 175- AMBARLARDAKİ EMTİA
 - 01- Bitkisel Emtia
 - 02- Hayvansal Emtia
 - 03- Tarım Sanatları Emtiaları
 - 09- Diğerleri
- 179- KONSİNYETERLERDEKİ EMTİA
- 180- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR, HURDALAR
 - 01- Kullanılmayacak D. Hammadde, Endirekt Hammadde ve İşletme Malzemesi
 - *02- Bozuk Ürünler
 - 03- Kullanılmış ve Demode Olmuş Makinalar
 - 04- Hurdaya Ayrılmış Makina ve Araçlar
 - 05- Hurda Döşeme ve Demirbaşlar
 - 09- Diğerleri

- 181- YOLDAKİ MALLAR
182- ÖDÜNÇ VE ÜRETİME VERİLEN MALZEME
188- DİĞERLERİ

(-) 189- STOK DEĞER DÜŞME KARŞILIĞI

F- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

- 01- Peşin Ödenen Vergiler
02- Peşin Ödenen Kiralar
03- Peşin Ödenen S.S.K. Primleri
04- Peşin Ödenen Tamir Giderleri
09- Diğerleri

191- GELİR TAHAKKUKLARI

- 01- Müesseselerden Devir Alınacak Kârlar
02- Bağlı Ortaklarımızdan Alınacak Kârlar
09- Diğerleri

194- İNDİRİLECEK K.D.V.

- 01- İndirilecek K.D.V.
02- Satış İadeleri K.D.V.
03- Amortisman K.D.V.
09- Geri Alınacak K.D.V.

195- ERTELENEN K.D.V.

198- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

- 01- Kasa Sayım Noksanları
02- .D.Hammadde Sayım Noksanları
03- Endirekt Hammadde ve Malzeme Sayım Noksanları
04- İşletme Malzemesi Sayım Noksanları
05- Ürünler Sayım Noksanları
06- Yan Ürünler Sayım Noksanları
07- Yarı Ürünler Sayım Noksanları
08- Maddi Duran Varlıklar Sayım ve Tesellüm Noksanları
09- Canlı Demirbaş Sayım ve Tesellüm Noksanları

(-) 199- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR DEĞER DÜŞME KARŞILIĞI

II- DURAN VARLIKLAR (200-299)

A- HAZİNE BONOLARI VE TAHVİLLER

200- HAZİNE BONOLARI

201- YEDEK İÇİN ALINAN TAHVİLLER

B- UZUN VADELİ ALACAKLAR

- 210- UZUN VADELİ ALACAK SENETLERİ
01- Portföydeki Senetler
02- Tahsile Gönderilen Senetler
09- Diğerleri
213- HAZİNEDEDEN UZUN VADELİ ALACAKLAR
215- RESMİ DAİRELERDEN ALACAKLAR
216- K.İ.T.'LERİNDEN ALACAKLAR
218- BAĞLI ORTAKLARIMIZDAN ALACAKLAR
219- İŞTİRAKLERİMİZDEN ALACAKLAR
220- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR
221- YURT DIŞINDAN ALACAKLAR
223- PERSONELİMİZDEN ALACAKLAR
224- VERİLEN UZUN VADELİ DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
227- DİĞER UZUN VADELİ ALACAKLAR

C- VERİLEN AVANSLAR

- 228- SİPARİŞ AVANSLARI
229- DİĞER AVANSLAR

D- MÜESSESE, BAĞLI ORTAKLIK VE İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE PAYLARI

- 230- MÜESSESELERİMİZDEKİ SERMAYE PAYLARI
231- BAĞLI ORTAKLARIMIZDAKİ SERMAYE PAYLARI
232- İŞTİRAKLERİMİZDEKİ SERMAYE PAYLARI
233- DİĞERLERİ

(-) 234- SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİNDEN BORÇLAR

E- MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 235- ARAZİ VE ARSALAR
01- Araziler
02- Arsalar
03- Kum, Taş, Kireç ve Tuz Ocakları
09- Diğerleri
236- YERÜSTÜ DÜZENLERİ
01- Pistler
02- Yollar
03- Kanallar
04- Köprüler
05- Bentler ve Setler
06- Göletler
07- Otlatma Tesisleri
09- Diğerleri

237- YERALTI DÜZENLERİ

- 01- Derin Kuyular
- 02- Galeri ve Tüneller
- 03- Mağara ve Tabii Depolar
- 04- Kanallar
- 09- Diğerleri

238- BİNALAR

- 01- İdare Binaları
- 02- Fabrika ve Üretim Binaları
- 03- Ambar Binaları
- 04- Garaj ve Hangarlar
- 05- Ahırlar
- 06- Ahıllar
- 07- Kümesler
- 08- Meskenler
- 09- Diğerleri

240- TESİSLER

- 01- Tohum Hazırlama Tesisleri
- 02- Sulama Tesisleri
- 03- Süt Sağım Tesisleri
- 04- Isıtma Tesisleri
- 05- Soğutma Tesisleri
- 06- Drenaj Tesisleri
- 07- Enerji Tesisleri
- 08- Tartı ve Ölçü Tesisleri
- 09- Diğerleri

241- MAKİNALAR

- 01- Traktörler
- 02- Biçerdöverler
- 03- İş ve Arazi Islah Makinaları
- 04- Seyyar Tohum Temizleme Makinaları
- 05- Seyyar Süt Sağım Makinaları
- 06- Motopampalar
- 07- Atölye, Fabrika, Makina ve Tezgâhları
- 09- Diğerleri

242- CİHAZLAR

- 01- Atölye Cihazları
- 02- Ekim Aletleri
- 03- Sürüm Aletleri
- 04- Toprak Tesfiye Aletleri
- 05- Biçme Aletleri
- 06- Sökme ve Toplama Aletleri
- 07- Balya Makinaları
- 08- Silaj Makinaları
- 09- Tarımsal Mücadele Araçları
- 10- Tohum İlaçlama Araçları
- 11- Diğerleri

243- TAŞIT ARAÇ VE GEREÇLERİ

- 01- Motorlu Taşıt Araç ve Gereçleri
- 02- Motorsuz Taşıt Araç ve Gereçleri
- 09- Diğerleri

244- KAPLAR

- 01- Tarım Sanatları Ürünleri Kapları
- 09- Diğerleri

245- DÖŞEME VE DEMİRBAŞLARI

- 01- Alet, Edavat, Takım ve Teçhizat
- 02- Mobilya ve Mefruşat
- 09- Diğerleri

246- DİĞER DURAN MADDİ VARLIKLAR

247- YEDEK MADDİ DURAN VARLIKLAR

248- YATIRIM HARCAMALARI

249- DİĞERLERİ

(-) 250- MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANLARI

- 01- Yerüstü Düzenlerinin Amortismanları
- 02- Yeraltı Düzenlerinin Amortismanları
- 03- Binaların Amortismanları
- 04- Tesislerin Amortismanları
- 05- Makinaların Amortismanları
- 06- Cihazların Amortismanları
- 07- Taşıt Araç ve Gereçlerinin Amortismanları
- 08- Kapların Amortismanları
- 09- Döşeme ve Demirbaşların Amortismanları
- 10- Yedek Maddi Duran Varlıkların Amortismanları
- 11- Yatırım Harcamaları Amortismanları
- 12- Arsa ve Arazilerin Amortismanları

F- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

265- HAKLAR

266- KURULUŞ GİDERLERİ

268- DİĞERLERİ

(-) 269- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANLARI

01- Hakların Amortismanları

02- Kuruluş Giderleri Amortismanları

09- Diğerlerinin Amortismanları

G- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270- ARAMA GİDERLERİ

271- HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

272- DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

01- Ağaçlar (5 Yaşından Büyük)

02- Diğerleri

20- Bağlar (3 Yaşından Büyük)

21- Yoncalık Tesisi (2 Yaşından Büyük)

22- Ot Tohumluğu Tesisi (2 Yaşından Büyük)

273- DİĞERLERİ

(-) 274- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLARIN AMORTİSMANLARI

01- Arama Giderleri Amortismanları

02- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Amortismanları

03- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Amortismanl.

09- Diğerlerinin Amortismanları

H- DİĞER DURAN VARLIKLAR

275- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

01- Gelecek Yıllara Ait Kiralar

09- Diğerleri

276- GELECEK YILLARIN İHTİYACI STOKLAR

277- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

278- MADDİ DURAN VARLIKLAR AMBARI

283- CANLI DEMİRBAŞLAR

01- Sığırlar

10- İnek

11- Boğa

02- Koyunlar

20- Koyun

21- Koç

- 03- Keçiler
 - 30- Keçi
 - 31- Teke
 - 04- Kumes Hayvanları
 - 40- Damızlık Dişiler
 - 41- Damızlık Erkekler
 - 05- Atlar
 - 50- Kısırak
 - 51- Aygır
 - 06- Köpekler
 - 60- Damızlık Dişiler
 - 61- Damızlık Erkekler
 - 07- Arılar
 - 70- Ana Arı
 - 08- Balıklar
 - 80- Ana Balıklar
 - 09- İş Hayvanları
 - 90- Çığ Değişimini Tamamlayan Ve İş Yaptırılan Hayvanlar
 - 10- Diğerleri
- (-) 286- DİĞER DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANLARI
- 01- Canlı Demirbaşların Amortismanları
 - 09- Diğerlerinin Amortismanları

I- İŞLETMELER BAĞLANTI HESAPLARI

- 290- GENEL MÜDÜRLÜK CARİ HESABI
- 291- MÜESSESELER CARİ HESABI
- 293- İŞLETMELER CARİ HESABI
- 294- İŞLETMELER ARASI CARİ HESAP
- 299- DİĞERLERİ

PASİFLER (Kaynaklar ve Kaynakları Düzenleyici Hesaplar)

III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR(300-399)

A- ALINAN KREDİLER, KREDİ VE TAHVİLLERİN TAKSİTLERİ

- 300- HAZİNE KREDİLERİ
 - 01- Kısa Vadeli Krediler
 - 02- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
 - 09- Diğerleri

- 301- T.C. MERKEZ BANKASI KREDİLERİ
01- İhracat Kredileri
02- Hazine Kefaleti ile Alınan Krediler
03- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
09- Diğerleri
- 302- DEVLET YATIRIM BANKASI KREDİLERİ
01- Kısa Vadeli Krediler
02- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
09- Diğerleri
- 305- DİĞER BANKA KREDİLERİ
01- Kısa Vadeli Krediler
02- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
09- Diğerleri
- 307- MÜESSESELERİMİZ KREDİLERİ
- 308- BAĞLI ORTAKLARIMIZ KREDİLERİ
- 309- İŞTİRAKLERİMİZ KREDİLERİ
01- Kısa Vadeli Krediler
02- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
09- Diğerleri
- 312- YURTDIŞI KREDİLERİ
01- Kısa Vadeli Krediler
02- Uzun Vadeli Kredi Taksitleri
09- Diğerleri
- 313- DİĞER YERLERDEN ALINAN KREDİLER
01- Resmi Dairelerden Alınan Kısa Vadeli Krediler
02- K.İ.T.'lerden Alınan Kısa Vadeli Krediler
03- Gerçek veya Tüzel Kişilerden Alınan Kısa Vadeli K.
09- Diğerleri
- 314- TAHVİLLERİN TAKSİTLERİ
- 319- DİĞERLERİ

B- BORÇLAR

- 320- BORÇ SENETLERİ
- 323- HAZİNEYE BORÇLAR
- 325- RESMİ DAİRELERE BORÇLAR
01- Bankalara Borçlar
02- Katma Bütçeli Dairelere Borçlar
09- Diğerleri

- 326- K.İ.T.'LERİNE BORÇLAR
- 327- MÜESSESELERİMİZE BORÇLAR
- 328- BAĞLI ORTAKLARIMIZA BORÇLAR
- 329- İŞTİRAKLERİMİZE BORÇLAR
- 330- GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR
- 331- YURT DIŞINA BORÇLAR
- 333- PERSONELİMİZE BORÇLAR
- 334- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 337- BELGESİ GELMEYEN MAL VEYA HİZMETTEN BORÇLAR
- 338- ÖDENECEK TEMETTÜLER
- 339- DİĞER BORÇLAR

C- ALINAN AVANSLAR

- 340- YURTIÇİ ALICILARDAN ALINAN AVANSLAR
- 342- YURTDIŞI ALICILARDAN ALINAN AVANSLAR
- 349- DİĞER AVANSLAR

D- VERGİ- RESİM- HARÇ VE KESİNTİLER

- 350- İŞLETMENİN TABİ OLDUĞU VERGİ- RESİM VE HARÇLAR
 - 01- Kurumlar Vergisi
 - 02- Gelir Vergisi
 - 03- Damga Vergisi
 - 04- Geçici Vergi
 - 05- Katma Değer Vergisi (K.D.V.)
 - 06- Emlak Vergisi
 - 07- Taşıt Alım Vergisi
 - 08- Motorlu Taşıtlar Vergisi
 - 09- Diğerleri
- 351- PERSONELİMİZE AİT VERGİLER
 - 01- Gelir Vergisi
 - 02- Damga Vergisi
 - 09- Diğerleri
- 352- ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE AİT VERGİLER
 - 01- Gelir Vergisi
 - 02- Damga Vergisi
 - 03- Kurumlar Vergisi
 - 09- Diğerleri
- 354- İŞLETMENİN TABİ OLDUĞU KESİNTİLER
 - 01- T.C. Emekli Sandığı

- 02- S.S.K. Kesintisi (İşveren Hissesi)
- 03- Sivil Savunma Fonu
- 04- Tabii Afetler Fonu
- 05- T.S.E. Aidatı
- 06- M.P.M. Aidatı
- 07- S.S.D.F.
- 08- İşçi Konut Edindirme Fonu
- 355- PERSONELİMİZDEN YAPILAN KESİNTİLER

- 01- T.C. Emekli Sandığı
- 02- S.S.K. İşçi Hissesi
- 03- Resmi Daireler
- 04- İcra Kesintileri
- 05- Sendikalar
- 06- Yardım Dernekleri
- 07- Kefalet Aidatları
- 08- Disiplin Cezaları
- 09- Diğerleri

356- ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN TABİ OLDUĞU KESİNTİLER

- 01- İcra Kesintileri
- 02- S.S.D.F.
- 03- Gelir Vergisi Stopajı
- 04- Damga Vergisi
- 09- Diğerleri

359- DİĞER KESİNTİLER

E- GİDER TAHAKKUKLARI

360- PERSONEL İSTHKAK TAHAKKUKLARI

- 01- İstihkak Tahakkukları
- 02- Yolluk Tahakkukları
- 09- Diğerleri

361- FAİZ TAHAKKUKLARI

- 01- Hazineye Ödenecek Kredi Faiz Tahakkukları
- 02- Merkez Bankasına Ödenecek Kredi Faiz Tahakkukları
- 03- DESİYAB'a Ödenecek Kredi Faiz Tahakkukları
- 04- Diğer Bankalara Ödenecek Kredi Faiz Tahakkukları
- 05- İştiraklerimize Ödenecek Kredi Faiz Tahakkukları
- 09- Diğerleri

369- DİĞER GİDER TAHAKKUKLARI

- 01- Direkt Hammadde Gider Tahakkukları

- 02- Endirekt Hammadde Gider Tahakkukları
- 03- İşletme Malzemesi Gider Tahakkukları
- 04- Kira Tahakkukları
- 05- Diğer Sigorta Prim Tahakkukları
- 06- Tamir Giderleri Tahakkukları
- 07- Amortisman Gider Tahakkukları
- 08- Enerji Gider Tahakkukları
- 09- Telefon Gider Tahakkukları
- 10- Su Giderleri Tahakkukları
- 11- Isıtma Giderleri Tahakkukları
- 12- Diğerleri

F- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

370- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

378- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

01- Kasa Sayım Fazlaları

02- Direkt Hammadde Sayım Fazlaları

03- Endirekt Hammadde Sayım Fazlaları

04- İşletme Malzemesi Sayım Fazlaları

05- Ürün Sayım Fazlaları

06- Yan Ürün Sayım Fazlaları

07- Yarı Ürün Sayım Fazlaları

08- Canlı Demirbaşlar Sayım Fazlaları

09- Diğerleri

384- HESAPLANAN K.D.V.

01- Satışlardan Alınan K.D.V.

02- Alış İadeleri K.D.V.

09- Diğerleri

399- ERTELENEN VE TERKİN EDİLECEK K.D.V.

01- Ertelenen K.D.V.

09- Terkin Edilecek K.D.V.

IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (400-479)

A- ALINAN KREDİLER

400- HAZİNE KREDİLERİ

401- T.C. MERKEZ BANKASI KREDİLERİ

402- DEYAB KREDİLERİ

403- DİĞER BANKA KREDİLERİ

407- MÜESSESELERİMİZ KREDİLERİ

- 408- BAĞLI ORTAKLARIMIZ KREDİLERİ
409- İŞTİRAKLERİMİZ KREDİLERİ
412- YURTIÇI KREDİLERİ
413- DİĞER YERLERDEN ALINAN KREDİLER
01- Resmi Dairelerden Alınan Krediler
02- K.İ.T.'lerinden Alınan Krediler
03- Gerçek veya Tüzel Kişilerden Alınan Krediler
09- Diğerleri
414- TAHVİLLER
419- DİĞERLERİ

B- BORÇLAR

- 420- BORÇ SENETLERİ
423- HAZİNE BONOLAR
425- RESMİ DAİRELERE BORÇLAR
01- Bankalara Borçlar
02- Katma Bütçeli Dairelere Borçlar
09- Diğerleri
426- K.İ.T.'LERİNE BORÇLAR
427- MÜESSESELERİMİZE BORÇLAR
428- BAĞLI ORTAKLARIMIZA BORÇLAR
429- İŞTİRAKLERİMİZE BORÇLAR
430- GERÇEK VE TÜZEL KİŞELERE BORÇLAR
431- YURTDIŞINA BORÇLAR
434- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
439- DİĞER BORÇLAR

C- ALINAN AVANSLAR

- 440- YURTIÇI ALICILARDAN ALINAN AVANSLAR
442- YURTDIŞI ALICILARDAN ALINAN AVANSLAR
449- DİĞER AVANSLAR

D- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

- 470- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
475- TESİSE KATILMA PAYLARI
479- DİĞERLERİ

V- ÖZ KAYNAKLAR (480-499)

A- ÖDENMİŞ SERMAYE

- 480- ESAS SERMAYE
(-) 481- ÖDENMEMİŞ SERMAYE

B- YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

482- YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

C- YEDEKLER

485- GENEL YEDEKLER

486- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

487- ÖZEL YEDEKLER

489- DİĞERLERİ

D- ÖZEL KARŞILIKLAR

490- DAHİLİ SİGORTA RİSK KARŞILI

491- MÜESSESELERİMİZ ZARAR KARŞILIKLARI

492- BAĞLI ORTAKLARIMIZ ZARAR KARŞILIKLARI

494- DİĞERLERİ

E- KÂRLAR VE ZARARLAR

495- GEÇMİŞ YIL KÂRLARI VE ZARARLARI

499- DÖNEM KÂRI VE ZARARI

HASILAT HESAPLARI

VI- SATIŞLAR DİĞER HASILAT VE KÂR HESAPLARI (500-599)

A- MAL VE HİZMET SATIŞ HASILATLARI

500- SATIŞLAR

01- İşletme İçi Ürün Satışları

02- Yurtiçi Ürün Satışları

03- Yurtdışı Ürün Satışları

04- İşletme İçi Yan Ürün Satışları

05- Yurtiçi Yan Ürün Satışları

06- Yurtdışı Yan Ürün Satışları

07- İşletme İçi Yarı Ürün Satışları

08- Yurtiçi Yarı Ürün Satışları

09- Yurtdışı Yarı Ürün Satışları

10- İşletme İçi Canlı Demirbaş Satışı

11- Yurtiçi Canlı Demirbaş Satışı

12- Yurtdışı Canlı Demirbaş Satışı

13- İşletme İçi Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışı

14- Yurtiçi Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışı

15- Yurtdışı Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Satışı

515- DİĞER SATIŞLAR

530- VERGİ İADELERİ

(-) B- HASILATTAN İNDİRİMLER

540- SATIŞ VERGİLERİ

01- K.D.V.

02- Diğer Vergiler

543- ARACI OLUNAN TAHSİLAT

545- İADELER

550- KASA İSKONTOSU

555- SATIŞLARIN SEVK GİDERLERİ

539- DİĞER İNDİRİMLER

C- FAALİYET DIŞI HASILAT VE KÂRLAR

570- FAİZ GELİRLERİ

571- KOMİSYON GELİRLERİ

572- MÜESSESELERİMİZDEN ALINAN KÂRLAR

573- BAĞLI ORTAKLARIMIZDAN ALINAN KÂR PAYLARI

574- İŞTİRAKLERİMİZ KÂR PAYLARI

575- KARŞILIKLARDAN KULLANILMAYAN KISIM

576- GEÇMİŞ YILLARA AİT GELİRLER

577- ARIZI SATIŞ KÂRLARI

01- Direkt Hammadde Satış Kârları

02- Endirekt Hammadde Satış Kârları

03- Elden Çıkarılacak Stok ve Hurda Satış Kârları

04- Maddi Duran Varlıklar Satış Kârları

09- Diğerleri

578- MADDİ DURAN VARLIKLAR SAYIM FAZLALARI

581- ÇEŞİTLİ YARDIMLAR

584- TAZMİNAT VE CEZA GELİRLERİ

589- DİĞER HASILAT VE KÂRLAR

599- DİĞERLERİ

SONUÇ HESAPLARI VE GİDER MERKEZLERİ

VII- MALİYETLER, GİDERLER VE ZARARLAR (600-699)

A- MAL VE HİZMET SATIŞLARININ MALİYETİ

600- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ

01- İşletme İçi Ürün Satışlarının Maliyeti

02- Yurtiçi Ürün Satışlarının Maliyeti

03- Yurtdışı Ürün Satışlarının Maliyeti

04- İşletmeiçi Yan Ürün Satışlarının Maliyeti

05- Yurtiçi Yan Ürün Satışlarının Maliyeti

06- Yurtdışı Yan Ürün Satışlarının Maliyeti

- 07- İşletme İçi Yarı Ürün Satışlarının Maliyeti
- 08- Yurtiçi Yarı Ürün Satışlarının Maliyeti
- 09- Yurtdışı Yarı Ürün Satışlarının Maliyeti
- 10- İşletme İçi Canlı Demirbaş Satışlarının Maliyeti
- 11- Yurtiçi Canlı Demirbaş Satışlarının Maliyeti
- 12- Yurtdışı Canlı Demirbaş Satışlarının Maliyeti
- 13- İşletme İçi Diğer Özel Tük. Tabi Var. Satış Mal.
- 14- Yurtiçi Diğer Özel Tük. Tabi Var. Satış. Maliyeti
- 15- Yurtdışı Diğer Özel Tük. Tabi Var. Satış. Maliy.

629- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ

B- SAPMA (FARK) HESAPLARI

630- DİREKT HAMMADDE SAPMALARI

- 01- Fiyat Sapması
- 02- Miktar Sapmaları
- 09- Diğer Sapmalar

631- DİREKT İŞÇİLİK SAPMALARI

- 01- Direkt İşçilik Ücret Sapmaları
- 02- Direkt İşçilik Süre (Verimlilik) Sapmaları
- 09- Diğer Sapmalar

632- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI

633- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI

634- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI

635- STOK (EMTİA) MALİYET SAPMALARI

636- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

637- STOK SAYIM FARKLARI

C- DÖNEM GİDERLERİ

660- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

661- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ SAPMALARI

662- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

663- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ SAPMALARI

664- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

665- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI

D- FAALİYET DIŞI GİDER VE ZARARLAR

670- FAİZ GİDERLERİ

671- KOMİSYON GİDERLERİ

672- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERLERİ

673- ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIK GİDERLERİ

674- AKTİFLE İLGİSİZ KARŞILIK GİDERLERİ

675- HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

- 676- GEÇMİŞ YILLARA AİT GİDERLER VE ZARARLAR
677- ARIZI SATIŞ ZARARLARI
678- MADDİ DURAN VARLIKLARIN SAYIM NOKSANLARI
679- KAMBIYO ZARARLARI
680- DİĞER GİDER VE ZARARLAR (ÖLÜM V.B.)

E- GİDER MERKEZLERİ

- 682- HİZMET (YARDIMCI) GİDER MERKEZLERİ
01- Kalite Kontrol ve Sağlık Hizmetleri
02- Bakım ve Onarım Hizmetleri Servisleri
03- Muhasebe ve Ambarlar Servisleri
04- Mühendislik Hizmetleri Servisleri
05- Yemekhane ve Revir Servisleri
06- İşletme Yönetimi
09- Diğerleri

F- SONUÇ VE DEVİR HESAPLARI

- 690- DÖNEM KÂRI VE ZARARI
692- KURUMLAR VERGİSİ
694- GELİR VERGİSİ
695- KANUNİ YÜKÜMLÜLÜK PAYLARI
01- Genel Hayatı Etkileyen Afetler Payı
02- M.P.M. Aidatı
03- T.S.E. Aidatı
04- Sivil Savunma Fonu Katılma Payı
05- Odalar Nispi Ek Aidatı
06- S.S.D.F. Aidatı
07- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Payı
09- Diğerleri
698- İKRAMİYELER
699- SAFİ DÖNEM KÂRI VE ZARARI

VIII- MALİYET HESAPLARI (700-799)

A- MALİYET HESAPLARI

- 700- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
701- MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
710- DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ HESABI
01- Bitkisel Üretim Direkt Hammaddeleri
02- Hayvancılık Üretimi Direkt Hammaddeleri
03- Tarım Sanatları Üretimi Direkt Hammaddeleri
09- Diğerleri
711- DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ YANSITMA HESABI
712- DİREKT HAMMADDE FİYAT SAPMALARI HESABI
713- DİREKT HAMMADDE MİKTAR SAPMALARI HESABI
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI
01- İnsan Gücü
02- Makina Gücü
03- Hayvan Gücü
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET SAPMALARI HESABI
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (VERİMLİLİK) SAPMALARI HESABI
730- G.Ü.G. HESABI
01- Endirekt Hammadde Giderleri
10- Gübreler
11- Yemler
12- Çeşitli İlaçlar
19- Diğerleri
02- İşletme Malzemesi Giderleri
20- Yakıtlar
21- Ambalaj Malzemeleri
22- Araç, Gereç ve El Aletleri
23- Likid Gazlar
24- Madeni Yağlar
25- Kırtasiye Malzemeleri
26- Temizlik Malzemeleri
27- Çay Ocağı Malzemeleri
28- Sağlık Malzemeleri
29- Diğerleri
03- Endirekt İşçilik Giderleri
30- Tamir, Bakım ve Onarım Giderleri
31- Temizlik Ücretleri
32- Veteriner Ücretleri
33- Fazla Mesai Ücretleri

- 34- Boş Zaman Ücretleri
- 35- Ustabası Ücretleri
- 36- İşçibası (Şef) Ücretleri
- 37- Gözlemci Ücretleri
- 39- Diğerleri
- 04- Amortisman Giderleri
 - 40- Maddi Duran Varlıkların Amortismanları
 - 400- Arazi ve Arsaların Amortismanları
 - 401- Yerüstü Düzenlerinin Amortismanları
 - 402- Yeraltı Düzenlerinin Amortismanları
 - 403- Binaların Amortismanları
 - 404- Tesislerin Amortismanları
 - 405- Makinaların Amortismanları
 - 406- Cihazların Amortismanları
 - 407- Taşıt Araç, ve Gereçlerin Amortis.
 - 408- Kapların Amortismanları
 - 409- Döşeme ve Demirbaşların Amort.
 - 410- Yedek Maddi Duran Varlıkların Am.
 - 411- Yatırım Hacamaları Amortismanları
 - 419- Diğerlerinin Amortismanları
 - 42- Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amort.
 - 420- Hakların Amortismanları
 - 421- Kuruluş Giderleri Amortismanları
 - 422- Diğerlerinin Amortismanları
 - 43- Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Amort.
 - 430- Arama Giderleri Amortismanları
 - 431- Hazırlık ve Geliştirme Gid. Amort.
 - 432- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varl. A.
 - 4320- Ağaçlar (5 Yaşından Büyük)
 - 4321- Bağlar
 - 4322- Yoncalık Tesisi
 - 4323- Ot Tohumluğu
 - 4324- Diğerleri
 - 439- Diğerlerinin Amortismanları
 - 44- Diğer Duran Varlıkların Amortismanları
 - 440- Canlı Demirbaşların Amortismanları
 - 449- Diğerlerinin Amortismanları

09- Diğer G.Ü.G.

90- Vergi, Resim ve Harçlar

91- Yangın, Kaza v.b. Sig. Primleri

92- Posta, Telefon ve Diğer Büro Gid.

93- Maliyete İntikal Ettirilecek Faizler

94- Ödenecek Kiralar

95- Dışarıdan Sağlanan Hizmetler

96- Aydınlatma ve Enerji Giderleri

99- Diğerleri

731- G.Ü.G. YANSITMA HESABI

732- G.Ü.G. BÜTÇE (HARCAMA) SAPMALARI

733- G.Ü.G. VERİM SAPMALARI

734- G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI

760- ARAşTIRMA VE GELİşTİRME GİDERLERİ

761- ARAşTIRMA VE GELİşTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.

762- ARAşTIRMA VE GELİşTİRME GİDERLERİ SAPMALARI

765- PAZARLAMA, SATIş VE DAğITIM GİDERLERİ

766- PAZARLAMA, SATIş VE DAğITIM GİDERLERİ YANSIT.

767- PAZARLAMA, SATIş VE DAğITIM GİDERLERİ SAPMAL.

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ SAPMALARI

IX- NAZİM HESAPLAR (800-899)

A- BORÇLU NAZİM HESAPLAR

800- BORÇLU NAZİM HESAPLAR

805- CİRANTALARIMIZ

810- CİROLARIMIZ

815- KEFALETTEN BORÇLULAR

849- Dİğer BORÇLU NAZİM HESAPLAR

B- ALACAKLI NAZİM HESAPLAR

850- REHİN, EMANET VE TEMİNATTAN ALACAKLAR

855- VERGİ MATRAHINA İLAVE VE İNDİRİMLER

860- FİNANSMAN SENEDİ VERENLER

899- Dİğer ALACAKLI NAZİM HESAPLAR

İsteği yapan :

Fiş numarası :

Ne zaman istediği :

Fiş tarihi :

Siparişin verildiği satıcı :

Hammaddenin Cinsi	Miktarı	Birim Fiyatı	Tutarı

İstekte Bulanan

Onaylayan

Sipariş Edildiği Tarih :

Tahmini Teslimat Tarihi :

Siparişin Verildiği Satıcı :

Siparişi Verinin Adı Soyadı :

Satıcının Adı :	Teslim Alma Raporu	Hammadde Tutarı	
Satıcının Adresi:		Ödenip Ödenmediği :	
Taşıma Adresi :		Fiş No :	
Taşıma Aracı :		Satınalma Fişi No :	
Teslim Eden :		Fatura No :	
Teslim Edilen Mik.	Teslim Edilen Hammaddenin Cin.	Açıklama	Hammaddenin Özellik.
Teslim Alan :			
Muayene Raporu			
Kabul Edilen Hammadde Miktarı	Satıcıya Geri Gönderilen Hammadde Miktarı	Hammaddenin Geri Gönderilme Nedeni	
Ölçümlemeyi Yapan: Kabul Eden :	Onaylayan :		

EK-4- TESLİM ALMA VE MUAYENE RAPORU

Hammaddenin Adı	:	Maksimum Miktar:
Birim Ölçüsü	:	Minimum Miktar:
Stok Kodu Ya da Parça No	:	Kart No :
Ambar Bulunduğu Yer	:	

G İ R E N			Ç I K A N			K A L A N
Ambar Giriş Tarihi	Teslim Alma Raporu	Miktar	Tarih	İstek Fiş No	Miktar	Miktar

-XXXX-

EK-5- AMBAR STOK KARTI

Hammaddenin Adı :				Maksimum Miktar:													
Birim Ölçüsü :				Minumum Miktar :													
Kodu Ya Da Parça No :				Yeniden Sip.Mik:													
Ambarda Bulunduğu Yer :				Ortalama BirimF:													
SATICILARA VERİLEN SİP.				G İ R E N				Ç I K A R I N				K A L A N					
Sipariş Tar.	Satınalma Fiş No	Sipariş Miktarı	Sipariş Tahm. Geliş.	Tarih	Satınalma Fiş No	Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Tarih	İstek Fiş No	İsteyen Bölüm	Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Stok Miktarı	Birim Fiyat	Tutar

EK-6- SÜREKLİ ENVANTER STOK KARDI

İş Emri Ya Da Sipariş No:		İstek Fiş No:		
Hammadde İsteyen Bölüm :		Tarih :		
AÇIKLAMA	HAMMADENİN NO	MİKTAR	FİYAT	TUTAR
ONAYLAYAN :	TESLİM EDEN:	TESLİM ALAN:		

EK-7-HAMMADDE İSTEK FİŞİ

İadenin Nedeni :				
İade Eden Bölüm :			Tarih :	
Alacaklandırılan			Fiş No :	
Siparis No :				
HAMMADDE STOK NO	İADE EDİLEN MİKTAR	HAMMADDE TÜRÜ	BİRİM MALİYETİ	TUTARI
Fişi Düzenleyen:			Fişi Alan :	
Onaylayan :			Alınış Tarihi:	

EK-8- AMBAR İADE FİŞİ

Satıcının Adı Ya Da Ünvanı:		Borç Dekont No:	
Satıcının Adresi :		Tarih :	
		Fatura No :	
		Fatura Tarihi :	
		Satınalma	
Sizin hesabınızı aşağıda görüldüğü		Fiş No :	
gibi borçlandırdık:		Stok No :	
MIKTAR	A Ç I K L A M A	BİRİM FİYAT	TUTAR
İade Edilme Biçimi:		Satınalma Bölümü:	

-XXXX-

EK-9- BORÇ DEKONTU

AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ Tarih :
Na :

STOK NO	CİNSİ	BİRİM	MİKTAR

Ticaret Şefi:

Sevk Memuru :

Ambar Şefi:

EK-10- AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ

Artıklar Rapor No:		Tarih:	
Artığın Oluştuğu		<u>Alacaklandırılacak</u>	
Bölüm	:	Hesap No	:
		Sipariş No	:
MİKTARI	HAMMADDENİN TÜRÜ	BİRİM FİYATI	TUTAR
Teslim Eden		:	
Teslim Alan Depo Memuru		:	

EK-11- ARTIKLAR RAPORU

-xli-

HAMMADDE KOD NUMARASI	ELDEKİ STOKLAR		SAYIM FAZLASI			SAYIM NOKSANI		
	STOK KAR- TINDA KAL.	FİZİKİ SAYI KALANI	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR

EK-12- STOK DEĞİŞİM RAPORU

İŞLETMENİN ADI			DİREKT HAMMADDE ÖZET FÖYÜ				AİT OLDUĞU AY :				
							SİPARİŞ NO :				
							İŞ EMRİ NO :				
SIRA NO	AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ		DİREKT HAMMAD- DENİN ADI	GİDER MERKEZLERİ						TOPLAM	
	TARİH	NO		EKİM-BAKIM		HASAT		SAGIM		ORTALA- MA MALİYET	CARİ MALİ- YET
				ORTALA- MA MALİYET	CARİ MALİ- YET	ORTALA- MALİ- YET	CARİ MALİ- YET	ORTALA- MA MALİYET	CARİ MALİ- YET		
TOPLAM											

-Klil-

GÖREVİ

TARİH

ADI SOYADI

	Fazla Çalışma Saati		Süre	Çalışanının İmzası	Yönetici İmzası	Pers. İşl. Sorumlusu

EK-15- FAZLA MESAI KARTI

TOPLAM SAAT:

İşçinin Adı Soyadı :

İşçi No :

Son Eren Hafta :

Servis :

Saat No :

Vardiya :

GÜNLER	SABAH		ÖĞLE		FAZLA ÇALIŞMA		İŞYERİNDE GEÇİRİLEN TOPLAM SAAT	
	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış
PAZARTESİ								
SALI								
ÇARŞAMBA								
PERŞEMBE								
CUMA								
CUMARTESİ								
PAZAR								

HAFTALIK TOPLAM SAAT:

İşçinin Adı Soyadı	:	Saat	Saat Ücreti	Tutar	İşçi No
Tarih	:				
Normal Ücret	:				
Vardiya Ücreti	:				
Fazla Çalışma Primi	:				
İşi Bırakma	:	Yapılan İş			
İşe Başlama	:	Yüklenen Sip. veya Safha No:			
Çalışılan Saat	:	Saat Ücreti			
İşi Bırakma	:	Yapılan İş			
İşe Başlama	:	Yüklenen Sip. veya Safha No:			
Çalışılan Saat	:	Saat Ücreti			
İşi Bırakma	:	Yapılan İş			
İşe Başlama	:	Yüklenen Sip. veya Safha No:			
Çalışılan Saat	:	Saat Ücreti			
İşi Bırakma	:	Yapılan İş			
İşe Başlama	:	Yüklenen Sip. veya Safha No:			
Çalışılan Saat	:	Saat Ücreti			
İşi Bırakma	:	Yapılan İş			
İşe Başlama	:	Yüklenen Sip. veya Safha No:			
Çalışılan Saat	:	Saat Ücreti			

İŞLETMENİN ADI			DİREKT İŞÇİLİK ÖZET FÖYÜ						Ait Olduğu Ay :		
									Sipariş No :		
									İş Emri No :		
SIRA NO	İŞ ZAMAN KARTI		ÜRETİM GİDER MERKEZLERİ								
			EKİM- BAKIM			HASAT			SAĞIM		
	Tarih	No	D.İ.S.	Ortalama Ücret	Tutar	D.İ.S.	Ortalama Ücret.	Tutar	D.İ.S.	Ortalama Ücr.	Tutar

EK-19- DİREKT İŞÇİLİK ÖZET FÖYÜ

Tarih	Kaynak Belge	Yağlar	Öteki Malze- meler	Malze- me Yöneti.	Boşa Geçen Zaman	Fazla Calış. Ödenen	Öteki İşçil.	Su Yakıt Elekt.	S.S.K Pirimi	Amartis- man Gid.
Hammadd. İst. Fi.										
Yenile- me İşç.										
Fatura ve Makbuz.										
Tahak- kuk e- den Gider- ler ve Peşin Ödenmiş Giderler										

-I-

Sayın		Tarih:
.....		Fiş No:
TAHSİL FİŞİ		
Alacaklı Hesaplar	AÇIKLAMA	TUTARI
Yalnız		
Yevmiye Madde No: Yetkili İmza		

Sayın		Tarih :
.....		Fiş No:
TEDİYE FİŞİ		
Borçlu Hesaplar	AÇIKLAMA	TUTARI
Yalnız		
Yevmiye Madde No: Yetkili İmza		

.....		MAHSUP	Tarih :
.....		FİŞİ	Fiş No :
AÇIKLAMA	BORÇLU HESAP.	ALACAKLI HESAP.	TUTAR
Yalnız			
Yevmiye Madde No: Yetkili İmza:			

EK-21- TAHSİL, TEDİYE, MAHSUP FİŞLERİ

DEPARTMAN ŞEFİ

HAFTALIK GENEL ÜRETİM
GİDERLERİ ÖZETİ

TARİH:

GİDERLER	TARİHLER			TARİHLER			TARİHLER		
	Fiili	Tahmini	Fark	Fiili	Tahmini	Fark	Fiili	Tahmini	Fark
Endirekt İşçilik									
Tamir-Bak.									
İşletme malzemesi									
Zaiyat- Kalıntı									
Muhtelif									
TOPLAM									

DİREKT TAHMİNİ İŞÇİLİK :
SABİT GİDERLER :
DEĞİŞKEN GİDERLER : HAFTALIK:

EK-22- HAFTALIK G.Ü.G. ÖZETİ

Stak için :		Sipariş No :
Ürün Tipi :	SİPARİŞ MALİYET KARTI	Bitiş Tarihi :
Ürün Miktarı :	Müşteki için	Tahmini Bitiş Tar.:
	Başlama Tarihi :	
	Müşteri Adı :	
	Ürün Miktarı :	

EKİM-BAKIM GİDER MERKEZİ

DİREKT HAMMADDE	DİREKT İŞÇİLİK	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
Tarih: İst. Fiş No: Tutar:	Tarih: Çalış.Kart No: Tutar:	Tarih: Yükleme Oranı: Tutar:
TOPLAM		

HASAT GİDER MERKEZİ

DİREKT HAMMADDE	DİREKT İŞÇİLİK	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
Tarih: İst. Fiş No: Tutar:	Tarih: Çalış.Kart No: Tutar:	Tarih: Yükleme Oranı: Tutar:
TOPLAM		

MALİYET ÖZETİ

Satış Fiyatı:

Maliyetler :

Ekim-Bakım

Hasat

Gider Merkezi:

Gider Merkezi:

Toplam :

1. Direkt Hammadde
2. Direkt İşçilik
3. Yüklene G.Ü.G.

Toplam Üretim Maliyeti:

Birim Maliyet:

Düzenlendiği Tarih:

RAPORLA İLGİLİ BİLGİLER	AYLIK FİİLİ SONUÇLA BİR EVVELKİ AYIN KARŞILAŞTIRILMASI		FARK	FARK- LARIN YÜZDE- Sİ
SATIŞLAR				
SATILAN ÜRÜN- LERİN MALİYETİ				
BRÜT SATIŞ KÂRI				
İNDİRİLECEK DİĞ. GİDERLER				
1- SATIŞ GİDERL.				
2- GENEL İDARE GİDERLERİ				
3- DİĞER GİDERL.				
NET SATIŞ KÂRI				
DİĞER GELİR VE GİDERLER				
NET KÂR				

EK- 24- KARŞILAŞTIRILMIŞ AYLIK GELİR DURUMU RAPORU

Düzenlendiği Ay:

RAPORLA İLGİLİ BİLGİLER Ayı Sonu			Yıllık Kümülatif		
	Fiili	Tahmini	Fark	Fiili	Tahmini	Fark
1- SATIŞLAR						
2- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ						
3- STANDARTLARA GÖRE BRÜT GELİR						
4- ÜRETİM MALİYETİNİN DE TAHMİNİ -FİİLİ FARK FARKLAR TOPLAMI						
5- BRÜT SATIŞ GELİRİNİN TESPİTİ						
6- DİĞER GİDERLER						
9- NET KÂR						

EK-25- AYLIK GELİR DURUM RAPORU

 YILI				BRÜT GELİRYILI			BRÜT GELİR	FARK- LAR
	SATIŞLAR		MALİYET			SATIŞLAR	MALİYET	TL.		
1. SATIŞLAR										
2. ÜRÜNLE- RİN MA- LİYETİ										
3. BRÜT GELİR										
TOPLAM										

EK-26- YILLIK BRÜT GELİR DURUMU RAPORU

...../ YILLARI

HESAPLAR	YILLAR		İSATBET EDEN YÜZDELER	

1. DÖNEN VARLIKLAR				
DÖNEN VARLIK. TOP.				
2. YATIRIMLAR				
3. DURAN VARLIKLAR				
DURAN VARLIK. TOP.				
AKTİF TOPLAMI				
4. KAPİTAL				
5. BORÇLAR				
6. TOPLANAN KARLAR				
PASİF TOPLAMI				

EK- 27- KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOLAR

.....% YILLARI

HESAPLAR	YILLAR		İSABET EDEN YÜZDELER	

1. SATIŞLAR				
2. SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ				
3. SATIŞLARDAN BRÜT KÂR				
4. SATIŞLARLA İLGİLİ GİDERLER				
TOPLAM				
5. GENEL İDARE GİDERLERİ				
TOPLAM				
SATIŞ VE GENELİDARE GİDERLERİ TOPLAMI				
6. NET SATIŞ GELİRİ				
7. MALİ GELİR VE GİDERLERDEN ALINAN FAİZ				
8. ÖDENEN FAİZLER				
VERGİ ÖNCESİ NET KÂR				

EK-28- KARŞILAŞTIRMALI YILLIK GELİR DURUMU RAPORU

DEPARTMAN:

AY :
MALİYET MERKEZİ:

GİDERLER	veya(BU AY)					KÜMÜLATİF		
		Esas Bütçe	Bütçe Değişikliği	Cari Bütçe	Fii- li	Fark	Bütçe Değişikliği	Fii- li	Fark
DİREKT HAMMADDE									
DİREKT İŞÇİLİK									
GENEL ÜRETİM GİD. - End. İşçilik									
BAKIM GİDERLERİ -İşçilik ve Malz.									
TEDARİKLER									
DİĞER GİDERLER									
KREDİ FAİZLERİ									
AMORTİSMANLAR-VERGİ									
TOPLAM GENEL GİD.									
GENEL TOPLAM									
TAHMİN EDİLMİŞ G.Ü.G.		ÖZET					ÖZET		
HARCAMALAR FARKLARI									

-Lix-

EK-29- MALİYET ANALİZ RAPORU

DEPARTMAN:

TARİH:.....

OPERAS- YON NO:	TARİH	1. VARDİYE	2. VARDİYE	3. VARDİYE	TOP- LAM
	DİREKT İŞÇİLİK				
	NEZARETÇİ				
	TAMİR VE BA- KIM İŞLERİ				
	MUAYENE VE KONTROL				
	BOŞ İŞÇİLİK- DİREKT İŞÇİL.				
	EĞİTİM VE ÖGR.				
	SAİR İŞÇİLİK- LER				
	TOPLAM SAATLER				
	İŞLETME DIŞI İŞÇİLİK SAAT- LERİ				
NOT:					

EK- 30- İŞÇİLİK SAATLERİ ANALİZ RAPORU

İŞLETMENİN ADI		TAHMİNİ VE FİİLİ MALİYETLERİ İZLEME RAPORU				İşin Adı : Sipariş No : İş Emri No : İş Baş. ve Bit:			
DİREKT HAMMADDE					DİREKT İŞÇİLİK				
KEŞİF TUTARI TOP	FİİLİ TUTAR		FARK (TUTAR)		KEŞİF TUTARI TOP.	FİİLİ TUTAR		FARK (TUTAR)	
	AYLIK	KÜMÜL.	OLUMLU	OLUMSUZ		AYLIK	KÜMÜL.	OLUMLU	OLUMSUZ

-ixi-

EK-31- TAHMİNİ VE FİİLİ MALİYETLERİ İZLEME RAPORU

HAFTA SONLARI	-	-	-	-	-	-	-
SÜT ÜRETİM KARTI MUHTEVİYATI							
SATILAN:							
İŞÇİLERE VERİLEN:							
EVDE HARCANAN:							
YEM OLARAK:							
TOPLAM							
FARK (OLUMLU VEYA OLUMSUZ)							

EK-32- SÜT ÜRETİM VE TÜKETİM RAPORU

HAMMADDE	ARPA			BUĞDAY			SÜT			DİĞERLERİ		
	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg	Kg
A												
B												
C												
D												
E												

EK-33- HAMMADDE TÜKETİM RAPORU

HAFTA SONU	A TAR.	B TAR.	C TAR.	D TAR.

EK-34- OTIATMA RAPORU

DEPARTMAN

GİDERLER	GÜNLÜK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ RAP.								
	GÜNLÜK			AYLIK			YILLIK		
	BÜT.	FİİLİ	FARK	BÜT.	FİİLİ	FARK	BÜT.	FİİLİ	FARK
ÜCRETLER									
- Aylık									
- Saatlik									
TAMİR BAKIM									
- Endirekt Malz.									
- Endirekt İşçilik.									
SAİR GİDERLER									
ÜRETİM(ÜNİTE)									

-LXXV-

EK-35- GÜNLÜK G.Ü.G. KONTROL RAPORU

İŞÇİNİN ADI SOYADI			Saat No	Sipariş No	Tarih	Departman	Sair ayırım	
SAATLER	parça basi	vardiye	Günlük iş		PARÇA VEYA MALZEME ADI		OPERASYON NO	
ÜRETİM				Parça Adedi	Üretimin Tarifi		Yer No:	
ÜCRETE ESAS					Malz.	Renk	İşçilik te ge-	
PARÇAYA ESAS				Saatte Üretim	Tip	Sair	çen saat	
FAZLA				Muayene- Sayan	BOŞ GEÇEN İŞÇİLİKLERİN NEDENLERİ			
TOPLAM				Ustabası Par				
SAYAN				Gider Yüzdesi				Hangi Sınıf İşçi
KONTROL EDEN				Gider				İşçilik Maliyeti

EK-36- GÜNLÜK İŞ KARTI

	HAYVANIN CİNSİ	MEVCUT	ÇAĞLA GİREN	TOPLAM	ÇAĞLA ÇIKAN	KALAN
SİĞİRCİLİK	İnek					
	Boğa					
	Düve					
	G.Boğa					
	Dana (Dişi)					
	Dana (Erkek)					
	Boğa					
	Buzağı					
TOPLAM						
KOYUNCULUK KEÇİCİLİK	Koç					
	Koyun					
	Dişi Toklu					
	Erkek Toklu					
	Kuzu					
TOPLAM						
KÜMES HAYVANLARI	Civciv					
	Palaz					
	Pilic					
	Tavuk v.b.					
TOPLAM						
ATÇILIK	Aygır					
	Kısrak					
	Tay (I'li)					
	Tay (II'li)					
	Tay (III'lü)					
TOPLAM						

EK-37- ÇAĞ DEĞİŞİM RAPORU