

ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNE İLİŞKİN BAZI DÜŞÜNCELER

Dr. Özgül KARSLIOĞLU
Muhasebe Kürsüsü Asistanı

İşletmelerin nihai gayesi kâr elde etmektir. Elde edilecek kârın azami hadde ulaşması için çeşitli faaliyetlerin yapılması zaruridir. Bunların başında maliyeti düşürmek, istihsalî genişletmek gelir.

Maliyet nedir? Benzer işletmelerin veya önceki senelerin maliyetleri ile mukayese edildiği zaman leyhte veya aleyhte fark var mıdır? Varsa bu farkların sebepleri nelerdir? Aleyhte olan sebepler nasıl ortadan kaldırılır? Bütün bunları cevaplandırabilmek, ancak Maliyet Muhasebesinin mevcudiyeti ile mümkün olabilir.

1) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN GAYELERİ ve FAYDALARI :

Maliyet Muhasebesinin ziraat işletmelerine tatbikinde, sistemin işletmeciye birçok faydalar sağladığı muhakkaktır. Bu faydalar Maliyet Muhasebesinin taşıdığı gayelerin sonucudur. Sistem bu gayeleri gerçekleştirecek şekilde tanzim edilmiştir. Aşağıda bu hususta özlü açıklama yapılmıştır.

a) Maliyet Muhasebesi Sisteminin gayelerinden biri, her cins mahsul veya mamule isabet eden masrafları, sınıflandırarak tesbit etmeyi sağlamaktır.

Bilindiği gibi maliyetin esas üç elemanı;

— Materyel (Ham madde, yardımcı madde - tohum, gübre gibi)

- İşçilik (el emeği, hayvan gücü gibi)
- İstihsal masrafları (traktör, zirai makineler v.s. nin bakım ve yakacak masrafları ve amortismanları gibi) dir.

İşte Maliyet Muhasebesi yardımıyla bu üç elemanın mahsul veya mamuldeki hissesini ayrı ayrı görme imkânı elde edilerek bu değerlerin geçmiş senelere ait değerlerle veya diğer işletmelerin aynı mahiyetteki masraflarıyla mukayesesi suretiyle maliyeti düşürecek tedbirlerin alınması mümkün olur.

Aynı mahiyetteki istihsal için kullanılan materyel, işçilik ve istihsal masraflarının tetkiki neticesi, aşağıdaki şekillerde hareket edilerek maliyetin düşürülmesi sağlanır :

- Başka ham madde, yardımcı madde kullanarak,
- Mahsulün ve mamulün müessiriyetini azaltmadan ham madde ve yardımcı maddeyi azaltarak,
- Tembel işçileri ekarte ederek ve işçi ücretlerini verimi arttıracak şekilde ayarlayarak,
- İstihsalin hızını arttırmak için yeniden veya eskiyen teçhizat yerine makine tesis ederek,
- İsrافی azaltmak için ham madde ve yardımcı madde mubaayaasını kontrol ederek (1).

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

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

Meselâ kuraklık, hastalık gibi sebeplerle mahsulü veya

(1) NEUNER: Cost Accounting, 3. Basım, Chicago 1949, s. 9 - 12.

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

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

Neticeler aynı tip çiftliğin neticelerinin analizi ile tesis edilen standartlarla mukayese edilmelidir. Gerçekten büyük çiftlikler üzerine kurulmuş standartların daha küçük çiftliklerin sevk ve idaresine tatbikiyle hiç bir şey kazanılmaz ve hatta büyüklükler aynı olmakla beraber ayrı bölgelerdeki işletmeler için bulunan standartlar bir diğerinin neticeleri ile karşılaştırıldığı zaman bu mukayesenin sıhhatli olacağı şüphelidir (3).

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

(2) NEUNER, s. 9 - 12; HERBERT TAYLOR: Farm and Estate Book - Keeping, 7. Basım, Huddersfield, s. 7 - 8; RIDVAN H. TAŞKIN: Ziraatte Maliyet Muhasebesi, Ankara 1944, s. 54.

(3) JAMES WYLLIE: Farming Records and Accounts, London 1953, s. 108 - 112.

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

2) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN HUSUSİYETLERİ :

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

«İmalâta, mamul ünitelerinin imalâtle ilgili masraflarının teferruatlı kaydı»,

«Mufassal muhasebe malûmatı ve raporların analitik ve tefsir edici tetkiki»,

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

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

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

a) Neuner'in birinci tarifi, Ziraatte Maliyet Muhasebesi yönünden ele alınırsa, hususiyetle belirli bir süre içinde bir departmanda veya muayyen bir madde için kullanılan materyel, işçi ve istihsal masraflarının detaylı olarak kaydını ifade eder. Bu da, umu-

(4) NEUNER, s. 3 - 4.

mi Muhasebeye nazaran teferruata daha fazla yer vermeyi ve daha fazla defter tutmayı gerektirir. Böyle olunca, Maliyet Muhasebesinin, Umumi Muhasebeye nazaran fazla memur emeğine ihtiyaç hasıl edeceği muhakkaktır.

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

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

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

c) Maliyet Muhasebesini Umumi Muhasebeden ayıran çok önemli bir hususiyet de şudur: Umumi Muhasebede anahtar kelime «vesika-voucher» dir (6). Muhasebeci her tahsil ve tediye için vesika, ayrıca yıllık envanterlerin tam olarak değerlendirilmesini ister. Halbuki Maliyet Muhasebesinde kayıtların büyük kısmı için

(5) LESLIE W. BOLTON: Cost Accountancy in Agriculture, London 1952, s. 10 - 11.

(6) J. WYLLIE, s. 108; SUAT KESKİNOĞLU: Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul 1959, s. 59.

vesika temini mümkün değildir. Meselâ, hayvan yemlerinin çeşitli hayvanlar arasında taksimi ancak, yaklaşık olarak yapılabilir. Bunların alış vesikaları vardır; fakat hangi hayvana ne kadar verildiğini gösterecek vesika yoktur. Umumi Muhasebe hakikatlere sıkı sıkıya bağlıdır ve ancak, değer hareketlerinin hakiki değişiklikleriyle meşgul olur. Maliyet Muhasebesinde durum değişiktir, çoğunlukla çiftlikte çeşitli mahsuller, faaliyetler için sarf olunan işçilik, yiyecek, gübre v.s. nin kaydına en yakın tahmini miktar ve değerler esas olmaktadır.

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

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

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

e) Maliyet Muhasebesinde, her durumda tamamı tamamına tatbik edilebilecek muayyen hüküm ve nizamlar için geniş saha yoktur. Yalnız buradaki hüküm ve nizamlar, maliyetleri bakımından, (b) fıkrasında belirtilen kayıt sistemi ile ilgili hüküm ve prensiplerden ayrılır. Önce bahse konu olanlar özellikle şekle ait olduğu halde burada bahsi geçen hüküm ve nizamlar esasa (tevzi ve taksim gibi) aittir. Meselâ, normal olarak, yulafın yetiştirme masraflarının 1/7 si taneye yüklenir, diye bir hüküm konabilir. Eğer

(7) J. WYLLIE, s. 108.

(8) J. WYLLIE, s. 109.

mahsulün yetiştigi şartlar yaklaşık olarak sabit ise bu hüküm uygun olur; fakat hakikatte şartlar çok değişiktir: Bazen kullanım şekline göre mahsulde sap tane kadar ehemmiyetlidir, bazen de harmandan sonra hemen arazi üzerindeyken yakılır. Bu gibi değişik hallerde masrafların aynı oranda tevzii imkânsızdır.

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

g) Maliyet Muhasebesinin diğer bir hususiyeti de, her büyüklükteki ve bünyedeki ziraat işletmesinde, aynı genişlikte tatbik sahası olmamasıdır.

h) Maliyet Muhasebesi çalışmalarını, münferit mahsuller ve faaliyetlerin bu mahsullere müteallik kısımları üzerinde merkezileştirir. Umumi Muhasebe ise bu durumu aylık bilânçolar ve kâr veya zarar raporları ile ele alır (9).

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

3) UMUMİ MALİYET MUHASEBESİ ve ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİ :

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

Yukarıda bahsi geçen mamul sinai bir mamul olacağı gibi, zirai bir mahsul de olabilir. Bizatihi ziraat da, bir istihsal olduğundan zirai mahsullerin, bunların istihsal ve satışını kapsayan faaliyetlerin maliyetini tayin, çalışmaların plânlanması ve ölçülmesi

(9) CECİL, GILLESPIE: Cost Accounting and Control, 1957, s. 3.

(10) CECİL GILLESPIE, s. 3.

için bir vasıtaya ihtiyaç vardır. Ancak, ziraatın sanayie kıyasla kendine has birçok özellikleri olduğu unutulmamalıdır.

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

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

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

A — Esas prensipler bakımından farklar :

Esas prensiplerde, bu değişiklikleri gerektiren hususiyetler ziraatla sanayi arasında mevcut olan farklardan sadece muhasebeye tesir edenleridir :

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

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

b — Ziraat, bütün olarak endüstriye nazaran diğer faktörlerin kullanılmasına nispetle çok büyük mikyasta arazi ister (13). Arazi-

(11) Türkiye 5. Muhasebe Kongresi Raporları.

(12) LESLIE W. BOLTON, s. 7.

(13) R. COHEN: The Economics of Agriculture, Cambridge 1959, s.

nin amortismanına tabi olmaması, işletme sahibinin toprağa değişik şekillerde tasarruf etmesi, maliyet hesaplamalarına tesir eden faktörlerdir.

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

d — Havanın ve biyolojik faktörlerin tesiriyle ziraî mahsuller kalite ve miktar bakımından ehemmiyetli değişiklikler gösterirler (15). Bu sebepten çiftçi, istihsal ettiği miktarları tam olarak kontrol edemeyeceğinden, maliyet kontrollerinde de tam bir katiyete ulaşamayacaktır. Bu hususta tabii şartların elverişli olmaması neticesi, elde edilen miktar ve kalite ile normal şartlarda elde edilmesi gereken miktar ve kalite arasındaki farkın, bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesi kanaatındayız.

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

f — Sıcak memleketlerde pamuk, kauçuk, şeker kamışı gibi maddeler üzerinde ihtisaslaşmış işletmeler mevcut olmasına rağmen, umumiyetle ziraat, işletmelerin ihtisaslaşmasına manidir (17). Ziraat işletmelerinde, toprakların aynı çiftlikte dahi mütecanis olmaması tek bir mahsülün, o mahsül için tabii şartların elverişli ol-

(14) R. COHEN, s. 1 - 4; ÖMER CELÂL (SARÇ): Ziraat ve Sanayi Siyaseti, İstanbul 1934, s. 30.

(15) R. COHEN, s. 1 - 4; ÖMER CELÂL (SARÇ), s. 24.

(16) ORHAN OĞUZ: Ziraat İktisadı Ders Notları, Eskişehir (1960 - 1961), s. 20.

(17) ÖMER CELÂL (SARÇ), s. 19 - 22.

maması halinde büyük bir riske meydan vermesi, her mevsimin aynı mahsul için müsait olmaması, mevsimin icap ettirdiği mahsulü yetiştirme mecburiyeti, maliyeti düşürücü nebat - hayvan bağıntısı (Nihayet ehemmiyetsiz de olsa işletmecinin, ailesi ve işçilerinin muhtelif ihtiyaçlarını çiftliğinden karşılama arzusu) sebepleriyle değişik mahsuller bir arada yetiştirilir. Dolayısıyla «çeşitli istihsalere verilebilecek masraf, endüstride aynı kısımda bir kaç mamulün imal edilmesi halinde bile mümkün olduğu halde, ziraatte kesinlikle ayrılamaz (18)».

g — «Zirai istihsalin bünyesi, bir de previzyonlara dayanan maliyetlerin hesabını icap ettirir. Bunlar zirai mahsul fiyatlarının devamlı şekilde tahavvülleri dolayısıyla elde edilen mahsulün maliyetine eklenmesi icap eden maliyetlerle; tabii âfetlerin meydana getireceği zararların amortisman şeklini alan maliyetlerdir. Şöyleki, her zirai işletmeci, tabii âfetler ve sair gibi müstakbel zararlar fonu olarak ayırım yapmak zorundadır. İyi bir maliyet hesabında bu zararların takdiri kıymetinin bulunması lâzımdır.

Böylece, cari mahsulün maliyetine eklenecek olan bu maliyetler, zirai kazancın istikrarlı olmasını temin edeceği gibi, müstakbel zararları amorti etmek imkânı elde edilmiş olacaktır ki bu da, maliyet muhasebesinin gelir ve servet hesaplarının doğruluğunu sağlayabilmesi için kaçınılmaz bir işlemdir (19)».

h — Çiftçinin ücret almaksızın çiftlikte çalışan ailesi efradının emek maliyetini hesaplamak, maliyete dahil etmek lâzımdır. Bu arada ücretini nakit yerine ayın olarak alan işçilerin maliyete giren emek karşılıklarını hesaplamak da ayrı bir titizlik ister.

Bu hususiyetlerin mevcudiyeti gösterir ki, Zirai Maliyet Muhasebesinde takdir - tahmin esaslı Umumi Maliyet Muhasebesine nazaran çok daha önemli bir yer işgal eder.

Ziraatın bünyesinde mevcut özellikler, Maliyet Muhasebesinin ziraate uygulanmasına, Maliyet Muhasebesi prensiplerinin önceden vaz edilmesine, ancak çiftliğin ve diğer şartların icap ettirdiği mukul değişikliklerle imkân vermektedir.

(18) R. COHEN, s. 1 - 4.

(19) HAYDAR KAZGAN: «Ziraatte Maliyete Dair Bir Deneme», Türkiye 5. Muhasebe Kongresi Tebliğleri.

B — İmalât maliyet sistemleri bakımından mukayese :

İmalât maliyet sistemlerinin çoğunun değişikliklerle de olsa, ziraatte tatbik sahası yoktur. Aşağıda sıralanan maliyet sistemlerinin (20) incelenmesi neticesi bu gerçek daha iyi anlaşılacaktır :

a — İmalât mamullerinin bünyelerine göre yapılan birinci tasnife giren sistemler :

aa) Sipariş maliyeti sistemi (Job Order Costs) :

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

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

bb) Safha maliyeti sistemi (Process Costs) :

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

Ziraatte maliyeti tespit etmek için bu sistemden faydalanılabilmir.

cc) Grup maliyeti sistemi (Class Costs) :

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

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

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

Zirai istihsalde montaj bahis konusu olamayacağından, bu maliyet sisteminin de, Zirai Maliyet Muhasebesinde tatbik kabiliyeti yoktur.

b -- Hesaplama metotlarına göre ikinci tasnife giren sistemler :

aa) Önceden tayin edilmelerine göre;

— Standart maliyet sistemi (Standart Costs) : Bu sistem, masrafların ne olması lâzım geldiğini tayine çalışır. Belli bir tekâmül seviyesinde ve belli şartlar altındaki bir işletmede gerçekleşmesi lâzım gelen ve ilmî usullerle tespit edilen maliyete standart maliyet denir (21).

Ziraatın umumiyetle tabii şartlara bağlı olması ve tabii şartlardaki değişmeler standart maliyetin her zaman ziraat için elverişli olmayacağını gösterir. Bu sistem normal şartlar altında ziraatte tatbik sahası bulur.

— Tahminî maliyet sistemi (Enstimated Costs) : Tahminî maliyet sisteminde fiilî masrafların istikbalde ne olacağı, mütehasıs elemanlar tarafından, önceden tayin olunur (21).

Bu sistem de önceki sistemde zikredildiği gibi, tabii şartların normal olduğu zamanlar içinde ziraatte elverişli olur.

bb) Sonradan hesaplanmalarına göre (Historical Costs) : Tarihi maliyet sistemleri denilen bu sistemler, birinci tasnifte yer alan sistemlerdir. Bunlar imalât muameleleri sı-

(21) KEMAL TOSUN: İşletmede Kontrol ve Revizyon, İstanbul 1959, s. 170 - 172.

rasında tayin edilir ve bazen iş tamamlanıncaya kadar faydalı olmazlar.

c — Zamana göre yapılan üçüncü tasnife giren sistemler :

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

Zirai istihsalin umumiyetle uzun süreler içinde tamamlanması, Maliyet hesaplamalarının zorluğu bu sistemlerin kullanılmasına imkân vermez.

Bu durumda görülüyor ki, muhtelif maliyet sistemlerinden ancak birkaçı; safha maliyeti, standart maliyet ve tahmini maliyet sistemleri, ziraatte tatbik imkânı bulabilmekte, diğerleri bu sahadaki faydalı olamamaktadır.

4) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNİN SEVK VE İDAREDEKİ ROLÜ :

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

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

- 1 — Kâr - zararın tesbiti ve stokların değerlendirilmesi,
- 2 — Plânlamaya yardım: Satış fiyatlarının tayinini; bütçenin hazırlanması ve çeşitli alternatifler arasında seçim yapma imkânlarının sağlanması;
- 3 — İşletmenin rasyonellik (efficiency) kontrolünün temini;
- 4 — Yeni mamûl çeşitlerinin maliyetlerinin hesaplanması;

(22) KEMAL TOSUN, s. 160.

- 5 — Maliyet mukayeselerinin geliştirilmesi;
- 6 — Ham madde ve malzemenin daha verimlilerinin kullanılması;
- 7 — Ham madde tasarrufunu mümkün kılacak şekilde mamûlde değişmeler yapılması;
- 8 — Ücret sisteminde; iş gücü aylıklığını ve masraflarını azaltacak değişikliklerin vücuda getirilmesi;
- 9 — İstihsalî sür'atlandırmek üzere yeni makineler tesis edilmesi ve eskimiş olanların yerlerine yenilerinin konulması;
- 10 — İsrâfları azaltmak üzere, hem madde ve malzeme alımları ile bunların harcama yerlerine sevklerinin kontrol altına alınması.

fonksiyonlarını da yüklemiş durumdadır (23).

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

Büyük sınaî bir işletmede elemanlar umumiyetle :

a — Teknik

b — İdari ve sevk ve idareci olmak üzere iki gruba ayrılır (24). İkinci grup elemanlar sevk ve idare ilminin çok gelişmesi neticesi teşebbüsten en iyi randıman elde etmek için çeşitli departmanların çalışmalarını, işlerini tanzim etme yükü ile görevlendirilirler. Halbuki ziraatte, çoğu zaman çiftçi hem teknik eleman, hem de sevk ve idareci olma durumunda bulunur. Çiftçinin ekin ekmesi, gübrelenmesi, kısaca, teknik bilgisi tenkide yer vermeyecek derecede iyi olabilir. Fakat, gerek ekin çeşidini seçmesinde, ve gerekse ekin sahalarını tefrikte isabetsiz karara varmış olması mümkündür.

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

(23) KEMAL TOSUN, s. 162 - 163.

(24) HERBERT TAYLOR, s. 142.

5) ZİRAATTE MALİYET MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER :

Envanter ve değerlendirme konuları, ziraî maliyet muhasebesinin başlıca güçlükleri arasındadır. Ziraatte maliyet muhasebesinin tutulmasının gayesi, mahsullerin veya departmanların, netice olarak Kâr veya Zararın hakiki durumuna uygun şekilde tesbiti olmasına mukabil, envanter ve değerlendirme konularında karşılaşılan güçlükler, yukarıda belirttiğimiz hususların kesin bir şekilde tesbitine imkân vermemektedir. Hatta bunlar yanında diğer bazı güçlüklerinden de bahsetmek gerekir.

Bu güçlükleri şu şekilde izah edebiliriz :

A — Envanter Güçlüğü :

Ziraatte, gerek bütün mahsullerin aynı zamanda elde edilememesi sebebi ile her mahsul için müşterek envanter zamanının seçilememesi gerekse bizatihi mahsullerin miktarlarının kesin bir şekilde tesbit edilmemesi dolayısıyla, güçlükler meydana çıkar. Halbuki «ziraî muhasebenin fayda ve önemi envanterin doğruluğu ile fonksiyon halindedir (25)».

Envanter zamanı için çiftliğin bünyesine uygun gelen bir tarih seçilmeli ve o tarih değiştirilmemelidir. Envanter zamanı, çiftliğin mevzuunu teşkil eden mahsulün veya çiftlik karma ziraî faaliyetlerle işgal ediyorsa istihsal edilen mahsuller içinde en geniş ve mühim yer kaplayan mahsullerin idrak zamanı olarak seçilmelidir. Bahusus V.U.K. nda da özel hesap dönemlerinin Maliye Bakanlığının müsaadesi ile kabul edilebileceğine dair hüküm mevcuttur.

Mahsullerin tartılması, ölçülmesi de ayrı bir güçlük taşır; hatta bazan imkânsızdır. Bunun için mahsullerin muayyen hacımdaki ağırlıkları tesbit edilir ve bu kıstasa göre miktarların tâyini yoluna gidilir.

A. Kraemer ziraî mahsullerin ve maddelerin ağırlıkları ile hacımları arasındaki münasebetin şu şekilde olduğunu ileri sürmektedir (26).

(25) KÂZİM KÖYLÜ: Ziraat Fakültesi Ziraî Muhasebe Ders Notları (1963 - 1964), III. Bölüm, s. 4.

(26) KÂZİM KÖYLÜ, II. Bölüm, s. 5 - 6.

	Bir m ³ ün ağırlığı		Ortalama
	Ortalama Değişiklik		Ortalama
	kg.		kg.
İnek sütü	1028	— 1035	1033
Tohum kışlık buğday	720	— 820	770
Tohum kışlık çavdar	680	— 750	720
Tohum (Epeautre dans saballe)	420	— 460	440
Tohum kışlık arpa	560	— 600	580
Tohum Yulaf	400	— 500	460
Tohum Büyük taneli mısır	680	— 750	720
Tohum Küçük taneli mısır	700	— 800	750
Tohum Burçak	750	— 840	800
Patates	625	— 725	670
Pancar	560	— 640	600
Şeker pancarı	660	— 710	685
Şalgam	550	— 625	587
Havuç	690	— 770	730
Yeşil hayvan yemi	440	— 500	470
Taze yonca	323	— 357	340
Tabii mar'anın otu, yığının kalite ve hacmine göre	70	— 85 — 105	86
Yonca (lazerne ve esparcette)	75	— 90	83
Depolanmış hayvan yemi, nemli. ...	800	— 1000	
Depolanmış hayvan yemi, yarı kuru	600	— 800	
Depolanmış hayvan yemi, kuru	400	— 600	
Tabii çayır otu, iyice sıkıştırılmış ...	110	— 150	
Biçimden sonraki otlar, orta vasıfta ...	70	— 90	
Biçimden sonraki otlar, çok iyi vasıfta, iyice sıkıştırılmış	110	— 130	
Bağlanmamış buğday ve arpa sapı samanı	60	— 70	65
Bağlanmamış ilkbahar hububat sapı	50	— 60	55
Bağlanmamış sonbahar hububat sapı	70	— 90	80
Bakliye sapı (fasulye, nohut v.s.) ...	45	— 55	50
Hububat bakliyesi	200	— 250	225
Yığın halinde taze gübre	—	—	
Yarı olgun gübre	—	—	
Olgun gübre (yağlı)	—	—	
Gübrenin ortalama ağırlığı	700	— 900	800
Yarı çürümüş gübre, bir arabaya yüklenmiş	550	— 650	590

Bu münasebet Türkiye için aşağıda gösterildiği şekilde kabul edilmektedir (27) :

Mahsulün cinsi :	Hekt. Ağırlığı (kg)
Arpa	60
Buğday	74
Çavdar	70
Yulaf	38
Burçak	78
Mısır (tane)	70
Darı	70
Ketentohumu	70
Kuş yemi	67
Pamuk tohumu	38
Yonca tohumu	74
Pirinç	55
Fasulye	74
Nohut	78
Mercimek	80
Bezelye	80
Pancar	70
Patates	74
Soğan	69
Ceviz	63
Yer fıstığı	28
Muhtelif çayır otları (Baskılı otlarda)	1 m ³ 65 — 85 Kg.
Sap ve saman (Gevşek yığınlarında)	» 38 — 45 Kg.
Şeker pancarı	» 700 Kg.
Pancar küspesi	» 900 Kg.
Pancar yaprağı (Silaj)	» 800 Kg.
Yeşil Mısır (Silaj)	» 640 Kg.
Çiftlik gübresi	» 850 Kg.

Ziraî mahsullerin bazıları fire verir. Sayımda normal hacim ağırlık esası yanında bu noktanın da nazarı dikkate alınması gerekir. Genel olarak tespit edilen fire nispetleri aşağıda gösterilmiştir (28).

(27) RIDVAN H. TAŞKIN, s. 11; ADNAN AZOV: Genel Muhasebe Prensipleri ve Tarım - Endüstri Muhasebeleri Özellikleri, s. 116.

(28) FARUK BİLGİNOĞLU: Ziraî Muhasebe, s. 27.

Fire % si	Mahsulün cinsi
1 — 3	Buğday, arpa, yulaf
2 — 4	Mısır
3 — 4	Kışlık bezelye
2 — 5	Nohut, fasulye, mercimek
2 — 8	Ayçiçeği
3 — 5	Susam, patates,
15 — 20	Havuç
8 — 15	Kuru çayır otu
3 — 5	Saman ve sap
2 — 3	Bulgur
3 — 4	Pirinç
5 — 10	Kuru üzüm, incir
5 — 10	Küspe

Bu nispetlere göre envanter sonunda aşağıdaki gibi düzeltici bir kayda yer vermek gerekmektedir :

KÂR veya ZARAR H.
(Mahsul Fireleri)	
	ANBARLAR H.
Anbarı
Anbarı

B — Değerleme güçlüğü :

Ziraat işletmelerinde mevcutların bir kısmı hakiki, diğer bir kısmı ise, yakın kıymeti ile değerlendirilebilir. Çiftliklerin çoğunda kıymet takdirinde mutlak doğruluğu istemek imkânsızdır. Bununla beraber, titiz ve dikkatli çalışarak hakikate en yakın değeri tespitte çalışmak icabeder. Envanter, işletmenin öz varlığını ve öz varlığında seneden seneye meydana gelen değişiklikleri gösterecektir.

Muayyen bir çiftlikte hesaplanan nihai kıymet hesaplamada kullanılan kıymetlendirme ölçüsü değiştirildiği takdirde, değişik şekilde elde edilecektir. Bu itibarla, devreler arasında yapılacak mukayeselerde hataya düşmemek için değerlendirme kıstaslarının dik-

katli seçilmesi gerekecektir. Ziraat işletmelerinde, değerlemenin maksadına ve değerlendirilecek maddenin nevine göre uygulanmak üzere değişik değerlendirme metodları kabul edilmiştir. Meselâ vergi matrahını tespit maksadı ile değerlendirme ile kredi temini için değerlendirme aynı metodla yapılmaz. Gene geniş ölçüde piyasası olan bir mahsulle piyasayı olmayan bir mahsulün veya bir gayrimenkulün değerlendirilmesi farklı olacaktır.

Çoğunlukla uygulanan değerlendirme metodları şunlardır (29) :

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

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

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

Envanterde piyasa fiatı esas alındığı zaman nakliye ve satış masraflarının piyasa fiyatından düşülmesi ve «çiftlik değeri» nin bulunması lâzımdır.

(29) J. NORMAN EFFERSON: Farm Records and Accounts, London 1943, s. 46 - 48; JOHN A. HOPKINS/EARL O. HEADY: Farm Records and Accounting, 5. Basım, Iowa 1962, s. 62 - 63; KAZIM KÖYLÜ, s. .

«Piyasa değeri kârı da taşımaktadır. Bunun için satılmamış bir malın kârlı fiatla değerlendirilmesi mahzurlu görülebilir. Aslında kâr elde edilmeden var da telâkki edilemez. Ancak bu noktada her iki tezi de güden uzman muhasebeciler vardır. Amerikan uzman muhasebecileri piyasa fiatı ile değerlendirmeye taraftar olanlar kategorisinde İngiltere'nin uzman muhasebecileri de maliyet bedeli ile değerlendirmeye taraftar olanlar kategorisinde yer almaktadır (30)».

Piyasası olan maddelerin istenildiği zaman nakte tahvil edilebileceğini ileri süren birinci kategoriye gren uzmanlar; «çiftçinin ürünlerini çeşitli düşüncelerle nakte çevirmemesini onu o maldan elde edeceği kârı temin etmemiş sayamayız. Şu halde, bir tarım işletmesinin envanter günündeki ürünlerinin değerini evvelâ ait borsalardaki fiatlarla değerlendirilmesi ve çiftlikten itibaren onun piyasasına kadar vereceği ulaştırma v.s. giderlerin düşülmesinden sonra kalan değeri malının envanter günündeki değeri olarak kabul etmesi mantıklı ve doğrudur». demektedirler.

d) Nisbî değerlerle değerlendirme metodu: Maliyet fiatının bilinmediği durumlarda veya benzer faydaları olan ve satılmayan iki unsurdan birinin seçilmesi halinde bu metod kullanılır. Nisbî değer, bir maddenin faydası, yerine ikame edilecek diğer bir maddenin faydası ile karşılaştırılarak bulunur.

e) Maliyet fiatı ve piyasa değerlerinden hangisi düşük ise onunla değerlendirme metodu; Muhasebede elemanter kaidelerden biri bilânçoda aktifin hiçbir zaman piyasa kıymetini aşmamasıdır. Bu durumda maliyet fiatı veya piyasa fiatından hangisi düşükse onunla değerlemeye gidilir.

f) Emsal bedeli ile değerlendirme; Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tespit edilemiyen bir malın değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (31).

V.U.K. nun 277. maddesi hükmüne göre hayvanlar için emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için ziraî kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

(30) ADNAN AZOV, s. 119 - 121.

(31) VUK, Mad: 267.

Bu metodlar yanında az tatbik sahası bulan diğeri bir metod da şudur :

g) Gelirlerin kapitalize edilmesi yolu ile değerleme metodu; Muayyen bir zaman içinde elde edilen gelirin kapitalize edilmesi ile bulunan rakkam çiftliğin umumi kıymetini gösterir. Meselâ, 1000 T.L. kazanç % 2 faiz nisbetine göre kapitalize edildiğinde bulunan 50000,— TL. çiftliğin umumi kıymetidir.

Bu metotla bulunan kıymet, seçilen faiz nisbeti ve ortalama kazanç miktarına bağlıdır. Düşük faiz haddi veya yüksek gelir, nisbeten yüksek, yüksek faiz haddi ve düşük gelir, nisbeten düşük kıymetler verir. Ortalama kârı tesbit güçlüğü ve faiz haddindeki dalgalanmalar sebebiyle umumiyetle bu metod tatbik edilmez. Gelirin ve faiz haddinin takdirinde yapılan küçük bir hata çiftlik kıymetinin tespitinde geniş ölçüde yanlışlıkların meydana gelmesine sebep olur. Bu metot diğeri takdir edilen kıymetlerin kontrolü için tatminkâr olabilir.

İşletmenin çeşitli unsurlarının değerlendirilmesi çeşitli metotların kullanılmasını gerektirir :

a) Sabit Kıymetleri Değerleme :

aa) Çiftlik binalarını ve arazisini değerlendirme;

Amerikalı uzmanlar umumiyetle çiftlik binalarının ve arazisinin piyasa fiyatı ile ve bir bütün olarak değerlendirilmesinin uygun olacağını ileri sürmektedirler. Bir çiftlik mülkünün değerlendirilmesi, toprağın kıymetinin tâyin edilmesi kat'i bir ilim olmadığı cihetle zor bir problemdir. Bu kıymeti tâyin edecek nihai faktör, çiftliği satın almak isteyen alıcıların sayısıdır. Satış kıymetine, çiftliğin yeri, mahsulün tipi, toprağın verimi, iklim, su temini, çiftliğin tipi ve hacmi yollar gibi birçok faktör tesir eder.

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

İleri sürülen bu ilk kıymet bina ve arazi için ödenen bedel ve

masraflardan meydana gelen maliyet fiatı olmalı ve her sene binalar ve kıymet düşüklüğüne maruz olan dikili arazi için amortisman ayrılmalıdır.

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

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

dd) İş hayvanlarını değerlendirme; maliyet fiatı ile değerlendirilmelidir.

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

İngiltere'de «Inland Revenue» bütün hayvanların maliyet fiatı veya piyasa değerinden hangisi düşükse onunla değerlendirilmesini hükme bağlamıştır.

b) Stokları değerlendirme :

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

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

«Müktesep bedel, çiftliğin yetiştirmiş olduğu hayvanların muhtelif çağlarında ağırlıklarına göre bulunacak canlı ağırlık satış be-

delleridir. Canlı ağırlık bedelleri için alınacak kilo fiyatı, çiftliğin bir evvelki yıl zarfında yapmış olduğu aynı cins hayvan satışlarından aldığı bedellerin bir kilo canlı kıymete isabet eden ortalama-sıdır. Eğer çiftlik o cins hayvan satışı yapmamış ise, çiftliğe en yakın yerde o cins hayvan satışlarının ortalama borsa fiyatı esas alınarak değerlendirilir (32).»

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

Stok hesaplarının borç ve alacaklarının muhteviyatı şöyledir :

.....Hesabı

Devreden kıymet	Satışlar
Devre içinde alınanlar	Ölenlerin kıymeti
	Devrolunan kıymet

Hayvanlarda çağ değiştirme dolayısıyla yapılan değerlemeler «Hayvanlar yaşları ilerleyip ağırlıkları arttıkça yeniden değerlemeye tabi tutulurlar ki bu çeşit değerlemeye, çağ değiştirme değerlemesi denilmektedir (33).»

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

CANLI STOKLAR K.

Altı Aylık Danalar

CANLI STOKLAR

Buzağılar

MASRAF YERLERİ H.

Damızlıklar

(İnekler)

(32) FARUK BİLGİNOĞLU, s. 30.

(33) FARUK BİLGİNOĞLU, s. 30 vd.

Çeşitli değerleme metotlarının kullanılması hakkında lehte ve aleyhte ileri sürülen fikirler nazariyatta kalmaktadır. V.U.K. değerleme esaslarını tarif etmiş ve işletmeye dahil kıymetleri değerlendirme şekillerini hükme bağlamıştır. Bu kıymetler içinde zirai işletmeye has olan zirai mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesi 276. ve 277. maddelerde yer almaktadır. (Diğer kıymetler ticari işletmelerde olduğu şekilde değerlendirilecektir.)

V.U.K. Md. 276. Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır (34).

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

Bu iki maddede maliyet bedeli esastır. Ancak, V.U.K. nun Özel hallere yer veren 289. maddesi diğer değerlendirme esaslarının kullanılacağı halleri de hükme bağlamıştır. Buna göre; «İktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa

(34) VUK. Madde: 275: İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

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

Mükellefler iml ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebilirler.

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

borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa, emsal bedeliyle değerlenir.»

c) Müstereken mahsul - maliyet unsuru olan maddeleri değerlendirme :

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

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

Bir düşünceye göre çiftlikte yetiştirilen yemler yalnız maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. Bu düşüncede olanlar meselâ, hem arpadan hem de arpanın yem olarak verildiği hayvandan kâr beklemenin yanlış olduğu kanaatindedirler. Fakat, maliyet esasına böyle sıkı sıkıya bir köle gibi bağlılığa da muhtelif itirazlar mevcuttur. Bu itirazlara göre, çiftçi mahsulünü satış için yetiştirmeli, bu gaye ile yetiştirdiği mahsulde, kâr kaybına meydan vermemelidir. Meselâ, buğday ve arpanın piyasa kıymeti maliyet fiatından düşükse, çiftçi onları hayvanlarına maliyet fiatı ile, piyasa kıymeti maliyet fiatından yüksek ise, piyasa kıymeti ile vermelidir. Bu nazariye, piyasası olan yem maddeleri için doğru olabilir. Piyasası olmayan yem maddeleri (ot, mısır sapı gibi) için, makul esas maliyet fiatıdır. Piyasası mahdut olan mahsuller de, özellikle çiftlik istihlâki için yetiştirildiğinden hayvanlara maliyet fiatı ile yükletilmelidir.

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

Nisbî değerın esas alınmasının ileri sürenler eşit besleme kıymetine göre değerlendirme yapılmasını isterler. Meselâ, şeker pancarı yap-

rağının yem olarak kullanılması halinde, şeker pancarı yaprağının kıymeti, muayyen bir sahadan elde edilen şeker pancarı yaprağı yerine ikame edilebilecek bir yemin, şalgam v.s., değerine ve zaptedeceği sahaya göre takdir edilecektir.

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

d) Tali mahsulleri değerlendirme :

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

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

ANBARLAR H. Mahsül Anbarı (Saman)	MASRAF YERLERİ H. Ziraî Faaliyetler (Tahıl)
ANBARLAR H. Mahsül Anbarı (Saman)	MASRAF HAMİLLERİ Toprak Mahsulleri (Tahıl)

Her iki şekilde tali mahsul hangi kıymet üzerinden muamele görecektir? Bu, önceden hüküm koymaktan ziyade bir araştırma meselesidir. Meselâ, buğday ve yulafın hesaplanan maliyetine, kısımen sapa verilen önem; her ton şeker pancarının maliyetine de kısımen yapraklara verilen önem tesir eder. Sapa ve yapraklara verilen önem, onlardan istifade ediş şekline göre değişir. Sap, mahsulün toplandığı yerde toprakta bırakılabilir veya yakılabilir yahut ta hayvanların altına serilmek üzere balyalanır. Bu haller de sapa aynı derecede önem verilmeyeceği muhakkaktır. Tahıla ait bütün masraflar sapın yakılması halinde taneye yükletilmeli, balyatılması halinde toplama masraflarının küçük bir kısmı sapın değerine ithal edilmelidir.

Talı mahsul için ileri sürülecek en iyi değerlendirme ölçüleri nisbi değer ve emsal bedelidir. Meselâ şeker pancarı yapraklarının yem maddesi olarak kullanılması halinde yaprağa verilecek değer, besin kıymetinin iyi bir yemin besin kıymetinin 1/7 si olduğu göz önünde bulundurularak tayin edilmelidir (35). Taşıma masrafları bu değerden yüksek ise, o zaman, yaprağın bu şekilde istihlâkından vaz geçilmeli, gübre, olarak toprakta bırakılmalıdır. Bundan talı mahsullerin kullanış şeklinin, çeşitli kullanış şekillerinin tasarrufluluğunun mukayesesı neticesi kararlaştırılabileceği neticesi çıkar. Bu da çiftliğin şartlarına göre araştırılacak bir meseledir. Meselâ, çok sayıda domuz besleyen bir çiftlikte, kalitesi düşük patatesler domuzların beslenmesinde faydalı bir yer alacak, fakat devamlı domuz sürüleri olmayan bir tahıl çiftliğinde, patates yedirmek için domuz beslenmesi yoluna gidilmeyecektir. Bu durumda, bu iki çiftlikte tali mahsul değerlendirmesi farklı olacaktır.

Birinci çiftlikte nisbi değer, diğesinde emsal bedelinin değerlemeye esas alınması gerekecektir, kanaatindeyiz.

e) İş gücünün aynı kıymetlerle karşılanması halinde aynı kıymetleri değerlendirme: Ziraat işletmesinde iş gücünün büyük bir kısmının aynı kıymetlerle karşılanması, bu işletmelerin hususiyetlerindedir. Bu takdirde iş gücü ve aynı kıymet birbirinin değer unsuru olma durumundadır. Aynı kıymetin, mahsulün istihsalinde iş gücünün payı vardır. Mahsulün maliyetine giren iş gücünün değeri

nakit olarak kararlaştırıldığı ve buna karşılık o değerinde mahsul verildiği takdirde mesele yoktur. Ancak, iş gücünün karşılığı şu kadar lira ve şu miktar mahsul diye sınırlandırıldığı zaman, o miktar mahsulün değerini bilmek icabedecektir.

İşte burada hakiki değeri bulmak imkânsızdır. Baş vurulacak esas çiftlik değeri veya emsal bedeli olmalıdır ki, bu iki değer birbirine çok yakındır. Bizde G.V.K. nun 57. madesinde bu hususta emsal bedelinin esas olacağı hükme bağlanmıştır.

1) Diğer döneme sirayet eden ameliyeleri değerlendirme: Umumiyetle envanterin, mahsullerin hasat edilmiş olduğu bir zamanda yapılmasına çalışılır. Fakat tabii şartlara bağlı olan zirai mahsullerin her çeşidinin aynı zamanda hasat edilmesi imkânsızdır. Çiftliğin mevzuuna giren mahsul çeşitlerinin aynı zamanda veya kısa bir ara ile elde edileceği düşünülse bile bu takdirde, gelecek devre mahsulleri için hazırlıklara girilmiş olacak ve gelecek devre mahsul maliyetine girecek masrafları icabettiren faaliyetler yapılacaktır. Toprağın hazırlanması, gübrenmesi, tohumlanması gibi.

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

Umumiyetle, gübrenen bir toprağın, gübre değerinden:

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

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

MASRAF NEVİLERİ HES. Ham Mad. ve Malz. Mas. (Gübreler)	100,—		
		ANBARLAR HES. Ham Mad. ve Mal. An. (Gübreler)	100,—
MASRAF YERLERİ HES. Toprak Mahsulleri (Tahıl) — Arpa	100,—		
		TRANZİTUAR HES. Masraf Unsur Karş. Ham Mad. ve Malz. Karş. Gübre	100,—
MASRAF HAMİLLERİ Toprak Mahsulleri (Tahıl) — Arpa	40,—		
MUVAKKAT HES. Gelecek Yıla ait Has.	60,—		
		MASRAF YERLERİ Toprak Mahsulleri (Tahıl) — Arpa	100,—

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

C — Ziraatte bir faaliyete tahsis edilen miktarların kati olarak tespit edilememesi hali.

Sanayide muayyen bir işe tahsis edilen maddelerin miktarları.

TRANZİTUAR HES. Muvakkat Maliyet	MASRAf HAMİLLERİ HES. (P-a) Toprak Mahsulleri (Tahıl) ANBARLAR HES. a Toprak Mah. Anb. (Tahıl)
-------------------------------------	---

b) Maliyet fiyatının piyasa değerinden yüksek olması halinde yapılacak kayıt şöyle olacaktır :

MASRAf HAMİLLERİ HES. (P+a) Toprak Mahsulleri (Tahıl)	MASRAf YERLERİ HES. (P+a) Zirai Faaliyet (Tahıl)
TRANZİTUAR HES. P Muvakkat Maliyet ANBARLAR HES. a Toprak Mah. Anb. (Tahıl)	MASRAf HAMİLLERİ HES. (P+a) Toprak Mahsulleri (Tahıl)