

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU
(Muğla İli'ndeki Mermer Sanayi İşletmelerinin Muhasebe Sistemine Yönelik
Bir Araştırma)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İLHAMİ EKREM TOHUMCUOĞLU

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. YAVUZ ÇİFTÇİ

HAZİRAN-2006
MUĞLA

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU
(Muğla İli'ndeki Mermer Sanayi İşletmelerinin Muhasebe Sistemine Yönelik
Bir Araştırma)

İLHAMİ EKREM TOHUMCUOĞLU

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
“Yüksek Lisans”
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 02/06/2006

Tezin Sözlü Savunma Tarihi :

Tezin Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi:

Jüri Üyesi:

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Ömer Gürkan

Haziran-2006

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünün/.../2006 tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İlhami Ekrem Tohumcuoğlu'nun "Mermer Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu (Muğla İli'ndeki Mermer Sanayi İşletmelerinin Muhasebe Sistemine Yönelik Bir Araştırma)" adlı tezini incelemiş ve aday/...../2006 tarihinde saat 'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin olduğuna ile karar verildi.

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yavuz Çiftci

Üye

Üye

Üye

Üye

YEMİN

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Mermer Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu (Muğla İli’ndeki Mermer Sanayi İşletmelerinin Muhasebe Sistemine Yönelik Bir Araştırma)” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../...../2006

İlhami Ekrem TOHUMCUOğLU

YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : TOHUMCUOĞLU
Adı : İLHAMİ EKREM

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe: Mermer Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu (Muğla İli'ndeki Mermer Sanayi İşletmelerinin Muhasebe Sistemine Yönelik Bir Araştırma)
Y. Dil : Accounting Organization In Marble Industry Enterprises (A Research on Accounting System of Marble Production Companies Located in Mugla)

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Üniversitesi
Fakülte : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Diğer Kuruluşlar :
Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :
Basım Yeri :
Basım Tarihi :
ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı Adı : ÇİFTÇİ Yavuz
Unvanı : Yrd. Doç. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL: TÜRKÇE

TEZİN SAYFA SAYISI:

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Muhasebe Organizasyonu
2. Mermer Sanayi İşletmeleri
3. Muhasebe Düzeni

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER:

1. Muhasebe
2. Muhasebe Organizasyonu
3. Mermer Sanayi
4. Muğla

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER

1. Accounting
2. Accounting Organization
3. Marble Industry
4. Mugla

- 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir (X)
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası:

Tarih:/...../2006

ÖZET

İşletmeler, hukuki yapılanma şekilleri, faaliyet türleri, fonksiyonel yapıları, büyüklükleri gibi yönleriyle farklılık gösterebilirler de, hepsinde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek, işletme ile ilgili kişilerin yararına sunacak bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletmede kendisinden beklenene bağımlı olarak, değişen boyutlarda görev yüklenir. Bir kısım işletmeler muhasebenin vergi matrahını belirlemesini ve borç alacaklarının izlenmesini yeterli bulurken, bir kısım işletmeler ise muhasebeden tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini beklerler.

Muhasebeden beklenen bu işlevlerin gerçekleşmesi, ülkedeki mevcut yasal çerçevede kabul edilen sistem dahilinde olmak üzere, her işletmede kendine özgü ve beklentilerine uygun oluşturulacak bir muhasebe organizasyonu sayesinde olanaklıdır.

Bu çalışmada, Türkiye ekonomisinde önemi sürekli artan mermer sanayi tanıtılmış ve bu sanayi dalında faaliyet gösteren bir işletmeye yönelik oluşturulacak muhasebe organizasyonu kapsamında yer alan unsurlar ele alınarak, sağlıklı bir biçimde bütünleştirilmesine çalışılmıştır.

ABSTRACT

An accounting system is needed to put together data related to financial process and making available to decision making staff inspite of different type of business, lawful and functional structure of company.

Due to information system role, accounting system executes lots of expected functions. While some of companies using accounting system to specify tax quantities and debts, on the other hand some part of companies request all information can be produced to make available for decision making groups.

To realize different expectations stated above, each company should create an private accounting system depending on legal treatments and their own characteristics.

Because of its important situation in Turkish economy, in this research “the characteristics of marble production industry” are defined and researched for the ways of putting together effectively the most suitable accounting organization system elements can be used by “marble production companies” in Turkey.

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı
İMMİB	: İstanbul Maden ve Metaller İhracatçı Birlikleri
K.V.	: Kurumlar Vergisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
M.T.A.	: Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
M.S.U.G.T.	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
T.H.P.	: Tekdüzen Hesap Planı
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
TÜMMER	: Türkiye Mermer Doğaltaş ve Makinaları Üreticileri Birliği

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: Açık İşletme Mermer Üretim Yöntemleri

Tablo 2: Türkiye Mermer Rezervi

Tablo 3: Türkiye Mermer İşletmeleri ve İstihdam Rakamları

Tablo 4: T.H.P. Hesap Sınıfları

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1- Mermerin Kullanılabilir Hale Gelinceye Kadar Geçirdiği Aşamalar

Şekil 2: Levha Üretim Hattı

Şekil 3: Fayans Üretim Hattı

Şekil 4: Türkiye Mermer Rezerv Noktaları Haritası

Şekil 5: Türkiye'nin Doğal Taş Üretimi

Şekil 6: Türkiye Doğaltaş İhracatı

Şekil 7: Tipik Bir Firmanın Organizasyon Şeması

Şekil 8: Muhasebe Organizasyon Şeması

Şekil 9: Mermer Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyon Şeması

Şekil 10: Satış Bilgi Formu

ÖNSÖZ

Rezerv, üretim imkanları ve kalite açısından önemli mermer potansiyeline sahip olan ülkemizde, rekabet gücü yüksek olan bu doğal kaynağımızın yeraltından çıkarılarak kullanılabilir hale getirilmesi mermer sanayi işletmeleri tarafından yapılmaktadır.

Oldukça pahalı bir yatırım alanı olan mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, bu alandaki çalışmalarını sürekli kılmak, yaptığı yatırımların karşılığını elde etmek, topluma ve devlete karşı sorumluluklarını yerine getirebilmek için, hesap işlerini de modern yönetim anlayışı çerçevesinde bir düzen ve ahenk içinde yürütölmeleri gerekmektedir.

İşte mermer sanayi işletmelerinde, hesapların sağlıklı bir şekilde tutularak sonucun zamanında çıkarılması ve raporlanması ancak iyi bir muhasebe organizasyonunun varlığı ile gerçekleştirilebilir.

Her zaman, eğitim ve mesleki alanda kıymetli zamanlarını şahsımdan esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç Dr. Yavuz Çiftci'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Mermercilik konusunda bilgilerini paylaşarak çalışmama destek olan Muğla mermercileri adına; Muğla Mermerciler Derneği Yönetim Kurulu Başkanı Ulvi Yaman'a teşekkürlerimi borç bilirim.

Çalışmam sırasında sabır ve desteklerinden dolayı sevgili eşim Yeşim'e ve kendisine ayırmam gereken zaman için biricik kızım Emel'e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNE AİT GENEL BİLGİLER

1.1. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNİN TANIMI	3
1.2. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	4
1.2.1. Faaliyet Alanlarına Göre Mermer Sanayi İşletmeleri	5
1.2.2. Tüketici Türlerine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri.....	6
1.2.3. Üretilen Mal ve Hizmet Çeşidine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri.....	7
1.2.4. Üretim Araçlarının Mülkiyetine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri.....	7
1.2.5. Büyüklüklerine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri	8
1.2.6. Hukuki Yapılarına Göre Mermer Sanayi İşletmeleri	10
1.3. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM VE İŞLEME SÜRECİ.....	11
1.3.1. Mermerin İlk Tespiti ve Ocak Çalışması	12
1.3.2. Mermer Kesme ve İşleme Evresi Çalışmaları.....	16
1.3.2.1. Levha Hattı Makineleri	18
1.3.2.2. Fayans Hattı Makineleri.....	20
1.4. TÜRKİYE’DE MERMER SANAYİNİN YERİ VE ÖNEMİ	22
1.4.1. Yasal Çerçeve.....	23
1.4.2. Mermer Rezervleri	24
1.4.3. Üretim	26
1.4.4. İhracat.....	28
1.4.5. İstihdam.....	29
1.5. MUĞLA’DA MERMERCİLİK	30

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

2.1. MUHASEBE ORGANİZASYONUNA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	32
2.1.1. Muhasebe Organizasyonunun Tanımı	32
2.1.2. Muhasebe Organizasyonunun Gereği	33
2.1.3. Muhasebe Organizasyonunun Yararları.....	34
2.2. MUHASEBENİN YAPISAL ORGANİZASYONU	35
2.2.1. Yapısal Organizasyon	35
2.2.2. Muhasebenin Genel Organizasyon İçindeki Yeri	36
2.2.3. Muhasebe Bölümü Organizasyon Tasarımında Yararlanılacak İlkeler	37
2.2.4. Muhasebe Bölümünde Alt Fonksiyon ve İş Grupları	40
2.3. MUHASEBE BELGELERİNİN DÜZENLENMESİ.....	42
2.3.1. Belge Tanımı.....	42
2.3.2. Belgeleme İlkeleri	43

2.3.3. Belgelerin Yasalardaki Yeri	44
2.3.4. Belge Türleri	47
2.3.4.1. Oluşumuna Göre Belgeler	47
2.3.4.2. İşlevlerine Göre Belgeler	48
2.3.4.3. Başlıca Muhasebe Belgeleri	49
2.4. MUHASEBE DEFTERLERİNİN DÜZENLENMESİ	56
2.4.1. Defter Tutma Amacı	56
2.4.2. Defter Tutma Yükümlülüğü	57
2.4.3. Defter Tutma Dönemi	59
2.4.4. Defter Tutma Bakımından Tüccarlar	60
2.4.5. Tutulacak Defterler	61
2.4.5.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	61
2.4.5.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter):	62
2.4.5.3. Envanter Defteri:	63
2.4.5.4. İşletme Hesabı Defteri	63
2.4.5.5. Serbest Meslek Kazanç Defteri	64
2.4.5.6. Çiftçi İşletme Defteri	65
2.4.5.7. İmalat Defteri	66
2.4.5.8. Kombine İmalatta İmalat Defteri	67
2.4.5.9. Karar Defteri	67
2.4.5.10. Ortaklar Pay Defteri	68
2.4.5.11. Diğer İşletmelerin Tutacakları Özel Kayıtlar	69
2.4.6. Tutulacak Defterlerin Tasdiki	70
2.4.6.1. V.U.K. Yönünden Defterlerin Tasdiki	70
2.4.6.2. T.T.K. Yönünden Defterlerin Tasdiki	71
2.4.7. Tutulacak Defterlerde Kayıt Düzeni	72
2.4.8. Elektronik Ortamda Defter Tutma	73
2.5. HESAP PLANININ DÜZENLENMESİ	75
2.5.1. Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı ve Hesap Planı Kavramları	75
2.5.2. Hesap Planının Hazırlanması	77
2.5.3. Hesap Planının Kodlanması	78
2.5.4. Türkiye’de Standart Hesap Planı Oluşturma Çalışmaları	80
2.5.5. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması	81
2.6. MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ	89
2.6.1. Mali Tablo Kavramı	89
2.6.2. Mali Tabloların Amaçları	90
2.6.3. Mali Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri	91
2.6.4. Mali Tablo Türleri	91
2.7. MALİYETLERİN HESAPLANMASI	93
2.7.1. Maliyet Kavramı	93
2.7.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Yöntemlerinin Sentezi	94
2.7.2.1. Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	95
2.7.2.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri	96
2.7.2.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri	98
2.7.2.4. Maliyet Yöntemlerinin Sentezi	100

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**MUHASEBE ORGANİZASYONU UYGULAMA ÇALIŞMASI**

3.1. GENEL BİLGİLER	102
3.2. YAPISAL ORGANİZASYON	102
3.3. BELGE DÜZENİ	107
3.3.1. Belge Türleri	107
3.3.2. Dosyalama Sistemi	109
3.4. DEFTER DÜZENİ	110
3.5. HESAP PLANI	111
3.6. MALİ TABLOLAR	149
3.7. MALİYETLERİN SAPTANMASI	151
SONUÇ	153
KAYNAKÇA	157

GİRİŞ

Dünya mermer rezervlerinin yaklaşık üçte birine sahip olan ülkemizde mermer sanayi henüz arzu edilen seviyede değildir. Sektöre ilişkin veriler Türkiye'nin dünya pazarındaki payını arttırma olanağının çok kuvvetli olduğunu göstermekle birlikte amaca ulaşma yolunda tehdit oluşturan, sektörel ve işletme düzeyinde yaşanan sorun alanları göz ardı edilmemelidir.

İşletme yönetiminde oldukça önemli bir işleve sahip olan muhasebe, riskli ve oldukça pahalı yatırımlar barındıran mermer sanayi işletmeleri için de karar alma ve yönetim aşamasında gerekli bir bilgi sistemi konumundadır. Muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması, işletme faaliyetlerinin sağlıklı yürümesi için üzerinde özenle durulması gereken bir konudur.

Muğla ili, 200 milyon m³ mermer rezervi, 78 fabrika ve 92 ocak işletmesi ile mermer sanayinin büyüyen bir merkezi konumundadır. Muğla ilinde faaliyet gösteren mermer sanayi işletmelerinde yapılan incelemelere bağlı olarak, sektör işletmelerine yönelik bir muhasebe organizasyonunun oluşturulması, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, mermer sanayi işletmeleri hakkında bilgiler verilmiş ve mermer sanayi işletmelerinde üretim ve işleme süreci açıklanarak Türkiye'de mermer sanayinin yeri ve önemi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde; muhasebe organizasyonuna ilişkin genel bilgilere yer verilmiş ve muhasebe organizasyonunun unsurlarını oluşturan; yapısal organizasyon, belge düzeni, defter tutma, hesap planı, mali tablolar ve maliyetlerin hesaplanması konuları tek tek ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise; mermer sanayi işletmelerinde muhasebe organizasyonuna yer verilmiştir. Bu kapsamda, ikinci bölümde muhasebe organizasyonu olarak verilen

bilgiler ışığında, mermer sanayi işletmelerinde muhasebe organizasyonu uygulamasının yapısı ve niteliği, Muğla'da faaliyet gösteren mermer sanayi işletmelerinin özellikleri dikkate alınarak, bu bölümde ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNE AİT GENEL BİLGİLER

1.1. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNİN TANIMI

Ekonomik mal ve hizmetler, üretim faaliyeti sonucunda elde edilirler. Çünkü doğada, çok az sayıda veya miktarda mal veya hizmetler mevcut biçimiyle ve hiçbir emek harcamadan insan ihtiyaçlarını tatmin eder. İşte insanların ihtiyaç duyduğu ekonomik mal ve hizmetlerin üretimini üstlenen birimlere işletme adı verilir. İşletmeler mal ve hizmetlerin üretiminin yanında, bunların tüketicilere ulaşması veya pazarlanması faaliyetini de yürütürler.¹

Tüm sanayi dallarının ürettikleri ürünlerde ve üretim için gerekli araçlarda doğrudan veya dolaylı olarak maden ve maden ürünlerine değişik ölçülerde ihtiyaç duyulmaktadır. Seramik, cam sanayi ve inşaat sektörü başta olmak üzere dolgu gereçleri, doğal boyalar, aşındırıcılar, değerli taşlar, gübre, elektronik ve kimya sanayilerinin en önemli girdileri madenlerdir.²

Maden ailesi içindeki mermer ise, eski çağlardan beri medeniyetlerin kurulmasında ve kültürlerin gelişmesinde oynadığı önemli rolle, ayrıcalıklı üstünlüğünü ve önemini bugün de artan bir şekilde devam ettirmektedir. Öyle ki binlerce yıl önce insan hayatına giren mermer, önceleri sadece yapı taşı olarak kullanılırken, uygarlığın ilerlemesine paralel şekilde, süsleme ve sanatsal tasarım amacıyla da kullanılmış ve günlük yaşamdaki ağırlıklı yerini almıştır.³

Mermerin tanımı “bilimsel” ve “ticari” olarak iki şekilde yapılmaktadır. Bilimsel anlamda; yüksek sıcaklık ve basınç altında başkalaşıma uğramış kalkerler mermer olarak tanımlanmaktadır. Ticari anlamda ise, endüstriyel alanda işlenebilen, cilalanabilen, parlayan ve boyutlandırılabilen veya dekoratif amaçlı kullanılan tüm doğal taşlara

¹ DOĞAN, Muammer; *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1995, s.6.

² BİLGİN, Mualla; ÇAKIR, Elif; *Mermer Araştırması*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1998-1, İstanbul, 1998, s.3.

³ BİLGİN, ÇAKIR; a.g.e., s.4.

mermer denilmektedir.⁴

Yeraltında bulunan mermerlerin, insan ihtiyaçlarını karşılayabilir nitelikteki ürünlere dönüşmesi, bir dizi üretim ve işleme faaliyetinin organize olmuş ekonomik örgütler tarafından yürütülmesi ile mümkün olmaktadır. Bu örgütler ise “mermer sanayi işletmeleri”dir.

Mermer sanayi işletmelerini, yerine getirdiği işlevleri dikkate alarak; üretim faktörlerini en iyi biçimde bir araya getirip, yeraltındaki mermerlerin bulunup çıkarılması, işlenmesi ve pazarlanması faaliyetlerini, kâr, sosyal fayda ve devamlılık amacıyla yerine getiren ekonomik üniteler olarak tanımlayabiliriz.

Mermer sanayi işletmeleri tanımında yer alan faaliyetlerin bütünü tek bir işletme çatısı altında yapılabildiği gibi, bazı işletmelerin sadece “ocakçılık” veya “ocak işletmeciliği” adı verilen blok mermer çıkarma faaliyetlerini yürütmekte olduğu, bazı işletmelerin ise “fabrikacılık” adı verilen mermer ebatlama, işleme faaliyetlerini gerçekleştirdiği görülmektedir. Ancak bu çalışmanın konusunu oluşturan mermer sanayi işletmeleri ise; ocakçılık, fabrikacılık ve pazarlama faaliyetlerini tek bir organizasyon çatısı altında gerçekleştiren işletmelerdir.

1.2. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

İşletmeleri, esas alınan ölçütler farklılaştırılarak, farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür. Nitekim işletmelerin genellikle aşağıdaki ölçütlere göre sınıflandırıldığı görülmektedir:

1. Faaliyet Alanlarına Göre,
2. Tüketici Türlerine Göre,
3. Üretilen Mal ve Hizmet Çeşidine Göre,
4. Üretim Araçlarının Mülkiyetine Göre

⁴ ONARGAN, Turgay; KÖSE, Halil; DELİORMANLI, A. Hamdi; *Mermer*, Maden Mühendisleri Odası Yayın No:95, İzmir, 2005, s.1.

5. Büyüklüklerine Göre,
6. Hukuki Yapılarına Göre,

Mermer sanayi işletmelerinin de böyle bir sınıflandırmaya tabi tutulması, bir yandan daha bilimsel ele alınıp incelenmelerine, diğer yandan da özelliklerinin daha yakından tanınmasına olanak sağlayacaktır.

1.2.1. Faaliyet Alanlarına Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

Faaliyet alanlarına göre işletmeleri üç grupta sınıflandırmak olanaklıdır. Bunlar:⁵

1. Üretici işletmeler,
2. Hizmet işletmeleri,
3. Satıcı işletmeler veya pazarlama kurumları.

Üretici işletmeler, genellikle mal veya fiziksel ürün üreten tarım, inşaat ve sanayi sektörlerinde faaliyetleri sürdüren işletmelerdir. Hizmet işletmeleri, bir hizmetin yerine getirilmesi veya hizmet üretimi ile uğraşan işletmelerdir. Satıcı işletmeler ise genellikle ticaret sektöründe çalışan toptancılık, yarı toptancılık ve perakendecilik yapan işletmelerdir.⁶

Yeraltındaki mermerlerin ocaklarda çıkarılarak blok mermer haline getirildiği, fabrika ve atölyelerde blok halinde veya yarı işlenmiş mermerlerin fiziksel özellikleri değiştirilerek yeni ürünler haline getirildiği dikkate alındığında, mermer sanayi işletmelerinin yoğun bir üretim faaliyeti içinde olduğu görülmektedir.

Mermer sanayi işletmeleri üretilen mermerlerin pazarlanması faaliyetini, sadece bu işle uğraşan aracı firmalar vasıtasıyla veya direkt olarak kendi bünyelerinde oluşturdukları birimler ile mermer sanayi işletmeleri yapmaktadır.

Böylelikle, mermer sanayi işletmelerini faaliyet alanları bakımından, üretici ve

⁵ DOĞAN; a.g.e., s.26.

⁶ DOĞAN; a.g.e., s.26.

satıcı işletmeler sınıfına dahil edebiliriz.

1.2.2. Tüketici Türlerine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

Tüketicilerin (alıcıların) çeşidine göre işletmeler başlıca üç türdür:⁷

1. Başka işletmeler için mal üreten işletmeler,
2. En son (nihai) tüketiciler için mal üreten işletmeler,
3. Hem nihai tüketicilere, hem de diğer imalat işletmelerine mal üreten işletmeler.

En son tüketiciler için mal üreten işletmelerin ürettikleri mallar, son el olarak tüketilmek ya da kullanılmak üzere tüketiciye sunulur. Bu tür işletmelerin ürettikleri mallara “tüketim malları” denilmektedir. Tüketici bu malı kişisel veya ailevi gereksinmesini karşılamak için satın alır.⁸

İşletmenin ürettiği mal son el olarak tüketici tarafından değil de başka işletmeler tarafından başka mal üretmek üzere satın alınırsa bu durumda işletme endüstri malı üretiyor demektir. Endüstri malı, bir ara mal olarak nitelendirilebilir. Bu ara malı üreten işletme için malı mamul, bu malı satın alan işletme için hammadde ya da yarı işlenmiş mamul olarak kabul etmek gerekir.⁹

Mermer, dekoratif yönüyle nihai tüketicilerin ihtiyaç duyduğu süsleme ve yapı malzemesi olarak bir tüketim malı, kimyasal bileşimi nedeniyle de bazı sanayi kollarında kullanılan bir ara maldır. Mermer sanayi işletmeleri, her iki tüketici grubunun kullanımına yönelik malların üretimini yapmakta ve bunlara ulaştırmaktadır.

⁷ ŞİMŞEK, Şerif; *İşletme Bilimlerine Giriş*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s.54.

⁸ SABUNCUOĞLU, Zeyyat; TOKOL, Tuncer; *İşletme*, Ezgi Yayınları, Bursa, 2001, s.69.

⁹ SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.e., s.70.

1.2.3. Üretilen Mal ve Hizmet Çeşidine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

Ürettikleri mal ve hizmet çeşidine göre işletmeler ikiye ayrılabilirler:¹⁰

1. Dayanıklı mallar üreten işletmeler,
2. Dayanıksız mallar üreten işletmeler.

Tüketici tarafından uzun süre kullanılan, sıkça satın alınmayan ve genellikle büyük ölçüde harcama gerektiren mallar dayanıklı tüketim malı olarak değerlendirilir.¹¹

Dayanıksız mallar ise, tüketici tarafından çok sık ve hemen daha ucuz fiyata satın alınan genellikle hemen kullanılarak tüketilen mallardır.¹²

Mermer sanayinde üretilen mallar uzun süre kullanılan, sıkça satın alınmayan dayanıklı mallar grubundadır. Bu nedenle mermer sanayi işletmeleri de ürettikleri mal ve hizmet çeşidine göre yapılacak sınıflandırmada, dayanıklı mallar üreten işletmeler grubunda yer alacaktır.

1.2.4. Üretim Araçlarının Mülkiyetine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

İşletmenin mülkiyet açısından sınıflandırılmasının dayandığı ölçüt, işletme üretim faktörlerinin ve özellikle sermayesinin özel kaynaklardan veya kamusal kaynaklardan ya da karma bir biçimde hem özel hem de kamu kaynaklarından sağlanmasıdır. bu ölçüt doğrultusunda yapılacak sınıflandırma aşağıdaki gibi olacaktır:¹³

1. Özel işletmeler,
2. Kamu işletmeleri,
3. Karma işletmeler,
4. Yabancı sermayeli işletmeler.

¹⁰ ÖRÜCÜ, Edip; *Modern İşletmecilik*, Ünyay Yayıncılık, Muğla, 1997, s.25.

¹¹ SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.e., s.70.

¹² SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.e., s.70.

¹³ DOĞAN; a.g.e., s.28.

Özel işletmelerde, sermayenin tamamı veya büyük bir bölümü özel kişilerin elinde iken, kamu işletmelerinde sermayenin tamamı veya büyük bir kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır. Karma işletmeler ise, özel kişiler ile kamu tüzel kişilerinin birlikte kurdukları işletmelerdir. Bu tür işletmelerde kamu sermayesinin %50'nin üzerine çıkması halinde, bu işletmeler kamu işletmeleri halini alır.¹⁴

Yabancı sermayeli işletme ile, mülkiyeti başka ülkelerin girişimcilerine ait olan işletme veya kuruluş ifade edilmektedir. Bu nevi işletmeleri kabul eden ülkemiz izniyle yabancı girişimciler tarafından bağımsız olarak kurulabilecekleri gibi, yabancı sermaye sahiplerinin kabul eden ülkedeki özel ve kamu kuruluşlarıyla ortaklık şeklinde de kurulabilirler.¹⁵

Bu sınıflandırma içerisinde mermer sanayi işletmelerini değerlendirdiğimizde, ülkemizin ekonomik sistemi içinde yerli veya yabancı sermaye ayrımı yapılmadığı göz önüne alarak, özel işletmeler grubunda yer aldığı söylenebilir. Mermer sanayi işletmelerinin, kamu işletmeleri biçiminde örgütlenmemesinin nedeni ise, kamu işletmelerinin amaçlarının kâr elde etmekten çok topluma hizmet götürmek, özel işletmelerin ilgi duymadığı, fakat toplum için yerine getirilmesi zorunlu olan mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştiriyor olmalarıdır.

1.2.5. Büyüklüklerine Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

İşletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılması göreceli bir olaydır. Böyle bir sınıflandırma değişik ölçülere dayandırılabilir. Bu ölçüler arasında kuruluş yerinin büyüklüğü, çalışan personel sayısı, üretim ve satış hacmi, özsermaye, faaliyet kârı vb. sayılabilir. İşletmelerin büyüklüklerini belirlemede, bu sayılan ölçüleri tek tek ve birbirinden bağımsız olarak kullanmak gerçekçi bir davranış değildir. Diğer bir deyişle, bu ölçülerin biri veya birkaçı aynı anda ilişkili olarak kullanılabilir. Ayrıca, büyüklüğü belirlemede, hangi ölçütün esas alınacağını, işletmenin amaç ve faaliyet türü tayin

¹⁴ ÖRÜCÜ; a.g.e., s.26.

¹⁵ ŞİMŞEK; a.g.e., s.57.

edecektir.¹⁶

Büyüklüğüne göre işletmeler genellikle küçük ve orta büyüklükte işletme, büyük ve çok uluslu işletme biçiminde sınıflandırılarak incelenir.¹⁷

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler “KOBİ” sembolü ile ifade edilmektedir.¹⁸ Ancak KOBİ tanımı, ülkelere, zamana, araştırmalara, kişi ve kuruluşlara göre farklılık göstermektedir. KOBİ’lerin tanımlanmasında niceliksel ölçütler yanında, yönetim bağımsızlığı, sermayenin bir kişi veya küçük bir grup tarafından sağlanması gibi niteliksel ölçütler de kullanılmaktadır.¹⁹ Örneğin, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) 3624 sayılı kuruluş kanununda; 1-50 arası işçi çalıştıran imalat sanayi işletmelerini “küçük”, 51-150 arası işçi çalıştıran imalat sanayi işletmelerini “orta” ve 150’den fazla işçi çalıştıran imalat sanayi işletmelerini “büyük” sanayi işletmeleri olarak tanımlamaktadır. İhracatın geliştirilmesi ve teşvik edilmesi amacıyla kurulmuş olan EXIMBANK, kısa vadeli Türk Lirası kredileri kapsamında “Küçük ve Orta Boy” işletmeler ihracat kredisini 1-200 arasında işçi çalıştıran imalat sanayi işletmelerine kullanılmaktadır. Öte yandan Hazine Müsteşarlığı, İmalat sanayinde faaliyette bulunan, 1-9 arası işçi çalıştıran işletmeleri “çok küçük ölçekli”, 10-49 arası işçi çalıştıran işletmeleri “küçük ölçekli”, 50-250 arası işçi çalıştıran işletmeleri “orta ölçekli” işletmeler olarak tanımlamıştır.

Makineleşmenin ve otomasyonun hızla geliştiği, insan gücünün üretimdeki yerinin giderek azaldığı mermer sanayi işletmeleri, yukarıda belirtilen ölçütlere göre sınıflandırıldığı takdirde, büyük çoğunluğunun KOBİ türünden işletmeler olduğu söylenebilir. Bunun yanında günümüz rekabet koşullarının getirdiği büyüme ihtiyacı ve işletme birleşmelerinin bunu sağlayan cazip bir seçenek olarak yaygınlaşması, yakın gelecekte mermer sanayi işletmelerinin büyüklükleri üzerinde etkili olabilecek önemli bir faktör olduğu unutulmamalıdır.

¹⁶ ÖRÜCÜ; a.g.e., s.26-27.

¹⁷ SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.e., s.58.

¹⁸ DOĞAN; a.g.e., s.42.

¹⁹ SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.e., s.58.

1.2.6. Hukuki Yapılarına Göre Mermer Sanayi İşletmeleri

Ülkemizde işletmelerin hukuki (yasal) yapısını düzenleyen temel kanun Türk Ticaret Kanunu'dur. Kanuna göre özel işletmeler yasal yapıları açısından ya da tüzel biçimlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılır:²⁰

1. Tek kişi işletmeleri
2. Ortaklıklar (Şirketler)
 - 2.1. Adi Ortaklıklar
 - 2.2. Ticaret Ortaklıkları
 - 2.2.1. Kişi Ortaklıkları
 - 2.2.1.1. Kolektif Ortaklıklar
 - 2.2.1.2. Komandit Ortaklıklar
 - 2.2.2. Sermaye Ortaklıkları
 - 2.2.2.1. Anonim Ortaklıklar
 - 2.2.2.2. Limited Ortaklıklar
 - 2.2.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklar
3. Kooperatifler

Mermer sanayi işletmelerinin yukarıdaki sınıflandırmada yer alan hukuki örgütlenme biçimlerinden hangisinde yer alacağı konusunda bir sınırlandırma yoktur. Ancak kooperatif biçiminde örgütlenmiş mermer sanayi işletmelerine pek rastlanmamaktadır.

Mermer sanayi işletmelerinin sermaye yoğun işletmeler olması, yeterli özsermaye büyüklüğüne sahip olmayan veya özsermayelerini koruyamayan işletmeleri ortaklık kurma yoluna itmektir. Bunun yanında girişimcilerin amaçları, büyüme güdeleri, sorumluluk ve yönetim anlayışları mermer sanayi işletmelerinin hukuki yapılarını belirleyen önemli faktörleri oluşturmaktadır.

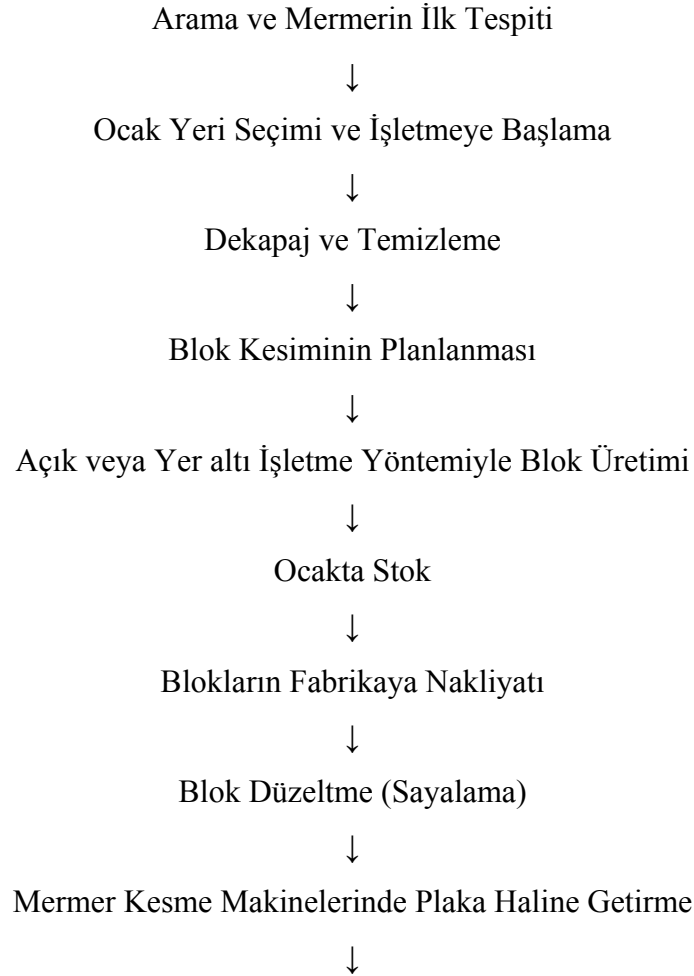
²⁰ DOĞAN; a.g.e., s.51.

1.3. MERMER SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM VE İŞLEME SÜRECİ

Mermer işletmeleri, doğal bir kaynak olan mermeri işleme ve kullanıma hazır hale getirmekle uğraşmaktadırlar. Bunu yapabilmek için büyük ölçüde pahalı makinelere ve kalifiye personele ihtiyaç duymaktadırlar.

Mermer sanayi işletmelerinde üretim süreci, ocak sahasının özellikleri, kullanılan donanım ve üretilecek ürün çeşidi gibi faktörlere bağlı olarak farklılık göstermektedir. Ancak bu farklılıklar gözatılmeksizin, genel hatlarıyla mermer üretim süreci aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Şekil 1: Mermerin Kullanılabilir Hale Gelinceye Kadar Geçirdiği Aşamalar



Ebatlama ve/veya Pah Kıırma



Kalibrasyon ve Cilalama



Ürün Stoku



Piyasaya Arz (Ambalajlı yada Ambalajsız)

Kaynak: T.C. SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI; Mermer ve Granit Sanayi Sektör Araştırması, S.B. Yayınları, Ankara, 1995.

Mermer üretimi genellikle özel sektör tarafından yapılmaktadır. Mermer konusunda üretim teknolojisi; blok istihracı için ocak işleme ve blokların kesilmesi ile işlenmesi için mermer kesme ve işleme aşamasında olmak üzere iki kısımda ele alınması gerekir. Üretim teknolojisinin ağırlığını işletme yöntemleri oluşturmaktadır.²¹

1.3.1. Mermerin İlk Tespiti ve Ocak Çalışması

Bilindiği gibi, ticari standartlara uygun boyutlarda blok verebilen, kesilip parlatılan ya da yüzeyi işlenebilen ve taş özellikleri (malzeme özellikleri) kaplama taşı normlarına uygun olan her türden taş, ticari dilde “mermer” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım uyarınca gerçek mermerlerin yanında kalker, traverten, kumtaşı, gnays, kuvarsit, granit, siyenit, serpantin, andezit, bazalt gibi, taşlar da mermer olarak isimlendirilmektedir.

Ülkemiz jeolojik yapısının beklenen bir sonucu olarak, çeşitli renk ve kalitede bilimsel ve ticari anlamda zengin “mermer”, son yıllarda kullanılan ve tüm taş türlerini de içine alan daha doğru tanımlaması ile “doğaltaş” yataklarına sahiptir. Bu doğaltaşların mermer sanayi işletmelerinde ekonomik anlamda değerlendirilmesi

²¹ T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI; Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Çalışma Grubu Raporu; *Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Cilt-3 Mermer*, D.P.T. Yay. No:2434, Ankara, 1996, s.18.

sürecinin ilk aşamasını, mermer yataklarının aranması işlemi oluşturmaktadır.

Mermerler için 100 hektar alan için arama ruhsatı alınabilmektedir. Bir yerde mermer işletmeciliği yapılmak istendiğinde ilk olarak sahanın yasal durumu incelenerek Maden İşleri Genel Müdürlüğü'ne yapılacak Arama Ruhsatı müracaatı ile sahanın aramalara açık olması halinde “Arama Ruhsatı” alınabilmektedir. Alınan “Maden Arama Ruhsat” süresi üç yıldır. Üç yılın sonunda hazırlanacak İşletme Projesi ile “İşletme Ruhsatı” alınması gerekir.²²

Mermer konusunda öncelikle iki ana özellik vardır. Bunlardan birisi sahanın istenilen ölçülerde blok verebilmesi, diğeri bu bloğun çeşitli şekillerde plaka halinde kesilebilme özelliğidir. Ancak traverten, oniks mermerleri adı ile tanınan kayalarda durum değişiktir. Bunlar el sanatları ve süs eşyalarında kullanıldığından blok boyut ve hacimleri küçük de olsa, kilo ile değerlendirilebilmektedir.²³

Görünür (faydalı, işletilebilir) rezervi saptanmış olan bir mermer yatağında yapılacak ilk çalışmayı üretime başlanacak olan ocak yerinin seçimi oluşturur. Bu açıdan mermer yatağının teknik ve ekonomik koşullarda elverişli ve verimli bir şekilde işletilmesi ancak ocak yerinin doğru ve isabetli (bilinçli) olarak seçimi ile mümkündür. Bu seçimde işletilebilir rezervin bulunması yanında dekapaj miktarı, blok alınma boyut, durum imkanlarının da göz önünde bulundurulması gerekir. Uygulanacak işletme yöntemi, ulaşım ve taşıma koşulları işletme için gerekli elektrik, su ve diğer giderler ile morfolojik yapı dikkate alınarak ocak yeri mermer yatağının en elverişli olduğu yerde seçilmelidir.²⁴

Mermer ocak işletmelerinde üretimin hedefi, mermer kesme ve işleme tesisleriyle alıcı ve piyasanın istediği boyutlarda kırıksız ve çatlaksız sağlam mermer blokları çıkartmaktır. Mermer ocak işletmesinde kalite, renk ve desenin yanında boyutlarla blok büyüklüğünün de önemi fazladır. Blok ebadı büyüdükçe kesme

²² ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.45.

²³ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.49.

²⁴ T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI; s.20-21.

işleminde randıman yükselecektir. Ocak işletmesinde üretilecek blokların büyüklük ve boyutları mermer yatağının jeolojik yapısı ve eklem sistemlerinin durumuna göre uygulanan genellikle açık ve bazen yer altı maden işletme teknikleriyle üretilir. Her mermer yatağındaki mermer ocak işletmelerinde, mermerin doku ve yapısına göre kendisine özgü niteliklerde işleme yöntemi uygulanır ve geliştirilir.²⁵

Mermer yatağının açık işletme yöntemi ile üretilmesinin mümkün olduğu sahalarda ticari blok üretilebilecek seviyeye kadar olan kısmın ve varsa üst örtü tabakasının kazılarak mermer damarının üretime hazırlanması (dekapaj çalışmaları) gerekmektedir. Daha sonra ocak aynasının (blok galerisinin) açılmasıyla mermer üretimine başlanır. Açık işletme mermer üretim yöntemleri, genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:²⁶

Tablo 1: Açık İşletme Mermer Üretim Yöntemleri

İlkel Yöntemler	Oluk-Kanal Açma Delik Delme (Kamalama) Üçlü Kama Patlayıcı Madde Yöntemi
Mekanik ve Özel Yöntemler	Helezon Tel Kesme Elmas Tel İle Kesme Elmas Kayış Kollu Kesici (Jet Belt) Yöntemi Zincirli Kesicilerle Kesme Yakarak Kesme (Termal Şok) Hidrolik Kesme (Su Jeti Yöntemi)
	Quarry Master – Elmas Tel Kesme Karma Yöntemi

²⁵ YÜKSEL, Berrin; ÖZKARA, Belkıs; *Afyon Mermer Sektörünün Rekabet Analizi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Basımevi, Afyon, 1999, s.22.

²⁶ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e, s.81.

Karma (Kombine) Üretim Yöntemler	Jet Belt – Elmas Tel Kesme Karma Yöntemi Kanal Açma Makinesi – Elmas Tel Kesme Yöntemi Alev Jeti – Elmas Tel Kesme Karma Yöntemi
----------------------------------	--

Kaynak: ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e, s.81.

Ülkemizde önceleri ilkel yöntemler kullanılırken, günümüzde İtalya’da kullanılan elmas tel kesme yöntemi yaygınlaşmıştır. Bu sevindirici bir durumdur. Patlayıcı madde kullanımı kaliteyi bozduğu için mermer işletmeciliğinde istenmeyen bir yöntemdir. Daha yeni bir teknoloji, örneğin laser gibi, tanıtılmadıkça elmas tel kesme yöntemi ülkemizde kullanılabilir en uygun teknoloji olacaktır.²⁷

Mermer ocaklarında uygulanan üretim yöntemleri, genellikle kullanılan makine ve donanımla adlandırılır. Hangi üretim yöntemi kullanılırsa kullanılsın hedef düzgün geometrik şekilli ve büyük boyutlu bloklar çıkarmaktır. Ancak çıkarılacak blok miktarı ve bunun maliyeti seçilecek üretim yöntemine göre farklılık gösterecektir. İşletmede kullanılacak modern teknoloji temeline dayalı üretim yöntemleri pahalı olmalarına karşın, önemli rekabet avantajı sağlayacağı açıktır.

Yer altı üretim yöntemi ise, mermerleşme zonu üzerindeki örtü tabakasının çok fazla olması nedeniyle açık ocak işletmeciliğinin uygulanamadığı, mekanik özellikleri yüksek ve doğal çatlakların sınırlı olduğu, kıymetli mermerlerin işletilmesinde uygulanmaktadır. Kendine özgü yöntemleri, güçlükleri ve tasarım ilkeleri bulunan yer altı işletmeciliğinde, üretim yöntemi genelde oda topuk (Room&Pillar) yöntemi olup, üretim; mermerin jeomekanik özellikleri, doğal çatlak sistemleri ve yatağın şekline bağlı olarak boyutları belirlenen oda ve topuklar yardımıyla yapılmaktadır. Ayrıca engebeli topoğrafik yapı, ağır iklim koşulları ve giderek önem verilen çevre yasa ve bilincinin bir sonucu olarak yer altı mermer işletmeciliği yakın bir gelecekte ülkemizde de uygulama

²⁷ NASUF, Erkin; “Mermercilik Sektörüne Değişik Bir Bakış”, *Turkishtime-Sectors*, 2003/1, s.30.

alanı bulabilecektir.²⁸

Mermer ocak işletmelerinde üretim süreci özetlenecek olursa; ilk aşamada tespit edilecek en uygun üretim yöntemi kullanılarak taşın ocaktan blok olarak çıkarılma işlemi yapılır. Blok ocak yüzeyinden alınmadan önce taşın üzerindeki örtü tabakasının temizlenmesi gerekir. Üretim anında da karşılaşılan arataş ve arızalı kısımların da temizlenmesi gerekir. Üstü temizlenen blok tabakalaşma ve çatlak durumuna göre basamaklar oluşturularak alınır. Kesilen bloklar daha sonra işlenmek üzere malzeme işleme tesisine götürülmektedir.²⁹

1.3.2. Mermer Kesme ve İşleme Evresi Çalışmaları

Ocak işletmesinden üretilen mermer blokların biçilerek dilimlere ayrılması mermer kesme ve işleme tesislerinde yani mermer fabrikasında yapılır. Biçilen her mermer dilimine levha (plaka) denilmektedir. Mermer ocaklarından düzgün geometrik şekillerde mermer fabrikasına gelen bloklar çeşitli makina ve teçizat kullanılarak kesilmekte ve kesilerek levha mermer haline gelen mermer istenilen boyutlarda küçültülerek pürüzlü yüzeyler silinerek pürüzsüz duruma getirilip parlatılmak üzere piyasaya sunulmaktadır.³⁰

Plakalar yapıların iç ve dış mekanlarında döşeme ve kaplama malzemesi olarak kullanılmaktadır. Kaplama ve döşeme olarak kullanılan plakalar genellikle 1, 2 ve 3 cm kalınlıktadır. Diğer boyutlarında bir kısıtlama olmamakla beraber 30 ya da 40 cm genişlikte kare ya da boy serbest olarak dikdörtgen prizma şekilleri yaygın olarak kullanılmaktadır. Özel amaçlı kullanımlar için daha fazla kalınlıkta ve boyutlarda da olabilmektedir.³¹

²⁸ GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ; *Diyarbakır'da Mermer Sektörü*, GAP-GİDEM Projesi, Ankara, 2003, s.16.

²⁹ UYANIK, Tülay; *Doğal Taşlar Dış Pazar Araştırması*, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara, 2001, s.19.

³⁰ Madencilik Ö.İ.K. Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Ç.G. Raporu; *Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Cilt-3 Mermer*, s.26.

³¹ ÇELİK, M. Yavuz; "Dekoratif Doğal Yapı Taşlarının Kullanım Alanları ve Çeşitleri", *Madencilik*, Cilt 42, Sayı 1, Mart 2003, s.8.

İşleme tesislerinde makine parkı olarak blok kesimi, plaka kalibrasyon, plaka cilalama, plaka ebatlama, kenar işleme proseslerinin gerçekleştirildiği makineler bağımsız olarak üretilbildiği gibi, blok kesiminden sonraki plaka işlemeye yönelik proseslerin birleştirildiği hatlar (in-line makineler) yaygınlaşmaya başlamıştır. Üretilen mermer bloklar işleme tesislerinde ortalama %60 verimle işlenerek kullanıma hazır hale getirilmektedir.³²

Mermer işleme tesislerinde üretilen ürünün türü aynı zamanda mermer fabrikalarının da temel yapısını oluşturmaktadır. Mermer işleme tesislerinde kullanılan iki üretim bandı vardır. Bunlar:³³

1. Levha (plaka) hattı: Bu hattan elde edilen ürünler genellikle banko, masa, sehpa ve şömine yapımında kullanılmaktadır.
2. Fayans hattı: Bu hattın ürünleri ise döşemelik yapı malzemesi olarak kullanılmaktadır.

Blok mermerin, levha ve fayans üretim hattı işleme süreci aşağıdaki gibi gösterilebilir;³⁴

Şekil 2: Levha Üretim Hattı



Kaynak: GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ;a.g.e., s.18

Şekil 3: Fayans Üretim Hattı



Kaynak: GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ;a.g.e., s.18

³² BİLGİN, ÇAKIR; a.g.e., s.52.

³³ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.194.

³⁴ GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ;a.g.e., s.18

Mermerin işlenmesi aşamada uygun kesici seçimi ve tasarımı büyük önem taşımaktadır. Gelişen mermer teknolojisinde Katrak, ST, Köprü Kesme, Dikey ve Yatay Yarma, Pahlama ve cilalama gibi makinelerin kullanımı hızla yaygınlaşmıştır. Bu makinelerde kesim ve değişik tür mermer işleme performanslarının optimizasyonu ile uygun efektif kesici ve parlatıcının belirlenmesi, işleme teknolojisinde ekonomikliliği etkileyen başlıca faktörler olarak ortaya çıkmaktadır.³⁵

Mermer fabrikalarında kullanılan makine ve teçhizatın, en son teknoloji ile donatılmış olması ve mermer cinsi ile son derece iyi uyum sağlayabilmesi gerekmektedir. Sağlam, düzgün ve geometrik bir şekle sahip olmayan bir mermer bloğunun işlenmesi sonucunda hem kaliteli bir üretim yapılamamakta, hem de bloktan sağlanacak verim düşük olmaktadır. Bu durumda da ülkeye oldukça büyük bir gelir sağlayabilecek bir rezervin israfı söz konusu olmaktadır.³⁶

Mermer işlenmesinde kullanılan makine ekipman türlerinin açıklanması, mermer işleme esnasında uygulanan üretim işlemleri hakkında daha ayrıntılı bilgi sağlayacaktır.

1.3.2.1. Levha Hattı Makineleri

Bu üretim hattında büyük kapasiteli (banko, şömine vb.) ürünlerin elde edilmesinde kullanılan levhaların (plaka) kesme ve parlatma işlemleri yapılmaktadır. Levha hatlarında büyük miktarlarda ve hızlı şekilde üretim yapılmaktadır. Levhalar bloğun yukarıdan aşağıya doğru kesilmesi ile elde edilir. Levha üretim hattını oluşturan makineler ise;³⁷

1. Katraklar,
2. Köprü kesme makineleri,
3. Plaka silim (geniş bant cila) makineleridir.

³⁵ GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ; a.g.e., s.18

³⁶ BİLGİN, ÇAKIR; a.g.e., s.54.

³⁷ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.195.

Katraklar: Raylar üzerinde hareket edebilen çerçeveli araba üzerine sağlam ve sarsıntıdan etkilenmeyecek şekilde yerleştirilen mermer blokları üzerinde ayrı bir tablaya monte edilmiş lamalar (testere, bıçak) bulunur. Lamalı bir tablaya çevirici bir kuvvet tarafından doğrusal hareket verilerek mermer bloğunun üzerinde bir sürtünme sağlanır. Bu şekilde derinlemesine kesilme meydana gelir. Lama tablası sabit olduğu gibi yukarıdan aşağıya hareket ettirilen katraç tipleri de vardır. Ayrıca lamalar yatay veya dikey hareketli de olabilir. Katrağın lamalardaki konumu ve kullanılan lama çeşitlerine göre tipleri vardır. Büyüklükleri de çok çeşitlidir.³⁸

Levha üretiminde kullanılan katraç çeşitleri şunlardır:

1. Kumlu Katraklar (Çelik Lamalı Katraklar)
2. Elmas Soketli Katraklar

Kumlu katraçlar; biçilecek taşın sertliğine göre değişik biçme kapasitesine sahip olabilirler. Kumlu katraçlarda lamalar arasına kumlu su verilmekte, lamaların ileri geri hareketiyle kum mermeri aşındırarak kesme yapılmaktadır. Bu yöntemde kesme işlemi uzun sürmektedir. Elektrik kesilmelerinde, lamaların sıkışarak tekrar kullanılmaz hale gelmesi söz konusu olmaktadır. Bu makinelerde kullanılan kumun kalitesi de önemlidir. Kullanılan kum silis içeriği yüksek kil, toprak vs. içermeyen temiz bir kum olmalıdır.³⁹

Elmas soketli katraçlar; kumlu katraçların dezavantajlarından dolayı geliştirilmiştir. Sistem olarak aynıdır fakat burada elmas soketli lamalar kesme işini yapmaktadırlar. Bu tür lamalarda kum kullanılmaz, su kullanımı mevcuttur. Verimleri diğerlerine göre 10-25 kat fazladır.⁴⁰

Köprü Kesme Makineleri: 360° dönebilen bir tabla üzerine yatay olarak yerleştirilmiş mermer plaka veya plakalar köprülü kesme makinesi kullanılarak istenilen boyuta getirilmektedir. Genellikle katraç ürünlerinden, geometrik olarak en büyük alanı

³⁸ T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI; a.g.e., s.27.

³⁹ YÜKSEL, ÖZKARA; a.g.e., s.23.

⁴⁰ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.200.

sağlayan kare veya dikdörtgen alan elde etmek için kullanılmakla birlikte, istenildiğinde kafa kesme ve yan kesme makinelerinin işlevini de yapabilmektedir.⁴¹

Geniş Bant Cila Makineleri: Geniş bant cila makineleri köprü kesmelerde kenarları düzeltilen plakaların kesim işleminden kaynaklanan kalınlık farklarının ve yüzey pürüzlüklerinin giderilerek parlatılması amacıyla kullanılmaktadır. Bu makinelerde 60cm ve yukarı genişlikteki ürünler cilalanmaktadır.⁴²

Bu makinelerde ilk aşamada genellikle elmas aşındırıcılara hidrolik baskı uygulanarak kalibrasyon yapılmakta, daha sonra yüzey pürüzleri keçeli ve kurşun aşındırıcılarla giderilmekte ve parlatılmaktadır.

1.3.2.2. Fayans Hattı Makineleri

Bu üretim hattında 30.5cm x 30.5cm x 0.9cm boyutlarına sahip mermer fayanslar üretilmektedir. Bunun yanında özel siparişlere bağlı olarak da üretim yapılabilmektedir. Bu hattın makineleri;⁴³

1. S/T,
2. Baş Kesme,
3. Cilalama (Polisaj),
4. Ebatlama,
5. Yan Kalibre + Pah Kırma + Kanal Açma (Alın Silme – Cilalama)

makinelerinden oluşmaktadır.

S/T Makineleri: İlk üretimleri Fransız S/T firması tarafından yapıldığı için ülkemizde de bu isimle adlandırılmaktadır. S/T'ler fayans hattı için gerekli olan levhaların üretimi için kullanılmaktadır. Bu makineler 1.8-3.0 m çapında, 4-6 mm kalınlığında dairesel bir disk etrafına tutturulmuş soketlerle kesim yaparlar, dönme

⁴¹ UYANIK; a.g.e., s.23.

⁴² ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.210.

⁴³ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.212.

hızları yüksektir. Hız kontrollüdürler, hidrolik sistem vasıtasıyla ilerlerler. Maksimum kesme derinliği disk çapına göre değişir. Takılabilir en büyük disk çapı motor gücüyle ilgilidir. Ekonomik ve teknik parametreler yönüyle 65cm'den büyük kesimler için katraklar kullanılır.⁴⁴

Kafa (Baş) Kesme Makineleri: Kafa kesme makinesi, plakaların bozuk olan uç kısımlarının düzeltilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Yaklaşık 75cm genişliğe kadar kesme yapabilmektedir.⁴⁵

Cilalama (Polisaj) Makineleri: Cilalama işlemi, silme ve cilalama aşamalarından oluşmaktadır. Amaç, cilalama ile mermerin bütün karakterini (renk ve ince damarlarını) meydana çıkarmak ve cam bir yüzey oluşturaktır. Silme aşamasında yatay bir tablaya yatırılan mermer plakası sırayla değişik şekil ve tipteki zımpara taşlarının monte edildiği kafa yardımıyla silinir. Kafa, mermer yüzeyinde dairesel şekilde dönerek mermerin her noktasında aynı şekilde silinmeyi sağlar. Silicinin merkezinden sürekli su verilir. Taş plakalar tamamen silindikten sonra polisaj makineleri sayesinde cilalanır. Cila asidi kullanılarak daha parlak yüzeyler elde edilir.⁴⁶

Ebatlama (Çoklu Kesme) Makineleri: Cilalanmış boy serbest fayansların ebatlandığı, fayans boyutlarının hassasiyetle sağlandığı makinelerdir. Fayans dışı özel ürünlerin ebatlanmasında da kullanılabilir. Hareketli bir gövde üzerinde bulunan ve en az iki testereden oluşan, her biri bağımsız güç ünitelerince kontrol edilen makinelerdir. Prensipte olarak baş kesmelere benzeyen ebatlamalarda testereler sağa ve sola doğru hareket kabiliyetine de sahiptirler. Bu hareketlilik testereler arasında istenilen ölçüleri ve böylelikle fayans dışı ölçümlendirmelerde seri üretimi sağlamaktadır.⁴⁷

ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.212-213.

⁴⁵ UYANIK, a.g.e., s.23.

⁴⁶ YÜKSEL, ÖZKARA; a.g.e., s.24.

⁴⁷ ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.223.

Alın Silme – Cilalama Makineleri: Alın silme – cilalama makineleri, mermer plakaların bir bant üzerindeki hareketi esnasında kenarlarının aşındırıcılar ve cila taşları ile temas ettirilerek silinmesi ve cilalanması amacıyla kullanılmaktadır.⁴⁸

Bundan başka alın silme-cilalama makineleri ile mermer plakaların kenarlarına parlatma işlemi yapılabildiği gibi, kenar ve köşelerinin keskinliği kavis verilerek giderilebilmekte, estetik görünüm veya montaj kolaylığı sağlamak amacıyla fayans üzerinde oluk açabilmektedir.

1.4. TÜRKİYE'DE MERMER SANAYİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Ülkelerin kalkınmalarında ve geleceklerini güven altına almalarında yeterli seviyede doğal hammadde kaynaklarına sahip olmalarının önemi açıktır. Günümüzde uygulanmakta olan veya tartışılan ekonomik görüşlerin hepsinde benimsenen ortak yön; hammadde girdisinin üretim faktörleri içindeki önemi ve vazgeçilmezliğidir. Günümüz ekonomisi hammadde, nitelikli işgücü ve sermaye üçlüsünü üretim değerinin temel fokterleri saymaktadır. Bunun anlamı; doğal hammadde kaynakları zengin ülkelerden bu üstünlüklerini iyi değerlendirebilenlerin gelecekte gelişme yarışında öne geçecekleridir.⁴⁹

Türkiye'nin mermer sektörü için 1986 yılının bir dönüm noktası olduğu görülmektedir. Zira 1985 yılına kadar 605 Sayılı Taş Ocakları Nizamnamesi'ne göre işlem gören mermer, bu tarihten sonra Maden Kanunu kapsamına alınarak, mermer sahalarına çok önemli miktarda yatırım yapılmıştır. Bu dönemde uygulanan yatırım ve ihracat teşvikleri ile fuar organizasyonları kısa sürede etkisini göstermiş, modern üretim ve kesme teknolojileri ülkeye girmiştir. Etibank'ın mermer ocaklarını kapatmasıyla da üretimin hemen hemen tamamı özel sektöre geçmiştir. Bugün yurtiçi talebi karşılayan mermer artık önemi her geçen gün artan bir ihraç mamulü ve döviz kaynağı olarak görülmektedir.⁵⁰

⁴⁸ UYANIK; a.g.e., s.2.

⁴⁹ BİLGİN, ÇAKIR; a.g.e., s.4.

⁵⁰ BİLGİN, ÇAKIR; a.g.e., s.23.

Mermer sektörünün belirleyici özelliği doğal kaynak temeline dayanması ve teknoloji yoğun olmasıdır. Doğal kaynaklar tükenmediği ve yeni kaynaklar bulunduğu sürece, teknolojik gelişmelere bağlı olarak sektörün gelişmesini sürdüreceği söylenebilir.⁵¹

1.4.1. Yasal Çerçeve

1901 yılından itibaren Taş Ocakları Nizamnamesi uygulama alanı içersinde bulunan mermer ocak işletmeciliği, İl Özel İdareleri tarafından 1985 yılına kadar yürütülmüştür. Bu uzun dönemde kanun hükmündeki bürokratik işlemlerle birlikte teknik ve mali yönden de ihtiyaçları karşılamaktan bir hayli uzak kalmış ve sektör gelişmemiştir. 1985 yılında 3213 Sayılı Maden Yasasının yürürlüğe girmesi ve mermerin bu kanun kapsamına alınmasıyla mermer sektörüne birçok konuda ivme kazandırmıştır. Mermerin Maden Kanunu kapsamına alınmasıyla hem yasal güvenceye kavuşmuş ve hem de bürokratik engellerin azaltılmasıyla daha kısa yoldan ruhsatlandırma olanağı bulmuş; ruhsat sayısı, üretim ve ihracatta önemli oranlarda artışlar gerçekleşmiştir.⁵²

Mermercilik faaliyetlerine ilişkin yasal çerçevenin son hali, 26.05.2004 tarihinde kabul edilen “5177 Sayılı Maden Kanunu’nda ve Bazı Kanun’larda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile belirlenmiştir.

Yapılan son düzenlemeler ışığında, işletilmek istenen bir mermer sahası için izlenecek yasal süreç aşağıdaki gibi özetlenebilir:

İlk Müracaat ve Ruhsatlandırma: Mermerler arama ruhsatı ile aranır. Mermer için 100 hektarı geçmeyecek şekilde arama sertifikası müracaatı yapılır. Müracaatlar, 1/25.000 ölçekli topografik harita koordinatları esas alınarak tespit edilen noktalarla sınırlandırılmış alanlar için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Maden İşleri Genel Müdürlüğü’ne doğrudan veya elektronik posta yolu ile yapılır. Talep edilen alanın müsait olan kısmı müracaat tarihinde müracaat edene bildirilir ve onbeş gün içinde harç

⁵¹ YÜKSEL, ÖZKARA; a.g.e., s.2.

⁵² GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ; a.g.e., s.26.

ve teminatın yatırılması halinde ruhsat verilir.

Arama Faaliyeti: Arama ruhsatı ve sertifika süresi üç yıldır. Ruhsat sahibi ikinci yılın sonuna kadar arama faaliyet raporu vermek zorundadır. Arama faaliyet raporlarının süresinde verilmemesi halinde teminat irad kaydedilir. Arama ruhsat süresi sonunda işletme ruhsatı talebinde bulunulmayan arama ruhsatları iptal edilerek teminatı ruhsat sahibine iade edilir. Arama döneminde teknolojik araştırma, geliştirme, pilot çalışmalar ve pazar araştırmaları yapmak üzere arama faaliyet raporu ile birlikte müracaat eden ruhsat sahibine, Genel Müdürlükçe görünür rezervin %10'una kadar maden üretim ve satış izni verilebilir.

İşletme Ruhsatı ve Madenin İşletilmesi: Arama ruhsat süresi sonuna kadar, tespit edilen madenin rezerv bilgilerini de içeren arama faaliyet raporu, en az bir maden mühendisi tarafından hazırlanan faaliyet sonrası işletme alanının çevre ile uyumlu hale getirilmesini de içeren, işletme projesi ve talep harcının ödendiğine dair belge ile müracaatta bulunulması halinde işletme ruhsatı hakkı doğar. Mermerlerin işletme ruhsat süresi, on yıldan az olmamak üzere projesine göre belirlenir. Sürenin bitiminden önce yeni bir projeyle uzatma talebinde bulunulması halinde ruhsat süresi uzatılabilir. Toplam ruhsat süresi altmış yılı geçemez. Altmış yıldan sonraki sürenin uzatılmasına Bakanlar Kurulu yetkilidir.

İşletme süresince ruhsat sahibi, her yıl nisan ayı sonuna kadar bir önceki yıl içinde gerçekleştirdiği işletme faaliyeti ile ilgili teknik belgeleri, satış bilgi formunu, faaliyet bilgi formunu ve işletme sahasında arama yapmış ise arama ile ilgili bilgileri Genel Müdürlüğe vermekle yükümlüdür. Yükümlülük yerine getirilinceye kadar faaliyet durdurulur.

1.4.2. Mermer Rezervleri

Türkiye'nin geniş alanları kaplayan mermer oluşumlarının rezervleri henüz kesin olarak ortaya çıkarılmamıştır. Çeşitli kaynaklar taranarak ve jeolojik etüt raporları

incelenerek aşağıdaki tabloda gösterilen rezervler derlenmiştir. Bu mermer rezervine traverten, magmatik orijinli kayalar ve mermer olarak kullanılabilir niteliklerde diğer kayalar da dahildir. Mümkün rezerv miktarı daha çok Türkiye jeoloji harita çalışmalarındaki mermer oluşumlarının tespitine de dayanmaktadır.⁵³

Buna göre Türkiye'nin mermer rezervleri (1m³ = 2700 kg);

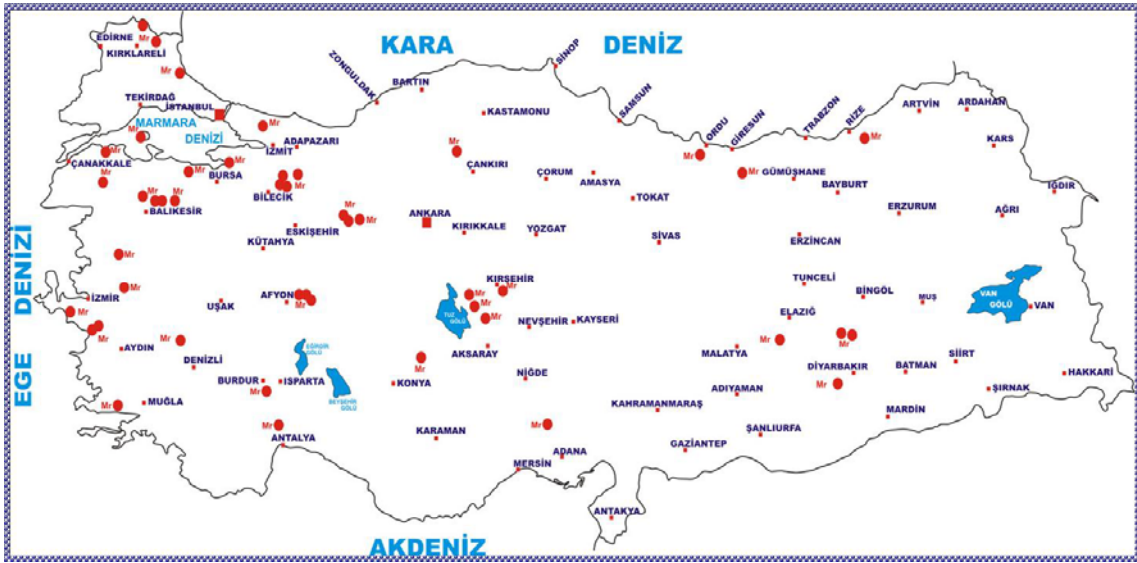
Tablo 2: Türkiye Mermer Rezervi

	m ³	Ton
Görünür Rezerv Miktarı	589.000.000.	1.590.000.000.
Muhtemel Rezerv Miktarı	1.545.000.000.	4.171.000.000.
Mümkün Rezerv Miktarı	3.027.000.000.	8.172.000.000.
Toplam Potansiyel	5.161.000.000.	13.933.000.000.

Kaynak: T.C. Başbakanlık D.P.T. Müsteşarlığı Yayın No: 2434

Türkiye mermer rezerv noktaları aşağıdaki harita üzerinde gösterilmiştir.

Şekil 4: Türkiye Mermer Rezerv Noktaları Haritası



Kaynak: M.T.A.

⁵³ T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI; a.g.e., s.69.

Alp-Himalaya dağları kuşağı üzerinde yer alan Türkiye toplam 5,2 milyar m³ (13,9 milyar ton) potansiyel mermer rezervine sahiptir. Dünya mermer rezervlerinin yaklaşık %40'ının ülkemizde bulunduğu tahmin edilmektedir. Ülkemizde 80'den fazla değişik yapıda ve 120'nin üzerinde değişik renk ve desende mermer rezervi bulunmaktadır. Bu mermerler genellikle dünya pazarlarında üstün kalitesiyle ilgi çeken mermer tipleridir.⁵⁴

1.4.3. Üretim

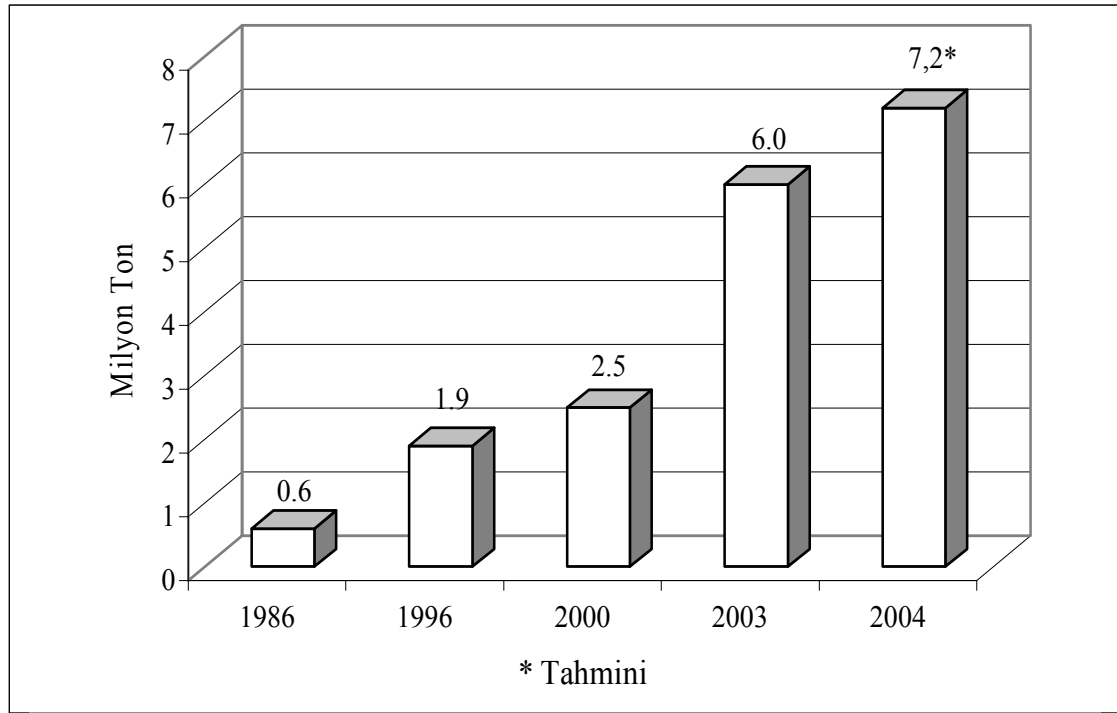
Doğal taşların, yapı ve dekorasyon malzemesi olarak kullanılmaya başlanması dünya doğal taş üretiminin artmasına neden olmuştur. Özellikle son on yılda görülen artış, kazanım ve işleme teknolojisindeki gelişmelere paralellik göstermektedir. Giderek daha mükemmel hale getirilen işleme teknikleri ile taş, daha kolay ve ekonomik olarak istenen şekilde işlenmekte ve birçok yeni kullanım alanı bulmaktadır.

Türkiye'nin mermer üretimi, yurtiçinde alternatif malzemelerin varlığı ve mermerin lüks malzeme olarak değerlendirilmesine rağmen, iç tüketimin ve ihracatın artışına paralel olarak sürekli artış göstermektedir. Özellikle son yıllarda büyük firmaların yapmış oldukları yatırımlarla entegre üretim yapan tesisler devreye girmiş işlenmiş mamul üretiminde büyük artış kaydedilmiştir.⁵⁵

⁵⁴ ÇETİN, Turhan; "Türkiye Mermer Potansiyeli Üretimi ve İhracatı", *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 3, 2003, s.245.

⁵⁵ UYANIK, a.g.e., s.31.

Şekil 5: Türkiye'nin Doğal Taş Üretimi



Kaynak: TÜMMER

Yaklaşık olarak 75 milyon tonluk dünya doğaltaş üretiminde Türkiye, %9,6'lık paya sahiptir. Rezerv bakımından %40'luk paya sahip olan ülkemizin, üretimde henüz yeterli büyüklüğe ulaşmadığı açıktır.

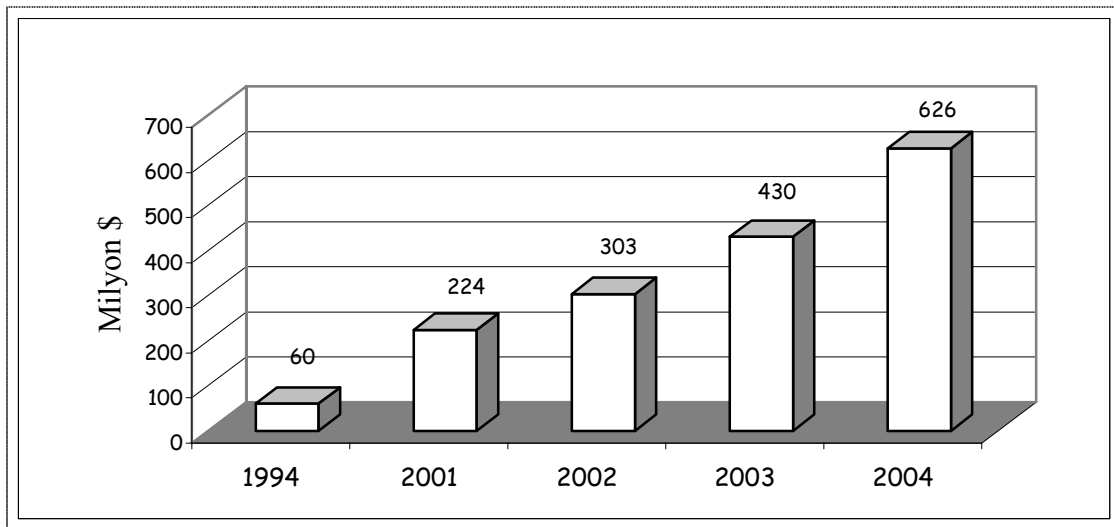
Mermer ve diğer türdeki blok taş üretimi, işlenmesi ve ticareti denildiğinde İtalya'nın tartışmasız dünya liderliği, Roma imparatorluğu döneminin taşa verdiği önemin mirasçısı olarak kendilerini gören, günümüz kuşakları tarafından da sürdürülmektedir. Sektörün her alanındaki yaratıcı yeniliklerin çoğu bu ülkeden başlatılmakta ve daha sonra hızla dünyanın diğer ülkelerinde uygulamaya geçilmektedir. Halen ham blok üreticileri arasında liderliğini kaybetse de, yine en önemli işleyici, ithalatçı ve ihracatçı olarak sektörün dünyadaki örnek alınacak merkezidir.⁵⁶

⁵⁶ YÜZER, Erdoğan, "Dünden Bugüne Doğal Taş Kullanımı", *Stone 2003*, Yapı Yayınları, 2003, s20.

1.4.4. İhracat

Sektörün ihracat potansiyeli yatırımlara paralel olarak hızla gelişmektedir. Özellikle işlenmiş mermer ihracatı sürekli artış içindedir. Mermer, doğal taş ve teknolojileri ihracatı, toplam maden ihracatımızın % 60'ını tek başına gerçekleştirmektedir. Türkiye'nin dünya ticaretindeki ihracat payı ancak % 4'lerde seyretmekle birlikte, işlenmiş mermer ihracatının giderek artan bir seyir izlemesi ve bu yolla blok ihracatına göre çok daha fazla katma değer in ülkemize kazandırılmış olması gelecek adına olumlu ve sevindirici bir gelişme olarak kabul edilmektedir.⁵⁷

Şekil 6: Türkiye Doğaltaş İhracatı



Kaynak: İMMİB

Son beş yıllık ihracat rakamlarına baktığımızda yıllar itibariyle sürekli artış görülmektedir. 2001 ve 2005 yılları arasındaki artışın büyüklüğü ise, miktar olarak 581 milyon \$, oransal olarak %259 seviyesinde gerçekleşmiştir.

⁵⁷ TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.; *Mermer Sektörü*, İktisadi Araştırmalar ve Mevzuat Yönetmeliği Sektör Araştırmaları Serisi No: 31, 2004, s.12-13.

Türk doğaltaşlar sektörü özellikle bulunduğu coğrafi konumun da katkısıyla, kıtalararası bir köprü vazifesi görmekte ve dünya piyasasında gelecek yıllarda önemli bir aktör olma yolunda emin adımlarla ilerlemektedir. 2004 yılında Doğal Taş ürün grubu 2,707 milyon ton karşılığı, 626 milyon dolar olarak gerçekleşmiş ve Maden sektörü toplam ihracatında %53 payla ilk sırada yer almıştır.⁵⁸

Dünyada çevreye verilen önemin giderek artması ve modern yaşamın getirdiği sorunlar nedeniyle toplumlarda doğal yapı malzemelerinin kullanılmasına eğilim artmaktadır. Bu da rezerv bakımından oldukça önemli olan Türkiye'nin gelecekte mermer ihracatının daha fazla olacağını göstermektedir.⁵⁹

1.4.5. İstihdam

Mermer sektörü ülkemiz ekonomisinde yarattığı yüksek katma değer bir parçası olarak önemli boyutta istihdam olanağı da sağlamaktadır. Sektörün sürekli gelişmesine paralel olarak, yarattığı istihdam etkisi de önemini artırmaktadır.

Ülkemizdeki mevcut mermer ocağı ve işletme tesisleri sayısı 2004 yılı itibariyle istihdam durumu aşağıdaki şekilde gösterilebilir:

Tablo 3: Türkiye Mermer İşletmeleri ve İstihdam Rakamları

Tesis Türü	İşletme Sayısı	İstihdam
Mermer Ocağı	900	9.000.
Fabrika	500	15.000.
Atölye (Küçük Tesisler)	5000	20.000.
TOPLAM	6.400	44.000.

Kaynak: ONARGAN, KÖSE, DELİORMANLI; a.g.e., s.287,291.

⁵⁸ <http://www.immib.org.tr/istatistikler>, 17.11.2005.

⁵⁹ ÇETİN; a.g.m., s.252.

Yukarıdaki sayılara, nakliye, yükleme-boşaltma, inşaatların kaplama ve dekorasyon işlerinde çalışanlar gibi dolaylı istihdamı da eklediğimizde, sektörün yarattığı istihdamın daha büyük olduğu söylenebilir.

Mermer sektöründe ocaktaki işletme ve fabrikadaki işleme aşamalarında çalışan personelin teknik bilgisi, 1980'lere oranla oldukça ileri düzeydedir. Ancak, teknik ve teknolojideki çok hızlı değişimin çalışmakta olan bu elemanlara zaman geçirilmeden belirli aralarla aktarılmasının üretime olumlu katkısının olacağı kuşkusuzdur.⁶⁰

Nitelikli işgücünün varlığı ve istihdamı ocaklardaki üretim kayıplarının azaltılması, üretimde fire oranlarının azalması, kesim sırasında blok yüzeylerinin düzgün olması, üretim sonrası renk/desen uyumuna göre ayrıştırılması, homojen renklerin ambalajlanması açısından önem taşımaktadır.⁶¹

1.5. MUĞLA'DA MERMERCİLİK

Bilindiği üzere Muğla'da mermerin varoluşu eskilere dayanmasına rağmen, mermercilik 1980'li yıllardan itibaren başlamış ve son yıllarda mermer üretiminde büyük bir ivme kazanmıştır. Muğla ilinin dünyada beyaz mermer üretim merkezi olması, Muğla mermerlerini uluslararası pazarlarda tanınır ve aranılır hale getirmiştir.

Muğla ili mermer rezervleri yönünden oldukça zengindir. Türkiye'nin toplam 5.161 milyon m³'lük mermer rezervi içinde Muğla'nın payı 200 milyon m³ olarak tespit edilmiştir. Bu rakam toplam mermer rezervinin %3,9'unu ifade etmektedir.

Muğla'da mermercilik denince ilk akla gelen Kavaklıdere, Yatağan, Milas ve Merkez ilçedeki zengin mermer yataklarıdır. Muğla yöresinde üretilen mermerin renk ve kalite olarak tüm dünya piyasalarında aranılan nitelikte olması nedeni ile büyük çapta ihracat yapılmakta, il içinde ise turistik sahil kesiminde kullanılmaktadır. Bugün

⁶⁰ YÜZER, Erdoğan; MUTLU, Suat; "Türkiye Doğal Taş Sektörünün Gelişimi", *Stone 2005*, Yapı Yayınları, 2005, s.36-37.

⁶¹ TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.; s.23.

Muğla'da yapılan mermer ihracat miktarı 100 milyon doların üstündedir ve dünyanın 32 ülkesi Muğla mermeri kullanmaktadır.

Muğla ili Türkiye genelinde mermer üretiminde çok önemli bir paya sahiptir. Nitekim, üretimde bulunan iller sıralamasında Muğla altıncı ildir. Muğla'da birçok mermer çeşidi üretilmekle beraber, en fazla üretilen mermerler, beyaz, bordo, şeker isimleri ile tanınan mermerleridir.

Muğla'da mermerin işlenmesine yönelik tesisler ağırlıktadır ve halen 78 fabrika, 92 ocak işletmesi faal olarak çalışmaktadır. Plaka mermer üretiminin yoğunlaştığı yerleşim birimleri Kavaklıdere, Milas, Yatağan ve Merkez ilçesidir. Fethiye, Ula ilçelerinde de birkaç adet plaka mermer işletmesi bulunmaktadır. İstihdamı 11.000 kişiyi bulmuş olan bu sektör, özellikle ocaklar bölgesi olan orman köylüsüne ve kırsala iş olanakları sağlamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

2.1. MUHASEBE ORGANİZASYONUNA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1.1. Muhasebe Organizasyonunun Tanımı

Organizasyon terimi Yunanca “organon” yani uzuv kelimesinden gelmektedir. Uzuv bir bütünün veya canlı bir varlığın yaşamını sürdürebilmek için gereksinme duyduğu bir işlev (fonksiyon) ifa eden parçasıdır.⁶² Kaynaklandığı Latince köke bakarak, organizasyonu yönetim organlarının belirlenmesi ve içinde insanların etkileşim halinde buldukları yapısal bir süreç olarak tanımlamak mümkündür.⁶³

Organizasyon kavramı gerçekte iki değişik anlamda kullanılmaktadır. Birincisi, bir yapı, iskelet ve önceden planlanmış ilişkiler topluluğu anlamına gelirken, ikincisi ise, bu yapının oluşturulması sürecini, bir faaliyetler zincirini organize etme anlamına gelir. Buna göre, dinamik ve eylemle ilgili olan organize etme, sonunda statik bir yapıya yani organizasyona ulaşır.⁶⁴

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir.⁶⁵

İşletmeler, hukuki yapılanma şekilleri, faaliyet türleri, fonksiyonel yapıları, büyüklükleri vb. yönleriyle farklılık göstermektedir. Bu bağlamda her işletmenin kendine özgü ve beklentilerine uygun muhasebe bilgi sisteminin organizasyonu gereği ortaya çıkmaktadır.

⁶² EREN, Erol; *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1998, s.147.

⁶³ ŞİMŞEK; a.g.e., s.193.

⁶⁴ TUNÇEL, Sabit; BURDURLU, Erol; “Bilgisayar Teknolojilerinin Mobilya Endüstrisi Firmalarının Organizasyonel Yapılarına Etkileri”, *Teknoloji*, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Karabük Teknik Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1-2, 2002, s.10.

⁶⁵ SEVİLENGÜL, Orhan; *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 12.Baskı, Ankara, 2005, s.9.

Muhasebe organizasyonu, yer ve zamana göre oluşturulan kendi içerisinde uyumlu, esnek ve güvenle ögelere bölünen ve bütün bu ögeleri aynı türden özünde kapsayan, amaca, plana ve denetime uygun bir bütün olarak tanımlanabilir.⁶⁶

Muhasebe fonksiyonları ile ilgili işlerin belirlenmesi, gruplandırılması, gruplara ayrılan işlerin kademeler ve kadrolar halinde düzenlenerek aralarındaki ilişkilerin kurulması ve her kadronun belirli yetkilerle donatılması ile muhasebe organizasyonu, oluşur.⁶⁷

Muhasebe organizasyonunda, işletmede kullanılacak muhasebe belgeleri, muhasebe defterleri, hesap planı, defterlerin nasıl tutulacağı ve muhasebede sonuç çıkarma düzenlenir. Çıkarılan sonuçların analizinin nasıl yapılacağı ve nasıl raporlanacağı belirlenir. Muhasebeye bilgi akışının hangi bölümlerden nasıl geleceği, muhasebeden bilgi çıkışının ve raporların hangi bölümlere nasıl ve ne zaman gideceği saptanır. Muhasebeye ilişkin planlamanın nasıl yapılacağı, istatistiki verilerin nasıl derleneceği belirlenir. Geçmiş döneme ait belgelerin nasıl sınıflandırılarak dosyalanacağı ve saklanacağı düşünülür. Bütün bu işleri yapacak personelin seçimi, eğitimi ve görevlerin dağıtılması da muhasebe organizasyonunun bir parçasıdır.⁶⁸

2.1.2. Muhasebe Organizasyonunun Gereği

İşletmelerde muhasebe organizasyonu, işletme türlerine göre çok farklı olduğu gibi, işletmelerin büyüklüklerine göre de farklı olabilir. İşletmelerin büyümeleri ve teknolojik gelişmenin sonucunda ihtiyaçları karşılamak amacıyla, muhasebe organizasyonunun gereğini üç yönlü bir gelişme ortaya çıkarmıştır. Bunlar;⁶⁹

⁶⁶ YAZICI, Mehmet; *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, Marmara Üniversitesi İİBF, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayın No: 522/756, İstanbul, 1998, s.283.

⁶⁷ ARGUN, Doğan; *Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s.19.

⁶⁸ DURMUŞ, Ahmet H.; ARAT, Mehmet E.; *Muhasebe Organizasyonu*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:496/730, İstanbul, 1995, s.6.

⁶⁹ ERTAŞ, Fatih, Coşkun; *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.107.

- Muhasebe elemanlarında artış,
- Uzmanlaşma,
- Otomasyon.

İşletmelerin muhasebe servislerinde istihdam edilen çok sayıdaki personelin eşgüdümlü olarak etkin ve verimli çalışabilmesi, muhasebe organizasyonu kapsamında yapılacak işlerin ayrıntılı olarak tanımlanması, personelin uzmanlaşma durumuna göre görev ve sorumlulukların dağıtılması ve kontrol mekanizmasının kurulması ile mümkün olmaktadır.

Ayrıca muhasebe servislerinde yerine getirilen fonksiyonların günümüz koşullarına uygun olarak elektronik ortamda sağlıklı bir biçimde bütünleştirilmesini sağlamak, yine muhasebe organizasyonun gereğini ortaya çıkarmaktadır.

2.1.3. Muhasebe Organizasyonunun Yararları

Muhasebe organizasyonunun sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷⁰

Piyasanın düzenle işlemesi açısından: Her şeyden önce, muhasebenin kurala bağlanması piyasanın sağlıklı bir şekilde işlemesine, işletme yöneticilerinin ve üçüncü kişilerin aydınlatılmasına yardımcı olur.

İktisadi araştırmalar açısından: Muhasebe organizasyonu, iktisadi araştırma yapabilecek yetenekli eleman yetişmesini sağlayabilir ve araştırmaya elverişli olan veri temin etmede faydalı olabilir.

İşletme personeli açısından: Muhasebe organizasyonu, muhasebe işlerini kolaylaştırıcı etkide bulunur. Böylece, işletmelerde çalışan personelin daha az yıpranmasına ve muhasebe işlerinin daha düzenli bir şekilde yürütülmesine yardımcı olur.

⁷⁰ ÖRTEN, Remzi; *Muhasebe Organizasyonu*, Gazi Büro Yayınevi, Ankara, 1988, s.8-16'dan aktaran ERTAŞ, Fatih, Coşkun; *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.106-107.

İşletme açısından: Muhasebe organizasyonu ile işletmeler arasında farklı muhasebe uygulamaları ortadan kalkar ve her işletme aynı muhasebe kurallarını uygulayacağından, sonuçların kıyaslanması kolaylaşır. Ayrıca muhasebe uygulamalarına açıklık getirdiğinden işletmelerin denetimi kolaylaşır.

Eğitim ve öğretim açısından: Muhasebe organizasyonu, muhasebe eğitim ve öğretiminin daha verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayabilir.

Bilgisayardan yararlanma açısından: Muhasebe organizasyonu ile sağlanan aynı tür muhasebe uygulamaları bilgisayarların muhasebede kullanılmasını da kolaylaştırabilir.

Sosyal barışın sağlanması açısından: Bazen muhasebe uygulamalarının değişik şekilde ve uygun olmayan bir biçimde yapılması, işletmelerin ekonomik ve mali durumlarını kolay anlama ve kıyaslama olanağını zorlaştırmakta ve bilgilerin doğruluğuna kuşku ile bakılmasına yol açmaktadır. Muhasebe organizasyonu bu gibi endişelerin azalması açısından olumlu sonuçlar vererek, sosyal barışın ve ekonomik dengenin sağlanmasına yardımcı olur.

2.2. MUHASEBENİN YAPISAL ORGANİZASYONU

2.2.1. Yapısal Organizasyon

Muhasebe, işletmelerin vazgeçilmez nitelikteki temel fonksiyonlarından biridir. Ülkemizde mali işler, finansal işler, hesap işleri diye adlandırılan bu fonksiyonun organizasyonu, öncelikle işletmenin yapısal organizasyonuna bağlıdır. Diğer bir deyişle, muhasebe organizasyonunun ilk adımı, işletmede muhasebe faaliyetlerini yürüten organın, tüm organizasyon içindeki yerinin belirlenmesi ve bu organın kendi yapısal örgütlenmesidir. Bu yapısal düzenleme, olması gereken ilişkileri belirlediğinden

biçimsel organizasyonu ifade eder ve organizasyon şeması veya örgüt şeması şeklinde ortaya konur.⁷¹

Şüphesiz her işletmenin muhasebe bölümlerinde yürütülen işler farklılık göstermekte, dolayısıyla muhasebe bölümlerinin genel organizasyon yapısı içindeki yeri de aynı olmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin, amaçlarına etkin ve verimli biçimde ulaşmalarını sağlayacak organizasyonel yapıyı oluşturmaları gerekmektedir.

2.2.2. Muhasebenin Genel Organizasyon İçindeki Yeri

İşletmelerde muhasebe bölümü, işletmenin küçük veya büyük olmasına bağlı olarak örgütlenme farklılıkları göstermektedir. Küçük işletmelerde genel muhasebe ve finansal işler aynı bölüm altında toplanmışken, büyük işletmelerde durum farklı olmaktadır. Büyük işletmeler gelişen finansal yapılanmalar sonucunda, muhasebe bölümünü finansal işlerle ilgili bir yöneticinin yetki ve sorumluluğuna devretmektedirler.⁷² Çünkü, genel hesapların tutulması ve fon yönetimi kuruluşun tümünün genel yönetimini ilgilendirmektedir. Bu, bütün finans ve muhasebe faaliyetlerinin finans bölümünde toplanması demek değildir, ama daha çok böyle bir merkezi işlev, faaliyetleri tüm kuruluş için özetlemek ve muhasebesini kontrol etmek açısından iyidir.⁷³

Birçok firmada ortaklar genel kurulda firmanın başına bir yönetim kurulu seçerler. Büro yönetiminin başı genel müdürdür. Genel müdüre yardımcı olarak genellikle üretimden sorumlu genel müdür yardımcısı, personelden ve satışlardan sorumlu genel müdür yardımcısı ve muhasebe-finanstmandan sorumlu genel müdür yardımcısı olmak üzere üç genel müdür yardımcısı bulunur. Finans genel müdür yardımcısına muhasebe, krediler, bütçe müdürü gibi müdürlükler bağlıdır. Bunlara da servisler bağlıdır. Bazen bütün görevleri bir müdür götürür ve ona da bütün servisler

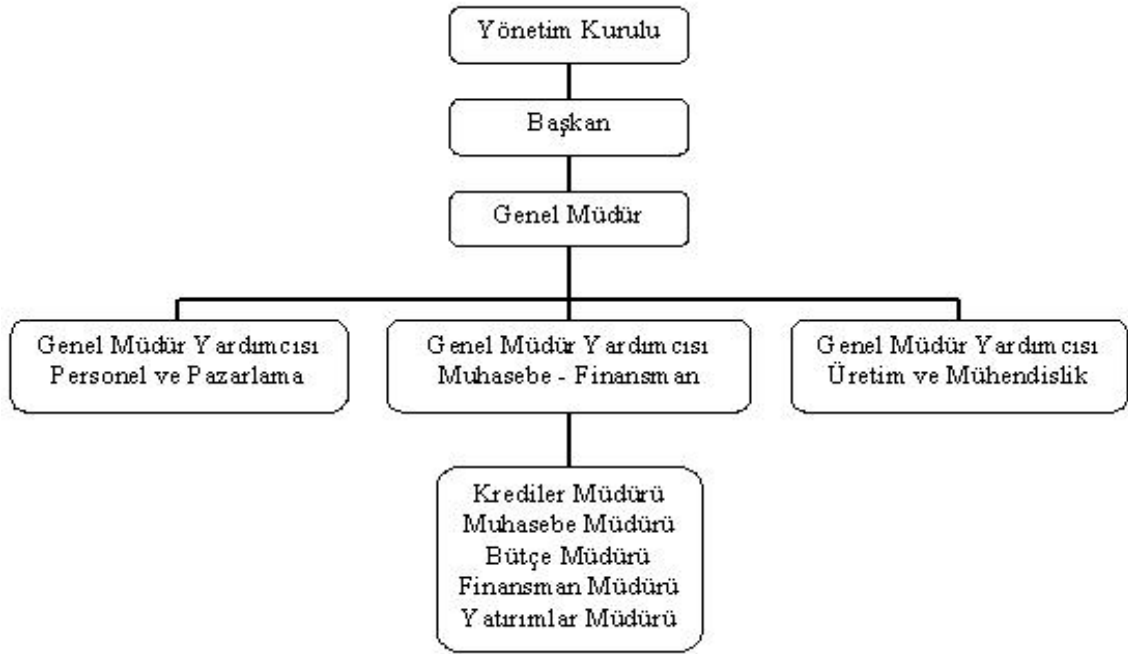
⁷¹ BİLGİNOĞLU, Fahir; *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul, 1988, s.37.

⁷² ŞİMŞEK; *a.g.e.*, s.279.

⁷³ EREN; *a.g.e.*, s.172.

bağlıdır. Büyük firmalardaysa organizasyon şeması firmanın ihtiyacına göre gelişmiş olarak uygulanır. Aşağıdaki şekilde tipik bir organizasyon şeması yer almaktadır.⁷⁴

Şekil 7: Tipik Bir Firmanın Organizasyon Şeması



Kaynak: OKKA, Osman; a.g.e., s.16.

2.2.3. Muhasebe Bölümü Organizasyon Tasarımında Yararlanılacak İlkeler

Muhasebe bölümünde yürütülen faaliyetlerin sistemli, verimli, kendi içerisinde ve diğer bölümlerle uyumlu olabilmesi için bir dizi ilkeler ve kurallar gerekmektedir. Muhasebe bölümü organizasyon tasarımında yönetim ve organizasyon yazınında yer alan ilkelere dayanılarak yararlanılır.

Muhasebe organizasyonlarının işletmelerin özelliklerine göre farklılık göstereceğini yukarıda belirtmiştik. Buna bağlı olarak muhasebe bölümü organizasyon tasarımında yararlanılacak temel ilkelere birisi “faaliyetlerin tanımlanması” ilkesidir.

⁷⁴ OKKA, Osman; *Finansal Yönetime Giriş*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.16.

Bu ilkeye göre, faaliyetler analiz, tanım ve tasnif edilerek gruplandırılır. Bu suretle işlevler ve bunlar için gerekli nitelikler saptanabilir. Bundan sonra yapı içinde faaliyetler ve işlevleri belirten bölümler, birimler ve alt birimler ortaya konabilir.

Faaliyetlerin tanımlanması yapıldıktan sonra birbirleri ile ilişkili işler veya temel iş faaliyetleri yönetilebilecek büyüklükteki bölümler içinde gruplandırılarak bölümlere ayırma (departmantasyon) işlemi gerçekleştirilir. Bölümlere ayırma işlemi yapılırken bazı temel ilkeleri göz önüne almak gerekir. Çünkü organizasyonun başarılı olabilmesi büyük ölçüde bu işleme bağlıdır.

Bölümlere ayırma ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷⁵

1. Örgüt içinde birbirine benzeyen işlerin dikkate alınması,
2. Uzmanlaşmadan yararlanma,
3. Kontrol,
4. Eşgüdümlemeyi kolaylaştırma,
5. Giderleri azaltma.

Örgütsel faaliyetleri işletmenin fonksiyonlarına göre bölümlere ayırma, uygulamada en çok ve yaygın biçimde kullanılan yöntemdir. Buna göre üretim, pazarlama, muhasebe, personel gibi işletme faaliyetleri tepe yöneticisine bağlı birincil düzey ve daha alt düzeydeki organlara ayrılır.

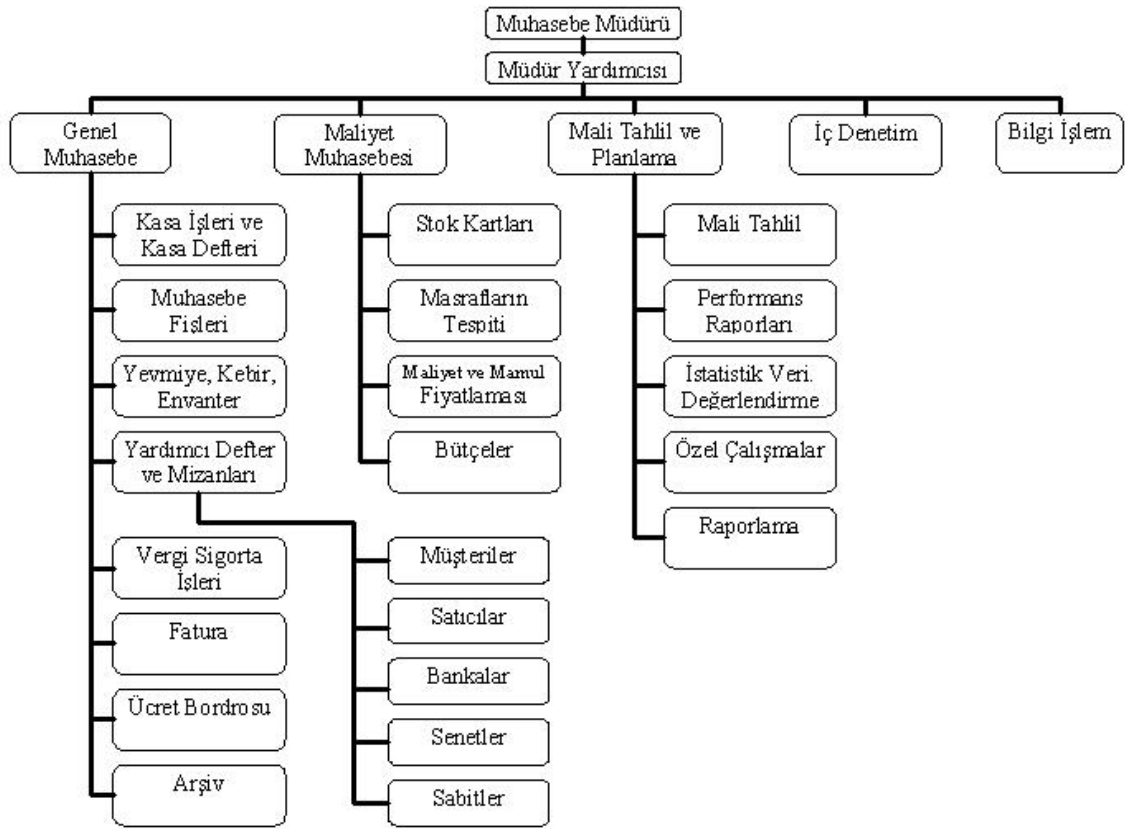
Organizasyondaki yetki ve sorumlulukların açık kesintisiz olarak en üst kademeyle en alt kademeyi birbirine bağlaması, hiyerarşik yapı ilkesi ile sağlanır ve ancak oluşturulan bu basamaklar ile açık bir organizasyon yapısı kurulabilir. Böylece işbölümü ve uzmanlaşma ilkesine göre belirlenen görevler, gerektirdikleri yetki ve sorumluluklarına göre hiyerarşik bir şekilde birbirine bağlanır. Bunun sonucunda

⁷⁵ AKAT, İltar; BUDAK, Gönül; BUDAK, Gülay; *İşletme Yönetimi*, Barış Yayınları, İzmir, 1999, s.159.

muhasebe departmanında yapılacak işlerin dökümü ve bu işlerin alt gruplamasıyla servisler (kısım, şube) oluşturulur.⁷⁶

Ülkemizde sıkça karşılaşılan muhasebe organizasyonu şeması ise aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Şekil 8: Muhasebe Organizasyon Şeması



Kaynak: DURMUŞ, ARAT; *a.g.e.*, s.12.

Muhasebe bölümü organizasyon tasarımında son aşama iş ve mevki tanımlarının yapılarak kadrolara dağıtılmasıdır.

⁷⁶ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.39.

İş ve mevki tanımlaması, yetki ve sorumlulukların, ilişkilerin ve görevlerin belirtilmesiyle işin hedeflerinin ve niteliğinin anlaşılmasının sağlanması işidir. Esas olan işin neyi gerektirdiği ve işgörenin neyi yapması gerektiğini açıkça gözler önüne serebilmektir.⁷⁷

2.2.4. Muhasebe Bölümünde Alt Fonksiyon ve İş Grupları

Tüm örgütlenme çalışmalarında olduğu gibi, muhasebe bölümünün organizasyonunda da en önemli adım, muhasebenin işletme içindeki temel görevleri dikkate alınarak, gerekli iş ve faaliyetleri ayrıntılı olarak belirlemektir. Söz konusu işler, özellik ve benzerliklerine göre gruplandırılır ve bölümlendirilir. Böylece muhasebe bölümü içinde alt işlevlere göre servisler (kısım, şube) oluşturulur; bu işlem bir kişinin yapabileceği düzeye kadar sürdürülerek kadrolar oluşturulur.⁷⁸

Aşağıda muhasebe bölümünde yer alan, alt fonksiyon ve iş gruplarının görev tanımları, açıklanmaya çalışılmıştır.

Genel Muhasebe:

- İşletmenin finansal durumunu etkileyen olay ve işlemlerin kayıtlarını tutmak ve ilgililere sunmak,
- Cari hesapların izlenmesi, borç ve alacak kayıtlarının tutulması ve ödemelerin yapılmasını sağlamak,
- Muhasebe belgelerinin yasalara uygunluğunu kontrol etmek ve düzenlemek,
- İşletmede çalışan personelin ücret bordrolarını düzenlemek, ve sigorta bildirimlerini yapmak,
- Amortisman tabi varlıkların envanterini tutmak, bunlara ilişkin amortismanları doğru ve düzenli bir şekilde ayırmak,
- Vergi ödevine ilişkin kayıtları tutmak, beyannameleri düzenlemek;

⁷⁷ EREN; *a.g.e.*, s.174.

⁷⁸ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.46.

- Özel ve resmi kuruluşlarla ilgili evrak ve yazışmaların takibi.

Maliyet Muhasebesi:

- İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin saptanması, işletmede gider kontrolünün sağlanması ve elde edilen bilgiler ile planlamaya ve karar almaya yardımcı olmak,
- Maliyet standartlarını ve fireye neden olan unsurları saptamak, raporlamak,
- Stok maliyetlerini saptamak ve stoklara ilişkin miktar kontrolü yapmak,
- Üretimde kullanılan hammadde, malzeme maliyet ve miktarlarını izlemek, fiyatlamaya yardımcı olmak,
- Üretim bölümü ile işbirliği yaparak normalden çok arıza yapan ya da fire veren makinelerle hammaddeleri belirleyerek rapor hazırlamak,
- Kısa ve uzun süreli bütçeleri hazırlamak.

Mali Tahlil ve Planlama:

- Finansal tabloların yanında, mevcut tüm bilgi ve belgelerden yararlanarak işletmenin mali yapısını ve faaliyet sonuçlarını saptamak,
- Faaliyet sonuçlarının analizi yaparak geçmiş dönemlerle karşılaştırmak ve gelecekle ilgili öngöründe bulunmak,
- Analiz sonuçları doğrultusunda faaliyetlerin etkinliği ve kârlılıkla ilgili performans raporları hazırlamak,
- Genel işletme seviyesinde veya işletmenin belirli bir bölümüne ilişkin alınacak yönetim kararlarına yardımcı olacak verileri hazırlamak ve raporlar halinde sunmak,

İç Denetim:

- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçmek, değerlendirmek,

- İç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirmek ve örgütün amaçlarına, hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağını belirlemek,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,
- Finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.

Bilgi İşlem:

- İşletme için gerekli bilgilerin toplanması, saklanması, işlenmesi ve ilgili yerlere sunulmasını sağlayan bilgisayar sistemini yönetmek,
- Bilgisayarların çalışması için gerekli, bakım, onarım ve kontrolünü yapmak,
- Bilgisayarların işletim faaliyetini izlemek ve programların doğru işleyip işlemediğini saptayarak aksaklıkları düzeltmek.

2.3. MUHASEBE BELGELERİNİN DÜZENLENMESİ

2.3.1. Belge Tanımı

Kelime anlamı olarak belge; “bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman”dır. Bu tanıma göre, bir olayı ispat edici nitelikteki her türlü yazılı, görsel veya elektronik kayıt belge kapsamına girmektedir.

Muhasebe dilinde kullanılan belgeler ise bu tanımdan farklı olarak “muhasebeye konu olabilecek işlemleri kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan, ortaya koyan ve kanıtlayan yazılı nesnelere” olarak tanımlanmaktadır⁷⁹.

Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerinde güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise söz konusu finansal bilgilerin belgelendirilmesi ile olanaklıdır. Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan işletme ile ilgili

⁷⁹ DURMUŞ, ARAT; *a.g.e.*, s.17.

tarafllara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve mali raporların objektif olarak hazırlanabilmesi için objektif belgelere dayandırılmalarına bağılıdır.

Belgeleme konusunun önemi gereğii, muhasebe uygulamalarının dayanağıını oluşturan “Muhasebenin Temel Kavramları” arasında “*Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı*” yer almaktadır. Bu kavrama göre; muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerekmektedir.

2.3.2. Belgeleme İlkeleri

İşletmelerin muhasebe organizasyonunun etkinliğı ve beklenen işlevleri güvenilir bir şekilde gerçekleştirmesi iyi bir belge düzeni oluşturmalarıyla mümkün olabilir. İyi bir belge düzeninin oluşturulabilmesi için de bazı ilkelerden yararlanılır.

Belgeleme ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸⁰

1. Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır,
2. Karışıklığı ve çifte kaydı önlemek için kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmeli, çünkü bir işlem için birden fazla belge söz konusu olabilir, (Çek listesi, banka ekstresi gibi)
3. Belgeler üzerinde hiçbir şey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli değışiklik parafe edilerek gösterilmeli,
4. Belge üzerinde ilgili hesaplar belirtilerek ön kayıt sağlanmalı,
5. Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konarak, belgenin kayda geçmemesi veya birden fazla geçmesi önlenmeli,
6. Aynı işlemin fazla olması halinde “toplu bir belge” düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalı; örneğın malzeme çıkışları için bir mahsup fişi düzenlenmesi gibi,

⁸⁰ BİLGİNOĞLU; a.g.e., s.56.

7. Belgelerle ilgili işlemlerde kolaylık ve hataların önlenmesi için, farklı renklerde olmalı, numaralanarak tasnifli olarak ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmeli,

8. Tüm belgeler yetkili tarafından imza, hazırlayan tarafından ise paraf edilmelidir,

2.3.3. Belgelerin Yasalardaki Yeri

Ülkemizde muhasebe belgelerinin, biçim, içerik ve işlevsel olarak sınırlılıkları yasalarla belirlenerek, vergi alacaklısı konumundaki devletin ve diğer ilgili tarafların hakları yaptırımlarla güvenceye alınmıştır. Muhasebe belgelerinin yasalardaki yeri, Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ve Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) hükümlerine göre incelenebilir.

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi bakımından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerde veya bu hükümlerin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiler ile bazı belgelerin düzenlenmesi veya bilgilerin bildirilmesi esası getirilmiştir.

V.U.K.'nun 227. maddesine göre, defter kayıtlarına esas teşkil edecek işlemlerin belgelendirilmesi zorunludur. Ancak, örf ve teamüle göre, bir belgeye dayandırılması mutad olmayan çeşitli giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin, gerçek miktarlar üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliği ve mahiyetine uygun bulunması şartı ile belgelendirilmesinin zorunlu olmadığı V.U.K.'nun 228. maddesinde belirtilmiştir.

Yapılan işin mahiyetine göre düzenlenmesi gereken muhasebe belgeleri, V.U.K. ve mükerrer 257/1.⁸¹ maddesinin verdiği yetkiye dayanan Maliye Bakanlığı Tebliğleri

⁸¹ İlgili maddeye göre Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.

kapsamında şöyle sıralanabilir:

- Fatura (Md.229)
- Sevk İrsaliyesi(Md.230/5)
- İrsaliyeli Fatura(211 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği)
- Perakende Satış Vesikaları(Md.233)
- Gider Pusulası(Md.234)
- Müstahsil Makbuzu(Md.235)
- Serbest Meslek Makbuzu(Md.238)
- Ücret Bordrosu(Md.236)
- Taşıma İrsaliyesi(Md.240/A)
- Yolcu Listesi(Md.240/B)
- Günlük Müşteri Listesi(Md.240/C)
- Muhabere Evrakı(Md.241)
- Diğer Belgeler(Md.242)
- Ambar Tesellüm Fişi(173 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği)
- Adisyon(185 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği)
- Reçete(191 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği)
- Döviz Alım ve Döviz Satım Belgeleri(226 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği)

Bunların yanı sıra V.U.K. mükerrer 242. maddesinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkili kılınmıştır. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda sayılan belgelerden fatura ve benzeri evrak⁸² verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulması halinde özel usulsüzlük cezaları uygulanacağı V.U.K.'nın 353. maddesinde belirtilmiştir. Öte yandan içerik itibarıyla yanıltıcı belge⁸³ düzenlemek veya kullanmak, belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, belgeleri yok etmek, belgelerin asıl veya suretlerini sahte⁸⁴ olarak düzenlemek, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayanların bastığı belgeleri kullanmak V.U.K.'nın 359. maddesine göre kaçakçılık suçu kapsamındadır ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirir.

Esas olarak V.U.K.'nda belgelerin, vergilemeye ilişkin işlemlerde delil niteliği taşıyan unsurlar olarak ele alındığı ve ayrıntılı hükümler getirildiği görülmektedir.

T.T.K.'nda ise bundan farklı olarak belgelerin, ticari faaliyette bulunan tarafların haklarını ve yükümlülüklerini ispat edici bir unsur olarak ele alındığı ve bunlarla ilgili genel nitelikte hükümlere yer verildiği söylenebilir. T.T.K.'nda yer alan belgeler bakımından ayrıntılı düzenlemenin, kıymetli evrak⁸⁵ konusunda yapıldığı görülmektedir.

T.T.K.'nda 3. Kitap, 6 Fasıllık şekilde kıymetli evrak konusuna ayrılmıştır ve aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Birinci Fasıllık (557-565'inci maddeler); umumi hükümler,

İkinci Fasıllık (566-569'uncu maddeler); nama yazılı senetler,

Üçüncü Fasıllık (570-581'inci maddeler); hamile yazılan senetler,

Dördüncü Fasıllık (582- 735'inci maddeler);kambiyo senetleri,

⁸² Benzeri evrak; gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerdir.

⁸³ Yanıltıcı belge; gerçek bir muameleye dayanmakla birlikte bu muameleyi mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir.

⁸⁴ Sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

⁸⁵ Kıymetli evrak öyle senetlerdir ki, bunlarda saklı olan hak senetten ayrı olarak ortaya koyulamayacağı gibi başkalarına da devredilemez.

Beşinci Fasıl (736-743'üncü maddeler);kambiyo senetlerine benzeyen senetler ve diğer emre yazılan senetler,

Altıncı Fasıl (744-815'inci maddeler); emtia senetleri.

Muhasebe kayıtlarında her iki kanunda da (V.U.K ve T.T.K.) belirtilen belgeler kullanılacaktır. Bir ihtilaf sırasında konusuna göre daha esas olan belge dikkate alınacaktır (örneğin vergi matrahı ile ilgili bir ihtilafa fatura, gider makbuzu; alacak ile ilgili bir ihtilafta fatura ve tahsilat makbuzu veya banka dekontu vs. gibi).⁸⁶

Muhasebe belgelerinin saklanması konusunda da her iki kanunda yasal zorunluluk getirilmiş olup, saklama süresi V.U.K. 253.maddesinde 5 yıl, T.T.K. 68. maddesinde 10 yıl olarak belirtilmiştir.

2.3.4. Belge Türleri

Muhasebede saptanması gereken gerçekleşmiş, veya planlanan işletme olaylarının yazılı olarak yer aldığı belgeler değişik bakımlardan ayrıma tabi tutulabilir.⁸⁷ Bu noktada öncelikle muhasebe belgelerinin oluşumuna göre ve işlevlerine göre yapılan ayrımından söz edilecek ve ardından muhasebe kayıtlarına esas olan başlıca belgeler açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.4.1. Oluşumuna Göre Belgeler

Oluşumuna göre belgeler doğal belgeler ve yapay belgeler olarak sınıflandırılabilir.

Doğal belgeler, ticari işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgelerdir. Doğal belgeler, işletmelerin başka işletmeler ya da üçüncü kişilerle olan mali nitelikteki işlemleri için düzenlenen belgelerdir. Doğal belgeler kendi aralarında harici belgeler ve dahili belgeler olarak ikiye ayrılır. Harici belgeler, işletmenin üçüncü kişilerden aldığı

⁸⁶ ARGUN; *a.g.e.*, s.22.

⁸⁷ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.55.

mallar ya da yaptırdığı işler nedeniyle aldığı belgelerdir. Alış faturaları, serbest meslek makbuzu ve ödeme dekontları harici belgelere örnektir. Dahili belgeler ise, işletmenin üçüncü kişilere sattığı mallar ya da yaptığı işler nedeniyle verdiği belgelerdir. Satış faturaları, tahsilat makbuzları ve gider pusulası bu belgelere örnektir.⁸⁸

Yapay belgeler, doğal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydının yapılması için işletme içinde düzenlenmiş , işletmenin iç işlemlerini izlemek ve doğal belge düzenlenmesi mümkün olmayan hallerde düzenlenen, yasalarca içerikleri belirlenmemiş belgelerdir. Yardımcı belgeler veya işletme içi belgeler olarak da adlandırılan bu tür belgelerin bizzat işletme içinde bulunan ilgili kişi tarafından düzenlenmesi söz konusudur; örneğin, amortisman defteri, stok kartları , muhasebe fişleri gibi.

2.3.4.2. İşlevlerine Göre Belgeler

İşlevlerine göre belgeler; alımlara ait belgeler, satışlara ait belgeler, giderlere ait belgeler ve genel nitelikteki belgeler olarak sınıflandırılabilir.

Alımlara ait belgeler, mal veya hizmet satın alınmasıyla ilgili olarak düzenlenen belgelerdir. Alış faturaları, komisyoncu makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası bunlara örnek verilebilir.

Satışlara ait belgeler, mal veya hizmet satışlarına ait belgelerdir. Bu belgeler satıcı tarafından düzenlenmesi zorunlu belgeler olup, satış faturaları bu belgelerin başında gelir. Bunun dışında perakenden satış fişi ve yazar kasa fişi bunlara örnektir.

Giderlere ait belgeler, işletmenin yaptığı giderlerin kayıtlara alınabilmesi için düzenlenen belgelerdir. Gider belgelerinin başında yine fatura gelir. Serbest meslek makbuzu, bilet, ücret bordrosu, gider pusulası da bu tür belgelerdir.

⁸⁸ ATABEY, N. Ata; PARLAKKAYA, Raif; *Muhasebede Belge Düzeni*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s.2.

Genel nitelikli belgelerin başlıcaları, ticari mektuplar, haberleşme belgeleri, kira kontratı, banka ekstresi, mahkeme ilamları, taahhütname, vergi makbuzlarıdır.

2.3.4.3. Başlıca Muhasebe Belgeleri

Muhasebe kayıtlarına esas olan tüm belgelerin sıralanması ve açıklanması gereksiz olacağı düşünülerek bunlardan başlıcaları aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

Fatura:

Ticari işlerde en çok kullanılan belgelerden birisi faturadır. Fatura bir taraftan vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylelikle vergi matrahının tespit edilmesine, bir taraftan da fatura düzenlemenin sebebi olan akdi ilişkinin icrasının kanıtlanmasına yarayan bir belgedir.⁸⁹

V.U.K.'un 229. maddesine göre fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

V.U.K.'un 230. maddesine göre faturanın şekli tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

V.U.K.'un 231. maddesine göre, faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:

⁸⁹ ALTUĞ, Osman; *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s.105.

– Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

– Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

– Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

– Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

– Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

– Fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

V.U.K.'un 232. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

– Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

– Serbest meslek erbabına;

– Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;

– Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

– Vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

İrsaliyeli Fatura:

V.U.K.'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 211 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile; fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı

belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiştir.

Sattıkları malların teslim tarihinden itibaren yedi günlük fatura düzenleme süresinden yararlanmak istemeyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin, diledikleri takdirde "irsaliyeli fatura" düzenleyebilirler

İrsaliyeli fatura en az üç nüsha olarak düzenlenir. İrsaliyeli faturada; faturayı düzenleyen adı, ticari unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı ile nereye ve kime gönderildiği; müşterinin adı, ticari unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

İrsaliyeli fatura uygulamasına hesap dönemi içinde geçilemez. Yeni işe başlayanlar işe başlama tarihinden itibaren bu usulü seçebilirler; daha sonra hesap dönemi içinde usulün değiştirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu durumdaki mükellefler hem irsaliyeli fatura, hem de ayrı ayrı fatura ve irsaliye düzenleyemezler.

Perakende Satış Vesikaları:

V.U.K.'un 233. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

- Perakende satış fişleri;
- Makineli kasaların kayıt ruloları;
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Yine aynı maddede yer alan düzenlemeye göre, perakende satış fişi; makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak

tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.

Gider Pusulası:

V.U.K.'un 234. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, Vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Müstahsil Makbuzu:

V.U.K.'un 235. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçide kalan nüshası fatura yerine geçer. İlgili maddede düzenlediği şekilde, müstahsil makbuzunda en az şu bilgiler bulunur:

- Makbuzun tarihi;
- Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi;
- Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi;

- Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli;

Müstahsil makbuzları da seri ve sıra numarası izlenmek suretiyle düzenlenir.

Serbest Meslek Makbuzu:

V.U.K.'un 236. maddesine göre, serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

Serbest meslek makbuzlarında bulunması zorunlu bilgiler V.U.K.'un 237. maddesinde göre şunlardır:

- Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
- Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
- Alınan paranın miktarı;
- Paranın alındığı tarih;

Bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları da seri ve sıra numarası izlenmek suretiyle düzenlenir.

Ücret Bordrosu:

İşverenler, V.U.K.'un 238. maddesine göre, memur muhasebeci, tezgahtar, işçi ve benzeri gibi hizmet erbabına her ay ödedikleri ücretler için, ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar.

V.U.K.'un 239. maddesine göre, ücret bordrolarında bulunması gereken asgari bilgiler şunlardır:

- Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası;
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

- Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bunlardan ayrı olarak bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

Taşıma İrsaliyesi:

V.U.K.'un 240. maddesinin A bendine göre, ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için, aynı maddede belirtilen bilgileri ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır.

Sevk İrsaliyesi:

V.U.K.'un 230/5 maddesine göre, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiğı hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir.

Nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

Sevk irsaliyesi, fiyat ve bedel bilgileri hariç olmak üzere faturada yazılı bilgileri taşır ve fatura düzenlenmesine ilişkin kurallara uygun olarak düzenlenir. Sevk irsaliyesi

üç nüsha halinde düzenlenir ve iki nüshası emtiayı taşıyan taşıtta bulundurulur. İrsaliyede malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Kasa Tahsil Makbuzu:

Tahsilatı yapan tarafından düzenlenen ve imzalandıktan sonra ödeme yapana verilen, tahsilatı ve ödemeyi yapan tarafların, adı, soyadı, unvanı, tahsil edilen tutarı gösteren; tutarın tahsil edildiği ibaresini, tarih, sıra numarası ve açıklamayı taşıyan belgedir. Tahsilat makbuzu en az üç nüsha düzenlenir. Birinci nüsha ödemeyi yapana verilir, ikinci nüsha muhasebe departmanında kasa tahsil fişine eklenir, üçüncü nüsha koçanda kalır.⁹⁰

Kasa Tediye Makbuzu:

Kasa tediye makbuzu, tahsil makbuzu sağlanamayacak durumdaki ödemeleri belgelemek için kullanılır. Genellikle, kasadan ödeme yapıldığında karşı işletmeden, onun tahsil makbuzu istenir ve alınır. Ancak, karşı taraf işletme değilse tahsil makbuzu sağlanamaz. İşte bu durumda kasa tediye makbuzu kullanılır. Örneğin, işçilere, ortaklara avans verildiğinde, işçilere kasa tediye makbuzu imzalatılır ve bu ödeme belgelendirilmiş olur.⁹¹

Muhasebe Fişleri:

Muhasebeye defter kayıtları yanında, muhasebe fişleri üzerine yapılan ve ön kayıt veya hazırlık kayıtları diye adlandırılan kayıtlar da söz konusudur. Belirli bir iş hacminden sonra, iş bölümüne olanak vermesi nedeni ile veya mekanik muhasebenin bir koşulu olarak, muhasebe fişleri kayıt organı olarak kullanılır. Diğer bir deyişle, muhasebeye gelen belgeler önce muhasebe fişleri diye adlandırılan,

Kasa tahsil fişi,

Kasa tediye fişi,

Mahsup fişi

⁹⁰ ARGUN; *a.g.e.*, s.36.

⁹¹ DURMUŞ, ARAT; *a.g.e.*, s.29.

üzerinde muhasebeleştirilir; bu işlemi takiben işlemler yasal ve yardımcı defterlere aktarılır.⁹²

Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişlerine dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin defterlere kaydedilmesi, V.U.K.'nun 219. maddesi uyarınca 45 günlük süre içerisinde yapılabilmektedir.

2.4. MUHASEBE DEFTERLERİNİN DÜZENLENMESİ

2.4.1. Defter Tutma Amacı

İşletmelerin kuruluş biçimleri ne olursa olsun, yaptıkları işlemleri belli kurallara bağlı olarak kayıt altına almaları gerekir. Bu gereklilik hem yasalarla hükme bağlanmış hem de yapılan işlemlerin niteliğinden ortaya çıkmış bir olgudur. Hiçbir yasal düzenlemenin olmadığı bir durumda bile işletmelerin bu zorunluluğu duyacağı açıktır. Şöyle ki, işletme sahibi, işletmesiyle ilgili alışlarını, satışlarını, giderlerini ve gelirlerini herhangi bir yere kaydetmek suretiyle belirli dönemler itibariyle gerçek durumunu öğrenmek, borçlarını, alacaklarını izlemek ve faaliyet sonunda ne kadar kazanıp ne kadar kaybettiğini bilmek isteyecektir. Bu ve benzeri nedenler defter tutma gereğini açık bir şekilde ortaya koymaya yeterlidir.⁹³

Mükelleflerin uymak zorunda olduğu biçimsel vergileme kurallarından biri de defter tutmaktır. Beyan esasına dayanan mükelleflerde defter tutmanın yeri ve önemi büyüktür. Bir işletmenin başarısı düzenli ve planlı hareket etmesine bağlıdır. Defterler iş yaşamında zorunlu olan düzen ve uyumu sağlayan araçlardır. Defter tutma deyiminden işletmeye ait her türlü kayıtların tespiti anlaşılır.⁹⁴

Defter tutma amacı ve tutulacak defterlerle ilgili olarak T.T.K.'nda ve V.U.K.'nda açıklayıcı, emredici hükümler vardır.

⁹² BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.56.

⁹³ ERTAŞ; *a.g.e.*, s.41.

⁹⁴ ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; *Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s.53.

T.T.K.’nun 66. maddesinde, “her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur” diyerek defter tutmanın amacını açıklamıştır.

Öte yandan V.U.K.’nun 171. maddesi, defter tutmanın amacını daha belirgin şekilde açıklamış durumdadır. Bu hükme göre, mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Görüldüğü gibi, belirlenen amaçlar işletmenin faaliyetlerinin sonuçlarını, işlemek denetlemek, gerekli tedbirleri alıp yönlendirmelerde bulunabilmek için her zaman olması gereken hususlardır. Dolayısıyla her iktisadi işletmenin her durumda defter tutması ve tutacağı defterlere yapacağı kayıtların yukarıdaki amaçları sağlamaya yönelik olması, hem doğal hem de yasal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

2.4.2. Defter Tutma Yükümlülüğü

Gerek T.T.K.’nda ve gerekse V.U.K.’nda defter tutma yükümlüğü olanlar belirlenmiş durumdadır. Bunlar kanunlarda öngörülen zorunlu ve isteğe bağlı defterleri tutarlar.

T.T.K.’nun 66. maddesi hükmü uyarınca, defter tutmak zorunda olanlar aşağıda sıralanmıştır:

- Gerçek ve tüzel kişi tacirler,
- Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişilikleri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler,
- Dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler,
- Yukarıda sayılanlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan diğer ticari işletmeler.

V.U.K.'nun 172. maddesine göre, aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmak zorundadırlar.

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler.

Ancak, yukarıdaki sıralama çok genel ve kapsamlıdır. Bu sıralamayı, istisnalar bakımından, V.U.K.'un 173. maddesi ile birlikte ele almak gerekir. Buna göre, defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar vergisinden muaf olan; iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Defter tutma mecburiyeti bakımından T.T.K. ve V.U.K. arasındaki farklılıklar açıkça görülmektedir. Buna göre bazı hallerde T.T.K.'na göre defter tutmak zorunda olanlar, V.U.K.'na göre defter tutma mecburiyeti olmayabilmektedir.

2.4.3. Defter Tutma Dönemi

Defter tutmada önemli kavramlardan birisi de hesap dönemidir. V.U.K.'nın 174. maddesine göre defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Bu durum aynı zamanda muhasebenin dönemsellik ilkesinin ve işletmelerin sürekliliği varsayımının doğal bir sonucudur.

Muhasebe uygulamasında hesap dönemi üç grupta toplanmıştır. Bunlar; normal hesap dönemi, özel hesap dönemi ve kıst hesap dönemidir.

Normal Hesap Dönemi: Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Yani kayıtlar normal olarak 1 Ocak ve 31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık dönem içinde tutulur ve bu dönemin sonunda kâr ve zarar tespit edilerek hesaplar kapatılır. Muhasebe uygulamasında benimsenen temel hesap dönemidir.

Özel Hesap Dönemi: Bazı işletmeler için takvim yılı dönemi faaliyet ve işlemlerinin özelliğine uygun olmayabilir. Bu durumda olanların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir. Özel hesap dönemi belirlenen işletmeler için farklılık 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleridir ve bu tarihler sadece kendileri için geçerlidir. Özel hesap dönemi tayin edilen işletmelerin kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

Kıst Hesap Dönemi: Hesap dönemi ister takvim yılı isterse özel hesap dönemi olsun, bir yıllık yani 12 aylık bir devreyi kapsar. Ancak, yeni işe başlama veya işi bırakma gibi bazı durumlarda, hesap dönemi bir yıllık yani 12 aylık süreden az olabilir. Bir yıllık devreden az olan bu faaliyet süresi de ayrı bir hesap dönemi sayılır. Bu hesap dönemine kıst hesap dönemi denilir. Kıst hesap döneminin önceden süre ile sınırlandırılması mümkün değildir.⁹⁵

⁹⁵ ÖNGEN, Safiye; *Vergi Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.68.

2.4.4. Defter Tutma Bakımından Tüccarlar

V.U.K.'nin maddesinde defter tutma yükümlülüğü bakımından tüccarlar birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlardan; birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına defter tutacakları belirtilmiştir.

Birinci sınıf tüccar olmanın şartları V.U.K.'nin 177. maddesi gereğince 2006 yılı için şu şekilde belirlenmiştir:

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 96.000. YTL veya satışları tutarı 130.000. YTL'yi aşanlar,
- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 52.000. YTL'yi aşanlar,
- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 96.000. YTL'yi aşanlar,
- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
- Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler,
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

İkinci sınıf tüccar olmanın şartları V.U.K.'nin 178. maddesi gereğince 2006 yılı için şu şekilde belirlenmiştir:

- 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar,
- Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılmaya kadar ikinci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

İş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebilirler:

– Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa, veya;

– Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

İş hacmi bakımından ikinci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler.

– Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

– Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

Ayrıca V.U.K.'nun 181. maddesi ikinci sınıf tüccarların diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabileceğini hükme bağlamıştır.

2.4.5. Tutulacak Defterler

Gerek T.T.K.'nda, gerekse V.U.K.'nda mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defterler sayılmış ve bu sayılan defterlerden başka işletmelerin özelliğine göre gerekli görülen diğer defterlerin de tutulabileceği öngörülmüştür.

2.4.5.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

V.U.K.'nun 182. maddesine göre, yevmiye defteri birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu defterlerden biridir. Yevmiye defteri ile ilgili hükümler, V.U.K.'nun 183. maddesi ve T.T.K.'nun 70. maddesinde bulunmaktadır. Her iki

kanunda da yevmiye defteri; kaydı gereken işlemleri belgelere dayanılarak tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazmaya yönelik defter olarak ifade edilmiştir.

- Yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır:
- Madde sıra numarası (Makine ile tutulan muhasebelerde mecburi değildir.);
- Tarih;
- Borçlu hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin açıkça belirtilmesi şarttır.);
- Alacaklı hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin açıkça belirtilmesi şarttır);
- Tutar (Yardımcı hesaplara taksim edilenler, açıklama sütununda gösterilmek şarttır);
- Her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları.

Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde günlük defter ve tutulması zorunlu diğer defterlerini hareketli yapraklı olarak kullanabilirler.

Yevmiye defterine geçirilecek kayıtlar haklı sebep olmaksızın, on günden fazla geciktirilemez. Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır.

2.4.5.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter):

V.U.K.'nun 182. maddesine göre, birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu defterlerden biri de defter-i kebirdir. Defter-i kebir ile ilgili hükümler, V.U.K.'nun 184. maddesi ve T.T.K.'nun 71. maddesinde bulunmaktadır. Defter-i kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Büyük defterdeki kayıtların en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır:

- Tarih;
- Yevmiye defteri madde numarası;
- Tutar;
- Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri.

Yevmiye defterinde olduğu gibi, büyük defter de ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olur. Ancak bu defterlerin sayfalarının numaralanması yevmiye defterinden ayrı bir özellik gösterir. Aynı numara defterin hem sol hem de sağ sayfasına yazılır.

2.4.5.3. Envanter Defteri:

Bilanço esasına göre tutulması gereken defterlerden biri de envanter defteridir. Envanter defteri ile ilgili hükümler, V.U.K.'nun 185. maddesi ve T.T.K.'nun 72. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre envanter defteri; işletmenin açılış tarihindeki ve daha sonra da her iş yılı sonundaki envanterlerinin ve bilançolarının kaydedildiği defterdir. Buradaki iş yılı ifadesi altı aydan az ve on iki aydan çok olamayan süreyi belirtmektedir. Envanter defteri de ciltli ve sayfaları sıra numaralı olur.

Çıkarılan envanter asıl olarak deftere yazılır. Ancak işleri geniş ölçüde ve çok çeşitli mal üzerine olan büyük kuruluşlar envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Bu listelerin de sayfalarının sıra numarası taşıması, envanter tarihini göstermesi, yetkili imzaların bulunması, envanter defteri gibi saklanması zorunludur. Ayrıca listelerde yer alan envanterlerin topluca envanter defterine kaydedilmesi de gerekmektedir.

2.4.5.4. İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı defteri ikinci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu defterdir. İşletme hesabı defteri ile ilgili hükümler, V.U.K.'nun 194. maddesi ve T.T.K.'nun 76. maddesinde bulunmaktadır. Buna göre, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan işletme hesabı defterinin sol tarafını gider, sağ tarafını gelir kısmı teşkil eder.

Gider kısmına; satın alınan emtia, hizmet karşılığı ödenen paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; gelir kısmına ise, emtia satışları, hizmet karşılığı alınan paralar ve işletme faaliyetinden doğan diğer gelir kaydolunur.

Gider ve gelir kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır:

- Sıra numarası,
- Kayıt tarihi,
- İşlemin türü,
- Tutar.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir.

2.4.5.5. Serbest Meslek Kazanç Defteri

Serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümler G.V.K.'nun dördüncü bölümünde yer almaktadır. Buna göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak tarif edilmiş, serbest meslek faaliyeti ise; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyetini sürekli olarak meslek halinde ifa edenlere serbest meslek erbabı denilmektedir.

Öte yandan serbest meslek erbabının elde ettiği serbest meslek kazancı, G.V.K.'nun 68. maddesinde; “bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylıklar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır” şeklinde tarif edilmiştir.

İşte serbest meslek erbabı için, elde ettiği gelirlerle yaptığı giderleri kaydetmek üzere V.U.K.'nun 210. maddesinde serbest meslek kazanç defteri tutulması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da gelirler kaydedilir. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin türü ile yapıldığı tarih ve gelir tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Serbest meslek kazanç defterinin tutulması yönünden istisnai durumlar da mevcuttur. Buna göre, hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı bilgileri protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı bir kazanç defteri tutmayabilirler. Noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin resmi defteri "kazanç defteri" yerine geçmektedir.

2.4.5.6. Çiftçi İşletme Defteri

Çiftçi işletme defteri, çiftçilerin zirai kazançlarının işletme hesabı esasına göre belirlenmesinde tutulan defterdir. V.U.K.'nun 213. maddesine göre, zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçiler, işletme defterinin sol tarafına G.V.K.'nun 57. maddesinde gösterilen giderleri, sağ tarafına da 56. maddesinde gösterilen gelirleri kaydederler.

Gider ve gelir kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi lazımdır:

- Sıra numarası,
- Kayıt tarihi,
- İşlemin türü,
- Tutar.

Ayrıca, G.V.K.'nun 59. maddesine göre, çiftçiler diledikleri takdirde işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler

2.4.5.7. İmalat Defteri

İmalat defteri, imalat işletmelerinin tutacakları özel kayıtlar arasında yer alır ve işletmeye giren hammadde ve yardımcı malzemelerle bunlardan aynen satılan ve imale sevk edilenleri ve bunlardan imal edilen mamulleri gösteren bir defterdir. Bu defterde anılan hareketler miktar olarak izlendiği için bir tür ambar defteri niteliğindedir.⁹⁶

V.U.K.'nun 197. maddesine göre, birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar kanunen tutulması gerekli defterlerin yanı sıra bir imalat defteri tutmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa karşın V.U.K.'nun 203. maddesinde, "İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığı'ndan izin almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar" hükmü yer almaktadır. Ayrıca 246 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile muhasebe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri olmadığı belirtilmiştir.

İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla yazılır:

- Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere gönderilen her türlü ilk hammaddeler ile başlıca yardımcı malzemeler (doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi),
- Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar,
- İmal edilen mamul maddeler,
- Teslim edilen mamul maddeler.

İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tespitine imkan ve lüzum olmayanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir.

⁹⁶ ERTAŞ; *a.g.e.*, s.55.

Ayrıca V.U.K.'nun 200. maddesi hükmüne göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır.

2.4.5.8. Kombine İmalatta İmalat Defteri

Kombine imalat V.U.K.'nun 198. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; Ham maddeden tam mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği (İplik-dokuma, yağ-sabun, kereste-mobilya, un-makarna münasebetlerinde olduğu gibi) ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dahilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olmaktadır.

Kombine imalatta, imalat defterinin iki şekilde tutulması mümkündür. Bunlardan birincisi; her müstakil amal işinin imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterilmesidir. burada tek bir defterin varlığı söz konusudur. Ancak, bu defterin her her müstakil imal safhası için ayrı ayrı kısımlara ayrılması gerekmektedir. İkinci şekilde; her müstakil amal safhası için ayrı bir imalat defteri tutulmasıdır. Her iki şekilde de bir safhanın mamulü öteki safhaya teslim gösterilmek suretiyle, bir sonraki safhanın "iptidai" maddesini teşkil etmektedir. İmalat defteri için açıklanan yazılacak emtialar kombine imalatta imalat defteri için de geçerli bulunmaktadır.

2.4.5.9. Karar Defteri

Karar defteri, T.T.K.'nun 66. maddesinde tüzel kişi tacirler tarafından tutulması zorunlu defterler arasında sayılmıştır. Aynı kanununun 78. maddesinde ise, "tutulan karar defterine gerek umumi heyet veya ortaklar heyeti, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde alınan kararlarla toplantıda hazır bulunan azaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu kararların altı şirket namına imza

koymaya yetkili olanlar tarafından imza edilir” denilerek bu defterin işlevi açıklanmıştır.

Ortaklar kurul karar defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul karar defteri T.T.K.’nın 66. maddesinde sözü edilen karar defteri çeşitleridir.

Ortaklar kurul karar defteri, tatbikatta Limited Şirketlerde ortaklar kurulu tarafından tutulan bir defterdir. Bu deftere ortakların, ortaklar kurulu toplantılarında yaptıkları görüşmeler neticesinde alınan kararlarla toplantıda hazır bulunan ortaklar kurulu üyelerinin adları ve soyadları, toplantı günü ile beyan edilen oy ve müzakerelerin tam bir suretle bilinmesi için gerekli diğer hususlar yazılır. Yönetim kurulu karar defteri, tatbikatta Anonim Şirketler tarafından tutulmaktadır. Anonim Şirket Yönetim Kurulu tarafından yapılan görüşmeler neticesinde alınan kararlarla, toplantıda hazır bulunan yönetim kurulu üyelerinin adları ve soyadları, toplantı günü ile beyan edilen oy, görüşmelerin tam bir açıklıkla bilinmesi için gerekli hususlar yazılır. Genel kurul karar defteri tatbikatta kullanılmamaktadır. Ticaret Yasa’sının 75. maddesi genel kurul kararlarının yazıldığı defter olarak açıklamaktadır. Ancak Anonim Şirketlerde genel kurul toplantılarında kararlar bir zapta yazıldığı için bu defterler kullanılmamaktadır.⁹⁷

2.4.5.10. Ortaklar Pay Defteri

T.T.K. madde 519’a göre, bu deftere ortakların ad ve soyadları, pay miktarları, gerçekleşen ödemeler, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili diğer değişiklikler kaydedilir.

Limited şirketlerde ortakların tamamının yazıldığı bir defterdir. Ortaklarının tamamının her biri için ayrı bir sayfa açılır. Anonim şirketlerde ise nama yazılı hisse senedi sahiplerinin yazıldığı bir defterdir. Nama yazılı hisse senetleri sahiplerinin her biri için ayrı sayfa açılır.⁹⁸

⁹⁷ KUMKALE, Rüknettin; *Şirketlerin Kuruluşu ve İşleyiş Rehberi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.405-407.

⁹⁸KUMKALE; *a.g.e.*, s.406.

2.4.5.11. Diğer İşletmelerin Tutacakları Özel Kayıtlar

Diğer işletmelerin tutacakları özel kayıtlar ile ilgili bilgiler, V.U.K.'nun 204-209. maddelerinde bulunmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Kayıtları:

Banka, banker ve sigorta şirketleri, banka ve sigorta muameleleri vergisinin mevzuuna giren işlemleri ayrıntılı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir.

Damga Resmi Kayıtları: Damga Resmi Kanunu'na göre yolcu bileti ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi konular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret primlerle istifa ettikleri damga resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaya mecburdurlar. Tüccarlar bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttukları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir "Damga Resmi defteri" tutulur. Devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçer.

Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri: Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri bir "Hasılat defteri" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler.

Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına Ait Kayıtlar: V.U.K.'na göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler, Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara ait giderleri defter-i kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar.

Ambar Defteri: Depo (Ardiyeler dahil) işleyenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar. Bu deftere en az aşağıda yazılı bilgiler kaydolunur:

- Malın ambara giriş tarihi,
- Malın cinsi (Malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj türünün yazılmasıyla yetinilir),
- Malın miktarı (Ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet),
- Malın kimin tarafından bırakıldığı,
- Malın nereye ve kime gönderildiği,
- Alınan nakliye ücreti tutarı.

2.4.6. Tutulacak Defterlerin Tasdiki

Defterlerin bir hüküm ifade edebilmesi için, tasdik ettirilmiş olması gerekmektedir.⁹⁹ Tacirler tarafından tutulması zorunlu olan ticari defterlerin tasdikine ilişkin hükümler T.T.K. ve V.U.K. 'nda düzenlenmiştir.

2.4.6.1. V.U.K. Yönünden Defterlerin Tasdiki

V.U.K.'nun 220. maddesine göre aşağıda yazılı defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur:

- Yevmiye ve envanter defterleri,
- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri,
- Nakliyat Vergisi defteri,
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri.

Defterlerin tasdik zamanı, V.U.K.'nun 221. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

⁹⁹ ÖNGEN; *a.g.e.*, s.37.

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

Ayrıca, V.U.K.'nun 220. maddesine göre defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar.

Defterlerin tasdik makamı da V.U.K.'nun 223. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre, defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

2.4.6.2. T.T.K. Yönünden Defterlerin Tasdiki

T.T.K.'nun 69. maddesinde tasdiki zorunlu defterler belirlenmiştir. Buradaki belirleme, aynı kanunun 66. maddesinin 1. ve 3. bentlerinde yazılı olan mükellefiyet biçimleri esas alınarak yapılmış bulunmaktadır.

Tüzel kişi tacirler; yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, karar defterini, gerçek kişi birinci sınıf tacirler; yevmiye defteri, büyük defter, envanter defterini, ikinci sınıf tacirler; işletme defterlerini, serbest meslek erbabı; serbest meslek kazanç defterini kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadırlar.

Defterlerin makamı T.T.K.'nda da açıkça belirtilmiş olup, V.U.K.'nda belirtildiği gibi, ticari işletmenin bulunduğu yerdeki noterdir.

2.4.7. Tutulacak Defterlerde Kayıt Düzeni

Defterlerin tutulması ile ilgili en önemli konulardan birisi de kayıt düzenidir. Kayıt düzeni ile ilgili uyulması gereken kurallar V.U.K.'nun 215-219. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanun'da düzenlenen bu kurallar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu (V.U.K. Madde 215):

Defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir ve yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. Bu maddede belirlenen özelliklere sahip işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Ancak, bunlar da vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde Türk Lirası tutarlar kullanırlar.

Defterlerin Mürekkeple Yazılacağı (V.U.K. Madde 216):

Defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem ile yapılabilir.

Yanlış Kayıtların Düzeltmesi (V.U.K. Madde 217):

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Boş Satır Bırakılamayacağı, Sayfaların Yok Edilemeyeceği (V.U.K. Madde 218):

Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli hareketli yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Kayıt Zamanı (V.U.K. Madde 219): Defterlere kaydedilecek işlemlerin en geç 10 gün içinde düzenli ve açık bir biçimde kaydedilmesi gerekir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak yürüten kuruluşlarda, işlemlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtların, esas defterlere 45 gün içinde intikal ettirilmesi gerekmektedir. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günü gününe kaydedilir.

Yukarıda belirtilen kayıt düzeni ile ilgili kurallara uyulmaması V.U.K.'nın 352. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

2.4.8. Elektronik Ortamda Defter Tutma

Bilişim teknolojisinin; bilginin üretilmesi, iletilmesi ve kullanılması konusunda getirdiği yenilik muhasebecilerin çalışmalarını büyük oranda etkilemiştir. Özellikle muhasebedeki rutin işlerin yerine getirilmesinde bilgisayarların kullanılmasıyla, bunların muhasebecilerin yerini değil, muhasebeciler üzerindeki sıkıcı ve zaman alıcı işleri almış ve muhasebe mesleğinin öneminin farkına varılmasını sağlamıştır. Artık muhasebe mesleğini kayıt tutma ve beyanname doldurma olarak görme aşamasından gerekli bilgilerin üretimini planlama, bilgisayar imkanları ile üretilen bilgileri işletme kararlarına destek olacak şekilde kullanma uzmanlığı olarak görme aşamasına gelinmiştir.¹⁰⁰

Mevzuatımıza bilgisayar olgusu, V.U.K.'nın 183. maddesinde yer alan müteharrik yapraklı yevmiye defterine ilişkin düzenleme ile birlikte girmiştir. 1986 yılına kadar müteharrik yapraklı defter izne tabii iken, 1985 yılında 3239 sayılı Kanunun 16. maddesi ile bu izne tabi olma hükmü kaldırılmıştır. Böylece dileyen herkes bilgisayarları muhasebesinde serbestçe kullanabilme imkanını elde etmiştir.¹⁰¹

¹⁰⁰ ERDOĞAN, Murat; Finansal Muhasebe, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002, s.26.

¹⁰¹ ERDOĞAN; a.g.e., s.28.

V.U.K.'nun 183. maddesine göre mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterleri müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Ancak V.U.K. açısından muhasebe kayıtlarının geçerliliği için kesin koşul, çözümlü sayfalar halinde de olsa, sıralı numaranmış ve her sayfası tek tek tasdik edilmiş defterlere aktarılmış olmasıdır. Bu doğrultuda defter kayıtlarının tutulmasında bilgisayardan yararlanılması halinde, V.U.K'nun kayıt düzeniyle ilgili düzenlemelerine de aynen uyulması zorunlu bulunmaktadır.¹⁰²

Elektronik ortamın hızlı gelişmesi ve fiziki ortama ilişkin hükümlerle arasındaki uygulama farklılıkları nedeniyle, 4731 sayılı Kanununun 4/E maddesiyle V.U.K.'nun mükerrer 242. maddesine eklenen 2 numaralı fıkra; elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kaydın tanımı yapılmakta olup, elektronik defter, kayıt ve belgelerin mükellefler tarafından belli bir standart çerçevesinde oluşturulması, kaydedilmesi ve bunların muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.

V.U.K.'ndaki bu düzenleme Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelere uygulanan usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme yetkisi de öngörülmüştür. Söz konusu düzenlemelere göre, mükelleflerin elektronik ortamda tuttukları bilgilerin güvenliği açısından Maliye Bakanlığı'na mükellefler tarafından tutulan bilgilerin çeşitli iletişim araçları vasıtasıyla kendi bünyesinde veya görevlendireceği kurumlara aktarma zorunluluğu getirebilme yetkisi verilmekte, ayrıca mükellefler tarafından elektronik ortamda aktarılabilecek bilgilerin kullanılabilirliğini sağlamak için bilgilerin belli bir format ve standartta gönderilmesini istemek, aktarılabilecek bilgilerin format ve standardına ilişkin usul ve esasları belirlemek ve Kanun kapsamına giren konularda elektronik imza kullanım usul ve esaslarını belirlemek hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.¹⁰³

¹⁰² ALTUĞ; *a.g.e.*, s.163.

¹⁰³ ASLANOĞLU, Suphi; YILDIZ, Seyfi; "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin İspat Kuvveti", *Mali Çözüm*, İSMMMO Yayın Organı, Yıl: 2006, Sayı: 74, s.189-190.

2.5. HESAP PLANININ DÜZENLENMESİ

2.5.1. Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı ve Hesap Planı Kavramları

Bir işletmedeki hesap işlerinin, yaygın deyimini ile muhasebenin temel görevi, işletme içi ve dışı değer hareketlerinin saptanması ve bunların anlaşılır şekilde ortaya konmasıdır. Bu değer hareketlerine ilişkin veriler, yani para ile ifade edilebilen işletme olaylarının muhasebede kayda geçirilmesi “çift taraflı kayıt düzeni” içinde “hesaplar” ile olur. İşletmede kullanılan hesapların sayısının artması, özellikle değer hareketlerine ilişkin verilerin, kayıtlara geçmeden önce anlamlı bir düzene konmasını gerektirir. Bu da ancak işletmede tutulan hesapların çeşitli amaçlara gruplandırılması ve alt ayrımlarının yapılması ile sağlanır.¹⁰⁴

Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli anlamda, belirli bir sistem içinde hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir. Bu yönerge, muhasebe bilim ve uygulama adamlarınca düzenlenir; çeşitli meslek odası, meslek birliği gibi yarı resmi kurumlarca ve yetkili resmi makamlarca benimsenir; ilgili ve yetkililerce uygulanır.¹⁰⁵

Hesap çerçevesinin ana amacı ülke içindeki bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemi uygulamaları olmakla beraber, hesap çerçevesinin amaç ve görevleri şöyle sıralanabilir:¹⁰⁶

- Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak,
- İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak,
- Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak,
- Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak,
- Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak,

¹⁰⁴ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.81.

¹⁰⁵ YAZICI; *a.g.e.*, s.155.

¹⁰⁶ ATAMAN, HACİRÜSTEMOĞLU; *a.g.e.*, s.10.

– Hesap işlerinde örgütlenmeyi kolaylaştırmak.

Nitekim ülkemizde halen uygulama zorunluluğu bulunan hesap çerçevesi, muhasebe organizasyonu kapsamında yapılacak hesap planı oluşturma çalışmalarını önemli ölçüde kolaylaştırmaktadır.

Genel hesap planı; aynı işi yapan kurumları ya da birçok şubesi olan büyük kurum ya da işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir plan ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir. Bu işkolu düzeyinde hesap planıdır. Genel hesap planı, varsa hesap çerçevesinden çıkarılarak oluşturulur. Bu durumda genel hesap planı her işkolu için ayrı ayrı düzenlenir. Hesap çerçevesi ile genel hesap planında uyum sağlanmış olur. Hesap çerçevesi hazırlanmamışsa, belirli işkolları (özellikle sanayi işkolları) oda ve birlikleri aracılığı ile kendileri için genel hesap planı hazırlayabilirler.¹⁰⁷

Hesap planı ise, belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanarak, kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları (defter-i kebir hesaplarını), ara hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı iş olgularını sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁸

Tanımlardan açıkça görüleceği üzere, hesap çerçevesi; genel hesap planına göre, genel hesap planı; hesap planına göre daha genel kavramlar olmakta ve hesap planları her işletme için kendine özgü bir yapıda oluşturulmaktadır.

Hesap planı muhasebe sisteminin yapısını oluşturur ve muhasebe organizasyonun temel unsurlarından biridir. Hesap planı benzer olayların aynı hesaplarda toplanmasını,

¹⁰⁷ DURMUŞ, ARAT; *a.g.e.*, s.60.

¹⁰⁸ YAZICI; *a.g.e.*, s.167.

yeknesaklığını, denetimini, sonuçların karşılaştırılmasını, sonuçların birleştirilmesini sağlar.¹⁰⁹

2.5.2. Hesap Planının Hazırlanması

Muhasebe organizasyonunun en önemli adımlarından biri olan hesap planları, işletmede tutulacak hesapları belirtir ve bunları belirli amaçlara göre yine belirli bir sistem içinde sınıflandırır. Orta ve büyük irilikte bir endüstri işletmesinde yürütülen bir hesap planı çalışması göz önünde bulundurulursa, hesap planının yalnızca işletmede kullanılan hesapların bir cetveli olmadığı, aksine tüm muhasebe organizasyonunun ve anlayışının temeli olduğu açık olarak ortaya çıkar.¹¹⁰

Hesap planı oluşturulurken muhasebede üretilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılması ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesi hedeflenir.

Bilgisayarın sağladığı büyük imkanlara karşın hesap planının düzenlenmesinde bazı hususların göz önünde tutulması gerekir. Bu hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹¹¹

– Hesap planı düzeni, bilanço ve gelir tablosunun süratle hazırlanmasına olanak sağlayacak biçimde olmalıdır. Mizandaki kalanların bilanço ve gelir tablosu kalemlerini sırasıyla oluşturması, her rapor almada yeni düzenlemeler yapma külfetini ortadan kaldırır.

– Hesaplar, hesap planında, muhasebeden istenen bilgileri kolayca verecek, muhasebe raporlarına kolayca ulaşılabilir biçimde yer almalıdır. Buna göre hazırlanmış bir hesap planı muhasebe verilerinin raporlara yeni hesaplamalar, bölümlenmeler veya gruplamalar yapma gereğini ortadan kaldırır.

– Gerek ana, gerek tali hesaplar işletme için gerekli ise açılmalıdır. Bir defter-i kebir hesabında izlenecek işlemin birçok hesapta izlenmesi ya da gereksiz ayrıntı hesabı açılması muhasebenin işinin artmasına neden olur.

¹⁰⁹ ATAMAN, Ümit; SUMER, Haluk; *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s.269.

¹¹⁰ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.107.

¹¹¹ SEVİLENGÜL; *a.g.e.*, s.59-60.

- Hesap planı, muhasebe ilkelerinin uygulamaya yansımına imkan sağlamalıdır.
- Hesap planındaki hesapların kapsamı açık olmalıdır.
- Hesap planının ana yapısı gerekli değişikliğe olanak verecek esneklikte olmalı, her değişiklikte planın bütünü etkilenmemelidir.

Hesap planı işletmenin de bünyesine uygun olmalıdır. Fazla ayrıntılı bir hesap planı iş hacmini arttırırken, az ayrıntılı bir hesap planı da muhasebeden sağlanacak faydayı azaltır ve kontrolü zorlaştırır. Bu nedenle hesap planı hazırlanırken işletmenin bünyesi ve muhasebeden beklenen bilgilerin ne olduğu iyi incelenmeli hesap grupları, ana hesaplar ve yardımcı hesaplar ve alt hesaplar bunlara göre belirlenmelidir.¹¹²

2.5.3. Hesap Planının Kodlanması

Hesaplar, hesap planında belirli bir sıralama içinde bulunur. Sıralama, hesapların kodlanması ile sağlanır. Hesapların kodlanması, işlemlerin bilgisayara yüklenmesi bakımından zorunludur. İşlemlerini elle kaydeden işletmelerde de kodlama, bir yandan bunların sıralarının korunmasını sağlarken diğer yandan uzun hesap isimleri yerine sadece harf ve sayıların yazılması ve söylenmesi yoluyla emek ve zaman tasarrufu sağlar.¹¹³

Kodlama yöntemleri olarak, numara blokları sistemi, desimal sistem, harfli sistem, harf ve numaralı sistem sayılabilir.¹¹⁴

Numara Blokları Sistemi: Bu sistemde ana hesap grupları için belirli rakam serileri oluşturulur. Her bir gruba giren ana hesaplara numara verilir.

100-199 Dönen Varlıklar

200-299 Duran Varlıklar

300-399 Kısa Vadeli Borçlar

¹¹² ATAMAN, SUMER; *a.g.e.*, s.269.

¹¹³ SEVİLENGÜL; *a.g.e.*, s.60.

¹¹⁴ BİLGİNOĞLU; *a.g.e.*, s.85.

400-499 Uzun Vadeli Borçlar

500-599 Sermaye

Desimal Sistem: Hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar Desimal (ondalık) sisteme göre kodlanır. Buna (Amerikalı Mervil Dewey'in buluşu olduğu için) Dewey Desimal sistemi de denilmektedir.¹¹⁵

1. Dönen Varlıklar

15. Stoklar

150. İlk Madde Malzeme

151. Yarı Mamuller

152. Mamuller

Harfli Sistem: Bu sistemde hesapların oluşturulmasında sadece harfler kullanılmaktadır. Kodlama, alfabetik sıraya göre harflerin sıralanması ile veya hesap sınıfı, hesap grubu ve ana hesapların baş harfleri alınarak yapılabilir.

DV. Dönen Varlıklar

HD. Hazır Değerler

K. Kasa

B. Bankalar

Harf ve Numaralı Sistem: Harflerin, numara blokları ve desimal sistem ile birlikte uygulanması ile kodlama sistemi geliştirilebilir. Genellikle hatırlanması kolay harflerin ve rakamların birlikte kullanılmasıyla hesap kodlaması oluşturulabilir.

DV. Dönen Varlıklar

DV.1. Kasa

DV.2. Bankalar

DV.2.1. Akbank

DV.2.2. Garanti Bankası

¹¹⁵ DURMUŞ, ARAT; a.g.e., s.68.

Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında da desimal sistem esas alınmış ve üç haneli defter-i kebir hesapları düzeyinde bir kodlama yapılmıştır.

2.5.4. Türkiye’de Standart Hesap Planı Oluşturma Çalışmaları

Türkiye’de belirli gruptaki işletme ve kurumlar için tekdüzeni sağlayacak çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ülkemizde hesap planının kullanılması, Sümerbank’ın kurulmasıyla (1933) başlamıştır. Sümerbank’ın hesap planı Alman bilim adamlarınca hazırlanmış olduğundan, Almanya’daki hesap planından geliştirilmiştir. Sümerbank’ın hesap planı, öteki kamu iktisadi teşebbüslerince de benimsenmiş ve kullanılmış, bir yandan da zamanla birçok kişinin görüşü altında değiştirilmiştir. Öte yandan, kamu iktisadi teşebbüslerinin büyümesi ve faaliyet türlerinin artması, bu planın birçok yönden yetersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır.¹¹⁶

Daha sonra, 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri İle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun’la kurulan, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, 1968 yılında Tekdüzen Genel Hesap Planı yayınlanmıştır. Bu hesap planı 1971 yılında kurulmuş bulunan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Reform Komisyonu Tarafından yeniden incelemeye alınmış ve bazı değişikliklerden sonra Kamu İktisadi Devlet Teşebbüsleri’nde uygulanmak üzere 1973 yılından itibaren zorunlu hale getirilmiştir.¹¹⁷

Daha sonra sermayesinin %50’sinden fazlası Kamu İktisadi Teşebbüsleri’ne ait olan ve “bağlı ortaklık” olarak nitelendirilen anonim şirketlerde bu hesap planının kullanılması zorunlu kılınmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu da, bazı değişikliklerle, söz konusu hesap planını, “Standart Genel Hesap Planı” adı altında, halka açık anonim şirketlere önermiştir.¹¹⁸

¹¹⁶ DURMUŞ, ARAT; a.g.e., s.94.

¹¹⁷ ERTAŞ; a.g.e., s.70.

¹¹⁸ SEVİLENGÜL; a.g.e., s.62.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı çalışmalardan sonra, bankaların muhasebe işlemleri özellik gösterdiğinden bu işletmeler için ayrı bir tekdüzen hesap planı çalışmasına girişilmiş ve bunun neticesinde Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan tekdüzen hesap planı 1.1.1986 tarihinden itibaren tüm bankalarda uygulamaya konulmuştur.

1990'lı yıllara gelindiğinde, o güne kadar yapılan hesap planındaki standartlaşma çalışmaları, ülke genelinde bulunan tüm kurum ve işletmeleri kapsamaktan uzak, belirli kesimlere yönelik olmuştur.

Muhasebe uygulamalarında birlik sağlanması ihtiyacı doğrultusunda, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu" mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere bir hesap planı hazırlamıştır. Söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenleme ile 1994 yılından başlamak üzere bilanço esasına göre defter tutan ve faaliyet konuları itibariyle farklı konumda bulunan finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmeler için Tekdüzen Hesap Planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Bu hesap planında izleyen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bazı değişiklikler, eklemeler ve düzeltmeler yapılmıştır.

2.5.5. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması

Bilanço usulünü uygulayan işletmelerde, işlemlerin genel kabul görmüş ilkelere göre muhasebeleştirilerek güvenilir bilgi üretilmesini ve bu bilgilerin tutarlı mali tablolarla rapor edilmesini amaçlayan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, aşağıdaki düzenlemeleri kapsamaktadır:

1. Muhasebenin temel kavramları,
2. Muhasebe politikalarının açıklanması,
3. Mali tablolar ilkeleri,
4. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,

5. Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi bölümlerinden oluşmaktadır.

Bu düzenlemelerden en önemlisi, Türkiye için bir Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının kabul edilmiş olmasıdır.¹¹⁹

Tekdüzen Hesap Planı'nda daha önce de belirtildiği gibi desimal kodlama sistemi benimsenmiştir ve isteğe göre yeni hesap açılması için esneklik sağlanmıştır. Hesap planında oluşturulacak yardımcı hesaplar, üç rakamlı ana hesapların sonuna iki rakamlı hesapların eklenmesi ile elde edilir. İstenirse alt hesaplar çoğaltılabilir. Aşağıda bununla ilgili bir örnek gösterilmiştir.

1. DÖNEN VARLIKLAR

10. Hazır Değerler

100. Kasa

01. TL Kasası

02. Döviz Kasası

Buna göre hesap planı önce aşağıdaki gibi 9 hesap sınıfına ayrılmıştır.

Tablo 4: T.H.P. Hesap Sınıfları

1-5 BİLANÇO HESAPLARI	
1. DÖNEN VARLIKLAR	3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
2. DURAN VARLIKLAR	4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
	5. ÖZ KAYNAKLAR
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI	
7. MALİYET HESAPLARI	
8. SERBEST HESAPLAR	
9. NAZIM HESAPLAR	

¹¹⁹ ATAMAN, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.e., s.11.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 1-9. grupları oluşturan hesap sınıflarının altında iki rakamlı hesap grupları ve bunların da altında üç rakamlı defer-i kebir hesapları yer almaktadır.

1. Dönen Varlıklar: Nakit mevcudu ile 1 yıl içinde paraya çevrilebilen veya kullanılabilen varlıklardır. Dönen varlıklara ait hesap grupları şunlardır:

- 10. Hazır Değerler
- 11. Menkul Kıymetler
- 12. Ticari Alacaklar
- 13. Diğer Alacaklar
- 15. Stoklar
- 17. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 18. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- 19. Diğer Dönen Varlıklar

2. Duran Varlıklar: 1 yıldan daha uzun sürede paraya çevrilebilen varlıklar ile 1 yıldan daha uzun süre sonra veya 1 yıldan uzun süre kullanılacak varlıklardır. Duran varlıklara ait hesap grupları şunlardır:

- 22. Ticari Alacaklar
- 23. Diğer Alacaklar
- 24. Mali Duran Varlıklar
- 25. Maddi Duran Varlıklar
- 26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29. Diğer Duran Varlıklar

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar: Vadesi 1 yıla kadar olan borçlardır. Kısa vadeli yabancı kaynaklara ait hesap grupları şunlardır:

- 30. Mali Borçlar
- 32. Ticari Borçlar
- 33. Diğer Borçlar
- 34. Alınan Avanslar
- 35. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hak edişleri
- 36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 37. Borç ve Gider Karşılıkları
- 38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar: Vadesi 1 yıldan daha uzun olan borçlardır.

Uzun vadeli yabancı kaynaklara ait hesap grupları şunlardır:

- 40. Mali Borçlar
- 42. Ticari Borçlar
- 43. Diğer Borçlar
- 44. Alınan Avanslar
- 47. Borç ve Gider Karşılıkları
- 48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5. Öz kaynaklar: Varlıkların borçları aşan kısmı: (İşletme sahiplerinin getirdiği kıymetlerin karşılıkları ile işletmede tuttıkları kârlardan oluşan tutar. Öz kaynaklara ait hesap grupları şunlardır:

- 50. Ödenmiş Sermaye
- 52. Sermaye Yedekleri
- 54. Kâr Yedekleri
- 57. Geçmiş Yıllar Kârları
- 58. Geçmiş Yıllar Zararları
- 59. Dönem Net Kârı (Zararı)

6. Gelir Tablosu Hesapları: Gelir ve gider hesaplarıdır. Gelir tablosu hesapları aşağıdaki hesap gruplarından oluşmaktadır:

- 60. Brüt Satışlar
- 61. Satış İndirimleri(-)
- 62. Satışların Maliyeti(-)
- 63. Faaliyet Giderleri(-)
- 64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar(-)
- 66. Finansman Giderleri(-)
- 67. Olağandışı Gelir ve Kârlar
- 68. Olağandışı Gider ve Zararlar(-)
- 69. Dönem Net Kârı (Zararı)

7. Maliyet Hesapları: İşletme Giderlerinin oluşumunun izlendiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları: Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına “fonksiyon esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili yerlerine göre izlenir.

3 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, maliyet hesaplarında 7/A seçeneğinin uygulanması, aktif toplamı veya net satışları toplamı belirlenen tutarları aşan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu hale getirilmiştir. Son

olarak 10 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bu tutarlar 2000 yılı için 300 milyar lira ve 600 milyar lira olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu tebliğde, sonraki yıllar için esas alınacak parasal hadlerin, Maliye Bakanlığı'nca ayrıca bir belirleme yapılmadığı takdirde, her yıl bir önceki yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre 2006 yılı için, bir önceki yıl aktif toplamı 1.040.990. YTL'yi, net satışları 2.393.831.YTL'yi aşan hizmet ve üretim işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmak zorundadırlar.

7/A seçeneğinde kullanılan maliyet hesap grupları aşağıdaki gibidir:

- 70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72. Direkt İşçilik Giderleri
- 73. Genel Üretim Giderleri
- 74. Hizmet Üretim Maliyeti
- 75. Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77. Genel Yönetim Giderleri
- 78. Finansman Giderleri

Bu bölümde yer alan maliyet hesap gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.

7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları: Ek mali tablo düzenleme zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular.

Buna göre, aktif toplamı 1.040.990. YTL'yi, net satışları 2.393.831.YTL'yi arka arkaya iki yıl aşmayan ferdi işletmelerle, adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler isterlerse 7/B seçeneğini uygulayabilecektir.

Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlara dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 no'lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır. Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79. GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790. İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791. İşçi Ücret ve Giderleri
- 792. Memur Ücret ve Giderleri
- 793. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794. Çeşitli Giderler
- 795. Vergi Resim ve Harçlar
- 796. Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797. Finansman Giderleri
- 798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799. Üretim Maliyet Hesabı

8. Serbest Hesaplar: Özel ihtiyaçlar için işletmeler tarafından açılacak hesaplardır. Bu hesap sınıfı ile ilgili olarak, 2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklama yapılmıştır. Buna göre, tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabileceği ve bu grupta açılacak hesapların, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılacağı ve mali tablolara intikal ettirilmeyeceği belirtilmiştir.

9. Nazım Hesaplar: Tekdüzen Hesap Planı'nda nazım hesaplar için alt grup ve defter-i kebir hesapları açılmamış olup bölümlenme işletmelere bırakılmıştır. Nazım

hesaplar, kalanları bilançoda yer alan ancak sadece bilgi gösterme görevi yüklendiği için varlık ve kaynak hesaplarının dışında özellikler gösteren hesaplardır.

Nazım hesaplarda izlenmesi gereken işlemleri sınırlı olan bir işletme sadece; 900. Borçlu Nazım Hesaplar ve 901. Alacaklı Nazım Hesaplar şeklinde iki defter-i kebir hesabı açarak tüm nazım hesap işlemlerini bu hesaplarda ve bu hesaplarda açılacak tali hesaplarda izleyebilir.

Nazım hesaplarda izlenmesi gereken işlemleri çeşitlilik gösteren işletmeler ise her işlem türü için defter-i kebir düzeyinde hesaplar açabilir. Buna göre aşağıdaki gibi nazım hesap grupları oluşturulabilir:¹²⁰

90. Teminat Mektupları
91. Cirolar, Kefaletler ve Garantiler
92. Teminat ve Emanet Verilen Kıymetler
93. Teminat ve Emanet Alınan Kıymetler
94. Yatırım Harcamaları
95. Matrah Düzeltmeleri
96. Menkul Kıymetler Cüzdanı
97. Çıkarılmış Menkul Kıymetler
98. Yabancı Paralı İşlemler
99. Diğer Bilgiler

İşletmelerde hesap planı hazırlanırken ana hesaplarla ilgili önemli bir sorun olmaz. Zira, tekdüzen hesap planında ana hesaplar yani defter-i kebir hesapları zaten verilmiştir. Ayrıca, gerektiğinde kullanılmak üzere bazı hesap kodları da boş bırakılmıştır. Ancak, Tebliğde öngörülen hesap planının üst yapısı, yani hesap sınıfı ve hesap gruplarının yapısına etki etmek veya değiştirmek mümkün değildir. Dolayısıyla, defter-i kebir hesaplarının altında, duyulan ihtiyaca göre ancak alt hesaplar

¹²⁰ AKDOĞAN, Nalân; SEVİLENGÜL, Orhan; *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.692.

oluşturulabilir. Hesap planının alt yapısının oluşturulmasında, ilgili hesap grubuna ve sınıfına uymak şartıyla, işletmelere tam bir serbestlik tanınmıştır.¹²¹

2.6. MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

2.6.1. Mali Tablo Kavramı

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolardır.¹²²

Mali tablo kavramını ortaya koymak için, muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir. Muhasebe, "mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır". Bu tanıma göre, muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevi mali tablo kavramını doğurmaktadır.¹²³

Yukarıdaki tanımda da görüleceği gibi, muhasebenin yerine getirdiği işlevlerden biri de bilgilerin iletilmesi diğer bir ifadeyle raporlama işlevidir. Dolayısıyla, işletmede meydana gelen finansal olayları, belirli dönem aralıklarıyla ilgililere aktarmak muhasebeden beklenen en önemli görevlerden biridir. Muhasebenin bilgi verme işlevi, işletme içindeki ve dışındaki grupları işletme sonuçları hakkında aydınlatmayı amaçlar. Muhasebe bu işlevi yerine getirirken, mali tablolardan yararlanmaktadır.

¹²¹ ERTAŞ; a.g.e., s.75.

¹²² TURMOB; *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, Turmob Yayın No:234, s.2.

¹²³ AKDOĞAN, Nâlan; TENKER, Nejat; *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 1997, s.3.

Mali tablolarla ilgililere aktarılan finansal bilgilere olan ihtiyaç, günümüzde işletmelerin niteliklerinin değişmesiyle daha da artmaktadır. İşletmelerin, şahıs işletmelerinden sermayenin ağırlık kazandığı sermaye şirketleri biçimine dönüşmeleri, bu değişimin doğal bir sonucu olarak işletme ve işletme sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkması, sermayenin çok sayıda ortak tarafından sağlanması vb. sebepler, mali tabloların öneminin artmasına yol açmıştır.

Mali tablolar; "muhasabe sistemi tarafından saptanan, ölçülen, kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen işletmede meydana gelen finansal olaylara ilişkin bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır" şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan çıkan sonuç; mali tabloların birer bilgi verme aracı olmasıdır.

2.6.2. Mali Tabloların Amaçları

Mali tabloların, türleri itibariyle çeşitli amaçları vardır. Ancak mali tabloların temel amacının, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek olduğu söylenebilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır. Bunlar:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Tebliğ'in, mali tabloların esas amacının, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere bilgi vermek olduğunu teyit etmesi, Maliye'nin olaya bakış açısını sergilemesi bakımından önemlidir. Maliye artık mali tablolara, vergi amaçları gözlüğü ile değil, olması gereken ticari amaçlara göre bakmaktadır. Maliye; mali tabloların ticari esaslara

göre düzenlenmesini, ancak, vergi mevzuatının gereklerinin vergi beyannameleri üzerinde yerine getirilmesini ilke olarak kabul etmiş bulunmaktadır.¹²⁴

2.6.3. Mali Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri

İşletmede meydana gelen finansal olayların, işletme ilgililerine sunulmasında araç olarak kullanılan mali tabloların, bilgi kullanıcılarına yararlı olabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özelliklerin neler olduğu 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Buna göre, mali tablolardaki bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılmaları için bu tabloların;

- Anlaşılabilir,
- İhtiyaca uygun,
- Karşılaştırılabilir,
- Zamanında düzenlenmiş olması gerekmektedir.

2.6.4. Mali Tablo Türleri

Mali tablolar uzun yıllar boyunca sadece bilanço ve gelir tablosu olarak görülmüştür. Ancak, günümüzün modern işletmecilik anlayışı ve gelişen teknoloji ile artan üretim hacmi karşısında ulaşılan büyük boyutlar, işletme ile ilgilenen grupları çeşitlendirerek değişik amaçlar için kullanılacak finansal bilgileri gerekli kılmıştır.¹²⁵

Ülkemizde 1994 yılında yürürlüğe giren, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenmesi istenen mali tablolar Temel Mali Tablolar ve Diğer Mali Tablolar olmak üzere iki başlık altında sıralanmıştır. Buna göre:

a) Temel mali tablolar:

- Bilanço,

¹²⁴ AKDOĞAN, SEVİLENGÜL; a.g.e., s.10.

¹²⁵ ATAMAN, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.e., s.75.

– Gelir tablosu.

b) Diğer mali tablolar (Ek finansal tablolar):

- Fon akım tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Kar dağıtım tablosu,
- Öz kaynaklar değişim tablosu.

Mali tablo dipnotları ile mali tablodaki bilgilere ilişkin açıklayıcı notlar, raporlar ve ek tablolar, söz konusu tabloların ayrılmaz bir parçası sayılır. Dolayısıyla gelir tablosunun eki olan "satışların maliyeti tablosu" ile "bilanço ve gelir tablosu dipnot ve ekleri" de temel mali tablolar grubuna girmektedir.

Son yıllarda, fon akım tablosu birçok ülkede uygulamadan kalktığından, ülkemizde de SPK ve yönetim amaçları dışında talep edilmemektedir.

M.S.U.G.T.'ne göre, bilanço esasına göre defter tutan ve aktif toplamı ile ticari işlem hacmi Maliye Bakanlığı'nın belirlediği tutarı arka arkaya iki yıl aşmayan;

- Şahıs işletmeleri,
- Adi ortaklıklar,
- Kollektif şirketler,
- Adi komandit şirketler.

Temel mali tablolar dışındaki diğer mali tabloları düzenlemek ve sunmak konusunda serbesttirler. Bunlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan işletmeler ise, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği sınırları aşmaları durumunda diğer mali tabloları da düzenlemek zorundadırlar. Maliye Bakanlığı'nca "ek mali tablo" düzenleme zorunluluğuna ilişkin yapılan son düzenlemeye göre¹²⁶;

¹²⁶ M.S.U.G.T. Sıra No:10, R.G., 19.12.2000, S.24265.

- 2005 yılı aktif toplamı 6.265.230. YTL veya net satışları toplamı 13.922.685. YTL'yi aşan mükellefler,
- Mükelleflerin ek mali tablolardan sadece "Kar Dağıtım Tablosu"nu eklemeleri yeterlidir.

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı, bilanço esasına göre defter tutan ve yukarıdaki parasal sınırları aşan işletmelere, sadece "Kar Dağıtım Tablosu"nu düzenleme ve sunma zorunluluğu getirmektedir.

2.7. MALİYETLERİN HESAPLANMASI

2.7.1. Maliyet Kavramı

İster mal ve hizmet üreten bir işletme birimi olsun, ister ticareti faaliyet konusu seçen ekonomik birey olsun, kârlı ve verimli çalışmalarına yön verecek maliyet ve maliyet giderleri konularını dikkatle izlemek zorundadırlar. Tüm ticari ve sanayi kuruluşlar, kuruluşlarından başlamak üzere faaliyetlerinin devamı boyunca bir takım ekonomik fedakarlıklara katlanmak suretiyle ya mal ya hizmet üretirler ya da ticari bir fonksiyonu yerine getirirler. Katlanılan ekonomik fedakarlık sonucunda elde edilen ürün, hizmet ya da faaliyet karşılığı sağlanan gelir arasındaki farklarla, işletmenin kârlılık ve verimliliğinin ne düzeyde bulunduğu bilinmesi başka bir deyişle ekonomik fedakarlıklarla işletmeye sağlanan değerler arasında olumlu ya da olumsuz farkların ölçülmesi maliyet ve maliyet giderleri kavramının ayrıntılı bir biçimde anlaşılmasına bağlı bulunmaktadır.¹²⁷

Genel bir kavram olarak maliyet; belirli bir amaca ulaşabilmek için, katlanılan ya da katlanılacak fedakarlıklar toplamının, para ile ifade edilmesidir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, elde edilen ya da edilmek istenen amaçlar için farklı maliyetlerin oluşabileceği açıkça görülebilmektedir. Bununla birlikte katlanılan veya katlanılacak fedakarlıkların para birimiyle ifade edilmesi, maliyetin iki şekilde ele alınabilmesini de olanaklı kılmaktadır. Bunlar; istenilen amaca ulaşmak için ortaya konulan fedakarlıklar

¹²⁷ URAGUN, Mehmet; *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993, s.54.

toplamı (muhasabe maliyeti), ya da istenilen amaç için vazgeçilen bir kısım çıkarlardan (fırsat maliyeti) oluşmaktadır.¹²⁸

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında gelir ve maliyet verilerin ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Muhasebede maliyeti saptanan şeye “maliyet objesi” adı verilmektedir ve işletmelerde maliyet verilerine duyulan gereksinmelere bağlı olarak çok çeşitli maliyet objeleriyle karşılaşılabilir. Maliyet objelerinin belirlenmesinde temel ölçüt, maliyet-yarar karşılaştırmalarıdır. Yani, bir şeyin maliyetini saptamaya karar verirken, bu işlemin getireceği yük ile sonuçta elde edilen maliyetin sağlayacağı yarar karşılaştırılmalı ve buna göre “astarı yüzünden pahalı” maliyet hesaplamalarına girişmekten olanaklar ölçüsünde kaçınılmalıdır. Bu nokta, özellikle muhasabe sistemi içerisinde her dönem düzenli biçimde saptanıp rapor edilecek maliyetlerin belirlenmesi sırasında, yani sistem kurma aşamasında daha fazla önem kazanır.¹²⁹

2.7.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Yöntemlerinin Sentezi

Bir üretim işletmesinde, maliyet muhasebesinin çeşitli amaçlarını (özellikle üretim maliyetinin hesaplanması amacı) gerçekleştirebilmesi için, üretim giderlerini uygun bir biçimde sınıflandırarak, bir kayıt düzeni içinde hareket etmesi ve sonuçta mamul birim maliyetine dönüştürme düzenini kurması gerekmektedir. İşte, bir takım hesap ve kayıtlar arasındaki bu düzenin kurulması maliyet hesaplama sistemi ya da maliyet hesaplama yöntemi adıyla ele alınmaktadır. Uygulamada kullanılacak herhangi bir maliyet hesaplama sistemi; maliyetlerin kapsamı, hesaplama tarihi ve şekli ile ilgili bir takım yöntemlerin bir arada kullanılmasından meydana gelen bir bütün olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³⁰

¹²⁸ ŞENER, Recep; *Maliyet Unsurları Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara, 1992, s.19-20.

¹²⁹ BÜYÜKMİRZA, Kamil; *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.45.

¹³⁰ ŞENER, Recep; *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara, 1993, s.1.

Maliyet sisteminin ayrı bir yönünü niteleyen söz konusu maliyet yöntemleri aşağıda belirtildiği üzere üç grupta toplanabilir.¹³¹

1. Maliyet kapsamına göre maliyet yöntemleri:

- Tam maliyet yöntemi
- Değişken maliyet yöntemi
- Normal maliyet yöntemi
- Asal maliyet yöntemi

2. Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri:

- Fiili maliyet yöntemi
- Tahmini maliyet yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

3. Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemleri:

- Sipariş maliyet yöntemi
- Evre maliyet yöntemi

Maliyet sistemini oluşturan söz konusu maliyet yöntemleri tek tek ele alınarak, değişik üretim işletmelerinin kullanabileceği maliyet hesaplama sistemlerinin nasıl oluşturabileceği aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.2.1. Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyet kapsamına göre maliyet yöntemleri, üretim maliyetini oluşturan gider türlerinden hangilerinin birim maliyetlerin hesaplanmasına dahil edileceği konusunda farklılık göstermektedir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, indirekt, sabit değişken olmasına bakmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılması esasına dayanır. Ülkemizde bu yöntem yaygın biçimde kullanılmaktadır. Bu yöntemin en önemli yararı, her mamulün satış fiyatına göre bütün

¹³¹ AKDOĞAN, Nâlan; *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.39.

giderlerden sonra bırakabileceği kâr unsurunu görme imkanını yöneticilere sağlaması ve yönetimin bu uygulamaya alışkın olmasıdır.¹³²

Normal maliyet yöntemi, dönem üretim giderlerinden direkt ilk madde giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının mamul maliyetine dahil edilmesi esasına dayanmaktadır.

Değişken maliyet yöntemi, direkt ilk madde giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmının mamul maliyetine dahil edilmesi esasına dayanmaktadır.

Asal maliyet yöntemi ise, dönem üretim giderlerinden genel üretim giderlerinin ayrı tutularak, sadece direkt nitelikte olan ilk madde ve işçilik giderlerinin mamul maliyetine dahil edilmesi esasına dayanmaktadır.

Asal maliyet yöntemi günümüz muhasebecilik anlayışı içinde uygulama alanı olmayan, eski bir yöntem olmaktan ileriye gidememiş bir maliyet hesaplama yöntemidir.¹³³

2.7.2.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Mamul maliyetleri, üretim yapıldıktan sonra da saptanabilir, üretim yapılmadan önce de. Üretim yapılmadan önce saptanan maliyetler ya beklentileri ortaya koyar, ya da olması gerekenleri. Buna göre, maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; “fiili maliyet yöntemi”, “tahmini maliyet yöntemi” ve “standart maliyet” yöntemidir.¹³⁴

Fiili maliyet yöntemi, maliyetlerin faaliyet yapıldıktan sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Maliyetlerin hesaplanması

¹³² AKDOĞAN; a.g.e., s.40.

¹³³ ŞENER; a.g.e., s.17.

¹³⁴ BÜYÜKMİRZA; a.g.e., s.240.

gerçek verilere dayanır. Fiili maliyetler, gerçek durumu göstermesi bakımından yönetim açısından her zaman gerekli olan maliyetlerdir. Ancak bu yöntem aracılığıyla maliyetlerin sağlıklı bir biçimde kontrolü yapılamaz. Çünkü verilerin karşılaştırılmasında kullanılabilir bir kıstas yoktur.¹³⁵

Tahmini maliyet yöntemi, gelecekteki belirli bir zaman aralığı için maliyetleri, gerçek maliyetleri ve gelecek beklentilerini göz önüne alarak genel olarak saptamayı amaçlamaktadır ve formül maliyetleri olarak da isimlendirilir.¹³⁶ Tahmini maliyetler geçmiş tecrübelerin ortalamasına ya da kişilerin görüşlerine dayanılarak çıkarılır. Tahmini maliyet yöntemiyle hesaplanan maliyetlerle fiili maliyet yönteminde çıkarılan maliyetler arasında bulunan sapmalar, tahminlerin yanılığlı olarak çıkarıldığı gerekçesiyle tahmini maliyetler fiili maliyetlere göre düzeltilir. Bu nedenle tahmini maliyet yönteminde cari verimi ölçmek için bir esas, bir ölçü birimi bulunmamaktadır. Genellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde, standart maliyet sisteminin çıkarılmasında önemli bir yarar görülmeyen işletmelerde yapılan gelir ve gider tahminleri bütçelere bağlanır.¹³⁷

Standart maliyet yöntemi ise, üretilen mamul maliyetlerini, giderlerin bilimsel esaslarla üretimden önce belirlenmiş “olması gereken” tutarlarına dayanarak saptayan yöntemdir. Bu yöntemin kullanıldığı maliyet sistemlerinde giderler gerçekleşmiş tutarıyla izlenir, standart tutarları üzerinden üretim maliyetlerine yansıtılır. Fiili ve standart gider tutarı arasındaki “sapma” adı verilen farklar nedenlerine göre çözümlenerek, “7-Maliyet Hesapları” grubundaki ilgili “fark hesapları”na alınır.¹³⁸

Yukarıdaki açıklamalarda da görüleceği üzere; standart maliyet yöntemi, bilimsel esaslarla önceden saptanan verileri esas alarak maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlamakta ve bu yönüyle en gelişmiş yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹³⁵ AKDOĞAN; a.g.e., s.44.

¹³⁶ ÇAKICI, Cemal; *Muhasebe Sistemleri Maliyet Sistemleri Maliyet Yöntemleri*, Yayım Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.63.

¹³⁷ URAGUN; a.g.e., s.396.

¹³⁸ BÜYÜKMİRZA, a.g.e., s.240.

2.7.2.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri

Herhangi bir üretim işletmesinde, üretim maliyetlerinin saptanmasının ne şekilde yapılması gerektiği konusunda kesin bir şey söylemenin olanaksızlığı ortadadır. Çünkü, hemen hemen her işletmenin üretim şekli ile koşulları az ya da çok birbirinden farklılık göstermektedir. Dolayısıyla bu farklılıkta her işletme için, değişik bir maliyet hesaplama şeklinin kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Örneğin, domatesten domates salçası üreten bir işletmenin, üretim maliyetini hesaplama yöntemiyle, savaş gemisi üreten bir tersanenininki arasında, ortak bir maliyet hesaplama şeklinin kullanılamayacağı açıktır. Bütün bunlara rağmen, maliyet muhasebesi uygulamasında, her çeşit üretim işletmesinin kendi üretim ve teknik koşullarına kolayca uyarlayabileceği iki ana yöntem bulunmaktadır. Bunlar, sipariş ve evre maliyeti yöntemleridir. Bu yöntemlerden herhangi birisi, değişik üretim tiplerine göre, işletmeler tarafından benimsenebileceği gibi, her ikisinin bir arada kullanılması da olanaklıdır.¹³⁹

Sipariş maliyeti yöntemi, birbirinden oldukça farklı tür veya nitelikteki mamullerin üretimini yapan ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde üretime alıp tamamlayan işletmelerde, maliyetlerin parti bazında saptanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. Üretim giderleri, mümkün olduğu kadar, üretim partileri itibariyle izlenir. İzlenemeyenler, bazı kıstaslardan yararlanılarak, üretim partilerine dağıtılır. Sonuçta her bir partinin toplam üretim maliyeti belirlenmiş olur. Bu toplam maliyetler, partilerdeki mamul miktarına bölünerek, her mamulün birim maliyeti hesaplanır.¹⁴⁰

Sipariş maliyeti yöntemi, herhangi bir zamanda işletmede oluşan mamullerin ayrılabilme, teşhis edilebilme yeteneği olan ve ayrılmasında fayda bulunan iş kollarında uygulanır. Buna göre yöntemin uygulandığı iş kollarının başlıcaları şunlardır:¹⁴¹

– İnşaat ve taahhüt işletmeleri

¹³⁹ ŞENER, a.g.e., s.2.

¹⁴⁰ BÜYÜKMİRZA; a.g.e., s.241.

¹⁴¹ ÇAKICI; a.g.e., s.31.

- Gemi ve uçak sanayi işletmeleri
- Makine atölyeleri
- Dökümhaneler
- Somun, cıvata ve mobilya gibi çok çeşidi bulunan mamul üreten işletmeler
- Çeşitli giyecek ve süs eşyası üreten işletmeler
- Çeşitli kimyasal maddeler üreten işletmeler
- Konfeksiyon atölyeleri
- Deri imalat işletmeleri

Evre maliyeti yöntemi ise, birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda, sürekli olarak ve seri biçimde kitle halinde tek ya da birbirine benzer ürün elde edilen işletmelerde, her evrenin giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve evrede toplanan gider toplamını, o evrede üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetlerin saptanması esasına dayanır. Evre maliyet yönteminde, belli bir evreye ilişkin maliyetlerin hesaplanması esastır. Bunun için, her evrede, o evredeki birim işlem maliyeti hesaplanmakta, ayrıca önceki evreden devralınan maliyet de hesaba katılarak, o evrenin sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır.¹⁴²

Evre maliyeti yönteminin uygulandığı iş kollarının başlıcaları; otomotiv, madencilik, kömür, kükürt, kil taş ve kum işletmeleri, kimya, çimento, un, şeker, tekstil, bira, plastik, kauçuk, petrol, seramik, cam, lastik, demir-çelik, zeytinyağı, yemeklik bitkisel yağ, konserve, boya, kağıt, su, elektrik, buhar, ısı, gaz, sabun vb. işletmelerdir.¹⁴³

1990 yılında yapılan bir araştırmaya göre, ülkemizde mamul üretimi yapan işletmelerin %11'inin sipariş maliyeti yöntemini, %77'sinin safha maliyeti yöntemini ve %12'sinin ise her iki yöntemi aynı anda uyguladığı ortaya çıkmıştır.¹⁴⁴

¹⁴² AKDOĞAN; a.g.e., s.454.

¹⁴³ ÇAKICI; a.g.e., s.40.

¹⁴⁴ ÇAKICI; a.g.e., s.29.

2.7.2.4. Maliyet Yöntemlerinin Sentezi

Maliyet hesaplama yöntemlerinden her biri farklı amaca hizmet etmektedir. İşletme açısından, üretim tekniğinin özelliğine ve yönetim politikasına göre, bir maliyet sisteminin kurulabilmesi için, kurulacak sistemin üç farklı amacı da içermesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle her hesaplama grubundan bir yöntemin seçilerek, bunların birleştirilmesi sonucu, bir sistem ancak oluşturulabilir. Örneğin, bir işletmede birden fazla çeşitte mamul üretiliyorsa, yöneticiler hesaplama şekli açısından “sipariş maliyeti” yöntemini seçmek, yönetim politikasına göre de zaman ve kapsam açısından da birer yöntemi tercih etmek durumundadır. Bu açıklamaya göre, yöneticilerin, maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemlerden “tarihsel maliyet yöntemi”ni, kapsamını belirleyen yöntemlerden de “tam maliyet yöntemi”ni tercih ettiğini varsayarsak, işletmede uygulanan hesaplama yöntemi bir sentez olarak, “Sipariş Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet Yöntemi”dir.¹⁴⁵

Şüphesiz yukarıdaki sentezleri çoğaltmak olanaklıdır. Bu konuya örnek teşkil edebilecek örnekler aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

– Tam Maliyet	+	Fiili Maliyet	+	Evre Maliyet
– Tam Maliyet	+	Standart Maliyet	+	Sipariş Maliyet
– Değişken Maliyet	+	Tahmini Maliyet	+	Evre Maliyet
– Değişken Maliyet	+	Standart Maliyet	+	Sipariş Maliyet

Yukarıda sunulan tanımların yanı sıra, maliyet sistemini oluşturan yöntemlere ait gruplarından hangisine ağırlık veriliyorsa, o gruptaki yöntem, maliyet sisteminin tanımlanmasında tek başına kullanılabilir. Özellikle üretim sistemi en önemli etken olarak görüldüğünden, bu grupta yer alan yöntemlerin, herhangi bir maliyet sisteminin ifade edilmesinde tek başına kullanılması, sıklıkla görülebilmektedir. Örneğin “safha maliyeti sistemleri” gibi. Bu ifadeden anlaşılması gereken, safha maliyeti

¹⁴⁵ ŞENER; a.g.e., s.17.

yöntemine dayanan (ve diğ er etkenlere göre seç ilmiş yöntemlerle birlikte oluşturulmuş bulunan) çeş itli maliyet sistemi türleridir.¹⁴⁶

Ç ağ daş işletmelerde; bütçeleme-planlama, maliyetlerin yönetimi, kontrolü ve düşürülmesi, çeş itli özel yönetim kararları için özel maliyet analizlerinin yapılması ve işletme ç abasının bütünüyle belirli yönlere çevrilmesi amaçları, daha fazla önem kazanmış bulunmaktadır. İşletmenin bütünüyle amaçlarına ulaşması, bu tür maliyet bilgileri elde bulunmadan olanaksızlaşmaktadır. Bu nedenle belirli maliyet sistemleri arasında seçim yapılırken, ş u temel amacın göz önünde bulundurulması gerekir: İşletme yöneticilerine, maliyet sisteminin daha fazla önem kazanan amaçlarına uygun bilgilerin sağlanması.¹⁴⁷

¹⁴⁶ ŞAKRAK, Münir; *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.20.

¹⁴⁷ ÜSTÜN; a.g.e., s.94.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE ORGANİZASYONU UYGULAMA ÇALIŞMASI

3.1. GENEL BİLGİLER

Türkiye’de mermer sanayi işletmelerinin muhasebesi ile diğer işletmelerin muhasebesi arasında, mevzuat, ilke, yöntem ve benzeri açılardan herhangi bir farktan söz edilemez. Çünkü mermer sanayi işletmeleri de ülkede yürürlükte olan yasa, tüzük ve yönetmeliklere uymak ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürmek zorundadırlar.

Muhasebe organizasyonu açısından mermer sanayi işletmeleri de muhasebe organizasyonun temelini oluşturan; yapısal organizasyon, belgeler, defterler, hesap planı, mali tablolar ve maliyetlerin saptanması unsurlarını, amaca en uygun şekilde düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu amaçla daha önceki bölümlerde muhasebe organizasyonu olarak verilen bilgiler ve mermer sanayi işletmeleri hakkında yapılan değerlendirmeler ışığında, mermer sanayi işletmelerinde muhasebe organizasyonu uygulamasının yapısı ve niteliği, Muğla’da faaliyet gösteren mermer sanayi işletmelerinin özellikleri dikkate alınarak bu bölümde ortaya konulmaya çalışılmıştır.

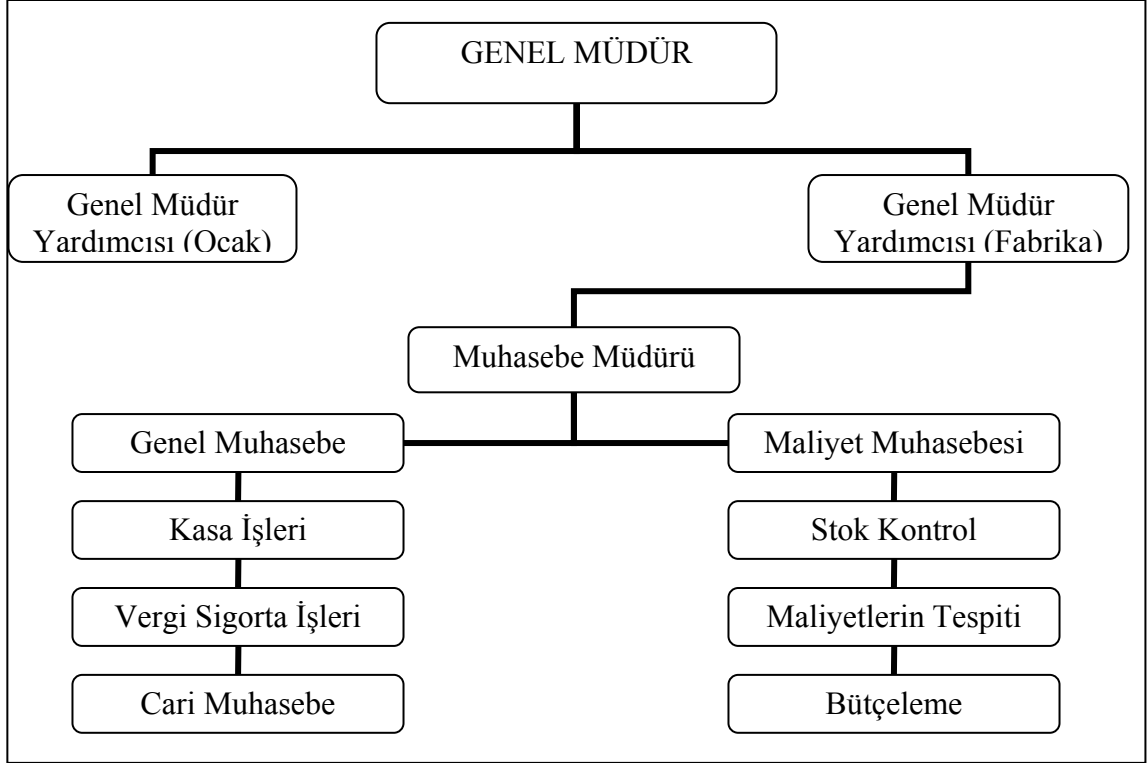
3.2. YAPISAL ORGANİZASYON

Muhasebe organizasyonunun ilk adımı, işletmede muhasebe faaliyetlerini yürüten bölümünün, tüm organizasyon içindeki yerinin belirlenmesi ve bu organın kendi yapısal organizasyonudur.

Mermer sanayi işletmelerinde faaliyetler, ocak işletmesi ve fabrika işletmesi kapsamında birbirinden ayrı olarak yürütülen işlerin bütününden oluşmaktadır. İşletme organizasyonu açısından ortaya çıkan bu ayrılık, muhasebe organizasyonu açısından ortaya çıkmamakta, yani muhasebe bölümünde iki ayrı organizasyon oluşturma zorunluluğu yaratmamaktadır.

Mermer sanayi işletmelerinde yapılan incelemelere bağlı olarak, faaliyet temeline göre oluşturulacak muhasebe organizasyon şeması aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Şekil 9: Mermer Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyon Şeması



İşletmede muhasebe bölümü şekilden de anlaşılacağı gibi muhasebe müdürünün sorumluluğu altında fabrika içerisinde oluşturulmuştur. Muhasebe müdürüne bağlı olarak, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi fonksiyonlarını yerine getirecek iş grupları yer almaktadır. Sözü edilen iş gruplarında istihdam edilecek personelin görev ve sorumlulukları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe Müdürü: İşletmede fabrikadan sorumlu genel müdür yardımcısına bağlı olarak çalışan muhasebe müdürünün görev ve sorumlulukları ana hatları ile şu şekildedir.

- Muhasebe departmanı sevk ve idare etmek, fabrikadan sorumlu genel müdür yardımcısına vekalet etmek, muhasebe işlemlerinin yasalara uygunluğunu kontrol etmek,

- Tutulması gereken muhasebe defterlerinin ve yardımcı defterlerin kanun, yönetmelikler çerçevesinde işlenmesi ve düzenlenmesini sağlamak,

- Tek düzen hesap planına uygun bir şekilde yıl sonu envanterini çıkarmak, dönem sonu bilanço ve gelir tablosunu düzenlemek,

- Maliyet muhasebesi işlerinin yürütülmesini sağlamak ve yönetmek,

- İşletmenin banka ve kredi kuruluşları ile olan ilişkilerini yönetmek,

- İşletmenin alacak ve borçlarını izleyerek yapılacak ödeme ve tahsilatlarını düzenlemek,

- İşletmenin tüm vergi yükünü saptamak,

- Tüm muhasebe işlemlerinin yasalara uygunluğunun sağlanması.

Muhasebe müdürü bu görevleri yerine getirirken, toplanan bilgileri fabrikadan sorumlu genel müdür yardımcısına sunar, kendisine bağlı olarak çalışan muhasebe bölümünün çalışmalarını koordine eder, muhasebe elemanlarını uyumlu çalışması için gerekli zemini hazırlar, genel olarak muhasebe bölümünün faaliyetlerini yönlendirir ve denetler.

Genel Muhasebe: Muhasebe müdürüne bağlı olarak çalışan genel muhasebe servisinin görev ve sorumlulukları ana hatları ile şu şekildedir.

- İşletmede tutulması gereken her türlü kanuni defterlerin temiz bir biçimde ve kanunlara uygun olarak tutulmasını sağlamak,

- Muhasebe belgelerinin yasalara ve standart hesap planına uygunluğunu kontrol etmek ve düzenlemek,

- Dönem sonlarında işletmenin envanter, bilanço ve gelir gider tablolarını düzenleyerek muhasebe müdürüne sunmak,

- İşletmede çalışan personelin ücret bordrolarını düzenlemek, sigorta bildirgelerini hazırlamak,

- Amortisman tabi varlıklara ilişkin envanteri tutmak, bunlara ilişkin amortismanları doğru ve düzenli bir şekilde ayırmak,

- Vergi ve vergi ile ilgili kayıtları tutmak, beyannameleri düzenlemek,

- Cari hesapların izlenmesi, borç ve alacak kayıtlarının tutulması ve ödemelerin yapılmasını sağlamak,

- Resmi Kuruluşlarla ilgili evrak ve yazışmaların takibi ,

- Siparişlerin izlenmesi, dosyalama ve arşivleme işlemlerini yapmak,

- Cari hesaplarla ilgili tahsilat ve ödeme koşullarını planlamak,

- Çek-senet hareketlerini ve banka hesaplarını izlemek,

- Kasanın kontrolünü yapmak, yapılan tahsilat ve ödemeleri izlemek, tahsil ve teydiyelerle ilgili makbuz düzenlemek..

- Muhasebe müdürünün bulunmadığı zamanlarda tüm muhasebe müdür yetki ve sorumluluklarını üstlenerek servisin yönetimini ve denetimini sağlamak.

Maliyet Muhasebesi: Muhasebe müdürüne bağlı olarak çalışan maliyet muhasebesi servisinin görev ve sorumlulukları ana hatları ile şu şekildedir.

- İşletmede üretilen mamullerin maliyetlerini belirleyerek yöneticilerin alacakları kararlarda yardımcı olması amacı ile muhasebe müdürüne sunmak,
- İşletmenin dönem içerisinde faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerin kayıtlarının tutulması,
- Maliyet standartlarını saptamak ve geliştirmek,
- Üretimde kullanılan hammadde, malzeme maliyet ve miktarlarını izlemek, bunlara ilişkin aylık olarak üretim ve satışları kontrol etmek,
- İşçilik hak ediş tutarlarının hesaplanması ve ödemelerin yapılmasını sağlamak ve bunlara ilişkin kayıtların tutulması,
- Stok maliyetlerini saptamak, stoklara ilişkin miktar kontrolü yaparak envanterini çıkarmak,
- Maliyetle ilgili yöneticilere düzenli olarak doğru ve etkili bilgiler vermek,
- Üretimde kullanılan sabit kıymetlerin amortismanlarının ayrılmasını ve hesaplara geçilmesini sağlamak,
- Üretim bölümü ile işbirliği yaparak normalden çok arıza yapan ya da fire veren makinelerle hammaddeleri belirleyerek rapor hazırlamak,
- Kısa ve uzun süreli bütçelerin hazırlanması.

Yukarıda sözü edilen yapısal organizasyon biçimi büyük ölçekli işletmeler tarafından benimsenmiş olup, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bölümlenmesine gidilmediği tespit edilmiştir. Bunun nedeni de, maliyet muhasebesi konusundaki bilgi eksikliğidir.

3.3. BELGE DÜZENİ

Muhasebe organizasyonun etkinliği ve ondan beklenen işlevleri güvenilir bir şekilde yerine getirmesini belirleyici temel koşullardan birisi de iyi bir belge düzeninin oluşturulmasıdır. Diğer işletmelerde olduğu gibi, mermer sanayi işletmelerinde de belge düzeni, oluşturulacak belgelerin gruplanması, biçimsel yapısının belirlenmesi, işletme içi akışının belirlenmesi ve dosyalama sisteminin belirlenmesi kapsamaktadır.

Mermer sanayi işletmelerinde çeşitli işlemlerde kullanılmak üzere belirlenmiş belgeler işlevlerine göre; alımlara ait belgeler, satışlara ait belgeler, giderlere ait belgeler ve genel nitelikteki belgeler olmak üzere dört ana grupta toplanabilir.

Belgelerin biçimsel yapısının belirlenmesi, Kanun'la düzenlenen belgeler ve işletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgeler ayrı ayrı ele alınır. Kanun'la düzenlenen belgelerde, belgenin biçimsel yapısı önceden belirlenmiştir ve buna uyulması zorunludur. İşletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgeler ise, tamamen ihtiyaca uygun kapsam ve biçimde oluşturulur. Belgelerin oluşturulmasında, belgelerde yer alan yazı ve rakamların kolayca değerlendirilecek bir şekilde yerleştirilmelerine, belgelerin boyut, şekil, renk ve desen bakımından belirli bir standardı sağlamalarına önem verilmesi gerekir.¹⁴⁸

3.3.1. Belge Türleri

a) Fatura: Anlaşmalı matbaalarda bastırılan fatura, 3 nüsha olarak, sevk irsaliyesine istinaden 7 gün içinde ilgili kişi tarafından düzenlenmektedir. Fatura düzenlenirken, faturanın düzenlenme tarihi, müşterinin adı veya ticaret unvanı, müşterinin iş adresi, müşterinin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi hesap numarası, malın cinsi ve miktarı veya işin mahiyeti, malın birim fiyatı ve tutarı, malın sevk irsaliyesinin tarih ve numarası, yetkilinin imzası gibi bilgilerin faturada yer almasına dikkat edilir.

¹⁴⁸ ATABEY, PARLAKKAYA; a.g.e., s.2.

b) Gider Pusulası: Vergiden Muaf esnafa yaptırılan işler veya onlardan satın alınan emtia için düzenlenen ve işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilen gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilen fatura hükmünde bir belgedir. Gider pusulası da anlaşmalı matbaalarda bastırılmaktadır.

c) Ücret Bordrosu: Mermer sanayi işletmelerinde çalışanlara her ay ödenen ücretler için ücret bordrosu düzenlenmektedir. Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, muhasebe müdürü tarafından imzalanır.

d) Sevk İrsaliyesi: Satışı yapılan mermerlerin alıcıya teslim edilmek üzere taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde düzenlenen ve bir nüshasının taşıtta bulundurulması gereken bir belgedir. Sevk irsaliyesinde, fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere faturadaki bilgiler yer alır, malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

e) Sevk Fişi: Ocaktan çıkarılan mermerlerin, Maden İşleri Genel Müdürlüğü'nden alınan sevk fişi ile sevk edilmesi zorunludur. Sevk fişi Genel Müdürlük tarafından bastırılır. Genel Müdürlüğün her yıl belirlediği bedel karşılığında zimmetli olarak ruhsat sahibine verilir. Sevk fişi koçanlarının numarası, özel bir deftere kayıt edilerek takip edilir. Sevk fişleri 213 sayılı V.U.K.'nun 240. maddesinde yer alan taşıma irsaliyesi niteliğindedir. Kullanılmış sevk fişlerinin kullanılan tarihten itibaren beş yıl süre ile saklanması gereklidir.

f) Tahsilat Makbuzu: Matbaada, birbirini izleyen sıra numaralı ve üç nüsha olarak bastırılan tahsilat makbuzunun asıl nüshası ödemeyi yapana verilir, ikinci nüsha muhasebe bölümünde kasa tahsil fişine eklenir, üçüncü nüsha koçanda kalmaktadır. Çek alınması durumunda da kullanılabilir.

g) Tediye Makbuzu: Karşı taraftan tahsilat makbuzu sağlanamayacak durumdaki ödemeleri belgelemek üzere kullanılmaktadır. bu belge de matbaada sıra

numaralı ve üç nüsha olarak bastırılmaktadır. Karşı tarafa çek verilmesi halinde de kullanılabilir.

h) Muhasebe Fişleri: Mermer sanayi işletmeleri muhasebe bölümlerinde, muhasebeye esas olan her belge konusuna göre ilgili bölümlere dağıtılmakta ve kayıtlara alınmaktadır. Muhasebe paket programlarının kullanılması durumunda ise kayıtlara geçen her işlem için muhasebe fişi oluşmaktadır. Muhasebe fişi oluşurken; tahsil işlemleri için tahsil, ödeme işlemleri için tediye ve nakit olmayan işlemler için de mahsup fişi oluşmaktadır. Kayıt işlemini yapan personel tarafından muhasebe fişinin çıktısı alınarak asıl belge ile birleştirilmektedir. Evrakla birleştirilen bu muhasebe fişleri, muhasebe müdürü tarafından kontrol edilip imzalandıktan sonra dosyalanmaktadır.

ı) Muhabere Evrakı: Mermer sanayi işletmelerinde ticari işlemler nedeniyle kullanılan dış yazışmalar (hesap ekstrası, fiyat teklifleri, faks, mektuplar) muhabere evrakını oluşturmaktadır. Dışardan gelen belgeler sekreter tarafından genel müdüre sunulur. Genel müdür bunları görüp ilgili birimlere havale ettikten sonra bir nüshası alınarak gelen evrak dosyasında saklanır. Dışarıya gönderilen belgeler ise bilgisayarda iki nüsha olarak yazılır ve genel müdürün imzası alındıktan sonra bir nüshası ilgili yere gönderilir, diğer nüshası ise giden evrak dosyasında saklanır.

i) İşçi Puantaj Cetveli: Fabrika ve ocak bünyesinde çalışan işçilerin günlük çalışma sürelerinin ve fazla mesainin tespiti için kullanılan bir belgedir. Bu belge bölüm amirleri tarafından imzalanarak kayıtlara geçirilmesi için muhasebe bölümüne verilmekte ve burada saklanmaktadır.

3.3.2. Dosyalama Sistemi

Muhasebe belgeleri, hem içinde bulunulan hesap döneminde, hem de daha sonraki dönemlerde çeşitli nedenlerle kullanılmak üzere dosyalanır ve saklanır. Nitekim, muhasebe kayıtlarına esas olan belgeler, T.T.K.'na göre 10 yıl, V.U.K.'na göre 5 yıl süreyle saklanmalıdır.

Mermer sanayi işletmelerinde belgelerin dosyalanma sistemi, ocak ve fabrikaya ait belgeler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulduktan sonra oluşturulması uygulamada yararlı olmaktadır. Yapılan bu ayrımdan sonra belgeler yıllar itibariyle, tarih ve numaralarına göre ayrılmış dosyalarda saklanmaktadır. Bu dosyalar; kasa, banka, fatura, fiş dosyaları, gelen evrak, giden evrak, puantaj cetvelleri, bordrolar gibi dosyalardan oluşmaktadır.

3.4. DEFTER DÜZENİ

Mermer sanayi işletmeleri, V.U.K.'nun 177. maddesinde belirtilen birinci sınıf tüccar olmanın şartlarını taşıdıkları için bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler V.U.K. ve T.T.K.'nda belirtilmiştir. Mermer sanayi işletmelerinde defter düzeni, yasal olarak tutulması zorunlu defterlerin yanında isteğe bağlı olarak tutulan yardımcı defterleri kapsamında oluşturulmaktadır.

Buna göre, mermer sanayi işletmelerinde tutulan defterler aşağıdaki gibi gösterilebilir.

a) Yasalar Uyarınca Tutulması Zorunlu Defterler

- Yevmiye Defteri (V.U.K.-T.T.K. uyarınca),
- Büyük Defter (Defter-i kebir) (V.U.K.-T.T.K. uyarınca),
- Envanter Defteri (V.U.K.-T.T.K. uyarınca),
- Karar Defteri (T.T.K. uyarınca),
- Ortaklar Pay Defteri (T.T.K. uyarınca).

b) Yardımcı Defterler

- Kasa Defteri
- Kambiyo Senetleri Defteri
- Ocak Üretim Defteri
- Fabrika Üretim Defteri

Mermer sanayi işletmelerinde defterlerin bilgisayarla tutulması uzun zaman önce uygulanmaya başlanmıştır. Çünkü mermercilik, sürekli gelişen, dinamik ve büyük ölçekli firmaların faaliyet gösterdiği bir sanayi dalıdır.

Mermer sanayi işletmelerinde tutulan yasal defterler, bilgisayardan döktürüldüğü için noter onaylı sürekli formlardan oluşmaktadır. İlgili yıla ait bütün işlemler tamamlandıktan sonra sürekli formlar yazıcıya takılmakta ve bir tuşla bilgisayar çıktısı halinde defterler alınabilmektedir. Gelecek dönemde kullanılacak defterlerin tasdik işlemi cari yılın Aralık ayı içinde yaptırılmalıdır.

3.5. HESAP PLANI

Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamında yer alan Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ile, bilanço esasına göre defter tutan mermer sanayi işletmeleri de kendi yapılarına uygun tekdüzen hesap planını geliştirip kullanmak durumundadırlar.

Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden yararlanılarak, mermer sanayi işletmeleri için aşağıdaki hesap planı önerilmiştir. Bu düzenleme içerisinde maliyet hesaplarını 7/A'ya göre çalıştıracak işletmelerin kullanabilecekleri hesap planına yer verilmiştir. 7/B grubunu kullanan mermer sanayi işletmeleri ise, bu sisteme göre 7/B grubu hesaplarını geliştirebileceklerdir.

Mermer Sanayi İşletmesi Hesap Planı:

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100. KASA

100.01. TL Kasası

100.02. Yabancı Para Kasası

100.02.001. Dolar

100.02.002. Euro

101. ALINAN ÇEKLER

- 101.001. Alınan TL Çekler
 - 101.01.001. Cüzdandaki Çekler
 - 101.01.002. Tahsildeki Çekler
- 101.02. Alınan Yabancı Paralı Çekler
 - 101.02.001. Cüzdandaki Çekler
 - 101.02.002. Tahsildeki Çekler

102. BANKALAR

- 102.01. Vadesiz TL Mevduat
 - 102.01.001. X Bankası
 - 102.01.002. Y Bankası
- 102.02. Vadeli TL Mevduat
 - 102.02.001. X Bankası
 - 102.02.002. Y Bankası
- 102.03. Vadesiz Döviz Tevdiat Hesabı
 - 102.03.001. Dolar
 - 102.03.001.01. X Bankası
 - 102.03.001.02. Y Bankası
 - 102.03.002. Euro
 - 102.03.02.01. X Bankası
 - 102.03.02.02. Y Bankası
- 102.04. Vadeli Döviz Tevdiat Hesabı
 - 102.04.001. Dolar
 - 102.04.001.01. X Bankası
 - 102.04.001.02. Y Bankası
 - 102.04.002. Euro
 - 102.04.002.01. X Bankası
 - 102.04.002.02. Y Bankası

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

- 103.01. Verilen TL Çekler ve Ödeme Emirleri
 - 103.01.001. X Bankası

103.01.002. Y Bankası

103.02. Verilen Yabancı Paralı Çekler ve Ödeme Emirleri

103.02.001. X Bankası

103.02.002. Y Bankası

108. DİĞER HAZIR DEĞERLER

108.01. Vadesi Gelmiş Kuponlar

108.02. Pullar

108.03. Tahsil Edilecek Posta Havaleleri

108.04. Tahsil Edilecek Banka Havaleleri

11 MENKUL KIYMETLER

110. HİSSE SENETLERİ

110.01. Cüzdandaki Hisse Senetleri

110.02. Emanetteki Hisse Senetleri

110.03. Teminattaki Hisse Senetleri

111. ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI

111.01. Cüzdandaki Tahvil, Senet ve Bonolar

111.02. Tahsildeki Tahvil, Senet ve Bonolar

111.03. Teminattaki Tahvil, Senet ve Bonolar

112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI

112.01. Cüzdandaki Tahvil, Senet ve Bonolar

112.02. Tahsildeki Tahvil, Senet ve Bonolar

112.03. Teminattaki Tahvil, Senet ve Bonolar

118. DİĞER MENKUL KIYMETLER

119. MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

119.01. Hisse Senetleri Değer Düşüklüğü Karşılığı

119.02. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Değer Düşüklüğü
Karşılığı

119.03. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Değer Düşüklüğü
Karşılığı

119.04. Diğer Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

12 TİCARİ ALACAKLAR

120. ALICILAR

120.01. Yurtiçi Alıcılar

120.01.001. X İşletmesi

120.01.002. Y İşletmesi

120.02. İhracata Aracı Kuruluşlardan Alacaklar

120.02.001. Z İşletmesi

120.02.002. T İşletmesi

120.03. Yurt Dışı Alıcılar

120.03.001. A İşletmesi

120.03.002. B İşletmesi

121. ALACAK SENETLERİ

121.01. Cüzdandaki TL Senetler

121.02. Tahsildeki TL Senetler

121.03. Teminattaki TL Senetler

121.04. Cüzdandaki Yabancı Paralı Senetler

121.05. Tahsildeki Yabancı Paralı Senetler

122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

122.01. Alacak Senetleri Reeskontu (TL)

122.02. Alacak Senetleri Reeskontu (Döviz)

124. KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)

124.01. X İşletmesi Nolu Sözleşme

124.02. Y İşletmesi Nolu Sözleşme

126. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

126.01. Gümrük İdarelerine Verilen Depozito ve Teminatlar

126.02. Bankalara Verilen Depozito ve Teminatlar

126.03. Satıcılara Verilen Depozito ve Teminatlar

126.04. Alıcılara Verilen Depozito ve Teminatlar

126.05. Yurt Dışı Kişi ve Kuruluşlara Verilen Depozito ve
Teminatlar

127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

128.01. Şüpheli Senetli TL Alacaklar

128.02. Şüpheli Senetsiz TL Alacaklar

128.03. Şüpheli Senetli Yabancı Paralı Alacaklar

128.04. Şüpheli Senetsiz Yabancı Paralı Alacaklar

129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

129.01. Şüpheli Senetli TL Alacaklar Karşılığı

129.02. Şüpheli Senetsiz TL Alacaklar Karşılığı

129.03. Şüpheli Senetli Yabancı Paralı Alacaklar Karşılığı

129.04. Şüpheli Senetsiz Yabancı Paralı Alacaklar Karşılığı

13 DİĞER ALACAKLAR

131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

132.01. İştiraklerden Temettü Alacakları

132.09. İştiraklerden Diğer Alacaklar

133. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

133.01. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Alacakları

133.09. Bağlı Ortaklıklardan Diğer Alacaklar

135. PERSONELDEN ALACAKLAR

136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01. Vergi Dairelerinden Alacaklar

136.02. Eski Personelden Alacaklar

136.09. Diğer Kişi ve Kuruluşlardan Alacaklar

137. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

137.01. Ortaklar Senetleri Reeskontu

137.02. İştirakler Senetleri Reeskontu

137.03. Bağlı Ortaklıklar Senetleri Reeskontu

137.04. Personel Senetleri Reeskontu

137.09. Diğer Senetler Reeskontu

138. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

138.01. Ortaklardan Şüpheli Alacaklar

138.02. İştiraklerden Şüpheli Alacaklar

138.03. Bağlı Ortaklıklardan Şüpheli Alacaklar

138.04. Personelden Şüpheli Alacaklar

138.09. Diğer Çeşitli Şüpheli Alacaklar

139. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

139.01. Ortaklardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı

139.02. İştiraklerden Şüpheli Alacaklar Karşılığı

139.03. Bağlı Ortaklıklardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı

139.04. Personelden Şüpheli Alacaklar Karşılığı

139.09. Diğer Çeşitli Şüpheli Alacaklar Karşılığı

15 STOKLAR**150. İLK MADDE VE MALZEME**

150.01. İlk Madde Stokları

150.01.001. Blok Mermer

150.02. Ocak Malzeme Stokları

150.02.001. Elmas Tel

150.02.002. Makine Yağları

150.02.003. Su Dağıtım Hortumları

150.02.004. Hidrolik Hortumları

150.02.005. Yakıt

150.03. Fabrika Malzeme Stokları

150.03.001. Abrasivler

150.03.002. Parlaticılar

150.03.003. Testereleler

150.03.004. Soketler

150.03.005. Arıtma Kimyasalları

150.03.006. Ambalaj Malzemesi Stokları

150.03.007. Kırtasiye Malzemeleri

- 150.09. Diğer Malzeme Stokları
- 151. YARI MAMULLER – ÜRETİM
 - 151.01. Plaka Mermer 2cm'lik
 - 151.02. Plaka Mermer 3cm'lik
 - 151.03. Fayans Mermer
- 152. MAMÜLLER
 - 152.01. Plaka Mermer Cilalı 2cm'lik
 - 152.02. Plaka Mermer Cilalı 3cm'lik
 - 152.03. Plaka Mermer Cilasız 2cm'lik
 - 152.04. Plaka Mermer Cilasız 3cm'lik
 - 152.05. Ebatlı Mermer Cilalı 1cm'lik
 - 152.06. Ebatlı Mermer Cilalı 2cm'lik
 - 152.07. Ebatlı Mermer Cilalı 3cm'lik
 - 152.08. Ebatlı Mermer Cilasız 1cm'lik
 - 152.09. Ebatlı Mermer Cilasız 2cm'lik
 - 152.10. Ebatlı Mermer Cilasız 3cm'lik
 - 152.11. Fayans Mermer
- 153. TİCARİ MALLAR
- 157. DİĞER STOKLAR
 - 157.01. Üretim Artıkları
 - 157.02. Değeri Düşen Stoklar
- 158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
 - 158.01. İlk Madde ve Malzeme Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - 158.02. Yarı Mamuller Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - 158.03. Mamuller Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - 158.04. Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - 158.09. Diğer Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı
- 159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
 - 159.01. Verilen Yurtiçi Sipariş Avansları
 - 159.02. Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları

- 159.03. Açtırılan Akreditifler
- 17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
 - 170. YILLARAYAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
 - 178. YILLARAYAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
 - 179. TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
- 18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
 - 180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
 - 180.01. Gelecek Aylara Ait Kira Giderleri
 - 180.02. Gelecek Aylara Ait Sigorta Giderleri
 - 180.03. Gelecek Aylara Ait Bakım Onarım Sözleşme Giderleri
 - 180.04. Gelecek Aylara Ait Diğer Çeşitli Giderler
 - 181. GELİR TAHAKKUKLARI
 - 181.01. İştirakler Temettü Gelirleri Tahakkukları
 - 181.02. Bağlı Ortaklıklar Temettü Gelirleri Tahakkukları
 - 181.03. Faiz Gelirleri Tahakkukları
 - 181.04. Diğer Gelir Tahakkukları
- 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
 - 190. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 191. İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 191.01. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere İlişkin KDV
 - 191.02. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin KDV
 - 191.03. İade ve İptalleri KDV
 - 192. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 192.01. Ertelenen KDV
 - 192.02. Terkin Edilecek KDV
 - 192.03. Tecil Edilebilir KDV
 - 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
 - 193.01. Vergi Kesintisi
 - 193.02. Geçici Vergi

193.03. Önceden Ödenmiş Vergiler

195. İŞ AVANSLARI

195.01. Mali Müşavirlere Verilen İş Avansları

195.02. Hukuk Müşavirlerine Verilen İş Avansları

195.03. Gümrük Komisyoncularına Verilen İş Avansları

195.09. Diğer İş Avansları

196. PERSONEL AVANSLARI

196.01. Ücret Avansları

196.02. Yolluk Avansları

197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

197.01. Kasa Noksanları

197.02. Menkul Kıymet Noksanları

197.03. Stok Noksanları

197.04. Demirbaş Noksanları

198. DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

199.01. Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılığı

199.09. Çeşitli Dönen Varlıklar Karşılığı

2 DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220. ALICILAR

220.01. Yurtiçi Alıcılar

220.02. İhracata Aracı Kuruluşlardan Alacaklar

220.03. Yurt Dışı Alıcılar

221. ALACAK SENETLERİ

221.01. Cüzdandaki TL Senetler

221.02. Tahsildeki TL Senetler

221.03. Teminattaki TL Senetler

221.04. Cüzdandaki Yabancı Paralı Senetler

221.05. Tahsildeki Yabancı Paralı Senetler

222. ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

222.01. Alacak Senetleri Reeskontu (TL)

222.02. Alacak Senetleri Reeskontu (Döviz)

224. KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)

224.01. X İşletmesi Nolu Sözleşme

224.02. Y İşletmesi Nolu Sözleşme

226. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

226.01. Gümrük İdarelerine Verilen Depozito ve Teminatlar

226.02. Bankalara Verilen Depozito ve Teminatlar

226.03. Satıcılara Verilen Depozito ve Teminatlar

226.04. Alıcılara Verilen Depozito ve Teminatlar

226.05. Yurt Dışı Kişi ve Kuruluşlara Verilen Depozito ve
Teminatlar

229. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

229.01. Şüpheli Senetli TL Alacaklar Karşılığı

229.02. Şüpheli Senetsiz TL Alacaklar Karşılığı

229.03. Şüpheli Senetli Yabancı Paralı Alacaklar Karşılığı

229.04. Şüpheli Senetsiz Yabancı Paralı Alacaklar Karşılığı

23 DİĞER ALACAKLAR

231. ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

233. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

235. PERSONELDEN ALACAKLAR

236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

237.01. Ortaklar Senetleri Reeskontu

237.02. İştirakler Senetleri Reeskontu

237.03. Bağlı Ortaklıklar Senetleri Reeskontu

237.04. Personel Senetleri Reeskontu

237.09. Diğer Senetler Reeskontu

239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

239.01. Ortaklardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı

239.02. İştiraklerden Şüpheli Alacaklar Karşılığı

239.03. Bağlı Ortaklıklardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı

239.04. Personelden Şüpheli Alacaklar Karşılığı

239.09. Diğer Çeşitli Şüpheli Alacaklar Karşılığı

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER

240.01. Hisse Senetleri

240.02. Ortaklık Payları

240.03. Tahviller

241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)

241.01. Hisse Senetleri Değer Düşüklüğü Karşılığı

241.02. Ortaklık Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı

241.03. Tahviller Değer Düşüklüğü Karşılığı

242. İŞTİRAKLER

243. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)

245. BAĞLI ORTAKLIKLAR

246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

248. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250. ARAZİ VE ARSALAR

250.01. Araziler

250.02. Arsalar

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

251.01. Yeraltı Düzenleri

251.02. Yerüstü Düzenleri

252. BİNALAR

252.01. İdare Binaları

252.02. İşletme Binaları

252.02.001. Levha Hattı Binası

252.02.002. Fayans Hattı Binası

252.02.003. Arıtma Tesisi Binası

252.03. Ambar Binaları

252.04. Sosyal Hizmet Binaları

252.04.001. Yemekhane Binası

252.04.002. Lojman Binası

252.05. Diğer Binalar

252.05.001. Trafo Binası

252.05.002. Güvenlik Binası

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

253.01. Fabrika Tesis Makine ve Cihazlar

253.01.001. Tesisler

253.01.001.01. Arıtma Tesisi

253.01.001.02. Elektrik Tesisleri

253.01.001.03. Su Tesisleri

253.01.001.04. Kalorifer Tesisi

253.01.002. Makineler

253.01.002.01. Portal Vinç (30 Ton)

253.01.002.02. Transfer Vagonu

253.01.002.03. Lamalı Katraklar

253.01.002.04. Köprü Kesme Makinesi

253.01.002.05. Otomatik Bant Cila Makinesi

253.01.002.06. S/T Makineleri

253.01.002.07. Baş Kesme Makinesi

253.01.002.08. Kalibre Makinesi

253.01.002.09. Ebatlama Makinesi

253.01.002.10. Forkliftler

253.01.003. Cihazlar

253.02. Ocak Tesis Makine ve Cihazlar

253.02.001. Tesisler

253.02.002. Makineler

253.02.002.01. Derrick Vinç

253.02.002.02. Elmas Tel Kesme Makinesi

253.02.002.03. Jeneratör

253.02.020.04. Sondaj Makinesi

253.02.002.05. Kompresör

253.02.002.06. Lastik Tekerlekli Yükleyiciler

253.02.002.07. Paletli Ekskavatörler

253.02.003. Cihazlar

254. TAŞITLAR

254.01. Fabrika Taşıtları

254.01.001. Otomobiller

254.01.002. Pikaplar

254.01.003. Minibüsler

254.01.004. Kamyonetler

254.01.005. Kamyonlar

254.01.006. Tankerler

254.02. Ocak Taşıtları

254.02.001. Otomobiller

254.02.002. Pikaplar

254.02.003. Minibüsler

254.02.004. Kamyonlar

255. DEMİRBAŞLAR

255.01. Fabrika Demirbaşlar

255.01.001. Para Kasası

255.01.002. Bilgisayarlar

255.01.003. Yazıcı, Fax, Fotokopi Makineleri

255.01.04. Büro Mobilyaları

255.01.005. Klima

255.01.006. Buzdolabı

255.02. Ocak Demirbaşları

255.02.001. El Telsizleri

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

257.01. Arazi ve Arsalar Amortismanı

257.02. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amortismanı

257.03. Binalar Amortismanı

257.04. Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı

257.04.001. Fabrika Tesis Makine ve Cihazlar
Amortismanı

257.04.002. Ocak Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı

257.05. Taşıtlar Amortismanı

257.05.001. Fabrika Taşıtları Amortismanı

257.05.002. Ocak Taşıtları Amortismanı

257.06. Demirbaşlar Amortismanı

257.06.001. Fabrika Demirbaşlar Amortismanı

257.06.002. Ocak Demirbaşlar Amortismanı

257.07. Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.01. Bina Yatırımları

258.02. Tesis Makine ve Cihaz Yatırımları

259. VERİLEN AVANSLAR

259.01. Yurtiçi Sipariş Avansları

- 259.02. Yurtdışı Sipariş Avansları
- 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
 - 260. HAKLAR
 - 260.01. Lisanslar
 - 260.02. Ticaret Unvanı
 - 260.09. Diğer Haklar
 - 261. ŞEREFİYE
 - 262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
 - 263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 264. ÖZEL MALİYETLER
 - 267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
 - 267.01. Bilgisayar Paket Programları
 - 267.01.001. MS Office
 - 267.01.002. MS Windows XP Professional
 - 267.02.003. Eta 7.0 For Windows
 - 267.09. Diğer Çeşitli Maddi Olmayan Duran Varlıklar
 - 268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
 - 268.01. Haklar Birikmiş Amortismanı
 - 268.02. Şerefiye Birikmiş Amortismanı
 - 268.03. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Birikmiş Amortismanı
 - 268.09. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanı
 - 269. VERİLEN AVANSLAR
- 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
 - 271. ARAMA GİDERLERİ
 - 271.01. Yerüstü Arama Giderleri
 - 271.01.001. Kozağaç Mermer Ocağı Arama Giderleri
 - 271.01.002. Kavaklıdere Mermer Ocağı Arama Giderleri
 - 272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 272.01. Açık İşletme Hazırlık (Dekapaj) Giderleri

- 272.02. Kapalı İşletme Hazırlık Giderleri
- 277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
 - 278.01. Arama Giderleri Tükenme Payları
 - 278.02. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Tükenme Payları
 - 278.09. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Tükenme Payları
- 279. VERİLEN AVANSLAR
 - 279.01. Arama Çalışmaları İçin Verilen Avanslar
 - 279.02. Hazırlık ve Geliştirme Çalışmaları İçin Verilen Avanslar
- 28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
- 281. GELİR TAHAKKUKLARI
 - 281.01. Faiz Gelir Tahakkukları
 - 281.02. Kira Gelir Tahakkukları
 - 281.03. Diğer Gelir Tahakkukları
- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
- 291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 292.01. Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi
 - 292.02. Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi
- 293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
 - 293.01. İlk Madde ve Malzeme Stokları
 - 293.02. Mamul Stokları
 - 293.09. Diğer Stoklar
- 294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
 - 294.01. Elden Çıkarılacak Stoklar
 - 294.02. Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar
- 295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

295.01. Mahsup Edilecek Gelir Vergisi

295.02. Mahsup Edilecek Fonlar

297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

298.01. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

298.02. Elden Çıkarılacak Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

299.01. Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

299.09. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Amortismanı

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300. BANKA KREDİLERİ

300.01. Türk Paralı Krediler

300.02. Dövizde Endeksli Krediler

300.03. Yabancı Paralı Krediler

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

301.01. X Finansal Kiralama Şti. Nolu Sözleşme

301.02. Y Finansal Kiralama Şti. Nolu Sözleşme

302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA
MALİYETLERİ(-)

302.01. Sözleşmeden

303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE
FAİZLERİ

303.01. Türk Paralı Kredi Taksit ve Faizleri

303.02. Dövizde Endeksli Kredi Taksit ve Faizleri

303.03. Yabancı Paralı Kredi Taksit ve Faizleri

304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ

304.01. Türk Paralı Tahviller Taksit ve Faizleri

304.02. Dövizde Endeksli Tahviller Taksit ve Faizleri

304.03. Yabancı Paralı Tahviller Taksit ve Faizleri

- 305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
- 306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
- 309. DİĞER MALİ BORÇLAR
- 32 TİCARİ BORÇLAR
 - 320. SATICILAR
 - 320.01. Yurtiçi Satıcılar
 - 320.02. İhracata Aracı Kuruluşlara Borçlar
 - 320.03. Yurtdışı Satıcılar
 - 321. BORÇ SENETLERİ
 - 321.01. Türk Paralı Borç Senetleri
 - 321.02. Yabancı Paralı Borç Senetleri
 - 322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
 - 322.01. Türk Paralı Borç Senetleri Reeskontu
 - 322.02. Yabancı Paralı Borç Senetleri Reeskontu
 - 326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
 - 329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR
 - 329.01. İleri Tarihli TL Çek Keşideleri
 - 329.02. İleri Tarihli Yabancı Paralı Çek Keşideleri
 - 329.03. Taşeronlara Borçlar
 - 329.09. Diğer Çeşitli Ticari Borçlar
- 33 DİĞER BORÇLAR
 - 331. ORTAKLARA BORÇLAR
 - 331.01. Ödenecek Temettüleri
 - 331.09. Diğer Borçlar
 - 332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR
 - 333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
 - 333.01. Ödenecek Temettüleri
 - 333.09. Diğer Borçlar
 - 335. PERSONELE BORÇLAR

- 335.01. Personele Ödenecek Ücretler
- 335.02. Personele Ödenecek Vergi İadeleri
- 335.03. Personele Ödenecek Temettüleri
- 335.09. Personele Diğer Borçlar
- 336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
 - 337.01. Türk Paralı Senetler Reeskontu
 - 337.02. Yabancı Paralı Senetler Reeskontu
- 34 ALINAN AVANSLAR
 - 340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
 - 340.01. Alınan TL Avanslar
 - 340.02. Alınan Yabancı Paralı Avanslar
 - 349. ALINAN DİĞER AVANSLAR
- 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
 - 350. YILLARAYAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
 - 358. YILLARAYAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
- 36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
 - 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
 - 360.01. Gelir Vergisi
 - 360.02. Katma Değer Vergisi
 - 360.03. Kurumlar Vergisi
 - 360.04. Damga Vergisi
 - 361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
 - 361.01. SSK Primleri
 - 361.02. SSK İşveren Payları
 - 361.03. İşsizlik Sigortası Primleri
 - 361.04. İşsizlik Sigortası İşveren Payları
 - 368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ

VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

368.01. Vadesi Geçmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

358.02. Ertelenmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

358.03. Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369.01. İcra Kesintileri

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**370. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI**

370.01. Gelir Vergisi Karşılıkları

370.02. Kurumlar Vergisi Karşılıkları

370.03. Fon Payı Karşılıkları

**371. DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER
YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)**

371.01. Peşin Ödenmiş Gelir Vergisi

371.02. Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi

371.03. Peşin Ödenmiş Fon Payı

372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI**373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI**

373.01. İşçi Ücret ve Giderleri Karşılığı

373.02. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Karşılığı

373.03. Finansman Giderleri Karşılığı

373.04. Vergi Resim Harç Giderleri Karşılığı

379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**38 GELECEK AYLARAAİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI****380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER**

380.01. Gelecek Aylara Ait Faiz Gelirleri

380.02. Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri

380.09. Gelecek Aylara Ait Diğer Gelirler

381. GİDER TAHAKKUKLARI

- 381.01. İşçi Ücret ve Giderleri Tahakkukları
- 381.02. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Tahakkukları
- 381.03. Finansman Giderleri Tahakkukları
- 381.04. Vergi Resim Harç Giderleri Tahakkukları

39 DİĞER KISAVADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391. HESAPLANAN KDV

- 391.01. Satış Üzerinden Hesaplanan KDV
- 391.02. Alışlardan İadeler KDV
- 391.09. Hesaplanan Çeşitli KDV

392. DİĞER KDV

- 392.01. İhraç Kaydıyla Satışlara İlişkin KDV

393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

397. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

- 397.01. Kasa Fazlaları
- 397.02. Menkul Kıymet Fazlaları
- 397.03. Stok Fazlaları
- 397.04. Maddi Duran Varlık Fazlaları
- 397.09. Diğer Sayım ve Tesellüm Fazlaları

399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400. BANKA KREDİLERİ

- 400.01. Türk Paralı Krediler
- 400.02. Dövizde Endeksli Krediler
- 400.03. Yabancı Paralı Krediler

401. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

- 401.01. X Finansal Kiralama Şti. Nolu Sözleşme
- 401.02. Y Finansal Kiralama Şti. Nolu Sözleşme

402. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)

- 402.01. Sözleşmeden
- 405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
- 407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
- 409. DİĞER MALİ BORÇLAR
- 42 TİCARİ BORÇLAR
 - 420. SATICILAR
 - 420.01. Yurtiçi Satıcılar
 - 420.02. İhracata Aracı Kuruluşlara Borçlar
 - 420.03. Yurtdışı Satıcılar
 - 421. BORÇ SENETLERİ
 - 421.01. Türk Paralı Borç Senetleri
 - 421.02. Yabancı Paralı Borç Senetleri
 - 422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
 - 422.01. Türk Paralı Borç Senetleri Reeskontu
 - 422.02. Yabancı Paralı Borç Senetleri Reeskontu
 - 426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
 - 429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR
- 43 DİĞER BORÇLAR
 - 431. ORTAKLARA BORÇLAR
 - 432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR
 - 433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
 - 436. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
 - 437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
 - 437.01. Türk Paralı Senetler Reeskontu
 - 437.02. Yabancı Paralı Senetler Reeskontu
 - 438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ
BORÇLAR
 - 438.01. Kamuya Olan Ertelenmiş Borçlar
 - 438.02. Kamuya Olan Taksitlendirilmiş Borçlar

44 ALINAN AVANSLAR

440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

440.01. Alınan TL Avanslar

440.02. Alınan Yabancı Paralı Avanslar

449. ALINAN DİĞER AVANSLAR

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

480.01. Gelecek Aylara Ait Faiz Gelirleri

480.02. Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri

480.03. Gelecek Aylara Ait Diğer Gelirler

481. GİDER TAHAKKUKLARI

481.01. Finansman Giderleri Tahakkukları

481.02. Diğer Gider Tahakkukları

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK
KATMA DEĞER VERGİSİ

493. TESİSE KATILMA PAYLARI

499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

502. SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503. SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI(-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI

- 522. M.DV. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 524. MALİYET BEDELİ ARTIŞ FONU
- 529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
- 54 KAR YEDEKLERİ
 - 540. YASAL YEDEKLER
 - 540.01. I. Tertip Yedek Akçeler
 - 540.02. II. Tertip Yedek Akçeler
 - 541. STATÜ YEDEKLERİ
 - 542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
 - 548. DİĞER KAR YEDEKLERİ
 - 549. ÖZEL FONLAR
 - 549.01. Yenileme Fonları
 - 549.02. Sermaye İtfa Fonları
 - 549.03. Yatırım ve Geliştirme Fonları
 - 549.09. Diğer Özel Fonlar
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
 - 570. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
 - 570.01. Yılı Kârı
- 58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
 - 580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
 - 580.01. Yılı Zararı
- 59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)
 - 590. DÖNEM NET KARI
 - 591. DÖNEM NET ZARARI (-)
- 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI
 - 60 BRÜT SATIŞLAR
 - 600. YURTIÇİ SATIŞLAR
 - 600.01. Mamul Satışları
 - 600.01.001. Blok Mermer

600.01.002. Fayans Mermer

600.01.003. Moloz Mermer

600.01.004. Muğla Beyaz 2 cm'lik Plaka

600.01.005. Muğla Beyaz 3 cm'lik Plaka

600.01.006. Muğla Beyaz 2 cm'lik Ebatlı

600.01.007. Muğla Beyaz 3 cm'lik Ebatlı

600.01.008. Süpürgelik

600.02. Ticari Mal Satışları

600.03. Hizmet Satışları

600.03.001. Fason Cila

600.03.002. Fason Kesim

601. YURTDIŞI SATIŞLAR

601.01. Mamul Satışları

601.02. Ticari Mal Satışları

601.03. Hizmet Satışları

601.04. İhraç Kaydıyla Satışlar

601.05. İhracattan Doğan Kur Farkları

602 DİĞER GELİRLER

602.01. İhracattan Doğan Vergi İadeleri

602.02. Vade Farkları

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610. SATIŞTAN İADELER (-)

610.01. Mamul Satış İadeleri

611. SATIŞ İSKONTOLARI (-)

611.01. Kasa İskontosu

611.02. Miktar İskontosu

612. DİĞER İNDİRİMLER (-)

612.01. Yurtiçi Satışlara Ait İndirimler

612.02. Yurtdışı Satışlara Ait İndirimler

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

- 620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
- 621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
- 623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
- 63 FAALİYET GİDERLERİ (-)
 - 630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
 - 631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
 - 632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
- 64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
 - 640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
 - 641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
 - 642. FAİZ GELİRLERİ
 - 642.01. Devlet Tahvil Faizleri
 - 642.02. Hazine Bonosu Faizleri
 - 642.03. Mevduat Faizleri
 - 642.04. Ticari Alacaklardan Alınan Faizler
 - 642.09. Diğer Faiz Gelirleri
 - 643. KOMİSYON GELİRLERİ
 - 644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
 - 644.01. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Kârları
 - 644.02. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı İptal Kârları
 - 644.03. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı İptal Kârları
 - 644.04. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Kârları
 - 644.05. Sayım Noksanlığı Karşılığı İptal Kârları
 - 644.09. Diğer Konusu Kalmamış Karşılıklar İptal Kârları
 - 645. MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI
 - 645.01. Hisse Senetleri Satış Kârları
 - 645.02. Özel Kesim Tahvil Satış Kârları
 - 646. KAMBİYO KÂRLARI
 - 646.01. Yabancı Para Kasası İle İlgili Kambiyo Kârları

- 646.02. Döviz Tevdiat Hesapları İle İlgili Kambiyo Kârları
- 646.03. Yabancı Paralı Senetler İle İlgili Kambiyo Kârları
- 646.09. Diğer Kambiyo Kârları
- 647. REESKONT FAİZ GELİRLERİ
- 648. ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI
- 649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
 - 649.01. Kira Gelirleri
 - 649.02. Maddi Duran Varlık Satış Kârları
 - 649.09. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar
- 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
 - 653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)
 - 654. KARŞILIK GİDERLERİ (-)
 - 654.01. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri
 - 654.02. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılık Gideri
 - 654.03. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılık Gideri
 - 654.04. Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri
 - 654.05. Sayım Noksanlığı Karşılık Gideri
 - 654.09. Diğer Karşılık Giderleri
 - 655. MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
 - 655.01. Hisse Senetleri Satış Zararları
 - 655.02. Özel Kesim Tahvil Satış Zararları
 - 656. KAMBİYO ZARARLARI (-)
 - 656.01. Yabancı Para Kasası İle İlgili Kambiyo Zararları
 - 656.02. Döviz Tevdiat Hesapları İle İlgili Kambiyo Zararları
 - 656.03. Yabancı Paralı Senetler İle İlgili Kambiyo Zararları
 - 656.09. Diğer Kambiyo Zararları
 - 657. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
 - 658. ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)
 - 659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
 - 659.01. Maddi Duran Varlık Satış Kârları

- 659.09. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar
- 66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
- 67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR
671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR
- 679.01. Sayım ve Tesellüm Fazlaları
- 679.02. Tazminat Gelirleri
- 679.03. Gelir Kaydedilen Depozito ve Teminatlar
- 649.09. Diğer Çeşitli Olağan Gelir ve Kârlar
- 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
- 680.01. Direkt İşçilik Giderleri
- 680.02. Genel Üretim Giderleri
681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
- 689.01. Sayım Noksanı Giderleri
- 689.02. Tazminatla Karşılanmayan Hasarlar
- 689.03. Ödenen Diğer Ceza ve Tazminatlar
- 689.09. Diğer Çeşitli Olağandıışı Gider ve Zararlar
- 69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI
691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
- 691.01. Gelir Vergisi Karşılıkları
- 691.02. Kurumlar Vergisi Karşılıkları
- 691.03. Fon Payı Karşılıkları
- 691.09. Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

697. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
HESABI

698. ENFLASYON DÜZELTME HESABI

7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

70 MAL İYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720.01. Ocak Direkt İşçilik Giderleri

720.02. Fabrika Direkt İşçilik Giderleri

721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730.01. Ocak Genel Üretim Giderleri

730.01.001. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

730.01.001.01. Ambalaj Malzemesi

730.01.001.02. Yedek Parça

730.01.001.03. Kırtasiye ve Basılı Belge

730.01.001.04. Yakıt

730.01.001.05. Montaj Malzemesi

730.01.001.09. Diğer İlk Madde ve Malzeme

Giderleri

- 730.01.002.Endirekt İşçilik Giderleri
- 730.01.002.01. Hafta Tatili Ücretleri
- 730.01.002.02. Fazla Çalışma Ücretleri
- 730.01.002.03. SSK Primleri İşveren Payları
- 730.01.002.04. İşsizlik Sigortası İşveren Payları
- 730.01.002.05. Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri
- 730.01.002.06. İkramiyeler
- 730.01.002.07. Sosyal Yardımlar
- 730.01.002.08. Tamir ve Bakım İşçilikleri
- 730.01.002.09. Diğer Endirekt İşçilik Giderleri
- 730.01.003. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve

Hizmetler

- 730.01.003.01. Elektrik Giderleri
- 730.01.003.02. Su Giderleri
- 730.01.003.03. Bakım ve Onarım Giderleri
- 730.01.003.04. Teknik Müşavirlik Giderleri
- 730.01.003.05. Haberleşme Giderleri
- 730.01.003.06. Nakliye Kargo Giderleri
- 730.01.003.07. Yemek Giderleri
- 730.01.003.09. Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve

Hizmetler

- 730.01.004. Çeşitli Giderler
 - 730.01.004.01. Sigorta Giderleri
 - 730.01.004.02. Kira Giderleri
 - 730.01.004.09. Diğer Çeşitli Giderler
- 730.01.005. Vergi Resim ve Harçlar
 - 730.01.005.01. İşletme Belediye Payı
 - 730.01.005.02. İşletme Devlet Payı
 - 730.01.005.03. İşletme Maden Dairesi Payı
 - 730.01.005.04. İşletme Madencilik Fon İştiraki

- 730.01.006. Amortisman ve Tükenme Payları
- 730.01.006.01. Arazi ve Arsalar Amortismanı
- 730.01.006.02. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
Amortismanı
- 730.01.006.03. Tesis Makine ve Cihaz
Amortismanı
- 730.01.006.04. Taşıt Amortismanı
- 730.01.006.05. Demirbaş Amortismanı
- 730.01.006.06. Haklar Amortismanı
- 730.01.006.07. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
Amortismanı
- 730.01.006.08. Arama Giderleri Tükenme Payı
- 730.01.006.09. Diğer Özel Tükenmeye Tabi
Varlıklar Tükenme Payı

730.02. Fabrika Genel Üretim Giderleri

730.02.001. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

- 730.02.001.01. Ambalaj Malzemesi
- 730.02.001.02. Yedek Parça
- 730.02.001.03. Kırtasiye ve Basılı Belge
- 730.02.001.04. Yakıt
- 730.02.001.05. Montaj Malzemesi
- 730.02.001.09. Diğer İlk Madde ve Malzeme
Giderleri
- 730.02.002. Endirekt İşçilik Giderleri
- 730.02.002.01. Hafta Tatili Ücretleri
- 730.02.002.02. Fazla Çalışma Ücretleri
- 730.02.002.03. SSK Primleri İşveren Payları
- 730.02.002.04. İşsizlik Sigortası İşveren Payları
- 730.02.002.05. Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri
- 730.02.002.06. İkramiyeler

Hizmetler

- 730.02.002.07. Sosyal Yardımlar
- 730.02.002.08. Tamir ve Bakım İşçilikleri
- 730.02.002.09. Diğer Endirekt İşçilik Giderleri
- 730.02.003. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve

- 730.02.003.01. Elektrik Giderleri
 - 730.02.003.02. Su Giderleri
 - 730.02.003.03. Bakım ve Onarım Giderleri
 - 730.02.003.04. Teknik Müşavirlik Giderleri
 - 730.02.003.05. Haberleşme Giderleri
 - 730.02.003.06. Nakliye Kargo Giderleri
 - 730.02.003.07. Yemek Giderleri
 - 730.02.003.09. Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve
- Hizmetler

730.02.004. Çeşitli Giderler

- 730.02.004.01. Sigorta Giderleri
- 730.02.004.02. Kira Giderleri
- 730.02.004.09. Diğer Çeşitli Giderler
- 730.02.005. Vergi Resim ve Harçlar
 - 730.02.005.01. Motorlu Taşıt Vergisi
 - 730.02.005.02. Makbuz Karşılığı Damga Vergisi
 - 730.02.005.03. Mahkeme Harçları
 - 730.02.005.04. Noter Harçları
 - 730.02.005.05. İthalat Belgesi Harçları
 - 730.02.005.06. İhracat Belgesi Harçları
- 730.01.006. Amortisman ve Tükenme Payları
 - 730.01.006.01. Arazi ve Arsalar Amortismanı
 - 730.01.006.02. Bina Amortismanı
 - 730.01.006.03. Tesis Makine ve Cihaz

Amortismanı

730.01.006.04. Taşıt Amortismanı

730.01.006.05. Demirbaş Amortismanı

730.01.006.06. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Amortismanı

731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI

734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA
HESABI

752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.01. İlk Madde ve Malzeme Gideri

760.01.001. Ambalaj Giderleri

760.01.002. Etiket Giderleri

760.02. İşçi Ücret ve Giderleri

760.03. Memur Ücret ve Giderleri

760.04. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

760.04.001. Taşıma Gideri

760.04.002. Navlun

760.04.003. Sigorta

760.04.004. Banka Gideri

760.04.005. Gümrük Komisyoncusu Ücreti

760.04.006. Gümrük Komisyoncusu Gideri

760.04.007. İhracat Komisyonları

760.04.008. Haberleşme Giderleri

760.04.009. Liman Giderleri

760.04.010. Tartı ve Analiz Kontrol Giderleri

760.05. Vergi Resim ve Harçlar

760.06. Amortisman ve Tükenme Payları

760.07. Finansman Giderleri

760.09. Çeşitli Giderler

760.09.001. Yurtiçi Seyahat Giderleri

760.09.002. Yurt Dışı Seyahat Giderleri

760.09.003. Numune Giderleri

760.09.004. Fuar Giderleri

760.09.005. Reklam Giderleri

760.09.009. Diğer Çeşitli Giderler

761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA
HESABI

762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.01. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

770.01.001. Yedek Parça

770.01.002. Yakıt

770.01.003. Kırtasiye ve Basılı Belge

770.01.004. Temizlik Malzemesi

770.01.005. Çeşitli Büro ve Yazılım Malzemeleri

770.02. İşçi Ücret ve Giderleri

770.02.001. Esas Ücretler

770.02.002. Fazla Mesai Ücretleri

770.02.003. İkramiyeler

- 770.02.004. SSK Primleri İşveren Payları
- 770.02.005. İşsizlik Sigortası İşveren Payları
- 770.02.006. Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri
- 770.03. Memur Ücret ve Giderleri
 - 770.03.001. Aylıklar
 - 770.03.002. Hafta Tatili Ücretleri
- 770.04. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 770.04.001. Elektrik Giderleri
 - 770.04.002. Isıtma ve Su Giderleri
 - 770.04.003. Bakım Onarım Giderleri
 - 770.04.004. Taşıtma Giderleri
 - 770.04.005. Mali Müşavirlik Giderleri
 - 770.04.006. Hukuk Müşavirliği Giderleri
 - 770.04.007. Yemek Giderleri
 - 770.04.008. Sağlık Giderleri
 - 770.04.009. Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 770.05. Çeşitli Giderler
 - 770.05.001. Kira Giderleri
 - 770.05.002. Seyahat Giderleri
 - 770.05.003. Sigorta Giderleri
 - 770.05.004. Bağış ve Yardımlar
 - 770.05.005. Temsil ve Ağırılama
 - 770.05.006. Tazminatlar
 - 770.05.007. PTT Giderleri
 - 770.05.008. Personel Eğitim Giderleri
 - 770.05.009. Kitap Dergi Gazete Abonelik Giderleri
 - 770.05.010. Oda Aidat Giderleri
 - 770.05.011. İlan ve Reklam Giderleri
 - 770.05.099. Diğer Çeşitli Giderleri
- 770.06. Vergi, Resim ve Harçlar

- 770.06.001. Motorlu Taşıtlar Vergisi
- 770.06.002. Belediye Vergi Resim ve Harçları
- 770.06.003. Makbuz Karşılığı Damga Vergisi
- 770.06.004. Mahkeme Harçları
- 770.06.005. Noter Harçları
- 770.06.009. Diğer Vergi Resim ve Harçlar
- 770.07. Amortisman ve Tükenme Harçları
 - 770.07.001. Bina Amortismanları
 - 770.07.002. Taşıtlar Amortismanları
 - 770.07.003. Demirbaş Amortismanları
- 771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
- 78 FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780. FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780.01. Çıkarılmış Kısa Vadeli Menkul Kıymet Faizleri
 - 780.02. Çıkarılmış Uzun Vadeli Menkul Kıymet Faizleri
 - 780.03. Kısa Vadeli Banka Kredi Faizleri
 - 780.03.001. TL Kredi Faizleri
 - 780.03.002. Döviz Kredi Faizleri
 - 780.04. Uzun Vadeli Banka Kredi Faizleri
 - 780.04.001. TL Kredi Faizleri
 - 780.04.002. Döviz Kredi Faizleri
 - 780.05. Kısa Vadeli Diğer Kredi Kurumları Kredi Faizleri
 - 780.05.001. TL Kredi Faizleri
 - 780.05.002. Döviz Kredi Faizleri
 - 780.06. Uzun Vadeli Diğer Kredi Kurumları Kredi Faizleri
 - 780.06.001. TL Kredi Faizleri
 - 780.06.002. Döviz Kredi Faizleri
 - 780.07. Kısa Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları
 - 780.08. Uzun Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları

780.09. Kısa Vadeli Satıcı Faizleri

780.09.001. Yurtiçi Satıcılar

780.09.001. Yurtdışı Satıcılar

780.10. Uzun Vadeli Satıcı Faizleri

780.10.001. Yurtiçi Satıcılar

780.10.001. Yurtdışı Satıcılar

781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDAVE HİZMETLER

794. ÇEŞİTLİ GİDERLER

795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

797. FİNANSMAN GİDERLERİ

798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

799. ÜRETİM MALİYET HESABI

8 SERBEST

9 NAZIM HESAPLAR

90 TEMİNAT MEKTUPLARI

900. TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR

902. TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR

91 CİROLAR, KEFALETLER VE GARANTİLER

910. CİROLARIMIZDAN ALACAKLAR

911. CİROLARIMIZDAN BORÇLAR

912. KEFALETTEN ALACAKLAR

913. KEFALETTEN BORÇLAR

914. GARANTİLERİMİZDEN ALACAKLAR

- 915. GARANTİLERİMİZDEN BORÇLAR
- 92 TEMİNAT VE EMANET VERİLEN KIYMETLER
 - 920. KIYMETLERİMİZİ TEMİNAT ALANLAR
 - 921. TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ
 - 922. KIYMETLERİMİZİ EMANET ALANLAR
 - 923. EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ
- 93 TEMİNAT VE EMANET ALINAN KIYMETLER
 - 930. TEMİNAT ALINAN KIYMETLER
 - 931. TEMİNAT KIYMET VERENLER
 - 932. EMANET ALINAN KIYMETLER
 - 933. EMANET KIYMET VERENLER
- 94 YATIRIM HARCAMALARI
 - 944. YATIRIM HARCAMALARI
 - 945. YATIRIM HARCAMALARI ALACAKLI HESABI
- 95 MATRAH DÜZELTMELERİ
 - 950. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE MATRAHA EKLENECEK DİĞER TUTARLAR
 - 951. MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI
 - 952. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER VE MATRAHTAN İNDİRİLECEK DİĞER TUTARLAR
 - 953. MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI
- 96 MENKUL KIYMETLER CÜZDANI
 - 960. MENKUL KIYMETLER CÜZDANI
 - 961. MENKUL KIYMETLER ALACAKLI HESABI
- 97 ÇIKARILMIŞ MENKUL KIYMETLER
 - 970. ÇIKARILACAK MENKUL KIYMETLER
 - 972. ÇIKARILMIŞ MENKUL KIYMETLER
 - 973. ÇIKARILACAK MENKUL KIYMETLER ALACAKLI HESABI
- 98 YABANCI PARALI İŞLEMLER

980. YABANCI PARALI MEVCUTLAR

981. YABANCI PARALI YÜKÜMLÜLÜKLER

982. NET YABANCI PARA DURUMU

99 DİĞER BİLGİLER

990. DİĞER BORÇLU NAZIM HESAPLAR

991. DİĞER ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

3.6. MALİ TABLOLAR

Bütün işletmelerde olduğu gibi, mermer sanayi işletmelerinde de mali tablolar belirli amaçlar için ve belirli kişilerce hazırlanır (devlete, yönetime, ortaklara, yatırımcılara, finans kuruluşlarına). Mali tabloların hazırlanması, yıllık ve üç aylık vergi dönemlerin sonunda zorunlu olmak üzere, M.S.U.G.T.'inde belirtilen formların doldurulması ve tamamlanması şeklinde yapılmaktadır.

Buna göre, bilanço esasına göre defter tutan mermer sanayi işletmelerinde düzenlenmesi gereken mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kâr dağıtım tablosu olarak sıralanabilir.

Mermer sanayi işletmelerinde vergi kanunları gereğince düzenlenen mali tabloların yanında, sektöre özel bazı tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolardan, mermer ocak işletmeciliği kapsamında satışı yapılan mermerler üzerinden ödenecek “Devlet Hakkı”nı gösteren “satış bilgi formu” mali nitelikte olduğundan, bu çalışmanın kapsamına girmektedir. Maden Kanunu’nun 14. maddesi gereğince ocaklarda üretilen mermerlerin ocak başı satış tutarı üzerinden %2 oranında devlet hakkı ödenmektedir ve üretici firma, her yıl Nisan ayı sonuna kadar bir önceki yıl gerçekleştirdiği, işletme faaliyetleri ile ilgili olarak her işletme izni için ayrı ayrı örnek satış bilgi formunu doldurarak Maden İşleri Genel Müdürlüğü’ne vermek zorundadır. Hazine payı ve özel idare payı, her yıl haziran ayının son günü mesai bitimine kadar ruhsat sahibi tarafından yatırılır.

Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliği’ne göre hazırlanması gereken satış bilgi formu aşağıdaki gibidir.

Şekil 10: Satış Bilgi Formu

<u>SATIŞ BİLGİ FORMU</u>	
ÖDEME DÖNEMİ	
01 / 01 / – 31 / 12 /	
ERİŞİM NO	:
RUHSAT NO	:
RUHSATIN İLİ	: Muğla
RUHSATIN GRUBU	: 2. Grup
MADEN CİNSİ	: Mermer
RUHSAT SAHİBİ	:
ÜRETİMİ GERÇEKLEŞTİREN ŞİRKET BİLGİLERİ	
ŞİRKET ADI	:
VERGİ DAİRESİ	: Muğla
VERGİ NO	:
ÜRETİM MİKTARI (M ³)	:
KENDİ TESİSİNDE (M ³)	:
SATIŞ MİKTARI (M ³)	:
STOK MİKTARI (M ³)	:
KULLANILAN SEVK FİŞİ ADEDİ	:
DEVLET HAKKINA ESAS	
ORTALAMA OCAK BAŞI SATIŞ BEDELİ (YTL/M ³)	:
OCAK BAŞI TOPLAM SATIŞ MİKTARI(M ³)	:
OCAK BAŞI TOPLAM SATIŞ TUTARI (YTL)	:
KENDİ TESİSİNDE KULLANILAN MİKTAR (M ³)	:
KENDİ TESİSİNDE KULLANILAN TUTARI (YTL)	:
DEVLET HAKKI	
OCAK BAŞI SATIŞ TUTARI x %2	:
KENDİ TESİSİNDE KULLANILAN TUTARI x %1	:
TOPLAM DEVLET HAKKI:	:
ÖZEL İDARE PAYI %50	:
HAZİNE PAYI %50	:
BELEDİYE PAYI (OCAK BAŞI SATIŞ TUTARI x 0,002) :
RUHSAT SAHİBİ	
Adı ve Soyadı	:
Tel - Faks	:
Tarih	:
İmza	:

Kaynak: Maden Kanunu Uygulama Yönetmeliği

3.7. MALİYETLERİN SAPTANMASI

Ocakçılık kapsamında üretilen ham blok mermerden, yapı malzemesi olarak ve diğer özelliği olan alanlarda kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar üretimde bulunan; döşemelik, kaplamalık, basamak, mutfak tezgahı ve fayans gibi ürünler üreten mermer sanayi işletmelerinde farklı üretim aşamalarında, farklı maliyet unsurları ortaya çıkmaktadır.

Mermer sanayi işletmelerinde yapılan incelemelere bağlı olarak, üretim tekniği, kanunlara uygunluk ve kayıt kolaylığı sağlanması açısından kurulacak maliyet hesaplama yöntemi bir sentez olarak; “sipariş esasına göre fiili tam maliyet yöntemi” olduğu tespit edilmiştir.

Mamul maliyetine dahil edilecek unsurların belirlenmesinde, V.U.K.’nun 275. maddesine uygun olarak fiili maliyet rakamları ile tam maliyet yöntemi benimsenmiştir. Maliyetlerin saptanma şekline göre sipariş maliyeti yönteminin kullanılma gerekçesi ise, belirli bir maliyet döneminde üretilen mamullerin müşteri siparişlerine göre farklılık göstermesi, dolayısıyla aynı üretim hattından geçen farklı ürün gruplarının farklı maliyetlerle üretilmesi olarak gösterilmektedir.

Sentez olarak oluşturulan maliyet hesaplama yönteminde, kapsam bakımından; tam maliyet yöntemi ve saptanma zamanı bakımından; fiili maliyet yönteminin benimsenmiş olması, günümüz maliyet muhasebesi anlayışı ile bağdaşmamaktadır.

Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin hem değişken hem de sabit kısımlarının üretim maliyetine yüklenmesi, elde edilen mamul maliyetlerinin dönemler itibarıyla farklı üretim hacimlerinde farklı hesaplanmasına yol açacaktır. Normal maliyet yönteminde ise, sabit genel üretim giderlerinin kapasiteyle orantılı olarak üretim maliyetine yüklenmesine karşın, bir kısmının üretim maliyetiyle ilişkilendirilmesinde

sorunlara yol açacaktır. İşte bu sakıncaların giderilmesi için kullanılması gerek yöntem değişken maliyet yöntemidir.¹⁴⁹

Fiili maliyet yönteminin yerine standart maliyet yönteminin kullanılması ise, aşağıda sıralanan yararları sağlayacaktır.¹⁵⁰

- Maliyet kontrolünde etkinlik,
- Planlama çalışmalarına yardımcı olması,
- Çalışanların maliyetler konusunda bilinçlendirilmesi,
- Maliyet muhasebesi uygulamalarında kolaylık,
- Modern yönetim anlayışı,
- Üretim yöntemlerinde ve mamullerde standartlaşma.

Bu bağlamda, mermer sanayi işletmelerinde kurulacak maliyet hesaplama yöntemi bir sentez olarak; “sipariş esasına göre standart değişken maliyet yöntemi” şeklinde oluşturulması, yukarıda sözü edilen yararları sağlayacaktır.

¹⁴⁹ ŞENER, Recep; *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara, 1993, s.7.

¹⁵⁰ BÜYÜKMİRZA, Kamil; *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.610-611.

SONUÇ

Günümüzde muhasebe, sadece vergi matrahının hesabında kullanılan bir kayıt sistemi olmaktan çıkarak, işletme yöneticilerine işletmeye ilişkin çeşitli konularda karar alma ve kontrol aracı olarak kullanılma amacına da yöneliktir. Muhasebenin bu amacına ulaşabilmesi için de muhasebe organizasyonunun işletmenin amacına yönelik bir şekilde oluşturulması ve organizasyon unsurları arasında ilişkilerin sağlıklı bir şekilde kurulması gerekmektedir.

Muhasebe organizasyonunda, işletmede kullanılacak muhasebe belgeleri, muhasebe defterleri, hesap planı, defterlerin nasıl tutulacağı ve muhasebede sonuç çıkarma düzenlenir. Çıkarılan sonuçların analizinin nasıl yapılacağı ve nasıl raporlanacağı belirlenir. Muhasebeye bilgi akışının hangi bölümlerden nasıl geleceği, muhasebeden bilgi çıkışının ve raporların hangi bölümlere nasıl ve ne zaman gideceği saptanır. Muhasebeye ilişkin planlamanın nasıl yapılacağı, istatistiki verilerin nasıl derleneceği belirlenir. Geçmiş döneme ait belgelerin nasıl sınıflandırılarak dosyalanacağı ve saklanacağı düşünülür. Bütün bu işleri yapacak personelin seçimi, eğitimi ve görevlerin dağıtılması da muhasebe organizasyonunun bir parçasıdır.

Türkiye’de mermer sanayi işletmelerinin muhasebesi ile diğer işletmelerin muhasebesi arasında, mevzuat, ilke, yöntem ve benzeri açılardan herhangi bir farktan söz edilemez. Çünkü mermer sanayi işletmeleri de ülkede yürürlükte olan yasa, tüzük ve yönetmeliklere uymak ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürmek zorundadırlar.

Muhasebe organizasyonu açısından mermer sanayi işletmeleri de muhasebe organizasyonun temelini oluşturan; yapısal organizasyon, belgeler, defterler, hesap planı, mali tablolar ve maliyetlerin saptanması unsurlarını, amaca en uygun şekilde düzenlemeleri gerekmektedir.

Şüphesiz her işletmenin muhasebe bölümlerinde yürütülen işler farklılık göstermekte, dolayısıyla muhasebe bölümlerinin genel organizasyon yapısı içindeki yeri

de aynı olmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin, amaçlarına etkin ve verimli biçimde ulaşmalarını sağlayacak organizasyonel yapıyı oluşturmaları gerekmektedir.

Mermer sanayi işletmelerinde faaliyetler, ocak işletmesi ve fabrika işletmesi kapsamında birbirinden ayrı olarak yürütülen işlerin bütününden oluşmaktadır. İşletme organizasyonu açısından ortaya çıkan bu ayrılık, muhasebe organizasyonu açısından ortaya çıkmamakta, yani muhasebe bölümünde iki ayrı organizasyon oluşturma zorunluluğu yaratmamaktadır.

Küçük ve orta büyüklükteki mermer sanayi işletmelerinin yapısal organizasyonunda genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bölümlenmesine gidilmediği tespit edilmiştir. Bunun nedeninin de, maliyet muhasebesi konusundaki bilgi eksikliği olduğu kanısına varılmıştır.

Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerinde güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise söz konusu finansal bilgilerin belgelendirilmesi ile olanaklıdır. Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan işletme ile ilgili taraflara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve mali raporların objektif olarak hazırlanabilmesi için objektif belgelere dayandırılmalarına bağlıdır.

Diğer işletmelerde olduğu gibi, mermer sanayi işletmelerinde de belge düzeni, oluşturulacak belgelerin gruplanması, biçimsel yapısının belirlenmesi, işletme içi akışının belirlenmesi ve dosyalama sisteminin belirlenmesi kapsamaktadır.

Her iktisadi işletmenin her durumda defter tutması ve tutacağı defterlere yapacağı kayıtların belirlenen amaçları sağlamaya yönelik olması, hem doğal hem de yasal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Mermer sanayi işletmeleri, V.U.K.'nun 177. maddesinde belirtilen birinci sınıf tüccar olmanın şartlarını taşıdıkları için bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Buna göre, mermer sanayi işletmelerinde defter düzeni, yasal olarak tutulması zorunlu

defterlerin yanında isteğe bağılı olarak tutulan yardımcı defterler kapsamında oluşturulmaktadır.

Muhasebe organizasyonunun en önemli adımlarından biri olan hesap planları, işletmede tutulacak hesapları belirtir ve bunları belirli amaçlara göre yine belirli bir sistem içinde sınıflandırır. Hesap planı oluşturulurken muhasebede üretilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılması ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesi hedeflenir. Hesap planı işletmenin bünyesine de uygun olmalıdır. Fazla ayrıntılı bir hesap planı iş hacmini arttırırken, az ayrıntılı bir hesap planı da muhasebeden sağlanacak faydayı azaltır ve kontrolü zorlaştırır. Bu nedenle hesap planı hazırlanırken işletmenin bünyesi ve muhasebeden beklenen bilgilerin ne olduğu iyi incelenmeli hesap grupları, ana hesaplar ve yardımcı hesaplar ve alt hesaplar bunlara göre belirlenmelidir.

Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden yararlanılarak, mermer sanayi işletmeleri için bir hesap planı önerilmiştir. Bu düzenleme içerisinde maliyet hesaplarını 7/A'ya göre çalıştıracak işletmelerin kullanabilecekleri hesap planına yer verilmiştir. 7/B grubunu kullanan mermer sanayi işletmeleri ise, bu sisteme göre 7/B grubu hesaplarını geliştirebileceklerdir.

Mermer sanayi işletmelerinde mali tabloların hazırlanması, yıllık ve üç aylık vergi dönemlerin sonunda zorunlu olmak üzere, M.S.U.G.T.'inde belirtilen formların doldurulması ve tamamlanması şeklinde yapılmaktadır.

Mermer sanayi işletmelerinde vergi kanunları gereğince düzenlenen mali tabloların yanında, sektöre özel bazı tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolardan, mermer ocak işletmeciliği kapsamında satışı yapılan mermerler üzerinden ödenecek "Devlet Hakkı"nı gösteren "satış bilgi formu" mali nitelikte olduğundan, bu çalışma kapsamında ele alınmış ve bir örneği gösterilmiştir.

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, mermer sanayi işletmelerinde de maliyet muhasebesinin çeşitli amaçlarını (özellikle üretim maliyetinin hesaplanması amacı)

gerçekleştirebilmesi için, üretim giderlerini uygun bir biçimde sınıflandırarak, bir kayıt düzeni içinde hareket etmesi ve sonuçta mamul birim maliyetine dönüştürme düzeninin kurulması gerekmektedir.

Bu kapsamda mermer sanayi işletmelerinde yapılan incelemelere bağlı olarak, üretim tekniği, kanunlara uygunluk ve kayıt kolaylığı sağlanması açısından oluşturulan maliyet hesaplama yöntemi bir sentez olarak; “sipariş esasına göre fiili tam maliyet yöntemi” olduğu tespit edilmiştir.

Bir sentez olarak oluşturulan maliyet hesaplama yönteminde, kapsam bakımından; tam maliyet yöntemi ve saptanma zamanı bakımından; fiili maliyet yönteminin benimsenmiş olması, günümüz maliyet muhasebesi anlayışı ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle mermer sanayi işletmelerinde kurulacak maliyet hesaplama yöntemi bir sentez olarak; “sipariş esasına göre standart değişken maliyet yöntemi” şeklinde önerilmiştir.

KAYNAKÇA

- AKAT İlter; BUDAK Gönül; BUDAK Gülay; *İşletme Yönetimi*, Barış Yayınları, İzmir 1999.
- AKDOĞAN Nâlan; *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara 1998.
- AKDOĞAN Nalân; SEVİLENGÜL Orhan; *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2000.
- AKDOĞAN Nâlan; TENKER Nejat; *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1997.
- ÇAKICI Cemal; *Muhasebe Sistemleri Maliyet Sistemleri Maliyet Yöntemleri*, Yayılım Yayıncılık, İstanbul 2000.
- ALTUĞ Osman; *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.
- ARGUN Doğan; *Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu*, Alfa Yayınları, İstanbul 1998.
- ASLANOĞLU Suphi; YILDIZ Seyfi; “Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin İspat Kuvveti”, *Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı* s.189-190, Yıl: 2006, Sayı: 74,
- ATABEY N. Ata; PARLAKKAYA Raif; *Muhasebede Belge Düzeni*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004.
- ATAMAN Ümit; SUMER Haluk; *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000.
- ATAMAN Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; *Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

BİLGİNOĞLU Fahir; *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul 1988.

BİLGİN Mualla; ÇAKIR Elif; *Mermer Araştırması*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1998-1, İstanbul 1998.

BÜYÜKMİRZA Kamil; *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2003.

ÇELİK M. Yavuz; “Dekoratif Doğal Yapı Taşlarının Kullanım Alanları ve Çeşitleri”, *Madencilik* s.8, Sayı 1 Cilt 42, Mart 2003.

ÇETİN Turhan; “Türkiye Mermer Potansiyeli Üretimi ve İhracatı”, *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, s.245, Sayı 3 Cilt 23, 2003,

DOĞAN Muammer; *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995.

DURMUŞ Ahmet H.; ARAT Mehmet E.; *Muhasebe Organizasyonu*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:496/730, İstanbul 1995..

EREN Erol; *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Basım Yayın, İstanbul 1998.

ERDOĞAN Murat; *Finansal Muhasebe*, Beta Basım Yayın, İstanbul 2002.

ERTAŞ Fatih Coşkun; *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.

GAP-GİDEM GİRİŞİMCİ DESTEKLEME MERKEZLERİ; *Diyarbakır'da Mermer Sektörü*, GAP-GİDEM Projesi, Ankara 2003.

<http://www.immib.org.tr>

<http://www.mta.gov.tr>

<http://www.tummer.org.tr>

KUMKALE Rüknettin; *Şirketlerin Kuruluşu ve İşleyiş Rehberi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.

NASUF Erkin; “Mermercilik Sektörüne Değişik Bir Bakış”, *Turkishtime Sectors*, s.30, Mart-Nisan 2003

OKKA Osman; *Finansal Yönetime Giriş*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005.

ONARGAN Turgay; KÖSE Halil; DELİORMANLI A. Hamdi; *Mermer*, Maden Mühendisleri Odası Yayın No:95, İzmir 2005.

ÖNGEN Safiye; *Vergi Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.

ÖRÜCÜ Edip; *Modern İşletmecilik*, Ünyay Yayıncılık, Muğla 1997.

SABUNCUOĞLU Zeyyat; TOKOL Tuncer; *İşletme*, Ezgi Yayınları, Bursa 2001.

SEVİLENGÜL Orhan; *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

ŞAKRAK Münir; *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, Ankara, 1997.

ŞENER Recep; *Maliyet Unsurları Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara 1992.

ŞENER Recep; *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara 1993.

ŞİMŞEK Şerif; *İşletme Bilimlerine Giriş*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2000.

T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI;
Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Çalışma Grubu Raporu; *Çimento Hammaddeleri ve Yapı Malzemeleri Cilt-3 Mermer*, D.P.T. Yay. No:2434, Ankara 1996.

T.C. SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI; Mermer ve Granit Sanayi Sektör Araştırması, S.B. Yayınları, Ankara 1995.

TUNÇEL Sabit; BURDURLU Erol; “Bilgisayar Teknolojilerinin Mobilya Endüstrisi Firmalarının Organizasyonel Yapılarına Etkileri”, *Teknoloji*, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Karabük Teknik Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1-2 s.10, 2002.

TURMOB; Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Turmob Yayın No:234, <http://www.turmobil.org.tr>.

TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.; *Mermer Sektörü*, İktisadi Araştırmalar ve Mevzuat Yönetmeliği Sektör Araştırmaları Serisi No: 31 s.12-13, 2004.

URAGUN Mehmet; *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Basımevi, Ankara 1993.

UYANIK Tülay; *Doğal Taşlar Dış Pazar Araştırması*, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara 2001.

YAZICI Mehmet; *Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi*, Marmara Üniversitesi İİBF, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayın No: 522/756, İstanbul 1998.

YÜKSEL Berrin; ÖZKARA Belkıs; *Afyon Mermer Sektörünün Rekabet Analizi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Basımevi, Afyon 1999.

YÜZER Erdoğan, “Dünden Bugüne Doğal Taş Kullanımı”, *Stone 2003*, Yapı Yayınları, s.20, 2003.

YÜZER Erdoğan; MUTLU Suat; “Türkiye Doğal Taş Sektörünün Gelişimi”, *Stone 2005*, Yapı Yayınları, s.36-37, 2005.

KANUN VE TEBLİĞLER

Damga Vergisi Kanunu; Kanun No: 488.

Gelir Vergisi Kanunu; Kanun No: 193.

Maden Kanunu; Kanun No: 3213.

Maden Kanununda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun; Kanun
No: 5177.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Türk Ticaret Kanunu; Kanun No: 6762.

Vergi Usul Kanunu; Kanun No: 213.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : İlhami Ekrem TOHUMCUOĞLU

Doğum Yeri : ADANA

Doğum Yılı : 1977

Medeni Hali : Evli

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise 1991-1995 : Çukurova Elektrik Endüstri Meslek Lisesi

Lisans 1997-2003 : Muğla Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İşletme Bölümü

Yabancı Dil : İngilizce

MESLEKİ BİLGİLER

2005-..... : Muğla Üniversitesi Dalaman Meslek Yüksekokulu

Muhasebe Programı Öğretim Görevlisi