

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**CAM ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE SATIŞ
İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ
ÜZERİNE BİR İNCELEME**

Doktora Tezi

AYŞENUR BUYRUK

İstanbul, 2011

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**CAM ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE SATIŞ
İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ
ÜZERİNE BİR İNCELEME**

Doktora Tezi

AYŞENUR BUYRUK

Danışman: PROF. DR. AYTEN ERSOY

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Doktora
öğrencisi AYŞENUR BUYRUK' nın CAM ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE SATIŞ
İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ ÜZERİNE BİR İNCELEME adlı tez çalışması
, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/27 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle onaylanarak Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

- Tez Savunma Tarihi : 29.07.2011
- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. AYTEN ERSOY
- 2) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA
- 3) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ
- 4) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. HASAN EKEN
- 5) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜLÜMSER ÜNKAYA



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ayşenur Buyruk
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ayten Ersoy
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – Temmuz 2011
Anahtar Kelime	: Cam Ürünleri, Üretim ve Satış İşletmeleri, Camın Maliyeti, Belge ve Muhasebe Düzeni, Finansal Tablolar, Finansal Analiz, Muhasebe Standartları, Koleksiyon, Cam Ürünleri Koleksiyonculuğu

ÖZET

CAM ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE SATIŞ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Hayatın her alanında kullanım alanı bulmuş olan cam; kum, soda, kireç ve bazı katkı maddelerinin birlikte karıştırılıp yüksek sıcaklıkta ergitilmesi ile elde edilen saydam, yarı saydam, şekilsiz ve kristalleşmeden katılaştıran bir maddedir. Doğal cam ise dünya üzerinde zaten var olan bir maddedir. Bu maddeler yanar dağ patlamaları, şimşek çakması ya da meteor düşmesi sonunda eriyen kayaların ani soğuması sonucu oluşmuştur. Çalışmada yapay camın üretiminde kullanılan maddelere ve kullanım yerlerine göre cam türleri açıklanmıştır. Üretim aşaması, maliyetinin hesaplanması, belge ve muhasebe düzeni, camın türüne, üretimi yapılan birime göre değişmektedir. Bu tezin amacı, camın maliyetinin hesaplanması, belge ve muhasebe düzeninde; fabrika, atölye, satış mağazası ve cam ürünleri koleksiyonunu yapan koleksiyonerlere göre söz konusu farklılığın tespit edilerek işletmelerde uygulanmasına katkıda bulunmaktır. Bu amaçla yapılan uygulama sonucunda, maliyetin tespitinde, belge ve muhasebe düzeninde ulusal ve uluslararası anlamda farklı düzenlemeler olduğu belirlenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ayşenur Buyruk
Field : Business Administration
Programme : Accounting Finance
Supervisor : Professor Ayten Ersoy
Degree Awarded and Date : Doctorate – July 2011
Keywords : Glass Products, Production and Sales of Businesses,
Cost of Glass, Document and Accounting Regulation,
Financial Statements, Financial Analysis, Accounting
Standards, Collection, Collecting Glass Products

ABSTRACT

GLASS PRODUCTS MANUFACTURING AND SALES BUSINESSES A REVIEW OF THE ACCOUNTING SYSTEM

The glass that has found usage in all areas of life, silica sand, sodium, lime, and some of the additives are mixed together at high temperature obtained by melting a transparent, translucent, amorphous and crystallization of a solidified substance. Natural glass is a substance that already exists in the world. These substances; volcano eruptions, lightning or sudden cooling of rocks formed by melting the end of the meteorite fall. In this study, artificial glass according to place of use and types of materials used in production. Production stage, calculating the cost of glass, document and accounting regulations the production of the type of glass depends on the unit. The aim of this thesis, calculating the cost of glass, document and accounting regulations, factory, workshop, retail store and the difference in collection of glass products to collectors who are determined to contribute to the implementation of the enterprises. As a result of the study shows that calculating the cost of glass, document and accounting regulations in these units, according to the regulations of national and international differences have been identified.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
1. CAMIN TANIMI, YAPISI, TÜRLERİ, TARİHİ GELİŞİMİ VE ÖNEMLİ	
CAM MERKEZLERİ	3
1.1. Camın Tanımı	3
1.2. Camın Yapısı	4
1.2.1. Ana Maddeler	6
1.2.1.1. Camlaşıcılar	6
1.2.1.2. Eriticiler	6
1.2.1.3. Stabilizatörler (Sabitleştiriciler)	7
1.2.2. Yardımcı Bileşenler (İkincil Bileşenler)	8
1.3. Cam Türleri	8
1.3.1. Üretiminde Kullanılan Maddelere Göre Cam Türleri	9
1.3.1.1. Soda Kalsik Cam	9
1.3.1.2. Kurşun Camı (Kristal Cam)	10
1.3.1.3. Borosilikat Camı	10
1.3.1.4. Alüminosilikat Cam	11
1.3.1.5. Silisyum Cam	11
1.3.2. Kullanıldıkları Yerlere (Uygulama Yerlerine) Göre Cam Türleri ...	11
1.4. Camın Tarihi Gelişimi	15
1.5. Önemli Cam Merkezleri	19
1.5.1. Roma Camcılığı	19
1.5.2. Venedik Camcılığı	20
1.5.3. İngiltere Camcılığı	21
1.5.4. Amerika Birleşik Devletleri Camcılığı	22
1.5.5. Türkiye’de Camcılık	23

2. CAM ÜRETİMİ İLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER	26
2.1. Cam Üretimi ile İlgili Türkiye'deki Kanuni Düzenlemeler	26
2.1.1. Vergi Kanunlarına Göre Düzenlemeler	26
2.1.2. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Düzenlemeler	31
2.1.3. Muhasebe Standartlarına Göre Düzenlemeler	34
2.1.4. Diğer Düzenlemeler	40
2.2. Cam Üretimi ile İlgili Uluslararası Düzenlemeler	43
3. BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ	45
3.1. Belgenin Tanımı ve Türleri	45
3.1.1. Belgenin Tanımı	46
3.1.2. Belgelerin Türleri	51
3.1.2.1. Oluşumlarına Göre Muhasebe Belgeleri	51
3.1.2.1.1. Doğal Belgeler	54
3.1.2.1.1.1. Fatura	56
3.1.2.1.1.2. İrsaliye	58
3.1.2.1.1.3. İrsaliyeli Fatura	59
3.1.2.1.1.4. Banka Hesap Özetleri (Ekstreleri)	60
3.1.2.1.1.5. Makbuzlar	60
3.1.2.1.2. Yapay Belgeler	61
3.1.2.1.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giriş Formu	62
3.1.2.1.2.2. Hammadde ve Malzeme İç İstek Formu	63
3.1.2.1.2.3. Depo Giriş Formu	63
3.1.2.1.2.4. Depo Çıkış Formu	64
3.1.2.1.2.5. İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı	64
3.1.2.1.2.6. Stok Kartları	65
3.1.2.1.2.7. Mamul Ürün Ağacı Formu	65
3.1.2.1.2.8. İşlemler Listesi Formu	66
3.1.2.1.2.9. Üretim Emirleri	66
3.1.2.1.2.10. Sipariş Maliyeti Kartı	66
3.1.2.1.2.11. Zaman Kartları ve İşçilik Maliyeti Dağıtım Kartları	67
3.1.2.1.2.12. Üretim Faaliyet Raporu	67

3.1.2.2.	Fonksiyonlarına Göre Muhasebe Belgeleri	67
3.1.2.3.	Yasalarda Yer Alan Muhasebe Belgeleri	68
3.2.	Finansal Tablolar	68
3.2.1.	Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	77
3.2.2.	Gelir Tablosu	79
3.2.3.	Nakit Akım Tablosu	81
3.2.4.	Özkaynak Değişim Tablosu	81
3.2.5.	Diğer Finansal Tablolar	82
3.3.	Camın Üretimine İlişkin Muhasebeleştirme	84
3.3.1.	Tekdüzen Hesap Planında 7/A Seçeneğine Göre Muhasebeleştirme	87
3.3.1.1.	İlk Madde ve Malzemelerin Satın Alınmasının Muhasebeleştirilmesi	92
3.3.1.2.	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	92
3.3.1.3.	Direkt İşçilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	93
3.3.1.4.	Genel Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	94
3.3.1.5.	Mamul Aşamasının Muhasebeleştirilmesi	96
3.3.2.	Tekdüzen Hesap Planında 7/B Seçeneğine Göre Muhasebeleştirme	97
4.	CAMIN ÜRETİMİ VE MALİYETİNİN HESAPLANMASI	101
4.1.	Camın Üretimi	101
4.1.1.	Camın Üretim Safhaları	102
4.1.1.1.	Ana Maddelerin Hazırlanması	103
4.1.1.2.	Ergitme	104
4.1.1.3.	Biçimlendirme	106
4.1.1.4.	Tavlama	112
4.1.1.5.	Dekorasyon (İşleme)	113
4.2.	Camın Üretim Maliyetinin Hesaplanmasında Maliyet Sistemleri	117
4.2.1.	Maliyet Sisteminin Kurulması	117
4.2.1.1.	Maliyet Hesaplanmasında Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	120

4.2.1.1.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi	120
4.2.1.1.2. Öngörü Maliyet Yöntemi	121
4.2.1.1.2.1. Tahmini Maliyet Yöntemi	121
4.2.1.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi	121
4.2.1.2. Üretim Tekniği Açısından Maliyet Hesaplama	
Yöntemleri	127
4.2.1.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	127
4.2.1.2.2. Safha Maliyet Yöntemi	129
4.2.1.3. Maliyetlerin Kapsamı Açısından Maliyet Hesaplama	
Yöntemleri	134
4.2.1.3.1. Tam Maliyet Yöntemi	135
4.2.1.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemleri	135
4.2.1.3.2.1. Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi	136
4.2.1.3.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi	136
4.2.1.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi	138
4.2.2. Fabrikada, Atölyede, Satış Mağazaları İle Cam Koleksiyonerliğinde	
Maliyetlerin Hesaplanması	138
4.2.2.1. Fabrikada Camın Üretim Maliyetinin Hesaplanmasında	
Maliyet Sistemleri	138
4.2.2.1.1. Maliyet Bölümleri	140
4.2.2.1.1.1. Esas Üretim Gider Merkezleri	140
4.2.2.1.1.2. Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider	
Yerleri	143
4.2.2.1.1.3. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	144
4.2.2.1.1.4. Genel Yönetim Gider Yerleri	145
4.2.2.1.2. Cam Üretiminde Kullanılan Malzemeler	147
4.2.2.1.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme	147
4.2.2.1.2.2. Yardımcı İlk Madde ve Malzeme	147
4.2.2.1.2.3. Baskı, Ambalaj ve Süsleme	
Malzemeleri	147
4.2.2.1.3. Camın Üretim Aşamasında Oluşan Maliyetler	147
4.2.2.1.3.1. Direkt Maliyetler	148

4.2.2.1.3.2. Genel Üretim Maliyetleri	148
4.2.2.1.4. Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	149
4.2.2.2. Atölyede Camın Üretim Maliyetinin Hesaplanmasında	
Maliyet Sistemleri	166
4.2.2.2.1. Maliyet Bölümleri	167
4.2.2.2.2. Kullanılan Malzemeler	169
4.2.2.2.3. Atölyede Oluşan Maliyetler	170
4.2.2.2.4. Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri	171
4.2.2.3. Satış Mağazalarında Cam Maliyetinin Hesaplanması	177
4.2.2.4. Cam Koleksiyonerliğinde Cam Ürünleri Maliyetinin	
Hesaplanması.....	180
5. UYGULAMA	181
5.1. Cam Fabrikasına İlişkin Uygulama	181
5.2. Cam Atölyesine İlişkin Uygulama	246
5.3. Cam Satış Mağazasına İlişkin Uygulama	275
5.4. Cam Koleksiyonerliğine İlişkin Uygulama	290
6. SONUÇ	302
EKLER	308
KAYNAKÇA	376

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	34
Tablo 2	:	Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	35
Tablo 3	:	Finansal Tabloların Düzenlenmesine Yönelik Karşılaştırma	76
Tablo 4	:	7/A ve 7/B Seçeneğinin Karşılaştırılması	86

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1 : Camın Tarihsel Gelişimi	18
Şekil 2 : Cam Üretim İşletmelerinde İş ve Belge Akışı	47
Şekil 3 : Safha Maliyetleme	130
Şekil 4 : Camın Üretim Akış Şeması	139

KISALTMALAR

A.Ş.	Anonim Şirket
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BB	Blow-Blow (Üfleme-Üfleme)
BK	Borçlar Kanunu
ÇEVKO	Çevreyi Koruma ve Ambalaj Atıklarını Değerlendirme Vakfı
ÇHC	Çin Halk Cumhuriyeti
DBYMS	Dönem Başı Yarı Mamul Stoku
Dİ	Direkt İşçilik
DİM	Direkt İşçilik Maliyeti
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİMMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
DİS	Direkt İşçilik Saati
dk.	Dakika
DMS	Devlet Muhasebe Standardı
DÖSE	Döner Sermaye
DSYMS	Dönem Sonu Yarı Mamul Stoğu
DTD	Dönemde Tamamlanıp Devir Olunanlar
DÜB	Dönemde Üretimine Başlanan
DÜBT	Dönemde Üretimine Başlanıp Tamamlanan
EMB	Eşdeğer Mamul Birimleri
EN	Europeane Norm (Avrupa Standartları)

<i>FIFO</i>	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
<i>FSEK</i>	Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
<i>GF</i>	Gerçek Fiyat
<i>GİP</i>	Gelişen İşletme Piyasası
<i>GM</i>	Gerçek Miktar
<i>GÜ</i>	Gerçek Ücret
<i>GÜM</i>	Genel Üretim Maliyeti
<i>GVK</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>GZ</i>	Gerçek Zaman
<i>HF</i>	Hidroflorik Asit
<i>HSP</i>	Hisse Senedi Piyasası
<i>IAS</i>	International Accounting Standard (Uluslararası Muhasebe Standardı)
<i>IASB</i>	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<i>IFRS</i>	International Financial Reporting Standard (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
<i>ISO</i>	International Standards Organization (Uluslararası Standart Organizasyonu)
<i>İMKB</i>	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<i>İSO</i>	İstanbul Sanayi Odası
<i>İTO</i>	İstanbul Ticaret Odası
<i>Kcal</i>	Kilokalori
<i>KDV</i>	Katma Değer Vergisi
<i>KDVK</i>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<i>Kg</i>	Kilogram

KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
kWh	Kilowatt
LIFO	Last in First Out (Son Giren İlk Çıkar)
LPG	Liquefied Petroleum Gas (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı)
Ltd.	Limited
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
NNPB	Narrow Neck Pres Blow (Dar Boyunlu Üretimlerde Presleme Üfleme)
ÖKA	Ölçü Kontrol Atölye
PB	Pres-Blow (Presleme-Üfleme)
PVB	Polivinil Butiral (Özel Şeffaf Bağlayıcı)
s.	Sayfa
SF	Standart Fiyat
SM	Standart Miktar
SMM	Satılan Malın Maliyeti
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SÜ	Standart Ücret
SZ	Standart Zaman
Şti.	Şirketi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

<i>TMSK</i>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<i>TS</i>	Türk Standartları
<i>TSE</i>	Türk Standartları Enstitüsü
<i>TTK</i>	Türk Ticaret Kanunu
<i>UFRS</i>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<i>UMS</i>	Uluslararası Muhasebe Standardı
<i>UV</i>	Ultraviolet (Morötesi, Ultraviyole)
<i>vb.</i>	Ve benzeri
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>yy.</i>	Yüzyıl

GİRİŞ

Geçmişten günümüze yüzyıllarca önce tesadüfen keşfedilen cam; saydamlığı, şeffaflığı ve zerafeti ile çeşitli amaçlarla kullanılan, günlük yaşantımızda vazgeçilmez bir tüketim maddesidir. Doğada, doğal şartlar altında bulunduğu gibi insanoğlu camı keşfedip yapay olarak gerekli ana maddeler ve yardımcı maddeleri bir araya getirerek birkaç aşamadan oluşan üretim sürecinde camı üretilip hayatın çeşitli alanlarında kullanılmaktadır. Günümüzde kullandığımız camlar genellikle yapay camlardır.

Cam; kum, soda, kireç ve bazen de başka katkı maddelerinin birlikte karıştırılıp yüksek sıcaklıkta ergitilmesi ile elde edilen saydam ve kristalleşmeden katılaştıran bir maddedir. Cam, üretiminde kullanılan maddeler ve kullanıldıkları yerlere göre çeşitlere ayrılmaktadır. Günümüzde en fazla kullanılan cam çeşitleri, düz cam, buzlu cam, telli cam ve oto camlarıdır. Yukarıda sayılan camlardan oto camı dışındakiler, genellikle konutlarda kullanılmaktadır. Ayrıca çeşitli lâboratuvar cam malzemeleri ve süs eşyalar camının kullanıldığı diğer alanlar arasında yer almaktadır. Camın kullanım alanının genişliği ve cam ürünlerindeki çeşitliliğin oldukça fazla olduğu görülmektedir.

Bu çeşitlilik ve ihtiyaç doğrultusunda cam, türünden yapısına, şekline, kullanım alanına göre farklı üretim ve tüketim alanı bulmuştur. Cam ürünlerindeki bu çeşitlilik cam üretiminde de çeşitlilik gösterip bu aşamalara göre belge ve muhasebe düzeni ile üretim maliyeti açısından değişiklik göstermiştir. Camın türüne göre üretim değişebileceği gibi işletme türüne göre üretim döngüsü ve muhasebe düzeninde farklılık olabilmektedir. Bu çalışmada; cam ile ilgili genel bilgilerin yanı sıra camın ilk üretim aşamasından son aşamasına kadar olan süreçlere ve maliyetlerine yer verilmiştir.

Bu çalışma sekiz bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; camın tanımı, yapısı, kullanılan maddeler, cam türleri anlatılmış olup, tarihi gelişimi ve önemli cam merkezleri hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde; ülkemizde faaliyet gösteren cam ve cam ürünleri üretimi, satış, dağıtımına yönelik iş ve işlemlerle ilgili yasal düzenlemelere, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ulusal ve uluslararası olmak üzere yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; belge ve muhasebe düzenine, finansal tablolar ve cam üretiminde, gider türleri, gider yerleri, gider taşıyıcıları arasındaki maliyetleme zinciri kapsamında, muhasebeleştirme iş ve işlemlerine yer verilmiştir. Muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden “belgesiz kayıt olmaz” ilkesi gereğince, belgelerin hazırlanması, “belgelerin yasa ve sözleşme hükümlerine uygun olması” ve yasalarda düzenlenen belge türleri konularına yönelik gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Dördüncü bölümde; camın üretim aşamaları, bu aşamalara göre üretim maliyetinin hesaplanması yer almaktadır. Maliyet hesaplanmasında fabrika, atölye, satış mağazaları ve cam koleksiyonerliği yönünden gerekli açıklamalar yapılmış olup, örnekler verilmiştir.

Beşinci bölümde; fabrika, atölye, satış mağazası, cam koleksiyonerliği birimlerinde gerçekleşen iş ve işlemlerle ilgili mali tabloların, hazırlanması konularında gerekli açıklamalar yapılmış ve incelemeye esas alınan cam üretim, satış, dağıtım işletmesinin mali verileri ile cam, üretim, satış, dağıtım sektörünün genel mali verileri mukayese edilmiştir.

Altıncı bölümde, çalışmada ulaşılan sonuçlar ortaya konulmuş ve son bölümde ise ekler ile yararlanılan kaynaklara yer verilmiştir.

1. CAMIN TANIMI, YAPISI, TÜRLERİ, TARİHİ GELİŞİMİ VE ÖNEMLİ CAM MERKEZLERİ

Cam, soda ve potas katılmış silisli kumun ateşte eritilmesi ile yapılan bir cisimdir.¹ İlk kez silisli kumun kullanımı Mezopotamya’da olmuştur. Camın türlerine göre yapımı geliştirilerek, üretiminde değişik bazı maddeler kullanılmıştır.² Cam, saydamlığı, kimyasal etkilere karşı büyük direnci, elektrik yalıtımında etkin oluşu ve vakum saklamadaki kabiliyeti sebebi ile pek çok kullanım alanına sahiptir.³ Camın yapısına ve üretim biçimlerine göre birçok çeşidi vardır. Çalışmanın bu bölümünde camın tanımına, yapısına, türlerine, tarihi gelişimine ve önemli cam merkezlerine yer verilmiştir.

1.1. CAMIN TANIMI

Cam sözlüklerde kristal yapıda olmayan, biçimsiz (amorf) bir nesne olarak tanımlanmaktadır.⁴ Cam, günümüzde bazı maddelerin kullanılması sonucunda yapay olarak üretilmektedir. Yapay olarak üretilmesinin yanı sıra, geçmişte doğada doğal cam olarak da bulunduğu bilinmektedir. Geçmişte kullanıldığı bilinen doğal camlara örnek olarak; obsidiyen ve kaya kristal camlarını verebiliriz.⁵

Cam, tümüyle doğal bir madde olmakla birlikte, ancak insan eli ve katkısı ile oluşturulabilmektedir. Binlerce yıllık bir geçmiş içinde kaydedilen teknolojik ve sanatsal aşamalar sonucunda, çağdaş yaşamın ayrılmaz bir parçası durumuna gelen cam, insanoğlunun zekâ ve yaratıcılığını, doğal kaynaklardan yararlanmaktaki başarısını simgelemektedir.⁶

¹ Zvi Goffer, **Archaeological Chemistry**, USA: John Wiley & Sons Published, 2007, s.115.

² Richard L. Myers, **The 100 Most Important Chemical Compounds: A Reference Guide**, USA: Greenwood Press, 2007, s.245.

³ M. Melek Erol, “Glass, Glass-Ceramic and Sintered Materials Produced From Industrial Wastes”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2006), s.4.

⁴ Serkan Keskin, “Bir Cam Üretim İşletmesinde Kalite Maliyetinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dumlupınar Üniversitesi FBE, 2007), s.17.

⁵ “Cam Ustası Ürünleri”, <http://www.pasabahcemagazalari.com/store/categoryDetails.aspx?categoryID=684&s=1>, (14.Mayıs.2010).

⁶ Emel Erten Yağcı, “Başlangıcından Geç Antik Dönem Sonuna Kadar Anadolu’da Cam”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, 1993), s.12.

Cama sadece, kırılğan, sert, parlak ve şeffaf bir malzeme demek yeterli değildir. Daha detaylı bir tanımlama yapacak olursak; cam yüksek sıcaklıkta erimiş halden hızlı bir biçimde oda sıcaklığına soğutulan ve bu esnada kristalleşme göstermeyen biçimsiz bir malzemedir.⁷ Cam, silis (kum), soda, kireç ve bazen de başka katkı maddelerinin birlikte karıştırılıp yüksek sıcaklıkta ergitilmesi ile elde edilen saydam, yarı saydam, şekilsiz ve kristalleşmeden katılaştıran bir maddedir.⁸

1.2. CAMIN YAPISI

Cam, silisli kumun yüksek ısıda erimesi sonucunda açığa çıkan, saydam esaslı, tüm ışıltama gücüne karşın, aşırı kırılğan bir yapıdadır.⁹ Cam, saydamlığının yanı sıra renkli ve kırılğan özelliklere de sahiptir. Bu özelliklere sahip olabilmesi için yapısında kullanılan bir takım maddeler vardır.¹⁰ Cam üretiminde kullanılan en önemli girdiler, kum, soda, dolomit, kuvarz gibi maddelerdir. Ülkemizin bu kaynaklar açısından zengin olması nedeniyle, cam üretiminde yerli hammaddeler kullanılmaktadır.¹¹

Cam; kum, kireç taşı ve soda gibi bileşenlerden üretilir. Bu bileşenler doğru oranlarda reçetelere göre karıştırılır. Soda-kireç camı olarak adlandırılan bu camlar, pencere camı ve şişe yapmakta kullanılmaktadır.¹² Yapay camın bileşimine giren üç grup madde vardır. Bunlar cam haline gelebilen oksitler, eriticiler ve stabilizatörler denilen maddelerdir. Camın bileşimine giren bu maddeler; kum, soda ve kireçtir. Yapay camın bileşimine giren maddelerin dışında cama önemli özellikler kazandıran ve üretimde bazı yararlar sağlayan yardımcı bileşenler vardır.¹³ Camı renklendirmek için kullanılan arseniği yardımcı bileşene örnek olarak verebiliriz.

⁷ “**Camın Kimyasal Yapısı**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008, s.10.

⁸ Yusuf Dal, “Roma Dönemi’nde Anadolu’da Cam”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi SBE, 2009), s.3.

⁹ Faruk Atalayer, “Cam Gizeminin Kavramsal Değerleri”, *Anadolu Sanat Dergisi*, Sayı: 19, (2008), s.21.

¹⁰ Önder Küçükerman, *İstanbul’da 500 Yıllık Sanayi Yarışı Türk Cam Sanayii ve Şişecam*, İstanbul: Şişecam Yayınları, 1998, s.15-16.

¹¹ Birsan Yılmaz, “Cam Sanayii”, *Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, İhracat Geliştirme Etüd Merkezi*, Ankara, 2006, s.1.

¹² Umut Kantur, “Kurşun Geçirmez Cam Üretim Sürecinin İncelenmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi FBE, 2009), s.10.

¹³ “Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri”, <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

Camın üretiminde kullanılan maddelerin yanı sıra cama renk veren maddelerde önemlidir. Camlarda renk, cam harmanına katılan renklendiriciler veya kaplamalarla elde edilmektedir.¹⁴ Camın renklendirilmesinde erimiş haldeki cama çeşitli maddeler ilave edilmesinin yanı sıra pişirilme sürecinde renklendirme için önemlidir. Pişirilme süresine göre de renk değişmektedir.¹⁵

Cama renk veren bazı maddeler ve elde edilecek renkler aşağıdaki gibidir:

- Bakır: Yeşil, turkuaz (yeşile çalan açık mavi), kırmızı
- Demir: Yeşil, mavi, sarı
- Kobalt: Koyu mavi, açık mavi
- Magnezyum: Mor, eflatun
- Gümüş: Koyu sarı
- Altın: Pembe, kırmızı
- Çinko, fosfat, kalay: Opak beyaz
- Antimon: Sarı
- Krom: Sarı-yeşil
- Nikel: Potas camında menekşe rengi, soda camında sarı
- Selenyum: Soda camında pembe, kurşun camında amber
- Titanyum: Sarı-kahverengi
- Uranyum: Yeşilimsi sarı

Bu katkılar daha ayrıntılı renkler elde etmek gerektiğinde değiştirilebilmektedir.¹⁶ Şöyle ki; bu maddelerden, bakır mavi, nikel dumanlı gri, kobalt menekşe rengi de elde edilebilmektedir. Camın türüne göre farklı bir renk ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; nikel, kurşunlu camlarda koyu mor bir renk almaktadır. Çalışmanın bu bölümünde camın yapısında yer alan ana maddeler ve yardımcı bileşenler olarak ele alınmıştır.

¹⁴ Filiz Şenkal Sezer, “Farklı Cam Türlerinin Performans Kriterlerinin İncelenmesi”, **Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Dergisi**, Sayı 1, (2005), s.18.

¹⁵ M. Oktay Maral, **Işıklı Cam Resmi Vitray**, İstanbul: Karaca Ofset Basımevi, 1971, s.29.

¹⁶ “Camın Renk Oluşumu”, <http://www.antikcamlar.net/about/about.htm>, (19.Nisan.2010).

1.2.1. Ana Maddeler

Bizzat camın bünyesini oluşturan, üretime genellikle ağırlıkça %1'in üzerinde giren ana maddelerdir.¹⁷ Camı oluşturan ana maddeler, üç grup maddeden oluşmaktadır. Bunlar cam haline gelebilen oksitler, eriticiler ve stabilizatörler denilen maddelerdir. Adi camın bileşimine giren bu maddeler bir başka şekilde kum-soda-kireç üçlüsü olarak da ifade edilebilir. Ana maddeleri camlaşıcılar, eriticiler ve stabilizatörler şeklinde aşağıdaki gibi açıklayabiliriz;

1.2.1.1. Camlaşıcılar

Camlaşma özelliği olan bu maddeler genelde harmanı oluşturan bazı oksitlerdir. Kuvars kumu bunların başında gelir.¹⁸ Kuvars kumları, beyaz renkli, toz şeker görünümlü, ince taneli olup, başlıca silisten ve az miktarda kil, demir oksit ve kireçten oluşur. Doğada saf olarak bulundukları gibi istenmeyen safsızlıklarla karışmış olarak da bulunabilir. Kumlar kullanma amacına göre gerek boyut, gerekse kalite açısından cevher hazırlama işlemlerine tabi tutulurlar.¹⁹ Harmanı oluşturan oksitlerin en önemlileri ise silisyum dioksit, bor oksit ve fosfordur.

1.2.1.2. Eriticiler

Harmanı oluşturan ve cam haline gelebilen oksitlerin erimelerini kolaylaştırmak amacıyla cam bileşimine katılan maddelere eriticiler denir. Bu maddeler camlaşıcıların erime sıcaklığını düşürerek onların erimelerini kolaylaştırır. Özellikle 1713 °C'deki silisin erime derecesi 1500 °C'ye düşer. Eriticiler; feldspat, sodyum oksit, potasyum oksit ve lityum oksittir.²⁰

¹⁷ Remziye Turan, "Sanat Nesnesi Olarak Cam", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi GSE, 1997), s.6-7.

¹⁸ "Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri", <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

¹⁹ Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu, **Seramik-Refrakter-Cam Hammaddeleri Çalışma Grubu Raporu**, Ankara, 1995, s.45.

²⁰ "Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri", <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

Feldspat; saf, eriyebilir ve camı oluşturan tüm oksitlerden meydana gelen bir hammaddedir. Sodyumlu, potasyumlu ve kalsiyumlu olmak üzere türleri vardır. Camın erime noktasının düşürülmesini ve camsı durumun bozulmasının geciktirilmesini sağlamaktadır.²¹

1.2.1.3. Stabilizatörler (Sabitleştiriciler)

Eriticiler gibi stabilizatörler de özellikle camın kimyasal dayanımı özellikleri üzerinde etki yapan maddelerdir. Formülüne stabilizatör ilave edilmemiş bir cam su karşısında stabil değildir. Bu tür camlara su camı adı verilir.²²

Stabilizatör olarak kullanılan maddeler; kalsiyum oksit, baryum oksit, kurşun oksit, magnezyum oksit ve çinko oksittir. Kalsiyum oksitte kireç taşı, magnezyum oksitte ise dolomit katılarak formüle edilmektedir.²³

Kalsiyum oksit; beyaz renkli, aşındırıcı ve alkalik bir katıdır.²⁴ Ekonomik olması nedeniyle kalsiyum oksit çok kullanılmaktadır. Bir maddenin, yüksek derecelerde kolayca akıcılığını, alçak derecelerde ise çabucak katılaşmasını sağlar. Magnezyum oksit ise az miktarda kullanılmaktadır. Camda fazla bulunması durumunda erimeyi güçleştirir. Camların biçimlendirilmesini kolaylaştırır, camın havaya karşı direncini artırır.²⁵

Kurşun oksit; cam yapımında kullanılan kurşun oksitin ana kaynağı kurşundur.²⁶ Çok güçlü bir eritici olması nedeniyle akışkanlığı sağlar, iğne deliği ve kabarcık hatalarını önler, sırnın genleşmesini ve pışme derecesini düşürür, elastikiyetini artırır. Parlaklık, düzgünlük ve saydamlık verir. En çok bilinen kurşun oksit kaynakları; sülyen, mürdesenk, kurşun karbonat, üstübeçtir.²⁷

²¹ Joseph S. Amstock, **Handbook of Glass in Construction**, USA: McGraw-Hill Press, 1997, s.22.

²² “Cam Üretimi ve Türleri”, <http://www.cadcamokulu.com/makale-raporlar-yazilar-olgunc-tasarimlar-icatlar/diger-konular-uzerine-hakinda-makale-rapor-ve-yazilar/1164-cam-cam-uretimi-ve-turleri.html>, (15.Mayıs.2010).

²³ “Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri”, <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

²⁴ John Britt, **The Complete Guide to High-Fire Glazes: Glazing & Firing at Cone**, USA: Lark Books, 2007, s.19.

²⁵ Ebru Aray, “Geleneksel Cam Resminde Teknik Uygulama Yöntemleri”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi GSE, 2001), s.6-7.

²⁶ Amstock, s.24.

²⁷ Lale Demir, “KraKle SIR Araştırmaları (1200 °C)”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi GSE, 1999), s.10.

Çinko oksit ise; cam yapımında camın kimyasal dayanıklılık açısından kayba uğramadan akışkanlığını korumak için beyaz ve saf halde kullanılmaktadır. Genellikle laboratuvar camı ve optik camların yapımında kullanılır.²⁸

1.2.2. Yardımcı Bileşenler (İkincil Bileşenler)

Adi camın bileşimine giren maddelerin dışında cama önemli özellikler kazandıran ve üretimde bazı yararlar sağlayan yardımcı bileşenler de bir grup olarak ele alınmaktadır. Camın üretiminde yer alan harmanda %1'in altında yer alan hammaddelerdir. Daha çok yardımcı işleve sahiptirler.²⁹

Ergime olayı sırasında, terbiye ve ıslah (afinaj) nedeniyle kullanılan maddelere cam sanayinde yardımcı veya afinaj maddeleri denir. Bunların başlıca etkileri, reaksiyon sırasında ergimiş cam kitlesinde meydana getirdikleri gazların yardımı ile kitlenin içinde oluşan habbe (küçük hava kabarcığı) şeklinde kapalı kalan rutubetin ve diğer uçar maddelerin tahliyesini temin etmekten ibarettir. Başlıca yardımcı maddeler; sülfatlar, nitratlar ve arseniktir.³⁰ Bu bileşenler genelde adi camın formülüne girmezler, ancak değişik cam türlerinde değişik etkiler sağlamak üzere kullanılan oksitlerdir. Örneğin; mangan oksit camın rengini açar. Arsenik renk verici, saflaştırıcıdır. Potasyum nitrat camın saydamlığını giderir.³¹

1.3. CAM TÜRLERİ

Camları, düz cam ve sanayi camları (optik, ampul vb.) olarak birçok şekilde sınıflandırabiliriz. İyi ve kaliteli cam üretebilmek için camlarda sınıflandırma yapılmalıdır.³² Bu çalışmada camlar, üretiminde kullanılan maddelere göre ve kullanıldıkları yerlere göre çeşitlere ayrılmıştır.

²⁸ Amstock, s.24.

²⁹ Sidem Küçükodacı Kaner, "Cam Ürün Üretim Aşamalarının ve Ürün Özelliklerine Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi FBE, 2008), s.13.

³⁰ Turan, s.6.

³¹ "Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri", <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapılarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

³² "1. Türkiye Cam Şurası", Ankara: Ankara Ticaret Odası Yayınları, 2006, s.94.

1.3.1. Üretiminde Kullanılan Maddelere Göre Cam Türleri

Cam; soda ve potas katılmış silisli kumun ateşte eritilmesiyle elde edilen sert, saydam ve çabuk kırılabilen bir cisimdir. Camın gelişimine bakıldığında, ilk olarak uygun kumun bol olduğu ve seramik yapımının geliştiği bölgelerde üretildiği görülmektedir.³³

Camın üretiminde kullanılan maddelere göre cam türleri değişebilmektedir. Bu nedenle kullanılan maddelere göre camlar; tek maddeli, iki maddeli ve çok maddeli camlar olarak üçe ayrılırlar. Bu sistemler içerisinde en önemli olanları, soda-kireç-silikat, bor-silikat, kurşun-silikat, alümina-silikat ve fosfat camlarıdır. Üretiminde kullanılan maddelere göre cam türleri;

- Soda Kalsik Cam,
- Kurşun Camı,
- Borosilikat Camı,
- Alüminosilikat Cam,
- Silisyum Cam'dır.

1.3.1.1. Soda Kalsik Cam

Ticari camların çoğu bu cam türünde yer alırlar. Mükemmel cam yapma özelliği, kolay bulunabilirlik ve ucuz olması gibi avantajlara sahiptir.³⁴ Cam üretiminin büyük bölümünü (yaklaşık olarak %90) oluşturur. Kum, soda ve kireçtaşından elde edilmektedir. Ucuz olması, kolayca eritilebilmesi gibi önemli niteliklerine karşın, ısıl şoklara dayanıklılık ve kimyasal değişmezlik gerektiren haller dışında hemen her yerde kullanılabilen bir cam türüdür. Normal elektrik ampulü, floresan ampuller, pencere camları vb. malzemelerin üretiminde kullanılmaktadır.

³³ Fatma Koyuncu, "Konya'da Bir İlk: Cam Boncuk Yapımı" **Konya Ticaret Odası Dergisi**, <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?yno=844&ano=66>, (19.Nisan.2010).

³⁴ Batu Orbay, "Potasyum Mikası ve Kordierit İçeren İşlenebilir Cam Seramiklere Çekirdeklenme Katalisti (TiO₂) İlavesinin Kristalizasyon Davranışı ve Elektriksel Özellikler Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2007), s.9.

1.3.1.2. Kurşun Camı (Kristal Cam)

Soda kalsik camın bileşiminde kireç yerine kurşun oksit kullanıldığında kurşun camı elde edilmiş olur. Kurşun oksit, camın ergime noktasını düşürerek yumuşama noktasını kalsiyumlu camların altına düşürür, camın kırılma indisini yükseltir, cama kolay işlenebilme, ışığı yansıtma ve yayma özelliği kazandırır.³⁵

Soda-kireç camlarında kalsiyum oksit miktarı yaklaşık %15 ile sınırlı iken, kurşun-silikat camlarında kurşun oranı %80 ve üzerine kadar çıkabilmektedir. Dekoratif amaçlı kurşun camı kullanılabilir. Cama yüksek derecede parlaklık özelliği verir. Dekoratif amaç dışında, elektriksel amaçlı uygulamalarda ve yüksek çözünme özelliği nedeni ile de alfa ve x ışınları gibi radyasyona karşı kalkan amaçlı kullanılmaktadır.³⁶ Kurşun camlarının maliyetinin yüksek olması nedeniyle bu camların yerine baryum oksitli camların kullanımı daha yaygındır.³⁷

Bu camın birçok türleri vardır. Bazı kurşun cam türleri; kristal, flintglass ve strasdır. Kristal cam renksizdir. Madeni ses çıkarır ve alev temasında kırılır. Flintglass, kurşunca kristal camdan daha zengindir ve ışığı fazla kırar. Stras ise en çok kurşuna sahip olan cam türüdür. Işığı çok fazla kırar ve sahte elmas olarak kullanılmaktadır.³⁸

1.3.1.3. Borosilikat Camı

Borosilikat camları, silika ve bor okside az miktarlarda alkali eklenmesi ile elde edilirler.³⁹ Borosilikat camlarının yumuşama noktası ve ısıl şoklara karşı mukavemeti diğer cam türleri ile karşılaştırıldığında yüksektir. Ayrıca bu tür camların kimyasal etkilere (su ve asitlere karşı) dayanıklılık, yüksek elektrik yalıtkanlığı gibi bazı üstünlükleri vardır.

³⁵ Gülşen Aslan, “Cam Sanatının Eğitim Kurumlarındaki Yeri”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi EBE, 2007), s. 55.

³⁶ Uğur Ceylan, “Potasyum Mikası ve Florapatit İçeren Cam Seramiklerin Kristalizasyon Davranışları, İşlenebilirlik Özellikleri Üzerine Değişen Oranda Çekirdeklenme Katalisti (ZrO₂) İlavesinin Etkisinin İncelenmesi ve Biyoaktivite Karakterizasyonu”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2007), s.12.

³⁷ Aslan, s.56.

³⁸ Maral, s.28-29.

³⁹ Demet Tatar, “Sodyum Borosilikat Camlarından Yüksek Silikalı Camların Üretimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2006), s.42.

Bu özelliklerine bağlı olarak, laboratuvar cam eşyası (teknik cam), ısıya dayanıklı mutfak eşyası, yansımali teleskoplardaki aynaların yapımında yaygın olarak kullanılır. Teleskop aynalarında bu camların tercih edilmesinin başlıca nedeni, sıcaklık değişimlerinin ayna boyutlarını, dolayısıyla görüntüyü etkilememesidir.

1.3.1.4. Alüminosilikat Cam

Bileşiminde %20,5 kadar alümin ile bor, kireç, manyezit ve alkali içerir. Bazı durumlarda alkali bileşime girmeyebilir. Ancak camın eritilmesi ve işlenmesi borosilikat camlardan daha zor bir hale gelir. Yumuşama noktası yüksek, genişleme (dilatasyon) katsayısı küçüktür. Bu özelliklerine bağlı olarak termometre, yanma tüpleri, alevle doğrudan temas edecek her türlü eşyanın yapımında kullanılır. Diğer kullanım alanı ise yüksek güçlü verici lambalarıdır.

1.3.1.5. Silisyum Cam

Erimiş silis tek başına çok nitelikli bir camdır. Ancak kumun erime noktası 1700 °C'nin üstünde olduğu için, böylesine yüksek sıcaklıklara ulaşılması üretim giderlerini büyük ölçüde arttırır. Bu nedenle silis camı, ürünün başka kimyasal maddelerle tepkimeye girme tehlikesi olan yerlerde, ani sıcaklık değişikliklerine karşı dayanıklılığın ya da başka özel üstünlüklerin arandığı durumlarda kullanılır. %96 Silis içeren silis camı, geleneksel camların bir kısmı ile gerçekleştirilebilen presleme ve üfleme yöntemleriyle şekillendirilebilir.

Silisyum cam, çok saydam oluşu nedeni ile Ultraviolet (UV) ışınlarını çok iyi geçirir. Bu nedenle UV lambaları ve mikrop öldürücü olarak kullanılan özel ampullerin üretiminde kullanılır.⁴⁰

1.3.2. Kullanıldıkları Yerlere (Uygulama Yerlerine) Göre Cam Türleri

Cam eskiden olduğu gibi bugün de birçok değişik alanlarda kullanılmaktadır. Cam yapımındaki aşamalar giderek camın çeşitliliğini, kullanım alanlarının sayısını arttırmıştır. Günümüzde cam, züccaciye alanında, aydınlatma aygıtlarının yapımında,

⁴⁰ Aslan, s. 56-57.

elektronikte, mimaride, sanatta, taşıt araçlarında, tıpta, birçok bilim alanında kullanılabilir. Bu cam türleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

Kullanıldıkları yerlere göre cam türleri; düz cam, renkli cam, reflekte camlar, lamine cam, mat cam, satina cam, buzlu cam, ayna cam, güvenlik camları, cam elyafı ve optik camlar olarak sıralanabilir. Bu cam türleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

Düz cam: camın kendisinden daha ağır bir metal üzerinde yüzdürülmesi esasına dayanan “float prosesi” cam yüzeyinin dalgasız bir düzlem olmasını sağlamaktadır.⁴¹ “Float cam” mimari cam kullanımının temel ürünü olup, cam eriyiğinin ergimiş kalay üzerinde yüzdürülmesi sureti ile elde edilir. Böylelikle camın her iki yüzünün birbirine paralel olması ve hatasız bir yüzey oluşturulması sağlanmış olur.⁴² Düz cam ilk olarak Romalılar tarafından ayna camı üretimi için kullanılmıştır.⁴³ Renksiz düz camlar; istenilen boyutlarda kesilerek kullanılabilir. Ayrıca kenar işleme, kaplama, çift camlama, aynalama gibi işlemler uygulamak suretiyle, ısı kontrolü, güneş kontrolü, gürültü kontrolü, dekorasyon, emniyet ve güvenlik işlevleri kazandırılarak inşaat, dekorasyon, otomotiv, beyaz eşya, tarım, enerji gibi pek çok sektörde kullanım alanı bulmaktadır.⁴⁴

Renkli cam: cam oluşurken içine katılan renkli kimyevi maddelerle oluşan camdır. Bunlar hamurdan renkli camlardır. Renkleri füm (gri), bronz (kahverengi), yeşil ve mavi camlardır. Renkli cam daha çok dekorasyon alanında kullanılmaktadır.

Reflekte camlar: güneş kontrol camları olarak bilinir. Güneş ışınlarının aşırı parlaklığını ve radyasyon ısını denetleyen, giydirmeye cephelerde arka plandaki yapı unsurlarını gizleyerek bir bütünlük sağlayan ışığın kuvvetli olduğu taraftan diğer tarafın

⁴¹ “Mimari ve Dekorasyon İçin Kullanılan Cam Çeşitleri (Reflekte, Lamine, Buzlu v.b)”, [http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cesitleri_\(Reflekte_lamine_buzlu_vb\)](http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cesitleri_(Reflekte_lamine_buzlu_vb)), (19.Nisan.2010).

⁴² Zeki Caner Taşkın, “Tactical and Strategic Level Planning In Float Glass Manufacturing With Co-Production, Random Yields and Substitutable Products”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Boğaziçi Üniversitesi FBE, 2005), s.6.

⁴³ Üzlifat Canav, **Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Ancient Glass Collection**, İstanbul: Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları Yayını – Çağdaş Yayıncılık, 1985, s.17.

⁴⁴ “Düz Cam”, http://www.egecam.com/egecam/index.php?option=com_content&view=article&id=56&Itemid=77, (14.Mayıs.2010).

görünmesini engelleyen ve yapılara renk veren çevre kontrol camları olarak da tanımlanmaktadır.

Lamine cam; özel şeffaf bağlayıcı (Polivinil Butiral-PVB) tabakalar yardımıyla iki veya daha fazla sayıdaki çeşitli kalınlık ve nitelikteki camlar aralarında şeffaf ve opak şeffaf bağlayıcı konarak ısı basınç altında elde edilmektedir. Bununla birlikte kurşun geçirmez iki veya çok katlı lamine camlar yapılmaktadır.

Kırılma sonrasındaki cam saçılmaları ve cisimlerin geçişine karşı direnci nedeni ile gerek insan sağlığı gerekse hırsızlık ve saldırı sorunlarının beklendiği yerlerde yaygın bir kullanım potansiyeline sahiptir. Lamine cam normal camlardaki şeffaflık ve geçirgenlik özelliklerini büyük ölçüde değiştirmez. Çünkü kullanılan ara tabakalarla camın optik özellikleri birbirine yakındır. Lamine cam, gürültü yalıtımına katkısı ve düşük UV geçirgenliği ile de yararlı bir üründür. Lamine cam, renkli renksiz şeffaf bağlayıcı, renkli renksiz ve yansıtıcı cam kombinasyonlarıyla üretilebilmektedir.

Mat cam; cam üzerine püskürtme yoluyla yapılan kumlama işlemine mat cam denir. Satina cam, camların asit yıkama işlemi sonucu pürüzsüz hale getirilmesine satina cam denir.⁴⁵

Buzlu cam; yatay düz cam çekme yöntemi kullanılarak ve geleneksel teknolojiler uygulanarak üretilir.⁴⁶ Buzlu cam iç ve dış mekanlarda, süslemeden dekorasyona, otel salonları, ofis, lokanta, bar, havuz kenarları gibi ortamlarda estetik zenginlik için kullanılır.

Buzlu telli cam; güvenlik faktörünün önem kazandığı ve ışık geçirgenliğine gerek duyulan yüzeylerde uygulanır. Üretim sırasında buzlu camların içine tel konularak elde edilir. Darbeyle veya sıcak etkisiyle çatladığında parçalar halinde dağılmadığından yaralanmaların önlenmesi ve yangın alev ve dumanının başka bölgelere yayılmasını geciktirmesi açısından yararlı bir üründür.

⁴⁵ “Mimari ve Dekorasyon İçin Kullanılan Cam Çeşitleri (Reflekte, Lamine, Buzlu v.b)”, [http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari ve dekorasyon için kullanılan cam çeşitleri](http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cesitleri) (Reflekte lamine buzlu vb), (19.Nisan.2010).

⁴⁶ Mehmet Yücel, **Türk Cam Sektörü Değerlendirme Raporu**, Ankara: Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları, 2001, s.6.

Ayna camı; tam otomatik üretim hattına giren float cam yıkama, gümüş kaplama, bakır kaplama, iki kat boyama ve kurutma aşamalarından geçtikten sonra ayna olarak hattı terk etmektedir. Neme ve dış etkenlere karşı hassas olan gümüş kaplama, bakır kaplama ve kırmızı astar diğer koyu mavi renkli olmak üzere iki kat boya ile korunmaktadır. Arka yüzü, kırıldığında dağılmasını önlemek için özel bir malzeme ile kaplanmıştır.⁴⁷

Güvenlik camları; iki cam tabakası arasında plastik bir tabaka veya plastikleştirilmiş polivinil bütiral reçinesi ihtiva ederler. Polivinil bütiral, iki veya daha fazla cam plakanın ısı ve basınç altında birleştirilmesi işlemi sırasında kullanılan renkli veya renksiz tipleri olan özel bağlayıcıdır. Cam kırıldığı zaman aradaki tabaka yardımı ile parçalar bir arada tutulur.⁴⁸ Isıtılarak ve ani soğutarak düz veya bombeli olarak şekillendirilen ve dayanıklılığı arttırılarak üretilen güvenlik camları daha çok otomotiv sanayinde kullanılmaktadır.⁴⁹ Taşıt araçlarında ve endüstride kırıldığı zaman parçalanarak etrafa sıçramasını engellemek için çift emniyetli camlar kullanılmaktadır.⁵⁰

Güvenlik camları, kontra saldırı üniteleri, can ve mal güvenliğinin sürekli gündemde olduğu bankalar, karakollar, müzeler, askeri binalar ve diğer resmi kuruluşlar, psikiyatri koğuşları, kuyumcular vb. gibi yerlerde kullanılmaktadır.⁵¹

Cam elyafı; silika, kolemanit, alüminyum oksit, soda gibi cam üretim maddelerinden üretilmektedir. Cam elyafı, elyaf takviyeli camlar arasında en bilinen ve kullanılanıdır. Cam elyafı özel olarak tasarlanmış ve dibinde küçük deliklerin bulunduğu özel bir ocaktan eritilmiş camın itilmesiyle üretilir. Bu ince lifler soğutulduktan sonra makaralara sarılarak nakliye edilir.⁵²

⁴⁷ “Mimari ve Dekorasyon İçin Kullanılan Cam Çeşitleri (Reflekte, Lamine, Buzlu v.b)”, http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cesitleri (Reflekte lamine buzlu vb), (19.Nisan.2010).

⁴⁸ “Cam”, <http://www.ankaracamcilarodasi.org.tr/incele.php?id=NDI>, (14.Mayıs.2010).

⁴⁹ Yücel, s.6.

⁵⁰ Sıtkı Lalik, “Camcılığın İnkişafı”, **Mesleki ve Teknik Öğretim Dergisi**, Sayı:23, (Ocak 1955), s.7.

⁵¹ “Mimari ve Dekorasyon İçin Kullanılan Cam Çeşitleri (Reflekte, Lamine, Buzlu v.b)”, http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cesitleri (Reflekte lamine buzlu vb), (19.Nisan.2010).

⁵² Ahmet Gülakman, “Cam/Epoksi Malzemesinin Üretimi, Mekanik Özelliklerinin Tespiti ve Ara Yüzey Kırılma Tokluğunun Hesaplanması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi FBE, 2008), s.22.

Optik camlar: yüksek derecede homojenliğe ve özel bileşime sahip camlardır. Optik karakteristikleri, bilimsel cihazlarda kullanılabilecek kadar iyi düzenlenmiştir.⁵³ Optik camlar, optik aletlerin üretiminde kullanılırlar.⁵⁴ Biz, çalışmanın diğer bölümlerinde camları türlerine göre, üretim ve maliyeti açısından detaylı olarak inceleyeceğiz.

1.4. CAMIN TARİHİ GELİŞİMİ

Cam arkeolojik kaynaklara göre en eski zamanlardan beri insanlar tarafından kullanılmaktadır. Suni cam yapılmadan çok daha evvel insanlar, doğada bulunan camlara elleriyle şekil vererek kullanmışlardır.⁵⁵ Doğal cam dünya üzerinde zaten var olan bir maddedir. Bu maddeler yanar dağ patlamaları, şimşek çakması ya da meteor düşmesi sonunda eriyen kayaların ani soğuması sonucu oluşmuştur.⁵⁶ Bu doğal camlardan en bilineni “Obsidiyen” denilen yanardağdan çıkan koyu renkli cama benzer çok sert bir taştır. Obsidiyen ekseri yarı saydam, bazen de saydamdır. Kolaylıkla keskin ve uzun parçalar halinde kırılması dolayısıyla taş devrinde ok, mızrak ve bıçak yapmak için kullanılmıştır.

Camın suni olarak ilk defa ne zaman yapıldığı bilinmemekle beraber, medeniyet tarihinin başından beri var olduğu tahmin edilmektedir. Camın, daha çok seramiğin gelişmesi sonucunda bulunduğu düşünülmektedir.⁵⁷

İlk cam örneklerine bakıldığında hem kolay elde edilebilen, hem de mücevherimsi yanlarıyla dikkat çekmektedir. Bunlar taş ve pişmiş toprak boncukların, camsı boncuklar biçimine dönüştürülmüş örnekleridir.⁵⁸ İlk cam parçalarının kullanımı pencere boşluklarını doldurmak için kullanılmış ve Pompei’de bu amaca hizmet eden şeffaf taş parçaları bulunmuştur.⁵⁹

⁵³ “Cam Endüstrileri”, <http://lisanskimya.balikesir.edu.tr/~f10432/cam.htm>, (14.Mayıs.2010).

⁵⁴ Kantur, s.7.

⁵⁵ Atilla Cengiz Kılıç, “Cam Üretiminde Üfleme Yöntemiyle Biçimlendirme”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 1995), s.5.

⁵⁶ Kantur, s.1.

⁵⁷ Atilla Cengiz Kılıç, s.5

⁵⁸ “Cam Üretimi”, <http://www.sisecam.com.tr/kitap/dosyalar\7.pdf>, (19.Nisan.2010).

⁵⁹ Oğuzhan Tuğrul, “Camın Renkle Dansı: Vitray”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 81, (Şubat-Mart 2004), s.102-103.

Birçok tarihi kaynağa göre cam bir rastlantı sonucu bulunmuştur. Camın ilk olarak nasıl üretildiğine dair hiçbir kanıt olmamasına ve birçok görüş olmasına rağmen, Romalı bir tarihçi olan Pliny, Fenike’li denizcilerin camı ilk olarak bulduğuna işaret etmektedir.⁶⁰ Pliny’e göre bu denizciler kıyıya çıkarak, soda bloklarını yemek kaplarını ısıtırken sabit tutmak üzere nehir kıyısında yaktıkları ateşin üzerine yerleştirmişlerdir. Gece boyunca ateş, soda blokları ve kumu eriterek denizcilerin farklı, gizemli ve hiç rastlamadıkları bir malzeme ile karşılaşmalarına neden olmuştur. Ertesi gün, yaktıkları ateşin külleri arasında parlak saydam cam parçaları bulmuşlardır.⁶¹

Bir başka görüş ise; altın elde etmek amacıyla altın tenörlü kuvars kumunun, kireç, soda veya potas gibi maddelerle birlikte ergitilmesi sırasında, bir yanılma sonucunda bulunmuş olduğudur. Diğer bir görüş ise; bir yıldırımın sodalı ve kumlu bir yere düştüğü ve hâsıl ettiği yüksek derecedeki sıcakla burada cam parçaları meydana getirmiş olmasıdır.⁶²

Cam yapımının başlangıcının Mezopotamya ve Anadolu’da olduğu olasılığı üzerinde durulmaktadır.⁶³ Mezopotamya’da üçüncü Ur sülalesine ait mezarlardan çok fazla boncuk çıkması sonucunda buraların Mısır’dan çok önce bir cam sanayi merkezi olduğu görüşünü ortaya koymaktadır.⁶⁴ Mezopotamya ve Mısır’daki cam merkezlerinin dışında, Suriye, Filistin, Kıbrıs, Rodos ve Girit’te cam buluntuların olduğu merkezler saptanmıştır.⁶⁵ Ayrıca Beyşehir Gölü kenarında, Anadolu Selçuklu Sultanı Alaaddin Keykubad’ın yaptırdığı Kubat Abad Sarayı kalıntılarında bulunan tabak, cam kandil ve pencere camları, Selçuklu sanatında camcılığın oldukça gelişmiş olduğunun göstergesidir.⁶⁶ Üfleme çubuğunun keşfedilmesi cam sanatında büyük atılımlara neden olduğu da bir diğer görüşlerdendir. Ortası boş uzun bir çubuğun ucuna alınan eriyik cam, şekillendirilmesi sonucunda çeşitli biçimlerde yapılmaya başlanmıştır.⁶⁷

⁶⁰ “Camın Tarihi”, <http://www.ankaracamcilarodasi.org.tr/incele.php?id=MTQ=>, (14.Mayıs.2010).

⁶¹ Tolga Benli, “İç Mekan ve Donatılarının Çağdaşlaşma Sürecinde, Cam Malzemenin Yeri”, **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı: 19, (2008), s.45.

⁶² Aslan, s.15.

⁶³ “Camın Tarihi”, <http://www.antikcamlar.net/news/news.htm>, (19.Nisan.2010).

⁶⁴ Atilla Cengiz Kılıç, s.6.

⁶⁵ Erten Yağcı, s.37.

⁶⁶ Gültekin Çizgen, “Sanatsal Camın Sihirli Dünyası”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 104, (Ocak 2008), s.113.

⁶⁷ Çiğdem Gençler, “Camın Öyküsü”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 38, (1997), s.115.

M.S. ilk 4. yüzyıl camın ilk altın devridir. Roma İmparatorluğu zamanında Mezopotamya’da olduğu kadar Anadolu, Suriye, Filistin’de de kökleşmiş cam sanayi mevcuttur. Bu sanayi daha sonraları Yunanistan, İtalya ve Ren havzasına yayılmıştır. Ayrıca Çin’de camcılığın M.Ö. 550 senesinde mevcut olduğu ve baryum ihtiva eden camın ilk defa burada yapıldığı bilinmektedir.⁶⁸

Bizans İmparatorluğunun çökmesi sonucunda camcılık 11. yüzyılın başlarına doğru gelişmiş ve Venedik cam sanayinin en önemli merkezi olmuştur. Bu olaydan sonra cam sanayinin çok çabuk geliştiğini görmekteyiz.⁶⁹ Dünya camcılığının önemli merkezlerinden birisi olan Bohemya bölgesi, 14. yüzyılın ikinci yarısından bu yana, Orta Avrupa camcılığı içinde yavaş yavaş ismini duyurmaya başlamıştır. 17. yüzyılın sonlarına gelindiğinde, Bohemya cam ustalığı ve ticari boyutu büyük ölçüde gelişmiş ve “Ceska Lipa” bölgesi bu işin merkezi durumuna gelmiştir.⁷⁰

19. yüzyıl, cam sanayinin çok köklü değişimler yaşadığı bir dönemdir. Bu dönemin en önemli özelliği, geleneksel cam üretiminin çok büyük bir hızla sanayileşmeye dönüşmesidir. Böylece gerek mimaride, gerekse günlük hayatta büyük boyutlu çeşitli camlar ve yeni cam ürünler kullanılmaya başlanmıştır.⁷¹ 19. yüzyılda optik camın keşfi, camcılıkta önemli bir adımdır. 1. Dünya Savaşı cam sanayinin gelişmesini hızlandırmış, metotlar ve otomobilleşme üzerinde buluşlar yapılmış ve cam teknolojisinin esasları hakkında sağlam sonuçlara varılmıştır.⁷²

Camın tarihsel gelişimi kronolojik olarak Şekil 1’de yaklaşık olarak gösterilmiştir.

⁶⁸ Atilla Cengiz Kılıç, s.6.

⁶⁹ Marta Sienkiewicz, **Mimari Mekanda Cam Kullanımı**, Esin Küçükbiçmen ve Filiz Altın (Çev.), İstanbul: Anadolu Sanat Dergisi, Sayı: 17, 2006, s.120.

⁷⁰ Önder Küçükerman, “Bohemya Cam Sanatı Geleceğinin Çok Özel Bir Fabrikası (Moser)”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 26, (1994), s.22.

⁷¹ Önder Küçükerman, “Beykoz Camları I”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 39, (1997), s.79.

⁷² Atilla Cengiz Kılıç, s.7.

M.Ö.

- 75000 Tabii obsidiyen camın kullanılması
- 50000 Renkli tabii camların kullanılması
- 10000 Suni camın yapılması
- 1500 Eski Mısır'da 2 cm çapında cam boncuk yapılması
- 1200 Açık pres kalıplarla cam eşya yapılması
- 1000 Camcılığın Fenikeliler tarafından geliştirilmesi
- 500 Camcılığın Yunanlılara geçmesi
- 334 Cam üfleme piposunun icadı
- 200 Çin'de cam sanatının gelişmesi

M.S.

- 4. Camcılığın Roma'ya geçmesi
- 476 İstanbul'da taşlı pencere camının yapılması
- 875 Renkli camın İsviçre'de Sankt Gallen Kilisesinde kullanılması
- 1100 Camcılığın Selçuklularda gelişmesi
- 1202 Venedik camcılığın başlangıcı
- 1348 Venedik'te ayna yapılması
- 1350 Mineli camın Memlükler tarafından yapılması
- 1498 Venedik'te kristal camın yapılması
- 1550 Elmasla cam kesme usulünün bulunması
- 1609 Amerika'da cam yapılması
- 1610 Camcılıkta yakıt olarak odun kömürü kullanılması
- 1635 Cam fırınlarının ısıtılması için taş kömürünün Almanya'da Robert Mansell tarafından başarı ile kullanılması
- 1674 İngiltere'de billür cam yapılması
- 1688 Fransa'da Lucas de Nehou tarafından levha cam yapılması
- 1700 Osmanlılarda camcılığın gelişmesi
- 1711 Bohemya'da, parlak camdan süs eşyası yapılması
- 1761 Sodyum sülfatın, Silezya'da Erik Laxmann tarafından cam yapılmasında ilk madde olarak kullanılması
- 1790 Kuzey Amerika'da ilk cam fabrikasının kuruluşu
- 1791 Leblanc usulü ile anorganik maddelerden soda yapılması
- 1795 İstanbul'da Çubuklu Çeşm-i bülbül yapılmasının başlangıcı
- 1830 Fransa'da "Compagnie des Cristalleries de Baccarat" tarafından sert halinde press cam eşya yapılması
- 1874 Fransa'da kırılmaz cam yapılması
- 1879 Elektrik ampulünün cam kısmının yapılması
- 1884 Almanya'da Jena şehrinde ilk optik cam fabrikasının kuruluşu
- 1885 Lena'da termometre camının yapılması
- 1886 İlk üfleme makinesinin yapılması
- 1895 Amerikalı Michael J. Owens tarafından otomatik şişe makinelerinin icadı
- 1899 Eski Paşabahçe cam fabrikasının kurulması
- 1904 Pyrex camın gelişimi
- 1905 Belçika'da Fourcalt tarafından makine ile pencere camı yapılması (Fourcalt usulü)
- 1916 İngiltere'de Sheffield Üniversitesine bağlı Cam Teknolojisi Derneğinin kurulması
- 1926 Lamine emniyet camlarının yapılması (otomobil camları)
- 1931 Cam iplik (fiber) ve cam tuğla yapılması
- 1934 Yeni Paşabahçe cam fabrikasının kuruluşu
- 1939 %96 silikalı camın yapılması
- 1940 Metalize cam eşya yapılması
- 1944 Elastiki pencere camı yapılması

Şekil 1: Camın Tarihsel Gelişimi

Kaynak: Atilla Cengiz Kılıç, "Cam Üretiminde Üfleme Yöntemiyle Biçimlendirme", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE), 1995, s.8.

Camın tarihine genel olarak baktığımızda eldeki bilgiler, bütünüyle camdan işlenmiş ilk eşyaların yapılış tarihini ve yerini kesin biçimde belirlemeye olanak vermemektedir. Ele geçirilen en eski bulgular Eski Mısır uygarlığından kalmadır. O dönemden günümüze kadar cam eşyanın büyük bir yaygınlık kazandığını göstermektedir.

1.5. ÖNEMLİ CAM MERKEZLERİ

Cam, bulunuşundan günümüze gelinceye kadar birçok gelişim göstermiş ve bu gelişmeler ise belli merkezler çerçevesinde olmuştur. Yer alan bu merkezler aşağıdaki gibidir:

- Roma camcılığı,
- Venedik camcılığı,
- İngiltere camcılığı,
- Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Camcılığı,
- Türkiye’de Camcılık.⁷³

1.5.1. Roma Camcılığı

M.Ö. 332’de İskenderiye şehrinin kurulmasıyla camcılık hızla gelişmiştir. İskenderiyeli ustaların yanı sıra, üfleme tekniğini M.Ö. 50’de bulan Suriyeli cam ustalarının da İtalya’ya gitmeleri sonucu, tarihte iz bırakan Roma camcılığı büyük bir gelişme göstermiştir. Camcılık daha da yaygınlaşarak ve Roma İmparatorluğu’nun bütün bölgelerine yayılmıştır.⁷⁴

Romalılar zamanında yağ, şarap gibi sıvıları koymak için şişeler üretilmiştir. Bu şişeler, taşınırken yan yana dizildiğinde fazla yer kaplamaması için genellikle köşeli yapılmıştır. Parfüm şişelerinde, çok daha zengin bir biçim çeşitliliği görülmektedir. Pencere camı ise yalnızca zenginlerin evlerine özgü bir lüks olarak görülmekteydi. Lüks olmasının nedeni, saydam camın maliyeti o dönemde çok yüksekti. Günlük kullanım eşyaları genellikle mavi, yeşil ya da kahverengi tonlarında renkli camlardan

⁷³ Atilla Cengiz Kılıç, s.7-9.

⁷⁴ “Cam Ustası Ürünleri”, <http://www.pasabahcemagazalari.com/store/categoryDetails.aspx?categoryID=684&s=1>, (14.Mayıs.2010).

yapılmaktaydı.⁷⁵ Roma döneminde, üfleme tekniğinin yanı sıra diğer yapım teknikleri de kullanılmıştır. Gerek tasarım gerekse süslemede gelinen aşama, bundan sonraki dönemlere pek seçenek bırakmamıştır.⁷⁶

5. yüzyılda Roma İmparatorluğu yıkılınca, cam ustaları da yıkılan imparatorluğun hemen her yanına dağılmıştır. Roma İmparatorluğunun yıkılması sonrasında 15. ve 16. yüzyıllara kadar cam yapımı sürüp giderken, o yüzyıllarda Venedik'te üretilen yeni bir cam türü yavaş yavaş bütün Avrupa'ya yayılmaya başlamıştır. O dönemlerde, Roma camcılığı yerini Venedik camcılığına bırakmış ve Venedik camcılığının daha ön planda olduğunu görmekteyiz.⁷⁷

1.5.2. Venedik Camcılığı

Venedik, cam sanatının en ünlü merkezlerinden birisidir. Batıda camın yeniden canlanması Venedik camcılığının doğuşu ile gerçekleşmiştir.⁷⁸ Venedik camcılığı hakkında bilinen ilk belge, 982 yılına aittir. Bu belgede Camcı Domenic'den söz edilmektedir.⁷⁹ 12. yüzyıl başında camcılık alanındaki üstünlüğünü kabul ettiren Venedik, durumunu 17. yüzyıla kadar korumuştur. Venedik bölgesi camcıları, İskenderiye, Roma, Bizans ve Suriye geleneklerini sürdürmüşlerdir.

Venedik cam ustaları renksiz cam yapımının unutulmuş olan sırlarını yeniden keşfederek ve giderek büyüyen bir merkez konumuna gelmişlerdir. Renksiz camlar bütün Avrupa'da değer kazandığından, İtalyanlar hem tekniklerini gizli tutmak, hem de yangın tehlikesini azaltmak için bu cam yapım evlerini Venedik yakınındaki Murano Adası'na taşımışlardır. O yıllarda cam yapımcılarına soylulara tanınan bütün ayrıcalıklar tanınmıştır. Ancak Venedik'ten ayrılmaları kesinlikle yasaklanmıştır.⁸⁰

⁷⁵ Atilla Cengiz Kılıç, s.9.

⁷⁶ B.Yelda Olcay Uçkan, "Cam Tarihine Genel Bir Bakış", **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı: 19, (2008), s.102.

⁷⁷ Atilla Cengiz Kılıç, s.10.

⁷⁸ "Camın Öyküsü", http://www.anadolucam.com.tr/cam_cevre.php?ID=4, (14.Mayıs.2010).

⁷⁹ Önder Küçükerman, "Venedik Camcılığı ve Venedik Kanalları Çevresinde Yaşatılan 1000 Yıllık Gelenek: Murano Cam Adası", **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 12, (1991), s.64.

⁸⁰ Atilla Cengiz Kılıç, s.11.

Venedikliler “Cristallo” adını verdikleri duru bir cam yapımı ile cam üretimine büyük bir katkıda bulunmuşlardır.⁸¹ Venedik camı renksiz, duru, saydam ve son derece pahalıdır. Bu camdan üretilen eşyanın üstü de genellikle renkli boyalardan desenlerle bezenmektedir. Venedikli ustalar, zümrüt yeşili ya da erguvan rengindeki zarif camları mine işiyle süslemektedirler. 15. ve 16. yüzyılda Venedikli ustaların elinden çıkan en değerli cam eşya arasında kadehler, kaseler ve büyük sürahiler ağırlıktadır.

17. yüzyıla kadar ustalar cam yapımına devam etmişlerdir. Ancak ustalar cezalandırılma tehlikesini göze alarak zamanla Avrupa’nın her yanına dağılarak, bütün birikimlerini gittikleri yerlere götürmüşlerdir. Böylece 17. yüzyıldan başlayarak Avrupa’nın birçok yerinde, özellikle Normandiya, İspanya, Bohemya, Anvers ve Liege çevresinde Venedik camı üretimine geçilmiştir. Bu nedenle Venedik kenti bir camcılık merkezi olarak eski önemini yitirmeye başlamıştır.

1.5.3. İngiltere Camcılığı

17. yüzyılda İngiltere cam yapımında, ünlü Venedik geleneğini sürdürmekteydi.⁸² Ancak 17. yüzyılın sonlarına doğru Venedik camı yavaş yavaş değerini yitirmeye başlamış, yerine İngiltere, Fransa ve Bohemya’da üretilen yeni tipteki kurşun camlar daha çok tercih edilir olmuştur.⁸³ İngiliz cam yapımcısı George Ravenscroft 1673 yılında cam fabrikasını kurmuştur.⁸⁴ 1675’te Venedik türü cama kurşun oksit ekleyerek yoğun, ağır bir cam elde edilmiştir.⁸⁵ Daha yumuşak, ağır, parlak, ergime noktası daha düşük olan ve içinde kurşun oksit bulunan cama “kristal cam” denmektedir. Bu karışım cama daha parlak ve saydam bir görünüm vermektedir.⁸⁶

Kurşunlu kristal cam, daha sonraları değerli bir eşya olarak çok tutulan bir cam haline gelmiştir. Günümüzde, kesme ve oyma işçiliğiyle bezenmiş çok değişik nitelikteki parlak, renksiz bütün cam eşyaya kristal denirse de, gerçek ve en değerli kristal eşya Ravenscroft’un geliştirdiği kurşun camından yapılanıdır. 18. yüzyılın ikinci

⁸¹ Gülşen, s.27.

⁸² Atilla Cengiz Kılıç, s.11-12.

⁸³ Jutta Annette Page ve Ignasi Doménech, **Beyond Venice: Glass in Venetian Style 1500-1750**, New York: Corning Museum of Glass, Hudson Hills Press, 2004, s.162-163.

⁸⁴ Gordon Campbell, **The Grove Encyclopedia of Decorative Arts**, USA: Oxford University Press, 2006, s.255.

⁸⁵ Atilla Cengiz Kılıç, s.12.

⁸⁶ Şeniz Atik, “MÖ. I. Binde Anadolu’da Cam Üretimi ve Tasarımı”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Mimar Sinan Üniversitesi FBE, 2004), s.61.

yarısında İngiltere ile İrlanda'da çok yaygınlaşan ve Avrupa'da geniş bir alıcı kitlesi bulan kesme kristal cam, 19. yüzyılın ortalarına doğru çağın genel beğenisine uyarak yerini başka yöntemlerle bezenmiş yeni camlara bırakmıştır.⁸⁷

1.5.4. Amerika Birleşik Devletleri Camcılığı

Amerika'da ilk cam 1609 yılında yapılmıştır.⁸⁸ Amerika'da desinatörler, ABD'nin kuruluşundan çok daha geriye giden bir Amerikan ananesini tatbik etmekteydiler. Cama şekil vermek ve üzerine dekor yapmak Kuzey Amerika kıtasına ilk İngiliz köyü olan Jamestown'un tesisi ile gelmiştir.

ABD'de birçok cam yapım şirketi kurulmuş ama bunların hiçbiri 18. yüzyıl sonlarına değin öne çıkamamıştır. İlk önemli cam ürünleri 18. yüzyılın ortalarına doğru New Jersey eyaletinde üretilmeye başlamıştır. 1760'larda Pennsylvania'da kurulan, 1780'lerde John Frederick Amelung tarafından Maryland eyaletindeki New Bremen'de oluşturulan ve 19. yüzyılın başında da Pittsburg'da açılan atölyeler izlemiştir. Bu yüzyılda adını Boston and Sandwich Glass Company'den alan ve Sandwich cam işi diye anılan preslenmiş cam özellikle çok kullanılan bir Amerikan cam türüdür. 19. yüzyılın ortalarına gelindiğinde Amerikan cam sanayi seri üretime geçmiş bulunmaktadır.

19. yüzyılın sonlarında bazı cam yapımcıları çok bezemeli (renkli ya da kesme) parçaları bırakıp camın kendi güzelliğine ağırlık veren bir tarza yönelmişlerdir. Art nouveau döneminde bazı önemli değişimler görülmüştür. Louis Comfort Tiffany tarafından Tiffany (Faurile) cam işi bulunmuştur. Doğal biçimlerden üretilmiş renkli, akıcı biçimleri ve parlak yüzeyiyle çok tutulmuştur. Özellikle Orta Avrupa'daki cam yapımcılarını etkilemiştir.⁸⁹

Özet olarak 19. yüzyılda çok tutulan iki yeni cam işçiliği, bu alanda henüz bir yüzyıllık geçmişi olan ABD'de doğmuştur. Bunlardan biri, 1825'te Massachusetts'teki Sandwich'te bir cam atölyesi kuran Deming Jarves'in geliştirdiği presle kalıplanmış cam tekniğidir. İkincisi ise, Art Nouveau (Yeni Sanat) Akımı'nın ABD'deki

⁸⁷ Atilla Cengiz Kılıç, s.12.

⁸⁸ Aslan, s.28.

⁸⁹ Atilla Cengiz Kılıç, s.12-13.

öncülerinden Louis Comfort Tiffany'nin 1880'lerde yaptığı, metal parlaklığındaki renkli camlardır. "Favrile" adıyla bilinen ve Art Nouveau üslubundaki kıvrak, dalgalı çizgilerle bezenmiş olan bu parlak yüzeyli cam özellikle abajur ve vazo yapımında kullanılmaktadır. New York eyaletindeki Corning'de kurulan Steuben Glassworks'un son derece katışıksız hammaddeden ürettiği çok duru cam eşya ise, ABD'deki camcılığın 20. yüzyıldaki en iyi örneklerindendir.⁹⁰

1.5.5. Türkiye'de Camcılık

Türkiye'deki geleneksel cam ürün yapımı Selçuklu, Osmanlı ve Cumhuriyet dönemleri olarak ele alabiliriz.⁹¹ Yapılan araştırmalarda Anadolu Selçuklularının cam sanatında ileri oldukları Kubadabat kazılarında anlaşılmaktadır. Mavi, yeşil, mor, sarı kahverengi gibi değişik renklerde yapılmış camlar bulunmuştur. Türk tarihinde en eski cam işleri Artuklu ve Selçuklu camlarıdır. Diyarbakır'da Artuklu sarayında birinin üzerine ejder figürü işlenmiş mozaik cam küpler bulunmuştur. Selçuklular dönemi mimarisinde cam, anıtsal yapılarda binaları aydınlatmaktan çok, dekoratif bir unsur için kullanılmıştır. Üfleme tekniğinden, yıldız kullanılmasına ve kesme tekniğinin uygulandığına dair bilgiler yer almaktadır. Desenlerde özellikle filgözü desenli camlar olup, alçı pencerelerde kullanılmıştır. Ayrıca Selçuklularda "revzen" denilen işçiliğinde çok gelişmiş olduğu bugün duran yapıların pencerelerindeki izlerden görülmektedir.⁹²

Anadolu Türk Sanatı'nda 12. yüzyılın başlarında bezemede tek anlatım aracı çokgen ve çok köşeli yıldızlar olmuştur.⁹³ Osmanlı İmparatorluğu devrinde, İslam sanatında cam mimariye de girmiş, yapılarda renkli vitraylar pencere camı olarak kullanılmıştır. Ayrıca sürahiler, kandiller, kadehler, tabaklar şeklinde yaygın bir sanat halinde gelişmiş, bunlar mine ve altın yaldızlarla süslenmiştir. 14. yüzyılda Memluk

⁹⁰ "Camcılık", <http://sanayihaber.net/B%C4%B0LG%C4%B0LEND%C4%B0RME/MesleklerTarihi/CAMCILIK/tabid/251/language/tr-TR/Default.aspx>, (14.Mayıs.2010).

⁹¹ "Türkiye'de Cam", <http://www.camocagi.org/yeni/turkiyedecam.php>, (14.Mayıs.2010).

⁹² Atilla Cengiz Kılıç, s.17-18.

⁹³ Hakan Yılmaz, "Anadolu'nun Gizemi Evlere Taşmıyor", **El Sanatları Dergisi**, Sayı:3, (2007), s.7.

Sanatında Musul işi mineli cam kandiller, birer cam şaheseri olarak müzelerde ve özel koleksiyonlarda yer almaktadır.⁹⁴

Osmanlı İmparatorluğu devrinde, camcılık tekniklerinin oldukça gelişmiş olduğu bugün elde bulunan örneklerle dayanarak söyleyebiliriz. Özellikle İstanbul'un alınmasıyla, bu kentteki camcılık büyük bir gelişim göstermiştir. İstanbul, 17. ve 18. yüzyılda Osmanlı Cam Endüstrisinin merkezi olmuştur.⁹⁵ 1554 yılında Topkapı Sarayı ile Haliç arasında bir cam atölyesinin varlığını gösteren bazı belgeler vardır.⁹⁶

Geleneksel Türk Camcılığı 17. ve 18. yüzyılda başarıya ulaşmıştır. Bu dönemde birçok ürün üretilmiş ve birçok cam ocağı faaliyet göstermiştir. Camda kalite üzerine düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere uymayan camcılar cezalandırılmış ve camlar kırılmıştır.⁹⁷ Bu dönemde cam eşya lüks, faydalı (orduda kullanılan) ve nakışlı camlar şeklinde üç grupta toplanmaktadır.⁹⁸ 18. yüzyılda Osmanlı cam sanayinde hızlı bir gerileme başlamış daha sonra Avrupa'daki sanayi devrimi ve cam teknolojisindeki gelişmelerin etkisiyle canlanmaya başlamış, cam levha boyları gittikçe büyümeye ve tepe pencerelerinin yüzlerce yıllık geleneksel anlamı ve yapısı değişmeye başlamıştır.⁹⁹

Türk camcılığında bir diğer gelişme ise Beykoz işi ve Çeşm-i Bülbüller'dir.¹⁰⁰ Çeşm-i Bülbül filigrano tekniğine verilen Türkçe isimdir. Diğer filigrano teknikleri dünya çapındaki çeşitli cam merkezlerinde bilinmektedir. Çeşm-i Bülbül Anadolu atölyelerinin çıkardığı bir üründür. Bu teknik, modern cam endüstrisinin ilerlemiş yöntemlerinin bile geleneksel ustaların çalışmalarını geçemediği bir tekniktir.¹⁰¹ 1795'de Beykoz'da kurulan cam fabrikalarından biri olan imalathanede "Beykoz İş'i" olarak adlandırılan opal camlar üretilmiştir. Daha sonrada 1848'de II. Abdülmecit

⁹⁴ Celâle Ergene, "Dünden Bugüne Türk Sanatı'nda Cam ve Paşabahçe Örnekleri", **Kültür Sanat Dergisi**, Sayı: 31, (Eylül 1996), s.48.

⁹⁵ "Osmanlı Türk Cam İmalatı ve Süsleme Sanatı", <http://www.camsanati.net/HTML/history.html>, (14.Mayıs.2010).

⁹⁶ Önder Küçükerman, "Milli Saraylar'daki Cam Eserlerin 19. Yüzyılda Türk Cam Sanayiinin Gelişimine Etkileri ve Ahmet Fethi Paşa", **Milli Saraylar (TBMM Yayını)**, 1993, s.20.

⁹⁷ Atilla Cengiz Kılıç, s.20-22.

⁹⁸ Cevat Demir, **Cam Üzeri Resim Teknikleri**, İstanbul: Tercüman Yayınları, 1985, s.6.

⁹⁹ Önder Küçükerman, "Cam Sanayii Tarihi İçinde Osmanlı Dönemi Tepe Pencereleri", **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 32, (1995), s.166.

¹⁰⁰ Atilla Cengiz Kılıç, s.23.

¹⁰¹ "Türkiye'de Cam", <http://www.camocagi.org/yeni/turkiyedecam.php>, (14.Mayıs.2010).

tarafından Çubuklu İncirköy’de bir “Cam ve Billûr” fabrikası kurulmuştur.¹⁰²

Beykoz ve civarında üretilmiş olan cam eşyalarını üç gruba ayırabiliriz. Bunlar; lüks objeler, günlük eşyalar ve pencere camları ve vitraylardır. Beykoz objelerde kullanılan cam türleri ve desenleri de sınıflandırabiliriz. Bunlar ise; renksiz camlar (billûrlar), renkli camlar, opalin camlar ve çeşm-i bülbüller’dir. Renksiz camlar; şişe, bardak, kadeh, kase, çanak, kavanoz, şekerlik, parfüm şişesi, ilaç şişeleri gibi camlardan oluşmaktadır. Renkli camlar; daha çok açık ve koyu mavi (lacivert), kırmızı, yeşil, nadiren sarıdır.¹⁰³

Cumhuriyet döneminde camcılığı incelediğimizde; Cumhuriyet’in kuruluşu ile Türk cam endüstrisi yepyeni bir yön kazanmıştır. 17.02.1934’te diğer cam atölyelerine çok yakın bir yerde, Paşabahçe’de, Boğaz’ın yamaçlarında, meclis onayıyla ilk ulusal fabrikanın temelleri atılarak kurulmuştur.¹⁰⁴ Türkiye İş Bankası tarafından “Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A. Ş.” adı ile kurulan bu fabrikayı çeşitli tarzlarda cam üretimi yapan birçok başka şirket takip etmiştir. Türkiye’de modern anlamda ilk cam fabrikası olan ve Cumhuriyet döneminde kurulan ilk cam fabrikamız olan Paşabahçe Cam Fabrikası; özellikle kuruluş yıllarında ülkenin her yerinden çok sayıda cam ustasını bir araya toplamış ve Türk cam tarihi için önemli bir cam yapım merkezi haline gelmiştir.

1934’te I.Beş Yıllık Sanayi Programı gereğince, Türkiye İş Bankası tarafından, 3.000 ton şişe ve cam eşya yapmak üzere kurulan Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. tam verimine 1937’de eriştikten sonra yurdun ihtiyacını karşılayabilmek için sonradan daha da genişletilmiştir. 1961 yılında Türkiye’de ilk pencere camının üretilmesi, Çayırova Cam Fabrikaları ile gerçekleştirilmiştir.

Cumhuriyet döneminden günümüze cam yapımı oldukça ilerlemiş bulunmaktadır. Bu ilerlemede üretim yapan fabrikaların yanı sıra cam ocağı olarak adlandırılan atölyelerinde katkısı olmuştur. Bu atölyeler, cam sanatı eğitimi veren bir

¹⁰² Füsün Arman ve Hülya Kanbay, “Dünden Bugüne, Kumdan Kristale, Ateşten Vitrine Camın Öyküsü”, **Art Dekor Dergisi**, Sayı: 4-5, (Temmuz-Ağustos 1993), s.70.

¹⁰³ Ari İstanbulluoğlu, “Osmanlı Dönemi İstanbul Camları Beykoz İşi”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 11, (1991), s.63-64.

¹⁰⁴ Atilla Cengiz Kılıç, s.28.

okul niteliğindedirler. Bu konu ile ilgilenenlere oldukça güzel ve kaliteli bir eğitim sunulmaktadır.¹⁰⁵

Günümüzde cam üretimini incelediğimizde; 2001 yılında 2000 yılına göre bir azalma olurken, 2002 yılında tekrar artış olmuştur. Sonraki yıllarda büyüme hızı artarak devam etmiştir. Ayrıca 2007 yılında bir önceki yıla göre ihracatta %20 oranında artarak gelişme yaşanmıştır.¹⁰⁶ Cam üretiminde ülkemizde; Şişecam, Anadolu Cam, Trakya Cam, Denizli Cam, Koncam ve Güral Cam önemli üreticiler arasındadır.¹⁰⁷ Bu üreticiler arasında Şişecam, Anadolu Cam, Soda Sanayi ve Trakya Cam grup olarak, Şişecam bünyesinde faaliyette bulunmaktadır.

2. CAM ÜRETİMİ İLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER

Üretim yapan işletmelerin, üretim faaliyetlerini gerçekleştirme aşamasında ve sonrasında kanuni açıdan nelere dikkat etmesi gerektiği konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Cam üretim işletmeleri de bu yapılan çalışmalara göre üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Bu bölümde Türkiye’de ve uluslararası alanda yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2.1. CAM ÜRETİMİ İLE İLGİLİ TÜRKİYE’DEKİ KANUNİ DÜZENLEMELER

Bu bölümde cam üretimine yönelik Türkiye’de yapılan kanuni düzenlemelere yer verilmiştir. Kanuni düzenlemelerde; Vergi Kanunlarına, Sermaye Piyasası Kanununa, Muhasebe Standartlarına, kalite standartları ve atıkların bertaraf edilmesi gibi diğer düzenlemeler yer almaktadır.

2.1.1. Vergi Kanunlarına Göre Düzenlemeler

Vergi kanunlarını incelediğimizde, cam üretimi ile ilgili direkt özel bir mevzuat yer almamasına rağmen, üretim işletmelerinin uymaları gereken kanun maddelerine cam üretim işletmelerinin de uyması gerektiği sonucuna varılmıştır.

¹⁰⁵ Aslan, s.44-46.

¹⁰⁶ Tezer Palacıoğlu ve Diğerleri, **Züccaciye-Turizm Sektörleri Ekonomik Etkileşimi**, İstanbul: İTO yayınları, Yayın No: 1, 2009, s.13-14.

¹⁰⁷ Cem Akgün, “Züccaciye Sektör Çalışması”, **Dış Ticaret Şubesi Araştırma Servisi**, 2005, s.9.

Gelir vergisi kanununu (GVK) incelediğimizde, Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre eğer üretim işletmesi gerçek kişi olarak faaliyette bulunan bir işletme ise gelir vergisi ödenmesi gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 83. maddesine göre işyerinde çalıştırılan işçilerin ücretlerinden ya da stopaja konu olan işlemlerden gelir vergisi kesintisi yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir. Muhtasar beyannamelerin işletmede çalışan işçi sayısına göre aylık ya da üç aylık olarak verilmesi gerekir.¹⁰⁸ Ayrıca, vergi tarifesi cam üreten işletmeler içinde geçerlidir.

Kurumlar vergisi kanununu (KVK) incelediğimizde, birinci bölümde 1. ve 6. maddeler arasında kurumlar vergisi mükellefleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Eğer üretim yapan işletme kapasite olarak büyük ve tüzel kişiliğe sahip bir işletme ise hesap dönemi içerisinde elde edilen kurum kazancından %20 oranında kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisi kanunun 32. maddesinde geçici vergi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.¹⁰⁹ Kurumlar vergisi mükellefleri için 2011 yılında %20 oranında geçici vergi oranı uygulanmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri için ise, %15 oranında geçici vergi oranı uygulanmaktadır.¹¹⁰

Fabrika, atölye ve satış mağazaları açısından incelediğimizde, fabrikada kurumlar vergisine tabi ve gelir vergisi stopajına konu olacak işlemler beyan edilmektedir. Vergi, atölyede yapılan faaliyete göre değişmektedir. Bu çalışmada incelediğimiz atölye, döner sermayeli bir işletme olduğu için her işlemde hazineye %15 gelir vergisi ödenmesi zorunludur. Çalışanlardan ve stopaja konu olan işlemlerden stopaj hesaplanmakta ve alışlarda damga vergisi, satışlarda karar pulu adı altında bir ödeme yapılmaktadır.

Satış mağazalarında, eğer bir topluluğa ait butik satış mağazası ise topluluğun bir parçası olarak kanun karşısında sorumludur. Topluluğun bir parçası olmadan bağımsız cam ürünleri satan züccaciye şeklinde bir satış mağazası ise ticaret işletmelerinde olduğu gibi kanun karşısında sorumlulukları vardır. Gerçek ya da tüzel kişi olmasına göre Gelir ya da Kurumlar Vergisine tabidirler. Alış ve satışları için Katma Değer Vergisi öderler. Stopaja konu olan işlemler için kaynakta kesinti varsa

¹⁰⁸ “Gelir Vergisi Kanunu”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html>, (05.Nisan.2011).

¹⁰⁹ “Kurumlar Vergisi”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27060.html>, (05.Nisan.2011).

¹¹⁰ “2011 Yılı Pratik Bilgileri”, http://www.alomaliye.com/2011_pratik_bilgiler.htm#9, (05.Nisan.2011).

bunları Muhtasar Beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Cam üreten fabrikaların peşin (geçici) vergiye tabi oldukları gibi butik satış mağazaları da peşin ödenen vergiye tabidir ve yanlarında işçi çalıştırmaları halinde çalışanlarını sosyal güvenlik kurumuna bildirmeleri her ay sigorta primlerini yatırmaları gerekmektedir. Fabrikada üretim yapan işletmelerle benzer kanuni açıdan sorumlulukları olsa da butik satış mağazalarında üretim olmadığı için bazı konularda farklılık olabilmektedir. Üretilmiş olan ürünün alım satımını yaparak elde edilen kazanç üzerinden kanuni sorumluluklar yerine getirilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununu (KDVK) incelediğimizde, alışlar ve satışlar için katma değer vergisi (KDV) %18 oranında hesaplanmakta ve aylık olarak beyan edilmektedir. Ayrıca KDV açısından vergiye tabi olmakla birlikte vergi sorumlusu olarak tevkifat açısından düzenleme yapılmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan, 17. madde g bendinde “cam hurda ve atıklarının” teslimi ile ilgili açıklama için değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişikliğe, 91 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre; “cam hurda ve atıklarının” teslimi istisna kapsamındadır. Bu maddede yapılan son düzenleme dikkate alındığında; “camlar ile atıklarının” teslimi önceden %90 sorumlu sıfatı ile tevkifata tabi tutulurken, bu tür teslimler artık KDV’den istisna edilmiştir. Bu istisna 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılan “cam hurda ve atıkların” teslim veya ithali için geçerli olmaktadır. Öncesindeki tarihler için kesinti uygulanması gerektiği öngörülmüştür.¹¹¹

Vergi Usul Kanununu (VUK) incelediğimizde, üretim işletmeleri için geçerli olan uygulamalar cam üreten işletmeler içinde geçerlidir. Vergi usul kanunun 313. maddesi ile 330. maddesi arasında yer alan bölümde amortisman ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Özel bir düzenleme yapılmamakla birlikte amortisman tabi duran varlıklar için amortisman uygulanması gerekmekte ve özellikle cam elyaf ve cam ürünler için %10 ve %6,66 oranında amortisman oranı belirlenmiştir. Bu oran daha çok cam elyaf ya da cam ürünlerden yapılmış duran varlıklar için geçerlidir. Amortisman uygulamasında cama yapılan bazı dekorasyon amaçlı teknikler içinde ayrıca dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin vitray tarzı cama yapılan işleme tekniğinde, bu teknik

¹¹¹ Halil Söyler, “Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Mali ve Pratik Bilgiler”, http://www.alomaliye.com/halil_soyler_rehber_2.htm, (11.Ocak.2011).

cama yeni bir özellik kazandıracağı için özel maliyet olarak ele alınabilir. Ancak vitray tekniği uygulanan eşya düz bir cam değil de taşınabilir bir duran varlık ise o zaman maddi duran varlıklar gibi dikkate alınıp amortismanına tabi tutulmalıdır. Cam üreten işletmelerde demirbaşlar, taşıtlar, binalar, arsalar, makineler ve tesisler gibi maddi duran varlıklar kullanılabilmektedir. Maddi duran varlıklar olabileceği gibi maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi duran varlıklarda söz konusu olabilmektedir. Hesap dönemi sonlarında, amortisman, itfa payı ve tükenme payları ayrılmalı ve muhasebeleştirilmelidir.¹¹²

Vergi Usul Kanununda, stoklar içinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Stoklardaki mallar VUK 274. madde'ye göre maliyet bedeline göre değerlendirilmektedir.¹¹³ Satın alınan malın satın alma maliyetine, nakliye, gümrük, alış komisyonu, taşıma sigortaları gibi giderler eklenir. Stoktaki ticari mal veya diğer ürünlerin her birine ayrı stok kartı açılarak ve seçilen bir değerlendirme yöntemi ile sürekli biçimde izlenebileceği gibi hesap dönemi sonunda yapılan sayım sonucu bulunan miktarlar üzerinden de değerlendirme yapılabilir. Stok değerlendirme yöntemleri Gerçek Maliyet Yöntemi, Ortalama Maliyet Yöntemi ve İtibari Maliyet Yöntemi ve diğer stok değerlendirme yöntemleri olarak ayrılmaktadır. İtibari Maliyet Yönteminde ise, İlk Giren İlk Çıkar (First in First Out-FIFO) ve Son Giren İlk Çıkar (Last in First Out-LIFO) yöntemleri yer almaktadır.

01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve kamuoyunda enflasyon muhasebesi kanunu olarak anılan 5024 Sayılı Kanunla, VUK'un emtia değerlemesine ilişkin 274. maddesi değiştirilmiş, maddenin yeni halinde Son Giren İlk Çıkar yöntemine yer verilmemiştir.

Mamul üreten işletmeler ürettikleri ürünler için malzeme, işçilik ve çeşitli giderlere katlanmaktadır. Yapılan giderler üretimi tamamlanan ürünlere bölünerek birim maliyet hesaplanır. İşletmeler, maliyetlerin dağıtımında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu aşamada önemli olan işletmelerin kendi giderleri ile üretim

¹¹² “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333), http://www.alomaliye.com/vuk_gen_teb_333.htm, (28.Ocak.2011).

¹¹³ Özgür Özkan, “Tekdüzen Hesap Planı ve VUK Hükümlerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS’ye Göre Düzenlenmesi (Örnek Uygulama)” **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, (Ağustos 2010), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100817470.htm>, (28.Ocak.2011).

giderlerini birbirinden ayırt etmesidir. Ürün için yapılan giderlerin tespit edilerek belli ölçülere göre dağıtılması önemlidir. Hesaplanan birim maliyet ile üretilen ürünler stoklara alınmalıdır.

Çeşitli nedenlerle mal zarar görmüş veya fiyatı düşmüş, olağanüstü nedenlerle değerinde kayıplar meydana gelmiş ise, VUK'nun 274. maddesine göre malların piyasa değerinde %10 ve daha fazla bir düşme meydana geldiğinde emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Emsal bedeli ortalama satış fiyatı veya takdir esasına göre tespit edilmektedir. Kıymeti düşen malların emsal bedelinin tespitinde ortalama satış fiyatı esasının uygulanabilmesi için işletmenin değerlemesini yapacağı maldan en az %25 oranında satış miktarını gerçekleştirmiş olması gerekmektedir.

Normal ölçüdeki kayıplar fire olarak kabul edilip, envanterde doğrudan doğruya yer almazlar ve böylece satılan malın maliyetini etkilemiş olurlar. Doğal afetler neticesinde işletmede değeri düşen malların emsal bedeli ile değerlendirilerek uğranılan zararın gider kaydedilebilmesi için öncelikle meydana gelen olayın kanıtları ortadan kalkmadan mahkeme tarafından olayın tespit ettirilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonunun kararına göre fark gider yazılır. Çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde kıymeti düşen malların değer kayıplarının gidere kaydedilebilmesi için takdir komisyonunun takdir kararı yeterlidir.¹¹⁴

Borçlar Kanunu (BK) ve Türk Ticaret Kanununu (TTK) incelediğimizde, cam üretimi ile ilgili doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak üretim ve ticaret işletmeleri için geçerli olan uygulamalar cam üretimi yapan işletmeler içinde geçerlidir. 01.07.2012 tarihi itibari ile yürürlüğe girecek olan 1535 maddelik TTK tasarısı 12.01.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) genel kurulunda kabul edilerek yasalaşmıştır. Yeni düzenlenen tasarıda bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerde; kurumsal yönetim, şirket türleri, şirketlerin kuruluşları, birleşme, devir, bölünme, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması ve ticari defterlerin yeni düzeni gibi maddeler yer almaktadır. Yeni TTK uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınlamış olduğu muhasebe

¹¹⁴ "Vergi Usul Kanunu", http://www.alomaliye.com/5024_sayili_kanun_vuk_kur.htm, (28.Ocak.2011).

standartları uygulanması belirlenmiştir. Bu nedenle işletmeler yeni yasalaşan kanuna göre sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekmektedir.¹¹⁵

Cam üretimi ya da yurt dışından cam ürünlerinin temini ile ilgili haksız rekabeti önlemek adına bazı çalışmalar yapılmıştır. Cam Elyaf Sanayi A.Ş. (Cam Elyaf) tarafından yapılan başvuru üzerine, Çin Halk Cumhuriyeti (ÇHC) menşei “cam elyafı takviye malzemeleri” için 22.01.2010 tarih ve 27470 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2010 3 sayılı Tebliğ ile başlatılan dumping soruşturması Dış Ticaret Müsteşarlığı İthalat Genel Müdürlüğü tarafından yürütülerek tamamlanmıştır. 27648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2010 19 sayılı Tebliğ ile 21.07.2010 tarihinde geçici önlem alınmıştır. Çin ve Türkiye’deki gümrük vergi oranlarını bu duruma göre belirlenmiş yerli ürünün teşviki için önlemler alınmış ve bu duruma göre oranlar belirlenmiştir. 2010 yılı Gümrük Vergisi tarifesine Ek 1’de yer verilmiştir.¹¹⁶

2.1.2. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) tabi cam üreten fabrikaların, üretim işletmelerinin tabi olduğu kanuni düzenlemelere uymaları gerekmektedir. Halka açık olan işletmeler, mali bilgilerini 3 aylık, 6 aylık ve yıllık olarak raporlamaları gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayınlamış olduğu muhasebe standartları açısından yapılan düzenlemelere göre işlemler yapılmaktadır. Seri: XI No:1, sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’de bu konuya yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Finansal tablolar muhasebenin temel kavramları ve ilkelerine göre düzenlenmekte ve muhasebe politikaları açıklanmaktadır. Stoklar elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında, “ilk giren ilk çıkar”, “son giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “hareketli ortalama maliyet” yöntemlerinden biri uygulanmaktadır. Stoklarda, türler itibari ile aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak, kısmen

¹¹⁵ “Yeni Türk Ticaret Kanunu”, <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=LeftMenuD&Id=56>, (02.Mayıs.2011).

¹¹⁶ “2010 yılı Gümrük Tarifesi”, http://www.gumruktarife.com/2010_gumruk_tarife_cetveli.htm, (11.Ocak.2011).

özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak “özel sipariş maliyeti” yöntemi uygulanmaktadır. Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması gerekmektedir.

Genel üretim giderleri; dolaysız ilk madde ve malzeme, dolaysız işçilik ve faaliyet giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, amortisman, bakım-onarım, elektrik, su vb. giderlerden oluşmaktadır. Genel üretim giderlerinin gider yerlerine ve mamul maliyetlerine uygun esaslarla dağıtılması gerekmektedir.

Üretim düzeyinin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulmaktadır. Üretim kapasitesine ilişkin veriler önceden belirlenen esaslara göre tutarlı bir biçimde uygulanmalıdır. Faaliyet giderlerinden üretim maliyetine pay verilmemektedir.

Alacaklar ve borçlar bilançoda mukayyet (kayıtlı) değerleri ile gösterilmektedir. Ancak, avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç olmak üzere, senetli alacak ve borçlar (vadeli çekler ve poliçeler dahil) ile 3 aydan daha uzun vadeli senetsiz alacak ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Reeskont işleminde, söz konusu alacak ve borçlar için öngörülen faiz oranı, bu yoksa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın yayınlamış olduğu iskonto oranı uygulanmaktadır.

Alacaklara ilişkin olarak ayrılan reeskont tutarları, gelir tablosunda “Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar”, borçlara ilişkin reeskont tutarları ise, “Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Kârlar” hesap gruplarında muhasebeleştirilmektedir. Dövizle dayalı işlemlerin işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Değerleme gününde, işletmenin kasa ve bankalar hesabı içinde yer alan dövizleri ile dövizle dayalı alacakları ve borçları, varsa oluşan borsa kuru, borsa kurunun bulunmaması halinde Merkez Bankası’nca ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirilmektedir.

Maddi duran varlıklar, elde etme maliyeti ile değ erlenir. Maddi duran varlığın satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde  odenen vergiler ile varlığın  onceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılan bilumum giderlerden oluşmaktadır. Hizmetten alınan ve gelecekte elden çıkarılmak amacıyla bulundurulanan maddi duran varlıklar, net defter değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değ erlenmektedir. Bu varlıklar için amortisman ayrılmaması gerektiği   ng r lm şt r. Varlıkların elde etme maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

Seri: XI No:1, sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe göre; varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilememektedir. Teşvik ve sübvansiyonlar ancak elde edilecekleri kanaatini oluşturan ilgili bütün şartların tamamlanmasından sonra gelir olarak kaydedilmektedir.

İşletmelerin, ilgili bulunduğu hesap dönemleri sonu itibari ile kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları için karşılık ayırmaları şarttır. İşletmeler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere rastlayan kıdem tazminatı tutarları için en az 5 en çok 10 yılda eşit taksitler ile karşılık ayırmaktadırlar. Kıdem tazminatı karşılıkları genel yönetim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilmektedir.¹¹⁷

Atölyelerde ise daha küçük birim oldukları ve Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı olmadıkları için onlarda kurulun yapmış olduğu düzenlemelere uyma zorunluluğu yoktur. Topluluk olarak faaliyette bulunmayan züccaciye işletmelerinden, kapasite olarak küçük olanları da kurul tarafından yapılan düzenlemeleri dikkate almamaktadırlar. Topluluk olarak faaliyette bulunan işletmeler ise bağlı bulundukları topluluk kurula kayıtlı ise bu düzenlemelere uymaları gerekmektedir.

¹¹⁷ “Sermaye Piyasası Kurulunda Yapılan Düzenlemeler-Muhasebe Standartları”, <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatDosya.aspx?nid=15111&dt=2&ext=.pdf&filename=15111.pdf>, (11.Ocak.2011).

2.1.3. Muhasebe Standartlarına Göre Düzenlemeler

Muhasebe standartlarına göre yapılan düzenlemelerde, ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu kendi bünyelerinde çalışmalar yapmışlardır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) düzenlemiş olduğu muhasebe standartlarında cam üretimi ile ilgili doğrudan bir standart yayınlanmamış olsa da mevcut standartlarda yer alan bilgilere göre cam üreten işletmelerde standartları kullanmışlardır. Özellikle (2) numaralı Stoklar standardında yer alan bilgilere dikkat edilmesi yerinde olur. Sermaye Piyasası Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapmış olduğu düzenlemeleri incelediğimizde daha çok Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırmanın olduğunu görmekteyiz. Her iki kurulun yayınlamış olduğu standartlarda, kendi aralarında ve uluslararası yayınlanan standartlarla benzerlik vardır.

TMSK, dokuz adet finansal raporlama standardı ve öncesinde yayınlanmış olan 41 adet muhasebe standardını yayınlamıştır. Ancak bu 41 adet standarttan bazıları yürürlükten kalkmış, bazıları da gözden geçirilerek yeni hali ile finansal raporlama standardı adı altında yeniden yayınlanmıştır. Kurulun yayınlamış olduğu standartlar aşağıdaki tabloda olduğu gibidir:

Tablo 1

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar

Kaynak: "Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti", http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).

Tablo 2
Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ¹¹⁸

Kaynak: “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti”,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).

¹¹⁸ “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti”,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).

(1) numaralı finansal raporlama standardını incelediğimizde; finansal tabloların ve politikaların nasıl yayınlanması gerektiği hakkında bilgi yer almaktadır. Çalışmanın finansal tablolar bölümünde bu konuya yönelik bilgilere yer verildiğinden bu bölümde tekrar yer verilmemiştir. (2) numaralı Stoklar standardında; ilk bölümde tanımlar yer almaktadır. Daha sonraki bölümde stokların değerlemesi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Standarda göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmelidir.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilmektedir. Her bir üretim birimine dağıtılan

sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeni ile arttırılmamaktadır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşmekte ve böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olmaktadır. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilmektedir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilmektedir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılmaktadır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılmaktadır. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyle ise, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülmektedir. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermemektedir.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin; bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olmaktadır.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler vardır. Bu giderler; normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.

Bir işletme stoklarını vadeli aldı ise, peşin alım fiyatı ile vadeli alım fiyatı arasındaki fark finansman unsuru içerdiğinden ilgili dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmemektedir. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara alınmaktadır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermemektedir.

Maliyetin ölçümü ile ilgili bazı teknikler kullanılmaktadır. Sonuçlar maliyete yakın ise, stok maliyetinin ölçümü ile ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılmaktadır. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmekte ve gerek görülmesi halinde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmaktadır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır.

Stok maliyetleri hesaplanırken bazı yöntemler kullanılabilir. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu maliyet yöntemi gerçek parti maliyet yöntemidir.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleri ile ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara

ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kârı veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacı ile stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri dışında kalan stokların maliyeti, FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenebilmektedir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmaktadır. Türü veya kullanım alanları itibarı ile farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılmaktadır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilmektedir.¹¹⁹

Eğer işletme, camın üretimi için gerekli maddelerden soda, kum, kobalt gibi maddeler için özel kaynaklara sahip ise, Türkiye ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre dikkate alınmalı ve finansal tablolarda bilgiler verilmelidir. Bu tarz kaynaklar için TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardında yer alan bilgilere göre değerlendirilmelidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında da 6 numaralı standart olarak yer verilmiştir. Bu standardın içeriğinde; işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce

¹¹⁹ “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).

yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar, bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar yer almaktadır. Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Madenlere hak olarak sahip olup olmamaya göre maddi ya da maddi olmayan duran varlık olarak dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.¹²⁰

İşletmede eğer finansal kiralama, iştirakler, varlıklarda değer düşüklüğü, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, durdurulan faaliyetler, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları, iş ortaklıkları, konsolidasyon, kur değişimine göre yapılan düzenlemeler ya da işletme birleşmesi gibi durumlar var ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu standartlardaki hükümler uygulanmaktadır.

2.1.4. Diğer Düzenlemeler

Cam üreten işletmelerde mali açıdan vergi kanunları ve muhasebe standartlarının yanı sıra kalite, atıkların bertaraf edilmesi ve çalışan personelin sosyal güvenliği açısından uyulması gereken yasal konularda mevcuttur.

Kalite açısından; TSE 2756 numuneleme kontrol ile ilgili, ISO 9001, ISO 15378 Tıbbi, 10002 Müşteri memnuniyeti gibi standartlara uyulması gerekmektedir. Her üretilen ürünün bir ürün reçetesi ve ürün spesifikasyonu oluşturulur. Bu bilgilerin oluşturulmasında da uyulması gereken standartlar vardır. Bu standartlara göre kalite ve insan sağlığına zarar vermemesi adına gıda güvenliğine dikkat edilmektedir. Gıda güvenlik standartlarına göre belirlenmektedir.

TS EN ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi, TS EN ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, TS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi ve TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi faaliyetleri bu yapılan düzenlemelere göre yürütülmektedir.

Atıkların bertaraf edilmesinde çevre mühendisliği bölümünde uyulması gereken yasal düzenlemelere göre çalışmalar yapılmaktadır. Atıklar, tehlikeli atık

¹²⁰ “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).

kontrol yönetmeliği ve ambalaj atık yönetmeliğine göre yok edilmektedir. Su atıkları su arıtma bölümünde belediyenin ya da bakanlığın öngördüğü biçimde bertaraf edilmektedir. Atık yönetimi yönetmeliklere göre düzenlenmektedir. Ayrıca gürültü içinde yönetmeliklerdeki bilgiye göre dikkat edilmesi gerekmektedir. Atıklar evsel ve ambalaj atıkları şeklinde sınıflandırılmaktadır. Ambalajların türüne göre atıkların geri dönüşümü ile ilgili çevre kanunu ve ambalaj atıklarının kontrolü yönetmeliğine göre yapılmaktadır. Bu konuda Çevreyi Koruma ve Ambalaj Atıklarını Değerlendirme Vakfı (ÇEVKO) tarafından da birçok çalışmalar yapılmıştır.

Cam üretiminde çalışanlara yönelik sosyal güvenlik açısından incelediğimizde; cam üretiminde çalışanlar ağır ve tehlikeli iş sınıfında, memur sınıfında idari bölümde çalışanlar ise normal sınıfta yer almaktadır. Toplu iş sözleşmesine göre alınan kararlar yönetim kurulu tarafından onaylanmaktadır. Bazı yardımlar örneğin; yakacak yardımı gibi yardımlar yönetim kurulu onayından geçerek verilmektedir. Bu gibi yardımları memurlarda, işçilerde almaktadırlar. Memurlar, aylık peşin maaş alırken, işçiler ise saat ücreti almaktadırlar. Fazla mesai yapmaları halinde fazla mesai ücreti çalışanların ücretine eklenmektedir. Fazla mesai katsayısı 1,5 olarak hesaplanmaktadır. Cam üretiminde çalışanların sosyal güvenlik haklarını incelediğimizde, tehlike derecesinin dışında normal üretim yapan ticaret işletmesinde uygulanan sosyal güvenlik haklarının birçoğu uygulanmaktadır.

Bu bilgilerin yanı sıra 5510 sayılı kanuna göre tehlikeli işlerde çalışanlara fiili hizmet süresi zammı uygulaması yapılmalıdır. 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa göre, fabrika, atölye, havuz ve depolarda, trafo binalarında çalışan, çelik, demir ve tunç döküm, zehirli, boğucu, yakıcı, öldürücü ve patlayıcı gaz, asit, boya işleriyle gaz maskesi ile çalışmayı gerektiren işlerde, patlayıcı maddeler yapılmasında, kaynak işlerinde çalışan işçilerin yaptıkları işler, tehlikeli işler kapsamındadır. Hizmet süresi zammı uygulamasında yapılan yeni düzenlemeler ile işyerleri ve sigortalılar önceki uygulamadaki karışık ve göreceli kavramlar giderilerek anlaşılır bir şekilde sınıflandırılmıştır. Eklenecek gün sayısı, eski uygulamada 90 gün sabit alınıyorken, yeni uygulamada işin kapsamına göre değişiklik göstermektedir.

Bu tebliğde hizmet süresi zammı yapılacak işler; cam fabrika ve atölyelerinde cam yapımında kullanılan ilk maddeleri toz haline getirme, eleme, karıştırma ve kurutma işleri, ergitme işleri, ateşçilik işleri, üfleme işleri, basınçla yapılan cam işleri, ayna camı sanatında potalı cam dökümü işleri, camı fırın başından alma işleri, yayma fırınlarında düzeltme işleri, traş işleri, asitle hak ve cilalama işleri, basınçlı havayla kum püskürten cihazlarla yapılan işler, pota ve taş odalarında görülen işlerdir. Tebliğde yer alan bu işlerde çalışanlara hizmet süresi zammı uygulanmaktadır.

5510 Sayılı Kanuna göre; daha önceki 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda işveren hissesi 2 puan arttırılarak; Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları primi %22 (%9'u sigortalı hissesi, %13'ü işveren hissesi) ve Aylık Hizmet Prim Bildirgesinde 3'nolu kanun maddesi seçilerek uygulanmaktaydı. Yeni düzenlemeye göre örneğin; döküm işiyle uğraşan bir işyerinin eklenecek gün sayısı 60 gün olacaktır. Buna göre tebliğin 7. maddesinde belirtildiği gibi Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortaları primi %21 olarak uygulanmaktadır. Eklenecek gün sayısına göre prim oranlarının ne kadar alınacağına yönelik açıklamaya kanunun 7. maddesinde yer verilmiştir.¹²¹

Çalışanların sosyal güvenliğinin dışında fire oranları ile ilgili yasal düzenlemelerde yapılmıştır. Cam, cam eşya ve ayna için belirlenen fire oranlarında; hurda camdan cam kavanoz imalinde toplanan hurda camın meşrubat, içki, soda şişesi kırıkları olup olmadığına, incelik kalınlık ve temizlik durumuna göre, ayıklanmasından, elenmesinden, yıkanmasından ve fırınlanmasından mamul hale gelene kadar geçen süre içerisinde ortalama %7-%12 arası imalat firesi vermektedir. Cam kavanoz ile cam şişenin satış anında yüklenmesi, istiflenmesi ve boşaltılması süresi içerisinde olan nakliye esnasında ise %3-%5 arası kayıp olmaktadır.

Nakliye dahil bardak, vazo ve diğer cam kesme işlerinin desenlenmesi, dekorasyonu, asitleme ve parlatılması işlerinde %8 fire ve bu malların alımı ve pazarlaması esasında da %7 oranında fire verebileceği tespit edilmiştir. Camın muhtelif safhalarda verebileceği fire oranları; toptancıda (fabrikadan İstanbul ya da başka bir yere naklinde) %4, toptancıdan perakendecinin mağazasına naklinde %2, mağazalama,

¹²¹ Ufuk Özdemir, "5510 Sayılı Kanuna Göre Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufuk/040/>, (11.Ocak.2011).

istifleme ve manipölasyon işlerinde %3, imalatla (ayna, sehpa vs. kesim neticesinde ebatlardan doğan, kesilip atılan) %10, inşaat mahalline nakil ve müşteriye teslimde %3, yerine yerleştirilmesi ve takılmasında %2,5'dur.

Aynalarda verilebilecek fire oranları; dikdörtgen aynalarda kesim fire nispeti %5, işleme firesi ise %5-%7, oval ve şekilli aynalardaki kesim firesi %10-%15, işleme firesi ise %5-%7 arasında değişme gösterebilmektedir. Cam yününde fire yoktur. Züccaciye için fire oranı ise camdan üretilmiş çay, su ve limonata bardağı, çay tabağı, sürahi gibi züccaciye eşyasının, toptancıda %3-%4, perakendecide %2-%3 arasında zayıat (kırık payı) vereceğinin normal olduğu belirlenmiştir.¹²²

Avize camlarında; toptancıda %3-%4, perakendecide %2-%3 oranında fire oranı söz konusudur.¹²³ Cam armatürlerin toptan alım-satımında, bu konuda esas olan, yasaların kabul ettiği belge ve bilgilerin temini ve hadisenin yasal olarak kanıtlanması ile züccaciye ticaretinde %1-%5 civarında fire ve zayıat olabilmektedir.¹²⁴ Paşabahçe rakı-ispırtı fabrikaları ile Mecidiyeköy likör ve konyak fabrikalarından depolara kamyonlarla alınan, Tekelin standart içki sandıkları içinde bayi ve satış yerlerine dağıtımında, nakliye ve depolama esnasında dolu alkol şişeleri %0,2 ile %0,3 civarında fire ve zayıat oranı belirlenmiştir.¹²⁵

2.2. CAM ÜRETİMİ İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Uluslararası düzenlemelerde muhasebe standartları açısından incelediğimizde; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) muhasebe ve finansal raporlama standartları adı altında muhasebe standartları yayınlamaktadır. Kurul, dokuz adet finansal raporlama, 41 adet ise muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu standartlarda cam üretimi yapan işletmelere yönelik doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Muhasebe

¹²² "Antakya Ticaret ve Sanayi Odası Fire Oranları", www.antakyatso.org.tr/fire%20oranlari.doc?phpMyAdmin, (11.Ocak.2011).

¹²³ "Cam Eşya Fire Randıman Oranı", http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#!#, (11.Ocak.2011).

¹²⁴ "Cam Armatür Fire Randıman Oranı", http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#!#, (11.Ocak.2011).

¹²⁵ "Şişe Fire Randıman Oranı", http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#!#, (11.Ocak.2011).

standartlarından (2) numaralı standartta stoklar ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. İşletmeler, stoklara ilişkin olarak bu standardı uygulamaları gerekmektedir. (2) numaralı Stoklar standardına göre stoklar; maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olan değer ile değerlendirilmelidir.

Kurul tarafından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar için, (16) numaralı Maddi Duran Varlıklar ve (38) numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı yayınlanmıştır. Bu standarda göre Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar; maliyet ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmelidir. (38) numaralı standarda göre araştırma giderleri gerçekleştiği anda gider yazılmalıdır. Geliştirme giderleri ise, oluşan mamulün teknik ya da ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilmelidir.

Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar için (6) numaralı Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi adlı Uluslararası Finansal Raporlama Standardı yayınlanmıştır. Cam üreten işletmeler cam üretiminde, kum, soda, kobalt gibi madeni hammaddeler kullandıklarından özel tükenmeye tabi varlıklar için yayınlanmış olan bu standardı uygulamaları gerekmektedir. Bu standarda göre yalnızca arama ve değerlendirme giderlerinin muhasebeleştirilmesini konu edinmekte, arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderleri, geliştirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmaktadır. Standart, kapsam dışı bıraktığı bu giderler için (16) numaralı Maddi Duran Varlıklar ve (38) numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

(6) numaralı Finansal Raporlama Standardına göre; arama ve değerlendirme giderleri maliyet değerleri ile aktifleştirilmektedir. Dönem sonlarında ise bu giderler maliyet yöntemine ya da yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maliyet yöntemi seçilmesi halinde, varlıklarda değer düşüklüğü var ise (36) numaralı Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı kapsamında değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiş ise, arama ve değerlendirme giderlerinin net defter değerleri geri kazanılabilir değerlerine eşit olacağından, değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya gerek kalmamaktadır. (6) numaralı standarda göre; arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya

da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakılmıştır.¹²⁶

Muhasebe standartlarının yanı sıra Avrupa nezdinde daimi cam komitesi tarafından dönemsel olarak bazı çalışmalar yapılmıştır. Konsey tarafından direktifler yayınlanarak revize edilmiştir. 24.09.1996 tarihinde konsey tarafından yayınlanan direktiflerin daha açık ve daha rasyonel olmasını sağlamak adına yapılan tüm revizyonlar derlenerek birleştirilmiştir.

2006 yılında Avrupa Topluluğu İstatistik Ofisi tarafından başlatılan revizyon sürecinin ardından Avrupa Birliği Ekonomik Aktivitelerinin İstatistiksel Sınıflandırması 01.01.2008’de değiştirilmiştir. Komiteye göre cam ürünleri ve üretiminin sınıflandırılması, düz cam, cam ambalaj, cam elyaf ve teknik camlar şeklinde belirlenmiştir. Komite özellikle cam sektöründe sağlık, çevre ve rekabet açısından düzenlemeler yapmıştır. Tek çatı altında toplanabilmesi için direktifler yayınlanmıştır.¹²⁷

3. BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ

3.1. BELGENİN TANIMI VE TÜRLERİ

Muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için ticari işlemler belgelenmelidir. Düzenlenen belgeler gerçeği yansıtmalı ve düzenlenirken türlerine göre dikkat edilmelidir.¹²⁸ Belgelerin içerik olarak doğru düzenlenip düzenlenmediği incelendiği için belli kurallara göre düzenlenmelidir.¹²⁹ Belgeler kanuna göre ya da işletmenin kendi bünyesinde düzenlenmesine göre değişmektedir.

¹²⁶ Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Değeri%20VD-OB.pdf>, (09.Mayıs.2011), s.11-16.

¹²⁷ Kübra Hacıoğlu, “Avrupa Nezdinde Daimi Cam Komitesi’nden Haberler”, **Şişecam Teknik Bülten**, (Sayı: 195/2, Haziran 2008), s.39-40.

¹²⁸ Zeyyat Hatiboğlu, **Tekdüzen Yöntemiyle Temel Muhasebe**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1999, s.131.

¹²⁹ Ferruh Çömlekçi ve Melih Erdoğan, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2000, s.45.

3.1.1. Belgenin Tanımı

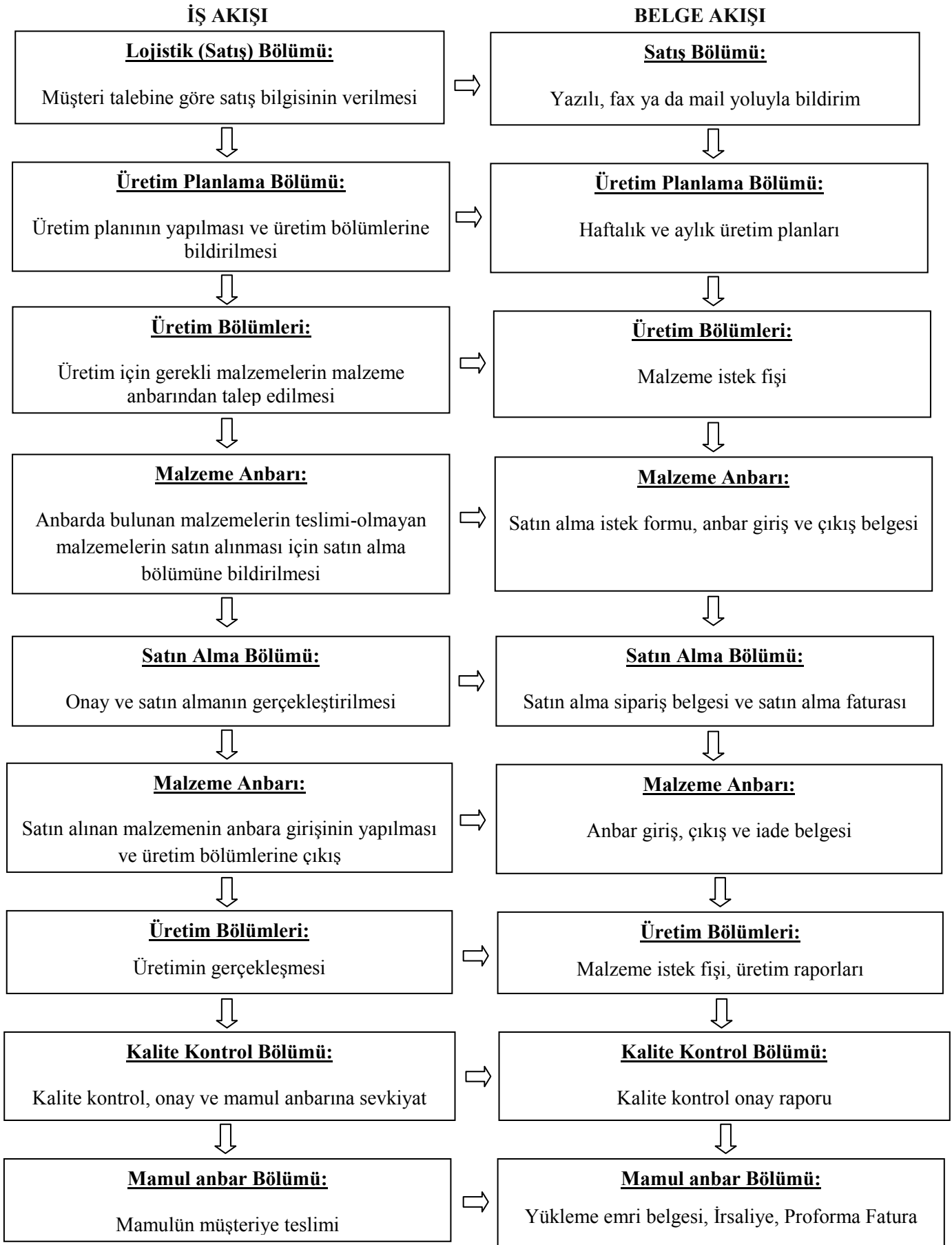
Belge; mali işlemleri yer, zaman, nitelik ve nicelik açısından açıklayan ve kanıtlayan nesnedir.¹³⁰ Belgeleri düzenlenme biçimlerine göre bazı sınıflara ayırabiliriz. Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birçok işlem bilgisayar üzerinden takip edilebilmektedir. İşletmelerin büyüklüğüne ya da belgelerin takibindeki politikalarına göre farklı bilgisayar programları kullanılabilmektedir.

Cam üretimi yapılan fabrika, atölye ve butik satış mağazalarında da bilgisayar sisteminde belge akışı sağlanmaktadır. Kullanılan programa göre her bir birim kendi bölümüyle ilgili sisteme girişini yapmakta daha sonra birimler bazında girilen bilgiler merkezde toplanarak raporlar düzenlenmektedir. Bilgisayarda takip edilen sistem elle tutulan belgelerin içeriğini tamamlayacak biçimde oluşturulmuştur.

Cam üreten işletmelerde genellikle Oracle ya da SAP adı verilen bilgisayar programları kullanılmaktadır. Her bölüm bilgisayar aracılığıyla bu programlar üzerinden günlük ya da aylık yapmış oldukları işlemlere göre giriş ve çıkışlarını yapmaktadırlar. Bu programın dışında da gerektiğinde elle düzenlenen belgelerde kullanılmaktadır.

Bölgümlere göre hangi belgeler veya raporların düzenlendiğine bakacak olursak örneğin; işletme muhasebesi bölümünde muhasebe fişleri düzenlenmektedir. Maliyet hesaplanmakta, bütçe oluşturulmakta ve aylık faaliyet raporları düzenlenmektedir. Gelir Tablosu ve Satışların Maliyeti Tablosu düzenlenmektedir. İşletmenin bünyesinde birden fazla işletme varsa, yani topluluk olarak faaliyette bulunuluyorsa, muhasebe kayıtları merkeze raporlar halinde sunulmaktadır. İş ve belge akışı aşağıdaki şekilde olduğu gibidir:

¹³⁰ Engin Dinç ve Uğur Kaya, “Eczane İşletmelerinde Stok Değerleme ve Kâr veya Zarar Hesaplamada Asgari Kâr Haddi Yönteminin Kullanılmasından Kaynaklanan Envanter Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, (Eylül-Ekim 2008), s.50.



Şekil 2: Cam Üretim İşletmelerinde İş ve Belge Akışı

Yukarıdaki şekilde yer alan iş akışı işletmelerde sipariş ya da tahmini üretime göre değişebilmektedir. Sipariş üzerine üretim yapılıyor ise lojistik bölümünden gelen talep bilgisine göre üretim yapılmaktadır. Sipariş üzerine üretim yapılmıyor ise o dönem için belirlenen üretim miktarına göre üretim yapılarak, satış gerçekleştirilmektedir.

Üretim planlama bölümünde; üretim planı haftalık ve aylık olarak düzenlenmektedir. Planlama yapılırken üretilen ürüne ve müşterilerin talebine göre yön verilir. Müşteri talebi ve ürünün yanı sıra üretim bölümünün de onayının alınması gerekmektedir. Hazırlanan üretim planı üretim bölümüne gönderilir ve üretim bölümü, üretim planını onayladıktan sonra bilgiler işletme muhasebesi bölümüne gönderilmektedir.

Malzeme anbarında; birimler satın alma talebi için satın alma istek formu düzenlerler. Bu talepleri bölüm müdürü ya da fabrika müdürü onaylar. Satın alma bölümü malzemeyi tedarik eder. Burada ön tesellüm belgesi düzenlenir, malzeme anbara gelir. Malzeme anbarında miktar ve kalite kontrolleri yapılır. Tesellüm heyetince onaylanır ve fatura düzenlenir. Fatura satın alma bölümü tarafından düzenlenir. Daha sonra fatura muhasebe bölümüne gider. Rezervasyon birim bilgisi sistemde yer alır. Bu rezervasyon numarasına göre anbardan, anbar çıkış hareketleri fişi düzenlenerek anbardan birimlere çıkışı yapılır. Birimlerde malzeme çıkış tutarı o dönem için belirlenmiş tutarın altında ise onay almadan direkt çıkış yapılırken, tutarı aşan talepler için heyet tarafından onay alınmaktadır. Ayrıca üretim birimlerinden anbara iade söz konusu olursa iade hareket fişi düzenlenmektedir.

Harman ve fırın bölümünde; hammadde malzeme anbarından talep edilir. Sistemden SAP programı aracılığıyla teyit için belge düzenlenmektedir. Sisteme giriş aylık olabileceği gibi günlük girişte yapılabilir. Üretimde kullanılan hammadde miktarı, fire oranı ve malzeme anbarından üretim için çekilen hammadde miktarı gibi bilgiler sisteme girişi yapılmaktadır.

Üretim bölümünde üretim miktarı için günlük giriş yapılır. Hammadde, anbardan alışı için SAP programında belge doldurulur. Üretim bölümünde, üretim hakkında bazı bilgiler verilir. Bu bilgiler; üretim başlangıç ve bitiş saati, kaç saat üretim

yapıldığı, hangi üretim hatlarının kullanıldığı, tarih, devir sayısı ve üretimi yapılan ürünün gramaj miktarı, makinelerin kol sayısıdır. Üretime başlandığında operasyon başlangıç belgesi, bittiğinde ise bitiş belgesi düzenlenmektedir. Duruş ve devir değişikliği var ise, duruş ve devir değişikliğine dair bilgisayardan giriş yapılmaktadır.

Soğutma sonu bölümünde; SAP programı aracılığıyla yeniden ayırma için üretim siparişi oluşturulmaktadır. Soğutma sonu bölümü, üretilen mamulün özelliğine göre kalite kontrol öncesinde hata olup olmadığının tespit edildiği yerdir. Üretim miktarına ve vardiyaya göre yeniden ayırma oranı belirlenerek, yeniden ayırma raporu düzenlenmektedir. Bu bölümde ambalaj ve palet kontrolleri gibi kontroller yapılır. Kontroller sonrasında onay verilerek üretilen mamuller kalite kontrol bölümüne nakledilir.

Kalite kontrol bölümünde; üretim verileri girilerek, kalite standartlarına, müşterilerin isteklerine, üretilen mamulün ve işletmenin kalite spesifikasyonuna göre kontrolden geçirilir. Kontroller; TSE 2756 numuneleme kontrolü, ISO 9001, ISO 15378 Tıbbi kontrol, 10002 Müşteri memnuniyetine göre genel kontrollerdir. Bu standartlara göre onaya sunulmaktadır. Onaylanan ürünler için sertifika düzenlenir. Anbara gitmeden önce SAP programından giriş yapılarak sisteme onay verilir. Onaylanan mamul, mamul anbar bölümüne sevkiyatı yapılır. Onaylanmayan mamuller, cam kırığı haline getirilmesi ve tekrar üretimde kullanılması için harman fırın bölümüne gönderilir.

Mamul anbarı; üretilen mamul soğutma sonu ve kalite kontrol bölümünden onaylandıktan sonra mamul anbarına gelir. Stoklama koşullarının sağlanması lojistik bölümüne bağlıdır. Stoklama koşuluna göre malın çıkışı yapılır. Satış merkezden yapılmaktadır. Sevkiyat yapılması için (SAP programı aracılığıyla) merkezden sipariş gelmekte, nakliyeciler için yükleme emri formu düzenlenmektedir. Müşteri ismi ve bilgisi kullanılan bilgisayar programında yer almaktadır. Yükleme emri barkodludur. Yükleme emrinde ambalaj ve şoför hakkında bilgiler yer almaktadır. Bilgiler kontrol edilir ve imzalanarak onaylandıktan sonra bölümden irsaliye alınır. İrsaliye muhasebe bölümüne, taşıyıcıya birde grup halinde faaliyet söz konusu ise merkeze olmak üzere düzenlenir. Bölümlerdeki döngüye göre düzenlenmesi gereken nüsha sayısı değişmektedir. Merkezde fatura düzenlenmeden önce proforma fatura düzenlenir.

Proforma faturaya göre daha sonra asıl fatura düzenlenir. Mamul anbarında toplam dört döngü vardır. Şöyle ki; yükleme emri, irsaliye, ön fatura ve merkezden müşteriye fatura düzenlenmesidir. Onay alındıktan, irsaliye ve fatura düzenlendikten sonra sevkiyat gerçekleştirilir. İki tür sevkiyat yapılmaktadır. Birincisi, nakliyenin firma tarafından yapıldığı sevkiyattır. Genellikle ilaç (ecza) sektörü ve gıda sektörü sevkiyatın firma tarafından yapılmasını talep etmektedirler. İkinci sevkiyat şeklinde ise müşteri sevkiyat için kendi aracını göndermektedir. Yurtdışı taşımaya, gemiye teslim bu sevkiyat türüne örnek verilebilir.

Satış bölümü; müşteri talebine göre ya da geçmiş satışlara göre tahmin yaparak üretim için bilgiler vermektedir. Genellikle ne kadar satış yapılacağı her ayın sonunda tahmin edilmektedir. Sipariş genellikle yazılı, fax ya da mail ile gelmektedir. Sipariş bilgisinde; sipariş numarası, nereye gideceği gibi bilgiler yer almaktadır. Bu bilgilere göre üretim yapılır ve sonra mamul anbara gelir buradan sevkiyat yapılır. Eğer satıştan iade var ise mamul anbarından çıkış nasıl yapılıyorsa satıştan iade içinde aynı şekilde yapılmaktadır. Anbara iade giriş fişi düzenlenir. Muhasebe bölümünde ise satıştan iade faturası düzenlenmektedir.

Atölyedeki belge düzeni, fabrikada uygulanan düzenin bazı bölümlerine benzemektedir. Daha küçük birim olduğu için bazı işlemler daha basit yürütülmektedir. Üretimde kullanmak için malzeme alımında piyasa araştırması yapılarak satıcılar belirlenir. Fiyat teklifleri alınır ve bu tekliflere göre en iyi kalitede, en uygun fiyata alınabilecek satıcı belirlenir. Alış gerçekleştiğinde alış faturası düzenlenir. Mal alındıktan sonra anbara girişi yapılır. Anbarda takip için anbar defterine alınan malzemeler kayıt edilir. Anbar defteri örneğine Ek 2’de yer verilmiştir. Alınan malzemeler üretim için çıkışı yapılır. Üretimi tamamlandıktan sonra müşterilere satış gerçekleştirilir. Satış için satış faturası düzenlenir. Elle düzenlenen belgelerin yanı sıra bilgisayarda paket program yardımıyla muhasebe işlemleri yapılır. Muhasebe işlemlerinde muhasebe fişlerinden giriş yapılmaktadır. Bilgisayar; mizan, defterler ve finansal tabloları bu bilgilere göre düzenler. Sonuçlar belirli dönemlerde raporlar halinde döküm alınarak notere onaylatılarak arşivlenir.

Satış mağazalarında ise, belge düzeni ve iş akışı biraz daha farklıdır. Üretim olmadığı için ticaretle uğraşan işletmelerde olduğu gibi belge düzeni oluşturulmuştur. Belge düzeni oluşturulurken satış mağazasının büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Birden fazla bölüm olması halinde düzenlenen belge sayısı da bölümlere göre değişmektedir. Küçük bir işletme olması halinde alışlar için alış faturası, satışlar için satış faturası düzenlenmektedir. Depoya giriş ve çıkışlar için ise depo giriş ve çıkış belgeleri düzenlenir. İade olması halinde fabrikalarda ya da atölyelerde olduğu gibi alıştan veya satıştan iade belgeleri düzenlenmektedir. Satış mağazalarında üretim olmadığı için üretime çıkış, üretimden anbara giriş gibi belgeler düzenlenmemektedir.

Belge düzeninde işletmeler arasında farklılıklar olabilmektedir. Bazı işletmeler belgelerini elle düzenlemekte, bazıları ise bilgisayar ortamında düzenlemektedirler. Ancak işletmeler belgelerini elle ya da bilgisayar ortamında da düzenleseler belge düzeninde uymaları gereken bazı sorumlulukları vardır. Bu sorumluluklara göre çalışmanın bu bölümünde belge türlerine yer verilmiştir.

3.1.2. Belgelerin Türleri

Belgeler; oluşumlarına, fonksiyonlarına ve yasalarda yer alan türlerine göre belgeler şeklinde sınıflandırılırlar. Oluşumlarına göre belgeler ise doğal ve yapay olmak üzere iki gruba ayrılır.¹³¹ Bu çalışmada oluşumuna, fonksiyonlarına ve yasalarda yer alan türlerine göre belgelere yer verilmiştir.

3.1.2.1. Oluşumlarına Göre Muhasebe Belgeleri

Muhasebe verilerinin güvenilirliği, mali nitelikteki işlemlerin, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle sağlanmaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan belgelerin ve kayıtların yapıldığı defterlerin önemi büyüktür. Kaydın esası belgedir. Defterlere kayıt için mutlaka mali işlemlerin belgeye dayanması zorunludur. Türk Ticaret Kanununa göre defter tutan tacir belge hakkında

¹³¹ Hanifi Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 56, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2001), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=3&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.5-7.

bilgi sahibi olmalıdır.¹³² İşletmeler mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini tespit edebilmek için kanunlara göre belgeler düzenlemek ve tutulması gereken defterleri tutmakla yükümlüdürler.¹³³

Her işletme büyüklüğüne ve faaliyet türüne göre belgeler ile bu belgelerin işletme içindeki akışını ve dış çevreye iletilmesi konularını muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına, muhasebe politikalarına ve işletme içi faaliyetlere göre irdelleyerek yönlendirmelidir. Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerinde güvenilir olması temel koşuldur. Her bir mali işlemin belgeye dayanmış olması da bu güvenilirliği sağlamaktadır.¹³⁴

Tekdüzen Muhasebe sisteminde de açıkça belirtildiği gibi, muhasebenin temel kavramlarından “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı”, muhasebe kayıtlarının ve muhasebede yapılan tüm işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıtların belgeye dayanması gerekir. Belgeler usulüne uygun düzenlenmeli ve gerçeği yansıtmalıdır. Kişilerin beyanına göre değil, fatura, senet, makbuz gibi belgelere dayanarak tarafsız ve önyargısız bir şekilde kayıt yapılmalıdır.¹³⁵

Güvenilir bir muhasebe kaydının sağlanması için her işletmede belge düzeni kurulmalıdır. Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır. Bir işlem birden fazla belgeyi içerebileceğinden karışıklığı ve duplikasyonu (çifte kayıt) önlemek için kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmelidir. Belge üzerinde hiçbir şey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli değişiklik açıkça gösterilmeli ve paraf edilerek gösterilmelidir. Belge üzerinde ilgili hesaplar belirtilerek ön kayıt sağlanmalıdır.¹³⁶

¹³² Murat Ceylan, “Muhasebe Biliminde Belge”, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (15.Ağustos.2010).

¹³³ Hanifi Ayboğa, “Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 54, (Ocak-Şubat-Mart 2001), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=1&dad=>, (15.Ağustos.2010).

¹³⁴ Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.2.

¹³⁵ “**Bilanço**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007, s.8.

¹³⁶ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 1988, s.56.

Belgelerin tanımlanması, toplanması, oluşturulması, geliştirilmesi, tasnifi, dosyalanması, indekslenmesi, korunması, bakımı ve imhası için prosedürler oluşturulur ve uygulanır. Belge ve kayıtların amacın gerçekleştirilmesinde yeterli olup olmadığı, üstlenilen işlevin yerine getirilip getirilmediği incelenir.¹³⁷ Daha sonra belgenin işletme içi akışı belirlenir. Dolaşacak belgeler giriş damgasıyla işaretlenerek, hangi departmanlara ve servislere iletileceği belirlenir. Her belge belirli yerlerde biçim, hesaplama ve konu bakımından kontrol edilmelidir, bu nedenle işletme içi kontrol noktalarının belirlenmesi gerekmektedir.

İleride ki kontrolleri kolaylaştırması bakımından her belgeye muhasebe kaydının bir işareti verilir. Böylece muhasebe kaydına geçen belgeden, yevmiye defteri, defter-i kebir ve yardımcı deftere işlendiği ve bu kayıtlara ulaşmak istendiğinde nereye bakılacağı anlaşılmalıdır. Belgelerin kayıt ve kanıtlama fonksiyonu, bunların gruplanarak birbirini izleyen numaralama içinde saklanmasını gerektirmektedir. Belgeler, konularına göre alıcılar, bankalar, borçlar gibi veya tarih sırasına göre arşivlenmeli ve saklanmalıdır.¹³⁸

Muhasebeye konu olan defter ve belgelerin VUK'a göre 5 yıl saklanması gerekmektedir.¹³⁹ Mükellefler defter ve belgelerini en az 15 gün içerisinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Defter ve belgelerin zayi ve doğal afetler sonucunda kayba uğraması durumunda, tacir kaybı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde işletmesinin bulunduğu yerin mahkemesinden kendisine zayi belgesi verilmesini istemelidir.¹⁴⁰

Muhasebeye konu olan defter ve belgeler ile ilgili yeni yasalaşan Türk Ticaret Kanununda düzenlemeler yapılmıştır. Türk Ticaret Kanununda düzenlenmesi gereken belgeler; poliçe, bono, çek, hisse senedi, tahvil, emtia senetleri, ordino, konşimento, manifesto ve taşıma senedidir. Yeni yayınlanan kanunun birinci kısmında 21. maddeye göre; fatura ve teyit mektubu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Mal alış ve satışlar

¹³⁷ Haydar Yalçın, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Belge Yönetimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi SBE, 2007), s.48.

¹³⁸ Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.4-5.

¹³⁹ Memiş Kürk, “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, (Mart-Nisan 2010), s.176.

¹⁴⁰ Murat Altunsabak, “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 79, (Ocak-Şubat 2007), s.234-235.

için fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilerek herhangi bir nedenden dolayı düzenlenen fatura itiraz süresi 8 gün olarak belirtilmiştir. Sekiz gün içerisinde itiraz edilmediği takdirde faturanın kabul edileceği açıklanmıştır.

Yeni kanunda, kişiler tüzel kişi ya da gerçek kişi olarak sınıflandırılmadan tacir olarak tanımlanmıştır. Beşinci kısımda ticari defterler hakkında bilgi verilmiştir. 65. maddede defterlerin notere ya da ticaret siciline onayının yapılması hakkında bilgiler yer almaktadır. Tutulması gereken defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu defteri, genel kurul toplantı defteri ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenecek diğer defterlerdir. Defterler notere onaylatılmıyorsa ticaret sicilinde de onaylatılabileceği hakkında açıklamalar yapılmıştır. Defter onayı kullanılmaya başlamadan önce onaylanmalı ve kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar onaylatılması gerekmektedir. Açılış ve kapanış onaylarının yapılması ve defterlerin tutulmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının esas alınması gerektiğine değinilmiştir.

82. maddeye göre belgelerin saklanması ve saklanma süresi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Bu maddeye göre belgeler, 10 yıl süre ile saklanması gerekmektedir. Saklama süresinin başlangıcı, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişi ile başlamaktadır. Elektronik ortamda düzenlenen belgeler basılı olarak saklanması gerekmektedir.¹⁴¹

Oluşumlarına göre belgeler doğal ve yapay belgeler şeklinde kendi içinde gruba ayrılmaktadır.¹⁴² Detaylı bilgiler aşağıda sunulduğu gibidir:

3.1.2.1.1. Doğal Belgeler

Mali nitelikteki işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgelerdir. Bu tür belgeler, işletmenin üçüncü kişilerle olan mali nitelikteki işlemlerinden doğduğundan,

¹⁴¹ “6102 Numaralı Türk Ticaret Kanunu”, http://www.alomaliye.com/2011/6102_sayili_turk_ticaret_kanunu.htm, (09.Mayıs.2011).

¹⁴² Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.5-6.

dış belgeler, orjinal belgeler veya ekstern belgeler olarak da adlandırılmaktadır. Muhasebede kayıtların çoğunluğu doğal belgelere dayanmaktadır.¹⁴³

Doğal belgeler, karşılıklı ilişkilerden doğduğundan, bir taraf için verilen doğal belge, karşı taraf için alınan doğal belge olur. Alış, satış, masraf, hasılat, fatura ve sevk irsaliyesi gibi belgeleri buna örnek verebiliriz.¹⁴⁴ Doğal belgeler, işletmelerin, üçüncü kişilerle arasındaki mali nitelikteki işlemleri için düzenlenen ve içermesi gereken bilgileri yasalarda belirtilmiş olan belgelerdir.

Vergi Usul Kanunu bu belgeleri devletle vergi mükellefi arasındaki ilişkilerde, Türk Ticaret Kanunu ise, işletme sahibi tacirin, şirketlerde, şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve işletmenin iç bünyesinin işleyişinde, bir ispat aracı olarak kabul etmektedir. Belgelerin önemli bir ispat ve kontrol aracı olmaları, bu belgelerin düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

Doğal belgeler de kendi aralarında harici ve dahili belgeler olmak üzere gruplandırılabilir. Harici belgeler dışarıdan gelen belgelerdir. Alış faturaları, banka dekontlarını harici belgelere örnek verebiliriz. Dahili belgeler ise işletme içinde oluşan, ticari işletmelerin kendilerinin düzenledikleri ve karşı tarafa verdikleri belgelerdir. Satış faturasını dahili belgelere örnek verebiliriz.

Ticari hayatta çoğunlukta kullanılan doğal belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, adisyonlar, hak ediş belgesi, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, çek, senet, ücret bordrosu, vergi ve sigorta primi beyanname ve makbuzları, banka hesap özetleri, döviz alış-satış bordrosu, gider ödeme fatura ve makbuzlarıdır.¹⁴⁵ Oluşumuna göre belge çeşitlerinin yukarıda belirtilmiş olduğu gibi birçok çeşidi bulunmaktadır. Çalışmada bu belgelerden; fatura, irsaliye, irsaliyeli fatura, banka hesap özetleri (ekstreleri) ve makbuzlara yer verilmiştir.

¹⁴³ Murat Ceylan, “Muhasebe Biliminde Belge”, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (15.Ağustos.2010).

¹⁴⁴ Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, 1. Basım, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Süryay Basımevi, 2003, s.60.

¹⁴⁵ Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.5-6.

3.1.2.1.1.1. Fatura

Fatura; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, basit usule tabi olanların ve defter tutan çiftçilerin yaptıkları tüm mal ve hizmet satışları için kullandıkları satış belgesidir.¹⁴⁶ Fatura satılan malın miktarını, türünü, fiyatını ve satış tutarını gösteren satıcıdan alıcıya verilen bir belgedir.¹⁴⁷

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile ticari kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; 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 zorundadırlar. Bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.¹⁴⁸

01.01.2011 tarihinden itibaren fatura düzenleme haddi 700.-TL’dir.¹⁴⁹ Satılan mal ya da sunulan hizmetin 700.-TL’yi aşması halinde fatura düzenlenmelidir. Bu tutarın altındaki alışlar ve satışlar perakende satış vesikaları ile belgelendirilebilir. Ancak 700.-TL’nin altında olması ve karşı tarafın fatura düzenlenmesini talep etmesi halinde fatura düzenlenmesi mecburidir.¹⁵⁰

Fatura düzenlenirken düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyeninin adı varsa ticaret ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgiler yer almalıdır. Müşterinin adı, ticaret ünvanı ve iş adresi, varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın ya da işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan mallar fatura düzenlenmeden önce teslim edilmişse, teslim tarihi ve irsaliye numarası faturada bulunması gereken diğer bilgiler arasında yer almaktadır.¹⁵¹

¹⁴⁶ Mehmet Maç, “30 Milyon Lirayı Geçmeyen Satışların Belgelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:45, (Ekim-Kasım-Aralık 1998), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=15&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1.

¹⁴⁷ Ümit Ataman ve Haluk Sümer, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 3. Basım, İstanbul: Süryay yayınları, 1993, s. 38.

¹⁴⁸ İbrahim Ercan, “Kredi Kartıyla Kontör Satışlarında Belge Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, (Ocak-Şubat 2010), s.236.

¹⁴⁹ “Fatura Düzenleme Haddi”, <http://www.kpmgvergi.com/tr->

[PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/hadlervetutarlar/Pages/FaturaDuzenlemeHaddi.aspx](http://www.kpmgvergi.com/tr-PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/hadlervetutarlar/Pages/FaturaDuzenlemeHaddi.aspx), (11.Ocak.2011).

¹⁵⁰ “Mali Rehber”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber11/2011malirehber.pdf>, (17.Ocak.2011), s.27.

¹⁵¹ Özgür Biyan, “Faturalarda Yer alan (Gecikme Halinde Vade Farkı Alınır) Şerhinin Hukuki Bağlayıcılığı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, (Eylül-Ekim 2008), s.105.

Aynı işletmenin diğer şube ve kısımlarında, her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde, bu faturalara şube ve kısımlarına göre, şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretlerle seri ayrımı yapılması zorunludur. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olmak üzere iki nüsha olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde, her birinin kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir. Faturaların baş tarafında, iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.¹⁵² Günümüzde faturalar bilgisayar ortamında düzenlenmektedir. Faturanın düzenlenmesinde ve şekil şartlarında, kanunda belirtilen düzenlemeler dikkate alınmaktadır.

Fatura malın teslim tarihinden itibaren 7 gün içerisinde düzenlenmelidir. 7 gün içinde düzenlenmemiş fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. Ancak, malın teslim tarihinden itibaren 7 günlük süre içinde, fatura düzenlenmediği tespit edilse dahi özel usulsüzlük cezası kesilemez. 7 günlük süreden sonra düzenlenen fatura nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁵³

Faturaya itiraz süresi 8 gündür. Faturayı alan kimse aldığı tarihten itibaren 8 gün içerisinde bir itirazda bulunmamışsa, düzenlenen faturayı kabul etmiş sayılır. Fatura içeriğinde; yapılan sözleşme yönünden en önemli hususlardan biri, mal, malın cinsi, malın miktarı, malın fiyatı ve tutarıdır. Eğer 8 gün içerisinde itiraz yapılmazsa belirtilen mal, belirtilen fiyatta, belirtilen miktarda alınmış sayılır.¹⁵⁴

Kaşe ve imza faturanın üst kısmında olması halinde buna açık fatura denir. Faturadaki bedelin tahsil edilmediğini (ödenmediğini) gösterir. Eğer kaşe ve imza faturanın alt kısmında ise kapalı fatura denir. Faturadaki bedelin peşin olarak tahsil edildiğini (ödendiğini) gösterir. Fatura örneğine, Ek 3’de yer verilmiştir.

¹⁵² Zülküf Kanat, **Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s.700.

¹⁵³ Mahmut Tayyar Ergül, “Alışveriş Kuponlarında Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007), s. 253.

¹⁵⁴ M. Fahrettin Önder ve Ömer Tekşen, “Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar ile Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 69, (Ekim-Kasım-Aralık 2004), s.128.

3.1.2.1.1.2. İrsaliye

İrsaliye malı bir yerden başka bir yere sevk ederken kullanılan ve mal teslimini gösteren resmi belgedir.¹⁵⁵ Ticari mal hareketinde fatura bulunsun veya bulunmasın malın cinsini, miktarını ve nereden nereye gittiğini gösteren ve Maliye Bakanlığınca kullanılması zorunlu tutulan bir belgedir. Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik uyarınca anlaşmalı matbaalarda bastırılarak temin edilmelidir. Sevk irsaliyesi alım-satım işlemi olsun veya olmasın mal hareketinden önce tanzim edilen ve mal ile birlikte hareket eden bir vesikadır. En az üç nüsha olarak düzenlenir ve iki nüshası sevk edilen mal ile birlikte taşıyanda bulundurulmalıdır.¹⁵⁶

Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması zorunlu olan belgedir.¹⁵⁷

İrsaliyede bazı bilgilerin bulunması gerekir. Bu bilgiler; irsaliye ibaresi, Maliye Bakanlığı kaşesi veya noter tasdik mührü şekli, gönderilen malın cinsi ve miktarı, irsaliyeyi düzenleyen mükellefin adı, soyadı ile varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi varsa vergi dairesi ve hesap numarası, mükellefin diğer iş yerine veya satılmak üzere bir müşteriye gönderdiği hallerde malın kime ve nereye gönderildiği, malın, taşıyana teslim tarihi ve müteselsil irsaliye numarası, düzenleyenin imzası, teslim alan ve teslim edenin imzalarıdır.¹⁵⁸ İrsaliye örneğine, Ek 4’de yer verilmiştir.

¹⁵⁵ Faruk Güçlü, Hüseyin Çiçek ve Tahir Benli, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe**, 2. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006, s.46-47.

¹⁵⁶ Mehmet Timur, “Sevk İrsaliyesi ve Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 40, (Temmuz-Ağustos-Eylül 1997), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=20&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1.

¹⁵⁷ Mehmet Reşat Yaşar, “Sevk İrsaliyesi Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, (Temmuz-Ağustos 2008), s.176.

¹⁵⁸ “**Fatura ve İrsaliye**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007, s.18.

3.1.2.1.1.3. İrsaliyeli Fatura

İrsaliyeli fatura, hem faturanın hem sevk irsaliyesinin şartlarını bir belgede toplama özelliğine sahip bir vesikadır. İrsaliyeli faturada, faturayı düzenleyenin adı, ticari ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı ile nereye ve kime gönderileceği, müşterinin adı, ticari ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, düzenleme tarih ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgilere yer verilmelidir. Bu bilgilerin eksik olması halinde irsaliyeli fatura hiç düzenlenmemiş sayılır.¹⁵⁹

İrsaliyeli fatura, uygulamasına hesap dönemi içerisinde geçilemez. İrsaliyeli fatura, bir hesap dönemi boyunca kullanılabilecek seçimlik bir müessese olarak kabul edilmiştir. Yeni işe başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren bu usulü seçebilirler, daha sonra hesap dönemi içinde usulün değiştirilmesi mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla bu durumdaki yükümlüler hem irsaliyeli faturayı hem de ayrı fatura ve irsaliye düzenleyemezler. 01.01.1992 tarihinden itibaren dileyen işletmeler irsaliyeli fatura kullanma usulünü seçerek bir mal teslimi ile ilgili olarak ayrı ayrı irsaliye ve fatura düzenleme yükümlülüğünden kurtulmuş olacaklardır.¹⁶⁰

Malı satan mükellefler, irsaliyeli faturayı bir asıl iki örnek olarak en az üç nüsha olarak düzenlemelilerdir. En az üç nüsha düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.¹⁶¹ İrsaliyeli faturanın iki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulacak, yoklama ve denetimlerde irsaliyeli faturanın iki nüshası da ibraz edilecektir. Denetim elemanları, kendilerine ibraz edilen irsaliyeli faturanın bir nüshasına adını, soyadını ve unvanını yazdıktan sonra tarih belirterek mühürleyip imzalayacak ve ilgiliye iade edecekler, diğer nüshasını mükelleflerin vergi dairelerinde

¹⁵⁹ "Fatura-Sevk İrsaliyesi-İrsaliyeli Fatura Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Uygulama Esasları", http://www.alomaliye.com/talha_apak_fatura_sevk_irsifatura.htm, (22.Ağustos.2010).

¹⁶⁰ Veysi Seviğ, "Bonolarda Yeni Şekil ve İrsaliyeli Fatura", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 7, (Eylül 1991), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=51&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.3.

¹⁶¹ Osman Altuğ ve Hanifi Ayboğa, **Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları, Birleşme, Devir ve Tür Değiştirme Sermaye Arttırımı Tasfiye Holding Şirketler**, İstanbul: Evrim Kitabevi, 1996, s.402.

bulunan tarh dosyalarına konulmak üzere ilgili vergi dairelerine intikal ettirilecektir.¹⁶² İrsaliyeli fatura örneğine, Ek 5’de yer verilmiştir.

3.1.2.1.1.4. Banka Hesap Özetleri (Ekstreleri)

Ekstre (hesap hülasası), bankaların tasarruf mevduatları hariç, her 3 ayda bir mevduat sahiplerine (ticari mevduat, bankalar mevduatı ve resmi mevduat) göndermiş olduğu hesap kopyalarına denir.

Borçlu carilerde 3 aylık, alacaklı cari hesaplarda 6 aylık ve emanet suretiyle bankalara bırakılan menkul kıymetler (hisse senetleri ve tahviller, emtia gibi) için yıllık hesap hülasaları çıkarılır ve bunların ekli olduğu tasvip varakalarına, ilgililerin imzası alınmak suretiyle uygunluk sağlanır. Yine tahsildeki ve teminattaki senetler için aynı şekilde mutabakat yapılır.¹⁶³

Bankalar yaptıkları hizmetler dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarları dekontlarla belgelerler. Dekontlar en az iki örnek olarak düzenlenir. Banka ve şube adı, vergi dairesi ve vergi numarası bulunur. Müşteri adı, soyadı, ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi numarası yer almalıdır. Düzenlenme tarihi, birim kodu, seri ve sıra numarası, yapılan hizmetlerin nev’i ve tutarı gibi bilgilere yer verilmesi gerekir.¹⁶⁴ Borç dekontu ve alacak dekontu vardır. Kasa veya mahsup fişlerinin düzenlenmesi sırasında kopya olarak çıkarılır. Borç dekontunda hesaba borç, alacak dekontta ise hesaba alacak kayıt edilir.¹⁶⁵ Banka ekstre ve dekont örneğine, Ek 6’da yer verilmiştir.

3.1.2.1.1.5. Makbuzlar

Makbuz, kasaya giren veya çıkan para karşılığında parayı yatıran veya çekenin ismini, işlem tarihini, meblağ ve mahiyetini belirtir şekilde düzenlenen ve genellikle

¹⁶² Talha Apak, “Fatura-Sevk İrsaliyesi-İrsaliyeli Fatura Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Uygulama Esasları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 65, (Ekim-Kasım-Aralık 2003), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=68&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.7.

¹⁶³ Ayten Ersoy, “Elektronik Bankacılıkta Belge Düzeni”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1993), s.21.

¹⁶⁴ Musa Başaran, “Özel Finans Kurumlarında Hesap İşleri Düzeni”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2003), s.84-85.

¹⁶⁵ Mehmet Ali Aktuğlu, **Banka İşlemleri ve Muhasebesi**, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası, 1981, s.65.

istek üzerine ilgili müşteri ve üçüncü kişiye verilen belgedir. Makbuz imzalı olarak talep edildiğinde Damga Vergisi mevzuatına göre Damga Vergisine tabi tutulur.

Makbuz, borçlunun borcunu ödediğini gösteren en kuvvetli delildir. Ancak makbuzun alacaklı tarafından imzalanmış olması şarttır. Borçlu ödediği borç için alacaklıdan bir makbuz isteme hakkına sahiptir. Alacaklı makbuz vermekten kaçınıyorsa borçlu borcunu ödemeyebilir.

Bir dönem ile ilgili edim için verilen makbuzlar herhangi bir itirazi kayıt bulunmadıkça, daha önceki edimlerin ödendiği karinesi (ipucu) doğar. Bunun gibi bir ana borç için makbuz verilmesi durumunda aksine bir hüküm bulunmadıkça faizlerin ödendiği karinesi çıkar.¹⁶⁶

İşletmeler tahsil ettikleri paralar karşılığında parayı veren kimselere tahsilat makbuzu ismi verilen bir vesika verirler. Tahsilat makbuzu parayı yatıran için bir ispat vasıtasıdır. Bu makbuzlar genellikle biri asıl diğeri suret olmak üzere iki nüsha olarak hazırlanırlar. Asıl parayı yatırıma verilir. Kopya ise işletmede saklanır. Tahsilat para yerine bir çek ile yapılmışsa, bu takdirde tahsilat makbuzunda, tahsilatın çekle yapıldığının belirtilmesi hatta çekin hangi bankaya ait olduğunun, tarih ve numarasının da kaydı gerekir. Aksi takdirde bazı hukuki sorunların doğması mümkündür. Tahsilatın emniyete alınması için makbuzların müteselsil sıra numarası taşınması ve bastırılan makbuzların imza mukabili veznedara teslim edilmesi gerekir.¹⁶⁷ Makbuz örneğine, Ek 7’de yer verilmiştir.

3.1.2.1.2. 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 belgelere yapay belgeler denir. Yardımcı belgeler veya işletme içi belgeler olarak da adlandırılan bu tür belgelerin bizzat işletme içinde bulunan ilgili kişiler tarafından

¹⁶⁶ Ayten Ersoy, “Elektronik Bankacılıkta Belge Düzeni”, s.17-18.

¹⁶⁷ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İstanbul: Evrim Kitabevi, İstanbul, 1992, s.56.

düzenlenir.¹⁶⁸ Bu kapsamda değerlendirilen işletme içi vesikalar (üretim işletmeleri özel belgeleri) olarak, üretim işletmelerinin kullandıkları sipariş kartları, stok kartları malzeme istek kartları vb. belgeleri örnek olarak verebiliriz.¹⁶⁹

Bu belgeler işletmenin özelliğine uygun biçim ve nitelikte düzenlenir. İşletmenin organizasyon yapısına göre, özellikle maliyet muhasebesi ile genel muhasebe ilişkilerinin sağlanması, anbar muhasebesi ile finansal muhasebe bağıntısının kurulması amacıyla organize edilir.¹⁷⁰ Bu belgeler işletme içinde akışı sağladıkları gibi denetim açısından da önemlidir. Denetimde denetçinin o işletme için birden çok dönemde, dönemler itibari ile işletmenin kaydettiği gelişmeleri izlemeye ve kalemler arasında herhangi bir değişikliğin olup olmadığını tespit etmesini sağlar.¹⁷¹

Yapay belgeler işletmenin kendisini bağlar, üçüncü kişileri bağlamaz. Muhasebede kullanılan yapay belgelerin sayısı doğal belge sayısına ve türüne göre çok daha azdır. Bunun sebebi ise sadece doğal belgesi olmayan mali nitelikteki işlemler için yapay belge düzenlemesidir.¹⁷² Yapay belgeler, doğal belgelerin dışındaki belgelerdir. İşletmenin iç değer kımıldanışları ile ilgilidir. Muhasebe akışını düzenler ve kolaylaştırır. Bunlar kurum ve işletme içinde düzenlenir ve orada kalır.¹⁷³

Yapay belgelere; ilk madde ve malzeme giriş formu, hammadde ve malzeme iç istek formu, depo giriş formu, depo çıkış formu, ilk madde ve malzeme hareket kartı, stok kartları, mamul ürün ağacı formu, işlemler listesi formu, üretim emirleri, sipariş maliyeti kartı, zaman kartları ve işçilik maliyet dağıtım kartları, üretim faaliyet raporu gibi belgeleri örnek olarak verebiliriz.

3.1.2.1.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giriş Formu

İşletme tarafından satın alınan ve teslim alma bölümü tarafından depoya gönderilen malların, girişi için düzenlenen bir belgedir. Depo muhasebesinin başlangıç belgesidir. Depoda elle veya bilgisayarla tutulan stok kartlarına giriş için kullanılır.

¹⁶⁸ Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.6.

¹⁶⁹ Mehmet Civan, **Finansal Muhasebe**, Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Yayınları, 2002, s.75.

¹⁷⁰ Erhan Kotar, **Genel Muhasebe Temel İlkeler**, Bursa: Ekin Yayınevi, 1996, s.194.

¹⁷¹ Mehmet Bakır, **Denetim**, 5. Basım, Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007, s.62.

¹⁷² Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.6.

¹⁷³ Yazıcı, “Kurumsal Muhasebe Denetimi”, s.62.

Belgede, satıcı bilgileri, gelen ilk madde malzemenin türü, miktarı, tutarı ile ilgili bilgiler yer alır. Ayrıca teslim eden ve alanın, kontrol edenin imzaları bulunur. Ticaret işletmelerinde aynı belge ticari mallar için düzenlenir.¹⁷⁴

3.1.2.1.2.2. Hammadde ve Malzeme İç İstek Formu

Üretim sürecinde bölümlerin ihtiyaç duyduğu ve talep ettiği, ilk madde ve malzemeyi depodan teslim alabilmek için düzenlenen belgedir.¹⁷⁵ Madde gereksinimi olan üretim yapan kısımlar, üretimde kullanılmak üzere, istedikleri maddeler için “istek fişi” düzenlerler.¹⁷⁶ Hammadde istek fişinden, hangi gider merkezinin, hangi sipariş için ne tutar ve miktarda hammadde talebinde bulunduğunu görmek olanaklıdır. Hammadde istek fişinde yer alan belirli bir siparişe ilişkin bilgiler, sipariş maliyetini oluşturmak üzere, sipariş maliyet kartındaki direk ilk madde kısmına aktarılır.¹⁷⁷

Formda istenen ilk madde ve malzemenin türü, stok numarası, miktarı ile ilgili bilgiler yer alır. Ayrıca formda isteği yapan gider yeri, hangi üretimle ilgili olduğu, isteği yapan yetkilinin imza yeri bilgileri bulunur. Formun aslı belgeyi düzenleyen üretim gider yerinde, bir kopya depoda kalır. Diğer bir kopyada varsa planlamaya gönderilir. Hammadde ve Malzeme İç İstek Formu örneğine, Ek 8’de yer verilmiştir.

3.1.2.1.2.3. Depo Giriş Formu

İki farklı amaçla düzenlenen formdur. Üretim gider yerlerinin aldığı ilk madde ve malzemeleri, çeşitli nedenlerle depoya iadesi sırasında düzenlenen bir belgedir. Diğer taraftan, üretimi tamamlanan mamullerin depoya teslimi sırasında düzenlenen bir belgedir. Belgede teslimatı yapan gider yeri ile ilgili bilgiler, stok ile ilgili bilgiler ve teslim eden ve alan ile ilgili bilgiler bulunur. Depo muhasebesinde stok kartlarına giriş yapılmasında kullanılan bilgilerdir. Bir kopya depoda, bir kopya teslimatı yapanda kalır. Diğer kopyalar, muhasebeye ve planlamaya gönderilir. Depo Giriş Formu örneğine, Ek 9’da yer verilmiştir.

¹⁷⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.310.

¹⁷⁵ Zafer Güvenç, “Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE, 2009), s.53.

¹⁷⁶ Ayten Ersoy, **Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi**, İstanbul: Çantay Kitabevi, 1997, s.67.

¹⁷⁷ Selçuk Uslu, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1980, s.211.

3.1.2.1.2.4. Depo Çıkış Formu

Üretim gider yerlerinin iç istek formuna dayanarak istediği ilk madde ve malzemelerin depodan çıkışı sırasında düzenlenen bir belgedir. Depo muhasebesinde stok kartlarında çıkış için kullanılan belgedir. Formda, iç istek formunda bulunan bilgilerin yanında, teslim alan ve teslim eden imza yerleri bulunur. Form çok kopyalı düzenlenir. Asıl kopya depoda kalır, diğer kopyalar, teslim alan üretim gider yerine muhasebeye ve varsa planlamaya gönderilir.¹⁷⁸ Üç nüsha olarak düzenlenir. Madde istek fişi ile aynı numarayı taşımalıdır. Bu nüshalardan ilki maliyetin saptanması için hesapların yapıldığı maddeyi alan servise ikinci kopyası genel muhasebeye verilir, üçüncü kopyada anbarda kalır.¹⁷⁹

Depodan satışı yapılan mamullerin gönderme bölümüne teslimi sırasında düzenlenen bir belgedir. Belgede, çıkışı yapılan mamul ile ilgili tür, miktar bilgileri, alıcı ile ilgili bilgiler, teslim alan ve eden ile ilgili imzalar bulunur. Depo muhasebesinde stok kartlarından çıkış için kullanılacak bir belgedir. Bir kopya, depoda, bir kopya gönderme bölümünde kalır. Diğer kopyalar muhasebeye ve planlamaya gönderilir. Bu tür bir form depodan satıcıya ilk madde ve malzeme iadelerinde de düzenlenir. Depo Çıkış Formu örneğine, Ek 10'da yer verilmiştir.

3.1.2.1.2.5. İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı

Üretim süreci sırasında bir üretim gider yerinde işlemi tamamlanıp, diğer üretim gider yerine teslim edilen stokların hareketinin izlenmesi için düzenlenen bir belgedir. Belgede, aktarılan stoğun türü, sipariş veya üretim numarası, miktarı, teslim eden gider yeri, teslim alan gider yeri, üretimin başladığı tarih, gider yerine geliş tarihi, teslim alan ve edenin imzaları ile ilgili bilgiler yer alır. Sipariş ve safha maliyet sistemlerinde maliyetlerin oluşumu için önemli bir belgedir. Teslim alan ve eden gider yerlerinde birer kopya kalır. Diğer kopyalar muhasebe ve planlamaya gönderilir.¹⁸⁰ İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı örneğine, Ek 11'de yer verilmiştir.

¹⁷⁸ Bozkurt, s.310.

¹⁷⁹ Ayten Ersoy, "Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi", s.69.

¹⁸⁰ Bozkurt, s.311.

3.1.2.1.2.6. Stok Kartları

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu; üretim safhasında bulunan ve satışa sunulacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan maddi malları içerir.¹⁸¹ Stok kapsamına, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeler, üretim aşamasında bulunan yarı mamuller, işletmenin satmak üzere ürettiği mamuller, satılmak üzere elde edilmiş ticari mallar, stok kalemlerinden hiçbirinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stoklar girmektedir.¹⁸² Stok kartları, her bir hammadde için ayrı ayrı tutulur. Yalnızca miktar bilgileri vardır.¹⁸³

Anbara giren her cins madde için anbar giriş ve çıkışlarını göstermek üzere ayrı ayrı kartlar düzenlenir. Bu kartlara, malzemenin anbara giriş tarihi, miktarı, giriş fişindeki numaralar kaydedilir.¹⁸⁴ Depoya giren ve çıkan ilk madde ve malzeme ve de mamul hareketlerini fiziki olarak izlemek için düzenlenen belgelerdir. Depo muhasebesinin temel belgelerindendir. Elle veya bilgisayar yardımıyla düzenlenirler. Her kartta ilgili stok biriminin türü, kodu, birim özelliği, en az ve en çok stoklama düzeyleri yer alır. Karta girişi ve çıkışı yapılan stoğun, tarih bilgisi, miktarı ve kalan kısmı yazılır. Aynı kartın maliyetleri de içeren şekli ayrıca muhasebede izlenir. Stok Kartı örneğine, Ek 12’de yer verilmiştir.

3.1.2.1.2.7. Mamul Ürün Ağacı Formu

Üretimine karar alınan mamulün bünyesine girecek olan ilk madde ve malzeme bilgilerini gösteren bir formdur. Belgede, mamulün adı, kodu, bünyesine girecek olan ilk maddelerin stok numaraları, adları, birim özellikleri ve miktarları yer alır. Formu genellikle planlama düzenler, ilgili üretim gider yerlerine ve muhasebeye kopyalarını gönderir.

¹⁸¹ Ersin Güredin, **Denetim**, 8. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s.275.

¹⁸² Fuat Günay, “Stokların Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 60, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2002), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=63&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1.

¹⁸³ Mehmet Ali Canoğlu, **Muhasebe Tekniği ve Vergi Hukuku Yönlerinden İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi)**, İstanbul: Osmanbey Matbaası, 1977, s.59.

¹⁸⁴ Ayten Ersoy, “Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi”, s.70.

3.1.2.1.2.8. İşlemler Listesi Formu

Üretimine karar verilen mamulün üretiminde hangi işlemlerden geçeceğini düzenleyen bir belgedir. Belgede, mamulün adı, kodu, yapılacak işlemlerin kodları, açıklaması, işlemi yapacak üretim gider yerinin adı ve işlem süreleri yer alır. Formu genellikle planlama hazırlar ve ilgili üretim gider yerlerine dağıtılır.

3.1.2.1.2.9. Üretim Emirleri

Sipariş üzerine veya belirlenmiş üretim programına göre yapılacak üretim bilgilerini içeren bir belgedir. Belgede, mamul türü, kodu, üretilecek miktar, varsa müşteri bilgileri, üretimin başlama ve bitiş tarihleri yer alır. Bu belgenin ekine, mamul ürün ağacı formu ve işlemler listesi formu eklenebilir. Üretim Emirleri örneğine, Ek 13'de yer verilmiştir.

3.1.2.1.2.10. Sipariş Maliyeti Kartı

Sipariş maliyeti sistemine göre yapılacak üretimlerde, üretimine karar verilen sipariş partisine ait maliyet giderlerinin, üretim süresince izlendiği belgedir. Sistemin önemli bir belgesidir. Üretim bittiğinde, üretilen sipariş partisinin belge üzerinde toplam maliyeti ve birim maliyeti oluşur.¹⁸⁵ Maliyetler sipariş kartlarında toplanır. Amacı maliyetlerin ayrı ayrı hesaplanması ve denetlenmesidir. Maliyet kartları ayrı ayrı izlenir.¹⁸⁶

Belgede, mamulün türü, sipariş numarası, miktarı, siparişi veren alıcı bilgisi, üretim başlangıç ve bitiş tarihleri yer alır. Kartın ana gövdesinde, her gider yeri için oluşan, “İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “Direkt İşçilik Giderleri” ve “Genel Üretim Giderleri” bilgileri ve tutarları yer alır. Kartın alt bölümünde gerçekleşen maliyet toplamı ve hesaplanan birim maliyet bilgisi bulunur. Kartı düzenleyen ve kontrol edenlerin imzaları da ayrıca yer alır. Sipariş Maliyeti Kart örneğine, Ek 14'de yer verilmiştir.

¹⁸⁵ Bozkurt, s.312-313.

¹⁸⁶ Ayten Ersoy, **Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1999, s.40.

3.1.2.1.2.11. Zaman Kartları ve İşçilik Maliyeti Dağıtım Kartları

Üretimde kullanılan işçilik zaman ve tutarlarını belirli dönemlere ilişkin olarak gösteren ve bunların mamullere maliyet olarak dağıtımını içeren kartlardır. Değişik biçim ve ayrıntılarda düzenlenebileceğinden ayrıntısına bu aşamada girilmemiştir.¹⁸⁷ İşçi çalışma kartı, işletmede çalışan işçinin işletmede kaldığı süre içinde, hangi gider yerinde ne kadar çalıştığını ayrıca boşa geçen zamanı ile fazla çalışmasını gösteren karttır.¹⁸⁸ Zaman kartları ve işçilik maliyet dağıtım kartları örneğine, Ek 15’de yer verilmiştir.

3.1.2.1.2.12. Üretim Faaliyet Raporu

Dönemi işletmenin gereksinimine göre belirlenen ve kullanılan ilk madde ve malzeme ve de işçilikleri toplu olarak gösteren raporlardır.¹⁸⁹ Üretim Faaliyet Raporu örneğine Ek 16’da yer verilmiştir.

3.1.2.2. Fonksiyonlarına Göre Muhasebe Belgeleri

Fonksiyonlarına göre belgeler yapılan işin türüne göre düzenlenirler. Bu belgeler; genel nitelikteki belgeler, alışlara ait belgeler, satışlara ait belgeler, giderlere ait belgeler, işletme içi işlemlere ilişkin belgeler, muhasebe fişleri, demirbaş ve amortisman listeleri ve yasal yükümlülüklerle yönelik belgeler şeklinde sınıflandırılmıştır.

İşletme içi işlemlere ilişkin belgeler; harcırah bordrosu, masraf listesi, üretim faaliyetine ilişkin belgeler, depo giriş-çıkış fişi, üretime sevk edilen madde, malzeme fişi, üretim raporu, gider dağıtım tabloları, envanter listeleri ve ücret bordrolarıdır. Muhasebe fişleri; tahsil, tediye ve mahsup fişleridir. Yasal yükümlülüklerle yönelik belgeler ise; vergisel beyannameler ve makbuzlar, sosyal güvenlik kesinti ve işlemlerine ilişkin beyannameler ve makbuzlar, diğer yasal beyanname ve belgelerdir.

¹⁸⁷ Bozkurt, s.313.

¹⁸⁸ Naciye Sözbilir, Ali Rıza Kaymaz ve Tülay Fidan, **Maliyet Muhasebesi**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2003, s.120.

¹⁸⁹ Bozkurt, s.313.

3.1.2.3. Yasalarda Yer Alan Muhasebe Belgeleri

Yasalarda yer alan muhasebe belgeleri kanunda belirtilen belgelerden oluşmaktadır. Bu belgeler; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan, Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan, Türk Medeni Kanunu'nda yer alan, İş Kanunu'nda yer alan, Sosyal Sigortalar Kanunu'nda yer alan ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan belgelerdir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler; fatura, perakende satış fişleri, makineli kasaların satış fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, adisyon, döviz alım ve satım belgeleri, reçeteler, envanter listeleri ve ücret bordrolarıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan belgeler; esas sözleşme, fatura, çek, poliçe, bono, hisse senetleri, tahviller, deniz ödücü senedi, emtia senetleri (makbuz senedi, rehin senedi, taşıma senedi, konşimento), envanter listeleri ve cari hesap belgeleridir. Türk Medeni Kanunu'nda yer alan belgeler; ipotekli borç senedi, irad senedi ve rehinli tahvillerdir.

İş Kanunu'nda yer alan belgeler; ücret bordrosu-ücret pusulası ve işçi çalışma kartlarıdır. Sosyal Sigortalar Kanunu'nda yer alan belgeler; ücret bordrosu-ücret pusulası, aylık sigorta prim bildirgesidir. Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan belgeler ise; hisse senetleri, tahviller, varlığa dayalı menkul kıymetler, hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ve yatırım fonu katılma belgesidir.¹⁹⁰

3.2. FİNANSAL TABLOLAR

Finansal tablo kavramı muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevi sonucunda ortaya çıkmıştır. Muhasebe, mali nitelikteki olayları para birimi ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir

¹⁹⁰ Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, s.6-8.

bilimdir.¹⁹¹ Bu tanıma göre, muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevi finansal tablo kavramını doğurmaktadır.

Finansal tablolar; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgiler veren, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede bilgiler sağlayan, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır.¹⁹² Finansal tablolar düzenlenirken hesap planında yer alan hesaplar dikkate alınır. Hesap planında yer alan hesaplara göre düzenlenen, işletmelerin finansal durumunu gösteren tablolardır.¹⁹³ Finansal tabloların amaçları; yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililer için karar almalarında yararlı bilgiler sağlamaktır. İşletmenin gelecekteki nakit akımlarını ve faaliyet sonuçlarını değerlendirmesinde yardımcı olmaktır.¹⁹⁴

Finansal tabloların düzenlenmesi hakkında yapılan açıklamalarda; Türkiye Muhasebe Standardına (TMS), Uluslararası Muhasebe Standardına (UMS), Sermaye Piyasası Kurulu'na ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre incelediğimizde; Türkiye ve Uluslararası Muhasebe standardına göre bir numaralı standartta açıklamalar yapılmıştır. Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standartlarındaki istenilen ve finansal tabloların düzenlenmesi şartları ile Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlenmesine ilişkin yayınlamış olduğu ilkeler aynıdır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise bazı bilgiler aynı olmakla birlikte bazı değişiklikler vardır.

Uluslararası Muhasebe Standardı'na göre; finansal tabloların sunuluşu ile ilgili IAS (1) Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yer almaktadır.¹⁹⁵ Bu standardın amacı, finansal tabloların hazırlanıp sunulmasına ilişkin genel açıklamalar yapmak ve işletmenin önceki dönem finansal tabloları ile diğer işletmelerin finansal tabloları arasında karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.¹⁹⁶

¹⁹¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Finansal Tablolar Analizi**, 23.Basım, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler Odası Yayınları, 2000, s.3.

¹⁹² Ümit Ataman, **Genel Muhasebe**, 5. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.20.

¹⁹³ Cengiz Erdamar ve Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Dönence Yayınları, 2003, s.218.

¹⁹⁴ Ümit Ataman, **Tekdüzen Hesap Planı ve Finansal Tablolar**, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.423.

¹⁹⁵ Barry J. Epstein ve Eva K. Jermakowicz, **2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley & Sons Inc, 2010, s.31.

¹⁹⁶ "UMS 1 Mali Tabloların Sunumu", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UMS_1_.pdf, (20.Mayıs.2011), s.1.

Komite kurul olmadan önce IAS (1) Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements) standardını yayınlamıştır. Komite kurula çevrildikten sonra kendi içinde yeniden yapılanmaya giderek Finansal Raporlama Standartları adı altında standart yayınlamıştır. Finansal tabloların sunulmasına yönelik IFRS (1) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş (First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards) adlı standartta bu konuya yönelik atıfta bulunulmuştur.¹⁹⁷

IFRS (1) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş standardı; genel amaçlı finansal tabloların hedefini tanımlamaya yöneliktir. Söz konusu hedef, işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler ile ilgili olarak, kullanıcıların ekonomik kararlarını vermede önemli ölçüde yarar sağlayacak bilgiyi sağlamaktır. Standartta, finansal tablolarda verilen bilgilerin yararlı olmasını sağlayan niteleyici özellikler belirtilmiştir. Bu niteleyici özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir. Bu standart 01.01.2004 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir.¹⁹⁸ Bu standarda göre finansal tablolar, işletmelerin faaliyetlerini ve bu faaliyet sonucundaki durumlarını yansıtmaktadır. Standartta düzenlenmesi gereken finansal tablolar;

- Finansal Durum Tablosu (Bilanço),
- Gelir tablosu,
- Özkaynak değişim tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Muhasebe politikaları ve açıklayıcı dipnotlardır.¹⁹⁹

Bu standarda göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin faaliyetlerinin ömrü sonsuz olduğu belirtilmiş olsada finansal tabloların düzenlenmesi belirli

¹⁹⁷ Saim Üstündağ, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **ACTIVE Dergisi**, www.makalem.com, (22.Ağustos.2010), Sayı: 8, (Ocak-Şubat 2003), s.4.

¹⁹⁸ “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2010”, Deloitte Yayınları, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS2010.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.36.

¹⁹⁹ Roger Hussey ve Audra Ong, **International Financial Reporting Standards Desk Reference**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2005, s.72.

dönemlere göre yapılması öngörülmüştür.²⁰⁰ Finansal tablolar yıllık olarak hazırlanmalıdır. Raporlama dönemi değiştiğinde, bu husus dipnotlarda açıklanmalıdır. Ayrıca gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosunda yer alan geçmiş yıl rakamları ile karşılaştırma yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmelidir.²⁰¹

Standartta muhasebe varsayımlarına ve finansal tabloların niteliksel özelliklerine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Muhasebe varsayımları ve niteliksel özellikleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, tutarlılık kavramı, önemlilik kavramı ile bilgilerin birleştirilmesi ve netleştirme'dir.²⁰² Kurul tarafından yayınlanan kavramsal çerçeveye göre bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde bilanço, finansal durum tablosu olarak belirtilmiştir. Günümüzde birçok işletme bilanço olarak düzenledikleri için çalışmanın diğer bölümlerinde bilanço olarak yer verilmiştir. Finansal tablolar düzenleme öncesinde temel ve ek finansal tablolar şeklinde düzenlenirken standarda göre belirtilen finansal tablolar hazırlanarak, bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Ancak günümüzde bir çok işletme üst yönetime bilgi sunmak amacı ile ek olarak bazı finansal tablolarıda düzenlemektedir. Çalışmada muhasebe standardına göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların yanı sıra diğer finansal tablolara da yer verilmiştir.

Finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin muhasebe ilkeleri temel finansal tablolara paralel olarak bilanço ilkeleri ile gelir tablosu ilkeleri başlıkları altında toplanmaktadır. Bu ilkeler, finansal tabloların düzenlenmesinde uyulacak kuralları ve esas alınacak değerlendirme ölçütlerini belirledikleri gibi finansal tabloların sunuluşunu da etkilemektedir.²⁰³ (1) numaralı standartta yapılan bu açıklamaların yanı sıra finansal tablolar ile ilgili ara dönem finansal tablolar hakkında, (34) numaralı standartta

²⁰⁰ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, (Ocak-Şubat 2009), s.77.

²⁰¹ "IAS (1) Presentation of Financial Statements", <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>, (22.Ağustos.2010).

²⁰² Cemal İbiş ve Diğerleri, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul: İSMMM Yayınları, 2008, s.26-27.

²⁰³ Serpil Bostancı, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na İlişkin Düşünceler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:62, (Ocak-Şubat-Mart 2003), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=65&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.3.

açıklamalara yer verilmiştir. (34) numaralı standarda göre ara dönem, bir (tam) mali yıldan daha kısa olan mali raporlama dönemidir.²⁰⁴

Yıllık finansal tablolar, yatırımcılar ve kredi kurumlarının zamanında bilgi almasını sağlayacak nitelikte değildir. Daha kısa süreli dönemleri kapsayan raporlar isterler. Bu nedenle ara dönem finansal tablolar düzenlenir. Bu finansal tablolar bir aylık, üç aylık ya da altı aylık dönemleri kapsar. Muhasebe ilke ve uygulamalarında bazı değişiklikler yapılmakla birlikte, genel olarak ara dönemin sonuçları, son faaliyet raporunda kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri raporlama uygulamalarına dayandırılmalıdır. Genellikle yıllık raporlamanın bir parçası olarak kabul edilirler. Bu tablolar, denetim şirketlerince sınırlı incelemeden geçmiş tablolardır.²⁰⁵ Ara dönem finansal raporu özet düzenlenmelidir. Bir ara dönem finansal raporu bazı bileşenleri (öğeleri) kapsamalıdır. Düzenlenebilecek raporlar; özet bilanço, özet gelir tablosu, özkaynaktaki bütün değişiklikleri, sermaye hareketlerinden kaynaklanan değişiklikleri, gösteren tablo, özet nakit akım tablosu ve seçilmiş açıklayıcı dipnotlardır.²⁰⁶

İşletmeler ara dönem finansal tablolar düzenleyebildikleri gibi konsolide finansal tabloda düzenleyebilirler. Konsolidasyon, yavru şirketlerin bilanço, gelir ve kâr/zarar tablolarının bir bütün olarak birleştirilmesidir.²⁰⁷ Konsolidasyonun ve konsolide finansal tabloları düzenlemenin amacı, ana ortaklık ile sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bu ortaklığın kontrolünde olan bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve sınırlı iştiraklerin aktif, pasif, gelir ve giderleri ile gayri nakdi yükümlülüklerini tek bir ortaklıkmiş gibi göstererek, topluluğun finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında tasarruf sahiplerine, finansal yatırımcılara, denetim mercilerine ve ilgili diğer kişilere sağlıklı bilgiyi verebilmektir.²⁰⁸

²⁰⁴ Ayten Ersoy, “Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 ile SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 20, (Ekim 2003), s.55.

²⁰⁵ Necdet Sağlam ve Hüseyin Baş, “Ara Dönem Finansal Raporlama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı:19, (Temmuz 2003), s.42.

²⁰⁶ Ersoy, “Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 ile SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması”, s.56.

²⁰⁷ Osman Altuğ, “Holding Şirketlerde Muhasebe Düzeni”, **(Yayımlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1978)**, s.270.

²⁰⁸ Mahmut Yardımcıoğlu, “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008), s.146-148.

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ünvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ile bağlı ortaklığın ve kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin konsolidasyon yöntemi uygulanmak sureti ile varlıklar, yabancı kaynaklar, özkaynaklar gelir ve kârlar ile gider ve zararlarını bir bütün olarak gösteren, iştiraklerin ise özkaynaklardan pay alma yöntemi uygulanarak eklenmesi sureti ile oluşturulan konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ve bu tabloların eki diğer konsolide finansal tablolar ile dipnotlarıdır.²⁰⁹

Türkiye Muhasebe Standardında yapılan düzenlemeler, Uluslararası Muhasebe Standartlarında olduğu gibidir. Sermaye Piyasası Kurulunda ise, kamunun aydınlatılması amacı ile finansal tabloların, denetim raporlarının düzenlenmesi gibi birçok konuda tebliğ ve yönetmelikler yayınlanmıştır. Kurul içerisinde muhasebe standartlarına uyum sağlanabilmesi adına Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur.

Kurul, 2003 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu muhasebe standartları hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin kısım 1’de finansal tablolara ilişkin genel ilkelere, kısım 2’de finansal tabloların sunumuna, kısım 3’de ara finansal tablolara, kısım 4’de nakit akım tablosuna, kısım 13’de konsolide finansal tablolara, kısım 32’de finansal tabloların açıklanması borsaya gönderilmesine ve kısım 33’de ilk dönem finansal tablolara yer verilmiştir.²¹⁰

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Finansal Tabloların Sunulması ise, yayınlanmış olan tebliğe göre düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulan Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonunun hazırladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı’nın 1 sıra no’lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu sistem; Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

²⁰⁹ Mete Özmenç, “Türkiye Muhasebe Standardı-5 Konsolide Finansal Tablolar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 66, (Ocak-Şubat-Mart 2004), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=69&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

²¹⁰ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006, s.6-8.

Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi, bölümlerinden oluşmaktadır.²¹¹

Bu düzenlemenin amacı; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. Mükellefler mali tablolarını hazırlarken ve sunarken bu tebliğin belirlediği usul ve esaslara göre düzenlemelidirler. Bu usul ve esaslar yukarıda belirtilmiş olduğu gibi beş bölümden oluşmaktadır.²¹²

Muhasebenin Temel Kavramları; on iki tanedir. Bu kavramların ilk beş tanesi işletme ile ilgilidir. Temel muhasebe kavramlarının son yedisi ise tamamen muhasebe kayıt düzeni ve raporlama tekniği ile ilgili kavramlardır. Muhasebenin temel kavramları; sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramıdır.²¹³

Yayınlanmış olan bu tebliğe göre işletmeler muhasebe politikalarına, temel kavramlara ve mali tabloların düzenlenme ilkelerine göre mali tablolarını düzenlemeleri gerekmektedir. Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.²¹⁴ Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kurallardır.²¹⁵ Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri, temel mali tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır. Bunlar;

²¹¹ Fehmi Yıldız, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nın Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi-Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 15, (Temmuz 2002), s.64-65.

²¹² “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997>, (22.Ağustos.2010).

²¹³ Münir Şakrak, **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997, s.60-61.

²¹⁴ “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997>, (22.Ağustos.2010).

²¹⁵ “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, http://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/tek_duzen/MUHASEBE%20S%C4%B0STEM%C4%B0%20UYGULAMA%20GENEL%20TEBL%C4%B0%C4%9E%C4%B0_1_son.doc, (22.Ağustos.2010).

Gelir Tablosu İlkeleri ve Bilanço İlkeleridir. Bilanço İlkelerinde; varlıklara, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin ilkeler yer almaktadır.²¹⁶

Bu tebliğe göre mali tablolar, temel kavramlar, politikalar ve ilkeler dikkate alınarak temel ve ek mali tablolar olmak üzere düzenlenmektedir. Temel mali tablolar; Bilanço ve Gelir Tablosudur.²¹⁷ Ek mali tablo düzenleme sınırını aşan işletmelerin, düzenlemeleri gereken mali tablolara ek mali tablolar denir.²¹⁸ Ek mali tablolar, Satışların Maliyeti, Fon Akım, Nakit Akım, Kâr Dağıtım ve Özkaynak Değişim Tablosudur.²¹⁹ Ek mali tabloların düzenlemesi belirli bir tutara göre değişmektedir. 2011 yılı ek mali tablo düzenleme haddi; Aktif Toplamı: 9.799.259.-TL Net Satışları: 21.778.300.-TL'dir.²²⁰

Cam üreten fabrikalarda uluslararası muhasebe ve Türkiye muhasebe standartlarına göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar düzenlenmektedir. Halka açık bir işletme ise Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlenmesini istediği finansal tablolarında düzenlemeleri gerekmektedir. Yeni düzenlenen Türk Ticaret Kanununda, bu kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tüm işletmeler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlemeler yapılacağı belirtilmiştir. Küçük atölye gibi birimlerde ise daha çok tekdüzen muhasebe sistemine göre finansal tablolar düzenlenmektedir. Üretim işletmelerinde düzenlenmesi gereken finansal tablolar bu işletmeler içinde kullanılmaktadır. Satış mağazalarında topluluk olarak faaliyette bulunulması söz konusu ise, topluluk bünyesinde konsolide finansal tablolar şeklinde düzenlenmektedir. Topluluk olarak faaliyette bulunmayan satış mağazası ise, ticaret ve üretim işletmelerinin düzenlemiş oldukları finansal tablolar gibi düzenlenmelidir.

Çalışmanın bu bölümünde, finansal tabloların düzenlenmesine yönelik karşılaştırmaya ve bazı finansal tablolar hakkında bilgilere yer verilmiştir. Finansal tabloların düzenlenmesine yönelik karşılaştırma aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir:

²¹⁶ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 13. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001, s.226.

²¹⁷ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Basım, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.29.

²¹⁸ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, **Mali Tablolar Analizi**, Bursa: Vipaş Yayınları, 1998, s.45.

²¹⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, Gürbüz Gökçen ve Cemal İbiş, **Defter Tutma Uygulamaları**, 2. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1999, s.39.

²²⁰ "Pratik Bilgiler 2011", http://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/Verginet_Pratik_Bilgiler_2011.pdf, (10.Mayıs.2011), s.11.

Tablo 3
Finansal Tabloların Düzenlenmesine Yönelik Karşılaştırma

KARŞILAŞTIRMA				
Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)	Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	SPK	BDDK
TMS 1 TFRS 1 ve diğ. Standartlar	IAS 1 IFRS 1 ve diğ. Standartlar		Seri XI No: 25 M.S.H.T. 1-4.Kısım ve diğ. Kısımlar	17 -19 Sayılı Tebliğ
Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar
Bilanço Gelir Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akım Tablosu	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	Bilanço Gelir Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tabloları Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	Bilanço Gelir Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akım Tablosu	Bilanço Gelir Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akım Tablosu Kâr Dağıtım Tablosu
Muhasebe İlkeleri	Muhasebe İlkeleri	Muhasebe İlkeleri	Muhasebe İlkeleri	Muhasebe İlkeleri
İşletmenin Sürekliliği Tahakkuk Esası Tutarlılık Kavramı Önemlilik Kavramı ve Bilgilerin Birleştirilmesi Netleştirme	İşletmenin Sürekliliği Gerçekleşme ve Tahakkuk Esası Tutarlılık Kavramı Önemlilik Kavramı ve Bilgilerin Birleştirilmesi Netleştirme	Sosyal Sorumluluk Kavramı Kişilik Kavramı İşletmenin Sürekliliği Kavramı Dönensellik Kavramı Parayla Ölçülme Kavramı Maliyet Esası Kavramı Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı Tutarlılık Kavramı Tam Açıklama Kavramı İhtiyatlılık Kavramı Önemlilik Kavramı Özün Önceliği Kavramı	Tahakkuk Esası İşletmenin Sürekliliği Finansal Tablo Nitelikleri Anlaşılabilirlik İhtiyaca Uygunluk Güvenilirlik ve Karşılaştırılabilirlik	Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve muhasebe standartları hakkında tebliğlere uygun Muhasebe politikalarında açıklık Netleştirme Değerleme Esaslarında açıklık Konsolide finansal tablo düzenleme yönteminde belirtilik
Raporlama Dönemi	Raporlama Dönemi	Raporlama Dönemi	Raporlama Dönemi	Raporlama Dönemi
Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenir ve sunulur. Ancak aksi durumlar varsa açıklanır.	Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenir ve sunulur. Ancak aksi durumlar varsa açıklanır.	Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenir ve sunulur. Ancak aksi durumlar varsa açıklanır.	Finansal tablolar en az yılda bir kez düzenlenir ve sunulur. Ancak aksi durumlar varsa açıklanır. 6 ayda bir ve 3 aylık	3 ayda bir

3.2.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren finansal tablodur.²²¹ Bilançonun düzenlenmesinde, finansal tablolar ilkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınmaktadır. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar.²²²

Varlıklar; dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır.²²³

Kaynaklar; kısa, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynakları oluşturur.²²⁴

Bilanço düzenlenirken Tekdüzen Hesap planında yer alan hesaplar kullanılmaktadır. Hesap planı dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmemiştir. Ancak bilançoda “Diğer” başlığı altında yer alan bir hesap kalemi tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının %20’sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi istenmiştir.²²⁵

Bilanço açıklık ilkesine göre düzenlenmelidir. Açıklık ilkesi; bilançonun bölümlenmesi ve hesapların kendi aralarında mahsup edilmeksizin sıralanması ile ilgili

²²¹ Fevzi Sürmeli ve Yılmaz Benligiray, **Genel Muhasebe**, 3.Baskı, Eskişehir: AÜ. Yayınları, 1997, s.16.

²²² Ümit Ataman, “Dönem Sonu İşlemleri, Genel Muhasebe”, s.230.

²²³ Sabri Bektöre, **Muhasebe Uygulamaları**, 4. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998, s.174.

²²⁴ Sibel Özmen, **Tekdüzen Hesap Planı**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s.21.

²²⁵ Osman Bayrı, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, (Mart-Nisan 2010), s.97.

olup, hangi varlık unsurlarının işletmede ne süre kalacağı ve bunların finansmanına ne suretle sağlanacağını belirtmesine dayanır.²²⁶

Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.²²⁷ Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetleri içinde bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.²²⁸

Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlar ayrı gösterilmelidir.²²⁹

Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârından (zararından) oluşmaktadır. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içermektedir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme

²²⁶ Mazhar Hiçşasmaz, **Bilanço ve Gelir Tabloları Analizi**, 3. Basım, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1977, s.15.

²²⁷ Mesut Türk, “Ekonomik Katma Değer (EVA) Yaklaşımına Göre Sermaye Maliyetlerinin Hesaplanması ve EVA Hesaplanmasında Muhasebe Düzeni”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2010), s.91.

²²⁸ “Mali Tablolar İlkeleri”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh3.html>, (19.Ekim.2010).

²²⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.32.

değer artışları gibi kalemlerden meydana gelmektedir. Bu kalemler özkaynaklar grubunda yer almalıdır.²³⁰

Bilanço, hesap, rapor, ayrıntılı ve özet şeklinde düzenlenebilir. Ara dönemlerde özet, 12 aylık düzenlendiğinde ayrıntılı düzenlenmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre rapor şeklinde düzenlenmesi istenmektedir.²³¹ Cam üreten işletmelerde bilanço formatında herhangi bir değişiklik yoktur. Üretim işletmelerinin düzenlemiş oldukları formatta düzenlenmektedir.

3.2.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar.²³² İşletmenin bir faaliyet dönemi içindeki hasılat ve giderlerine ait rakamları ve faaliyet sonuçlarını karşılaştırmalı bir şekilde gösteren tablodur.²³³

Gelir tablosu düzenlenirken tebliğde yayınlanmış olan ilkelere göre düzenlenmelidir. Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak sureti ile gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.²³⁴

Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve

²³⁰ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2004, s.40.

²³¹ Yusuf Sürmen, **Muhasebe 1**, Trabzon: Akademik Kitabevi, 2008, s.81-84.

²³² A. Hayri Durmuş ve M. Emin Arat, **İşletmelerde Finansal Tablolar Tahlili, İlkeler&Uygulamalar**, İstanbul: MÜ. Nihad Sayar Eğitim Vakfı, 2000, s.76.

²³³ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**, İstanbul: Fatih Yayınevi, 1984, s.43.

²³⁴ Ahmet Demir, "Temel Mali Tablolar, Dipnotları ve Dipnotların Denetime Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 42, (Ocak-Şubat-Mart 1998), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=12&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.²³⁵ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.²³⁶ Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır. Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerleme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.²³⁷

Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.²³⁸

Gelir tablosu Tekdüzen Hesap Planında yer alan sonuç hesapları kullanılarak düzenlenir. Tabloda “diğer” başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının %20’sini aşması halinde, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmelidir. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda gösterilmemelidir.²³⁹

Gelir tablosu, hesap, rapor, ayrıntılı ve özet şeklinde düzenlenebilir. Ara dönemlerde özet, 12 aylık düzenlendiğinde ayrıntılı düzenlenir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre rapor şeklinde düzenlenmesi istenmektedir.²⁴⁰ Cam üreten işletmelerde gelir tablosu formatında herhangi bir değişiklik yoktur. Üretim işletmelerinin düzenlemiş oldukları formatta düzenlenmektedir.

²³⁵ Faruk Güçlü, Recai Gören ve Mustafa Yalçın, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe**, 2. Basım, Ankara: Detay Dosya Yayınları, 2002, s.22.

²³⁶ Nihat Küçükşavaş, **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005, s.77.

²³⁷ Ümit Gücenme, **Genel Muhasebe**, Bursa: Aktüel Yayınları - Alfa Akademi, 2005, s.94.

²³⁸ Kemalettin Çonkar, Hikmet Ulusan ve Mehmet Öztürk, **Genel Muhasebe**, 3. Basım, Ankara: Nobel Yayınları, 2006, s.38.

²³⁹ Özmen, s.33.

²⁴⁰ Ahmet Gök, “Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İnönü Üniversitesi SBE, 2007), s.45.

3.2.3. Nakit Akım Tablosu

Nakit Akım Tablosu, işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar. Nakit akım tablosu, işletmenin ele alınan dönem içindeki finansman politikasının değerlendirilmesine olanak hazırladığı gibi, işletmenin gelecek hesap dönemlerine ilişkin para gereksinimini tahminine, nakit bütçesinin hazırlanmasına da yardımcı olmaktadır.²⁴¹ Nakit akım tablolarını yöneticiler, pay sahipleri ve borç verenler kullanırlar.²⁴²

Nakit akım tablosu işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden nakit akışları (giriş ve çıkışları) olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.²⁴³ Nakit akım tablosu, hangi dönem için düzenleniyorsa, o döneme ait gelir tablosundan, o dönem ve bir önceki dönem karşılaştırmalı bilanço kalemlerindeki artış ve azalıştan, bir önceki dönem kârından dağıtılan kâr payları ve ödenen vergilerden faydalanılarak düzenlenmektedir.²⁴⁴

3.2.4. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu; ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak değişim tablosunun düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır. Bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgilerden yararlanılarak hazırlanmaktadır.²⁴⁵

Özkaynak değişim tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri ve geçmiş dönemler kârı (zararı) ve dönem net kârı (zarar) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu

²⁴¹ Öztin Akgüç, **Finansal Raporlar Analizi**, 2.Basım, Eskişehir: AÜ. Yayınları, 1999, s.199.

²⁴² Necdet Şensoy, **Nakit Akış Tabloları**, İstanbul: Yaylın Yayıncılık, 2002, s.56.

²⁴³ Serdar Özkan ve Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, (Ocak-Şubat 2010), s.71.

²⁴⁴ Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Der Yayınları, 2001, s.27.

²⁴⁵ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, 9. Basım, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Araştırma Vakfı Yayınları, 1995, s.247.

kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenmelidir.²⁴⁶ Özkaynak kalemlerini artıran işlemler artı, azaltan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate alınmaktadır.²⁴⁷

3.2.5. Diğer Finansal Tablolar

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe standardına göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların dışında, bazı işletmelerin düzenledikleri ve işletme içi ilgililere isteğe bağlı bilgi sunmak amacı ile düzenlenen finansal tablolara yer verilmiştir. (1) numaralı muhasebe standardında yapılmış olan düzenleme tam olarak işletmeler tarafından uygulanmaya başladıktan sonra bu finansal tabloların düzenlenmesi önemini zamanla yitireceği düşünülmektedir. Her ne kadar standartta düzenlenmesi gereken finansal tablolar ile ilgili bu yönde açıklamalar yapılmış olsa da özellikle bazı üretim işletmelerinde satışların maliyeti tablosu gibi tabloların düzenlendiği görülmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu ve kâr dağıtım tablosuna yer verilmiştir.

Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrıca düzenlenen tablodur. Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar.²⁴⁸ Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri, Yarı Mamul Stoklarında Değişim, Mamul Stoklarında Değişim ve Satışların Maliyetidir.²⁴⁹

Fon akım tablosunda fon kavramı, işletmede kullanılan tüm finansal araçlar olarak tanımlanmaktadır. Aktif ve pasif kalemlerde, bir dönem içinde ortaya çıkan değer hareketler, fon akışını oluşturur.²⁵⁰ Fon kaynaklarını ve fon kullanım alanlarını gösteren

²⁴⁶ Serdar Aytekin, “Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:92, (Mart-Nisan 2009), s.143.

²⁴⁷ Cafer Tezsezen, “Özsermaye Hesaplama ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 30, (Mayıs-Haziran 1995), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=30&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

²⁴⁸ Ümit Gücenme, **Mali Tablolar Analizi**, 2. Basım, Bursa: Marmara Kitabevi, 1999, s.183.

²⁴⁹ Süleyman Yükçü, **Finansal Muhasebe**, İzmir: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.97.

²⁵⁰ “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4000>, (19.Ekim.2010).

tablodur. Bu tablo, fonların hangi kaynaklardan sağlandığını ve nerelerde kullanıldığını göstermesi özelliği ile “nereden geldi nereye gitti” tablosu olarak da bilinmektedir.²⁵¹

Fon akım tablosunun düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır.²⁵² Fon akım tablosunun bazı düzenlenme kuralları vardır. Fon akım tablosu, temel mali tablolar ile birlikte sunulur. Bu tablo, gelir tablosunun sunulduğu her dönem için, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde düzenlenir.²⁵³ Fon akım tablosunun düzenlenebilmesi için bilanço bilgilerine ihtiyaç vardır.²⁵⁴

Fon akım tablosu, net yönteme göre düzenlenir ve olağan kârdan başlanıp, dönem içinde fon hareketine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek düzeltmeler yapılır. Nakit akım tablosu ise brüt yönteme göre düzenlenir ve dönem içinde fon sağlayan gelirler ayrı, fon hareketine neden olan maliyet ve gider unsurları ayrı gösterilir. Fon hareketine neden olmayan, yalnızca hesaplar arasında yapılan aktarmalar dolayısıyla hareket gösteren hesaplar, fon akım tablolarında yer almaz. Değer artış fonlarının veya yedeklerin ödenmiş sermayeye eklenmesini örnek olarak verebiliriz.²⁵⁵

Fon akım tablosunda, fon kaynakları ve kullanımları şeklinde bölümler vardır. Fon kaynakları; pasif kalemlerdeki artışlar ve aktif kalemlerdeki azalışlardır. Fon kullanımları ise, pasif kalemlerdeki azalışlar ve aktif kalemlerdeki artışlardır.²⁵⁶

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur.²⁵⁷ Kâr dağıtım tablolarının düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr

²⁵¹ Niyazi Berk, **Finansal Yönetim**, 6.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.61.

²⁵² Ümit Ataman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.89.

²⁵³ Ahmet Demir, **Mali Tablolar ve Uygulaması**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1995, s.66.

²⁵⁴ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, s.77.

²⁵⁵ Özmen, s.40.

²⁵⁶ Oktay Güvemli, **Mali Tablolar Tahlili**, 2. Basım, İstanbul: Formül Matbaası, 1979, s.184.

²⁵⁷ Ahmet Alp, “Muhasebede Kullanılan Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda İzlenmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi SBE, 2007), s.37.

paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.²⁵⁸

Kâr dağıtım kararının ilk şartı, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve bilançoya göre kâr sağlanmış veya daha önceki yıllar kârlarından bu amaç için kullanılabilecek yedek akçe ayrılmış bulunmasıdır. Şirket kârının dağıtılmasına karar verilirken, kanuni ve ihtiyarı yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükümlerince ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz.²⁵⁹

Kâr dağıtım tablosu, dört temel bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler; Dönem Kârının Dağıtımı, Yedeklerden Dağıtım, Hisse Başına Kâr ve Hisse Başına Temettü'dür.²⁶⁰

3.3. CAMIN ÜRETİMİNE İLİŞKİN MUHASEBELEŞTİRME

Üretim yapan işletmelerde maliyet muhasebesine göre muhasebeleştirme yapılmaktadır. Maliyet muhasebesi, endüstri işletmelerinde, yarı mamul ve mamul maliyetini tespit eder.²⁶¹

Muhasebe kayıt sistemi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında bağlantı ve düzeni sağlar.²⁶² Muhasebe kayıt sistemi, birbiri ile ilişkisi ve bağıntısı zorunlu olan muhasebe öğeleri ve özellikle finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında sağlanan uyumlu ve düzenli bir bütünlüktür. Düzenleme sürecinde, bu iki muhasebe arasında, organizasyon yönünden nasıl bir uyum ve bağlantı sağlanacağı konusunda çeşitli görüşler ortaya konulmuştur. Muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için

²⁵⁸ Ertuğrul Çetiner, **İşletmelerde Finansal Analiz**, Ankara: Tutubay Yayınları, 1996, s.81.

²⁵⁹ Şükrü Kızılot, "Kâr Dağıtımının Koşulları ve Zamanı", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 32, (Eylül-Ekim 1995), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=28&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1.

²⁶⁰ Levent Demirdağ, Mehmet Ataç ve Erol Özcan, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Kâr Dağıtım Tablosu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 35, (Mart-Nisan 1996), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=25&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

²⁶¹ Hanifi Ayboğa, "Hava Taşıt İşletmelerinde Sefer Maliyetlerinin Oluşumu ve Yönetim Aracı Olarak Kullanılması", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1988)**, s.37.

²⁶² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.33.

hesap çerçeveleri, genel hesap planları ve maliyet hesaplama yönergeleri bu görüşler paralelinde çeşitli biçimlerde hazırlanmıştır.²⁶³

Türkiye’de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin yürürlüğe girmiş hükümlerinde belirtildiği üzere muhasebe usul ve esasları, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.1994 tarihinden, özel hesap dönemi kullananlarda 1994 takvim yılı içinde hesap dönemlerinin açıldığı tarihten geçerli olmak üzere, 26.12.1992 tarihinde 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması yürürlüğe girmiş ve kullanılmaya başlanmıştır.²⁶⁴

Muhasebe kayıt yöntemi iki tanedir. Bunlar; tek taraflı (basit) ve çift taraflı kayıt yöntemidir. Tek taraflı kayıt yönteminde işletmenin gelir ve giderlerini toplama ve mali nitelikteki işlemler için yalnız tek taraflı kayıt yapılmasıdır. Buna örnek; işletme defterine yapılan kayıt şeklidir. Çift taraflı kayıt yöntemi ise, işlemlerin karşılıklı olarak en az iki muhasebe hesabına kaydedilmesi yoluyla, borçlu ve alacaklı hesap ya da hesaplara ait tutarların eşitliği ilkesine dayanan kayıt yöntemidir. Bu kayıt yöntemine örnek olarak, bilanço esasına göre tutulan defterler ile yevmiye defterine yapılan kayıtları verebiliriz.²⁶⁵

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nda, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantı sağlanabilmekte olup, maliyet muhasebesi hesapları için 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek sunulmuştur. Bunlar, üretim işletmeleri, hizmet işletmeleri ve ticaret işletmeleri olarak üç sınıfa ayrılmış işletmelerin aktif veya net satışlar toplamı dikkate alınarak sunulmuş olan seçeneklerdir.²⁶⁶ 7/A seçeneğinde ana hesabın altında gider yeri ve gider yeri altında daha alt gider hesapları yer alırken, 7/B seçeneğinde gider dağıtım tablosu düzenlenmesine veri sağlamak amacı ile her ana hesap altında fonksiyon esasına göre alt hesap ve detay bilgi için fonksiyonel hesaplar

²⁶³ Hanifi Ayboğa, “Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 64, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=67&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1-2.

²⁶⁴ Veysi Seviğ, “Muhasebe Sistemi Uygulamasının Başlangıcı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 22, (Eylül-Ekim 1993), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=38&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

²⁶⁵ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s.14-15.

²⁶⁶ Hanifi Ayboğa, “Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması”, s.7.

altında tekrar alt hesaplar yer almaktadır.²⁶⁷ 7/A seçeneği ve 7/B seçeneği arasındaki fark aşağıdaki tabloda olduğu gibidir:

Tablo 4
7/A ve 7/B Seçeneğinin Karşılaştırılması

7/A	7/B
1. Defter-i kebirde fonksiyon esası	1. Defter-i kebirde çeşit esası
2. Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu.	2. Küçük büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için.
3. Kayıt yöntemi: Eş zamanlı kayıt yöntemi Gider çeşitleri → Gider Yerleri → Gider Taşıyıcıları	3. Kayıt yöntemi: Eş zamanlı kayıt yöntemine uyum zorunluluğu yoktur. Çeşit esasına göre kayıt edilir.
4. Giderlerin kayıt zamanı ve ilgili hesapları: Doğdukları anda; a) Fonksiyon esasına göre → Defter-i kebir hesaplarına b) Gider çeşitleri ve yerlerine göre (aynı anda) → Yardımcı defter hesaplarına	4. Giderlerin kayıt zamanı ve ilgili hesapları: Doğdukları anda; I- a) Gider çeşidi esasına göre → Defter-i kebir hesaplarına, I- b) Fonksiyonlara ve gider yerlerine göre (aynı anda) → Yardımcı defter hesaplarına, II- a) Gider çeşidi esasına göre → Defter-i kebir hesaplarına, II- b) Fonksiyonlara ve gider yerlerine göre (dönem sonunda) → Gider Dağıtım Tablosu,
5. Maliyet Hesap Grupları 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları 71 Direkt İlkmadde 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	5. Maliyet Hesap Grupları 79 GİDER ÇEŞİTLERİ 790 İlk Madde Ve Malzeme Giderleri 791 İşçi Ücret Ve Giderleri 792 Memur Ücret Ve Giderleri 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler 794 Çeşitli Giderler 795 Vergi, Resim Ve Harçlar 796 Amortisman Ve Tükenme Payları 797 Finansman Giderleri 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı 799 Üretim Maliyet Hesabı
0-9 Gider Çeşitleri 10-99 Gider Yerleri	
<u>Defter-i Kebir Hesapları</u> - Gider Hesapları - Gider Yansıtma Hesapları - Fark Hesapları	

Kaynak: Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.43.

²⁶⁷ İbrahim Lazol, “Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Seçenekleri ve Gerekliliği Üzerine”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 3, Temmuz 1999, s.22.

3.3.1. Tekdüzen Hesap Planında 7/A Seçeneğine Göre Muhasebeleştirme

Maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde, Tekdüzen Hesap Planında 7/A ve 7/B seçenekleri kullanılabilir. Büyük kapasiteli üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmaktadırlar.²⁶⁸ Bu seçeneklerden hangisinin kullanılacağı belirli bir tutarın aşılmasına göre belirlenmektedir. 2011 yılı itibari ile bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 1.633.430.-TL veya net satışlar toplamı 3.266.750.-TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmelerinde, giderlerin izlenmesinde bu seçenek uygulanır. Ayrıca 7/A seçeneği isteğe bağlı olarak da kullanılabilir.²⁶⁹

7/A seçeneğinde muhasebe dönemi boyunca maliyet ve giderler ait olduğu defteri kebir hesaplarıyla, gider çeşitleri ve gider yerleri yardımcı hesaplarına kayıtlanırlar.²⁷⁰ 7/A seçeneğinde, gider (maliyet) kayıtlarının fonksiyon esasına göre belirlenmiş defter-i kebir hesapları ile birlikte, gider çeşitleri ve gider yerlerini izlemeye olanak verecek yardımcı hesaplarda (eş zamanlı kayıt esasında) izlenmektedir.²⁷¹ Eşzamanlı kayıt sistemi, giderlerin muhasebe kayıtlarını yaparken aynı zamanda yardımcı defterlere de gider çeşidi ve gider yeri kayıtlarının yapılması demektir.²⁷² Tekdüzen Hesap Planında 70-78 numaralı hesap grupları 7/A seçeneği için kullanılmaktadır. 70 numaralı grup maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda kullanılacak olan hesaplardan oluşmaktadır. Diğer hesap grupları ise maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin aynı çatı altında çalışması halinde kullanılacak hesaplara tahsis edilmiştir.

Bu hesap gruplarından ilk üçü (71, 72 ve 73 kodlu gruplar), mamul üretimi ile ilgili maliyetlerin, 74 kodlu grup hizmet üretimi ile ilgili maliyetlerin, son üç hesap grubu (75, 76, 77 kodlu gruplar) diğer faaliyet maliyetlerinin; 78 numaralı hesap grubu ise, finansman maliyetlerinin izlenmesine ait hesapları kapsamaktadır. Bu seçenekte

²⁶⁸ Nalan Akdoğan, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Fiili Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 20, (Mayıs-Haziran 1993), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=40&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

²⁶⁹ “Pratik Bilgiler 2011”, http://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/Verginet_Pratik_Bilgiler_2011.pdf, (10.Mayıs.2011), s.49.

²⁷⁰ Mustafa İpçi, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994, s.581.

²⁷¹ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.44.

²⁷² Ömer Can Erduran, “7/A Seçeneği, Gider Yeri ve Gider Çeşitleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 49, (Ekim-Kasım-Aralık 1999), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=11&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.2.

yardımcı defterlerde izlenecek olan gider çeşitleri 0-9 sayılı hesaplarda, gider yerleri ise 10-99 sayılı hesaplarda gösterilmektedir.

Maliyet hesap gruplarının defter-i kebir hesabında; gider, yansıtma ve fark hesapları şeklinde sınıflandırılırlar.²⁷³ Gider hesapları; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır.²⁷⁴ Yansıtma hesapları; fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır. Fark hesapları; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır.²⁷⁵

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.²⁷⁶ Gider hesapları, dönem içinde gerçekleşen giderler ve hesapların borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilir. Yansıtma hesapları, dönem sonunda gelir tablosu hesaplarına aktarılmak için kullanılır. Fark hesabı ise standart maliyet yönteminin uygulanması halinde fiili ile tahmini arasındaki farklar bu hesaplara kayıt edilir.²⁷⁷ 7/A Seçeneğinde yer alan maliyet hesaplarına Ek 17’de yer verilmiştir.

7/A seçeneğinde, ana hesapların yanı sıra gider çeşitleri (yardımcı) hesapları ise, işletmenin yapısına göre detaylandırılabilir. Bu hesaplar sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılmaktadır. Ancak buradaki ayırım işletmelerin ihtiyaç ve tercihlerine bırakılmıştır.²⁷⁸ Gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında 0-9 nolu hesap grubu esas alınabilir. Gider çeşitleri hesaplarına Ek 18’de yer verilmiştir.

²⁷³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.44-45.

²⁷⁴ Macide Şoğur, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çözümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemleri**, 2.Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1996, s.253.

²⁷⁵ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.45.

²⁷⁶ Nagihan Karaman, “Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı’na Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması ve Bir Uygulama”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kocaeli Üniversitesi SBE, 2008), s.22.

²⁷⁷ Lale Erdem Karabıyık, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Örneklerle Envanter ve Değerleme**, Bursa: Marmara Kitabevi, 1997, s.172.

²⁷⁸ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.48.

Gider yerleri hesabı, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir biçimini ya da içindeki bir yeri ifade eder.²⁷⁹ Giderlerin planlanması ve kontrol edilmesi amacıyla kullanılan hesaplardır. Bu hesaplar işletmelerin organizasyon şemalarına göre belirlenir. Gider yerleri aşağıdaki gibidir:

- Esas üretim gider yerleri,
- Yardımcı üretim gider yerleri,
- Yardımcı hizmet gider yerleri,
- Yatırım gider yerleri,
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri,
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri,
- Pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri,
- Genel yönetim gider yerleri.²⁸⁰

7/A seçeneğinde, eşzamanlı kayıt esası kullanıldığı için yardımcı hesap planı sistematigi oluşturulurken önce ana hesap, sonra gider yeri ve gider çeşidi şeklinde oluşturulmaktadır. Hesap planı örneği aşağıdaki gibidir:

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERİ

710 10 A Esas Üretim Gider Yeri

710 10 001 B Grubu Direkt maddeler

7/A seçeneğinde kayıt akışı; muhasebe kayıt sistemi açısından (birci ya da ikici), maliyetlerin kayıtlanma zamanı ve kontrolü açısından (fiili ya da standart) olmak üzere farklı seçeneklerde esnek yapıyı ortaya koymaktadır. Dönem sonu geldiğinde 70-78 hesap grubunda yer alan hesaplar Tekdüzen Hesap Planında yer alan yansıtma hesaplarına ve gelir tablosunda yer alan ilgili sonuç hesaplarına göre aktarmak kaydıyla kapanış kaydı yapılır.²⁸¹

²⁷⁹ Remzi Örtten, **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri**, 2. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.432.

²⁸⁰ “Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/tek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>, (19.Ekim.2010).

²⁸¹ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.51-56.

Cam üreten işletmelerde muhasebe kayıtları yapılırken 7/A seçeneği kullanılmaktadır. Gider yeri, çeşitleri ve kullanılan maddelere göre ana hesaplarda alt hesap açılarak kayıtlar yapılmaktadır. Atölyelerde yapılan işlemler fabrikalarda olduğu gibi büyük çaplı olmasa da isteğe bağlı olarak maliyetlerin detaylı takibi açısından 7/A seçeneği kullanılabilir.

Hesap planının genel kodlama yapısı aşağıdaki gibidir.

7 1 0 1 0 1 1 0 0 1

XXX Y X X x y Z z

XXX : Fonksiyonel gider, gider yansıtma ve fark hesapları (Defter-i Kebir Hesapları)

Y : Gider merkezlerini,

XX : Gider çeşitlerini,

x : Gider çeşit ayrıntısını,

y : Alt gider merkezini,

Z : Gider yerini veya ana departmanı,

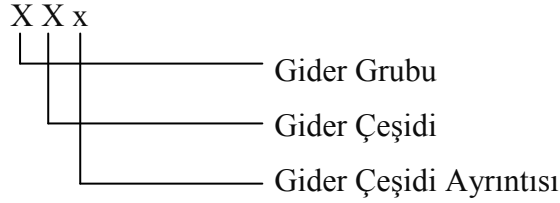
z : Alt departmanı göstermektedir.

Cam üretimi yapan işletmelerde kullanılan gider merkezleri ve masraf yerlerine örnek Ek 19'da yer verilmiştir.

Muhasebe kayıtları yapılırken gider merkezlerine göre maliyet hesaplarına alınmaktadır. Esas üretim gider merkezinde yer alan tutarların ilk madde ve malzeme ile ilgili olan kısmı 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME hesabına kayıt edilir. İşçilik ile ilgili olan kısmı ise 720 DİREKT İŞÇİLİK hesabına kayıt edilir. Yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerlerinde yer alan tutarlar 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına kayıt edilir. Genel yönetim gider yerleri mamul ve anbar ile ilgili ise 760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ hesabına kayıt edilirken, bu bölümlerle ilgili olmayan tutarlar ise 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabına kayıt edilmektedir.

Gider çeşitlerinin takibinde ise gider grubu, çeşidi ve ayrıntısı şeklinde sınıflandırılmıştır. Örneğin;

0 2 9 Diğer Yardımcı İlk Maddeler



Bu örnekte 0 kodu ile başladığı için ilk madde ve malzeme grubundadır. 02 yardımcı ilk madde çeşididir. 029 ise diğer yardımcı ilk maddeler ayrıntısında yer almaktadır. Gider çeşitlerine örnek olabilecek sınıflandırmaya Ek 20’de yer verilmiştir.

Satış mağazalarında faaliyet konusu, üretimden ziyade alış ve satışa yöneliktir. Satış mağazalarında üretilen mamul olmadığı için üretim işletmelerindeki muhasebe düzeninden farklı olarak ticari mal alış ve satış kayıtları yapılmaktadır. Maliyet hesaplarından mamul üretiminde kullanılan hesaplar üretim maliyeti olarak kayıt edilmemektedir. Çalışanların ücretleri, pazarlama, satış, dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi giderler maliyet hesaplarında takip edilmektedir. Takip edilen gider hesapları, hesap dönemi sonunda sonuç hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına yansıtılarak kapatılırlar. Satış mağazalarındaki muhasebe döngüsü ticari işletmelerde takip edilen muhasebe sistemi gibidir.

Atölyelerde ise 7/B seçeneği kullanılmaktadır. Ancak isteğe bağlı olarak 7/A seçeneğini kullanan atölyelerde vardır. Bu çalışmada incelediğimiz atölyede, 7/A seçeneği kullanılmaktadır. Hesap planı, gider yerleri ve çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. Çalışmada incelediğimiz atölyede gider yeri ve çeşitlerinin takibi burada belirtilmiş olan sınıflandırmadan farklıdır. Atölyedeki muhasebe düzeni uygulama kısmındaki muhasebe kayıtları örneklerinde olduğu gibidir. Atölyelerde gider yerleri ve çeşitlerine örnek olabilecek sınıflandırmaya Ek 21 ve Ek 22’de yer verilmiştir.

Atölyedeki hesap planının genel kodlama yapısını aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

7 1 0 1 1 0 1 5

x x x y y z z z

xxx : Fonksiyonel gider, gider yansıtma ve fark hesapları (Defter-i Kebir Hesapları)

yy : Gider merkezleri,

zzz : Gider çeşitleridir.

3.3.1.1. İlk Madde ve Malzemelerin Satın Alınmasının Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzeme, üretimi yapılacak mamulün türüne göre değişen, henüz mamul aşamasına gelmemiş malzemelerdir. Cam üretiminde ilk madde ve malzemeye; kum, kalker, kobalt, dolomit, pirit gibi malzemeleri örnek olarak verebiliriz.

Örnek 1: İşletme cam üretiminde kullanılmak üzere 1.500.-TL’lik kum, 2.000.-TL’lik soda, 1.100.-TL’lik kalker peşin satın almıştır. KDV oranı %18 olarak dikkate alınmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

150 İLK MADDE ve MALZ.		4.600,00
150 101 1002 Kum	1.500,00.-	
150 101 2002 Soda	2.000,00.-	
150 101 4002 Kalker	1.100,00.-	
191 İNDİRİLECEK KDV		828,00
100 KASA		5.428,00
İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınmasının Kaydı		

3.3.1.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Alınan ilk madde ve malzemeler üretim bölümlerine çıkışta direkt ya da endirekt ilk madde ve malzeme olup olmamasına göre kullanılacak maliyet hesapları değişmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme, üretilen ürünün maliyetine direkt olarak katılan malzemelerdir. Çalışmanın bu bölümünde, direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerine ilişkin, 7/A seçeneğine göre örnekler gösterilmiştir.

Örnek 2: Daha önce satın alınan, değeri 1.350.-TL olan kum, cam üretiminde harman oluşturulması için A fırınına gönderilmiştir. 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZ.	1.350,00
710 101 1002 Kum	
150 İLK MADDE ve MALZ.	1.350,00
150 101 1002 Kum	
İlk Madde ve Malz. Üretime Gönderilmesinin Kaydı	

3.3.1.3. Direkt İşçilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Direkt işçilik maliyetleri, üretilen mamulün maliyetine direkt olarak yüklenebilen maliyetlerdir.

Örnek 3: Camın üretiminde harman ve fırın bölümünde çalışan işçilerin esas ücretleri toplamı 10.000.-TL'dir. Kesilen gelir vergisi 1.275.-TL, damga vergisi 66.-TL, SGK primi işçi payı 1.400.-TL, işsizlik sigortası primi işçi payı 100.-TL'dir.²⁸² 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	10.000,00
720 010 1001 Harman ve Fırın	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FON.	1.341,00
360 01 Gelir Vergisi 1.275,00.-	
360 02 Damga Vergisi 66,00.-	
361 ÖDENECEK SOS.GÜV. KESİNT.	1.500,00
361 01 SGK Primleri 1.400,00	
361 02 İşsiz. Sig. Prim. 100,00	
335 PERSONELE BORÇLAR	7.159,00
Direkt İşçilik Giderinin Kaydı	

Yukarıdaki direkt işçilik gideri için yapılan yevmiye kaydında, 335 PERSONELE BORÇLAR hesabı kullanılmıştır. Burada 381 GİDER TAHAKKUKLARI hesabı da kullanılabilir. Gider tahakkukları hesabına, gerçekleşmiş henüz ödenmemiş ve dönemsellik ilkesi gereğine göre ileri bir vadede ödenecek giderler

²⁸² Bu örnekte, SGK işveren payı ve işsizlik sigortası primi işveren payı dikkate alınmamıştır.

kayıt edilmektedir. Dönemsellik ilkesine göre; işçi ücretleri de ileri bir vadede ödendiği için gider tahakkukları hesabına kayıt edilebilmektedir.

3.3.1.4. Genel Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Genel üretim maliyetleri, üretilen mamulün maliyetine direkt olarak yüklenemeyen maliyetlerdir. Bu maliyetler arasında endirekt yüklenen madde ve işletme malzemesi, endirekt yüklenen işçilik maliyetleri, enerji, makine bakım ve onarım gibi direkt yüklenemeyen giderler yer almaktadır.

Örnek 4: Daha önce satın alınan değeri 3.200.-TL olan, harman bölümüne ait işletme malzemesi, camın renklendirilmesi için harman bölümüne gönderilmiştir. 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.200,00
730 004 9001 İşletme Malzemesi	
150 İLK MADDE ve MALZ.	3.200,00
150 004 9001 İşletme Malzemesi	
İşletme Malzemesinin Üretime Gönderilmesi	

Genel üretim gideri olarak kabul edilen giderler arasında amortismanları da örnek olarak verebiliriz. Amortisman, işletmede bir yıldan uzun süreli kullanılacak varlıkların maliyetinin birden fazla döneme dağıtılması işlemidir.²⁸³ Maddi duran varlıkların değerlerinin kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilmesini sağlamak amacıyla ayrılan değer azalışlarıdır. Kayıt yönteminde direkt ve endirekt kayıt yöntemi olmak üzere iki kayıt yöntemi kullanılmaktadır.²⁸⁴ Ticari işletmelerde amortismanlar genel yönetim giderlerinde takip edilmektedir. Ancak üretimde kullanılan makineler ve o üretim bölümüne ait duran varlıklardan ayrılan amortismanlar endirekt giderdir. Genel üretim giderleri arasında takip edilir.

²⁸³ Ayten Ersoy, “SPK Kapsamındaki İşletmelerde Amortismanların Finansal Kaynak Oluşturucu Konumu”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1991), s.46.

²⁸⁴ Hanifi Ayboğa, “Anonim Şirketlerin İştirak İlişkilerinde Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu İle Gayrimenkul Satış Kârının Esas Sermayeye Eklenmesinde Muhasebe İlişkileri”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1991), s.114-118.

Örnek 5: Harman ve Fırın bölümünde yer alan A fırınına ait tesis, makine ve cihazlar için 4.600.-TL amortisman hesaplanmıştır. 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.600,00
730 160 4102 A Fırını Tesis, Makine ve Cihaz. Amortismanı	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞ.	4.600,00
373 01 Amortisman Karş.	
Amortisman Ayrılması Kaydı	

Endirekt işçilik maliyeti ise, üretilen ürünün maliyetine direkt olarak yüklenemeyen işçilik maliyetleridir.

Örnek 6: Camın üretiminde harman ve fırın bölümünde çalışan işçilerin esas ücretlerinin toplamı 24.500.-TL'dir. Çalışan işçiler, bu ücretin 4.500.-TL'lik kısmını boşa geçirmiştir. Boşa geçen süre işletmenin kontrolündedir. 7/A seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.²⁸⁵

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	20.000,00
720 010 1001 Harman ve Fırın	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.500,00
730 017 1001 Harman ve Fırın	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	24.500,00
Direkt İşçilik ve Endirekt İşçilik Giderlerinin Kaydı	

Boşa geçen süre, işletme kontrolünde olduğu için 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına endirekt işçilik olarak kayıt edilmiştir. Boşa geçen süre, işletme kontrolü dışında örneğin; elektrik kesintisi gibi nedenlerden dolayı olduğunda, 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI (-) hesabına kayıt edilmektedir.

²⁸⁵ Bu örnekte işçinin ücretinden yapılan kesintiler dikkate alınmamıştır. 381 Gider Tahakkukları hesabına kayıt edilmiştir. Örnek 3'de direkt işçilik gideri için yapılan yevmiye kaydında olduğu gibi kesintiler için aynı hesaplar kullanılmaktadır.

3.3.1.5. Mamul Aşamasının Muhasebeleştirilmesi

Üretilen ürün mamul aşamasına gelmeden önce ilk madde ve malzeme olarak satın alınır. Alınan ilk madde ve malzemeler belirli süreçlerden geçirilerek yarı mamul aşamasına gelirler. Yarı mamul aşamasından sonra mamul aşamasına geldiğinde ürün üretimi tamamlanmış demektir. Satışa hazır hale gelen ürüne mamul denilmektedir. Cam üretimine bakacak olursak kum, kireç, soda ve diğer malzemeler harman haline getirildikten sonra fırınlarda eritilerek kalıplara aktarılır. Kalıplarda şekil verilerek bazı aşamalardan geçer. En son cam haline geldikten sonra mamul anbarına sevkiyatı yapılır. Ürün satışa hazır hale gelmiştir.

Örnek 7: Mamul aşamasına gelen cam parfüm şişesi için 1.700.-TL kum, 1.300.-TL soda, 4.500.-TL kalker'den oluşan ilk madde ve malzeme, 8.300.-TL direkt işçilik, 2.400.-TL endirekt işçilik, 1.600.-TL amortisman tutarı oluşmuştur. Parfüm şişesi B fırınında harman oluşturularak üretimi gerçekleştirilmiştir. İlk önce yarı mamul daha sonrada mamul aşamasına gelmiş parfüm şişesi için yapılması gereken muhasebe kaydını yazınız.

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		19.800,00
711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. YANS.		7.500,00
711 201 1003 B Fırını Kum	1.700,00.-	
711 201 2003 B Fırını Soda	1.300,00.-	
711 201 4003 B Fırını Kalker	4.500,00.-	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA		8.300,00
721 210 1003 B Fırını Esas Ücret		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA		4.000,00
731 220 1003 B Fırını Endir. İşç.	2.400,00.-	
731 260 6003 B Fırını Amort.	1.600,00.-	
Yansıtma Hesaplarının Yarı Mamullere Devri		

711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. YANS.		7.500,00
711 201 1003 B Fırını Kum	1.700,00.-	
711 201 2003 B Fırını Soda	1.300,00.-	
711 201 4003 B Fırını Kalker	4.500,00.-	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA		8.300,00
721 210 1003 B Fırını Esas Ücret		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA		4.000,00
731 220 1003 B Fırını Endir. İşç.	2.400,00.-	
731 260 6003 B Fırını Amort.	1.600,00.-	
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME		7.500,00
710 201 1003 B Fırını Kum	1.700,00.-	
710 201 2003 B Fırını Soda	1.300,00.-	
710 201 4003 B Fırını Kalker	4.500,00.-	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		8.300,00
720 210 1003 B Fırını Esas Ücret		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		4.000,00
730 220 1003 B Fırını Endir. İşç.	2.400,00.-	
730 260 6003 B Fırını Amort.	1.600,00.-	
Gider Hesaplarının Yansıtma Hesaplarına Devri		
152 MAMULLER		19.800,00
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		19.800,00
Yarı Mamullerden Mamullere Devir		

3.3.2. Tekdüzen Hesap Planında 7/B Seçeneğine Göre Muhasebeleştirme

7/B seçeneği ticaret işletmelerinin, küçük üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini gerçekleştirirken yaptıkları harcamalarla ilgili giderleri içermektedir. 7/B seçeneği gider çeşitlerine göre bir gider sınıflandırmasını temsil etmektedir.²⁸⁶

7/B seçeneğini, daha küçük üretim işletmeleri ile ticaret işletmeleri kullanırlar.²⁸⁷ 2011 yılı itibari ile ticari işletmeler ile bir önceki yıl 7/A seçeneği kullanma zorunluluğu olan işletmeler için belirlenmiş tutarın altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinde isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygularlar.²⁸⁸ 7/A

²⁸⁶ Bade Bayraktar, “Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırmalı Bir Örnek”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi SBE, 2008), s.21.

²⁸⁷ “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları”, http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/MuhasebeDuzenlemeleri/Yerel_Duzenlemeler/Tek_Duzen_Hesap_Plani/Documents/V.doc, (19.Ekim.2010).

²⁸⁸ “Tekdüzen Hesap Planı”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat2/tekduzen.pdf>, (19.Ekim.2010), s.216.

seçeneği için belirlenmiş olan tutar; Aktif toplamı 1.633.430.-TL veya net satışlar toplamı 3.266.750.-TL'dir.²⁸⁹ Bu seçenekte giderler, defter-i kebirde çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler, gider dağıtım tablosu aracılığı ile fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine, hizmet veya mamul maliyetlerine ve sonuç hesaplarına aktarılır.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 no'lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır. Bu hesap grubu altında kullanılacak olan hesaplardan gider hesabı niteliğinde olanlar 7/A seçeneğinde “gider çeşitleri yardımcı hesapları” için belirlenmiş hesap grupları ile aynı kapsam ve adlara sahiptir.²⁹⁰ 790 hesabından 799 hesabına kadar sınıflandırılmış olan hesaplar 7/B seçeneğinde kullanılmaktadır.²⁹¹ Bu uygulamada maliyet hesap gruplarına Ek 23'de yer verilmiştir.

Üretime verilen madde ve malzeme tutarları 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na alacak kaydedilirken, 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'na borç kaydedilir. Bu maliyet seçeneğinde, giderler doğal nitelik açısından sınıflandırıldığı için direkt veya endirekt madde giderleri biçiminde bir ayırım yapılmamakta, madde ve malzeme kullanımlarının tamamı 790 numaralı hesapta izlenmektedir.²⁹²

Bu seçenekte, farklı kayıt sistemleri ya da maliyet yöntemlerinin uygulanmasına olanak sağlanan esnek bir yapı söz konusu değildir. Bu nedenle birci muhasebe kayıt sistemi ve fiili maliyet yöntemi dışında bir uygulama söz konusu olamayacaktır. Yılsanında tüm hesaplar 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı karşılaştırılarak ve ilgili sonuç hesabına aktarılarak kapanış kaydı yapılır.²⁹³

Cam üretimi yapan işletmelerde çoğunlukta 7/A seçeneği kullanılmaktadır. Atölyeler daha küçük birimler olmalarına rağmen isteğe bağlı olarak 7/A seçeneğini kullanabilirler. Satış mağazalarında ise genellikle 7/A seçeneği kullanılmaktadır. Ancak 7/B seçeneğini, kullanan küçük satış mağazaları da vardır.

²⁸⁹ “Pratik Bilgiler 2011”, http://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/Verginet_Pratik_Bilgiler_2011.pdf, (10.Mayıs.2011), s.49.

²⁹⁰ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.60.

²⁹¹ Ahmet Doğan, **Genel Muhasebe 1**, Kayseri: Adn Yayınları, 1997, s.207-208.

²⁹² Cemal Çakıcı, “THP. 7/B Seçeneğine Göre Safha Maliyet Sisteminde Muhasebe Kayıtları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:52, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2000), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=6&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.4.

²⁹³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.60-62.

7/B seçeneğine göre muhasebeleştirilmesinde, ilk madde ve malzemenin alış kaydı 7/A seçeneğinde olduğu gibidir. Bu nedenle bu bölümde tekrar aynı yevmiye kayıtlarına yer verilmemiştir. 7/B seçeneğinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yönelik örnekler aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek 8: Satın alınmış olan 1.350.-TL'lik kum cam harmanının oluşturulması için A fırınına gönderilmiştir. 7/B seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

790 İLK MADDE ve MALZ. GİDER.	1.350,00
790 101 1002 Kum	
150 İLK MADDE ve MALZ.	1.350,00
150 101 1002 Kum	
İlk Madde ve Malz. Üretime Gönderilmesi Kaydı	

Direkt İşçilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek 9: Camın üretiminde harman ve fırın bölümünde çalışan işçilerin esas ücretleri toplamı 10.000.-TL'dir. Kesilen gelir vergisi 1.275.-TL, damga vergisi 66.-TL, SGK primi işçi payı 1.400.-TL, işsizlik sigortası primi işçi payı 100.-TL'dir.²⁹⁴ 7/B seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

791 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ	10.000,00
791 010 1001 Harman ve Fırın	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FON.	1.341,00
360 01 Gelir Vergisi	1.275,00.-
360 02 Damga Vergisi	66,00.-
361 ÖDENECEK SOS.GÜV. KESİNT.	1.500,00
361 01 SGK Primleri	1.400,00
361 02 İşsiz. Sig. Prim.	100,00
335 PERSONELE BORÇLAR	7.159,00
Direkt İşçilik Giderinin Kaydı	

²⁹⁴ Bu örnekte, SGK işveren payı ve işsizlik sigortası primi işveren payı dikkate alınmamıştır.

Genel Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek 10: Satın alınmış olan 3.200.-TL’lik harman bölümüne ait işletme malzemesi, camın renklendirilmesi için harman bölümüne gönderilmiştir. 7/B seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

790 İLK MADDE ve MALZ. GİDER.	3.200,00
790 004 9001 İşletme Malzemesi	
150 İLK MADDE ve MALZ.	3.200,00
150 004 9001 İşletme Malzemesi	
İşletme Malzemesinin Üretime Gönderilmesi Kaydı	

Örnek 11: Camın üretiminde harman ve fırın bölümünde çalışan işçilerin esas ücretlerinin toplamı 24.500.-TL’dir. Çalışan işçiler, bu ücretin 4.500.-TL’lik kısmını boşa geçirmiştir. Boşa geçen süre işletmenin kontrolündedir. 7/B seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.²⁹⁵

791 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ	24.500,00
791 010 1001 Harman ve Fırın	20.000,00.-
791 017 1001 Boşa Geçen Süre	4.500,00.-
381 GİDER TAHAKKUKLARI	24.500,00
Direkt İşçilik ve Endirekt İşçilik Giderlerinin Kaydı	

Mamul Aşamasının Muhasebeleştirilmesi:

Örnek 12: Mamul aşamasına gelen camdan üretilmiş ilaç şişesi için 1.700.-TL kum, 1.300.-TL soda, 4.500.-TL kalker’den oluşan ilk madde ve malzeme, 8.300.-TL direkt işçilik, 2.400.-TL endirekt işçilik, 1.600.-TL amortisman tutarı oluşmuştur. İlaç şişesi B fırınında harman oluşturularak üretimi gerçekleştirilmiştir. İlk önce yarı mamul daha sonrada mamul aşamasına gelmiş ilaç şişesi için 7/B seçeneğine göre muhasebe kaydını yazınız.

²⁹⁵ Bu örnekte işçinin ücretinden yapılan kesintiler dikkate alınmamıştır. 381 Gider Tahakkukları hesabına kayıt edilmiştir. Örnek 9’da direkt işçilik gideri için yapılan yevmiye kaydında olduğu gibi kesintiler için aynı hesaplar kullanılmaktadır.

799 ÜRETİM MALİYETİ	19.800,00	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA		19.800,00
Yansıtma Hesabının Üretim Maliyetine Devredilmesi Kaydı		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA	19.800,00	
790 İLK MADDE ve MALZEME		7.500,00
790 201 1203 B Fırını Kum	1.700,00.-	
790 201 2203 B Fırını Soda	1.300,00.-	
790 201 4203 B Fırını Kalker	4.500,00.-	
791 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		10.700,00
791 210 1203 B Fırını Esas Ücret	8.300,00.-	
791 220 1203 B Fırını Endir. İşç.	2.400,00.-	
796 AMORTİSMAN ve TÜKENME PAY.		1.600,00
796 260 4203 B Fırını Amort.		
Maliyet Hesaplarının Kapatılması Kaydı		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	19.800,00	
799 ÜRETİM MALİYETİ		19.800,00
Üretim Maliyetinin Yarı Mamuller Hesabına Devri		
152 MAMULLER	19.800,00	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		19.800,00
Mamul Kaydı		

4. CAMIN ÜRETİMİ VE MALİYETİNİN HESAPLANMASI

4.1. CAMIN ÜRETİMİ

Camın üretiminde simetri, kullanılan maddeler, üretim teknikleri ve kullanılan aletler önemlidir. Eğer dikkate alınmazsa üretimin her döneminde sorunlar ortaya çıkabilir. Örneğin; camın sıcakken taşınmasında ya da henüz sıcakken soğutulmaya bırakılmasında bile çeşitli sorunlar belirebilir. Bu nedenle, simetrik bir ürünün henüz biçimini aldığı ve sıcak bulunduğu sürede, simetrisini “kendi kendisine bulması” için eksen boyunca asılı tutulması, ya da uygun bir yüzeye oturtulması gerekir.²⁹⁶ Üretim birçok safhadan oluşmaktadır. Bu bölümde üretim safhalarına, kullanılan teknik ve aletlere yer verilecektir.

²⁹⁶ Önder Küçükerman, “Cam Koleksiyoncusunun Not Defterinden: Camı Kesmek ya da Kesmemek”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 83, (Haziran-Temmuz-Ağustos 2004), s.49.

4.1.1. Camın Üretim Safhaları

Cam üretimi uygun özelliklere sahip camların üretimi ile başlar. Cam üretiminde kullanılan birçok hammadde vardır.²⁹⁷ Hammadde seçiminde dikkat edilmesi gereken en önemli noktalar; saflığı, fiyatı ve basit bileşimli olmasıdır. Ayrıca hammaddelerin hazırlanması, karıştırılması ve ergime dereceleri de göz önünde bulundurulması gereken diğer faktörlerdir.²⁹⁸

Camın üretiminde, üretilen camın türüne göre bazı aşamalar aynı olmakla birlikte, bazı farklılıklar olabilmektedir. Ambalaj olarak üretilen camla, düz cam arasındaki farklılığı örnek olarak verebiliriz. Ambalaj olarak üretilen bira şişesi, ilaç şişesi ve kavanoz gibi camlar bazı aşamalardan geçerler. İlk olarak ana maddeler hazırlanır. Burada üretilen camın türüne göre hammadde kullanılmaktadır. Hammadde içerisinde, gerek üretim aşamasında oluşan gerekse dışarıdan alınan cam kırıkları da kullanılmaktadır. Ana maddeler hazırlandıktan sonra fırınlara gönderilerek, burada ergitme işlemi gerçekleştirilmektedir.

Ergitme işleminden sonra, çalışma havuzlarına alınarak makinelerden damlalar halinde kalıplara akıtılır. Kalıplarda şekil verildikten sonra, sıcak kaplama yapılır ve tavlama tüneline geçerek soğuk kaplama yapılır. Sıcak kaplama, şişe yüzeyinde oluşabilen kılcal çatlakların sıvanmasıdır ve şişenin dayanıklılığını arttırmak için yapılan işlemdir. Sıcak kaplama yapılmasının amacı; cam üzerinde herhangi bir çizik varsa bunu kapatabilmektir. Soğuk kaplama, su kullanılarak yapılan püskürtme işlemidir.²⁹⁹ Soğuk kaplama yapılmasının amacı ise camın direncini (dayanımını) arttırmak ve saydamlık kazandırmaktır. Soğuk kaplama yapıldıktan sonra soğutma sonrası işlemlerine geçilir. Burada üretilen ürünün özelliklerine göre hem yeniden ayırma (rowsort) elemanı hem de makineler tarafından kontrolden geçmektedir. Rowsort elemanı, soğutma sonu bölümünde şişelerin ürün özelliklerine göre uygun üretilip üretilmediğini kontrol etmektedir.

²⁹⁷ Orbay, s.20.

²⁹⁸ Ömer Kaygılı, “Radyasyonun Cam-Seramik Maddelerin Kristalleşme ve Mekanik Özellikleri Üzerine Etkisi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi FBE, 2005), s.31.

²⁹⁹ Gökhan Duymaz, “Cam Fırının Termodinamik Analizi”, (Yayımlanmamış Lisans Bitirme Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi, 2008), s.26.

Bu ilk kontrolden sonra, kalite kontrol bölümüne gelerek tekrar kalite kontrolden geçer ve kalite bölümünden onay alınırsa, mamul olarak anbara sevki yapılır. Anbardan da müşterilere gönderilir. Ambalaj olarak camın üretilmesinde, genel olarak üretim döngüsü bu şekilde olsa da, arada sağlık açısından ve mevzuat açısından uyulması gereken düzenlemeler de yapılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, camın üretim safhalarını genel olarak ele alıp üretim maliyetlerinin hesaplanması kısmında ambalaj olarak üretilen camın üretim aşamalarına göre maliyetlerinin hesaplanmasına değinilmiştir.

Camın üretim safhasında özellikle biçimlendirme tekniklerinde farklılık olabileceği gibi genel olarak üretim safhalarını beş aşamada ele alabiliriz. Bunlar;

- 1) Ana maddelerin hazırlanması,
- 2) Ergitme,
- 3) Biçimlendirme,
- 4) Tavlama,
- 5) Dekorasyon (İşleme)'dir.

4.1.1.1. Ana Maddelerin Hazırlanması

Camın bileşimine girecek ana maddelerin her şeyden önce yabancı maddelerden arındırılıp iyi şekilde öğütülmeleri gerekmektedir. Öğütülen ana bileşenler üretilcek camın türüne göre belirli miktarlarda (camın bileşimine göre) alınıp karıştırıldıktan sonra eritmek üzere fırına sevk edilir.³⁰⁰ Tek tip cam üreten tesislerde öğütülmüş ana maddeler, silolarda depolanır ve siloların alt tarafındaki kapakları açılmak suretiyle istenen miktarda malzeme, terazili bir arabaya alınır.³⁰¹

Adi camın bileşimine giren; kum, soda, kireç gibi ana maddeler ve cama önemli özellikler kazandıran, üretimde bazı faydalar sağlayan yardımcı maddeler vardır.³⁰² Bu maddeler ergime aşamasına geçebilmesi için öğütülerek arabalara konulur.

³⁰⁰ Kantur, s.13.

³⁰¹ “Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri”, <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

³⁰² Nurdan Sarıtaş, “Yapılarda Gün Işığı Denetiminde Cam Malzeme Kullanımının Değerlendirilmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi FBE, 2008), s.44.

4.1.1.2. Ergitme

Cam malzeme üretiminin ikinci aşaması ergitmedir. Yüzyıllar boyunca ısıtıldığı zaman camlaşabilen maddelerin eritilmesi için fırınlar kullanılmıştır. Günümüzde ise ergitme işlemi kapasitesi maksimum 2 ton olan krözelerden (potalı fırın), kapasitesi 1.000 ton olan havuz fırınlara kadar değişebilen farklı yöntem ve olanaklarla yapılmaktadır.³⁰³ Cam fırını; içinde yakılan ateşle ısının yükseltilip camı oluşturan hammaddelerin harmanlandıktan sonra içine konularak eritildiği, cam şekillendirmeye uygun, akışkan kıvama getirildiği kapalı düzenektir.³⁰⁴ Fırınların yapımında ateşe dayanıklı, silis, alümin zirkon gibi yüksek nitelikli refrakter malzemeler kullanılır.³⁰⁵

Cam ergitme aşamasında, fırınlarda kullanılan refrakterler önemlidir. Refrakter, yüksek sıcaklığa dayanıklı metal oksitlerin tek başına veya diğer metal oksitlerle oluşturdukları malzemelerdir. Üretim yapılacak ürüne göre fırın tasarımı, büyüklüğü ve kullanılacak refrakterler farklıdır. Cam ve fırın tipine göre uygun refrakter seçimi bazı faktörlere bağlıdır. Bunlar; ergitilen camın tipi, ürün ve tonaj çıkışıyla bağlantılı olarak operasyon sıcaklığı, kullanılan yakıt, fırın tipi, refrakter için fırın içerisinde düşünülen pozisyon, hedeflenen fırın ömrü, kullanılacak yalıtım miktarı ve refrakter fiyatlarıdır.³⁰⁶

Cam üretiminde, farklı işlemler için kullanılan, farklı özellikleri olan fırınlar bulunmaktadır. Yüksek ısılı fırınlar ateş tuğlası, düşük ısılı fırınlar ise çeşitli metaller kullanılarak yapılır. Fırınlara ısı sağlayan kaynaklar fırınların işlevlerine göre değişiktir. Cam üretimi için kullanılan fırınların ısı kaynağı sıvılaştırılmış gaz ya da elektrik enerjisidir. Elektrikle sağlanan ısı daha pratik kabul edildiği için daha çok kullanılmaktadır. Fırınlarda iç hacmin her noktasının olabildiğince eşit sıcaklıkta olması gerekir. Bu durum fırının yapısına, kalitesine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Fırınlarda sıcaklık yavaş yavaş yükseltilir, yavaş yavaş düşürülür. Camların kimyasal yapısına,

³⁰³ Kantur, s.13.

³⁰⁴ Serra Kanyak, “Cam Fırınlarnın Tarihsel Gelişimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi SBE, 2009), s.13.

³⁰⁵ Sarıtaş, s.45.

³⁰⁶ E. Burak İzmirlioğlu ve Hakan Sesigür, “Cam Ergitme Fırın Refrakterleri ve Seçim Kriterleri”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı: 2, (Temmuz 2007), s.5-6.

sertliğine, camda yapılacak uygulamaya göre sıcaklık ve fırınlama süresi değişiklik göstermektedir.³⁰⁷

Cam ergitme fırınları ortalama 1500 °C’de çalışırlar. Şarj edilen hammadde erime sonlarında sıvı faza geçer. Fırında erimiş olan cam, besleme oluğuna ulaşır ve buradan cam damlasını oluşturan makineye gelir.³⁰⁸ Cam eritilirken kullanılan sıcaklık derecesine göre aynı derecede soğutulur ve üretilmek istenen camın tipine bağlı olarak şişirme, baskı veya çizme yolu ile şekillendirilmesi aşamasına geçilir.³⁰⁹ Cam eritilirken sıcaklığın artmasına ve soğumasına göre renklenme olabilmektedir. Örneğin sıcaklığın artması ile sarı ve turuncu filtre camları kırmızılaşırken, renksiz camlarda dahil bütün camların renginin sarılaştığı görülmektedir.³¹⁰ Bu nedenle ergitme aşamasında renk açısından yaşanacak değişimlerin önlenmesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Cam ergitme fırınları çalışma esaslarına göre çeşitli tiplere ayrılmaktadır. İşletim sistemine göre sürekli ve kesintili (potalı ve elektrikli fırınlar), ateşleme sistemine göre arkadan ateşlemeli ve yandan ateşlemeli, ısı kazanımına göre reküperatif ve rejeneratif, kullanılan yakıt cinsine göre ise doğalgaz, fuel-oil ve elektrikli olmak üzere çeşitlendirilebilir.³¹¹ Günümüzde, cam üretiminin büyük bir kısmı doğalgaz, fuel-oil gibi fosil yakıtların hava veya oksijenle yakıldığı değişik boyutlarda refrakter kaplı fırınlarda yapılmaktadır.³¹²

Cam fabrikaları genelde ya tek tür cam ya da değişik türlerde cam malzeme üretimi yaparlar. Tek tür cam üretimi yapan bir fabrikada ürün miktarı önem kazanacağından kapasitesi yüksek bir fırına gereksinme olacaktır. Değişik türlerde cam üretmesi gereken bir fabrikada ise, cam türleri önem kazanacağından ve her türlü camın da bileşimi farklı olabileceğinden çok sayıda potaya gereksinme olacaktır. Bu nedenle

³⁰⁷ Selim Çatkın, “Camın Sanatsal Yorumu”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi GSE, 2001), s.82.

³⁰⁸ C. Fahir Arısoy ve M. Kelami Şeşen, “Alaşımlı Dökme Demir Kalıp Malzemelerinin Cam Ambalaj Üretimindeki Davranışı”, *İTÜ Mühendislik Dergisi*, Sayı:4, (Ağustos 2006), s.110.

³⁰⁹ “Cam Geri Kazanımı Hem Ekolojik Hem de Ekonomik”, <http://www.bcm.org.tr/pdf/Cam%20geri%20kazan%C4%B1m%C4%B1%20hem%20ekolojik%20hem%20de%20ekonomik.pdf>, (14.Mayıs.2010).

³¹⁰ Genco Berkin, “Sürdürülebilir Mimari İçin Pirinç Çeltiği Kabuk Külünden Üretilen Isı Korunumlu Cam Yapı Malzemesi”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi FBE, 2006), s.57.

³¹¹ Gökmen Peker, “Cam Ergitme Fırınlarının Tasarımı, Boyutlandırılması ve Termik Hesaplamaları”, (Yayımlanmamış Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi, 2010), s.13.

³¹² Atilla Ünsal, “Cam Ergitme Teknolojisinde Gelişmeler”, *Şişecam Teknik Bülten*, Sayı: 4, (Aralık 2009), s.12.

cam fabrikalarında Havuz Fırın veya Potalı Fırın olmak üzere iki ayrı fırın kullanılması gerekmektedir.³¹³

Havuz Fırın; biçim yönünden yüzme havuzuna benzediği için havuz fırın denmiştir. Çok miktarda cam üretilmesi gereken üretim süreçlerinde kullanılır.³¹⁴ Bu fırında yaklaşık 800-1000 ton dolayında erimiş cam bulunur. Camı oluşturacak ana maddeler, özel bir itici mekanizma ile havuz fırınının ağız kısmından içeri itilir ve ergitme işi başlar.

Potalı Fırın ise; içerisinde ayrı ayrı cam türlerine ait ana maddelerin eritildiği birden fazla fırın vardır. Cam türlerinin fazla olduğu ancak cam miktarının az olduğu üretim süreçlerinde havuz fırınının kullanılması uygun değildir.³¹⁵ Bu nedenle ayrı ayrı cam türlerine ait maddelerin eritildiği farklı fırınlara gereksinim doğar. Potalı fırınlarda ana bileşen miktarı en fazla 2000 kg civarındadır. Ancak çok sayıda fırın kullanılan bu üretim süreçlerinde örneğin; potalı fırınlarda, potanın birinde renkli cam, diğerinde kurşun camı, ötekinde silis camı üretilebilir. Potalı fırın, dışı demir iç kısmı ateş tuğlası kaplı çok sayıda potadan oluşmaktadır.³¹⁶ Potaların büyüklüğü ve sayısı cam fırının kapasitesine göre değişebilir. Potalı cam ergitme fırınları içerdikleri pota sayısına göre tekli potalı cam fırınları veya çoklu potalı cam fırınları olarak sınıflandırılırlar.³¹⁷

4.1.1.3. Biçimlendirme

Ana bileşenlerin hazırlanması ve ergitme evrelerinden sonra sıra dinlendirilmiş cam hamurunun biçimlendirilmesine gelir. Ancak adi cam ile yapılacak ürünlerin biçimlendirilebilmesi için sıcaklığın erime sıcaklığının altına düşürülmesi gerekir. Camın bu sıcaklıkta sahip olduğu viskozite (akmazlık) “çalışma sıcaklığı” olarak adlandırılan bir değerdedir.³¹⁸ Cam malzemelerinin biçimlendirilmesi için bazı yöntemler kullanılmaktadır.

³¹³ Kantur, s.13-14.

³¹⁴ “Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri”, <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapilarda-kullanilan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).

³¹⁵ Sarıtaş, s.45-46.

³¹⁶ Kantur, s.15.

³¹⁷ Kanyak, s.13.

³¹⁸ Kantur, s.17.

Bu biçimlendirme yöntemleri;

- 1) Üfleme (Şişirme) Yöntemi,
- 2) Dökme-Silindirme Yöntemi,
- 3) Çekme Yöntemi,
- 4) Yüzdürme (Float) Yöntemi,
- 5) Presleme (Ezme) Yöntemi,
- 6) Lif Haline Getirme Yöntemi,
- 7) Köpük Haline Getirme Yöntemi ve
- 8) Diğer Biçimlendirme Yöntemleri'dir.³¹⁹

Cam biçimlendirme teknikleri geçmişten günümüze kadar bazı aşamalardan geçmiş ve yeni yöntemler geliştirilmiştir. Yeni yöntemlerin geliştirilmesinin yanı sıra bu yöntemleri birbirinden kesin çizgilerle ayırmamız mümkün değildir. Çoğu yöntem bir arada uygulanabilir.³²⁰ Bu çalışmada, günümüzde birçok yöntem kullanılmasına karşın yukarıda belirtilen yöntemlere yer verilmiştir.

Üfleme (şişirme) yöntemi: biçimlendirme yöntemleri içinde en eski olanlarından birisidir.³²¹ Cam üretim yöntemlerinin en önemlilerinden biri olan bu yöntemde üfleme çubuğu vardır. Özel olarak hazırlanmıştır.³²² Üfleme çubuğu metalden oluşur. Cama üfleterek şekil vermek için kullanılan kalıptır.³²³ Bu yöntemde bir demir boru ile cam fırınından alınan cam hamurun iki parçalı bir kalıp içine üflenmesi suretiyle biçim verilir. Bu işlem cam hamurunun iki parçalı kalıp içine üflemesi ile yapılabileceği gibi, kalıp kullanılmadan demir borunun ucundaki cam hamurunun zaman zaman döndürülmesi ile de yapılabilir. Bu yöntemle: Şişe, damacana ve benzeri cam eşyalar yapılabilir.³²⁴

Üfleme yöntemi; el ile üfleme ve mekanik üfleme şeklinde yapılmaktadır. El ile üfleme, cam pipo olarak adlandırılan cam üfleme çubuğu içinde ağızla üflenerek

³¹⁹ Sarıtaş, s.46.

³²⁰ Atilla Cengiz Kılıç, s.42.

³²¹ Kantur, s.18.

³²² Turan, s.11.

³²³ Eric Le Bourhis, **Glass Mechanics and Technology**, Germany Weinheim: Wiley-WCH Verlag GmbH, 2007, s.351.

³²⁴ Kantur, s.18.

şışırılır. Çeşitli aletler kullanılarak ve üfleme çubuğu döndürülerek şekillendirilir. Mekanik üfleme ise, el ile üfleme tekniğinden oldukça farklı ve hızlı yürüyebilen bir sisteme sahiptir. Toplam proses düz bir hat üzerinde gerçekleştirilir. Parizon kalıpları ve üfleme kalıpları duraklama ile çalışır. Bu kalıplar sadece açılır ve kapanır. Sürekli çalışan hat makineleri, üretebildiği cam mamuller açısından çok fazla esneklik gösteren makinelerdir.³²⁵

Dökme-silindirme yöntemi; bu yöntem adından da anlaşılacağı gibi cam hamurunun düzlem bir masaya dökülmesi ve daha sonra bu cam hamurunun üzerinden bir silindir geçirilerek levha haline getirilmesi ile uygulanır. Camın kalınlığını masanın iki ucuna yerleştirilen metal çita belirler. Bu yöntem ile üretilen camların bir yüzü düz diğer yüzü desenli olabileceği gibi her iki yüz desenli veya düz de olabilir.³²⁶ Bu yöntem bir kalıp içerisine dökülerek biçimlendirilir. İlk camcılık örneklerinden bu yana geniş ölçekte kullanılmaktadır. Seramikten hazırlanan kalıbın iç boşluğu tasarımı camın biçimini oluşturur. Erimiş cam bu kalıbın içine dökülüp uygun koşullar altında soğutulur. İyiye soğuduktan sonra kalıp parçalanır ve içinden çıkan cam biçim çeşitli temizleme ve düzeltme işlemleri geçirir. Bu yöntemle elde edilen cam biçimleri genellikle kalın olur.³²⁷ Döküm tekniği, çeşitli formlardaki kalıplara tek ya da çok renkli camın erimiş durumundayken dökülmesi ile çeşitli nesne ve vazoların yapılmasında kullanılan bir tekniktir.³²⁸

Çekme yöntemi; cam, ergimiş bir banyodan yatay ve dikey olarak çekilir.³²⁹ Günümüzde kullanılan ve direkt olarak düz levha cam elde etmeye yönelik çekme yöntemlerinin esası, erimiş cam hamuru üzerine yatay durumda bir lama demiri atmak ve demir lamaya yapışan cam hamurunu bir perde gibi yukarıya çekmeye dayanır. Çekme yöntemi; Fourcault, Libbey-Owens ve Pittsburg yöntemi olmak üzere üç farklı adla anılmaktadır.³³⁰ Çekme çok yaygın ve ilginç bir camcılık tekniğidir. Kulp yaparken,

³²⁵ Küçükodacı Kaner, s.47-53.

³²⁶ Kantur, s.18.

³²⁷ Önder Küçükerman, **Cam Sanatı ve Geleneksel Türk Camcılığında Örnekler**, Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1985, s.47.

³²⁸ Erten Yağcı, s.26.

³²⁹ “Seramik ve Cam Teknolojisi - Düz Cam Şekillendirme”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008, s.3.

³³⁰ Kantur, s.19-21.

sap yaparken sıcak bir cam parçasının daha soğuk parça üzerine yapıştırılıp çekilmesiyle biçimlendirilir.³³¹

Yüzdürme (float) yöntemi: 1960'lı yılların sonlarına doğru ilk kez İngiltere'de uygulanmaya başlanan bu yöntem ile levha cam üretiminde kullanılan diğer yöntemlere göre daha nitelikli cam üretilebilmiştir. Bu yöntem ile elde edilen levha camlarda yüzeyler birbirine paralel olmakta, cam yüzeyleri çok düzgün ve çok parlak olarak, sonradan herhangi bir parlatma ve benzeri işleme gerek kalmadan elde edilebilmektedir. Havuz tipi fırında ergitilen ana bileşenler buradan yatay olarak çekildikten sonra içinde ergitilmiş kalay bulunan ikinci bir havuzdan geçirilir. Ergimiş cam ergimiş kalaydan daha az yoğun olduğu için cam ergimiş kalayın üzerinden adeta yüzerek çekilir. Ergimiş kalay üzerinden geçtikten sonra cam levha tekrar ısıtılmakta ve standart boyutlarda kesilerek üretim tamamlanmaktadır.³³²

Presleme (ezme) yöntemi: cam üretiminin her döneminde, uygun bir yüzey üzerine dökülen ergimiş sıcak camın ezilerek ve sıkıştırılarak biçimlendirildiği görülür. Genellikle çok kolay uygulanan bir yöntemdir. Ancak, çok sınırlı biçimlerin üretilmesine elverişlidir. Bu nedenle ilk uygulamalarda, daha çok yüzeysel tasarımların biçimlendirilmesinde kullanılmıştır. Uygun bir yüzey üzerine ergimiş cam konulur. İstenilen biçimdeki kalıp batırılır. Cam sertleşince kalıp alınır.³³³ Presleme yönteminde büyük basınç sağlayacak kalıplar gereklidir. Bunlar cam elyafında boşlukları kaldırmak için reçine takviyeli kullanılır.³³⁴ Cam presleme yöntemi, sıcak haldeki camın düzgün bir yüzey üzerinde ya da şekilli bir kap içerisinde üzerine bastırılarak, ezilip şekillendirilmesi işlemidir. Bu yöntemle Antik Çağlarda cam kaseler yapılmıştır.³³⁵

Lif haline getirme yöntemi: camın lif haline getirilmesi camın kullanım alanlarını büyük ölçüde genişletmiştir. Özellikle ısı yalıtımında ve ses emilmesinde cam lifleri önemli yararlar sağlamaktadır. Camın lif haline getirilebilmesi için önceden bilye haline getirilmiş olan cam, altında küçük delikler bulunan refrakter malzemeden

³³¹ Atilla Cengiz Kılıç, s.53.

³³² Kantur, s.22.

³³³ Aslan, s.67.

³³⁴ Hans-Georg Elias, **An Introduction to Plastics**, Germany Weinheim: Wiley-WCH Verlag GmbH 2003, s.164.

³³⁵ Fatma Koyuncu, "Konya'da Bir İlk: Cam Boncuk Yapımı" **Konya Ticaret Odası Dergisi**, <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?vno=844&ano=66>, (19.Nisan.2010).

yapılmış bir tekne içine konur. Isıtılarak eritilen cam bilyeler, teknenin altındaki deliklerden aşağıya doğru akarken büyük bir yüzey gerilimi kazanarak çok incelir ve lif haline gelirler. Soğuyan ve lif haline gelen cam alttaki bir silindir üzerine sarılır. Teknede ergiyerek akan ve lif haline gelen cam üzerine basınçlı buhar üflendiğinde cam lifleri birbirine karışır ve adeta pamuk görünümünü alır. Buna “Cam Pamuğu” adı verilir. Savrulan cam pamuğu, ısıya dayanıklı tambura verilip dağıtıldığında elde edilen malzemeye “Cam Yünü” adı verilir. Cam liflerinin dokumacılıkta kullanılacak şekilde üretilen türüne ise “Cam İpeği” adı verilmektedir.

Köpük haline getirme yöntemi; cam köpük haline getirilmek için saf karbon ile ısıtılarak karbonun kimyasal etkisini göstermesi sağlanır ve cam köpüğü oluşur. Köpük haline gelen camın, yanmazlık, hafiflik, yüksek seviyede ısı tutuculuk ve boyutsal değişiklik gibi önemli özellikleri vardır.³³⁶

Camın biçimlendirilmesinde birçok yöntem olmasına rağmen bu çalışmada diğer biçimlendirme yöntemlerinde iç kalıp yöntemi ve binçişek yöntemine değinilmiştir.

İç kalıp yöntemi; Mısırdaki M.Ö. 1.500’lü yıllarda kullanılmaya başlanmış ve küçük kaplar üretilmesi için bu teknik kullanılmıştır.³³⁷ Mezopotamya ve Mısır’da ilk cam vazolar, iç kalıp tekniğinde üretilmişlerdir. Böylece, bu teknik cam vazoların yapımında kullanılan en erken yöntem olduğunu bize göstermektedir.³³⁸

İç kalıp tekniği; kum, kömür tozu, gübre ve benzeri malzeme ile hazırlanan bir iç-kalıp, metal bir çubuğun ucuna tutturulur, daha sonra ısıtılan bu kalıp kullanılır. Yüksek derecede ısıtılan çekirdek, toz halinde bulunan camın üzerinde yuvarlanır veya kalıp üzerine cam tozu serpilir. Eğer çekirdek yeterince ısınmış ise, küçük cam tanecikleri erir ve yüzey camla kaplanır. Tekrar tekrar ısıtılan ve sert bir yüzeyde yuvarlanan çekirdek üzerindeki cama istenilen biçim verilip, kalınlık sağlanıncaya kadar işlem devam eder.

³³⁶ Kantur, s.25-26.

³³⁷ Roger Dodsworth, **Glass and Glassmaking**, USA: Shire Books Publish, 1982, s.4.

³³⁸ Erten Yağcı, s.23.

Isıtılan çekirdek pota içindeki eritilmiş cama daldırılıp, camın çekirdeğe sıvanması sağlanır. İkinci bir çubuk ile kalıbın etrafına cam lifleri dolandır, düz ve sert bir yüzey üzerinde yuvarlanır. Elde edilen formun üzerine bu kez bezeme amacı ile renkli cam iplikleri dolandır. İstenilen şekle göre tahta uçlu bir tarak veya sivri uçlu bir metalle zamanın modası olan zikzak, fisto veya kuş tüyü bezemeler yapılır ve tekrar düz ve sert bir zeminde yuvarlanan kabın cidar kalınlığı ayarlanır ve kalıp düz bir yüzey üzerinde yuvarlanarak yüzey düzgünleştirilir. İstenen mükemmellik elde edilinceye kadar işlem birçok kez tekrarlanır. Daha sonra ağız, dip ve kulp eklenir. Soğuyan kabın içindeki kalıp malzemesi temizlenerek kap tamamlanır. Fakat kabın iç kısmında kalan bir takım kum vb. tanecikler (kalıp artıkları) ve yine camda bulunan kum tanecikleri nedeniyle camın saydamlığı büyük ölçüde azdır. Bunlara opak veya yarı saydam cam denir.

Eski camcılar günümüzdeki kadar yüksek ergitme sıcaklığı elde edemediklerinden, camın yapışkanlığı çok fazladır. İç-kalıp tekniği ile üzerine cam lifler sarılabilmektedir.³³⁹ Cam üretiminde eritilmiş bir cam hamuru içine “iç kalıp” sokarak, bu kalıbın dış yüzüne cam sarılır. Böylece, kalıp sonradan parçalanarak camın içinden çıkarıldığında, kalıbın kopyası üretilmiş olur.³⁴⁰ İç kalıp tekniği ile yapılan camlar genellikle küçük boyutlu olup kozmetik amaçlı kullanılan kaplardır. Bu teknik yaklaşık 10-20 cm. yüksekliğinde kapların üretimine olanak vermesine rağmen cam sanatında uzun zaman kullanılmış, serbest üfleme tekniğinin keşfi ile ortadan kalkmıştır.³⁴¹

Binçiçek yöntemi; küçük ve renkli cam parçalarının, çiçekli tasarım yapılması şeklinde kullanılan bir yöntemdir.³⁴² Eski Mısır döneminden bugüne kadar gelen çok ilginç bir camcılık yöntemidir. Camdan yapılmış renkli çubuklar ya da küçük cam parçaları, yapılmak istenen camın biçimindeki bir çamur kalıp içine gerektiği gibi sıralanır. Uygun bir malzemeyle birbirine bağlanıp, dağılması önlenir. Kalıp içinde ergiyerek kalıbın şeklini alan cam aynı zamanda kalıba yapışma ya da pürüzlenme gibi

³³⁹ Atik, s.65-66.

³⁴⁰ Önder Küçükerman, **Cam ve Çağdaş Tasarım İçindeki Yeri**, İstanbul: Paşabahçe Cam Sanayii Yayınları, 1978, s.55.

³⁴¹ Dal, s.26.

³⁴² Dáibhí Ó Cróinín, **A New History of Ireland: Prehistoric and Early Ireland**, USA: Oxford University Press, 2008, s.693.

sorunları da taşır. Bu nedenle bitmiş ürünlerin temizlenip parlatılması gerekmektedir. Bu teknikle çok yaygın olarak cam boncukları yapılmıştır.

Binçiçek yöntemi ile cam biçimlendirmede genellikle iki yol izlenir. Birinci yolda iki parçalı kalıp kullanılır. İki parçadan oluşan seramik kabın boşlukları, renkli cam parçalarıyla düzenli bir biçimde doldurulur. Kalıp ve içindekiler, ergimeyi sağlayacak kadar ısıtılır. Soğuduktan sonra, seramik dış kalıp kırılır, ortaya çıkan cam temizlenir. İkinci yolda ise, tek parçalı kalıp kullanılır. Tek parçalı seramik kalıp, alttaki boşluktan renkli cam parçaları ile doldurulur. Ergiyip camlaşması sağlanacak kadar ısıtılır ve sonra soğutulur. Soğuduktan sonra seramik dış kalıp kırılır ve ortaya çıkan cam biçim temizlenir.³⁴³

4.1.1.4. Tavlama

Tavlama, biçimlendirmeden sonra gelen ve zorunlu olan bir kademedir. Fabrikasyon üretim sırasında cam soğurken meydana gelen bir takım iç gerilmeleri gidermek için yapılan bir ısıtma işlemidir.³⁴⁴ Cam üretim sonrasında soğuma aşamasına geçerken genellikle bazı basınçlar oluşabilir. Bu basınçlar elimine edilmelidir. Tavlama, bu basınçları ölçebilmek ve engelleyebilmek için yapılan işlemidir.³⁴⁵

Cam kalınlığı, genleşme özelliği, şekillendirme yöntemleri, ürün tipi ve tavlama teçhizatı tavlamayı etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Cam elyaf ve ince cidarlı cam tüplerin dışında, tavlama yöntemlerini üç grupta ele alabiliriz. Bunlar; el alevi ile tavlama, sabit tavlama fırınları ile tavlama ve sürekli tavlama fırınları veya tünel fırınlar ile tavlama'dır.

Cam, tavlama fırınına giriş sıcaklığına bağlı olarak soğutularak ya da ısıtılarak bekletme sıcaklığına getirilir. Camdaki gerilmeler, yeterli seviyeye gelene kadar tavlama noktasına yakın sıcaklıkta bekletilir. Bu süreye bekletme süresi denir. Camın merkezindeki sıcaklığın, tavlamaya ait sıcaklığın altına düşmesi temin edilinceye kadar yavaş yavaş soğutulur. Cam oda sıcaklığını buluncaya kadar hızla soğutulur. Sıcaklığın

³⁴³ Atilla Cengiz Kılıç, s.44-45.

³⁴⁴ Kantur, s.26.

³⁴⁵ Mikell P. Groover, **Fundamentals of Modern Manufacturing: Materials, Processes, and Systems**, USA: John Wiley&Sons Publish, 2010, s.265.

etkisi ile kırılmasına neden olacak kadar aşırı hızla soğutulmamalıdır.³⁴⁶ Soğutma işleminden sonra soğutma sonu işlemleri adı verilen işlemler yapılır. Üretilen cam özellikle şişe ve ambalaj gibi üretilen ürünler kontrolden geçer. Bu aşamada her ürünün bir standardı vardır. Bu standarda göre önceden belirlenmiş olan gerek mevzuat gerek üretim kararlarına göre kıyaslama yapılır. Bu aşama sonrasında, eğer baskı ya da dekorasyon gerekiyorsa üretilen cama bu işlemler yapılır. Bu konu ile ilgili bilgilere dekorasyon işleme bölümünde yer verilmiştir.

4.1.1.5. Dekorasyon (İşleme)

Biçimlendirme sonrasında üretilen cam, kullanılacak niteliklere sahip olmayabilir. Bu nedenle bazı işlemlerden geçmesi gerekir.³⁴⁷ Dekorasyon, cam üretiminin temel aşaması içinde, cam daha sıcakken yapılan ikinci uygulamalar sırasında ya da soğuduktan sonra gerçekleştirilir. Cam üretiminin temel aşaması içinde yapılan dekorasyon kaplama ya da tabakalandırma, mozaik cam ve kalıpla yapılmış motiflerdir. Cam daha sıcakken yapılan ikinci uygulamalar sırasında yapılan dekorasyon iplik ve küçük damlaların eklenmesi maşa ile kaburga ve çentiklerin yapılmasıdır.³⁴⁸ Soğuduktan sonra yapılan dekorasyon ise, kesme ve boyama şeklinde gerçekleştirilmektedir.³⁴⁹

Günümüzde çok çeşitli cam yapım yöntemleri olduğu gibi yine büyük bir çeşitlilik gösteren cam süsleme yöntemleri bulunmaktadır. Bazı cam yapım yöntemleri aynı zamanda cam süsleme tekniği olarak da kullanılmaktadır. Örnek olarak “kalıba üfleme yöntemi ve çökertme yöntemi” hem süsleme tekniği hem de yapım tekniği olarak cam üretiminde kullanılmaktadır.³⁵⁰ Bu çalışmada; kumla aşındırılması, asitle aşındırılması, kesme, boyama (renklendirilmesi), metalle kaplanması, çatlatma gibi dekorasyon tekniklerine yer verilmiştir.

³⁴⁶ Atilla Cengiz Kılıç, s.85-88.

³⁴⁷ Kantur, s.26.

³⁴⁸ “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.cncteknik.net/kalipcilik-bilgileri/1598-cam-uretim-teknikleri.html>, (14.Mayıs.2010).

³⁴⁹ Selvin Yeşilay, “Cam Dekorasyon Teknikleri”, *Anadolu Sanat Dergisi*, Sayı:19, (2008), s.112.

³⁵⁰ Aslan, s.84.

Kumla aşındırılması tekniği; camın yüzeyine basınçlı havayla kum püskürtmek suretiyle cam yüzeyini pürüzlendirerek yapılan bir çalışma şeklidir. Uygulamalar renkli veya renksiz cama yapılabilir. Eğer desenli bir çalışma yapılacaksa desenler yapışkanlı kağıda (folyolar) çizilir. Daha sonra desen cama yapıştırılarak desen oluşturulur. Desen oluşturma işleminden sonra kumlama işlemi yapılır. Kağıtlar temizlendikten sonra folyolarla kapatılan kısımlar etkilenmeyerek eski halinde kalır. Folyo ile kapatılmamış kısımlar ise kumun etkisiyle pürüzlenerak donuk (mat) bir renk alır.³⁵¹ Kumlama ile yarı saydam cam üretimi yapılabilir. Camın yüzeyine gelen ışık daha fazla kırılacağı için mekana yansıyan ışık daha az olmaktadır. Kumlama işlemi kapalı kabinlerde yapılmaktadır.³⁵²

Camın asitle aşındırılması yöntemi; bu yöntemde hidroflorik asit (HF) veya bu asiti içeren çeşitli karışımlar kullanılır.³⁵³ Güzel sonuçlar elde edilmiş olsa da zararlı bir malzeme olduğundan kullanırken güvenlik önlemi alınmalıdır. Özel giysiler giyilmeli ve mekan iyi havalandırılmalıdır.³⁵⁴ Asitle işlenmiş cam yüzeyi; pürüzlü, buzlu görünüme sahip, saten gibi pürüzsüz ve parlak veya yarısaydam olmaktadır. Camda elde edilecek görünüm aside maruz kalma süresine bağlıdır. Camın üzerine asit uygulandığında istenilen kısımlar eritilerek oyuklar oluşur. Oyukların olduğu kısımdaki bölgelerin görüntüleri yarı şeffaftır. İşlemin yapılabilmesi için camın maskelenmesi gerekmektedir. Maske için aside dayanıklı bant, bal mumu veya parafin kullanılmaktadır. Eğer bant kullanılmışsa desen bant üzerine çizilir. Desen kesilerek açılır. Bal mumu veya parafin kullanılmışsa, çelik kalem ile istenilen şekil verilir. Desen çizildikten sonra asit buharına maruz bırakılır. Asit buharına tutulan camlarda desenin açık kalan kısımları donuklaşır ve desenin donuk bir şekilde cama geçmesi sağlanır. İşlem bittikten sonra parafin kaplanmış yüzeyler temizlenir.³⁵⁵

Cam kesme yöntemi; eski çağlarda sıklıkla kullanılmış bir cam dekor yöntemidir. Bu yöntem çarkın cam üretiminde kullanılmaya başlamasından itibaren

³⁵¹ Yeşilay, s.112.

³⁵² Hande Büyükatlı, “Karo ve Bordür Üretiminde Cam Malzemenin Kullanımı”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi SBE, 2009), s.47.

³⁵³ Yeşilay, s.112.

³⁵⁴ Çatkin, s.92.

³⁵⁵ Yeşilay, s.112-113.

uygulanmıştır.³⁵⁶ Elmas kesimi, bilgisayar kontrollü kesim, pürmüz ısıt kesimi, kesim türlerinden bazılarıdır.³⁵⁷

Cam eserlerin dekore edilmesi amacı ile kullanılan kesme işlemi, ürün soğukken gerçekleştirilir. Cam kesme işleminde çalışılacak yüzey düz olmalıdır. Herhangi bir pürüz camın kırılmasına neden olabilmektedir.³⁵⁸ Cam kesme yönteminde yüzeyin biçimlendirilmesinde simetri önemlidir. Ustaların birçoğu cam kesme işlemini yaparken simetri sistemini uygularlar.³⁵⁹ Kesilecek yüzeyin temiz olması gerekmektedir. Kesilecek yüzeyde; toz, iz bırakmayacak bir bez ve tiner yardımıyla temizlenmelidir.³⁶⁰

Kesim için elmas kesici uçlar veya aşındırıcı çarklar kullanılır. Kullanım ömrü açısından en çok tercih edilen tungsten aşındırıcılardır. İlk olarak kesiciler yağlanmalı, daha sonra kesme işlemi uygulanacak bölgeler seryum oksit ve reçine karışımından oluşan bir boyayla fırça kullanılarak işaretlenmelidir. Cam yüzeyi, sivri uçlu bir elmas kalemi ile çizilerek görsel etkiler oluşturulur.³⁶¹ Görsel açıdan parlaklık iyi efekt sağlayabilmek için yüksek derecede kurşun oksit içerikli cam kullanılması ile bu teknik uygulanmaktadır. Bu çeşit camlara genellikle kristal cam veya kurşun kristal cam denilmektedir.³⁶²

Camın boyanması (renklendirilmesi) yöntemi; cam üzerindeki boyamanın en erken örneği Mısır'da görülmüştür. Boyama Roma dönemine kadar cam için yaygın bir dekorasyon tekniği değildir. Cam boyama Roma sonrası dönemde doğuda devam etmiştir.³⁶³ Fakat batıda kesme dekorasyonlu olduğu gibi devam etmemiştir. Roma dönemi camlarda mine tekniği ile boyama görülmektedir. Eser ortaya çıktıktan soğuduktan sonra, değişik renkli ince cam tozu ile kaplanarak ve tekrar ısıtılarak mineli kap elde edilmektedir.³⁶⁴

³⁵⁶ “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.antikcamlar.net/calendar/calendar.htm>, (19.Nisan.2010).

³⁵⁷ Kantur, s.27.

³⁵⁸ Yeşilay, s.113.

³⁵⁹ Önder Küçükerman, “Cam Kesme Sanatı”, *Antik Dekor Dergisi*, Sayı:24, (1994), s.27.

³⁶⁰ “Seramik ve Cam Teknolojisi - Cam Kesimi 1”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007, s.30.

³⁶¹ Yeşilay, s.113-114.

³⁶² Çatkin, s.88.

³⁶³ “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.antikcamlar.net/calendar/calendar.htm>, (19.Nisan.2010).

³⁶⁴ “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.cncteknik.net/kalipcilik-bilgileri/1598-cam-uretim-teknikleri.html>, (14.Mayıs.2010).

Boyalar, farklı tekniklerle soğuk camın iç veya dış yüzeyine uygulanabilmektedir. El işçiliği ile boyanacaksa çeşitli kalınlıklarda ve büyüklükte fırçalar kullanılmaktadır. Kullanılacak boyalar opak ve transparan olmak üzere iki şekilde gruplandırılır. Her iki çeşit boya doğru kullanıldığı takdirde camla uyumlu parlak renkler elde edilmektedir. Boya uygulaması kuru ve yaş olarak yapılmaktadır. Yaş uygulamalar sadece cam yüzeyinde yapılmaktadır. Kullanılacak boya kuru muhafaza edilmelidir. Boya işlemi fırça ile yapıldıktan sonra boyanın camlaşması için gereken sıcaklıkta pişirme işleminin yapılması gerekmektedir. Pişirme işlemi özel fırınlarda yapılmaktadır.

Camın metalle kaplanması yöntemi; camların dekorunda metallerin verdiği parlak görünümünden faydalanmak için bu yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemde öncelikle kimyasal çözeltilerin hazırlanması ve fırça ile tatbik edilmesi gerekir. Yüzeyde istenilen yerlerin altın, gümüş, bakır, platin gibi metallerle kaplanabilmesi de mümkündür. Bu işlem temizlenmiş cama yapılmalıdır. Kirli ve yağlı yüzeylere kaplama yapılamamaktadır. Kimyasal çöktürme, üstünden yakma, buharlaştırma ve püskürtme gibi işlemler kullanılarak cam yüzeyine metaller kaplanmaktadır.³⁶⁵

Çatlatma yöntemi; emaye boya pişirimi yapılmış cam mamulün üzerine uygulanan yaldızın çatlaklı görünüm almasını sağlayan bir süsleme tekniğidir. Organik soğuk cam boyaları ile yapıldığı gibi, sıcak emaye boya çeşitleri ve lüster kullanılarak da uygulanabilmektedir. Kullanılan boya çeşidine göre uygulama tekniği farklı olmaktadır.³⁶⁶ Cam çatlatma yöntemi; özel bir yüzey dekorlama tekniğidir. Çatlatma camlar, buz camı olarak da bilinmektedir. Bu yöntem ilk olarak Venedik'te uygulanmaya başlamış ve daha sonra tüm Avrupa'ya yayılmıştır. Yöntem kolaydır ancak uygulamada dikkatli olunması gerekmektedir. Fırından alınan cam soğuk su içine daldırılarak yavaşça şişirilir ve yüzeyinde çatlaklar oluşturulur. Daha sonra cam, istenilen şekli vermek için yüzeydeki çatlakları kaybetmeyecek şekilde yeniden ısıtılır.

³⁶⁵ Yeşilay, s.114-115.

³⁶⁶ “Seraamik ve Cam Teknolojisi - Çatlatma Tekniği”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008, s.3.

Bu işlemi takiben, yeni bir cam tabakası eklenir ve camın kararlılığını korumak amacı ile çatlaklar iyice kaynaşana kadar ısıtılması gerekmektedir.³⁶⁷

4.2. CAMIN ÜRETİM MALİYETİNİN HESAPLANMASINDA MALİYET SİSTEMLERİ

4.2.1. Maliyet Sisteminin Kurulması

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümüdür. Üretilen mamul ya da hizmetlerin tamamlandığı aşamada üretim maliyeti (sınai maliyet), satış faaliyetleri aşamasında yapılması durumunda ise ticari maliyet (satış maliyeti) söz konusudur.³⁶⁸ Gider, ekonomik bir yarar sağlamak amacı ile bir harcamanın yapılması ya da bir varlık veya hizmetin tüketilmesidir. Herhangi bir giderin tutarı, yapılan harcama ya da tüketilen varlık veya hizmetin muhasebe maliyeti ile ölçülür.³⁶⁹ Maliyet kavramı çoğunlukla gider kavramıyla birbirine karıştırılmasına rağmen, mamul veya hizmet üretimi için yapılan tüketimler maliyet gideri, işletmelerin hayatta kalmak, normal faaliyetlerini sürdürebilmek için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesi ise dönem gideri olarak nitelendirilmektedir.³⁷⁰

Küresel rekabetin ön plana çıktığı günümüzde, üretim faaliyetlerinin öneminin arttığı görülmektedir. Bu bağlamda, üretim teknolojilerinde değişiklikler yapılması zorunlu hale gelmiştir. Bazı üretim sistemlerinde çok önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmelerde işletme yöneticilerinin temel amacı; daha düşük maliyetle üretme ve kaliteyi yükseltmek, üretim planlama ve kontrol sistemlerine işlerlik kazandırmaktır.³⁷¹ Giderek artan yasal kısıtlamalar, teknolojik gelişime ayak uydurma,

³⁶⁷ Yeşilay, s.115.

³⁶⁸ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.15.

³⁶⁹ Metin Kılıç, “Belirsizlik Ortamında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri ve Örnek Bir İşletmede Normal Dağılım Uyarlaması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi SBE, 2002), <http://bliss.mu.edu.tr/tezdb/51007.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.4.

³⁷⁰ Süleyman Yükcü ve M. Yılmaz İçerli, “Nakit Maliyetin Stratejik Karar Alma Aracı Olarak Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, (Nisan 2003), s.58.

³⁷¹ Hilmi Kırlioğlu ve Burak Cem Şahözkan, “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: XYZ Porselen İşletmesi Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 19, (Temmuz 2003), s.56.

uluslararası finansal piyasaların gelişimi gibi nedenlerden dolayı yeni maliyet sistemlerinin geliştirilmesi ve üretim birimlerinde uygulanması gereği duyulmuştur.³⁷²

Maliyet sisteminin kurulmasının amacı, maliyet sisteminin üreteceği bilgiler aracılığı ile alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak, birim mamul maliyetlerini en sağlıklı biçimde hesaplamaktır.³⁷³ Dünya pazarlarında zamanlama, maliyet, kalite, fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde, kaynakların verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilgileri sağlamak maliyet sistemi kurulmasının bir diğer amacı arasında yer almaktadır.³⁷⁴ Temel hedef, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde, basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda, stratejilerle bütünleştirmedir.³⁷⁵ Maliyet sistemleri; işlem kontrolü, stok değerlendirme ve mamul maliyetlerinin hesaplanması için kullanılmaktadır.³⁷⁶

Maliyet sistemi, “bir mamulün toplam yaşamı süresince gerçekleşen faaliyetlere ait maliyetlerin hesaplanması” olarak tanımlanan, yaşam dönemi süresince maliyetleme yaklaşımını desteklemelidir.³⁷⁷ Maliyet sistemi, maliyet hesaplama ve analizleri ile yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri sağlarken, diğer yandan da maliyet kayıt sistemi içinde gerekli girdileri sağlayan bir bütündür. Her bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, üretim sisteminin özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bazı maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır.³⁷⁸

³⁷² Nurhan Papatya, “Küreselleşme Sürecinde Maliyet Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2 (Güz 1997), s.198.

³⁷³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.285.

³⁷⁴ Gürbüz Gökçen, “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 23, (Temmuz 2004), s.60.

³⁷⁵ Rüstem Hacırustemoğlu ve Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.17.

³⁷⁶ Fikret Otlı ve Özcan Demir, “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, (2005), s.161.

³⁷⁷ Münir Şakrak, “Değer Yaratmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 61, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=64&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.5.

³⁷⁸ Zeynep Çetinkaya, “Stratejik Maliyet Yönetimi”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Projesi)**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, 2008), s.12.

Maliyet hesaplama ve izleme yöntemlerini; kullanılacak rakamlara göre, üretim tekniğine ve tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre sınıflara ayrılmaktadır. Bu yöntemleri: Kullanılacak rakamlara göre; Gerçek Maliyet – Standart Maliyet, kullanılan üretim tekniğine göre; Sipariş Maliyeti – Safha Maliyeti, tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre; Tam Maliyet – Kısmi (Direkt ya da Değişken) Maliyet şeklinde sınıflandırabiliriz.³⁷⁹

Yukarıda sınıflandırdığımız yöntemler, tek başlarına bir maliyet sistemini temsil etmezler. Maliyet sistemi ancak yukarıda örneklenen yöntemlerin yan yana gelerek bir grup olarak oluşturularak meydana gelmektedir.³⁸⁰ Gerçek rakamlarla sipariş maliyeti esasına göre tam maliyet sistemi gibi maliyet sistemine örnek verebiliriz. Maliyet sistemlerinin oluşumunu aşağıdaki numaralandırılmış yöntemlere göre şu şekilde oluşturabiliriz.

Gerçek Rakamlar	(1)	Standart Rakamlar	(2)
Sipariş Maliyeti	(3)	Safha Maliyeti	(4)
Tam Maliyet	(5)	Kısmi Maliyet	(6)

Oluşturulacak Maliyet Sistemleri:

I.	(1) + (3) + (5)	V.	(2) + (3) + (5)
II.	(1) + (3) + (6)	VI.	(2) + (3) + (6)
III.	(1) + (4) + (5)	VII.	(2) + (4) + (5)
IV.	(1) + (4) + (6)	VIII.	(2) + (4) + (6)

Bir maliyet sisteminin oluşturulmasında önce kullanılacak rakamlar belirlenir. Daha sonra üretim sistemine uygun olarak sipariş maliyeti ya da safha maliyeti yöntemlerinden birisi belirlenerek, tam maliyete ya da kısmi maliyet yöntemlerinden birine göre mamul maliyetleri hesaplanır. Sonuçlara göre maliyet kayıt sisteminden finansal muhasebe sistemine aktarılır. Satışların Maliyeti Tablosu ile Gelir Tablosu'nun düzenlenebilmesi için gerekli temel unsurlar sağlanmış olmaktadır.³⁸¹

³⁷⁹ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.288.

³⁸⁰ Osman Altuğ, "Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 1973), s.124.

³⁸¹ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.288-289.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle maliyet yöntemleri hakkında bilgilere yer vererek, sonraki bölümde cam üretiminde kullanılan maliyet yöntemleri hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmada yer verilen maliyet yöntemleri; Gerçek Maliyet Rakamları, Öngörü Maliyet Rakamları (Tahmini ve Standart Maliyet Yöntemi), Sipariş Maliyet Yöntemi, Safha Maliyet Yöntemi, Tam Maliyet Yöntemi ve Kısmi (Direkt, Değişken ve Normal) Maliyet Yöntemi'dir.

4.2.1.1. Maliyet Hesaplanmasında Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan rakamların dikkate alındığı maliyet hesaplama yöntemidir. Maliyet hesaplamalarında esas alınan rakamların gerçek ya da öngörü rakamlar olmasına göre maliyet hesaplama yöntemleri Gerçek (fiili) Maliyet Yöntemi ve Öngörü Maliyet Yöntemleri olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır.

4.2.1.1.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyet yönteminde üretimin tamamlanmasından sonra, gerçekleşen tutarlar üzerinden maliyet hesaplanmaktadır. Tahmini ise geçmiş dönem sonuçlarına ve istatistiki bir takım hesaplara dayanmaktadır.³⁸² Üretilen mal ve hizmetlerin gerçek rakamlarla hesaplanması üretimin sona erdiği anda söz konusudur. Gerçek rakamlarla hesaplanan maliyetler, maliyetlerin bir araya getirilerek izlenmesidir. Her bilgi verme düzeninde uzun zamana gereksinim vardır. Üretim çıktılarının (üretilen mamul ve yarı mamuller ile hizmetler) tümünün oluşumunu ya da hizmet verimini azaltmaktadır.³⁸³

Maliyet belirlenirken üretim yapıldıktan sonra gerçekleşen üretim giderleri dikkate alınmaktadır.³⁸⁴ Tarihi, tarihsel maliyet veya gerçek maliyet olarak da adlandırılmaktadır. Bu sistem, uygulamada kullanılan en yaygın yöntemdir.³⁸⁵ Tarihsel

³⁸² Mustafa Çıkrıkçı ve Kadir Dabbağolu, "Fiili Değişken Maliyet Esasından Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 35, (Temmuz 2007), s.81.

³⁸³ Cem Aydemir, "Ofset Baskı ile Üretim Yapan Matbaa İşletmelerinde Rasyonel Teknik Organizasyon ve Sipariş Maliyeti Yönteminin Uygulanması", (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi FBE, 1993), s.20.

³⁸⁴ Halis Ertürk, **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1982, s.172.

³⁸⁵ Seha Selek ve Fatma Tektüfekçi, "Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 3, (2009), s.152.

maliyet yöntemi denilmesinin nedeni gerçekleştirmiş, tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş maliyet giderleri geçmiş dönemle ilgili bulunmasından ötürüdür.³⁸⁶

Bu yöntemde; tedarik, edinme pazarlarındaki fiyat değişiklikleri, miktar kısıtlamaları, faaliyet kısıtlamaları ile sınırlandırılmış olduğundan, gerçek maliyet rakamları kolayca saptanamamaktadır. Müşterilere fiyat teklifi verilene kadar uzun bir süreç geçeceğinden müşterilerin vazgeçmesine neden olabilmektedir.³⁸⁷

4.2.1.1.2. Öngörü Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin hesaplanmasında tahmini ya da standart rakamlara göre hesaplanan maliyet hesaplama yöntemidir. Öngörü maliyet yöntemleri tahmini ve standart maliyet olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. Tahmini ya da standart rakamlara göre maliyetlerin hesaplanması değişmektedir.

4.2.1.1.2.1. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyetler; maliyetin ileride ne olabileceği niteliğinde saptanıyorsa, ortaya çıkan rakama tahmini maliyet adı verilir. Geçmiş dönemin sonuçlarına ve gelecekte olası gelişmelere göre, istatistiki bazı hesaplamalardan yararlanarak, ileride gerçek olarak hesaplanacak maliyetlerin ne olacağı tahmin edilerek maliyetleri saptayan bir sistemdir.

Bu sistemin en önemli özelliği; normal işletme koşulları altında, gelecekte çeşitli üretim maliyetlerinin nasıl gerçekleşeceğinin tahmin edilmesi ve yöneticilere karar vermede yardımcı olmasıdır.³⁸⁸

4.2.1.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyetler, bilimsel yöntemlerle ve üretimden önce saptanan maliyetleme ve kontrol amaçlarına yönelik değerlerdir. Standart maliyetler işletmelerde

³⁸⁶ Fikret Öcal, **Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler**, İstanbul: Fatih Matbaası, 1969, s.134.

³⁸⁷ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.350-351.

³⁸⁸ Adnan Sevim, "Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi ve Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması", (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 1990), s.48-80.

planlama aracı olduğu kadar etkin yönetim kontrol ve performans değerleme aracı olarak kullanılmaktadır.³⁸⁹

Üretimde kullanılması gerekli girdi rakamlarından hareketle hesaplanan maliyetler standart, üretimde kullanılması beklenen girdi rakamlarından hareketle hesaplanan maliyetler ise tahmini maliyetler olarak adlandırılır. Standart maliyet miktar ve tutar rakamları, tahmini maliyet miktar ve tutar rakamlarına göre, daha bilimsel esaslara göre saptanan ve ulaşılmaması gereken rakamları temsil etmektedir. İşletmelerin maliyet sistemleri içinde kullanılması benimsenen öngörü maliyetlere dayalı hesaplama yöntemi genelde standart maliyet yöntemidir.³⁹⁰

Standart maliyetler, ileride hangi maliyetlerin olması gerektiğinin önceden bir tahmini veya önceden hesaplanmış şeklidir. Temel bir maliyet kontrol aracıdır ve gerçek maliyetler ile tamamlanmış üretimin verimliliğinin ölçülmesini sağlar.³⁹¹ Standart maliyetlerin saptanmasında işletmede üretiliyorsa, işletme içi verilerden hesaplanabilir. Eğer işletme dışından elde ediliyorsa, piyasa araştırması yapılarak üretilen ürünün maliyeti saptanmaktadır.³⁹²

Standart maliyet yönteminin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi ve güvenilir olması için; standart maliyetlerin belirleneceğı faaliyetler standardize edilmeye elverişli olmalı ve iyi bir bütçe yapılmalıdır.³⁹³ İşletmede kullanılan hesap planı bu yöntemeye uygun olmalı ve yönetim tarafından önemi anlaşılır ve benimsenmiş olmalıdır. Mamul ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri açısından bu yöntemin kullanıma uygun olmalıdır.³⁹⁴

Standart maliyetleme yöntemi, modern üretim sistemleri ve tam zamanında üretim ortamları için yararlılığı sorgulanan geleneksel kontrol tekniklerini kullanmaktadır. Standart maliyet yönteminde önceden belirlenmiş standartlara

³⁸⁹ Melek Akgün, “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:66, (Ocak-Şubat-Mart 2004), s.98.

³⁹⁰ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.349.

³⁹¹ Gürbüz Gökçen, “Standart Maliyetlerle Genel İmalat Giderlerinin Planlanması ve Kontrolü”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 1992), s.13.

³⁹² Metin Saban, Ahmet Bostancı ve Gülay Güğçerçin, “Hedef Maliyet Yöntemi ve Örnek Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 23, (Eylül 2007), s.88.

³⁹³ M. Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu ve M. Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Maliyet Muhasebesi**, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s.305-306.

³⁹⁴ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.352.

erişilmesi durumunda işletme performansı yeterli sayılmaktadır.³⁹⁵ Standart maliyet yönteminin amacı; üretim maliyetlerini kontrol altında tutmak ve düşürmek, maliyet sapması işlemlerini basitleştirmek, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak ve personel değerlemesi yapmaktır.³⁹⁶

Standart maliyet yöntemi bazı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalara göre maliyetlerin saptanmasının faydası olmaktadır.³⁹⁷ Standart maliyet yönteminin uygulama aşamaları; standartların saptanması, sapma (fark) analizi ve muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır.

Standartların saptanması aşamasında direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri için standartlar belirlenmelidir. Direkt ilk madde malzeme (DİMM) standartları; standart fiyat (SF) ve standart miktar (SM) gibi standartlarından oluşmaktadır. Buna göre üretilen bir birim mamul başına, DİMM standart kullanım maliyeti; $(SF \times SM)$ formülü ile saptanır.³⁹⁸ Direkt ilk madde malzeme standartlarında; direkt hammadde giderleri, bütün hammaddelerin elde edilmesi için yapılan harcamaları, nakliye giderleri ve müşteri hizmetlerini kapsamaktadır.³⁹⁹

Direkt işçilik (Dİ) standardı; standart ücret (SÜ) ve standart zaman (SZ) gibi standartlardan oluşmaktadır. Buna göre üretilen her birim mamul başına, Dİ standart maliyeti; $(SÜ \times SZ)$ formülü ile saptanır.

Genel üretim maliyeti standartlarının direkt madde ve direkt işçilik gibi üretilen mamule direkt olmaması ve çeşitli maliyet kalemlerinden oluşması nedenleri ile bu maliyetlere ait oranlar esnek bütçelerden yararlanılarak saptanır. Bütçelenmiş yükleme oranları kullanılır. Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde esas alınan

³⁹⁵ Aydın Gersil, “Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi** **62-4**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/932/11677.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.114-115.

³⁹⁶ Gürbüz Gökçen, “Standart Maliyet Yönteminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 59, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=62&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.1.

³⁹⁷ Cemal Çakıcı, “Mamul Üreten İşletmelerde Standart Maliyet Sapmalarının Elektronik Tablo Programıyla Hesaplanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, (Nisan 2003), s.114.

³⁹⁸ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.357-358.

³⁹⁹ Mehmet Civan ve Ferah Yıldız, “Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, (Ocak-Şubat-Mart 2005), s.112.

bütçelenmiş yükleme oranı, standartların belirlenmesinde temel oluşturan kapasite düzeyinde hazırlanmış bulunan bütçe formülüne dayanmaktadır.

Uygun bir faaliyet hacmi (kapasite) seçimi yapıldıktan sonra saptanan faaliyet hacmindeki genel üretim maliyetlerinin değişken ve sabit unsurlarının belirlenmesi önem taşımaktadır. Genel üretim maliyetlerinin yapısal olarak sabit ve değişken unsurlara ayrılmasında bazı yöntemler kullanılabilir. ⁴⁰⁰ Bu yöntemler; muhasebe, endüstri mühendisliği, en küçük kareler, regresyon analizi ve en yüksek-en düşük noktalar yöntemidir. ⁴⁰¹ Bu yöntemlerin yanı sıra birde grafiksel çizim yöntemi de kullanılan yöntemler arasındadır. ⁴⁰²

Sapmaların (farkların) saptanması ve analizi aşamasında; bir takım teknikler yardımıyla gelecek dönemde olması gereken (standart) maliyetler belirlenir. Daha sonra ise gerçekleşen (fiili) maliyetler ile olması gereken (standart) maliyetler karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farka sapma denir. ⁴⁰³ Ortaya çıkan sapmaların nedenlerine göre çözümlenmesi, yani hangi nedenin hangi yönde (olumlu-olumsuz) ve tutar olarak ne kadar sapmaya yol açtığı belirlenmesidir. Sapma analizleri; sapmanın tutarını, kaynağını ve nedenlerini ortaya koyarak yöneticilere araştırılması gereken bir noktanın bulunup, bulunmadığını ve araştırmanın nereye ve hangi noktalara yönlendirilmesi gerektiği konusunda ışık tutmaktadır.

Gerçek üretim maliyetleri > Standart üretim maliyetleri → Olumsuz Sapma

Gerçek üretim maliyetleri < Standart üretim maliyetleri → Olumlu Sapma olarak adlandırılır. ⁴⁰⁴

Sapmaları DİMM, Dİ ve GÜM olarak ele alınmalıdır. Direkt ilk madde ve malzeme sapması, fiili (gerçek) DİMM gideri ile standart DİMM gideri arasındaki farktır. ⁴⁰⁵ Toplam DİMM sapmaya ait formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Toplam DİMM Sapması} = (\text{GF} \times \text{GM}) - (\text{SF} \times \text{SM})$$

⁴⁰⁰ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.359-361.

⁴⁰¹ Özkan Tütüncü, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s.131.

⁴⁰² Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.362.

⁴⁰³ Zehra Rasim, “Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, 2004)**, s.61.

⁴⁰⁴ Ayten Çetin ve Metin Atmaca, “Hedef ve Standart Maliyet Sistemleri’nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, (2009), s.322.

⁴⁰⁵ Ertuğrul Çetiner, **Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)**, Ankara: Tutibay Yayıncılık, 1995, s.280.

DİMM sapmaları temelde, sırasıyla satın alma bölümünün sorumlu olduğu fiyat sapması ile üretim bölümünün sorumlu olduğu miktar sapmasından oluşmaktadır. DİMM fiyat ve miktar sapmasının formülü aşağıdaki gibidir:

$$\text{DİMM Fiyat Sapması} = (GF - SF) \times GM$$

$$\text{DİMM Miktar Sapması} = (GM - SM) \times SF$$

Direkt işçilik sapması, fiili (gerçek) direkt işçilik gider tutarı ile standart direkt işçilik gider tutarı arasındaki farktır.⁴⁰⁶ Hesaplanacak toplam Dİ sapmasına ait formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Toplam Dİ Sapması} = (GÜ \times GZ) - (SÜ \times SZ)$$

Dİ sapmaları ücret sapması ve zaman sapması olmak üzere ikiye ayrılır. Dİ Ücret Sapması = $(GÜ - SÜ) \times GZ$ şeklinde formüle edilir. Dİ Zaman Sapması = $(GZ - SZ) \times SÜ$ şeklinde hesaplanır.⁴⁰⁷

Genel üretim maliyeti sapması, bir dönemdeki fiili (gerçek) genel üretim gideri ile o dönemdeki maliyete yüklenen standart genel üretim giderleri arasındaki farktır.⁴⁰⁸ Genel üretim maliyeti sapmaları; bir işletme yönetiminin tercih ettiği detay düzeyine bağlı olarak, genel üretim maliyetlerinin analizinde üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; ikili sapma, üçlü sapma ve dörtlü sapmadır. Tekdüzen Hesap Planında (THP), yer verilen fark (sapma) hesaplarına göre benimsenen yöntem üçlü sapma esasıdır.⁴⁰⁹ Genel üretim giderleri ile ilgili üçlü sapma; bütçe, kapasite ve verim sapmasından oluşmaktadır.⁴¹⁰ Bu esasta, GÜM sapmaları aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Gerçek GÜM → Bütçe Sapması

Gerçek Düzeyde Bütçelenen GÜM → Verim Sapması

Standart Düzeyde Bütçelenen GÜM → Kapasite Sapması

Standart Düzeyde Yüklenen GÜM → Kapasite Sapması⁴¹¹

⁴⁰⁶ Çetiner, s.284.

⁴⁰⁷ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.367.

⁴⁰⁸ Çetiner, s.286.

⁴⁰⁹ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.368.

⁴¹⁰ Zeynep Türk, Turgut Çürük ve Zeki Doğan, "Geleneksel Standart Maliyet Sisteminin Günümüz Modern Üretim Ortamındaki Rolü ve Sisteme Yöneltilen Eleştiriler", *Öneri Dergisi*, Sayı: 19, (Ocak 2003), s.87.

⁴¹¹ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.368.

Bütçe sapması, fiili genel üretim maliyeti ile bütçelenmiş genel üretim maliyeti arasındaki farktır. Bütçe sapmasına harcama sapması da denilmektedir. Verim sapması, fiili ve standart faaliyet hacmindeki genel üretim maliyeti arasındaki farkı ifade etmektedir. Kapasite sapması, bütçe yardımıyla tespit edilmiş olan genel üretim maliyeti ile fiili faaliyet hacmindeki standart genel üretim maliyeti arasındaki farkı yansıtmaktadır.⁴¹²

Standart maliyet yönteminin son aşaması, muhasebe kayıtlarının yapılması aşamasıdır. Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplara göre muhasebe kayıtları yapılır. Standart maliyet yönteminde, muhasebe kayıtları; öncelikle standart maliyet bilgileri kayıtlara aktarılır. Gerçek maliyet bilgileri de kayıtlara aktarılmalıdır. Daha sonra yapılan sapma hesaplamalarına göre ortaya çıkan sapmalarda, kayıtlara aktarılmalı ve sapma hesaplarının kapatılması ile ilgili kayıtlar yapılmalıdır.

Tekdüzen hesap planında yer alan 7/A seçeneğindeki maliyet hesaplarının sonu “2, 3, 4” olan hesaplar fark (sapma) hesapları olarak belirlenmiştir. Her maliyet dönemi (ay) sonunda, gider hesaplarında ay boyunca toplanmış bulunan fiili (gerçekleşen) gider tutarları, ilgili yansıtma hesaplarının standart maliyet tutarları ile karşılaştırılarak sapmalar ilgili fark hesaplarına aktarılır. Bu hesaplar kullanılarak sapma kayıtları yapılır.⁴¹³ Bu hesaplar;

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Fark Hesapları

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

Direkt İşçilik Giderleri Fark Hesapları

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

Genel Üretim Giderleri (GÜG) Fark Hesapları

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları’dır.⁴¹⁴

⁴¹² Serkan Terzi, “Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2006), s.100-102.

⁴¹³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.370-372.

⁴¹⁴ Fatih Çoşkun Ertuş, “Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı 7/A Seçeneğine Göre Uygulanması”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199510624.htm>, (20.Mayıs.2011).

Fark hesapları, hesap dönemi sonunda ilgili gider taşıyıcısı hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır. Bu amaçla, gider taşıyıcısı hesaplarının yılsonu bakiyeleri, her bir mamul grubu itibari ile ayrı ayrı dikkate alınmak üzere, fark hesaplarının dağıtımında temel olarak alınır. Böylece yılsonunda, stok hesapları ve satılan mamul maliyeti hesapları gerçek tutarları ile finansal tablolara yansımış olmaktadır.⁴¹⁵

4.2.1.2. Üretim Tekniği Açısından Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Üretim yapılırken kullanılan tekniğe göre sınıflandırılan maliyet hesaplama yöntemleridir. Üretim tekniğine göre maliyet hesaplama yöntemleri; sipariş ve safha maliyet yöntemlerinden oluşmaktadır.

4.2.1.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Müşteriden alınan sipariş üzerine, stok için yapılan üretimler veya yapılan işlere sipariş, üretime başlama emrine de “sipariş emri” veya “iş emri” denir.⁴¹⁶ Birbirinden fiziksel açıdan farklı her iş ya da üretim grubu (üretim partisi) için katlanılan üretim maliyetlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında biriktirildiği (toplandığı) yönteme “Sipariş Maliyet Yöntemi” denilmektedir.

Sipariş kelimesi sözlük anlamından farklı olarak, sipariş verilen üretim miktarı ve üretimine başlanan mamul miktarı anlamlarında kullanılmaktadır. Çünkü; sipariş maliyeti yöntemi ile biriktirme ifade edilmektedir. Üretim işletmelerinde, bir mamul ya da mamuller grubunun üretimi için yapılan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin üretim akışına bağlı olarak, tüketimin yapıldığı noktada toplanması ve sipariş kartlarında biriktirilmesidir. Örneğin; terziye bir elbise dikimi için sipariş verilmesinin bir maliyeti olabileceği gibi, A kodlu mamul üretiminin de bir maliyeti olacaktır. Yani sipariş olmaksızın da sipariş maliyeti yöntemi uygulanabilmektedir.⁴¹⁷

Sipariş maliyet yöntemi; farklı siparişlerin birbirinden ayrılabilirdiği, standart mamul üretiminin olmadığı endüstrilerde kullanılır. Üretim, müşteri isteğine, siparişine

⁴¹⁵ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.374-376.

⁴¹⁶ Ahmet Vecdi Can, **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2003, s.133.

⁴¹⁷ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.291.

göre, değişik partilerde farklı mamullerin üretilmesi şeklinde yapılır.⁴¹⁸ Sipariş maliyeti yöntemini uygulayan işletmelere; makine sanayi, gemi ve uçak sanayi, matbaa, inşaat, mobilya, film stüdyoları, mimarlık büroları, hastaneler ve konfeksiyon işletmelerini örnek olarak verebiliriz.⁴¹⁹

Bu yöntemde üretim sipariş miktarına göre yapıldığından üretim belli partiler halinde farklı mamullerin üretimi yapılır. Direkt giderler doğrudan izlenirken genel üretim giderleri ise bazı dağıtım ölçülerine göre dağıtılırlar. Dağıtım ölçüsü için; direkt işçilik saati, makinelerin çalışma saati, üretim miktarı, direkt işçilik gideri, direkt hammadde gideri, mamul direkt gideri ve tahmini yükleme oranı (götürü oranı) kullanılır.⁴²⁰ Yükleme oranı belirlenirken genel üretim maliyetinin, hangi üretim gider yerinde işlem gördüğüne göre saptanır. Belirlenen orana göre sipariş maliyetlerine yüklenir.⁴²¹

Sipariş maliyet yönteminde, belge organizasyonu, modelin başarıyla yürütülmesi açısından önemlidir. Her bir işletmede kurulacak model açısından farklılıklar olabilmektedir. Sipariş maliyeti uygulamasında yöntemde özel bazı belge ve çizelgelerde kullanılmaktadır.⁴²² Bu yöntemde kullanılan belgeler; sipariş maliyet kartı, işçi çalışma kartı, işçi çalışma kartı özeti ve hammadde istek fişi özettir.⁴²³

Sipariş tipi üretimde üretim maliyeti hesaplanırken fire maliyeti de dikkate alınmalıdır. Fire, maliyet muhasebesi uygulamalarına mamul maliyetlerini yükseltici üretim miktarlarını azaltıcı bir unsurdur.⁴²⁴ Fire, üretim standartlarını karşılamayan, hatta satıldığında artık değeri olmayan üründür. Üretim yapılırken ortaya çıktığında

⁴¹⁸ Turan Atılgan ve Sevda Altaş, “Hazır Giyim Sektöründe Parti Üretim Sistemleri ile Yığın Üretim Sistemlerinin Maliyet Avantajı Yönünden Değerlendirilmesi”, **Tekstil ve Konfeksiyon Dergisi**, (2002), <http://www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723111723.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.77.

⁴¹⁹ Emel Önder, “Maliyet Sistemleri (Sipariş Maliyet Sistemi)”, http://www2.itu.edu.tr/~onderem/MALIYETMUHASEBESI7_09_10.pdf, (22.Ağustos.2010), s.10.

⁴²⁰ “**Ürün ve Hizmet Maliyeti**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008, s.64-65.

⁴²¹ Cemal Çakıcı, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Sistemleri, Maliyet Sistemleri, Maliyet Yöntemleri**, İstanbul: Yaylın Yayıncılık, 2000, s.34.

⁴²² Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.296.

⁴²³ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Basım, İzmir: Cem Ofset, 1999, s.221.

⁴²⁴ Mehmet Özkan, “Mamul Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özlürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 1992, Sayı: 15, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=45&dad>, (15.Ağustos.2010), s.1.

işlem yapılamaz ve ekonomik bir çalışmayla mamul haline gelemmez.⁴²⁵ Üretim maliyeti hesaplanırken firelerin miktar azaltıcı ve maliyet artırıcı sonuçları ortaya çıkarılmalıdır. Fire maliyeti hesaplanırken miktar ve tutar olarak hesaplamalar yapılmalıdır.⁴²⁶

4.2.1.2.2. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi, yönetimin belirlediği kalite standartlarında, mamul ya da mamul gruplarını yığınlar halinde üreten işletmelerin, birim ve toplam mamul maliyetlerini bulmayı amaçlayan sistemdir.⁴²⁷ Bu yöntem; Daire Maliyeti Yöntemi, Sürekli Maliyetler Yöntemi, Evre Maliyeti Yöntemi gibi adlarda verilmektedir.⁴²⁸

Bir birine benzer veya homojen tek tip mamul üreten işletmelerde genelde safha maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Yöntem birbirini izleyen veya birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri halde birbirine benzer mamul üretim şeklindedir.⁴²⁹ Maliyetler, birbirini izleyen ve birbirine bağlı safhalarda toplanır. Mamullerin her bir safhada üretilen kısmının maliyeti ayrı olarak hesaplanır.⁴³⁰

Bu yöntemde, her safhanın maliyetleri ayrı ayrı ve ortalama olarak hesaplanmakta ve bir sonraki safhaya, devredilen mamul miktarına göre hesaplanmış maliyetler aktarılmaktadır. Üretimin en son safhasından mamul anbarına devredilen mamullerin, bu aşamada toplam maliyetleri saptanmış olmaktadır.⁴³¹ Belirli bir müşterinin özel ihtiyaçlarına göre ayrıcalık taşıyan birimler söz konusu olmamalıdır. Ancak, büyük miktarlarda belirli nitelikli siparişler de bu grup içinde yer alabilir. Üretimde ve üretim safhaları arasında az çok bir süreklilik olmalıdır.⁴³² Safha maliyeti yönteminin uygulandığı belli başlı işletme türlerine örnek olarak; otomotiv, madencilik,

⁴²⁵ Rüstem Hacıüstemoğlu ve Volkan Demir, “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 61, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=64&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.7.

⁴²⁶ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.310.

⁴²⁷ Vedat Ekeril, “Safha Maliyeti Sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, 1999)**, s.26.

⁴²⁸ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.313.

⁴²⁹ Ali Haydar Güngörmüş, “İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf, (22.Ağustos.2010), s.4.

⁴³⁰ Şebnem Çelebi, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, <http://www.interprobis.com.tr/btnet/dosya/YonetimveMaliyetMuhasebesi.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.40.

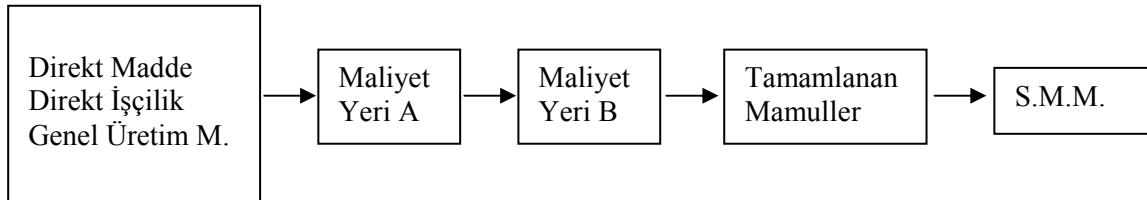
⁴³¹ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.314.

⁴³² Bilgütay Akşit, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**, 3. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 1996, s.267.

kimya, çimento, un, şeker, tekstil, bira, petrol, seramik, cam, lastik, konserve, demir-çelik, kağıt, elektrik, gaz, plastik, zeytinyağı, sabun üreten işletmeler verilebilir.⁴³³

Bazen işletmeler sipariş ile safha maliyet yöntemini karma olarak da kullanabilmektedirler. Bazı işletmeler ilk etapta seri halde bir üretim yaparken daha sonra seri halde ürettiği bu parçaları birleştirerek nihai mamul haline müşterinin istekleri doğrultusunda getirebilirler. Bu tip işletmeler seri halde üretimin yapıldığı bölümlerde safha maliyet sistemini kullanırken, müşterinin siparişi üzerine üretilen parçaların nihai mamul haline getirilmesinde ise sipariş maliyet yöntemini kullanabilirler. Genellikle uçak, otomobil, buzdolabı, televizyon üreten işletmelerde bu yöntem kullanılabilir.⁴³⁴

Safha maliyet yönteminde bazı aşamalar vardır. Üretilen birimler üretim sürecinde dolaşırken bir bölümden diğerine sıralı bir akış olduğu esasına dayanır. Her birinde belirli bir görev gerçekleştirilen safhalardan bir diğerine aktarılan birimlerin maliyeti doğal olarak artmaktadır. Bu süreçte işlem gören birimlerin maliyeti, daha basit bir anlamda yuvarlandıkça büyüyen bir kartopu gibi düşünülebilir. Şekil 3’de bu süreç göstermektedir.



Şekil 3: Safha Maliyetleme

Kaynak: Osman Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.315.

Safha Maliyeti Yönteminde birim maliyetlerin hesaplanma aşamaları aşağıda sıralandığı gibidir:

- Safhada, hesap dönemi içinde işlem gören birimlerin miktarları ve bunların ne kadarının tamamlandığı, ne kadarının yarı mamul olarak safhada kaldığı, ne

⁴³³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.315.

⁴³⁴ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, “Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76, (Haziran-Temmuz 2006), s.218.

kadarının fireye dönüştüğü saptanır.⁴³⁵ Maliyet döneminde her safha itibari ile üretim girdi ve çıktı miktar dengesi kurulur.

- Maliyet döneminde belli bir safhada toplanan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tutarları saptanır.
- Üretim safhasında işlem gören tüm (mamul, yarı mamul) birimleri tamamlanma dereceleri (yüzdeleri) ile çarpılarak eşdeğer mamul birimine dönüştürülür.
- Saptanan direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamaları, her bir maliyet unsuru itibari ile hesaplanan eşdeğer mamul birimleri toplamalarına bölünerek birim maliyetler bulunur.
- Bulunan birim maliyetler, mamul, yarı mamul, varsa firelerin eşdeğer mamul miktarları ile çarpılarak mamul ve yarı mamul maliyetleri saptanır.
- En son aşamada ise, her safha itibari ile girdi ve çıktı dengesi tutar yönüyle kurulur.

Üretimde miktar dengesi, belli bir maliyet döneminde üretim sürecine giren ve bu süreç sonunda elde edilen çıktıların eşitlenmesidir.⁴³⁶ Miktar hareketleri, belirli bir dönemde bir safhaya giren ürün miktarları ile çıkan ürün miktarlarını gösterir.⁴³⁷

Miktar dengesini; Üretime Giren Miktarlar = Üretimden Çıkan Miktarlar şeklinde ifade edebiliriz. Üretime giren miktarlar, dönem başı yarı mamul stoku (DBYMS) ile dönem içinde üretimine başlananların (veya bir önceki safhadan devir alınanlar) toplanması ile bulunur. Üretimden çıkan miktarlar ise, dönemde tamamlanıp sonraki safhaya veya mamul anbarına devir olunanlar (DTD), dönem sonu yarı mamul stoku (DSYMS) ve Firenin toplanması ile bulunmaktadır.⁴³⁸

Eşdeğer mamul birimleri (miktar) dengesi kurabilmek için eşdeğer mamul birimleri tablosu hazırlanmalıdır. Bu tablo hazırlanırken de bu tabloda dikkate alınacak birimlerin neler olduğuna ve bu tablonun hangi yönetime göre düzenlenmesi gerektiğine dikkat edilmelidir. Eşdeğer Mamul Birimleri (miktar) dengesi, dönembaşı yarı mamul

⁴³⁵ Zeyyat Hatiboğlu, **Temel Ticaret ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1993, s.348.

⁴³⁶ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.315-316.

⁴³⁷ Sinem Turgut, “Kuyumculuk Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006), s.62.

⁴³⁸ Emel Önder, “Maliyet Sistemleri (Safha Maliyet Sistemi)”, http://www2.itu.edu.tr/~onderem/MALIYETMUHASEBESI8_09_10.pdf, (22.Ağustos.2010), s.5.

stoklarının ilgili döneme ait maliyet paylarının hesaplanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler; Ağırlıklı Ortalama Maliyetleme Yöntemi ve FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Maliyetleme Yöntemi'dir.⁴³⁹

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, farklı birim maliyetlerle girişi yapılan stok partilerinin üretime karışık olarak verildiği varsayılır. Yöntemde çıkış anında mevcut olan ilk madde ve malzeme stoklarının, toplam maliyet değeri, toplam miktara bölünerek birim ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanır. Üretime verilen veya tüketilen ilk madde ve malzeme miktarı, hesaplanan ortalama birim maliyetle çarpılır. Her yeni mal alışından sonra, yeni birim maliyet hesaplanır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin dönemselsel uygulamasında ise, çıkışı yapılan her bir parti için birim maliyet hesaplanması yerine, dönemin tamamı için tek bir maliyet hesaplanır.⁴⁴⁰ Bu yöntemde devre içinde değişik tarihlerde değişik fiyatlarla yapılan alışların miktarları da dikkate alınarak ortalama bir maliyet bulunur.⁴⁴¹

Ağırlıklı ortalama maliyetleme yönteminde, dönemde tamamlanıp bir sonraki safhaya devredilen birimlerin kaynağı bir önem taşımaz. Çünkü bu yöntemde, dönemde tamamlanıp devir olunan mamullerin hepsi ortalama maliyet üzerinden değerlendirilir. Dolayısıyla Eşdeğer Mamul Birimleri (EMB) tablosu hazırlanırken, DTD birimlerin ne kadarının DBYMS, ne kadarının DÜBT birimlerden oluştuğunun bir önemi bulunmamaktadır. Ağırlıklı ortalama maliyetleme yöntemine göre EMB hesaplanması aşağıdaki formüldeki gibidir:

Eşdeğer Mamul Birimleri = (Tamamlanıp Devir Olunan Birimler x 100) + (Ds. Yarı Mamul Stoku x Tamamlanma Yüzdeleri)⁴⁴²

Eşdeğer birim miktarını hesaplarken temel eleman, tamamlanma derecesidir. Yarı mamullerin tamamlanma dereceleri, muhasebeye dönem sonunda üretim bölümü

⁴³⁹ Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.317-318.

⁴⁴⁰ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, "Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 42, (Nisan 2009), s.197-198.

⁴⁴¹ Serhat Kutlan, "Stok Değerlemede Hifo ve Lifo (Loifo) Yöntemlerinin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, (2003), Sayı: 64, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=67&dad>, (15.Ağustos.2010), s.2.

⁴⁴² Altuğ, "Maliyet Muhasebesi", s.319.

servisindeki teknik elemanlarca sunulması gereken bir bilgidir.⁴⁴³ Eşdeğer birimler, safhada işlem gören fiziksel birim miktarlarının tamamlanma derecesi ile çarpılmasıyla bulunan miktardır. Tamamlanma derecesi, herhangi bir üretim safhası ya da kısmında üretim sürecine giren birimler o ana kadar gördükleri işlem miktarı cinsinden ifade edilebilirler.⁴⁴⁴ Eşdeğer mamul miktarı tamamlanma derecesine göre dikkate alınır. Mamullerin tamamlanma dereceleri %100 olduğundan, her bir maliyet unsuru için eşdeğer ürün miktarı “1”dir.⁴⁴⁵

FIFO maliyetleme yöntemine göre, ilk giren malın ilk olarak satılacağı düşüncesi temeldir.⁴⁴⁶ Bu yöntemde dönem sonunda işletmede bulunan stoklar, son giren parti mallardan kalmış olmaktadır.⁴⁴⁷ Bu yöntemde, Eşdeğer Mamul birimleri hesaplanırken, DBYMS, DSYMS ve DTD birimlere göre ayrı ayrı hesaplanmaktadır. EMB her maliyet unsuru itibarı ile aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Eşdeğer Mamul Birimleri} = (\text{Tamamlanıp Devir Olunan Birimler} \times 100) + (\text{DSYMS} \times \text{Tamamlanma Yüzdeleri}) - (\text{DBYMS} \times \text{Tamamlanma Yüzdeleri})^{448}$$

Safha Maliyeti yönteminde birim maliyetlerin saptanması, her bir safhaya göre hesaplanır. Her bir safhada toplanan maliyetler eşdeğer mamul miktarlarına bölünerek, o döneme ait safha birim maliyetleri, ana maliyet unsurları itibarıyla hesaplanır. Birim maliyetlerin hesaplanması, DİMM, Dİ ve GÜM için ayrı ayrı hesaplanır.⁴⁴⁹

Safhada biriken toplam üretim maliyeti, üretimini tamamlayarak bir sonraki safhaya veya mamul anbarına devrolunan birimler ile yarı mamuller arasında dağıtılır. Tamamlanan birimlerin miktarı toplam birim maliyet ile çarpılarak toplam maliyet

⁴⁴³ Muzaffer Civelek, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Kayseri: Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1997, s.226.

⁴⁴⁴ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.198.

⁴⁴⁵ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1994, s.457.

⁴⁴⁶ Seval Kardeş, “Gelirin Ölçülmesinde Stok Değerleme Yöntemleri ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, 1987)**, s.35.

⁴⁴⁷ Duruşen Acar, “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2007)**, s.76.

⁴⁴⁸ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.320.

⁴⁴⁹ Selçuk Uslu, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1991, s.215.

hesaplanır.⁴⁵⁰ DBYMS önceki dönemden devreden maliyet ile döneme ait maliyetlerin (DİMMM+DİM+GÜM) toplamı bize toplam maliyeti verir. Eşdeğer Mamul Birimleri toplamına bölünerek birim maliyetler saptanır. Her bir maliyet unsuruna göre eşdeğer mamul birimleri farklı oluşacağından birim maliyetlerinde maliyet unsurları ayrı hesaplanmalıdır.

Safha Maliyet Yöntemine göre yapılan maliyet hesaplarının son aşamasında ise tutar dengesi kurularak, üretim girdilerinin maliyetleri toplamı ile üretim çıktılarının maliyetleri toplamı eşitlenir. Tutar dengesinin hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Üretim Girdilerinin Maliyetleri = Üretim Çıktılarının Maliyetleri

Üretim Girdilerinin Maliyeti = DBYMS Maliyeti + DİMMM + DİM + GÜM

Üretim Çıktılarının Maliyeti = DTD Maliyeti + DSYMS Maliyeti + Fire Maliyeti

Safha maliyet yönteminde oluşabilecek fireler dikkate alınmalıdır. Hesaplanan fire maliyeti ya sadece üretim işlemi biten mamullere yüklenir, ya da mamul ve yarı mamullerin maliyetlerine aktarılır. Bu durumda Eşdeğer Mamul Birimleri Tablosu düzenlenirken, firenin DİMM, Dİ, GÜM açısından mamul eşdeğerleri de hesaplanmalıdır.⁴⁵¹ Meydana gelen fireler ekonomik değer taşıyıp taşıyamalarına göre de sınıflandırılabilir.⁴⁵² Fireler genel bir oran olarak hesaplanmakla beraber bu oran her koşulda standart ve kesin değildir. Fireleri etkileyen pek çok unsur vardır. Her firma açısından üretim koşullarına ve teknolojisinin niteliğine göre fire oranları farklılık göstermektedir.⁴⁵³

4.2.1.3. Maliyetlerin Kapsamı Açısından Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Ürün birim maliyetinin hesaplanması sırasında, maliyetlerin tamamının göz önüne alınıp alınmayacağına göre hesaplanan maliyet yöntemleridir. Bu maliyet yöntemleri; Tam ve Kısmi maliyet olmak üzere sınıflandırılmıştır.

⁴⁵⁰ Alırza Ağ, “Çok Safhalı Üretimlerde Safha Maliyet Yöntemi: Aşkale Çimento Fabrikasında Bir Uygulama”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi SBE, 2009), s.34.

⁴⁵¹ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.323-344.

⁴⁵² Cengiz Sazak, “Vergi Uygulamasında “Olağan Fire Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83, (Eylül-Ekim 2007), s.160.

⁴⁵³ Ercan Alptürk, “Fireler ve Maliyetlere Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2003), Sayı: 65, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=68&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.1.

4.2.1.3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, üretim maliyetlerini değişken ya da sabit, direkt ya da indirekt olmasına bakılmaksızın, bütün giderlerin tamamını tüm maliyet unsurlarını dikkate alan ve üretilen mamullerin maliyetine yükleyen yöntemdir.⁴⁵⁴ Geleneksel maliyetleme olarak da adlandırılır. Daha çok dış raporlamada benimsenen maliyetleme esasıdır.⁴⁵⁵

İlgili olduğu işletme faaliyetine karşı hiçbir hassasiyet göstermeyen giderlere sabit giderler adı verilir. Söz konusu faaliyet hangi düzeyde olursa olsun bu tür giderlerde değişme ortaya çıkmaz.⁴⁵⁶ Sabit giderler, üretim miktarı ile ilgili olmaksızın söz konusu fabrika (işletme) mevcut olduğu sürece yapılan giderlerdir. Fabrika müdürünün maaşı, fabrika binasının amortismanı gibi örnekler verebiliriz. Sabit giderler belirli bir zaman süresi için sabittir. Bir ay bir yıl gibi süre değişince sabit giderlerde değişecektir.

Değişken giderleri iki bölüme ayırmak mümkündür. Birincisi, üretim arttıkça aynı oranda artan, üretim azaldıkça aynı oranda azalan giderlerdir. Örnek olarak DİMM ve Dİ verebiliriz. İkincisi ise üretim miktarı ile ilgisi birincisi kadar yakın değildir. Bu tür giderlere örnek olarak enerji, yağ ve bazı yardımcı işçiliği verebiliriz.⁴⁵⁷ Tam maliyet yöntemi ülkemizde malın maliyetinin hesaplanmasında ve stok değerlemesinde en geniş biçimde kullanılır. Bunun nedeni de yasal uygulamalardan ve hesap planında yer alan hesapların bu yönetime daha uygun olmasından kaynaklanmaktadır.⁴⁵⁸

4.2.1.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemleri

Kısmi maliyet yöntemlerinin uygulanmasında üretilen mamulün maliyetine, o mamulün üretimi ile ilgili olan tüm maliyet giderleri yüklenemez veya hazırlanan

⁴⁵⁴ Çiğdem Kılıç, “Et Sanayi İşletmelerinde, Parçalama Departmanı Birleşik Ürünlerinde Çeşitli Maliyet Hesaplama Yöntemleri Üzerine Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2006), s.12.

⁴⁵⁵ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.377.

⁴⁵⁶ Yunus Kışal ve Sadi Işıklılar, **Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesapları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.33.

⁴⁵⁷ Zeyyat Hatiboğlu, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Temel Araştırma Yayınları (Net/Er Matbaası), 1987, s.13.

⁴⁵⁸ Süleyman Yükcü ve M. Yılmaz İçerli, “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Sistemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 34, (Nisan 2007), s.67.

raporlarda maliyetlerin tümü dikkate alınmaz.⁴⁵⁹ Sadece iç raporlama ve analize yönelik kullanılan alternatif maliyetleme yaklaşımına kısmi maliyetleme denir. Bu maliyet yöntemleri; direkt, değişken ve normal maliyet yöntemi olmak üzere sınıflandırılır. Bu yöntemde maliyetlerin ürüne yüklenme şekline göre değişmektedir. Maliyetler türlerine göre maliyetlere yüklenmektedir.

4.2.1.3.2.1. Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yöntemini kullanan işletmeler, mamulün maliyetine sadece direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerini aktarırlar. Genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer alır. Bu giderler stok olarak gelecek dönemlere aktarılmaz.⁴⁶⁰

4.2.1.3.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi; mamul veya hizmet maliyetlerinin salt değişken maliyet unsurlarının (direkt madde, direkt işçilik, değişken GÜM ve değişken satış maliyetleri vb.) dikkate alınmasıyla ortaya çıkan yöntemdir. Bu maliyetlere ise değişken maliyet adı verilir. Kısmi maliyet yöntemi, tam maliyet yönteminin gereksinimleri karşılamadaki eksiklerini gidermek için ortaya konulmuştur. Kısmi maliyet yönteminde her iki yöntemde aynı esaslara dayanır. Bu nedenle değişken maliyet ya da direkt maliyet yöntemlerinin aynı anlamda kullanıldığına da rastlanmaktadır.⁴⁶¹ Maliyetin hesaplanmasında sadece değişken giderlerin (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) dikkate alındığı yöntemdir.⁴⁶²

Değişken maliyet yöntemi; üretilen mamul veya hizmetlere sadece değişken maliyetlerin, (Direkt Madde + Direkt İşçilik + Değişken GÜM) yüklenmesi ve sabit üretim maliyetlerinin (Sabit GÜM) dönem gideri kabul edilip doğrudan gelir tablosuna

⁴⁵⁹Süleyman Yükçü, “Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2006), Sayı: 76, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=80&dad=>, (15.Ağustos.2010), s.371.

⁴⁶⁰ Sevim, s.81.

⁴⁶¹ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.377.

⁴⁶² “Ürün Maliyetlemesi”, 2007, <http://www.btso.org.tr/databank/publication/telkitabi09.pdf>, (22.Ağustos.2010), s.27.

yansıtır.⁴⁶³ Değişken maliyet sistemi, kısa dönemli yönetim kararlarının alınmasında yöneticilere daha doğru bilgiler sağlamaktadır.⁴⁶⁴

Bu yöntem, işletmelere sağladığı bazı yararlar olabileceği gibi bazı sakıncaları da vardır. Bu sakıncaların bazıları; üretim maliyetlerini sabit ve değişken olarak doğru ve tam ayırmak zordur ve hatta bazen olanaksızdır. Uzun vadede fiyat saptanmasında sabit maliyetleri de karşılayacak fiyat için, bu maliyetlerin de üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenmesine gereksinme duyulabilir. Yöntemde, üretilen mamullerin fiyatlarının düşük görülmesi fiyat saptanmasında yanılgılara yol açabilir. Stok değerlemesi ve satış maliyetlerinin saptanmasında zorluklar çıkabilir.

Değişken maliyet yönteminde düzenlenen Gelir Tablosu tam maliyet yöntemine göre farklıdır. Bunun nedeni, her iki yöntemdeki sabit maliyetlere bakış açısındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Değişken maliyet yönteminde, diğer sabit maliyetler gibi sabit üretim maliyetlerinin de ilgili bulundukları dönem içinde yararlarının yitirildiği kabul edilir. Üretim maliyetleri salt değişken maliyet unsurlarından oluşur ve bilançoya yansıyan yarı mamul ve mamul stokları da salt değişken maliyet yüklerini yansıtır. Gelir tablosunun düzenlenmesindeki fark “Faaliyet Kârı” bölümüne kadar olan kısımda ortaya çıkmaktadır.

Tam maliyet yönteminde (net satışlar-satışların maliyeti=brüt satış kârı) gösterildikten sonra, faaliyet giderlerinin düşürülmesiyle faaliyet kârına ulaşılır. Değişken maliyet yönteminde ise önce, Net Satışlar-Satışlara Yüklenen Değişken Giderler= Katkı Payı gösterilir. Daha sonra, dönemin tüm sabit giderleri düşürülerek faaliyet kârına ulaşılır.⁴⁶⁵ Ürün satış fiyatı ile o ürünün değişken maliyetleri arasındaki farka katkı payı denir.⁴⁶⁶

Tam maliyet ve değişken maliyet yöntemleri, maliyetlendirme yöntemleri içerisinde “hangi giderler” mamule yüklenecek sorusuna cevap veren, maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerdendir. Değişken maliyet yönteminde katkı payları, kısa

⁴⁶³ Cemal Çakıcı, “Süper Değişken Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 30, (Nisan 2006), s.104.

⁴⁶⁴ Süleyman Yükçü, “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”, http://www.suleymanyükcu.com/akademik_eserler/ulusal_makale_61.pdf, (22.Ağustos.2010), s.3.

⁴⁶⁵ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.381.

⁴⁶⁶ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 1. Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2006, s.566.

vadeli ürün karması, üretim-satın alma ve fiyatlama gibi yönetim kararlarında etkin bir karar aracı olarak kullanılabilir. Ürün karması kararlarının verilmesinde başvurulan bu yöntemle göre, en yüksek katkı payına sahip olan ürüne, karmanın içinde öncelik verilmektedir.⁴⁶⁷

4.2.1.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenirken, genel üretim giderleri ise kullanılan kapasiteye düşen maliyetlerin, üretim maliyetine yüklendiği bir yöntemdir.⁴⁶⁸

4.2.2. Fabrikada, Atölyede, Satış Mağazaları İle Cam Koleksiyonerliğinde Maliyetlerin Hesaplanması

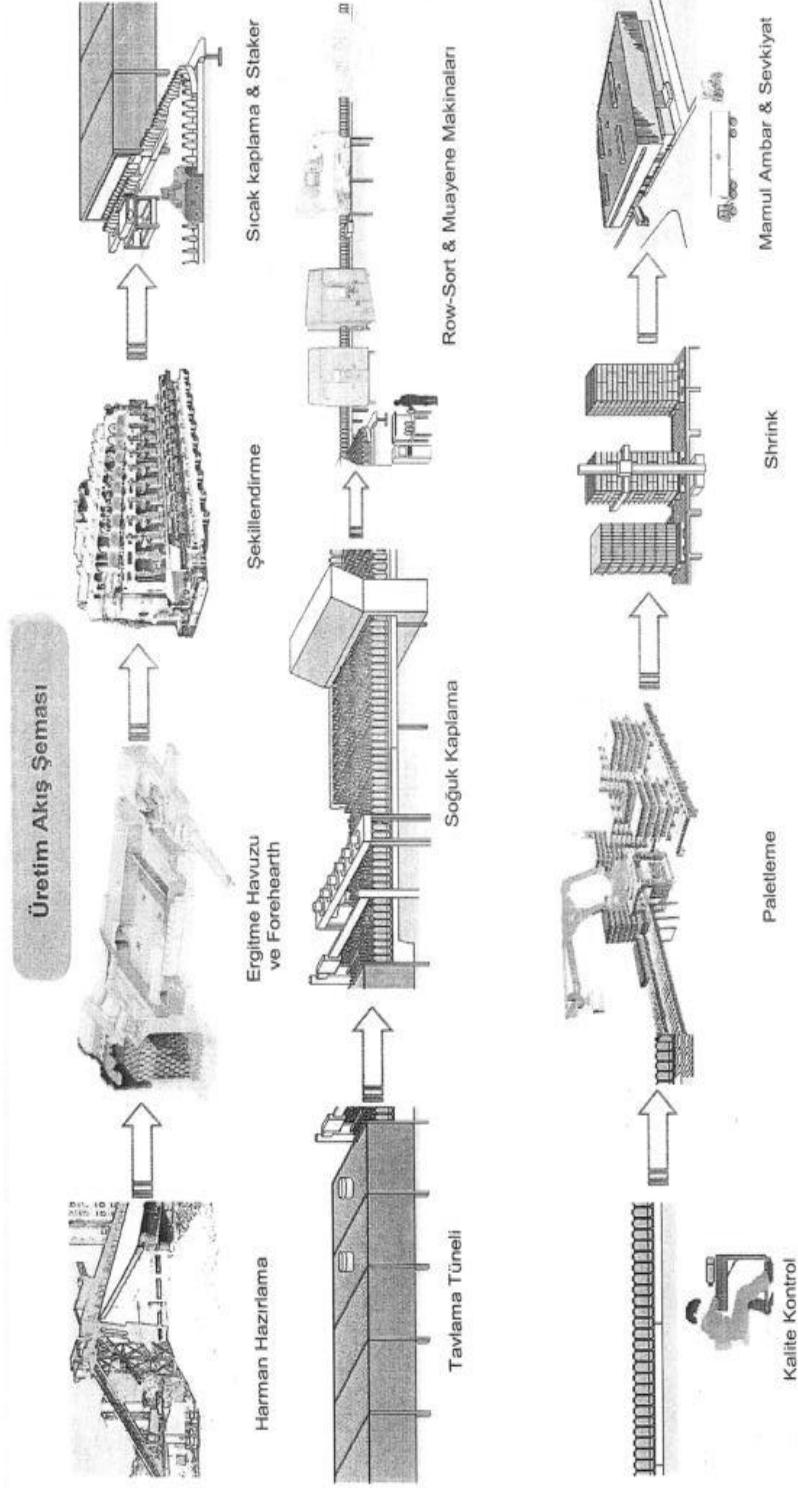
Camın üretim maliyetinin hesaplanmasında fabrikada, dekorasyonun yapıldığı atölyede ya da satış mağazaları ile cam koleksiyonerliğinde farklı olmaktadır. Bu çalışmada fabrikada, atölyede ve satış mağazaları ile cam koleksiyonerliğinde bu durum ayrı ayrı ele alınmıştır.

4.2.2.1. Fabrikada Camın Üretim Maliyetinin Hesaplanmasında Maliyet Sistemleri

Fabrikada cam üretilirken üretim aşamalarına göre maliyetler sınıflandırılmıştır. Harman ve fırın bölümünden mamul anbarına kadar olan süreçte yapılan her bir işlem dikkate alınmaktadır. Bu bölümde maliyet bölümleri, üretimde kullanılan malzemeler, maliyetler ve maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan maliyet yöntemlerine yer verilmiştir. Fabrikadaki üretim süreci aşağıdaki şekilde yer alan döngüdeki gibidir.

⁴⁶⁷ Ayten Ersoy ve Burcu Demirel Utku, “Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim/Maliyet Muhasebesi Yöntemleri ile Karşılaştırılması”, http://joy.yasar.edu.tr/makale/no11_vol3/10_demirel_ersoy.pdf, (22.Ağustos.2010), s.1633-1634.

⁴⁶⁸ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, “Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, s.217.



Şekil 4: Camın Üretim Akış Şeması

Kaynak: “Camın Üretim Akış Şeması”, Şişecam İş Akış Belgeleri, 2010.

4.2.2.1.1. Maliyet Bölümleri

Maliyet bölümleri, üretilen ürüne maliyetlerin yüklenmesi için ayrılmış olan bölümlerdir. Fabrikada yer alan maliyet bölümleri; esas üretim gider merkezleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri, üretim yerleri yönetimi gider yerleri ve genel yönetim gider yerleri şeklinde sınıflandırılmıştır.

4.2.2.1.1.1. Esas Üretim Gider Merkezleri

Esas üretim gider merkezleri, üretimle doğrudan ilgili olan bölümlerdir. Üretilen mamulün maliyetine direkt olarak yüklenirler. Maliyetlerin dağıtımında kullanılan anahtarlar bölümüne göre değişebilmektedir. Harman ve fırın bölümünde fırın çekiş, soğutma sonu bölümünde paketleme süresi, baskı bölümünde baskı adedi, çalışma süresi, üretim miktarı gibi dağıtım anahtarları kullanılabilir. Fabrikada esas üretim gider merkezlerine; harman, fırın, üretim, soğutma sonu bölümü, baskı, taşeron ve cam kırığı tesisini örnek verebiliriz.

Harman dairesi, hammadde tartımlarının yapıldığı, harmanın hazırlandığı kısımdır. Harman dairesinde bütün hammaddeler bir miktar stoklanır. Stok miktarları yalnızca tartımlara yetecek kadar 8-24 saatliktir ve hammaddelerin iki kere naklini engellemek için de bütün stok kantar üstündeki silolarda yapılır. Kum ve cam kırığı dökme olarak fabrikaya gelir. Kullanılan hammaddelerden kalker, feldspat ve dolomit pnömatik silobaslarla gelip düşük basınçlı boşaltım sistemleri ile stok veya servis silolarına alınır.

Hazırlanan harman miktarına bağlı olarak optimum karıştırma süresi karışımdan alınan numunelerin analizi ile belirlenir. Homojen olarak hazırlanan harmanın segregasyona⁴⁶⁹ uğramadan fırınlara nakli, tartım ve karıştırmadan sonraki en önemli husustur. Segregasyonun başlıca sebebi harmanın karışımdan sonraki serbest düşüşlerdir. Bu aşamada eksik işlem yapılması harmanda sorunlar yaşanmasına neden olduğu gibi maliyete de etkisi olmaktadır. Bu bölümde harmanın hazırlanması esnasında kullanılan ilk madde ve malzeme ile işçilik tutarları maliyet konusunu oluşturmaktadır.

⁴⁶⁹ Segregasyon; cam için oluşturulan harmanın birbirinden ayrılması (ayrışması) için kullanılan kavramdır.

Fırın dairesi; kaliteli ve en ekonomik şekilde harmanı ergiterek cam haline dönüştüren ve şekillendirme makinesine verilmesini sağlayan bölümdür. Ayrıca bu bölüm, işletim sırasında fırın yapısının sıcak tamirini yapar, fırınlar ömrünü tamamladığında ise yeni fırının montajından ve ısıtılarak devreye alınmasından sorumludur. Cam ergitme fırınları, içinde ergime ve yanma olaylarının meydana geldiği refrakter yapıyı tutan çelik konstrüksiyon yapıdan oluşmaktadır. Bu bölümde fırınlar ve fırınlarda ergime işlemi için kullanılan enerji maliyetleri ile işçilik tutarları maliyete ilave edilmektedir.

Üretim bölümü; makineler aracılığı ile ergimiş cama şekillerin verilmesi aşamasının yapıldığı bölümdür. Üretim hattında yapılan işlem, camın viskozite-sıcaklık eğrisinde uygun şekilde soğutulurken şekillendirilmesidir. Üretim hattı; foreheart, IS makinesi, nakil sistemleri ve soğutma fırınından meydana gelmektedir. Foreheart, erimiş camın şartlandırıldığı, IS makinesi ise erimiş cam damlalarının şekillendirildiği yerdir. Çalışma havuzundan alınan ergimiş cam, feeder mekanizmasına uygun sıcaklık viskozitede verebilmek için gerekli ısıtma ve soğutmanın yapıldığı şartlandırıldığı bölüm forehearta gider. Feeder ise forehearttan aldığı şartlandırılmış camı, aynı ölçü, şekil ve sıcaklıkta erimiş cam damlaları haline getirir. Sonra IS makinesinde ergimiş cam damlaları şekillendirilir ve cam ambalaj haline getirilir. IS makinesinden çıkan sıcak ürün nakil sistemleri yoluyla soğutma fırınına taşınır. Nakil sistemleri makine konveyörü, transfer ve stakerden⁴⁷⁰ meydana gelmektedir. Soğutma fırını; sıcak ürünü, ortam sıcaklığına kadar soğutulması sırasında iç gerilmelerinin kabul edilebilir sınırlara kadar indirir.

Cam ambalajın IS makinelerindeki üretimi iki aşamalıdır. Birinci aşama hazırlık formunun (parizon), ikinci aşamada da sonuç ürününün oluşturulmasıdır. IS makinelerde üç temel üretim yöntemi uygulanmaktadır. Üfleme-üfleme (Blow Blow-BB) prosesi, presleme-üfleme (Pres Blow-PB) prosesi, dar boyunlu üretimlerde presleme üfleme (Narrow Neck Pres Blow-NNPB) prosesi'dir. Cam üretim bölümünde

⁴⁷⁰ Staker; üretim hattından konveyör üzerinde gelen şişeleri paletlemek amacıyla robot üzerinde bulunan tutucu mekanizma yardımı ile alınarak şişelerin bir sonraki işleme transferi gerçekleştirilmesini sağlayan robot ya da ünitedir.

kullanılan makineler, kalıplar, makineler için kullanılan enerji tutarları ve işçilik tutarları maliyete ilave edilmektedir.

Soğutma sonu şefliği; üretim işleminden sonra meydana gelen camın ayırma paketleme ya da ambalajlama işleminden önce kontrollerin yapıldığı bölümdür. Buradaki işler ayırma-paketleme ve ambalajlama olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Soğutma sonu bölümünde cam şişelerin yüzeylerinde herhangi bir atmosferik korozyona uğrayıp uğramadığı kontrol edilir. Atmosferik korozyon, özel bir durumdur. Şişe yüzeylerinde buğulu bir görüntü oluşturur ve yüzeyde oluşan alkali kalıntılarının dolum sonrası çözülmesi problemlerine neden olur.⁴⁷¹ Cam yüzeyinde oluşan korozyonun yanı sıra çatlaklar ya da kırıklarda önemlidir. Camın mukavemeti de kontrol edilmelidir. Camın mukavemeti, camın kırılmasına neden olan gerilim miktarıdır. Camda oluşan çatlak ya da kırıkların yüzeyde olup olmasına göre test edilir ve üretilen partinin kabulü için onay verilip verilmemesi buna göre karar verilir.⁴⁷²

Cam üretilirken sıcak ve soğuk kaplama yapılır. Soğuk kaplama cama kayganlık vermesi için yapılmaktadır. Çizilme olmasın diye basınç uygulanır. İçine ve kapak kısmına yapılması gıda ile ilgili bir cama uygun olmadığından yapılmaması gerekmektedir. Sıcak kaplama ise paslanmaya neden olabilir. Soğutma sonu bölümünde sıcak ya da soğuk kaplama dereceleri de kontrol edilmektedir.

Bir diğer kontrol ise ölçü kontrolüdür. Ayırma (rowsort) elemanı belirli kritere göre çizik var mı diye kontrol eder. Görsel elaman; ölçüsel geçer/geçmez, boy uzun kısa diye saat başı kontrol yapmaktadır. Buradaki kontrolde bir hata varsa o parti tamamen iptal edilir. Kırma tüneline dökülür. Cam kırılarak hammadde harman bölümüne, tekrar eritilerek cam elde edilebilmesi için gönderilir. Buda cam kırığının yeniden cam haline getirilmesi için ek bir enerji maliyetine neden olmaktadır. Ayırıcı kısmında 2. kontrol yapılır. Çıkacak hatalar makineye tanıtılır, bu tanıtılan hatalara göre makine kontrol eder ve hatalar tespit edilir.

⁴⁷¹ İlkay Sökmen, “Soda-Kireç-Silika Cam Şişe İç Yüzeyinin Atmosferik Korozyonu”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı:4, (Aralık 2009), s.30.

⁴⁷² Burcu Öz, “Kırık Analizi”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı:2 (Temmuz 2007), s.19.

Cidar kontrolü yapılır.⁴⁷³ Üretilen camın kalınlığı ölçülür. Kalın cam varsa ayrılır. Sonra ters çevirme işlemi yapılır. Üretilen ürün içerisinde herhangi bir kırık cam gibi madde var mı diye kontrol edilir. Bu bölüm üretimin son aşamasıdır. Üretim müdürlüğüne bağlı çalışmaktadır. Soğutma sonu işlemleri bölümünde yeniden ayırma işlemleri yapılırken çalışan yeniden ayırma elemanının işçilik tutarı, makineler ile yapılan kontrol sürecinde oluşan giderler maliyete etkisi dikkate alınmaktadır. Yeniden ayırma işleminde ürünlerde hata çıkması halinde tekrar cam kırığı olarak üretime gönderilmesinde ek enerji maliyeti olarak dikkate alınmaktadır.

Baskı bölümü; üretilen cama herhangi bir baskı işleminin yapıldığı bölümdür. Baskı işlemlerinin bir bölümü taşeron firmalara yaptırılmaktadır. Taşeron firmada fabrikada yapılamayan işlemler yaptırılmaktadır. Taşeron firmaya ödenen baskı için tutarlar maliyet hesaplanırken dikkate alınmaktadır. Cam kırığı tesisi; cam üretilirken belirli oranda cam kırığı kullanılması gerekmektedir. Cam kırığının kullanılması üretilen cam için kullanılan ilk madde ve malzemede tasarrufu sağlamaktadır. Geri dönüşüm ve fire açısından olumlu bir işlemdir. Cam kırığı fabrikadan ve dışarıdan olmak üzere iki şekilde temin edilmektedir. Fabrika içi cam kırığına; fabrikada soğutma sonunda ayırma işleminden geçemeyen camlar ya da makinelerde kalıplardan boşa akan camları örnek verebiliriz. Fabrika dışı cam kırığı ise, daha önce üretilmiş ve kullanılmış camların, geri dönüşümünün sağlanması için piyasada bu camları toplayarak satan firmalardan, alınan ve üretimde kullanılan camlardır. Cam kırığı, ambalaj ve atıklar yönetmeliğinde geri dönüşüm açısından belirli oranda kullanılması öngörülmektedir.

4.2.2.1.1.2. Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri

Üretimle doğrudan ilgili olmayan ancak üretime yardımcı olması adına katkıda bulunan yerlerdir. Yardımcı üretim gider yerlerine daha öncelerinde cam kırığı tesisi dikkate alınmış olsa da belirli oranda zorunlu cam kırığı kullanılması gerektiği için esas üretim yeri arasında ele alınmaktadır. Yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak; mekanik bakım onarım, dizel trafo, su dairesi, buhar kazanı, kompresör, elektrik

⁴⁷³ Cidar; geçirgenlik, saydamlık, yüzey anlamında kullanılmaktadır. Buradaki Cidar kontrolü, camın kalınlığının dengeli olup olmaması için yapılmaktadır.

elektronik bakım onarım, yardımcı tesisler şefliği, endüstriyel atık su arıtma tesisi, fırın bakım, ölçü kontrol atölye (ÖKA), kalıp işleri şefliği ve İAŞE verebiliriz.

Mekanik bakım onarım şefliği; fabrikadaki tüm makine, sistem, tesis ve tesisatın, mekanik montaj, revizyon, planlı bakım, kontrol, ayar ve onarımlarının zamanında ve mevcut teknolojik standartlara uygun olarak yapılması, geliştirilmesi ve bazılarının işletilmesi ile fabrika üretim programına göre üretim değişimi yapılan hatlarda, mekanik değişim ve ayarların gerçekleştirildiği bölümdür. Sıcak ve soğuk bakım yapılır. Fabrika üretim programına göre makinelerin kalıplarının ve mekanik aksesuarlarının değişimleri yapılır. Ayarları yapılarak makinelerin devreye alınmasını sağlar.⁴⁷⁴

Dizel trafo, su dairesi, buhar kazanı, kompresör, elektrik elektronik bakım onarım, yardımcı tesisler şefliği, endüstriyel atık su arıtma tesisi, fırın bakım, ölçü kontrol atölye (ÖKA) üretim yapılabilmesi için bazı kontrollerin yapıldığı ve bazı atıkların yok edilmesi için tahsis edilmiş bölümlerdir.

Kalıp işleri şefliği, kalıp seti hazırlama ve imalata verilme süreci yapılan bölümdür. Üretim şefliği, üretim planlama şefliği, mekanik bakım onarım şefliği, kalıp geliştirme müdürlüğü ile birincil çalışma ilişkileri kapsamında; şekillendirme, imalat değişimi, mevcut ürün talebi değerlendirme, kalıp ihtiyacının belirlenmesi süreçlerine girdi sağlamaktadır.⁴⁷⁵

İaşe, kelime anlamı yedirip içirmek demektir. Bu tarz ihtiyaçları karşılamak amacıyla oluşturulmuş olan bölümdür. Eskiden kullanımı daha yaygın olan ancak şuanda çok fazla kullanılmayan bölümdür.

4.2.2.1.1.3. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim yerlerinin yönetimini sağlayan müdür ve şefliklerden oluşan bölümlerdir. Bu gider yerlerine örnek olarak; soğutmalar, işletme müdürlüğü, imalat şefliği, mühendislik hizmetleri şefliği, kalite kontrol şefliği, baskı müdürlüğü, harman

⁴⁷⁴ Topkapı Şişecam Bülten, "Mekanik Bakım Onarım Şefliği", Yıl:2, Sayı:8, (Nisan-Haziran 2009).

⁴⁷⁵ Topkapı Şişecam Bülten, "Kalıp İşleri Şefliği", Yıl:2, Sayı:7, (Ocak-Mart 2009).

ve fırın şefliğini verebiliriz. Soğutmalar, işletme müdürlüğü, imalat ve mühendislik hizmetleri şefliği bu bölümlerde yapılan çalışmaların yönetilmesini organizasyonun takibini sağlayan bölümlerdir.

Kalite kontrol şefliği; üretimin durmaksızın devam ettiği fabrikada üretim birimlerine anında geri bildirim verilmesini sağlar. Hatlarda görev yapan kalite kontrol işçileri TS 2756 numuneleme standardı gereği doğrultusunda tüm ayırma makinelerinden geçen ürünleri müşteri spesifikasyonlarına göre kontrol etmektedir. Alınan numunelerin tanımlı olan 117 farklı hata doğrultusunda incelenmesi sonucunda lot büyüklüğüne bağlı olarak belirli sayıda paletler kabul veya red edilmektedir.

Kalite kontrol laboratuvarında ise ürünlerin darbe, dik yük, iç basınç, termik şok gibi performans testlerinin yanı sıra hacim ve boyut ölçümleri, sıcak-soğuk kaplama dereceleri kontrol edilmektedir. Proses kontrol faaliyetleri çerçevesinde ise fabrikanın hammadde ile müşteri arasındaki süreçlerinde veri toplanıp randıman, yeniden ayırma, üretim maliyetleri, enerji tüketim miktarları gibi bilgileri içeren aylık ve yıllık raporlar oluşturulmaktadır. TS EN ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi, TS EN ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, TS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi ve TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi faaliyetleri yürütülmektedir.⁴⁷⁶

Baskı müdürlüğü, baskı işlemlerinin yönetildiği bölümdür. Harman ve fırın şefliği üretim aşamasında ana maddenin hazırlanmasındaki aşamaların ve bu bölümdeki faaliyetlerin yönetimini sağlayan şefliktir.

4.2.2.1.1.4. Genel Yönetim Gider Yerleri

Üretimle doğrudan ilgili olmamakla beraber dolaylı yollardan ilgili olan giderlerden oluşan bölümdür. Burada mamulle ilişkili olup olmamasına göre dikkate alınmaktadır. Örnek olarak; eğitim şefliği, kalite müdürlüğü, mamul anbar şefliği, fabrika müdürü, idari işler şefliği, insan kaynakları şefliği, sağlık, insan kaynakları müdürü, genel muhasebe şefliği, işletme muhasebesi ve bütçe kontrol şefliği, muhasebe müdürü, iş güvenliği, malzeme anbarı şefliği, satın alma şefliği, üretim planlama şefliği

⁴⁷⁶ Topkapı Şişecam Bülten, “Kalite ve Proses Şefliği”, Yıl:2, Sayı:5, (Temmuz-Eylül 2008).

ve müdürü, çalışmayan kısım, yapılmakta olan yatırımlar ve çevre mühendisliği gibi bölümleri verebiliriz.

Eğitim şefliği fabrikada çalışanların eğitimlerini düzenleyen ve dışarıdan gerek stajyer gerekse araştırmacı olarak araştırma yapacaklara olanaklar sunan ve bunları organize eden yöneten bölümdür. Mamul anbar şefliği; üretimi tamamlanmış, müşterinin üretilen ürünü almadan önce depolandığı mamul anbar bölümünü yöneten ve faaliyetlerini düzenleyen bölümdür.

İnsan kaynakları şefliği; işletmede çalıştırılacak olan işçilerin, memurların bilgilerini takip eden onların ücretlerini ve yasal haklarını temin eden bölümdür. Genel muhasebe, merkeze bazı muhasebe ile ilgili bilgilerin gönderilmesinin takibini yapan bölümdür. İşletme muhasebesi ise üretilen mamulün maliyetini hesaplayan ve gerçekleşen ile bütçelenmiş veriler arasındaki durumu analiz ederek raporlar düzenleyen bölümdür. Malzeme anbarı; fabrikada yer alan bölümlerin üretim için gerekli olan malzemeleri kullanabilmesi için temin edilmesini sağlayan ve bu malzemelerin dağıtımını yapan bölümdür.

Satın alma şefliği; ihtiyaç sahibi birimler tarafından oluşturulmuş bölüm müdürü ve fabrika müdürü tarafından onaylanmış satın alma taleplerindeki her türlü malzeme ve hizmetin fabrikanın yönetmeliğine uygun olarak satın alınmasını gerçekleştirerek lojistik destek sağlamaktadır. Satın alma talepleri öncelik durumuna ve piyasadan temin edilme bölgelerine göre planlanır, gerekli piyasa araştırması yapılarak istenilen fiyat ve kalitedeki malzemenin, belirli zaman içinde fabrikaya ulaştırılması sağlanır.⁴⁷⁷

Üretim planlama şefliği; ana fonksiyonu müşteri taleplerine bağlı olarak yıllık kapasite planlaması ile bütçeyi oluşturmak, Lojistik Müdürlüğü tarafından aktarılan üretim taleplerine göre aylık üretim programlarını hazırlamak ve buna bağlı olarak ihtiyaç duyulan baskı boyası, kalıp ve ambalaj malzemesi ihtiyaç planlarını yapmaktır.⁴⁷⁸ Çevre mühendisliği bölümü; tehlikeli atık kontrol yönetmeliği, ambalaj atık yönetmeliğine göre atıkların yok edildiği bölümdür. Su atıklarının ve tehlikeli atıkların bertaraf

⁴⁷⁷ Topkapı Şişecam Bülten, “Satın Alma Şefliği”, Yıl:3, Sayı:12, (Nisan-Haziran 2010).

⁴⁷⁸ Topkapı Şişecam Bülten, “Üretim Planlama Şefliği”, Yıl:4, Sayı:13, (Temmuz-Eylül 2010).

edilmesini kontrol eden ve yöneten bölümdür. Bu görev, yasal sorumluluklar dikkate alınarak yapılmaktadır.

4.2.2.1.2. Cam Üretiminde Kullanılan Malzemeler

Üretimde kullanılan malzemeleri direkt ilk madde ve malzeme, yardımcı ilk madde ve malzeme, baskı ve süsleme malzemeleri, işletme malzemesi şeklinde sınıflandırabiliriz.

4.2.2.1.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Üretilen malın, üretiminde direkt olarak kullanılan madde ve malzemelerdir. Bu malzemelere örnek olarak; kum, soda, kalker, dolomit, feldispat, fabrika içi cam kırığı, fabrika dışı cam kırığını verebiliriz.

4.2.2.1.2.2. Yardımcı İlk Madde ve Malzeme

Üretilen cama direkt ilk maddeler gibi doğrudan katkısı olmayan daha çok yardımcı etkisi olan malzemelerdir. Renklendirmek için kullanılan bazı maddeleri örnek olarak verebiliriz. Yardımcı ilk madde ve malzemelerden bazıları; kömür, perlit, çinko selenit'dir.

4.2.2.1.2.3. Baskı, Ambalaj ve Süsleme Malzemeleri

Üretimi tamamlanan mamule yapılacak dekorasyon ve taşınmasında kolaylık sağlaması için kullanılan malzemelerdir. Bu malzemelere; baskı boya, karton mukavva kutu, naylon torba, palet, kağıt/karton ambalaj örnek olarak verebiliriz.

4.2.2.1.3. Camın Üretim Aşamasında Oluşan Maliyetler

Maliyetleri direk maliyetler, genel üretim maliyetleri, sabit ve değişken maliyetler gibi birçok şekilde sınıflandırabiliriz. Bu çalışmada maliyetler, direkt ve genel üretim maliyetleri şeklinde sınıflandırılmıştır. Direkt maliyetler arasında; direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri yer almaktadır. Genel üretim maliyetleri arasında; endirekt madde ve malzeme, endirekt işçilik, makine bakım,

onarım, amortisman ve enerji maliyetleri gibi direkt olarak yüklenemeyen giderler yer almaktadır.

4.2.2.1.3.1. Direkt Maliyetler

Üretilen camın maliyetine direkt yüklenen maliyetlerdir. Bu bölümde ilk madde ve malzeme ile işçilik açısından ayrı ayrı ele alınmıştır.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri; üretime katılan direkt olarak dikkate alınan madde ve malzeme maliyetleridir. Camın üretiminde kullanılan kum, soda, kalkır, dolamit, feldispat ve cam kırıklarını örnek olarak verebiliriz.

Direkt işçilik maliyetleri üretime doğrudan yüklenebilen işçilik maliyetleridir. Örnek olarak; esas üretim gider merkezi bölümünde çalışan işçiye ödenen esas ücret, ikramiye, fazla mesai verebiliriz.

4.2.2.1.3.2. Genel Üretim Maliyetleri

Genel üretim maliyetleri üretilen mamulün maliyetine direkt yüklenemeyen, dolaylı olarak yüklenen maliyetlerdir. Bu maliyetler arasında; endirekt, madde ve malzeme maliyeti, endirekt işçilik maliyeti, makine bakım, onarım, amortisman ve enerji maliyetleri gibi direkt yüklenemeyen bazı giderler yer almaktadır. Endirekt madde ve malzeme maliyeti, üretim maliyetine direkt yüklenemeyen endirekt yüklenen maliyetlerdir. Endirekt madde ve malzeme maliyetine örnek olarak; elektrik ölçü kontrol malzemesi, makine araç yağ gideri, tamir inşa malzemesi, giyim ve koruyucu malzemeler, benzin mazot yağı, yedek parçalar, fırın bakım onarımları, oksijen, taşeron, sıvılaştırılmış petrol gazı (Liquefied Petroleum Gas-LPG), etiket ve zamlı bant, makine makas yağları ve işletme malzemelerini verebiliriz.

Endirekt işçilik maliyetleri, üretime doğrudan yüklenemeyen endirekt yüklenen maliyetlerdir. Maliyetler yüklenirken dağıtım anahtarlarına göre yükleme yapılır. Endirekt işçilik maliyetlerine örnek olarak; memur maaş, mesken tazminatı, memura ödenen eklentili ücret, müdür makam tazminatı, müdür ek görev tazminatı, boşa geçen zamandaki işçilik tutarını verebiliriz. Ayrıca endirekt maliyetler arasında takip edebileceğimiz elektrik, taşıt araçlarının bakım onarımı, demirbaş bakım onarımı,

kiralanmış araçlar varsa araç kirası, amortismanlar, su gideri, kalibrasyon gideri, taşeron işçiliği, dışarı yaptırılan baskı fason işçiliği, kira gideri, malzeme gideri, bina ve makine cihaz bakım onarımlarını örnek verebiliriz. Üretime direkt olarak yüklenemeyen bu tarz maliyetler genel üretim maliyetleri sınıfında yer almaktadır.

4.2.2.1.4. Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri; önceki dönemlerde sadece sipariş maliyet yöntemi kullanılırken, günümüzde sipariş ve safha maliyeti birlikte kullanılmaktadır. Üretim tekniğine göre safha ve sipariş maliyet yöntemi kullanılırken, maliyet hesaplanmasında kullanılan rakamların niteliğine göre standart maliyet yöntemi, maliyetlerin kapsamı açısından ise tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet yöntemlerinin yanı sıra stokları değerlemek için; ağırlıklı ortalama maliyet ya da hareketli ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Cam üretimi belirli aşamalardan geçmektedir. Üretilen camın türüne, kullanılan malzemesine ve gramajına göre aşamalar değişmektedir. Bu değişikliklerin maliyete de etkisi olmaktadır.

Cam üretiminin maliyetlerinde enerji maliyetinin payı fazladır. Cam üretiminde en fazla enerjinin tüketildiği alan cam ergitme fırınlarıdır. Sadece harmanı tamamen eritip, cam elde edilmesi için kilogram cam başına yaklaşık 520 kcal ya da elektrik birimiyle yaklaşık 0,6 kWh enerji gerekmektedir. Bu değer cam kırığı oranı için geçerli olmakla birlikte, farklı cam kırığı oranlarına göre değişmektedir.⁴⁷⁹ Fırınlarda enerji tasarrufu sağlamak için hava ön ısıtma, harman ön ısıtma gibi yöntemler kullanılmaktadır. Hava ön ısıtma, rejeneratörler yakma havasının ön ısıtılmasında kullanılmaktadır. Atık gaz ve yakma havası rejeneratörden sırayla geçer. Rejeneratörlerin optimize edilmesi ve yakma havası sıcaklığının arttırılması ile daha fazla yakıt tasarrufu elde edilir. Harman ön ısıtma, cam ergitme fırınlarında enerji tasarrufu için kullanılan yaygın bir yöntemdir. Harman/cam kırığı ısı değiştirici vasıtasıyla sıcak atık gaz ile ısıtılmaktadır. Fırından çıkan yanma gazları atık gaz kanalından çekilerek atmosfer havasının yardımıyla soğutulmaktadır.⁴⁸⁰

⁴⁷⁹ Banu Çopuroğlu, “Elektrikli Cam Ergitme Fırını”, *Şişecam Teknik Bülten*, Sayı: (204)3, (Eylül 2010), s.5.

⁴⁸⁰ Emre Dumankaya, “Bir Cam Ergitme Fırınında Yakıt Tüketiminin Azaltılması”, *Şişecam Teknik Bülten*, Sayı: (204)3, (Eylül 2010), s.15.

Maliyetler, her birimden gelen verilere göre hesaplanmaktadır. Özellikle harman fırından hatlara aktarmada çekişler önemlidir. Duruşlarda oluşan füzyonlar sonrasında geri dönüşümün yapılmasına dikkat edilmelidir. Cam üretiminde kırık camlar ya da duruşlar sonucunda oluşan füzyonların geri dönüşümü olduğu için üretim açısından fire söz konusu değildir. Ancak üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin kaybı ile üretim sonrasında mamulün kırılması gibi bazı fireler olabilmektedir. Örnek olarak; ilk madde ve malzeme arasında yer alan kumdaki rutubetten dolayı oluşan bazı kayıpları verebiliriz. Üretim öncesinde ya da sonrasında bazı kayıplar olabilmektedir. Üretim aşamasında oluşan kayıplarda ise geri dönüşüm yapıldığı için ek bir enerji maliyeti ortaya çıkmaktadır.

Üretim hattında hatların çekiş gücü, hatlara ve hatlarda yer alan kol sayısına göre üretim miktarının belirlenmesi, üretim planlamadaki verimlilik önemlidir. Üretim planlamada yaşanan verimsizliğin maliyete de etkisi büyük olmaktadır. IS ve baskı hatlarına yüklemede hatların günlük çekiş güçlerinin hesaplanması aşağıdaki formülde olduğu gibidir:

Hat çekiş = Gramaj (bir şişe ağırlığı) x Devir/dk.(hatta giren şişe sayısı) x 1440 dk./gün

Örneğin; ilaç şişesinin gramajı 90, hatta giren şişe sayısı 160 ise hat çekiş gücü, 20.736.000 (90 x 160 x 1440) olacaktır. Buradaki 1440 dk./gün bir günde kesintisiz 24 saat üretim yapılıyorsa dakikaya çevrilmiş halidir. Bir saatte 60 dk. olduğundan 24x60=1440 dk/gün olarak hesaplanmaktadır.

Üretim miktarının hesaplanması ise günlük üretim katsayısına göre belirlenmektedir. Üretim miktarının hesaplanması formülü aşağıdaki gibidir:

Üretim miktarı = Günlük üretim katsayısı x Devir/dk.(hatta giren şişe sayısı) x 1440dk./gün x randıman

Örneğin; 0,8 randımanla, hat çekiş hesaplanmasında verilen örneğe göre, üç günlük üretim miktarının hesaplanması aşağıdaki şekilde olmalıdır. Üretim değişikliği, makine bozulması gibi nedenlerden dolayı üç günlük üretim miktarının

hesaplanmasında üretim katsayısı belirli bir yüzde üzerinden düşürülmesi gerektiğinden 3 günlük katsayıyı 2,7 gün olarak alınması gerekmektedir.

$$\text{Üretim miktarı} = 2,7 \text{ gün} \times 160 \text{ şişe sayısı} \times 1440 \text{ dk./gün} \times 0,8 \text{ (randıman)} = 497.664$$

Üretim Planlamada verimlilik hesaplanmasında, adet randımanı ve ağırlık randımanı olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Randıman hesaplanması aşağıdaki formülde olduğu gibidir:

$$\text{Adet Randımanı (\%)} = \text{Net Üretim Adedi} / \text{Brüt Üretim Adedi}$$

$$\text{Ağırlık Randımanı (\%)} = \text{Net Ton} / \text{Fırın Çekiş (Ton)}$$

$$\text{Fırın Çekiş (Ton)} = \text{Brüt Ton} + \text{Füzyon}$$

$$\text{Brüt Ton} = \text{Net Ton} + \text{Ayrılanlar (Inspector tarafından)}$$

Örnek olarak; net üretilen ilaç şişesi 500 adet, brüt üretilen miktar ise 650 adettir. 800 net ton belirlenmiş ve inspector tarafından ayrılanlar ise 200 tondur. 100 ton füzyon olmuştur. Bu bilgilere göre adet ve ağırlık randımanının hesaplanması aşağıda olduğu gibidir:

$$\text{Brüt Ton} = 800 + 200 = 1.000$$

$$\text{Fırın Çekiş (Ton)} = 1.000 + 100 = 1.100$$

$$\text{Adet Randımanı (\%)} = 500 / 650 = 0,77 = \%77$$

$$\text{Ağırlık Randımanı (\%)} = 800 / 1.100 = 0,73 = \%73$$

Net üretim adedi ve net ton, ambalaja giren şişe üretim miktarıdır. Brüt üretim adedi ve brüt ton, IS makinesinden hatta bırakılan şişe miktarıdır. Füzyon ise kalıbın değişimi aşamasında veya makinenin bozulması gibi aksaklıklarda boşa akan camdır.

Kullanılan hammadde ve üretim miktarına göre direkt ilk madde ve malzeme maliyeti hesaplanır. Üretilen mamulün bir birim maliyeti için işçilik ve genel üretim maliyetleri de hesaba katılmalıdır. Enerji maliyetinden, amortismanlara ve çalışanlara ödenen asıl ücretlerinin yanı sıra yapılan ek ödemelerde maliyete direkt olmasa da genel üretim adı altında ilave edilmelidir.

Fabrikada her bir parti üretim yapılmadan önce üretim planlamasının yanı sıra bütçelenmiş tutarlarında tespit edilmesi gerekmektedir. Sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin kullanılmasının yanı sıra standart maliyet yöntemi de kullanılmaktadır. Bütçelenmiş ile fiili sonuçlar karşılaştırılarak her ay sonunda raporlar düzenlenmektedir. Sonuçların olumlu ya da olumsuz olup olmamasına göre değerlendirmeler yapılmaktadır. Sonuç olumsuz ise nedeni tespit edilerek bir sonraki üretim aşamasında bu sorunlara çözümler üretilmeye çalışılır. Fabrikada yapılan üretimin maliyet hesaplanmasına yönelik örnek aşağıdaki gibidir:

Örnek 13: Cam ambalaj üreten B2A fabrikasında ketçap şişesi ve kavanoz üretilmektedir. A ve B olmak üzere iki fırın ve her bir fırın için 4 hattan oluşan, toplam 8 hat vardır. Hatların en üst kapasiteleri A hattı ve B hattı için 235 tondur. A hattında ketçap şişesi, B hattında ise kavanoz üretilmektedir. A hattındaki ketçap şişesi ağırlığı 125 gr, B hattındaki kavanoz ağırlığı 100 gr'dır. A hattında 960 adet ketçap şişesi, B hattında ise 1.370 adet kavanoz üretilmiştir. Ketçap şişesi ve kavanozların üretimi için kullanılan hammadde bilgileri aşağıdaki gibidir.

Harman ve Fırın (Kg)

	<u>A Fırını</u>	<u>B Fırını</u>
Kum	50	60
Soda	15	20
Kalker	7	10
Dolamit	6	5
Seryum Oksit	7	10
Sodyum Sülfat	2	1
Antrasit	3	1
Renksiz Cam Kırığı	30	30

Kullanılan hammadde fiyatları; Kum 35.-TL, Soda 20.-TL, Kalker 25.-TL, Dolamit 15.-TL, Seryum Oksit 10.-TL, Sodyum Sülfat 15.-TL, Antrasit 20.-TL, Renksiz cam kırığı 25.-TL'dir.

Bu üretimde; ketçap şişesi için harman ve fırın bölümünde 20 saat, kavanoz için harman ve fırın bölümünde 20 saat, A hattında 10 saat, B hattında 20 saat, ketçap şişeleri için soğutma sonu bölümünde 15 saat, kavanoz için 15 saat işçilik harcanmıştır. Saat ücreti olarak harman ve fırında 5.-TL, A ve B hatlarında 6.-TL, soğutma sonu bölümünde ise 8.-TL'dir.

Üretimde kullanılan makinelerin toplam amortisman tutarı 1.100.-TL

Enerji ve su harcamaları için yapılan ödemeler 1.800.-TL'dir.

Ketçap şişesi üretimi için;

Makinelerin amortisman tutarından alınan pay %40

Enerji ve su harcamalarından alınan pay %50

Memur ücretleri 700.-TL

Kavanoz üretimi için;

Makinelerin amortisman tutarından alınan pay %60

Enerji ve su harcamalarından alınan pay %50

Memur ücretleri 950.-TL

Memur kıdem tazminatı 1.050.-TL

Bütçelenmiş Maliyet Verileri

Ketçap şişesi için bütçelenmiş toplam maliyet

DİMMM	=	4.000.-TL
DİM	=	300.-TL
GÜM	=	<u>1.500.-TL</u>
Toplam Maliyet	=	5.800.-TL

Kavanoz için bütçelenmiş toplam maliyet

DİMMM	=	3.800.-TL
DİM	=	250.-TL
GÜM	=	<u>4.000.-TL</u>
Toplam Maliyet	=	8.050.-TL

Bu bilgilere göre üretime yönelik maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

A Fırını Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMMM)

Kum	=	50 x 35	=	1.750.-TL
Soda	=	15 x 20	=	300.-TL
Kalker	=	7 x 25	=	175.-TL
Dolomit	=	6 x 15	=	90.-TL
Seryum Oksit	=	7 x 10	=	70.-TL
Sodyum Sülfat	=	2 x 15	=	30.-TL
Antrasit	=	3 x 20	=	60.-TL
Renksiz Cam Kırığı	=	30 x 25	=	<u>750.-TL</u>
Toplam Maliyet	=			3.225.-TL

B Fırını Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMMM)

Kum	=	60 x 35	=	2.100.-TL
Soda	=	20 x 20	=	400.-TL
Kalker	=	10 x 25	=	250.-TL
Dolomit	=	5 x 15	=	75.-TL
Seryum Oksit	=	10 x 10	=	100.-TL
Sodyum Sülfat	=	1 x 15	=	15.-TL
Antrasit	=	1 x 20	=	20.-TL
Renksiz Cam Kırığı	=	30 x 25	=	<u>750.-TL</u>
Toplam Maliyet	=			3.710.-TL

Ketçap şişesi ve kavanoz için Toplam DİMMM = 3.225 + 3.710 = 6.935.-TL

Ketçap Şişesi için Direkt İşçilik Maliyetleri (DİM)

Harman Fırın DİM	=	20 x 5	=	100.-TL
A Hattında DİM	=	10 x 6	=	60.-TL
Soğutma sonu bölümü DİM	=	15 x 8	=	<u>120.-TL</u>
Toplam DİM	=			280.-TL

Kavanoz için Direkt İşçilik Maliyetleri (DİM)

Harman Fırın DİM	=	20 x 5	=	100.-TL
B Hattında DİM	=	20 x 6	=	120.-TL
Soğutma sonu bölümü DİM	=	15 x 8	=	<u>120.-TL</u>
Toplam DİM	=			340.-TL

Ketçap şişesi ve kavanoz için toplam DİM = 280 + 340 = 620.-TL

Ketçap şişesi için GÜM

Amortismanlar	=	1.100 x %40 =	440.-TL
Enerji ve su harcamaları	=	1.800 x %50 =	900.-TL
Memur ücretleri	=		<u>700.-TL</u>
Toplam GÜM	=		2.040.-TL

Kavanoz için GÜM

Amortismanlar	=	1.100 x %60 =	660.-TL
Enerji ve su harcamaları	=	1.800 x %50 =	900.-TL
Memur ücretleri	=		950.-TL
Memur kıdem tazminatı	=		<u>1.050.-TL</u>
Toplam GÜM	=		3.560.-TL

Ketçap şişesi ve kavanoz için toplam GÜM = 2.040 + 3.560 = 5.600.-TL

Ketçap şişesi için toplam ve birim maliyet

DİMMM	=	3.225.-TL
DİM	=	280.-TL
GÜM	=	<u>2.040.-TL</u>
Toplam Maliyet	=	5.545.-TL
Üretim Miktarı	=	960 adet
Birim Maliyet	=	5.545 / 960 = 5,7760.-TL → 5,78.-TL

Kavanoz için toplam ve birim maliyet

DİMMM	=	3.710.-TL
DİM	=	340.-TL
GÜM	=	<u>3.560.-TL</u>
Toplam Maliyet	=	7.610.-TL
Üretim Miktarı	=	1.370
Birim Maliyet	=	7.610 / 1.370 = 5,5547.-TL → 5,56.-TL

KETÇAP şİşESİ İÇİN ÖZET FAALİYET SONUÇLARI

GİDER EşİTLERİ	BÜTÇE	FİİLİ	FARK
Direkt İlk Mad. ve Malz. Maliyeti	4.000.-	3.225.-	775.- (Olumlu)
Direkt İşçilik Maliyeti	300.-	280.-	20.- (Olumlu)
Genel Üretim Maliyeti	<u>1.500.-</u>	<u>2.040.-</u>	<u>-540.- (Olumsuz)</u>
Toplam Maliyet	5.800.-	5.545.-	255.- (Olumlu)

KAVANOZ İÇİN ÖZET FAALİYET SONUÇLARI

GİDER ÇEŞİTLERİ	BÜTÇE	FİİLİ	FARK
Direkt İlk Mad. ve Malz. Maliyeti	3.800.-	3.710.-	90.- (Olumlu)
Direkt İşçilik Maliyeti	250.-	340.-	-90.- (Olumsuz)
Genel Üretim Maliyeti	<u>4.000.-</u>	<u>3.560.-</u>	<u>440.- (Olumlu)</u>
Toplam Maliyet	8.050.-	7.610.-	440.- (Olumlu)

Genel olarak sonucu değerlendirdiğimizde; A üretim hattında DİMMM ve DİM, B fırınına göre daha az olsa da, A fırınında üretilen ketçap şişesinin gramajı kavanoza göre daha fazladır. Üretim miktarı kavanoza göre daha az olduğundan birim maliyet azda olsa fazla çıkmıştır. GÜM maliyetlerinin B hattında üretilen kavanozda daha fazla olmasının nedeni; kullanılan makinelerin amortismanlarının A hattına göre daha fazla olmasından, memur çalışanların ücreti ile kıdem tazminatının olmasından kaynaklanmaktadır. Maliyetler B hattında A hattına göre daha fazla olmasına rağmen birim maliyet daha az çıkmıştır. Ketçap şişesi ya da kavanoz olmasına göre, üretilen ürünlerdeki değişiklikten kaynaklı maliyetlerde değişiklik olabilmektedir.

Bütçelenmiş ve fiili verilere göre karşılaştırma yaptığımızda; ketçap şişesi için DİMMM ve DİM olumlu, GÜM ise olumsuz fark vardır. GÜM’de olumsuz fark olmasına rağmen genel sonuca bakıldığında 255.-TL’lik olumlu fark vardır. Kavanoz için bütçelenmiş ve fiili verilere göre değerlendirdiğimizde; DİMMM ve GÜM’de olumlu fark, DİM’de ise olumsuz fark olduğunu görmekteyiz. Olumsuz bazı farklar olmasına rağmen genel sonucu değerlendirdiğimizde sonuç olumludur. Ketçap ile kavanoz arasında bütçelenmiş ve fiili rakamları karşılaştırdığımızda, kavanoz 440.-TL, ketçap ise 255.-TL fark olduğunu görmekteyiz. Kavanoz, ketçap şişesine göre 185.-TL daha fazla olumlu sonuç elde etmiştir. Bu iki ürün arasındaki farkın nedeni, üretilen ürüne ve kullanılan iş gücüne göre bazı değişiklikler olduğundan dolayıdır.

Bu örneğin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. Ketçap şişesi için yapılacak yevmiye kaydı;

1)	/		
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. GİDER.		3.225,00	
710 101 1002 Kum	1.750,00.-		
710 101 2002 Soda	300,00.-		
710 101 4002 Kalker	175,00.-		
710 101 5002 Dolamit	90,00.-		
710 101 6002 Seryumoksit	70,00.-		
710 101 7002 Sodyum	30,00.-		
710 101 8002 Antrasit	60,00.-		
710 101 9002 Cam Kırığı	750,00.-		
150 İLK MADDE ve MALZ.		3.225,00	
150 101 1002 Kum	1.750,00.-		
150 101 2002 Soda	300,00.-		
150 101 4002 Kalker	175,00.-		
150 101 5002 Dolamit	90,00.-		
150 101 6002 Seryumoksit	70,00.-		
150 101 7002 Sodyum	30,00.-		
150 101 8002 Antrasit	60,00.-		
150 101 9002 Cam Kırığı	750,00.-		
Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri Kaydı – A Fırını			
2)	/		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.		280,00	
720 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
720 110 1106 A Hattı	60,00.-		
720 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
335 PERSONELE BORÇLAR		280,00	
Direkt İşçilik Maliyetleri Kaydı - Ketçap Şişesi			
3)	/		
730 GENEL ÜRETİM GİDER.		2.040,00	
730 160 4106 Amortisman	440,00.-		
730 130 1102 Enerji-Su	900,00.-		
730 120 1106 Memur Ücreti	700,00.-		
373 MALİYET GİD. KARŞ.		440,00	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		900,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		700,00	
Genel Üretim Maliyetleri Kaydı- Ketçap Şişesi			

4)	/		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		5.545,00	
711 DİR. İLK MAD. ve MALZ.GİD.YAN.			3.225,00
711 101 1002 Kum	1.750,00.-		
711 101 2002 Soda	300,00.-		
711 101 4002 Kalker	175,00.-		
711 101 5002 Dolamit	90,00.-		
711 101 6002 Seryumoksit	70,00.-		
711 101 7002 Sodyum	30,00.-		
711 101 8002 Antrasit	60,00.-		
711 101 9002 Cam Kırığı	750,00.-		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.			280,00
721 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
721 110 1106 A Hattı	60,00.-		
721 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.			2.040,00
731 160 4106 Amortisman	440,00.-		
731 130 1102 Enerji-Su	900,00.-		
731 120 1106 Memur Ücreti	700,00.-		
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması – Ketçap Şişesi			
5)	/		
152 MAMULLER		5.545,00	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM			5.545,00
Mamullerin Oluşması – Ketçap Şişesi			

6)	/		
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. GİD.YANSIT.			3.225,00
711 101 1002 Kum	1.750,00.-		
711 101 2002 Soda	300,00.-		
711 101 4002 Kalker	175,00.-		
711 101 5002 Dolamit	90,00.-		
711 101 6002 Seryumoksit	70,00.-		
711 101 7002 Sodyum	30,00.-		
711 101 8002 Antrasit	60,00.-		
711 101 9002 Cam Kırığı	750,00.-		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.			280,00
721 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
721 110 1106 A Hattı	60,00.-		
721 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.			2.040,00
731 160 4106 Amortisman	440,00.-		
731 130 1102 Enerji-Su	900,00.-		
731 120 1106 Memur Ücreti	700,00.-		
710 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.			3.225,00
710 101 1002 Kum	1.750,00.-		
710 101 2002 Soda	300,00.-		
710 101 4002 Kalker	175,00.-		
710 101 5002 Dolamit	90,00.-		
710 101 6002 Seryumoksit	70,00.-		
710 101 7002 Sodyum	30,00.-		
710 101 8002 Antrasit	60,00.-		
710 101 9002 Cam Kırığı	750,00.-		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.			280,00
720 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
720 110 1106 A Hattı	60,00.-		
720 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
730 GENEL ÜRETİM GİDER.			2.040,00
730 160 4106 Amortisman	440,00.-		
730 130 1102 Enerji-Su	900,00.-		
730 120 1106 Memur Ücreti	700,00.-		
Maliyet Hesaplarının Kapatılması – Ketçap Şişesi			

Kavanoz için yapılacak yevmiye kaydı;

1)	/		
		710 DİREKT İLK MADDE ve MALZ.GİDER.	3.710,00
		710 201 1003 Kum	2.100,00.-
		710 201 2003 Soda	400,00.-
		710 201 4003 Kalker	250,00.-
		710 201 5003 Dolamit	75,00.-
		710 201 6003 Seryumoksit	100,00.-
		710 201 7003 Sodyum	15,00.-
		710 201 8003 Antrasit	20,00.-
		710 201 9003 Cam Kırığı	750,00.-
		150 İLK MADDE ve MALZ.	3.710,00
		150 201 1003 Kum	2.100,00.-
		150 201 2003 Soda	400,00.-
		150 201 4003 Kalker	250,00.-
		150 201 5003 Dolamit	75,00.-
		150 201 6003 Seryumoksit	100,00.-
		150 201 7003 Sodyum	15,00.-
		150 201 8003 Antrasit	20,00.-
		150 201 9003 Cam Kırığı	750,00.-
		Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri Kaydı – B Fırını	
2)	/		
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.	340,00
		720 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-
		720 210 1203 B Hattı	120,00.-
		720 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-
		335 PERSONELE BORÇLAR	340,00
		Direkt İşçilik Maliyetleri Kaydı – Kavanoz	
3)	/		
		730 GENEL ÜRETİM GİDER.	3.560,00
		730 260 4210 Amortisman	660,00.-
		730 230 1203 Enerji-Su	900,00.-
		730 220 1210 Memur Ücreti	950,00.-
		730 225 1210 Kıdem Tazminatı	1.050,00.-
		373 MALİYET GİD. KARŞ.	660,00
		381 GİDER TAHAKKUKLARI	900,00
		335 PERSONELE BORÇLAR	2.000,00
		Genel Üretim Maliyetleri Kaydı- Kavanoz	

4)	/		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		7.610,00	
711 DİR. İLK MAD. ve MALZ.GİD.YAN.			3.710,00
711 201 1003 Kum	2.100,00.-		
711 201 2003 Soda	400,00.-		
711 201 4003 Kalker	250,00.-		
711 201 5003 Dolomit	75,00.-		
711 201 6003 Seryumoksit	100,00.-		
711 201 7003 Sodyum	15,00.-		
711 201 8003 Antrasit	20,00.-		
711 201 9003 Cam Kırığı	750,00.-		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.			340,00
721 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
721 210 1203 B Hattı	120,00.-		
721 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.			3.560,00
731 260 4210 Amortisman	660,00.-		
731 230 1203 Enerji-Su	900,00.-		
731 220 1210 Memur Ücreti	950,00.-		
731 225 1210 Kıdem Tazminatı	1.050,00.-		
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması – Kavanoz			
5)	/		
152 MAMULLER		7.610,00	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM			7.610,00
Mamullerin Oluşması – Kavanoz			

6)	/		
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.YANSIT.			3.710,00
711 201 1003 Kum	2.100,00.-		
711 201 2003 Soda	400,00.-		
711 201 4003 Kalker	250,00.-		
711 201 5003 Dolamit	75,00.-		
711 201 6003 Seryumoksit	100,00.-		
711 201 7003 Sodyum	15,00.-		
711 201 8003 Antrasit	20,00.-		
711 201 9003 Cam Kırığı	750,00.-		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.			340,00
721 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
721 210 1203 B Hattı	120,00.-		
721 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.			3.560,00
731 260 4210 Amortisman	660,00.-		
731 230 1203 Enerji-Su	900,00.-		
731 220 1210 Memur Ücreti	950,00.-		
731 225 1210 Kıdem Tazm.	1.050,00.-		
710 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.			3.710,00
710 201 1003 Kum	2.100,00.-		
710 201 2003 Soda	400,00.-		
710 201 4003 Kalker	250,00.-		
710 201 5003 Dolamit	75,00.-		
710 201 6003 Seryumoksit	100,00.-		
710 201 7003 Sodyum	15,00.-		
710 201 8003 Antrasit	20,00.-		
710 201 9003 Cam Kırığı	750,00.-		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.			340,00
720 010 1001 Harman-Fırın	100,00.-		
720 210 1203 B Hattı	120,00.-		
720 510 1521 Soğutma Sonu	120,00.-		
730 GENEL ÜRETİM GİDER.			3.560,00
730 260 4210 Amortisman	660,00.-		
730 230 1203 Enerji-Su	900,00.-		
730 220 1210 Memur Ücreti	950,00.-		
730 225 1210 Kıdem Tazm.	1.050,00.-		
Maliyet Hesaplarının Kapatılması – Kavanoz			

Örnek 14: MNA cam üretim fabrikasında üretilen mayonez şişesi tek safhada üretilmektedir. Ocak 2011 ayı ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Dönem başında henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamul stoku = 1.000 Birim
 Tamamlanma dereceleri = DİMM %100, Dönüşüm %40
 Dönemde üretimine başlanan mayonez şişesi = 5.000 Birim
 Dönemde tamamlanarak devredilmiş mayonez şişesi = 3.000 Birim
 Dönem sonu henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamul stoku = 3.000 Birim
 Tamamlanma dereceleri = DİMM %100, Dönüşüm %60
 Kum + Soda + Kalker + Cam Kırığı = 1.000.000.-
 Mayonez şişesine ait işçilik maliyeti = 900.000.-
 Kullanılan enerji maliyeti + Makine amortismanı = 800.000.-
Toplam döneme ait maliyetler = 1.000.000.- + 900.000.- + 800.000.- = 2.700.000.-

Dönem başı harman maliyeti = 800.000.-
 Dönüşüm maliyeti = 700.000.-
Toplam DBYMS maliyeti = 800.000.- + 700.000.- = 1.500.000.-

Bu cam fabrikasında ağırlıklı ortalama maliyet kullanılmaktadır. Bu bilgilere göre maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki gibidir.

Miktar Dengesi:

DBYMS + DÜB = DTD + DSYMS + Fire
 1.000 + 5.000 = 3.000 + 3.000 + 0
 6.000 = 6.000

Eşdeğer Mamul Birimlerinin Saptanması:

Birimler	Miktarlar	Tamamlanma Yüzdeleri	DİMMM Açısından	Dönüşüm Maliyeti Açısından
DTD	3.000	%100, %100	3.000	3.000
DSYMS	3.000	%100, %60	3.000	1.800
Toplam	6.000		6.000	4.800

Dönemin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması:

$$\text{DİMMM} = \frac{1.000.000.- + 800.000.-}{6.000} = 300,00.-$$

6.000

$$\text{Dönüşüm Maliyetleri} = \frac{900.000.- + 800.000.- + 700.000.-}{4.800} = 500,00.-$$

4.800

Cıktı Maliyetlerinin Hesaplanması:

DTD Birimlerin Maliyeti

$$\text{DİMMM} = 300,00 \times 3.000 = 900.000.-$$

$$\text{Dönüşüm Maliyeti} = 500,00 \times 3.000 = 1.500.000.-$$

$$\text{Toplam Maliyet} = 900.000 + 1.500.000 = 2.400.000,00.-$$

DSYMS Maliyeti

$$\text{DİMMM} = 300,00 \times 3.000 = 900.000.-$$

$$\text{Dönüşüm Maliyeti} = 500,00 \times 1.800 = 900.000.-$$

$$\text{Toplam Maliyet} = 900.000 + 900.000 = 1.800.000,00.-$$

Tutar Dengesinin Kurulması:

$$\text{DBYMS Maliyeti} + \text{Dönemin Maliyeti} = \text{DTD Maliyeti} + \text{DSYMS Maliyeti}$$

$$1.500.000.- + 2.700.000.- = 2.400.000.- + 1.800.000.-$$

$$4.200.000.- = 4.200.000.-$$

Üretim Maliyetleri Tablosu

$$\text{DİMM Maliyeti} \quad 1.000.000$$

$$\text{Dİ Maliyeti} \quad 900.000$$

$$\text{GÜ Maliyeti} \quad 800.000$$

Yarı Mamul Kullanımı

$$\text{Dönembaşı Stok} \quad 1.500.000$$

$$\text{Dönem Sonu Stok (-)} \quad \underline{1.800.000}$$

$$\text{Üretilen Mamul Maliyeti} \quad \underline{2.400.000^{481}}$$

⁴⁸¹ Üretilen Mamul Maliyeti = 2.700.000 – 300.000 = 2.400.000 [(1.000.000 + 900.000 + 800.000 = 2.700.000) ve (1.500.000 – 1.800.000 = - 300.000)] şeklinde hesaplanmaktadır.

Bu örneğe yönelik yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

1)	/		
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZ.GİDER.	1.000.000,00		
150 İLK MADDE ve MALZ.		1.000.000,00	
Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri Kaydı			
2)	/		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.	900.000,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		900.000,00	
Direkt İşçilik Maliyetleri Kaydı			
3)	/		
730 GENEL ÜRETİM GİDER.	800.000,00		
373 MALİYET GİD. KARŞ.		800.000,00	
Genel Üretim Maliyetleri Kaydı			
4)	/		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	2.700.000,00		
711 DİR. İLK MAD. ve MALZ.GİD.YANSIT.		1.000.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.		900.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.		800.000,00	
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			
5)	/		
152 MAMULLER	2.700.000,00		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		2.700.000,00	
Mamullerin Oluşması			
6)	/		
711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.YANSIT.	1.000.000,00		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSIT.	900.000,00		
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.	800.000,00		
710 DİR. İLK MAD. ve MALZ.GİD.		1.000.000,00	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.		900.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDER.		800.000,00	
Maliyet Hesaplarının Kapatılması			

Örnek 15: Meyve suyu şişesi üretimi yapan 2A6 cam fabrikasının Eylül ayı toplam maliyet raporuna göre maliyet bilgileri aşağıda olduğu gibidir:

Madde ve Malzeme Gider Toplamı	5.350,00.-
Hammadde Gideri	3.500,00.-
Yardımcı Madde Gideri	1.000,00.-
Baskı ve Süsleme Malzemeleri	850,00.-
İşçi Ücret Gider Toplamı	1.300,00.-
İşçi Esas Ücretleri	1.300,00.-

Genel Üretim Gider Toplamı	2.200,00.-
Yakıt Gideri	900,00.-
Elektrik Gideri	600,00.-
Su ve Enerji Gideri	700,00.-
TOPLAM MALİYET	8.850,00.-

Üretim sonucunda, toplam 6.000 adet meyve suyu şişesi üretimi yapılması gerekirken, üretim aşamasında duruş ve cam kırığı sonrasında toplam üretim miktarı 4.500 adet olmuştur. Yaklaşık olarak duruş sonucunda oluşan füzyon 500, cam kırığına göre ise 1.000 adet miktar kaybı olmuştur. Üretim aşamasındaki duruş tutarı 737,50.-TL, cam kırığı tutarı ise 1.475,00.-TL'dir. Bu bilgilere göre duruş ve cam kırığı dikkate alınmadan toplam net üretim maliyetini hesaplayınız.

$$\begin{aligned}\text{Toplam Net Üretim Maliyeti} &= 8.850,00 - (1.475,00 + 737,50) \\ &= 8.850,00 - 2.212,50 = 6.637,50\end{aligned}$$

Üretimdeki duruş ve cam kırığı olmadığında birim maliyet $8.850,00/6.000 = 1,475$.- gibi bir değer olmaktadır. Duruş ve cam kırığı öncesindeki birim maliyete göre üretim miktarı 4.500 olduğunda maliyet $4.500,00 \times 1,475 = 6.637,50$ olmaktadır. Duruş ve cam kırığı miktarına göre maliyetin hesaplanması aşağıda olduğu gibidir:

$$\text{Duruş ve cam kırığına göre üretim miktar kaybı} = 6.000 - 4.500 = 1.500$$

$$\text{Duruş ve cam kırığı maliyetinin hesaplanması} = 1.500 \times 1,475 = 2.212,50.-$$

$$\text{Toplam maliyet} = 6.637,50 + 2.212,50 = 8.850,00.-$$

Cam üretimi yapılırken duruşlarda ortaya çıkan füzyonlar ya da cam kırığı tekrar üretime katılmaktadır. Bu örneğimizde duruşlar ve cam kırıkları üretim miktarını azalttığı düşünülerek maliyet hesaplanmıştır. Duruşlarda ortaya çıkan füzyon ya da cam kırıklarının yeniden üretime katılması sonucunda, oluşan maliyetler dikkate alınmaktadır.

4.2.2.2. Atölyede Camın Üretim Maliyetinin Hesaplanmasında Maliyet Sistemleri

Atölyede dekorasyon yapılmasında ortaya çıkan maliyetler fabrikadaki maliyetlerden biraz daha farklıdır. Fabrikada cam üretilmesi için ilk madde malzeme ve

yardımcı malzemeler kullanılarak camın kendisi üretilmektedir. Atölyede ise üretilmiş olan cama bazı teknikler uygulayarak süslemesi yapılmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde üretilmiş camın dekorasyonunda söz konusu olan maliyetlere yer verilmiştir. Dekorasyon sonrası ile öncesi arasındaki farklılığa uygulama bölümünde ayrıca yer verilmiştir.

4.2.2.2.1. Maliyet Bölümleri

Dekorasyon yapılan atölyede yapılan işlemler her biri ayrı bölümlerde yapılmaktadır. Dekorasyonda kullanılan tekniğe göre aşamalar değişebilmektedir. Çalışmada ele aldığımız yöntem kumla aşındırılması yöntemidir. Asit ile aşındırma yöntemi gibi farklı bazı yöntemlerde kullanılabilir. Kumla aşındırma yönteminde de kendi içinde farklı teknik kullanılabilir. Örneğin; kumlama üstü yıldız ve yıldız üstü kumlama teknikleri gibi olabilmektedir. Burada kullanılan tekniğe göre aşamalar değişebilmektedir. Kumlama üstü yıldızda önce kumlama sonra yıldız yapılırken, yıldız üstü kumlama tekniğinde ise önce yıldız yapılır daha sonra kumlama yapılmaktadır.

Ayrıca yıldız haricinde başka boyalarda kullanılabilir. Altın ve platin yıldızın yanı sıra lüster adı verilen boya kullanılmaktadır. Lüster gibi boya kullanıldığında fırça ile sürmek yerine sprey ile boya camın yüzeyine püskürtülmekte daha sonra fırında kurutulup bazen yıldız ile tekrar süslenebilmektedir. Bu şekilde kullanıldığında yapılan işlem, lüster ile altın olarak adlandırılmaktadır. Bu gibi yöntemler ve boyalar kullanılması üretilen ürünün maliyetini etkilemektedir. Yapılan işlemlere göre maliyetlerin durumunu bütün bölümlere göre incelediğimizde, yıldız maliyetinin çok fazla olduğunu görmekteyiz. Bunun nedeni ise yıldız fiyatının pahalı olmasından kaynaklanmaktadır.

Kumla aşındırma yönteminde; dekorasyon yapılacak cam temin edildikten sonra boyutuna göre desen belirlenir. Desen belirleme desen bölümünde yapılmaktadır. Desen belirlendikten sonra bilgisayarda Korel programı yardımıyla desenler çizilir. Desen çıkardıktan sonra bu bölümden bir sonraki aşamada cama baskı için folyolara desenler çizilir. Süslenecek cama göre modellerin seçimi yapılmaktadır. Bazı camlarda

spor modeller, bazı camlarda ise Osmanlı işlemeler tercih edilmektedir. Tercih edilen camın büyüklüğüne ve modeline göre maliyet artmaktadır.

Folyolar bir tarafı yapışkanlı kağıtlardan oluşmaktadır. Baskı için özel bir yazıcı ile desen çizilir ve yapışkanlı kağıtlardan ayrılabilmesi için çizilirken kesimler yapılmış olur. Birinci aşamada bilgisayardaki desenlerin basımı yapılır. İkinci aşamada ise desenler cama baskı için gitmektedir. Baskı serigrafi bölümünde yapılır. Yapışkanlı folyolar cam üzerine desenin ve camın boyutuna göre belirli oranlarda yapıştırılır. Çizimi yapılacak desen cama uygun bir şekilde yerleştirilir. Yapışkanlı rulo taşıyıcılar (transfer bantları) aracılığı ile folyolar yapıştırılmaktadır. Taşıyıcılar folyoların cam üzerine daha iyi yapışmasını sağlamaktadır.

Folyolar soğuk havada yapışkan etkisini bazen yitirdiği için ısıtıcı bir cihazla arada bir yapışmasını sağlamak için ısıtılır. Baskı cama yapıldıktan sonraki aşamada kumlamaya gider. Kumlama işlemi kumlama bölümünde yapılmaktadır. Öncelikle ısıtıcı cihazla cam bir miktar ısıtılır. Isıtılma nedeni patlamayı önlemek içindir.

Sonrasında kum (madeni kum) cama püskürtülür. Desen oluşana kadar kumlama işlemine devam edilir. Kum makinesinde kumlama işlemi tamamlandıktan sonraki aşamada hava püskürtülür. Bir müddet hava üflenerek temizlenir ve sonrasında tiner dökülerek üzerindeki folyoların temizlenmesi aşamasına geçilir. Tiner döküldükten sonra saf suda süngerle camlar temizlenir. Folyolar temizlendikten sonra bir müddet kuruması için hava verilir.

Kuruduktan sonra yaldızlama aşamasına geçilir. Yıldız ya da boyama işlemi yaldızlama veya boyama bölümünde yapılır. Burada yıldız fırçayla sürülür. Yıldız sürüldükten sonra fırınlara pişmesi için gönderilir. Fırının türüne, ısıtma derecesine göre fırında pişmeye (kurutulmaya) gönderilir. Yaklaşık olarak 2 ile 4,5 saat fırında önce ısıtılır ve aynı şekilde eğer 2 saat ise 2 saat soğutma, 4,5 saat ise 4,5 saat soğutma işlemi yapılmaktadır.

Fırınlama işleminden sonra eğer özel bir süsleme gerekiyorsa taş yapıştırılması gibi bu bölümde ayrıca bu işlem yapılmaktadır. Taş yapıştırılması işleminden sonra süsleme işlemi bitmiş olur. Bu aşamaların dışında özel bir çalışma geldiğinde ya da

cam renklendirilmesi (opal) gibi değişik tekniklerde kullanılabilir. Bu durumda desen serigrafi aşamasına gelmeden önce cam boyanır ve öncelikle fırında pişip bir gün dinlendikten sonra baskı aşamasına geçilerek sonraki aşamalar aynı şekilde uygulanmaktadır.

Yapılan işlemlere göre maliyet bölümlerine baktığımızda desen çizimi bölümü, makineden baskıya gidilmesi serigrafi bölümü, kumlama bölümü, yıldız ya da boyama bölümü, fırınlama bölümü ve taş yapıştırma bölümünden oluşmaktadır. Bu bölümler esas üretim gider merkezleri sınıfında yer almaktadır.

4.2.2.2.2. Kullanılan Malzemeler

Desen bölümünde kullanılan malzemeler; desen için kullanılan yapışkanlı folyolar, bilgisayarda kullanılan çizim programı ve desen baskısı için yazıcıdır.

Serigrafi bölümünde kullanılan malzemeler; desenlerin cama baskısı ve çizilmiş yerlerden daha rahat alınabilmesi için kesici kretuar bıçağı, yapışkanlı folyoların daha rahat yapışmasını sağlamak için şeffaf yapıştırıcı, çizim için cam kalemi ve ısıtıcılardır.

Kumlama bölümünde kullanılan malzemeler; kum, kumlama makinesi, tiner, sünger, su ve kurutma makinesidir. Yıldız bölümünde kullanılan malzemeler; yıldız, platin ve diğer boyalar, fırça, eldivendir. Fırın bölümünde kullanılan malzemeler; yıldızın pişmesi (kuruması) için fırındır. Taş yapıştırılması bölümünde; yapıştırılacak taşlar ve yapıştırmak için özel baskı makinesi kullanılan malzemeler arasında yer almaktadır.

Kullanılan ürünlerin yaklaşık olarak kullanımı ve fiyatlarına şöyle bir bakacak olursak;

- Altın yıldız 100 gr. 1.240,00.-TL,
- Kum 1 torba (25 kg.) 90,00.-TL ile 100,00.-TL arasında,
- Folyo rulolar halinde tabakalar halinde alınmaktadır. Bir rulo 122 metre ve fiyatı 458,00.-TL,

- Transfer bandı (taşıyıcı) metresi 1,70.-TL,
- Süslenecek camlar piyasa araştırması yapılarak fiyat tekliflerine göre alınmaktadır. Dekorasyonu yapılacak objeye göre fiyat değişebilmektedir. Örneğin; cam sürahi 7,00.-TL, gondol 5,00.-TL, şarap şişesi 10,00.-TL, ibrik 30,00.-TL, çay bardağı 7,00.-TL olabilmektedir.
- Taş 10 gr. 70,00.-TL,
- Taş yapıştırıcısı 2,50-3,00.-TL arasında,
- Isıtıcı 120,00.-TL,
- Kretuar 15,00.-TL, kretuar ucu, bir kutu içersinde 10 tane uçtan oluşan 7,00.-TL,
- Altın ile lüster 100 gr. 475,00.-TL,
- Yıldız sürme fırçası 15,00.-TL ile 20,00.-TL arasında fiyatı değişmektedir.

Dekorasyonda kullanılacak malzemeler ve miktarları objenin büyüklüğüne ve desenine göre değişmektedir. Sonuç olarak objede kullanılan desen ve büyüklüğüne göre maliyetlerde değişiklik olmaktadır.

4.2.2.2.3. Atölyede Oluşan Maliyetler

Atölyede dekorasyon işleminde yer alan bölümlerde ayrı ayrı maliyetler oluşmaktadır. Fabrikada yapılan üretimdeki gibi burada da maliyetleri direkt ve genel üretim maliyetleri şeklinde sınıflandırabiliriz. Direkt maliyetler üretilen mamulün maliyetine yüklenebilen maliyetlerdir. Desen ve baskı bölümünde yapılan çizimler ve kullanılan folyolar, kumlama bölümünde kullanılan kum miktarı, temizlemek için tiner, yıldız bölümünde yıldız ya da kullanılan diğer boyalar, yapıştırılan taşlar direkt maliyetlere örnek olarak verebiliriz.

Direkt işçilik maliyeti üretime doğrudan yüklenen işçilik maliyetleridir. Atölyede her bir bölüme göre çalışanlara verilen ücretler, desen, baskı, kumlama, yıldız, fırın gibi her bölümde çalışanlara verilen ücretleri örnek olarak verebiliriz.

Genel üretim maliyetleri, üretime doğrudan yüklenemeyen dolaylı yollardan yüklenen maliyetlerdir. Her bölümde kullanılan enerji maliyeti, kullanılan araç

gereçlerin amortisman tutarları, arıza bakım giderleri, atıkların giderilmesi için katılan maliyetleri, üretime direkt yüklenemeyen madde ve malzeme ile işçilik gibi maliyetleri, genel üretim maliyetlerine örnek olarak verebiliriz.

Maliyetlerin dağıtımında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. İlk madde ve malzemeler üretim miktarına göre, direkt işçilik maliyetleri işçilik saatine göre dağıtılmaktadır. Genel üretim maliyetleri ise ilk madde ve malzemede üretim miktarına, işçilik maliyetinde ise çalışma saatine göre belirlenmektedir. Desen bölümünde çizimi yapılan folyo miktarı, baskı bölümünde objelere kullanılan folyo miktarı, yıldız bölümünde kullanılan yıldız ve diğer boya miktarı, fırın bölümünde fırındaki işlem süresi, kuşlama bölümünde kullanılan madeni kum miktarı, taş yapıştırma bölümünde ise yapıştırılan taş miktarı dikkate alınmaktadır. İşçilik maliyetleri açısından bu bölümlerde kullanılan işçilik saati ve birim saat ücreti dikkate alınmaktadır. Genel üretim maliyetlerinde ise her bir üretim bölümünün, üretime katkısındaki belirli yüzdelere göre dağıtımı yapılmaktadır.

Maliyetler yapılan işlem ve kullanılan malzemeye göre belirlendikten sonra satış için fiyat belirlenmesinde belirli oranda kâr marjı ilave edilir. Bu yapılan üründe bazen değişiklik olabileceği gibi bu çalışmada incelemiş olduğumuz atölyede yaklaşık olarak kâr marjı %10-%20 oranında belirlenmektedir.

4.2.2.2.4. Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Atölyede kullanılan üretim tekniğine göre maliyet yöntemi, çoğunlukta sipariş maliyeti kullanılsa da bazen safha ve sipariş maliyet yöntemi birlikte kullanılmaktadır. Maliyet hesaplanmasında kullanılan rakamların niteliğine göre gerçek (fiili) maliyet yöntemi, maliyetlerin kapsamı açısından maliyet hesaplama yönteminde ise tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Stokların değerlemesinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

Örnek 16: 11.01.2011 tarihinde, 6 parti su takımı dekorasyonu için hammadde istek fişiyle cam su takımı alınmıştır. 1 parti su takımı için 100.-TL ödeme yapılmıştır. 1 parti su takımı; 1 sürahi, 6 adet dar boyunlu su bardağı, 6 adet kadehten oluşmaktadır.

Dekorasyon için toplam 8 metre folyo kullanılmıştır. 1 tabaka folyonun fiyatı 458.-TL'dir. 1 tabaka folyo 122 metreden oluşmaktadır. 3 metre transfer bandı kullanılmıştır. Bandın metresi 1,70.-TL'dir. Kumlama bölümünde 1 torba (25 kg.) madeni kum kullanılmıştır. 1 torba kumun fiyatı 100.-TL'dir. Yıldız bölümünde 150 gr. Altın yıldız kullanılmıştır. Altın yıldızın gramı 12,40.-TL'dir. Taş yapıştırma bölümünde 30 gr. ufak parlak taş parçaları kullanılmıştır. Taşların bir gramı 7.-TL'dir.

Desen çizim bölümünde 10 saat, baskı bölümünde 20 saat, kumlama bölümünde 20 saat, yıldız bölümünde 25 saat, fırın bölümünde 25 saat, taş yapıştırma bölümünde 10 saat işçiler çalışmıştır. Saat ücreti 5,50.-TL'dir.

Dekorasyonda kullanılan makinelerin toplam amortisman tutarı: 845.-TL, enerji harcamaları için yapılan toplam ödemeler: 440.-TL'dir. Fırın bölümü için; makinelerin amortisman tutarından alınan pay %70, enerji harcamalarından alınan pay ise %50'dir. Baskı bölümü için; enerji harcamalarından alınan pay %20'dir. Kumlama bölümü için; makinelerin amortisman tutarından alınan pay %30, enerji ve su harcamalarından alınan pay ise %30'dur.

Dekorasyonu yapılacak olan bu ürün partisinin üretimine 11.01.2011 tarihinde başlanmış 15.01.2011 tarihinde 6 parti su takımı üretilmiştir. Bu bilgilere göre toplam ve birim maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

DİMM Maliyetinin Hesaplanması

Alınan Cam Sürahi ve Bardakların Maliyeti	= 6 x 100	= 600,00.-TL
Folyo Maliyeti ⁴⁸²	= 8 x 3,75	= 30,00.-TL
Transfer Bandı	= 3 x 1,70	= 5,10.-TL
Kumlama Maliyeti	= 1 x 100	= 100,00.-TL
Yıldız Maliyeti	= 150 x 12,40	= 1.860,00.-TL
Taş Yapıştırma Maliyeti	= 30 x 7	= <u>210,00.-TL</u>
Toplam DİMM Maliyeti		2.805,10.-TL

⁴⁸² Burada kullanılan 3,75.-TL folyonun bir metrelik fiyatıdır. 458.-TL/122 metre = 3,75.-TL şeklinde hesaplanmıştır.

Direkt İşçilik Maliyetinin Hesaplanması

Desen Bölümü Maliyeti	= 10 x 5,50	= 55,00.-TL
Baskı Bölümü Maliyeti	= 20 x 5,50	= 110,00.-TL
Kumlama Bölümü Maliyeti	= 20 x 5,50	= 110,00.-TL
Yaldız Bölümü Maliyeti	= 25 x 5,50	= 137,50.-TL
Fırın Bölümü Maliyeti	= 25 x 5,50	= 137,50.-TL
Taş Yapıştırma Bölümü Maliyeti	= 10 x 5,5	= <u>55,00.-TL</u>
Toplam DİMM Maliyeti		605,00.-TL

Genel Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Fırın Bölümüne Göre Hesaplama

Amortisman Tutarı	= 845 x %70	= 591,50.-TL
Enerji Harcamaları	= 440 x %50	= <u>220,00.-TL</u>
Toplam GÜM		811,50.-TL

Baskı Bölümüne Göre Hesaplama

Enerji Harcamaları	= 440 x %20	= <u>88,00.-TL</u>
Toplam GÜM		88,00.-TL

Kumlama Bölümüne Göre Hesaplama

Amortisman Tutarı	= 845 x %30	= 253,50.-TL
Enerji Harcamaları	= 440 x %30	= <u>132,00.-TL</u>
Toplam GÜM		385,50.-TL

BÖLÜMLERE GÖRE TOPLAM GÜM= 811,50 + 88,00 + 385,50 = 1.285,00.-TL

TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ

DİMM MALİYETİ	=	2.805,10.-TL
Direkt İşçilik Maliyeti	=	605,00.-TL
Genel Üretim Maliyeti	=	<u>1.285,00.-TL</u>
Toplam		4.695,10.-TL

BİRİM MALİYET

Üretim Miktarı = 6 Parti Su Takımı

Birim Maliyet = $4.695,10/6 = 782,516$.-TL'dir. Bu tutarı bir önceki basamağa yuvarlayacak olursak birim maliyeti; 782,52 olarak belirleyebiliriz.

Bölümlere göre maliyetleri karşılaştırdığımızda yıldız bölümünün maliyetinin yüksek olduğunu görmekteyiz. Bunun nedeni de yıldızın fiyatının pahalı olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bölümlerde kullanılan madde ve malzemelerin fiyatı bu bölüme göre daha az olduğundan maliyet açısından yıldız bölümüne göre daha az pay almışlardır. Ayrıca yıldız ve fırın bölümünde işlemler biraz daha uzun sürede yapıldığı için maliyet içindeki payı fazla olmaktadır.

Bölümlerin yanı sıra maliyetlere baktığımızda DİMM maliyetinin daha yüksek olduğunu görüyoruz. Buda üretilen bir birim su takımının maliyetinin daha da artmasına neden olmaktadır. Yapılan işlemler sonucunda 1 takım su bardağının maliyeti 782,52.- TL olarak belirlenmiştir. Bu maliyetin üzerine belirli oranda kârda ilave edilerek satışa sunulmaktadır. Kâr marjı atölyeden atölyeye değişebileceği gibi yaklaşık olarak %10-%20 oranında kâr marjı da ilave edilebilmektedir.

Maliyetler ile ilgili bu bilgilerin yanı sıra, çalışmada incelediğimiz dekorasyon yapılan bu atölye bütçelenmiş verilere göre karşılaştırma 2011 yılı ve öncesi dönemlerde yapılmamaktadır. Ancak 2011 yılından itibaren bütçelenmiş verilere göre fiili durumun karşılaştırılması ve aradaki farkların yorumlanmasına yönelik uygulanacağına dair kararlar alınmıştır. 2011 sonrası dönemler için bu uygulamaya geçilecektir. Bu örneğe yönelik yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

1) _____ / _____	
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	2.805,10
710 11 011 Cam Su Takımı	600,00.-
710 11 013 Folyo	30,00.-
710 11 015 Transfer Bandı	5,10.-
710 31 016 Kum	100,00.-
710 21 012 Yıldız	1.860,00.-
710 23 017 Taş	210,00.-
150 İLK MADDE ve MALZ.	2.805,10
Direk İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri Kaydı	
_____	_____

Aşağıdaki direkt işçiliğe ait iki numaralı yevmiye kaydında gelir vergisi, damga vergisi gibi kesintiler yapılmamıştır. Personle borçlar hesabı kullanılmıştır.

2)	/		
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.	605,00	
	720 01 101 Desen Bölümü 55,00.-		
	720 11 101 Baskı Bölümü 110,00.-		
	720 31 101 Kumlama Bölümü 110,00.-		
	720 21 101 Yıldız Bölümü 137,50.-		
	720 22 101 Fırın Bölümü 137,50.-		
	720 23 101 Taş Yapıştırma Bölümü 55,00.-		
	335 PERSONELE BORÇLAR	605,00	
	Direkt İşçilik Maliyetleri Kaydı		
3)	/		
	730 GENEL ÜRETİM GİDER.	440,00	
	730 11 302 Enerji-Elektrik 88,00.-		
	730 22 302 Enerji-Elektrik 220,00.-		
	730 31 302 Enerji-Elektrik 132,00.-		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	440,00	
	Genel Üretim Maliyetleri Kaydı		
4)	/		
	730 GENEL ÜRETİM GİDER.	845,00	
	730 22 601 Amortisman 591,50.-		
	730 31 601 Amortisman 253,50.-		
	373 MALİYET GİDER KARŞ.	845,00	
	Genel Üretim Maliyetleri Kaydı		
5)	/		
	151 YARI MAMULLER	4.695,10	
	711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.YANS.	2.805,10	
	711 11 011 Cam Su Takımı 600,00.-		
	711 11 013 Folyo 30,00.-		
	711 11 015 Transfer Bandı 5,10.-		
	711 31 016 Kum 100,00.-		
	711 21 012 Yıldız 1.860,00.-		
	711 23 017 Taş 210,00.-		
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.	605,00	
	721 11 101 Desen Bölümü 55,00.-		
	721 11 101 Baskı Bölümü 110,00.-		
	721 31 101 Kumlama Bölümü 110,00.-		
	721 21 101 Yıldız Bölümü 137,50.-		
	721 22 101 Fırın Bölümü 137,50.-		
	721 23 101 Taş Yapıştırma Bölümü 55,00.-		
	731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.	1.285,00	
	731 11 302 Enerji-Elektrik 88,00.-		
	731 22 302 Enerji-Elektrik 220,00.-		
	731 31 302 Enerji-Elektrik 132,00.-		
	731 22 601 Amortisman 591,50.-		
	731 31 601 Amortisman 253,50.-		
	Maliyet Hesaplarının Yansıtılması		

6)	_____ / _____		
	152 MAMULLER	4.695,10	
	151 YARI MAMULLER		4.695,10
	Mamullerin Oluşması		
7)	_____ / _____		
	711 DİREKT İLK MAD. ve MALZ.GİD.YANSIT.	2.805,10	
	711 11 011 Cam Su Takımı	600,00.-	
	711 11 013 Folyo	30,00.-	
	711 11 015 Transfer Bandı	5,10.-	
	711 31 016 Kum	100,00.-	
	711 21 012 Yıldız	1.860,00.-	
	711 23 017 Taş	210,00.-	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.	605,00	
	721 11 101 Desen Bölümü	55,00.-	
	721 11 101 Baskı Bölümü	110,00.-	
	721 31 101 Kumlama Bölümü	110,00.-	
	721 21 101 Yıldız Bölümü	137,50.-	
	721 22 101 Fırın Bölümü	137,50.-	
	721 23 101 Taş Yapıştırma Bölümü	55,00.-	
	731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSIT.	1.285,00	
	731 11 302 Enerji-Elektrik	88,00.-	
	731 22 302 Enerji-Elektrik	220,00.-	
	731 31 302 Enerji-Elektrik	132,00.-	
	731 22 601 Amortisman	591,50.-	
	731 31 601 Amortisman	253,50.-	
	710 DİREKT İLK MAD. ve MALZ. GİD.		2.805,10
	710 11 011 Cam Su Takımı	600,00.-	
	710 11 013 Folyo	30,00.-	
	710 11 015 Transfer Bandı	5,10.-	
	710 31 016 Kum	100,00.-	
	710 21 012 Yıldız	1.860,00.-	
	710 23 017 Taş	210,00.-	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.		605,00
	720 11 101 Desen Bölümü	55,00.-	
	720 11 101 Baskı Bölümü	110,00.-	
	720 31 101 Kumlama Bölümü	110,00.-	
	720 21 101 Yıldız Bölümü	137,50.-	
	720 22 101 Fırın Bölümü	137,50.-	
	720 23 101 Taş Yapıştır. Bölümü	55,00.-	
	730 GENEL ÜRETİM GİDER.		1.285,00
	730 11 302 Enerji-Elektrik	88,00.-	
	730 22 302 Enerji-Elektrik	220,00.-	
	730 31 302 Enerji-Elektrik	132,00.-	
	730 22 601 Amortisman	591,50.-	
	730 31 601 Amortisman	253,50.-	
	Maliyet Hesaplarının Kapatılması Kaydı.		

4.2.2.3. Satış Mağazalarında Cam Maliyetinin Hesaplanması

Satış mağazalarında üretim yapılmadığı ve sadece üretilen malın satışı yapıldığı için, fabrika ya da atölyelerde söz konusu olan maliyet hesaplaması dikkate alınmamaktadır. Topluluk olarak faaliyette bulunmayan, tek başına faaliyette bulunan satış mağazalarında alınan cam ürünün alış bedeli, nakliye için ödenen bedel gibi tutarlar ürünün maliyetini ve bu maliyete göre satış fiyatını belirlemektedir. Ürün alındığında, direk elde etme maliyeti konusuna giren her türlü ödemeler ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Ürün alımında katlanılan maliyetlere göre satış fiyatı belirlenmektedir. Çoğunlukta katlanılan maliyete göre belirli bir kâr yüzdesi belirlenerek satış fiyatı oluşturulmaktadır. Bu kâr yüzdesi çoğunlukta %20-%30 olarak belirlenmektedir. Buradaki kâr marjı ile ilgili izlenen politika işletmenin elde etmeyi planladığı kâra ya da bir hesap dönemi içerisindeki yapılmış olan giderlere göre belirlenmektedir.

Bu tür mağazalarda, alınan cam ürünler mal alış, satılan cam ürünler ise satılan mal gibi kayıt edilmektedir. Burada ürünün türüne göre alış ya da satış fiyatı belirlenmektedir. Satış fiyatı, ürünün ince işlemeli ve satın alırken katlanılan bedeline göre artabilmektedir. Üretim aşamasında kullanılan malzeme ve işçilik satış mağazalarındaki ürünün fiyatını da etkilemektedir. İnce işçilik ve yaldız olan ürünlerin satış fiyatı, normal bir cam ürününe göre daha fazla olmaktadır.

Ticaret işletmesi olarak kendi adına bağımsız faaliyet gösteren satış mağazalarındaki durum yukarıda belirtildiği gibi olmasına rağmen topluluk olarak faaliyette bulunan bir satış mağazası ise benzer noktalar olmakla birlikte bazı durumlar değişebilmektedir. Bu konuya yönelik Şişecam bünyesinde yer alan Paşabahçe mağazalarını örnek olarak verebiliriz. Bu iki işletme topluluk olarak faaliyette bulundukları için her hesap dönemi sonunda grup olarak faaliyet raporlarını yayınlamaktadırlar. Böyle bir durumda öncelikle üretim yapılmakta ve yapılan üretim maliyetine göre ürünün maliyeti tespit edilmektedir. Daha sonra topluluk olarak belirlenen kâr marjı eklenerek satışa sunulmaktadır. Yapılan işlemler, mal alış ve mal satışı şeklinde olmaktadır. Alış ve satışı yapılan ürünler daha sonra topluluk olarak

hesap dönemi sonunda konsolide finansal tablolarda raporlanmaktadır. Satış mağazalarında cam ürünlerin alışına ve satışına yönelik örnekler aşağıdaki gibidir:

Örnek 17: Cam ürünleri satan 51K satış mağazası, 10 adet cam sürahi, 6 adet çay takımı vadeli satın almıştır. Vade bir yıldan kısadır. Cam sürahilerin bir adet fiyatı 100.-TL+%18KDV, çay takımının bir takım fiyatı 150.-TL+%18KDV'dir. Bu bilgilere göre muhasebe kaydını yazınız.

Cam Sürahi Alış Fiyatı: 10 adet x 100 = 1.000.-TL KDV Tutarı: 1.000 x %18 = 180.-TL
Çay Takımı Alış Fiyatı: 6 adet x 150 = 900.-TL KDV Tutarı: 900 x %18 = 162.-TL

1)		/		
	153 TİCARİ MALLAR			1.900,00
	153 01 Sürahi	1.000,00.-TL		
	153 02 Çay Takımı	900,00.-TL		
	191 İNDİRİLECEK KDV			342,00
	191 01 Sürahi	180,00.-TL		
	191 02 Çay Takımı	162,00.-TL		
	320 SATICILAR			2.242,00
	Cam Sürahi ve Çay Takımı Alış Kaydı			

Bu örnekte olduğu gibi mal alış kaydı yapılmaktadır. Mal alış kaydı yapılırken 153 TİCARİ MALLAR hesabı kullanılmaktadır. Alışlardan KDV için 191 İNDİRİLECEK KDV hesabı kullanılmaktadır. Vadeli bir alış olduğu ve vadesi bir yıldan kısa süreli olduğu için 320 SATICILAR hesabı kullanılmıştır. Vadesi bir yıldan uzun olsaydı 420 SATICILAR hesabını kullanmamız gerekirdi. Ayrıca alışlarda peşin, vadeli, çekli ya da senetli olmasına göre Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplar kullanılmaktadır. Bu ana hesaplara, işletmelerin ticari ilişki içerisinde oldukları işletmelere göre alt hesap (yardımcı hesap) açılarak muhasebe kayıtları yapılabilmektedir. Bu çalışmada tutarları detaylı takip edebilmek için her bir ürüne alt hesap açılmıştır. Alt hesapların sınıflandırılması her işletmede farklı olabilmektedir.

Örnek 18: Cam ürünleri satan 51K satış mağazası, maliyeti 100.-TL olan 2 adet cam sürahiyi 120.-TL+%18 KDV, maliyeti 150.-TL olan 1 adet çay takımını 180.-TL+%18 KDV'ye yurt içinde peşin satmıştır. Bu bilgilere göre muhasebe kaydını yazınız.

Cam Sürahi Satış Fiyatı: 2 adet x 120 = 240.-TL KDV Tutarı: 240 x %18 = 43,20.-TL
Çay Takımı Satış Fiyatı: 1 adet x 180 = 180.-TL KDV Tutarı: 180 x %18 = 32,40.-TL

1)	_____ / _____	
	100 KASA	495,60
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	420,00
	600 01 Sürahi 240,00.-TL	
	600 02 Çay Takımı 180,00.-TL	
	391 HESAPLANAN KDV	75,60
	391 01 Sürahi 43,20.-TL	
	391 02 Çay Takımı 32,40.-TL	
	Cam Sürahi ve Çay Takımı Satış Kaydı	
2)	_____ / _____	
	621 SATILAN TİC. MAL.MALİYETİ	350,00
	621 01 Sürahi 200,00.-TL	
	621 02 Çay Takımı 150,00.-TL	
	153 TİCARİ MALLAR	350,00
	153 01 Sürahi 200,00.-TL	
	153 02 Çay Takımı 150,00.-TL	
	Satılan Ticari Malın Maliyetinin Kaydı	

Satış mağazalarında, bu örnekte olduğu gibi mal satış kaydı yapılmaktadır. Mal satış kaydı yapılırken yurt içi satışları 600 YURT İÇİ SATIŞLAR, yurt dışı satışları ise 601 YURT DIŞI SATIŞLAR hesabı kullanılmaktadır. Satışlardan KDV için 391 HESAPLANAN KDV hesabı kullanılmaktadır. Peşin bir satış olduğu için 100 KASA hesabı kullanılmıştır. Ayrıca burada satışlarda; vadeli, çekli ya da senetli olmasına göre Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplar kullanılmaktadır. Bu ana hesaplara, işletmelerin ticari ilişki içerisinde oldukları işletmelere göre alt hesap açılarak muhasebe kayıtları yapılabilir.

Satış kaydı yapıldıktan sonra işletmenin mal hesaplarının envanterinde kullandıkları yöntemle göre satılan ticari malın maliyeti kaydı yapılmalıdır. Bu satış mağazasında sürekli envanter yöntemi kullanıldığı için her bir satıştan sonra satılan ticari malın maliyeti kaydı yapılmaktadır. Burada satışa konu olan ürün ticari mal olduğu için 621 SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ hesabı kullanılmıştır. Dönem sonu geldiğinde satılan ticari malın maliyeti hesabı 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI hesabına yansıtılarak kapatılır. Mal satış kârı ya da zararı tespit edilir. Bu örneğimizde; toplam maliyeti 350.-TL olan her iki cam ürün, 420.-TL'ye satılmıştır. 70.-TL (420-

350= 70) mal satış kârı elde edilmiştir. Elde edilmiş olan 70.-TL’lik mal satış kârının, 40.-TL’si sürahiye, 30.-TL’si ise çay takımına aittir.

Satış mağazalarında mal alış ve satış kayıtlarının yanı sıra bir hesap dönemi içerisinde oluşan giderlerine ve gelirlerine ilişkin muhasebeleştirilmesi; ticari işletmelerde, fabrika ve atölyede olduğu gibidir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde aynı kayıtlara tekrar yer verilmemiştir.

4.2.2.4. Cam Koleksiyonerliğinde Cam Ürünleri Maliyetinin Hesaplanması

Koleksiyon; birbiri ile aynı özellikteki maddeleri toplamaktır. Koleksiyonu yapılanlar; para, pul, kartpostal, cam eşya gibi birçok madde olabilmektedir.⁴⁸³ Koleksiyonu yapılan ürüne göre maliyet ve yasal sorumluluklar değişebilmektedir. Koleksiyonu yapılan ürünler; hibe yolu ile kalabileceği gibi antikacıdan ya da müzayede yolu ile satın alınabilmektedir.

Ürünün elde edilme şekline göre maliyeti değişebilmektedir. Ürün, antikacıdan satın alınma şeklinde ise ödenen bedel, elde etme maliyetini oluşturmaktadır. Miras olarak kalmış bir üründe ise değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Değer tespiti ekspertiz (bilir kişiler) tarafından yapılmaktadır. Ürüne biçilen değer o ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Müzayede yolu ile elde edilen bir ürün ise müzayedenin türüne göre ödenen bedel ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Elde edilen ürün yıllar itibari ile değer kazanarak satış bedeli değişebilmektedir. Ekspertiz tarafından tespit edilen değerlendirme günündeki değer, ürünün satış bedelini oluşturmaktadır.

Müzayede, bir şeyi topluluk önünde satışa çıkararak değerini arttırmaktır. Müzayedenin tanımı bu şekilde yapılmış olsa da müzayede türlerine bakıldığında sadece arttırma olmadığı bazı durumlarda fiyatın düşürüldüğü de görülebilmektedir. Müzayede açık, kapalı, ters ve ikili müzayedeler olmak üzere çeşitli şekillerde olabilmektedir. Açık müzayede; verilen fiyatların herkes tarafından bilindiği müzayede türüdür. İngiliz ve Hollanda müzayedeleri bu grup içerisinde yer almaktadır. İngiliz

⁴⁸³ “Koleksiyon”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-23827/koleksiyonculuk.html?vurgu=Koleksiyon>, (14.Nisan.2011).

müzayedesinde fiyat arttırma yolu ile yapılırken, Hollanda müzayedesinde ise fiyat ard arda düşürme yolu ile belirlenmektedir.

Kapalı müzayede; fiyatı sadece müzayede yöneticisinin görebildiği müzayede şeklidir. Ters müzayede; alıcının değil satıcıların fiyat konusunda yarıştıkları müzayede türüdür. Birden fazla satıcı alıcı için fiyat teklifleri sunmaktadır. İkili müzayedeler ise, birden fazla alıcının ve birden fazla satıcının olduğu müzayede türüdür. Bu müzayede türlerinin yanı sıra günümüzde internet üzerinden e-müzayede şeklinde de satışlar gerçekleştirilebilmektedir.⁴⁸⁴

Müzayede yolu ile satışlarda, her türlü teslim ve hizmet için KDV hesaplanmasının yanı sıra, yapılan işlemler için belirli oranda komisyon alınmaktadır.⁴⁸⁵ Müzayede yolu ile satın almada ödenen bedel ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Elde edilen ürünün türüne göre yasal sorumluluklar ve ürünün maliyeti değişebilmektedir.

5. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde; fabrikada, atölyede, satış mağazasında ve cam koleksiyonerliğinde uygulamaya yer verilmiştir.

5.1. CAM FABRİKASINA İLİŞKİN UYGULAMA

Çalışmada yer verdiğimiz işletme; Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. olup, ana faaliyet alanları cam ve kimyasal üretimi olan bir sanayi topluluğudur. Topluluk düzcam, cam ev eşyası, cam ambalaj ve cam elyafı gibi camın tüm temel alanları ile soda ve krom bileşiklerini kapsayan iş kollarında Türkiye’de lider konumundadır.

Atatürk’ün direktifleriyle 1935 yılında Türkiye İş Bankası tarafından kurulan Şişecam, 2011 yılında 76. yaşını sürmektedir. Kuruluşunun ardından geçen ilk dönemde önceliği ülkenin temel cam ürünleri gereksinimini karşılamaya vermiş, 1960’lardan itibaren “pazarımız dünyadır” ilkesi doğrultusunda dünya pazarlarına güçlü ve iddialı

⁴⁸⁴ Bengü Boyacıgil, “İnternette Pazarlama Açısından Müzayede Siteleri ve Tüketicilerin Müzayede Siteleri Hakkında Tutumları”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi SBE, 2008), s.31-40.

⁴⁸⁵ “Alıcı Komisyon ve Vergi Oranları”, http://sanat.eskidji.com/purchases_auctions.php, (14.Nisan.2011).

bir şekilde giriş yapmış, 1970’den sonra faaliyetlerini çeşitlendirerek hızlı büyüme sürecine girmiştir.

Farklı sıralama kriterlerine göre dünyadaki yeri üçüncülük ile yedincilik arasında değişen Şişecam, ulaştığı ölçek, ihtisaslaşma derecesi ve rekabet gücü yüksek faaliyetleriyle iş kolunda dünyanın en seçkin üreticileri arasında değerlendirilmektedir. Son yıllarda yurtdışında büyük ölçekli yatırımlar gerçekleştirilmiştir. Faaliyetlerini sekiz ülkede kurulu tesislerde sürdürmekte olan topluluğun ana şirketi Şişecam’ın yanı sıra, bağlı ortaklık olarak; Trakya Cam, Anadolu Cam, Denizli Cam ve Soda Sanayi şirketlerinin hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem görmektedir.

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. topluluğu, holding şirketi ile 42 bağlı ortaklık, 3 müşterek yönetime tabi işletme ve 2 iştirakten oluşmaktadır. Topluluk, yönetim muhasebesi açısından düz cam, cam ev eşyası, cam ambalaj, kimyasallar ve ithalat, ihracat ve sigorta aracılık hizmetleri yapan şirketleri kapsayan diğer grubu olmak üzere beş faaliyet grubuna ayrılmıştır. Fiili faaliyet konusu cam üretimi ve buna yardımcı, tamamlayıcı sınaî ve ticari faaliyette bulunmak, her türlü sınaî ve ticari kuruluşun sermaye ve yönetimine iştirak etmektir.

Şirket’in hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) 1986 yılından beri işlem görmektedir. İş Bankası 31.12.2009 tarihi itibarı ile Şirket’te %64,1’lik paya sahiptir ve yönetimde kontrolü elinde tutmaktadır.

Toplulukta, 2008 yılında aylık ücretli çalışan sayısı 5.823, saat ücretli çalışan sayısı 12.160’dır. 2009 yılında ise aylık ücretli çalışan sayısı 5.727, saat ücretli çalışan sayısı 11.110’dur. Toplam çalışan sayısı 2008 yılında 17.983, 2009 yılında ise 16.837’dir.

Konsolidasyona dahil edilen şirketlerin faaliyet konuları, faaliyet grupları ve topluluğun sermayeleri içindeki doğrudan ve etkin sahiplik pay oranları aşağıda olduğu gibidir⁴⁸⁶.

⁴⁸⁶Bu uygulamada yer alan bilgiler İMKB’de yayınlanmış olan raporlardan alınmıştır. “2009 Öncesi ve Sonrası Mali Tablolar”, <http://www.imkb.gov.tr/FinancialTables/companiesfinancialstatements.aspx>, (13.Eylül.2011).

Bağı Ortaklıklar ve Pav Oranları:

Şirket Ünvanı	Faaliyet Konusu	Kayıtlı Olduğu Ülke	Faaliyet Grubu	2008		2009	
				Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)	Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)
T. Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Holding Şirketi	Türkiye	Holding	-	-	-	-
Trakya Cam Sanayi A.Ş.	Düzcam, oto camı, işlenmiş cam üretimi ve satışı	Türkiye	Düzcam	68,20	67,64	70,12	69,56
Trakya Yenişehir Cam San. A.Ş.	Düzcam üretimi ve satışı	Türkiye	Düzcam	100,00	72,50	100,00	74,13
Çayırova Cam Sanayii A.Ş.	Düzcam satışı	Türkiye	Düzcam	68,40	59,30	68,40	59,84
Trakya Polatlı Cam Sanayi A.Ş.	Düzcam üretimi ve satışı	Türkiye	Düzcam	100,00	72,51	100,00	74,14
Trakya Glass Bulgaria EAD	Düzcam, cam ev eşyası üretimi ve satışı	Bulgaristan	Düzcam	100,00	75,92	100,00	77,30
Trakya Cam Investment B.V.	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Düzcam	100,00	75,92	100,00	77,30
Trakya Investment B.V.I.O	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Düzcam	100,00	67,64	100,00	69,56
Trakya Glass Logistics EAD	Lojistik hizmetleri	Bulgaristan	Düzcam	100,00	75,92	100,00	77,30
Trakya Glass Kuban OOO	Düzcam üretimi ve satışı	Rusya	Düzcam	100,00	75,92	100,00	69,56
Paşabahçe Cam Sanayi ve Tic. A.Ş.	Cam ev eşyası üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ev eşyası	99,36	95,22	99,36	95,36
Paşabahçe Eskişehir Cam San. ve Tic. A.Ş.	Cam ev eşyası üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ev eşyası	100,00	96,69	100,00	96,78
Paşabahçe Mağazaları A.Ş.	Cam ev eşyası perakende satışı	Türkiye	Cam ev eşyası	100,00	88,43	100,00	88,45
Camiş Ambalaj Sanayii A.Ş.	Kağıt-karton ambalaj üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ev eşyası	100,00	100,00	100,00	100,00
Denizli Cam San. ve Tic. A.Ş.	Soda ve kristal cam ev eşyası üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ev eşyası	51,00	44,55	51,00	44,60
Paşabahçe Investment B.V.	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Cam ev eşyası	100,00	95,22	100,00	95,36
OOO Posuda	Cam ev eşyası üretimi ve satışı	Rusya	Cam ev eşyası	100,00	95,22	100,00	95,36
Anadolu Cam Sanayi A.Ş.	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ambalaj	79,91	79,26	79,91	79,26
Anadolu Cam Yenişehir San. A.Ş.	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ambalaj	100,00	82,36	100,00	82,36
Anadolu Cam Investment B.V.	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Cam ambalaj	51,85	41,10	51,85	41,10

Şirket Ünvanı	Faaliyet Konusu	Kayıtlı Olduğu Ülke	Faaliyet Grubu	2008		2009	
				Doğrudan- Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)	Doğrudan- Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)
AC Glass Invest B.V.	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
Balsand B.V.	Finansman ve yatırım şirketi	Hollanda	Cam ambalaj	51,00	40,42	51,00	40,42
JSC Mina	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Gürcistan	Cam ambalaj	80,64	63,92	80,64	63,92
OOO Ruscam Gorohovets	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	99,72	40,98	99,72	40,98
OOO Ruscam Kuban	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
OJSC Ruscam Pokrovsky	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
OAO Ruscam Kirishsky	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
OOO Ruscam Sibir	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
OOO Ruscam Ufa	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
CJSC Brewery Pivdenna	Cam ambalaj üretimi ve satışı	Ukrayna	Cam ambalaj	100,00	40,42	100,00	40,42
Soda Sanayi A.Ş.	Soda ve krom kimyasalları üretimi ve satışı	Türkiye	Kimyasal	85,05	82,06	85,05	82,06
Şişecam Bulgaria Ltd.	Soda satışı	Bulgaristan	Kimyasal	100,00	82,06	100,00	82,06
Cam Elyaf Sanayi A.Ş.	Cam Elyaf Sanayi A.Ş.	Türkiye	Kimyasal	98,35	90,24	98,35	90,68
Camiş Madencilik A.Ş.	Cam hammaddeleri üretimi ve satışı	Türkiye	Kimyasal	21,54	18,66	21,54	18,81
Camiş Egypt Mining Ltd. Co.	Kum tedarikçisi	Mısır	Kimyasal	99,70	18,60	99,70	18,76
Camiş Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik üretimi ve satışı	Türkiye	Kimyasal	100,00	82,52	100,00	83,22
Madencilik San. ve Tic. A.Ş.	Cam hammaddeleri üretimi ve satışı	Türkiye	Kimyasal	100,00	98,82	100,00	98,87
Şişecam Soda Lukavac DOO	Ağır soda üretimi	Bosna Hersek	Kimyasal	78,34	64,29	85,91	70,50
Asmaş Ağır Sanayi Makineleri A.Ş.	Ağır sanayi makine imalatı	Türkiye	Kimyasal	98,77	83,75	99,02	83,95
Camser Madencilik A.Ş.	Cam hammaddeleri üretimi ve satışı	Türkiye	Kimyasal	100,00	18,95	100,00	19,11
Şişecam Dış Ticaret A.Ş.	Topluluk ürünlerinin ihracatı	Türkiye	Diğer	100,00	99,95	100,00	99,95
Camiş Limited	Yurtdışı alım hizmetleri	İngiltere	Diğer	100,00	98,57	100,00	98,61
Şişecam Sigorta Aracılık Hizmetleri A.Ş.	Sigorta acenteliği	Türkiye	Diğer	100,00	99,86	100,00	99,86

Müşterek Yönetime Tabi İşletmeler ve Pay Oranları:

Şirket Ünvanı	Faaliyet Konusu	Kayıtlı Olduğu Ülke	Faaliyet Grubu	2008		2009	
				Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)	Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)
Oxyvit Kimya San. ve Tic. A.Ş.	Vitamin-K üreticisi	Türkiye	Kimyasal	50,00	50,00	50,00	50,00
Omco İstanbul Kalıp San. A.Ş.	Kalıp üretimi ve satışı	Türkiye	Cam ambalaj	50,00	50,00	50,00	50,00
OOO Balkum	Kum işleme ve satışı	Rusya	Cam ambalaj	50,00	50,00	50,00	50,00

İştiraklar ve Pay Oranları:

Şirket Ünvanı	Faaliyet Konusu	Kayıtlı Olduğu Ülke	Faaliyet Grubu	2008		2009	
				Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)	Doğrudan-Dolaylı Sahiplik Oranı (%)	Etkin Sahiplik Oranı (%)
OA FormMat	Kum üretimi satışı	Rusya	Cam ambalaj	48,46	19,57	48,46	19,59
Solvay Şişecam Holding AG	Soda ürünleri ticareti	Avusturya	Kimyasal	25,00	20,52	25,00	20,52

Şirket, Türkiye’de yerleşik bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi işletmeleri, yasal defterlerini ve kanuni finansal tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlamaktadır. Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi işletmeler muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını faaliyette bulundukları ülkelerin para birimleri cinsinden ve o ülkelerin mevzuatına uygun olarak hazırlamaktadır.

İşletme finansal raporlamalarını, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Seri: XI, No: 29 sayılı, “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’ine” göre yapmaktadır. Bu tebliğ, 01.01.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait finansal tablolar için geçerlidir. Bu tebliğin yanı sıra işletme tablolarını, Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UMS/UFRS) göre hazırlanmaktadır.

Bu çalışmada; Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.’nin 2008 ve 2009 yıllarına ait Konsolide Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosuna yer verilmiştir. Üretilen cam ürünün maliyeti ile ilgili bazı muhasebe kayıtlarına yönelik örnekler yapılmıştır. Bu bölümde yer alan örneklerde, kullanılan tutarlar örnek işletmenin mali bilgilerinden bağımsızdır. Muhasebe kayıtlarına ilişkin örneklerden sonraki bölümde, karşılaştırmalı finansal tablolar analizi ile finansal analiz yapılmış ve sektöre göre faaliyet sonucu değerlendirilmiştir. Üretim maliyetine ilişkin örnek muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Örnek 1: İşletme 3.000.-TL kum, 1.000.-TL soda, 1.500.-TL kireç, 2.500.-TL kalker, 1.500.-TL cam kırığı peşin satın almıştır. Satın alınan ilk madde ve malzemeler için artı %18 KDV hesaplanmıştır. İlk madde ve malzeme alış kaydını yazınız.

/		
150 İLK MADDE ve MALZ.		9.500,00
150 101 1002 Kum	3.000,00.-	
150 101 2002 Soda	1.000,00.-	
150 101 3002 Kireç	1.500,00.-	
150 101 4002 Kalker	2.500,00.-	
150 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.710,00
100 KASA		11.210,00
İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınması Kaydı		

Örnek 2: Satın alınan 1.000.-TL’lik kum ve 1.500.-TL’lik cam kırığı üretimde kullanılmıştır. İlk madde ve malzemenin üretimde kullanılması kaydını yazınız.

/		
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZ.		2.500,00
710 101 1002 Kum	1.000,00.-	
710 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-	
150 İLK MADDE ve MALZ.		2.500,00
150 101 1002 Kum	1.000,00.-	
150 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-	
İlk Madde ve Malz. Üretime Gönderilmesi Kaydı		

Örnek 3: İşletme 1.000.-TL Harman ve Fırın bölümünde çalışan işçiye ücret ödenmiştir. 127,50.-TL Gelir Vergisi Kesintisi, 6,60.-TL Damga Vergisi, 140,00.-TL SGK İşçi Payı, 10,00.-TL İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı kesilmiştir. Bu örnekte, sosyal güvenlik kesintilerinde işveren payı dikkate alınmamıştır. Çalışana 715,90.-TL net ücret ödenmiştir. Bu bilgilere göre direkt işçilik muhasebe kaydını yazınız.

/		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		1.000,00
720 010 1001 Harman ve Fırın		
360 ÖDENECEK VERGİ ve FON.		134,10
360 01 Gelir Vergisi	127,50.-	
360 02 Damga Vergisi	6,60.-	
361 ÖDENECEK SOS.GÜV. KESİNT.		150,00
361 01 SGK Primleri	140,00.-	
361 02 İşsiz. Sig. Prim.	10,00.-	
335 PERSONELE BORÇLAR		715,90
Direkt İşçilik Gideri Kaydı		

Örnek 4: İşletmenin 2.000.-TL Harman ve Fırın Bölümü için direkt işçilik gideri ve 450.-TL endirekt işçilik gideri oluşmuştur. İşçilik giderlerinden; 255.-TL Gelir Vergisi Kesintisi, 13,20.-TL Damga Vergisi, 690.-TL SGK İşçi Payı, 60.-TL İşsizlik Sigortası İşçi Payı kesintisi yapılmıştır. Çalışanlara 1.431,80.-TL net ücret ödenmiştir. Direkt ve Endirekt işçilik için muhasebe kaydını yazınız.

/	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.000,00
720 010 1001 Harman ve Fırın	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	450,00
730 014 1001 Harman ve Fırın	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FON.	268,20
360 01 Gelir Vergisi 255,00.-	
360 02 Damga Vergisi 13,20.-	
361 ÖDENECEK SOS.GÜV. KESİNT.	750,00
361 01 SGK Primleri 690,00.-	
361 02 İşsiz. Sig. Prim. 60,00.-	
335 PERSONELE BORÇLAR	1.431,80
Direkt İşçilik ve Endirekt işçilik Giderleri Kaydı	

Örnek 5: İşletme, A fırını için 800.-TL amortisman tutarı hesaplamıştır. Muhasebe kayını yazınız.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	800,00
730 160 4102 A Fırını Amortismanı	
373 MALİYET GİDER. KARŞ.	800,00
373 01 A Fırını Amortismanı	
Amortisman Kaydı	

Bu yevmiye kaydında; 373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI hesabı kullanılmıştır. Bu hesap, aylık maliyetlerin saptanmasında, gelecek aylarda veya yılsonunda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle aylık maliyetlere pay verilmesinde, amortismanlar gibi giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Maliyete düşen payı takip edebilmek için kullanılmıştır. Bilanço dönemi sonunda tahmini tutar kesinleştğinde ilgili hesaplara aktarılarak kapatılır. Tesis makine ve cihazlar maddi duran varlık olduğu için endirekt kayıt yöntemi için; 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-) hesabı kullanılır. Direkt kayıt yöntemine göre muhasebe kaydında ise ilgili duran varlık hesabı kullanılması gerekir. Fırın, makine tesis ve cihazlar sınıfında yer aldığı için 253 TESİS MAKİNE ve CİHAZLAR hesabına kayıt edilmelidir.

Örnek 6: İşletmenin üretimini yapacağı cam ürün için 25.000.-TL’lik yardımcı ilk madde ve malzemede fire oluşmuştur. 5.000.-TL’lik kısmı anormal fire, geri kalanı ise normal fire olarak ayrılmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000,00	
730 002 9001 Yardımcı İlk Madde ve Malz.		
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARAR.	5.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZ.		25.000,00
Normal ve Anormal Fire Kaydı		

Fireler; normal ya da dönüşümü olmayan anormal fire olarak sınıflandırılmaktadır. Normal fire sanayi ve ticaret bakanlığının belirlemiş olduğu oranlara göre belirlenen firedir. İlgili maliyet hesaplarına kayıt edilir. Anormal fire ise belirlenen oranı aşan firedir ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıt edilir. Bu örneğimizde fire yerine satışı yapılabilecek hurda olsaydı, genel üretim giderleri yerine, 157 DİĞER STOKLAR hesabını da kullanabilirdik.

Örnek 7: İşletmenin daha önceden 2.000.-TL hurda olarak kayıt edilen cam mamulü, 3.000.-TL’ye yurt içinde satılmıştır. KDV tutarı 540.-TL’dir. Muhasebe kaydını yazınız.

120 ALICILAR	3.540,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000,00
391 HESAPLANAN KDV		540,00
602 DİĞER GELİRLER		1.000,00
Hurda Satış Kaydı		
623 DİĞ. SATIŞLARIN MALİYETİ	2.000,00	
157 DİĞER STOKLAR		2.000,00
Satılan Mamul Maliyeti Kaydı		

Bu örneğimizde satılan mamul maliyeti kaydında 157 DİĞER STOKLAR hesabı kullanıldığı için 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ hesabı kullanılmıştır. Bu yevmiye kaydında, 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ hesabı da kullanılabilmektedir.

Örnek 8: İşletmenin ürettiği cam mamulde oluşan 1.000.-TL’lik fire Sanayi ve Ticaret odası tarafından belirlenen fire oranına göre gerçekleşmiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.000,00	
152 MAMULLER		1.000,00
Fire Kaydı		

Örnek 9: İşletmenin ürettiği cam mamulde üretim sonrasında 2.000.-TL’lik fire oluşmuştur. Sanayi ve Ticaret odasındaki belirlenen fire oranına göre fire tutarı 1.500.-TL’dir. Bu duruma göre muhasebe kaydını yazınız.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.500,00	
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARAR.	500,00	
152 MAMULLER		2.000,00
Fire Kaydı		

Örnek 10: Maliyet bedeli 300.000.-TL olan cam mamul, 500.000+%/18 KDV’ye peşin olarak yurt içinde satılmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

100 KASA	590.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		500.000,00
391 HESAPLANAN KDV		90.000,00
Mamul Satış Kaydı		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	300.000,00	
152 MAMULLER		300.000,00
Satılan Mamul Kaydı		

Örnek 11: 6.000+%/18 KDV satılan cam mamul iade edilmiştir. İade edilen cam mamulün maliyeti 3.000.-TL’dir. Muhasebe kaydını yazınız.

610 SATIŞTAN İADELER (-)	6.000,00	
191 İND. KDV	1.080,00	
120 ALICILAR		7.080,00
Satıştan İade Kaydı		

152 MAMULLER	3.000,00
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	3.000,000
Satıştan İade Mamulün Maliyet İptal Kaydı	

Bu yevmiye kaydı, daha sonra satışı mümkün iadeler içindir. Satışı mümkün olmayan bir iade olsaydı 157 DİĞER STOKLAR hesabının kullanılması gerekirdi.

Örnek 12: Bir önceki örneklerde yer alan maliyet hesaplarındaki tutarlara göre maliyet hesaplarını kapatarak dönem sonu işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını yazınız.

1)	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	26.750,00
	711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. YANS.	2.500,00
	711 101 1002 Kum	1.000,00.-
	711 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA	3.000,00
	721 010 1001 Harman ve Fırın	
	731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA	21.250,00
	731 014 1001 Harman ve Fırın	450,00.-
	731 002 9001 Yard. İlk Mad. ve Malz.	20.000,00.-
	731 160 4102 A Fırını Amortismanı	800,00.-
	Yarı Mamul Maliyetlerinin Oluşması	
2)	711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. YANS.	2.500,00
	711 101 1002 Kum	1.000,00.-
	711 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA	3.000,00
	721 010 1001 Harman ve Fırın	
	731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA	21.250,00
	731 014 1001 Harman ve Fırın	450,00.-
	731 002 9001 Yard. İlk Mad. ve Malz.	20.000,00.-
	731 160 4102 A Fırını Amortismanı	800,00.-
	710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME	2.500,00
	710 101 1002 Kum	1.000,00.-
	710 101 9002 Cam Kırığı	1.500,00.-
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.000,00
	720 010 1001 Harman ve Fırın	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	21.250,00
	730 014 1001 Harman ve Fırın	450,00.-
	730 002 9001 Yard. İlk Mad. ve Malz.	20.000,00.-
	730 160 4102 A Fırını Amortismanı	800,00.-
	Maliyet Hesaplarının Kapatılması Kaydı	

3) _____ / _____	
152 MAMULLER	26.750,00
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	26.750,00
Yarı Mamullerden Mamullere Devir	

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'nin finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 2008 ve 2009 yılı Konsolide Bilanço Tablosu

Finansal Tablo Türü: Dönem: Raporlama Birimi:	Konsolide 31.12.2008 TL	Konsolide 31.12.2009 TL
DÖNEN VARLIKLAR	2.526.049.506	2.914.454.820
Nakit ve Benzerleri	652.423.039	1.333.387.047
Finansal Yatırımlar	18.053.608	72.915.249
Ticari Alacaklar	656.577.898	644.137.862
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-
Diğer Alacaklar	27.746.423	25.584.211
<i>-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar</i>	<i>18.892.392</i>	<i>16.763.459</i>
<i>-Diğer Alacaklar</i>	<i>8.854.031</i>	<i>8.820.752</i>
Stoklar	944.145.806	708.139.096
Canlı Varlıklar	-	-
Diğer Dönen Varlıklar	227.102.732	130.291.355
(Ara Toplam)	2.526.049.506	2.914.454.820
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	-
DURAN VARLIKLAR	3.809.081.576	3.774.003.278
Ticari Alacaklar	975.546	1.921.110
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-
Diğer Alacaklar	1.239.282	1.150.256
Finansal Yatırımlar	92.113.707	109.082.268
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	135.764.743	133.756.050
Canlı Varlıklar	-	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-	-
Maddi Duran Varlıklar	3.498.077.749	3.409.133.152
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	21.754.992	31.945.668
Şerefîye	19.447.575	19.366.878
Ertelenmiş Vergi (Alacağı) Varlığı	18.399.729	35.917.739
Diğer Duran Varlıklar	21.308.253	31.730.157
TOPLAM VARLIKLAR	6.335.131.082	6.688.458.098

Finansal Tablo Türü: Dönem: Raporlama Birimi:	Konsolide 31.12.2008 TL	Konsolide 31.12.2009 TL
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.253.934.482	1.174.216.187
Finansal Borçlar	743.556.385	768.228.834
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-
Ticari Borçlar	289.310.468	233.349.806
Diğer Borçlar	105.922.489	61.880.894
<i>-İlişkili Taraflardan Diğer Borçlar</i>	<i>65.541.401</i>	<i>31.888.008</i>
<i>-Diğer Borçlar</i>	<i>40.381.088</i>	<i>29.992.886</i>
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	26.251.530	19.642.522
Borç Karşılıkları	9.031.360	9.157.675
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	7.350.179	6.762.250
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.512.071	75.194.206
(Ara Toplam)	1.253.934.482	1.174.216.187
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yüküm.	-	-
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.509.640.534	1.803.325.317
Finansal Borçlar	1.244.841.495	1.550.876.056
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-
Ticari Borçlar	5.637.209	19.827
Diğer Borçlar	60.089	161.680
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-
Borç Karşılıkları	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	144.294.534	148.595.290
Ertelenmiş Vergi (Borcu) Yükümlülüğü	114.085.163	101.438.813
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	722.044	2.233.651
ÖZKAYNAKLAR	3.571.556.066	3.710.916.594
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	2.740.407.207	2.858.373.588
Ödenmiş Sermaye	1.006.222.184	1.100.000.000
Sermaye Düzeltmesi Farkları	241.425.784	241.425.784
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	(40.687.973)	(44.480.006)
Hisse Senedi İhraç Primleri	527.051	527.051
Değer Artış Fonları	(324.068)	(1.571.576)
Yabancı Para Çevrim Farkları	31.330.801	25.450.556
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	73.826.407	36.910.148
Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	1.269.367.765	1.388.302.863
Net Dönem Kârı/Zararı	158.719.256	111.808.768
AZINLIK PAYLARI	831.148.859	852.543.006
TOPLAM KAYNAKLAR	6.335.131.082	6.688.458.098

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 2008 ve 2009 yılı Konsolide Gelir Tablosu

Finansal Tablo Türü: Dönem: Raporlama Birimi:	Konsolide 31.12.2008 TL	Konsolide 31.12.2009 TL
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		
Satış Gelirleri	3.743.714.048	3.643.630.123
Satışların Maliyeti (-)	(2.642.276.309)	(2.762.966.981)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)	1.101.437.739	880.663.142
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	-	-
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)	-	-
BRÜT KÂR/ZARAR	1.101.437.739	880.663.142
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(248.531.010)	(273.065.976)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(349.323.227)	(363.803.175)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(27.786.753)	(30.934.846)
Diğer Faaliyet Gelirleri	8.090.868	59.357.506
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(32.187.537)	(26.568.958)
FAALİYET KÂRI/ZARARI	451.700.080	245.647.693
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların		
Kâr/Zararlarındaki Paylar	4.035.776	744.738
Finansal Gelirler	443.593.162	438.077.958
Finansal Giderler (-)	(642.450.457)	(529.864.701)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ		
KÂRI/ZARARI	256.878.561	154.605.688
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	(68.069.853)	(35.548.468)
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	(83.339.741)	(66.542.026)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	15.269.888	30.993.558
SÜRDÜRÜLEN FAALİYET. DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220
DURDURULAN FAALİYETLER	-	-
DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ SONRASI		
DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220
DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220
Dönem Kârı/Zararının Dağılımı		
Azınlık Payları	30.089.452	7.248.452
Ana Ortaklık Payları	158.719.256	111.808.768
Hisse Başına Kazanç	0,1443	0,1016
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç		
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 2008 ve 2009 yılı Kapsamlı Konsolide
Gelir Tablosu

Finansal Tablo Türü: Dönem: Raporlama Birimi:	Konsolide 31.12.2008 TL	Konsolide 31.12.2009 TL
DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220
DİĞER KAPSAMLI GELİR		
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	(4.216.398)	4.146.004
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	-	-
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	-	-
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	73.774.479	(4.069.459)
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	-	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	-	-
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri	843.280	(829.202)
DİĞER KAPSAMLI GELİR/GİDER (VERGİ SONRASI)	70.401.361	(752.657)
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	259.210.069	118.304.563
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı		
<i>Azınlık Payları</i>	<i>54.662.670</i>	<i>9.059.238</i>
<i>Ana Ortaklık Payları</i>	<i>204.547.399</i>	<i>109.245.325</i>
Hisse Başına Kazanç	0,1859	0,0993

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 2008 ve 2009 yılı Konsolide Nakit Akım Tablosu

Finansal Tablo Türü: Dönem: Raporlama Birimi:	Konsolide 31.12.2008 TL	Konsolide 31.12.2009 TL
İŞLETME FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI	188.808.708	119.057.220
Net dönem kârı/(zararı)		
Net dönem kârı/(zararı) işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akıma getirmek için yapılan düzeltmeler		
-Maddi duran varlıkların amortismanı	406.861.396	438.617.705
-Maddi olmayan duran varlıkların itfa payları	3.473.399	4.475.140
-Maddi duran varlık değer düşüş karşılığı	4.334.847	-
-Maddi duran varlık satış kâr zararları	(3.656.232)	(26.800.665)
-Finansal borçlara ilişkin kur farkı	15.215.500	88.494.268
-Kıdem tazminatı karşılık gideri	23.862.677	35.314.222
-Şüpheli alacaklar karşılığındaki değişim	1.767.917	776.099
-Stok değer düşüş karşılığındaki değişim	8.962.217	2.671.761
-Diğer çeşitli karşılıklardaki değişim	8.037.068	(461.614)
-Diğer çeşitli gelir tahakkuklarındaki değişim	(7.457.689)	(10.002.152)
-Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlık değerlemesi	(346.150)	16.971
-Faiz gelirleri	(30.378.313)	(52.166.459)
-Faiz giderleri	119.968.395	126.270.102
-Şerefiye değer düşüklüğü	2.545.875	-
-Finansal yatırımlar değer düşüş karşılığı	-	4.667.242
-Temettü gelirleri	(973.484)	(775.114)
-Özsermaye yöntemiyle muhasebeleştirilen iştiraklerden elde edilen gelirler/(giderler)	(4.035.776)	(744.738)
-Vergi tahakkuku	68.069.853	35.548.468
İşletme sermayesindeki değişim öncesi faaliyetlerden elde edilen nakit akım	805.060.208	764.958.456
-Ticari alacaklar	(89.165.348)	14.373.720
-Stoklar	(326.298.446)	233.334.949
-İlişkili şirketlerden alacaklar	(4.381.152)	2.128.933

-Diğer alacaklar ve dönen varlıklar	(57.073.420)	73.565.409
-Ticari borçlar	67.584.640	(61.578.044)
-İlişkili şirketlere borçlar	41.372.703	(33.653.393)
-Diğer borçlar ve gider tahakkukları	6.656.117	(1.960.121)
Faaliyetlerden elde edilen nakit	443.755.302	991.169.909
-Ödenen faizler	(88.073.333)	(104.333.468)
-Ödenen vergi	(86.504.047)	(82.778.646)
-Ödenen kıdem tazminatı	(20.990.053)	(30.970.033)
İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit (1)	248.187.869	773.087.762
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI		
-Alım satım amaçlı finansal yatırımlardaki değişim (net)	(11.835.403)	(53.343.061)
-Finansal yatırım alımları için ödenen nakit	(2.751.921)	(17.927.202)
-Özsermaye yöntemiyle değerlenen iştiraklerden alınan temettüleri	9.543.781	3.637.365
-Bağlı ortaklık alımı	(19.521.168)	-
-Ortak kontrol altındaki işletmelerin alım etkisi	(13.405.760)	(8.696.858)
-Maddi duran varlık alımları	(737.738.326)	(412.829.746)
-Maddi olmayan duran varlık alımları	(2.816.759)	(15.291.807)
-Satılan maddi duran varlıkların net defter değeri	99.794.463	74.109.742
-Satılan maddi olmayan duran varlıkların net defter değeri	107.456	616.067
-Temettü gelirleri	772.919	1.171.626
-Alınan faizler	29.041.108	51.615.122
-Azınlık hisseleri satış opsiyonu ödemeleri	-	(3.956.762)
-Diğer yatırım faaliyetlerinde gerçekleşen değişimler	5.770.466	(10.421.904)
-Yabancı para çevrim farkı değişimi	(86.233.303)	10.984.795
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan nakit (2)	(729.272.447)	(380.332.623)
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI		
-Alınan krediler	1.248.925.294	1.914.837.747
-Kredilerin geri ödemesi	(562.876.322)	(1.694.561.640)
-Ana ortaklık dışı paylardaki değişim (net)	12.477.036	37.666.347
Finansal faaliyetlerden (kullanılan) / elde edilen nakit (3)	698.526.008	257.942.454
Nakit ve nakit benzeri kalemlerdeki net değişim (4 = 1+2+3)	217.441.430	650.697.593
Dönem başı nakit ve nakit benzeri kalemler (5)	430.141.451	647.582.881
Dönem sonu nakit ve nakit benzeri kalemler (4+5)	647.582.881	1.298.280.474

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 2008 ve 2009 yılı Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

	Sermaye	Sermaye Düzeltmesi Farkları	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzelt. (-)	Hisse Senedi İhraç Primleri	Değer Artış Fonları	Yabancı Para Çevrim farkları	Kârdan Ayırlan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kârları	Net Dönem Kârı	Ana Ortak. Ait Özkaynaklar Toplamı	Azınlık Payları	TOPLAM
1 Ocak 2008 itibarıyla bakiye	1.006.222.184	241.425.784	(40.687.973)	527.051	3.049.050	(17.870.460)	25.866.187	1.043.461.359	277.899.767	2.539.892.949	803.198.734	3.343.091.683
Sermaye artırımı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	35.862.268	35.862.268
Yedeklere transferler	-	-	-	-	-	-	5.292.592	272.607.175	(277.899.767)	-	-	-
Ortak kontrol altındaki işletme birleşmelerinin etkisi	-	-	-	-	-	-	-	(4.033.141)	-	(4.033.141)	(14.495.853)	(18.528.994)
Dağıtılan temettü	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(48.078.960)	(48.078.960)
Dönem içerisindeki toplam kapsamlı gelir	-	-	-	-	(3.373.118)	49.201.261	-	-	158.719.256	204.547.399	54.662.670	259.210.069
31 Aralık 2008 itibarıyla bakiye	1.006.222.184	241.425.784	(40.687.973)	527.051	(324.068)	31.330.801	31.158.779	1.312.035.393	158.719.256	2.740.407.207	831.148.859	3.571.556.066
1 Ocak 2009 itibarıyla bakiye	1.006.222.184	241.425.784	(40.687.973)	527.051	(324.068)	31.330.801	73.826.407	1.269.367.765	158.719.256	2.740.407.207	831.148.859	3.571.556.066
Sermaye artırımı	93.777.816	-	(3.792.033)	-	-	-	(42.667.628)	(47.318.155)	-	-	38.557.134	38.557.134
Yedeklere transferler	-	-	-	-	-	-	5.751.369	152.967.887	(158.719.256)	-	-	-
Azınlık hisseleri satış opsiyonu değerlemesi	-	-	-	-	(4.564.310)	-	-	-	-	(4.564.310)	(3.349.214)	(7.913.524)
Ortak kontrol altındaki işletme birleşmelerinin etkisi	-	-	-	-	-	-	-	13.285.366	-	13.285.366	(21.982.224)	(8.696.858)
Dağıtılan temettü	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(890.787)	(890.787)
Dönem içerisindeki toplam kapsamlı gelir	-	-	-	-	3.316.802	(5.880.245)	-	-	111.808.768	109.245.325	9.059.238	118.304.563
31 Aralık 2009 itibarıyla bakiye	1.100.000.000	241.425.784	(44.480.006)	527.051	(1.571.576)	25.450.556	36.910.148	1.388.302.863	111.808.768	2.858.373.588	852.543.006	3.710.916.594

31.12.2009 tarihi itibari ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu standartlara göre mali bilgiler hazırlanmıştır. Finansal tablolar ve dipnotlar, SPK tarafından 14.04.2008 ve 09.01.2009 tarihli duyurular ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur. Finansal tablolar, bazı duran varlıklar ve finansal araçların yeniden değerlendirilmesi haricinde, tarihi maliyet esasına göre hazırlanmıştır. Tarihi maliyetin belirlenmesinde, genellikle varlıklar için ödenen tutarın gerçeğe uygun değeri esas alınmıştır. Topluluk, muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve kanuni finansal tablolarının hazırlanmasında, SPK tarafından çıkarılan prensipleri ve şartlarının yanı sıra, Türk Ticaret Kanunu (TTK), vergi mevzuatı ve Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Tekdüzen Hesap Planı şartlarını da esas almıştır.

Topluluğun her işletmesinin kendi finansal tabloları faaliyette bulundukları temel ekonomik çevrede geçerli olan para birimi (fonksiyonel para birimi) ile sunulmuştur. Her işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları, şirketin fonksiyonel para birimi olan ve konsolide finansal tablolar için sunum para birimi olan Türk Lirası (TL) cinsinden ifade edilmiştir.

Yabancı ortaklıkların varlık ve yükümlülükleri, konsolide bilanço tarihindeki döviz kuru (kapanış kuru), gelir ve giderler ise ortalama döviz kuru kullanılarak Türk Lirası'na çevrilmiştir. Konsolidasyon kapsamındaki yurtdışı faaliyetlerinin çevriminde kullanılan kurlar aşağıdaki gibidir:

Döviz Cinsi	2008 Dönem Sonu	2008 Ortalama	2009 Dönem Sonu	2009 Ortalama
ABD Doları	1,51230	1,29758	1,50570	1,54569
EURO	2,14080	1,89693	2,16030	2,15080
Bulgar Levası	1,09457	0,96988	1,10454	1,09969
Mısır Paundu	0,27989	0,23959	0,27251	0,28027
Rus Rublesi	0,05147	0,04416	0,04978	0,04872
Gürcistan Lari	0,90720	0,77839	0,89317	0,92530
Ukrayna Grivnası	0,19640	0,01844	0,18857	0,19838
Konvertibl Mark	1,09457	0,96988	1,10454	1,09969

Topluluk, International Finance Corporation'a JSC Mina bağlı ortaklığının yaklaşık %19,20'lik hissesi için hisse satış opsiyonu vermiştir. Bağlı ortaklıklar için

konsolidasyon yöntemi, iştirakler için özkaynak yöntemi kullanılarak işlemler netleştirilmiştir. Azınlık payı özkaynak içerisinde ayrıca gösterilmiştir. Müsterek yönetime tabi işletmelerde UFRS (5) Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca elde tutulan varlıklar haricinde, oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilmiş ve bu kapsamdakiler için uygulanmamıştır.

Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler geriye dönük olarak uygulanmakta ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenmektedir. Topluluğun cari yıl içerisinde muhasebe tahminlerinde önemli bir değişikliği olmamıştır.

Gelirler, mal ve hizmet satışlarından alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmıştır. Faiz gelirleri, kalan anapara bakiyesi ve ilgili finansal varlıktan beklenen ömrü boyunca elde edilecek tahmini nakit girişlerini söz konusu varlığın net defter değerine getiren efektif faiz oranına göre ilgili dönemde tahakkuk ettirilmiştir. Hisse senedi yatırımlarından elde edilen temettü geliri, hissedarların temettü alma hakkı doğduğu zaman konsolide finansal tablolara yansıtılmıştır. Gayrimenkullerden elde edilen kira geliri, ilgili kiralama anlaşmaları göz önüne alınarak tahakkuk esasına göre kaydedilmiştir.

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ya da maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilmiş ve maliyet yönteminde ağırlıklı ortalama maliyet metodu ile hesaplanmıştır. Stoklara dahil edilen maliyeti oluşturan unsurlar malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olarak ele alınmış ve kredi maliyetleri stok maliyetlerine dahil edilmemiştir.

Maddi duran varlıklar, elde etme maliyetinden birikmiş amortismanın ve kalıcı değer kayıplarının düşülmesi ile bulunan net değerleri ile gösterilmiştir. Kiralama veya idari amaçlı ya da halihazırda belirlenmemiş olan diğer amaçlar doğrultusunda inşa edilme aşamasındaki varlıklar, maliyet değerlerinden varsa değer düşüklüğü kaybı düşülerek gösterilmiştir. Maliyete yasal harçlar da dahil edilmiştir. Arazi ve yapılmakta olan yatırımlar dışında, maddi duran varlıkların maliyet tutarları, beklenen faydalı

ömürlerine göre doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak amortisman tabi tutulmuştur. Arazi ve arsalar için sınırsız ömürleri olması sebebi ile amortisman ayrılmamıştır. Finansal kiralama ile alınan varlıklar, beklenen ekonomik ömrü ile kiralama süresinden kısa olanı ile amortisman tabi tutulmuştur. Normal bakım ve onarım harcamaları giderleştirilmiştir. Özel harcamalar maliyetine ilave edilerek amortisman tabi tutulmuştur. Maddi duran varlıkların, tahmin edilen ekonomik ömürleri aşağıdaki gibidir:

	<u>Ekonomik Ömür</u>
Binalar	14-50 yıl
Yer altı ve yerüstü düzenleri	8-50 yıl
Makine ve Cihazlar	5-15 yıl
Taşıtlar	3-15 yıl
Döşeme ve demirbaşlar	2-15 yıl
Özel maliyetler	4-10 yıl

Satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, maliyet değerlerinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklükleri düşüldükten sonraki tutarlarıyla gösterilmiştir. Bu varlıklar beklenen ekonomik ömürlerine göre doğrusal itfa yöntemi kullanılarak itfaya tabi tutulmuştur. Satın alınan bilgisayar yazılımları maliyetleri üzerinden aktifleştirilmiştir. Ekonomik ömürlerine göre (3-5 yıl) itfaya tabi tutulmuştur. Şerefiye gibi sınırsız ömrü olan varlıklar itfaya tabi tutulmadıkları için itfa edilmemiştir.

Ticari alacaklar, kredi alacakları ve diğer alacaklar, ilk kayıt tarihinde gerçeğe uygun değerleri ile muhasebeleştirilmiştir. Ticari borçları, banka borçları dahil olmak üzere, başlangıçta işlem maliyetlerinden arındırılmış gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilmiştir.

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerde; Türk Vergi Mevzuatı, ana şirket ve onun bağlı ortaklıklarının konsolide vergi beyannamesi hazırlamasına izin vermediğinden, konsolide finansal tablolarda da yansıtıldığı üzere, vergi karşılıkları her bir işletme bazında ayrı olarak hesaplanmıştır. Vergi oranı, bilanço tarihi itibari ile yasallaşmış vergi oranı kullanılarak hesaplanmıştır.

Topluluk çalışanlarına, UMS (19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre ücrete ilave olarak ikramiye, yakacak, izin, bayram, eğitimi teşvik, yemek, evlenme, bireysel emeklilik katkı payı, doğum ve ölüm yardımı gibi sosyal haklar sağlanmıştır. Bilançoda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı yükümlülüğü, tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğması beklenen yükümlülük tutarlarının net bugünkü değerine göre hesaplanmış ve konsolide finansal tablolara yansıtılmıştır. Hesaplanan tüm aktüeryal kazançlar ve kayıplar gelir tablosuna yansıtılmıştır.

Topluluk geleceğe yönelik tahmin ve varsayımlarda bulunmuştur. Topluluk yurtdışı satış işlemlerinin bir kısmında, sahiplik ile ilgili önemli risk ve faydanın malın tesliminde alıcıya geçmesi nedeni ile ilgili hasılatı teslimat gerçekleşene kadar ötelemiştir. 31.12.2009 tarihinde; 21.280.575.-TL tutarında, 2008 yılında ise yapılan 33.149.373.-TL satış ötelemesi yapılmıştır.

2009 dönemi içinde işletme birleşmesi gerçekleşmemiştir. 31.12.2008 tarihinde işletme birleşmeleri gerçekleşmiştir. Topluluk, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında 31.03.2008 tarihinde OAO Ruscam Kirishsky şirketinin hisselerinin tamamını 13.893.000 ABD Doları (17.727.948.-TL) bedelle satın almıştır. Bu alım nedeniyle oluşan şerefiye 2.781.996.-TL'dir. Şerefiyenin hesaplanması aşağıdaki gibidir:

	<u>Kayıtlı Değer</u>	<u>Makul Değer</u>	<u>Topluluğun Payı</u>
Nakit ve nakit benzerleri	9.978.483	9.978.483	9.978.483
Duran varlıklar	19.808.818	31.214.266	31.214.266
Kısa vadeli yükümlülükler	(15.092.894)	(15.092.894)	(15.092.894)
Uzun vadeli yükümlülükler	(10.999.846)	(10.999.846)	(10.999.846)
Net varlık toplamı	3.694.561	15.100.009	15.100.009
Ödenen toplam nakit			17.727.948
31 Mart 2008 itibarıyla şerefiye			2.627.939
Satın almaya ilişkin aktifleştirilen maliyetler			239.043
Çevrim farkı			(84.986)
31 Aralık 2008 itibarıyla şerefiye			2.781.996
Bağlı ortaklık alımı nedeniyle ödenen net nakit			
Ödenen toplam nakit			17.966.991
Alınan nakit ve nakit benzerleri			(701.846)
Net nakit çıkışı			17.265.145

Topluluk, UFRS 3 kapsamında 31.08.2008 tarihinde CJSC Brewery Pivdenna şirketinin hisselerinin tamamını 2.519.511.-TL bedelle satın almıştır. Şerefiye net varlık değerinde birleşme olduğu için şerefiye oluşmamıştır. Bu birleşmeye yönelik hesaplama aşağıdaki gibidir:

	Kayıtlı Değer	Makul Değer	Topluluğun Payı
Nakit ve nakit benzerleri	1.283.995	1.283.995	1.283.995
Duran varlıklar	6.639.349	6.452.943	6.452.943
Kısa vadeli yükümlülükler	(5.217.427)	(5.217.427)	(5.217.427)
Uzun vadeli yükümlülükler	-	-	-
Net varlık toplamı	2.705.917	2.519.511	2.519.511
Ödenen toplam nakit			2.519.511
Şerefiye			-
Bağlı ortaklık alımı nedeniyle ödenen net nakit			
Ödenen toplam nakit			2.519.511
Alınan nakit ve nakit benzerleri			<u>(263.489)</u>
Net nakit çıkışı			2.256.022

Topluluğa ait iş ortaklıklarının mali bilgileri ve bölümlere göre raporlanmış bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Dönen varlıklar	34.473.212	27.719.192
Duran varlıklar	27.439.553	25.586.753
Kısa vadeli yükümlülükler	(10.847.502)	(10.820.147)
Uzun vadeli yükümlülükler	(4.805.054)	(4.518.694)
Net varlıklar	46.260.209	37.967.104
Gelirler	89.199.251	58.263.756
Gider (-)	(72.838.808)	(52.992.657)

Bölmömlere göre raporlama bilgileri aşağıdaki gibidir:

01 Ocak-31 Aralık 2008	Düzcam	Cam Ev Eşyası	Cam Ambalaj	Kimyasallar	Diğer	Konsolidasyon Düzeltmeleri	Konsolide
Topluluk dışı net satışlar	964.793.104	903.894.883	1.051.541.780	817.737.673	5.746.608	-	3.743.714.048
Gruplar arası satışlar	13.980.856	15.711.044	2.940.504	291.673.326	77.404.150	(401.709.880)	-
Net satışlar toplamı	978.773.960	919.605.927	1.054.482.284	1.109.410.999	83.150.758	(401.709.880)	3.743.714.048
Satışların maliyeti	(661.722.491)	(607.190.777)	(769.302.668)	(917.107.230)	(76.857.068)	389.903.925	(2.642.276.309)
Brüt kâr/(zarar)	317.051.469	312.415.150	285.179.616	192.303.769	6.293.690	(11.805.955)	1.101.437.739
Faaliyet giderleri	(143.019.082)	(246.229.639)	(134.074.772)	(112.936.034)	(6.547.153)	17.165.690	(625.640.990)
Diğer faaliyet gelirleri	10.560.561	2.508.094	12.208.420	29.376.203	1.573.248	(48.135.658)	8.090.868
Diğer faaliyet giderleri	(2.196.653)	(8.377.118)	(35.580.952)	(36.832.067)	(778.979)	51.578.232	(32.187.537)
Faaliyet kârı/(zararı)	182.396.295	60.316.487	127.732.312	71.911.871	540.806	8.802.309	451.700.080
Özkaynak yöntemiyle değerilenen yatırımların kâr/zararlarındaki paylar	-	-	(387.037)	4.422.813	-	-	4.035.776
Finansal gelir/gider (net)	(35.746.306)	(70.162.811)	(115.752.315)	(18.465.192)	53.039.296	(11.769.967)	(198.857.295)
Vergi öncesi kâr/(zararı)	146.649.989	(9.846.324)	11.592.960	57.869.492	53.580.102	(2.967.658)	256.878.561
Dönem vergi gelir/(gideri)	(26.451.191)	(775.800)	(20.252.654)	(14.735.147)	(9.685.499)	3.830.438	(68.069.853)
Dönem kârı/(zararı)	120.198.798	(10.622.124)	(8.659.694)	43.134.345	43.894.603	862.780	188.808.708
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımları	133.370.315	172.380.074	293.272.135	140.319.247	1.213.314	-	740.555.085
Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman ve itfa payları	(114.148.745)	(91.280.672)	(133.334.714)	(68.667.729)	(2.902.935)	-	(410.334.795)
Bilanço bilgileri (31 Aralık 2008)							
Toplam varlıklar	2.351.381.720	1.948.762.174	2.320.177.823	1.503.583.283	2.272.867.432	(4.061.641.350)	6.335.131.082
Toplam yükümlölükler	617.924.601	960.883.548	1.150.296.829	631.248.923	549.752.082	(1.146.530.967)	2.763.575.016

01 Ocak-31 Aralık 2009	Düzcam	Cam Ev Eşyası	Cam Ambalaj	Kimyasallar	Diğer	Konsolidasyon Düzeltmeleri	Konsolide
Topluluk dışı net satışlar	870.491.873	1.003.327.675	903.572.655	859.062.532	7.175.388	-	3.643.630.123
Gruplar arası satışlar	15.736.872	25.949.360	3.120.696	254.980.099	10.860.150	(310.647.177)	-
Net satışlar toplamı	886.228.745	1.029.277.035	906.693.351	1.114.042.631	18.035.538	(310.647.177)	3.643.630.123
Satışların maliyeti	(698.494.656)	(729.420.466)	(723.223.796)	(912.466.980)	(17.412.019)	318.050.936	(2.762.966.981)
Brüt kâr/(zarar)	187.734.089	299.856.569	183.469.555	201.575.651	623.519	7.403.759	880.663.142
Faaliyet giderleri	(137.496.129)	(272.430.090)	(145.373.391)	(118.474.585)	(4.332.852)	10.303.050	(667.803.997)
Diğer faaliyet gelirleri	24.124.616	30.240.140	10.955.235	27.844.640	2.105.111	(35.912.236)	59.357.506
Diğer faaliyet giderleri	(4.201.312)	(3.997.426)	(13.027.244)	(23.581.466)	(373.555)	18.612.045	(26.568.958)
Faaliyet kârı/(zararı)	70.161.264	53.669.193	36.024.155	87.364.240	(1.977.777)	406.618	245.647.693
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kâr/zararlarındaki paylar	-	-	(16.196)	760.934	-	-	744.738
Finansal gelir/gider (net)	(7.120.472)	(24.596.950)	(42.333.982)	(10.023.322)	3.801.626	(11.513.643)	(91.786.743)
Vergi öncesi kâr/(zararı)	63.040.792	29.072.243	(6.326.023)	78.101.852	1.823.849	(11.107.025)	154.605.688
Dönem vergi gelir/(gideri)	(6.421.203)	(4.690.273)	(73.895)	(24.559.662)	(758.970)	955.535	(35.548.468)
Dönem kârı/(zararı)	56.619.589	24.381.970	(6.399.918)	53.542.190	1.064.879	(10.151.490)	119.057.220
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımları	66.140.764	86.599.475	89.764.325	184.700.410	916.579	-	428.121.553
Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman ve itfa payları	(117.109.756)	(100.230.717)	(150.087.917)	(72.751.066)	(2.913.389)	-	(443.092.845)
Bilanço bilgileri (31 Aralık 2009)							
Toplam varlıklar	2.489.490.113	1.805.737.235	2.555.302.856	1.716.825.033	2.513.019.683	(4.391.916.822)	6.688.458.098
Toplam yükümlülükler	698.094.445	783.638.297	1.317.071.907	750.979.240	728.632.470	(1.300.874.855)	2.977.541.504

Coğrafi Bölgelere Göre Raporlama bilgileri aşağıdaki gibidir:

1 Ocak - 31 Aralık 2008	Türkiye	Rusya ve Gürcistan	Avrupa	Diğer	Toplam	Konsolidasyon Düzeltilmeleri	Konsolide
Net satışlar	5.230.088.728	551.644.115	352.382.894	11.022.303	6.145.138.040	(2.401.423.992)	3.743.714.048
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımları	447.397.804	218.408.398	74.505.807	243.076	740.555.085	-	740.555.085
Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman ve itfa payları	(311.255.202)	(61.017.806)	(37.798.013)	(263.774)	(410.334.795)	-	(410.334.795)
Varlıklar toplamı (31 Aralık 2008)	8.288.800.891	849.904.774	1.255.970.342	2.096.424	10.396.772.431	(4.061.641.349)	6.335.131.082

1 Ocak - 31 Aralık 2009	Türkiye	Rusya ve Gürcistan	Avrupa	Diğer	Toplam	Konsolidasyon Düzeltilmeleri	Konsolide
Net satışlar	5.304.026.821	415.767.048	312.951.726	9.336.234	6.042.081.829	(2.398.451.706)	3.643.630.123
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımları	305.974.672	75.312.859	46.774.378	59.644	428.121.553	-	428.121.553
Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman ve itfa payları	(321.790.690)	(79.651.257)	(41.424.835)	(226.063)	(443.092.845)	-	(443.092.845)
Varlıklar toplamı (31 Aralık 2009)	8.950.876.452	838.957.625	1.288.555.714	1.985.129	11.080.374.920	(4.391.916.822)	6.688.458.098

Topluluğun nakit ve nakit benzeri kalemlerine yönelik ve bazı mali bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Kasa	311.778	303.588
Bankadaki nakit	651.952.032	1.332.999.089
-Vadesiz mevduatlar	54.795.651	87.918.183
-Vadesi üç aydan kısa vadeli mevduatlar	597.156.381	1.245.080.906
B tipi likit fonlar	109.737	-
Diğer hazır varlıklar	49.492	84.370
	652.423.039	1.333.387.047

Vadeli mevduatlar:

Para birimi	Faiz oranı (%)	Vade	2008	2009
EURO	2,40 - 3,25	Şubat 2010	264.736.947	387.401.060
ABD Doları	2,34 - 3,35	Şubat 2010	328.630.695	850.401.473
TL	6,5	Ocak 2010	1.026.367	725.576
Diğer dövizlerin TL karşılığı			2.762.372	6.552.797
			597.156.381	1.245.080.906

31.12.2008 ve 31.12.2009 tarihinde konsolide nakit akım tablolarında yer alan nakit ve nakit benzeri değerler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Hazır değerler	652.423.039	1.333.387.047
Eksi: Faiz tahakkukları	(2.521.267)	(3.072.603)
Eksi: Bloke mevduatlar	(2.318.891)	(32.033.970)
	647.582.881	1.298.280.474

Vadeli mevduatların 32.033.970.-TL'lik kısmı topluluk tarafından kullanılan kredilerin teminatı olarak bloke edilmiş ve cari dönem nakit akım tablosunda hazır değerler toplamından düşülerek gösterilmiştir.

Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar:

Vadesi 3 ayı aşan banka mevduatları	Faiz oranı (%)	Vade	2008	2009
EURO	6,65 - 7,25	Aralık 2010	4.295.558	16.636.351
ABD Doları	6,50	Ekim 2010	13.758.050	54.760.318
			18.053.608	71.396.669

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar	Nominal	Vade	2008	2009
Eurobond	1.000.000	Haziran 2010	-	1.518.580

Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar:

	2008	2009
a) Satılmaya hazır finansal yatırımlar	90.578.156	109.082.268
b) Vadeye kadar elde tutulacak finansal yatırımlar	1.535.551	-
	92.113.707	109.082.268

Finansal Borçlar:

Kısa vadeli finansal borçlar	2008	2009
Kısa vadeli krediler	467.721.024	421.346.365
Uzun vadeli kredilerin kısa vadeli anapara taksitleri ve faizleri	275.835.361	346.882.469
Toplam kısa vadeli finansal borçlar	743.556.385	768.228.834
Uzun vadeli finansal borçlar	2008	2009
Uzun vadeli kredilerin uzun vadeli kısmı	1.244.841.495	1.550.876.056
Toplam finansal borçlar	1.988.397.880	2.319.104.890

Finansal borçların geri ödeme vadeleri aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
1 yıl içinde ödenecekler	743.556.385	768.228.834
1 - 2 yıl içinde ödenecekler	286.051.709	354.471.190
2 - 3 yıl içinde ödenecekler	321.720.522	737.663.545
3 - 4 yıl içinde ödenecekler	271.712.997	266.754.004
4 - 5 yıl içinde ödenecekler	233.459.378	112.758.494
5 yıl ve sonrası	131.896.889	79.228.823
	1.988.397.880	2.319.104.890

Finansal borçlar için verilen teminatlar	2008	2009
Teminat senetleri	237.290.490	259.072.156
İpotek	10.551.734	73.818.628
	247.842.224	332.890.784

Ticari alacaklar:

Kısa vadeli ticari alacaklar	2008	2009
Alıcılar	631.864.352	609.891.688
Alacak senetleri	39.061.829	45.596.439
Diğer ticari alacaklar	172.621	291.392
Şüpheli ticari alacaklar karşılığı	(14.520.904)	(11.641.657)
	656.577.898	644.137.862

Topluluğun yurtiçi satışlarında ana ürün grupları ile satış vadeleri belirlenmiş ve bu vadelere göre gecikme faizi uygulanmıştır. Temel camlar ile züccaciye ürünlerde vade ve gecikme faizi uygulanmış, oto cam ve cam işleme ürünleri ile yurt dışı satışlarda vade uygulanmasına rağmen gecikme faizi uygulanmamıştır.

Şüpheli Ticari alacaklar karşılığında gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Açılış bakiyesi, 1 Ocak	(12.477.357)	(14.520.904)
Satın alma etkisi	(354.455)	-
Dönem gideri	(3.833.277)	(4.143.066)
Tahsilatlar	2.144.185	7.022.313
Kapanış bakiyesi, 31 Aralık	(14.520.904)	(11.641.657)

Topluluğun ticari alacakları için almış olduğu teminatlar aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Teminat mektupları	246.870.679	174.069.169
Teminat çek ve senetleri	14.986.858	14.651.540
İpotekler	14.178.036	11.961.253
Nakit	2.026.878	44.023.410
Diğer	5.674.473	1.968.364
	283.736.924	246.673.736

31.12.2009 tarihinde ticari alacakların 175.357.470.-TL tutarındaki kısmının vadesi geçmiş olduğu halde, bu alacaklara ilişkin karşılık ayrılmamıştır. Söz konusu alacaklar yakın zamanda tahsil edilememe riski yaşanmamış çok sayıda farklı müşteriye aittir. 31.12.2008 yılındaki bu tutar; 125.174.098.-TL'dir. Ticari alacakların yaşlandırması aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Vadesi üzerinden 1 - 30 gün geçmiş	71.776.183	86.148.901
Vadesi üzerinden 1 - 3 ay geçmiş	35.342.871	67.090.342
Vadesi üzerinden 3 - 12 ay geçmiş	17.462.388	19.518.832
Vadesi üzerinden 1 - 5 yıl geçmiş	592.656	2.599.395
Toplam vadesi geçen alacaklar	125.174.098	175.357.470
Teminat ile güvence altına alınmış kısmı	37.075.697	40.769.412

Uzun vadeli ticari alacaklar

Alicılar	975.546	1.921.110

Ticari Borçlar:

Kısa vadeli ticari borçlar	2008	2009
Satıcılar	288.897.660	232.892.536
Diğer ticari borçlar	412.808	457.270
	289.310.468	233.349.806
Uzun vadeli ticari borçlar		
Satıcılar	5.637.209	19.827

Diğer Alacaklar ve Borçlar:

Kısa vadeli diğer alacaklar	2008	2009
Personelden alacaklar	2.817.070	1.947.362
Verilen depozito ve teminatlar	1.408.011	510.313
İlişkili taraflardan alacaklar	18.892.392	16.763.459
Diğer çeşitli alacaklar	4.907.580	10.297.054
Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-)	(278.630)	(3.933.977)
	27.746.423	25.584.211
Uzun vadeli diğer alacaklar		
Verilen depozito ve teminatlar	1.239.282	1.133.390
Diğer çeşitli alacaklar	-	16.866
	1.239.282	1.150.256
Kısa vadeli diğer borçlar		
Alınan depozito ve teminatlar	2.001.775	1.922.509
Personele borçlar	9.337.820	9.230.688
Alınan sipariş avansları	22.624.263	15.169.771
İlişkili taraflara borçlar	65.541.401	31.888.008
Alınan diğer avanslar	222.643	-
Diğer çeşitli borçlar	6.194.587	3.669.918
	105.922.489	61.880.894
Uzun vadeli diğer borçlar		
Alınan depozito ve teminatlar	25.103	45.855
Kamuya olan ertelenmiş borçlar	34.986	115.825
	60.089	161.680

Stoklar ile ilgili mali bilgiler aşağıdaki gibidir:

Stoklar	2008	2009
İlk madde ve malzeme	247.892.691	180.273.697
Yarı mamuller	33.502.421	36.632.298
Mamuller	586.596.498	432.098.327
Ticari mallar	34.393.281	26.995.386
Diğer stoklar	56.984.011	50.034.245
Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)	(15.223.096)	(17.894.857)
	944.145.806	708.139.096

Stok değer düşüklüğü karşılığında gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Açılış bakiyesi, 1 Ocak	(6.260.879)	(15.223.096)
Dönem içinde ayrılan karşılık	(9.562.575)	(6.270.353)
Dönem içinde iptal edilen karşılık	600.358	3.598.592
Kapanış bakiyesi, 31 Aralık	(15.223.096)	(17.894.857)

Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar:

	2008	2009
Devam eden işler üzerindeki maliyetler	88.234.579	85.766.979
Kayda alınan kârlar eksi zararlar (net)	(602.673)	(12.485)
Gerçekleşen hak edişler (-)	(69.563.385)	(84.832.529)
	18.068.521	921.965

Konsolide finansal tablolarda gerçekleşen hak edişler ve maliyetler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar	19.211.264	1.292.948
Zarardaki projeler için ayrılan karşılık	(602.673)	(12.485)
Devam eden inşaat sözleşmeleri hak ediş bedelleri	(540.070)	(358.498)
	18.068.521	921.965

Bu kapsamda, 31.12.2008 tarihinde hak edişler için verilen teminatların tutarı 19.047.244.-TL ve alınan avansların tutarı 10.391.043.-TL'dir. 31.12.2009 tarihinde ise, 7.470.564.-TL ve 100.670.-TL'dir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların özet finansal tablo bilgileri aşağıdaki gibidir:

	OAO FormMat		Solvay Şişecam Holding AG	
	2008	2009	2008	2009
Toplam varlıklar	3.469.644	2.937.468	748.581.760	740.188.364
Toplam yükümlülükler	(2.299.525)	(1.839.919)	(244.690.156)	(242.979.293)
Net varlıklar	1.170.119	1.097.549	503.891.604	497.209.071
Topluluk pay oranı (%)				
- Doğrudan ve dolaylı sahiplik oranı (%)	48,46	48,46	25,00	25,00
- Etkin sahiplik oranı (%)	19,59	19,59	20,52	20,52
Net varlıklarda topluluğun payı	567.040	531.872	125.972.902	124.302.270
İştirakler üzerindeki şerefiye	9.224.801	8.921.908	-	-
	9.791.841	9.453.780	125.972.902	124.302.270

	OAO FormMat		Solvay Şişecam Holding AG	
	2008	2009	2008	2009
Dönem kârı/(zararı)	(798.673)	(33.422)	17.691.251	3.043.735
Dönem kârı/(zararı) içindeki				
Topluluk payı	(387.037)	(16.196)	4.422.813	760.934
Hasılat	3.028.625	1.884.149	315.844.332	358.116.233

Maddi Duran Varlıklar:

Maliyet değeri	Arazi ve arsalar	Yer altı ve yerüstü düzenleri	Binalar	Tesis, makine ve cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Diğer maddi duran varlıklar	Yapılmakta olan yatırımlar	Toplam
01.01.2008 açılış bakiyesi	72.082.399	190.673.959	1.024.088.504	5.178.600.859	50.570.701	221.248.876	195.103.453	143.073.391	7.075.442.142
Satın alma etkisi	2.650.225	495.349	24.158.741	52.894.996	2.079.792	7.629.760	1.578.509	1.071.558	92.558.930
Yabancı para çevrim farkları	3.053.149	974.207	30.061.705	92.754.663	4.190.831	3.952.121	(292.864)	6.395.626	141.089.438
Alımlar	227.670	6.636.191	27.286.170	135.280.718	3.251.240	12.582.598	30.799.442	521.674.297	737.738.326
Satışlar	(511.547)	(923.781)	(3.872.523)	(257.442.988)	(6.996.807)	(12.967.678)	(7.174.698)	(62.920.506)	(352.810.528)
Yapılmakta olan yatırımlardan transferler	-	3.932.199	112.774.410	163.707.121	1.368.965	11.721.109	11.256.360	(304.760.164)	-
31.12.2008 kapanış bakiyesi	77.501.896	201.788.124	1.214.497.007	5.365.795.369	54.464.722	244.166.786	231.270.202	304.534.202	7.694.018.308

Birikmiş amortismanlar

01.01.2008 açılış bakiyesi	-	(86.876.910)	(269.517.352)	(3.288.777.242)	(28.206.116)	(161.747.110)	(126.978.259)	-	(3.962.102.989)
Satın alma etkisi	-	(486.985)	(8.622.274)	(32.756.252)	(2.006.283)	(7.417.019)	(1.544.815)	-	(52.833.628)
Yabancı para çevrim farkları	-	(72.392)	(3.357.014)	(21.010.820)	(853.964)	(1.474.007)	288.201	-	(26.479.996)
Dönem gideri	-	(7.287.451)	(32.236.657)	(302.716.951)	(6.284.024)	(19.557.508)	(38.778.805)	-	(406.861.396)
Çıkışlar	-	255.450	2.272.091	232.814.833	6.543.701	9.768.504	5.017.718	-	256.672.297
Değer düşüş karşılığı	-	-	-	(4.334.847)	-	-	-	-	(4.334.847)
31.12.2008 kapanış bakiyesi	-	(94.468.288)	(311.461.206)	(3.416.781.279)	(30.806.686)	(180.427.140)	(161.995.960)	-	(4.195.940.559)
31.12.2008 net defter değeri	77.501.896	107.319.836	903.035.801	1.949.014.090	23.658.036	63.739.646	69.274.242	304.534.202	3.498.077.749
31.12.2007 net defter değeri	72.082.399	103.797.049	754.571.152	1.889.823.617	22.364.585	59.501.766	68.125.194	143.073.391	3.113.339.153

Maliyet değeri	Yer altı ve		Tesis, makine		Taşıtlar	Demirbaşlar	Diğer maddi		Yapılmakta	
	Arazi ve	yerüstü	Binalar	ve cihazlar			duran	olan		
	arsalar	düzenleri					varlıklar	yatırımlar	Toplam	
01.01.2009 açılış bakiyesi	77.501.896	201.788.124	1.214.497.007	5.365.795.369	54.464.722	244.166.786	231.270.202	304.534.202	7.694.018.308	
Düzenleme ve yeniden sınıflandırma	316.532	2.913.209	(2.104.902)	5.804.243	33.985	(6.963.067)	(225.951)	225.951	-	
Yabancı para çevrim farkları	123.255	40.830	(6.150.382)	(12.899.778)	(19.685)	(352.632)	(9.208)	(4.017.866)	(23.285.466)	
Alımlar	278.258	3.484.630	3.754.150	135.505.927	755.697	13.719.843	21.075.411	234.255.830	412.829.746	
Satışlar	(4.791)	(2.247.396)	(3.786.033)	(79.360.076)	(2.291.667)	(20.496.776)	(15.770.004)	(21.334.947)	(145.291.690)	
Yapılmakta olan yatırımlardan transferler	373	6.754.593	124.515.517	212.673.528	841.143	4.061.612	11.058.058	(359.904.824)	-	
31.12.2009 kapanış bakiyesi	78.215.523	212.733.990	1.330.725.357	5.627.519.213	53.784.195	234.135.766	247.398.508	153.758.346	7.938.270.898	

Birikmiş amortismanlar

01.01.2009 açılış bakiyesi	-	(94.468.288)	(311.461.206)	(3.416.781.279)	(30.806.686)	(180.427.140)	(161.995.960)	-	(4.195.940.559)	
Düzenleme ve yeniden sınıflandırma	-	(80.728)	(1.066.846)	(247.475)	3.057	1.391.992	-	-	-	
Yabancı para çevrim farkları	-	(4.293)	1.603.243	5.641.543	91.371	105.314	727	-	7.437.905	
Dönem gideri	-	(2.625.404)	(33.097.667)	(340.770.141)	(6.151.423)	(19.633.309)	(36.339.761)	-	(438.617.705)	
Çıkışlar	-	1.630.638	572.688	61.761.246	2.124.284	18.715.024	13.178.733	-	97.982.613	
31.12.2009 kapanış bakiyesi	-	(95.548.075)	(343.449.788)	(3.690.396.106)	(34.739.397)	(179.848.119)	(185.156.261)	-	(4.529.137.746)	
31.12.2009 net defter değeri	78.215.523	117.185.915	987.275.569	1.937.123.107	19.044.798	54.287.647	62.242.247	153.758.346	3.409.133.152	
31.12.2008 net defter değeri	77.501.896	107.319.836	903.035.801	1.949.014.090	23.658.036	63.739.646	69.274.242	304.534.202	3.498.077.749	

Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

Maliyet değeri	Haklar	Maden sahaları	Diğer	Toplam
01.01.2008 açılış bakiyesi	25.066.014	13.135.203	5.623.003	43.824.220
Yabancı para çevrim farkı	139.477	-	162.045	301.522
Bağlı ortaklık satın alma etkisi	207.394	-	110.770	318.164
Alımlar	1.674.011	-	1.142.748	2.816.759
Satışlar	(312.470)	-	(12.814)	(325.284)
31.12.2009 kapanış bakiyesi	26.774.426	13.135.203	7.025.752	46.935.381

Birikmiş itfa payları				
01.01.2008 açılış bakiyesi	(17.897.928)	(868.548)	(2.835.718)	(21.602.194)
Yabancı para çevrim farkı	(23.835)	-	(50.455)	(74.290)
Bağlı ortaklık satın alma etkisi	(175.273)	-	(73.061)	(248.334)
Dönem Gideri	(2.211.369)	(868.548)	(393.482)	(3.473.399)
Çıkışlar	205.014	-	12.814	217.828
31.12.2008 kapanış bakiyesi	(20.103.391)	(1.737.096)	(3.339.902)	(25.180.389)
31.12.2008 net defter değeri	6.671.035	11.398.107	3.685.850	21.754.992
31.12.2007 net defter değeri	7.168.091	12.266.655	2.787.285	22.222.031

Maliyet değeri	Haklar	Maden sahaları	Diğer	Toplam
01.01.2009 açılış bakiyesi	26.774.426	13.135.203	7.025.752	46.935.381
Yabancı para çevrim farkı	(22.600)	-	5.515	(17.085)
Alımlar	13.702.238	-	1.589.569	15.291.807
Satışlar	(610.442)	-	(1.531.243)	(2.141.685)
31.12.2009 kapanış bakiyesi	39.843.622	13.135.203	7.089.593	60.068.418

Birikmiş itfa payları				
01.01.2009 açılış bakiyesi	(20.103.391)	(1.737.096)	(3.339.902)	(25.180.389)
Yabancı para çevrim farkı	7.465	-	(304)	7.161
Dönem Gideri	(3.012.373)	(847.331)	(615.436)	(4.475.140)
Çıkışlar	587.314	-	938.304	1.525.618
31.12.2009 kapanış bakiyesi	(22.520.985)	(2.584.427)	(3.017.338)	(28.122.750)
31.12.2009 net defter değeri	17.322.637	10.550.776	4.072.255	31.945.668
31.12.2008 net defter değeri	6.671.035	11.398.107	3.685.850	21.754.992

Şerefiyeye ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Pozitif şerefiye (net)	2008	2009
Açılış bakiyesi, 1 Ocak	19.211.454	19.447.575
Dönem içinde iştiraklerin alımında oluşan şerefiye	2.781.996	-
Yabancı para çevrim farkı	-	(80.697)
Gider yazılan şerefiye	(2.545.875)	-
Kapanış bakiyesi, 31.12	19.447.575	19.366.878

Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülüklere ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Kısa vadeli borç karşılıkları	2008	2009
Maliyet giderleri karşılığı	5.327.810	7.434.488
Diğer borç karşılıkları	3.703.550	1.723.187
	9.031.360	9.157.675

31.12.2008 ve 31.12.2009 tarihlerindeki koşullu yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Verilen teminat mektupları	97.911.366	47.964.647
İhracat taahhüdü	341.064.465	245.969.022
Verilen teminat senetleri ve kefaletler	17.624.705	12.927.866
Diğer	9.922.660	2.591.783
	466.523.196	309.453.318

Çalışanlara izin karşılığı kısa vadeli sağlanan faydalar; 2008 yılında 7.350.179.-TL, 2009 yılında ise 6.762.250.-TL,'dir. Uzun vadeli; kıdem tazminatı karşılıkları yürürlükteki İş Yasası hükümleri uyarınca ödenme yükümlülüğü vardır. Kıdem tazminatı karşılığında gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Açılış bakiyesi, 1 Ocak	140.835.844	144.294.534
Bağlı ortaklık satın alma etkisi	586.066	-
Aktüeryal kayıp/(kazanç)	(3.743.406)	2.006.826
Hizmet maliyeti	19.713.271	24.102.557
Faiz maliyeti	7.892.812	9.161.406
Dönem içinde yapılan ödemeler	(20.990.053)	(30.970.033)
Kapanış bakiyesi, 31 Aralık	144.294.534	148.595.290

Diğer Varlık ve Yükümlülükler:

Diğer dönen varlıklar	2008	2009
Gelecek aylara ait giderler	5.817.440	5.200.511
Gelir tahakkukları	20.518.744	30.520.896
İş avansları	2.362.162	1.892.781
Stoklar için verilen sipariş avansları	91.124.771	41.754.410
Peşin ödenen vergi ve fonlar	16.200.722	9.627.612
Devreden KDV	44.230.194	19.518.691
Yurtdışı satışlardan kaynaklanan terkin edilecek KDV	27.490.153	20.400.958
Diğer	147.282	82.548
	207.891.468	128.998.407
Diğer duran varlıklar	2008	2009
Gelecek yıllara ait giderler	1.556.764	7.318.375
Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için verilen avanslar	19.751.489	24.411.782
	21.308.253	31.730.157

Kısa vadeli diğer yükümlülükler	2008	2009
Gider tahakkukları	4.885.697	8.020.317
Gelecek aylara ait gelirler	36.172.909	21.633.959
Ödenecek vergi ve harçlar	18.532.121	24.074.590
Ödenecek SSK primleri	10.997.595	10.965.923
Hesaplanan KDV ve diğer yükümlülükler	697.499	5.829.408
Diğer	623.577	4.299.026
	71.909.398	74.823.223

Uzun vadeli diğer yükümlülükler	2008	2009
Diğer çeşitli borçlar	722.044	738.990
Konsolide edilmeyen müşterek yönetime tabi işletmeler ile ilgili yükümlülük	-	1.494.661
	722.044	2.233.651

Sermaye/Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi; Şirketin çıkarılmış sermayesi her biri 1 Kr (Bir Kuruş) itibari değerinde 110.000.000.000 adet hamiline yazılı paya bölünmüştür.

	2008	2009
Kayıtlı Sermaye Tavanı	2.000.000.000	2.000.000.000
Onaylanmış ve Ödenmiş Sermaye	1.006.222.184	1.100.000.000

	2008		2009	
	Pay Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)	Pay Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
T. İş Bankası A.Ş.	645.062.248	64,107	705.180.695	64,107
Efes Holding A.Ş.	38.652.635	3,841	42.254.979	3,841
Trakya Cam Sanayi A.Ş.	15.773.502	1,568	17.243.559	1,568
Çayırova Cam Sanayi A.Ş.	17.398.596	1,729	19.020.109	1,729
Camiş Madencilik A.Ş.	7.120.568	0,707	7.784.190	0,707
Cam Elyaf Sanayi A.Ş.	390.097	0,038	426.453	0,039
Paşabahçe Cam Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.207	0,000	5.692	0,001
Paşabahçe Eskişehir Cam San. ve Tic. A.Ş.	3	0,000	4	0,000
Milli Reasürans A.Ş.	7.250	0,000	-	0,000
Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş.	3.670	0,000	550.273	0,050
Diğer	281.808.408	28,01	307.534.046	27,958
Nominal Sermaye	1.006.222.184	100	1.100.000.000	100
Sermaye Düzeltmesi Farkları	241.425.784	-	241.425.784	-
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	(40.687.973)		(44.480.006)	
Düzeltilmiş Sermaye	1.206.959.995		1.296.945.778	

Değer artış fonları; 2008 yılında finansal varlık artış fonu (324.068), azınlık hisseleri satış opsiyonu değerlendirme fonu olmadığı için net değeri (324.068)'dir. 2009 yılında ise finansal varlık artış fonu 2.992.734, azınlık hisseleri satış opsiyonu değerlendirme fonu (4.564.310) ve net değeri (1.571.576)'dır.

Kârdan ayrılan kısıtlanmış yedekler	2008	2009
Yasal yedekler	31.158.779	36.910.148
İştirak satış kazançları (Dönem içerisinde sermaye ilave edilmiştir.)	42.667.628	-
Toplam	73.826.407	36.910.148

2008 yılında 1.269.367.765.-TL tutarındaki geçmiş yıllar kârları içerisinde yer alan, ana ortaklığın olağanüstü yedek akçe tutarı 220.234.705.-TL'dir. 31.12.2009 tarihinde ise, 1.388.302.863.-TL tutarındaki geçmiş yıllar kârları içerisinde yer alan, ana ortaklığın olağanüstü yedek akçe tutarı 278.400.522.-TL'dir. Kâr dağıtımı, 31.12.2008 yılında %20 oranında yapılmıştır. 2009 yılında, kâr dağıtımının SPK'nın Seri: IV, No: 27 sayılı "Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğinde" yer alan esaslar, ortaklıkların esas sözleşmelerinde bulunan hükümler ve şirketler tarafından kamuya açıklanmış olan kâr dağıtım politikaları çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. 2008 ve 2009 yılına ait kâr dağıtım bilgileri aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
1. Dönem Kârı (Azınlık Payı Hariç)	226.789.109	147.357.236
2. Ödenecek Vergiler	(68.069.853)	(35.548.468)
3. Net Dönem Kârı (1-2)	158.719.256	111.808.768
4. Birinci Tertip Yasal Yedek	(5.751.369)	(2.823.349)
5. Net Dağıtılabilir Dönem Kârı (3-4)	152.967.887	108.985.419
6. Yıl İçinde Yapılan Bağışlar	336.098	155.442
Birinci Temettünün Hesaplanacağı Bağışlar Eklenmiş		
7. Net Dağıtılabilir Dönem Kârı (5+6)	153.303.985	109.140.861
8. Ortaklara Birinci Temettü	(50.777.816)	(44.000.000)
9. Olağanüstü Yedek	102.190.071	64.985.419

Satışlar ve Satışların Maliyeti, Gider ve Gelirlere Yönelik Bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Satışlar	3.990.203.094	3.920.974.114
Diğer Gelirler	5.320.115	5.210.312
Satış İadeleri	(10.202.842)	(18.604.700)
Satış İskontoları	(183.813.909)	(201.431.386)
Satışlardan Diğer İndirimler	(57.792.410)	(62.518.217)
Net Satışlar	3.743.714.048	3.643.630.123
Satışların Maliyeti	2008	2009
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	(1.434.329.503)	(1.171.519.838)
Doğrudan İşçilik Giderleri	(219.276.703)	(198.384.814)
Genel Üretim Giderleri	(684.253.007)	(683.784.829)
Amortisman Giderleri	(349.646.345)	(388.095.689)
Yarı mamul Stoklarındaki değişim	(64.851)	3.129.877
Mamul Stoklarındaki Değişim	227.322.125	(154.498.171)
Satılan Mamullerin Maliyeti	(2.460.248.284)	(2.593.153.464)
Satılan Ticari Malların Maliyeti	(145.164.754)	(134.432.264)
Verilen Hizmetlerin Maliyeti	(17.071.665)	(18.806.695)
Diğer maliyetler	(19.791.606)	(16.574.558)
Toplam Maliyet	(2.642.276.309)	(2.762.966.981)

01.01.2009 ve 31.12.2009 döneminde verilen hizmet maliyeti içerisinde amortisman ve itfa payları giderleri 2.817.598.-TL'dir. 2008 yılında ise 2.360.118.-TL'dir. Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ise aşağıdaki tabloda olduğu gibidir:

	2008	2009
Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri	(248.531.010)	(273.065.976)
Genel Yönetim Giderleri	(349.323.227)	(363.803.175)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(27.786.753)	(30.934.846)
Toplam Giderler	(625.640.990)	(667.803.997)

Niteliklerine Göre Faaliyet Giderleri:

	2008	2009
Endirekt Malzeme Giderleri	(12.340.751)	(11.425.842)
İşçi ve Personel Ücret ve Giderleri	(190.485.456)	(220.438.280)
Dışarıdan Sağlanan Hizmet Giderleri	(169.269.052)	(154.320.761)
Çeşitli Giderler	(196.362.539)	(229.439.556)
Amortisman ve İtfa Payları Giderleri	(57.183.192)	(52.179.558)
Toplam Giderler	(625.640.990)	(667.803.997)

Diğer Faaliyetlerden Gelirler:

Diğer Faaliyetlerden Gelirler	2008	2009
Komisyon Gelirleri	682.861	456.231
Konusu Kalmayan Karşılıklar	3.458.218	7.022.313
Sigorta Hasar Tazminatı	2.111.661	1.650.936
Maddi Duran Varlık Satış Kârları	-	26.800.665
Değerli Maden Satış Kârları	-	9.414.262
Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	1.838.128	14.013.099
Toplam	8.090.868	59.357.506

Diğer Faaliyetlerden Giderler:

Diğer Faaliyetlerden Giderler	2008	2009
Komisyon Giderleri	(405.878)	(288.275)
Karşılık Giderleri	(10.097.065)	(3.965.136)
Maddi Duran Varlık Satış Zararları	(3.656.232)	-
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(18.028.362)	(22.315.547)
Toplam	(32.187.537)	(26.568.958)

Finansal Gelirler:

	2008	2009
Temettü Gelirleri	973.484	775.114
Faiz Gelirleri	31.562.375	52.166.459
Bağlı Ortaklık ve Satılmaya Hazır		
Finansal Varlık Satış Kârı	23.910	2.471
Kambiyo Kârları	405.559.171	373.110.031
Reeskont Faiz Gelirleri	5.474.222	12.023.883
Toplam	443.593.162	438.077.958

Finansal Giderler:

	2008	2009
Faiz Giderleri	(119.968.395)	(126.270.102)
Reeskont Faiz Giderleri	(8.441.312)	(5.976.891)
Kambiyo Zararları	(514.040.743)	(397.615.081)
Menkul Kıymet Satış Zararı	(7)	(2.627)
Toplam	(642.450.457)	(529.864.701)

Durdurulan faaliyet bulunmamaktadır. Türk Vergi Mevzuatı, ana şirket ve onun bağlı ortaklığına konsolide vergi beyannamesi hazırlamasına izin vermediğinden, konsolide finansal tablolarda da yansıtıldığı üzere, vergi karşılıkları her bir işletme ayrı tüzel kişilik olarak hesaplanmıştır. Bu kapsamda konsolide finansal tablolarda konsolide edilen işletmelere ait ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri de netleştirilmeden ayrı olarak gösterilmiştir.

	2008	2009
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	18.399.729	35.917.739
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (-)	(114.085.163)	(101.438.813)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Net)	(95.685.434)	(65.521.074)

Ertelenmiş Vergi Varlıkları/(Yükümlülükleri)	2008	2009
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerleme ve ekonomik ömür farklılıkları	(167.874.710)	(145.770.074)
Kıdem tazminatı karşılığı	28.800.302	29.618.937
Vergiden mahsup edilecek geçmiş yıl zararları	24.133.018	37.751.418
Yararlanılacak yatırım indirimi	-	8.014.441
Reel olmayan finansman maliyetleri	107.921	-
Stokların yeniden değerlemesi	11.373.586	7.370.168
Diğer	7.774.449	(2.505.964)
Toplam	(95.685.434)	(65.521.074)

Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi oranı, ticari kazancın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve vergiden istisna kazançlar, vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden %20 oranında hesaplanmıştır.

Türkiye’de geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanmakta ve tahakkuk ettirilmektedir. 2008 ve 2009 yılı kurum kazançlarının geçici vergi dönemleri itibari ile vergilendirilmesi aşamasında kurum kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi hesaplanmıştır.

Kurumlar vergisine ek olarak, dağıtılması durumunda kâr payı elde eden ve bu kâr paylarını kurum kazancına dahil ederek beyan eden tam mükellef kurumlara ve yabancı şirketlerin Türkiye’deki şubelerine dağıtılanlar hariç olmak üzere kâr payları üzerinden ayrıca gelir vergisi stopajı hesaplanması gerekmektedir. Gelir vergisi stopajı 23.07.2006 tarihinden itibaren tüm şirketlerde %15 olarak uygulanmaktadır. Dağıtılmayıp sermayeye ilave edilen kâr payları gelir vergisi stopajına tabi değildir. Vergi hesaplanmasına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2008	2009
Kurumlar vergisi karşılığı	83.339.741	66.542.026
Peşin ödenen vergi ve fonlar (-)	(57.088.211)	(46.899.504)
Bilançodaki vergi karşılığı	26.251.530	19.642.522

	2008	2009
Cari dönem kurumlar vergisi karşılığı	(83.339.741)	(66.542.026)
Ertelenmiş vergi geliri/(gideri)	15.269.888	30.993.558
Gelir tablosundaki vergi karşılığı	(68.069.853)	(35.548.468)
Vergi karşılığının mutabakatı	2008	2009
Vergi ve ana ortaklık dışı paylar öncesi kâr	256.878.561	154.605.688
Geçerli vergi oranı	%20	%20
Hesaplanan vergi	(51.375.712)	(30.921.138)

Ayrılan ile hesaplanan vergi karşılığının mutabakatı	2008	2009
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	(10.678.061)	(14.828.769)
- Temettü ve vergiden muaf diğer gelirler	29.386.234	22.894.506
- Vergiden mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları	(5.660.212)	139.476
- Yararlanılacak yatırım indirimleri	(11.571.101)	8.014.441
- Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kâr payları	(807.155)	(148.948)
- Konsolidasyon düzeltmeleri	(22.842.095)	(20.392.310)
- Farklı vergi oranlarına tabi yurtdışı şirketlerin etkisi	5.448.616	(305.726)
- Yatırım indiriminden faydalanan yurtiçi şirketlerin vergi oran etkisi	29.633	-
Gelir tablosundaki vergi karşılığı	(68.069.853)	(35.548.468)

Hisse başına kazanç⁴⁸⁷	2008	2009
Dönem boyunca mevcut olan hisselerin ortalama sayısı (tam değeri)	1.100.000.000	1.100.000.000
Ana şirket hissedarlarına ait net dönem kârı	158.719.256	111.808.768
Hisse başına kazanç	0,1443	0,1016
Ana şirket hissedarlarına ait toplam kapsamlı gelir	204.547.399	109.245.325
Toplam kapsamlı gelirden elde edilen hisse başına kazanç	0,1859	0,0993

Topluluğun ana ortağı T. İş Bankası A.Ş.'dir. Şirket ile konsolide edilen bağlı ortaklıkları arasında gerçekleşen işlemler konsolidasyon sırasında elimine edilmiştir. İlişkili taraflarda tutulan mevduatlar; 2008 yılında 528.305.001.-TL, 2009 yılında ise 1.029.994.244.-TL'dir. İlişkili taraflardan kullanılan krediler; 2008 yılında 282.763.162.-TL, 2009 yılında ise 447.637.928.-TL'dir.

⁴⁸⁷ Hisse başına kazanç = Şirket hissedarlarına ait net dönem kârı/Dönem boyunca mevcut olan hisselerin ortalama sayısı şeklinde hesaplanır. Toplam kapsamlı gelirden elde edilen hisse başına kazanç hesaplanması ise, Ana şirket hissedarlarına ait toplam kapsamlı gelir/Dönem boyunca mevcut olan hisselerin ortalama sayısı şeklindedir.

Topluluk ile diğer ilişkili taraflar arasındaki işlemler sırası ile aşağıda olduğu gibidir:

İlişkili taraflardan cari alacaklar	2008	2009
Camiş Menkul Değerler A.Ş.	6.954	14.843
Anadolu Anonim Türk Sigorta A.Ş.	426	16.750
Cromital S.P.A.	5.856.887	5.664.242
İş Merkezleri Yönetim ve İşletim A.Ş.	1.054.701	1.042.194
Mepa Merkezi Pazarlama A.Ş.	16.217	20.828
Omco International N.V.	483.075	126.185
OOO Form Mat	259.280	561.419
OOO Paşabahçe Mağazaları	165.370	164.649
Paşabahçe Glass GmbH	249.998	95.067
Paşabahçe Mağazaları B.V.	4.160.557	4.007.170
Paşabahçe Mağazaları EOOD	973.996	384.329
Paşabahçe USA Inc.	509.839	681.818
Paşabahçe Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	1.405.635	1.515.506
Sintan Kimya San. ve Tic. A.Ş.	118.209	337.617
Şişecam Shangai Trade Co. Ltd.	-	1.279.844
T. İş Bankası A.Ş.	3.610.261	332.884
Yatırım Finansman Menkul Değerler A.Ş.	9.761	10.916
Paşabahçe Spain SL	-	503.338
Diğer	11.226	3.860
	18.892.392	16.763.459

İlişkili taraflara cari borçlar	2008	2009
Anadolu Anonim Türk Sigorta A.Ş.	3.439.722	3.508.248
Avea İletişim Hizmetleri A.Ş.	61.347	88.152
Paşabahçe Spain SL	-	431.798
Denizli Cam San. Vakfı	58.914	78.019
İstanbul Porselen Sanayi A.Ş.	2.902.319	2.902.181
İş Merkezleri Yönetim ve İşletim A.Ş.	169.174	51.050
OOO Paşabahçe Mağazaları	105.286	104.827
Paşabahçe Glass GmbH	60.298	386.923
Paşabahçe Mağazaları EOOD	33.208	-
Paşabahçe USA Inc	55.823	192.406
Mosimmobillia	3.808.008	92.571
Solvay Şişecam Holding AG	1.440.844	4.005.527
Sudel Invest S.A.R.L	52.586.412	19.212.102
Diğer	820.046	834.204
	65.541.401	31.888.008

İlişkili taraflarla ilgili faiz gelirleri	2008	2009
İstanbul Porselen Sanayi A.Ş.	1.440	89
Mepa Merkezi Pazarlama A.Ş.	2.547	2.319
İşbank GmbH	5.787.131	4.908.130
Paşabahçe Spain SL	-	21.010
Paşabahçe Mağazaları B.V.	170.141	181.245
Paşabahçe USA Inc.	6.873	-
Paşabahçe Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	95.756	147.044
T. İş Bankası A.Ş.	9.707.393	14.359.957
Diğer	-	593
	15.771.281	19.620.387

İlişkili taraflarla ilgili faiz giderleri	2008	2009
T. İş Bankası A.Ş.	6.048.681	5.243.259
İstanbul Porselen Sanayi A.Ş.	465.081	371.772
İşbank GmbH	378.771	1.684.328
T. Sınai ve Kalkınma Bankası A.Ş.	221.283	421.661
Paşabahçe USA Inc.	3.690	-
Paşabahçe Spain SL	-	2.072
	7.117.506	7.723.092

İlişkili taraflarla ilgili diğer gelirler	2008	2009
Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	5.410.724	452.780
T. İş Bankası A.Ş.	124.064	2.397
Sintan Kimya Sanayi ve Tic. A.Ş.	58.384	203.697
İş Merkezleri Yönetim ve İşletim A.Ş.	8.324.254	9.712.471
İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	-	22.531.778
Paşabahçe Mağazaları EOOD	337.130	-
OOO Form Mat	165.019	-
Diğer	61.007	34.382
	14.480.582	32.937.505

İlişkili taraflarla ilgili diğer giderler	2008	2009
İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	9.488.552	10.488.253
Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	982.658	1.250.147
Anadolu Hayat Emeklilik Sigorta A.Ş.	75.720	120.348
T. İş Bankası A.Ş.	347.153	398.894
Tibaş Mens. Munz. Yard. Vakfı	710.808	767.996
İş Merkezleri Yönetim ve İşletim A.Ş.	5.946.590	3.213.554
İşbank GmbH	-	1.285
Kültür Yayınları İş-Türk Ltd. Şti.	18.312	26.620
Kanyon Yönetim İşletim ve Pazarlama Ltd. Şti.	-	96.562
Avea İletişim Hizmetleri A.Ş.	1.929	2.524
Camiş Menkul Değerler A.Ş.	22.607	161.689
Şişecam Shangai Trade Co. Ltd.	716.790	871.367
OOO Form Mat	1.998.114	1.139.147
Solvay Şişecam Holding AG	16.844.446	21.215.603
Diğer	497	34.066
	37.154.176	39.788.055

Üst düzey yöneticilere ödenen ücretler	2008	2009
- Ana ortaklık (Holding)	6.599.572	7.781.798
- Konsolidasyona tabi diğer şirketler	15.367.876	13.591.337
	21.967.448	21.373.135

Bilanço tarihinden sonraki olayları incelediğimizde; Saint Gobain ile imzalanan anlaşmalar çerçevesinde Mısır'da düzcam yatırımı yapmakta olan şirkete %14,87 başlangıç oranı ile iştirak edilmiş olup, sermaye payı 10.01.2010 tarihinde tescil edilmiştir. Şirket'in bağlı ortaklığı Trakya Cam Sanayi A.Ş. Lüleburgaz fabrikasındaki TR-1 hattının 28,8 Milyon TL yatırım tutarlı soğuk onarımı için 29.01.2010 tarihinde yatırım teşvik belgesi alınmıştır. Yatırım için hazırlık çalışmaları, 2010 yılı ikinci yarısında tamamlanması planlanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'nin konsolide finansal tablolarına göre analiz yapılmıştır. Finansal tablo analizinde en çok kullanılan yöntemlerden karşılaştırmalı finansal tablolar analizi ile finansal analiz yöntemi kullanılmıştır. Konsolide finansal tablolarda, 2008 ve 2009 yıllarında artış/azalış olmasına yönelik yorumlar yapılmış ve sektör bilgilerine göre topluluğun mali yapısı değerlendirilmiştir.

A- KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'nin karşılaştırmalı analiz yöntemine göre hesaplanmış konsolide finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş. Karşılaştırmalı Konsolide Bilanço	31.12.2008	31.12.2009	Artış (+)	Azalış (-)
DÖNEN VARLIKLAR	2.526.049.506	2.914.454.820	388.405.314	-
Nakit ve Benzerleri	652.423.039	1.333.387.047	680.964.008	-
Finansal Yatırımlar	18.053.608	72.915.249	54.861.641	-
Ticari Alacaklar	656.577.898	644.137.862	-	12.440.036
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-	-	-
Diğer Alacaklar	27.746.423	25.584.211	-	2.162.212
<i>-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar</i>	<i>18.892.392</i>	<i>16.763.459</i>	-	<i>2.128.933</i>
<i>-Diğer Alacaklar</i>	<i>8.854.031</i>	<i>8.820.752</i>	-	<i>33.279</i>
Stoklar	944.145.806	708.139.096	-	236.006.710
Canlı Varlıklar	-	-	-	-
Diğer Dönen Varlıklar	227.102.732	130.291.355	-	96.811.377
(Ara Toplam)	2.526.049.506	2.914.454.820	388.405.314	-
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	-	-	-
DURAN VARLIKLAR	3.809.081.576	3.774.003.278	-	35.078.298
Ticari Alacaklar	975.546	1.921.110	945.564	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-	-	-
Diğer Alacaklar	1.239.282	1.150.256	-	89.026
Finansal Yatırımlar	92.113.707	109.082.268	16.968.561	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	135.764.743	133.756.050	-	2.008.693
Canlı Varlıklar	-	-	-	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-	-	-	-
Maddi Duran Varlıklar	3.498.077.749	3.409.133.152	-	88.944.597
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	21.754.992	31.945.668	10.190.676	-
Şerefiye	19.447.575	19.366.878	-	80.697
Ertelenmiş Vergi (Alacağı) Varlığı	18.399.729	35.917.739	17.518.010	-
Diğer Duran Varlıklar	21.308.253	31.730.157	10.421.904	-
TOPLAM VARLIKLAR	6.335.131.082	6.688.458.098	353.327.016	-
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.253.934.482	1.174.216.187	-	79.718.295
Finansal Borçlar	743.556.385	768.228.834	24.672.449	-
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-	-	-
Ticari Borçlar	289.310.468	233.349.806	-	55.960.662
Diğer Borçlar	105.922.489	61.880.894	-	44.041.595
<i>-İlişkili Taraflardan Diğer Borçlar</i>	<i>65.541.401</i>	<i>31.888.008</i>	-	<i>33.653.393</i>
<i>-Diğer Borçlar</i>	<i>40.381.088</i>	<i>29.992.886</i>	-	<i>10.388.202</i>
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-	-	-
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	26.251.530	19.642.522	-	6.609.008
Borç Karşılıkları	9.031.360	9.157.675	126.315	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	7.350.179	6.762.250	-	587.929
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.512.071	75.194.206	2.682.135	-
(Ara Toplam)	1.253.934.482	1.174.216.187	-	79.718.295
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler	-	-	-	-

Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş. Karşılaştırmalı Konsolide Bilanço	31.12.2008	31.12.2009	Artış (+)	Azalış (-)
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.509.640.534	1.803.325.317	293.684.783	-
Finansal Borçlar	1.244.841.495	1.550.876.056	306.034.561	-
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-	-	-
Ticari Borçlar	5.637.209	19.827	-	5.617.382
Diğer Borçlar	60.089	161.680	101.591	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-	-	-
Borç Karşılıkları	-	-	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	144.294.534	148.595.290	4.300.756	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	114.085.163	101.438.813	-	12.646.350
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	722.044	2.233.651	1.511.607	-
ÖZKAYNAKLAR	3.571.556.066	3.710.916.594	139.360.528	-
ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR	2.740.407.207	2.858.373.588	117.966.381	-
Ödenmiş Sermaye	1.006.222.184	1.100.000.000	93.777.816	-
Sermaye Düzeltmesi Farkları	241.425.784	241.425.784	-	-
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	(40.687.973)	(44.480.006)	(3.792.033)	-
Hisse Senedi İhraç Primleri	527.051	527.051	-	-
Değer Artış Fonları	(324.068)	(1.571.576)	(1.247.508)	-
Yabancı Para Çevrim Farkları	31.330.801	25.450.556	-	5.880.245
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	73.826.407	36.910.148	-	36.916.259
Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	1.269.367.765	1.388.302.863	118.935.098	-
Net Dönem Kârı/Zararı	158.719.256	111.808.768	-	46.910.488
AZINLIK PAYLARI	831.148.859	852.543.006	21.394.147	-
TOPLAM KAYNAKLAR	6.335.131.082	6.688.458.098	353.327.016	-

Türkiye Şişe ve Cam fabrikasının 2008 ve 2009 yılına göre konsolide bilanço tablosunu karşılaştırdığımızda; varlıklar bölümünde 353.327.016.-TL artış olmuştur. Varlıklar içerisinde yer alan; dönen varlıklarda, 388.405.314.-TL'lik artış yaşanırken duran varlıklarda 35.078.298.-TL'lik azalış olmuştur.

Dönen varlıklar grubunda; nakit ve benzeri kalemler ile finansal yatırımlarda artış yaşanırken, diğer kalemlerde azalış olmuştur. Ticari alacaklarda, 12.440.036.-TL'lik azalış, vadeli alacakların bir önceki döneme göre tahsil edildiğinin göstergesi gibi görünse de satışlara baktığımızda bir önceki döneme göre azalış olduğunu görmekteyiz. Satışlardaki azalışa bağlı olarak ticari alacaklarda azalış olabileceği gibi, alacakların tahsilatının da gerçekleştirilebildiğini söyleyebiliriz. Dönen varlıklar

grubunda en büyük artış payını, 680.964.008.-TL ile Nakit ve Benzeri kalemler alırken en büyük azalışı ise 236.006.710.-TL ile Stoklar kalemi almıştır.

Duran varlıklar grubunu incelediğimizde, bir önceki döneme göre 35.078.298.-TL'lik azalış olmuştur. Bu grup içerisinde bir önceki döneme göre finansal yatırımlar ve ertelenmiş vergi alacağında artış olmuştur. Maddi duran varlıklar ve şerefîyede ise azalış olduğunu görmekteyiz. Bu grup içerisinde en büyük artış 17.518.010.-TL ile Ertelenmiş Vergi Alacağı kalemi alırken, en büyük azalışı ise 88.944.597.-TL ile Maddi Duran Varlıklar kalemi almıştır.

Toplam kaynaklarda, 353.327.016.-TL'lik artış olmuştur. Kaynaklarda yer alan kısa vadeli yabancı kaynaklarda azalış olurken, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklarda artış olmuştur. Kısa vadeli yabancı kaynaklarda azalış 79.718.295.-TL'dir. Bu azalıştaki en büyük payı; 55.960.662.-TL ile Ticari Borçlar alırken, diğer borçlar ve ilişkili taraflara borçlarda azalmıştır. En büyük artış ise 24.672.449.-TL ile Finansal Borçlar kaleminde olmuştur. Bu duruma göre işletmenin kısa vadeli borçlarını ödemede herhangi bir sorun yaşamadığını ve vadesinde ödediğini ancak finansal borçlara daha fazla ağırlık verildiğini ve henüz ödenmediğini söyleyebiliriz. Uzun vadeli yabancı kaynaklarda ise 293.684.783.-TL artış olmuştur. Bu artış payında en büyük paya 306.034.561.-TL ile uzun vadeli finansal borçlar sahiptir. Uzun vadeli ticari borçlarda azalış olduğunu görmekteyiz. En büyük azalış 12.646.350.-TL ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinde olmuştur.

İşletme bu dönemde bir önceki döneme göre daha az stokla çalışmış ve daha az satış yapmıştır. Bu duruma göre vadeli alacakları ve vadeli borçlarında da aynı oranda azalış yaşanmıştır. İşletme daha çok finansal borçlanma yoluna gitmiş ve uzun vadeli borçlanmayı tercih etmiştir. Çalışanlara uzun vadeli sağlanan fayda ve hizmetlere baktığımızda bir önceki döneme göre artış olduğunu görmekteyiz. Bu artışın nedeni olarak bir önceki döneme göre çalışan personel sayısındaki azalış ve ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları olabileceğini söyleyebiliriz.

Özkaynaklar grubunda 139.360.528.-TL'lik artış olmuştur. Bu gruptaki en büyük artış payını 118.935.098.-TL ile Geçmiş Yıllar Kârları almıştır. Cari dönem

kârını incelediğimizde 46.910.488.-TL azalış olmuştur. Kârdan ayrılan kısıtlanmış yedeklerde de 36.916.259.-TL'lik azalış olmuştur. 2009 yılında kârda azalış olmasına rağmen genel olarak incelediğimizde Özkaynaklarda artış olduğunu görmekteyiz. Bu artışın büyük bir bölümü ödenmiş sermaye, ana ortaklık payları ve geçmiş yıllar kârından oluşmaktadır.

Türkiye Şişe Cam Fabrikaları A.Ş. Karşılaştırmalı Konsolide Gelir Tablosu	31.12.2008	31.12.2009	Artış (+)	Azalış (-)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER				
Satış Gelirleri	3.743.714.048	3.643.630.123	-	100.083.925
Satışların Maliyeti (-)	(2.642.276.309)	(2.762.966.981)	(120.690.672)	-
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)	1.101.437.739	880.663.142	-	220.774.597
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	-	-	-	-
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	-	-	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)	-	-	-	-
BRÜT KÂR/ZARAR	1.101.437.739	880.663.142	-	220.774.597
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(248.531.010)	(273.065.976)	(24.534.966)	-
Genel Yönetim Giderleri (-)	(349.323.227)	(363.803.175)	(14.479.948)	-
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(27.786.753)	(30.934.846)	(3.148.093)	-
Diğer Faaliyet Gelirleri	8.090.868	59.357.506	51.266.638	-
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(32.187.537)	(26.568.958)	-	(5.618.579)
FAALİYET KÂRI/ZARARI	451.700.080	245.647.693	-	206.052.387
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kâr/Zararlarındaki Paylar	4.035.776	744.738	-	3.291.038
Finansal Gelirler	443.593.162	438.077.958	-	5.515.204
Finansal Giderler (-)	(642.450.457)	(529.864.701)	-	(112.585.756)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI	256.878.561	154.605.688	-	102.272.873
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	(68.069.853)	(35.548.468)	-	(32.521.385)
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	(83.339.741)	(66.542.026)	-	(16.797.715)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	15.269.888	30.993.558	15.723.670	-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220	-	69.751.488
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220	-	69.751.488
SONRASI DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220	-	69.751.488
DÖNEM KÂRI/ZARARI	188.808.708	119.057.220	-	69.751.488
Dönem Kârı/Zararının Dağılımı				
Azınlık Payları	30.089.452	7.248.452	-	22.841.000
Ana Ortaklık Payları	158.719.256	111.808.768	-	46.910.488
Hisse Başına Kazanç	-	-	-	-
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	-	-	-	-
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç	-	-	-	-
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	-	-	-	-

Karşılaştırmalı Satışlar ve Satışların Maliyeti

	2008	2009	Artış (+)	Azalış (-)
Satışlar	3.990.203.094	3.920.974.114	-	69.228.980
Diğer Gelirler	5.320.115	5.210.312	-	109.803
Satış İadeleri	(10.202.842)	(18.604.700)	(8.401.858)	-
Satış İskontoları	(183.813.909)	(201.431.386)	(17.617.477)	-
Satışlardan Diğer İndirimler	(57.792.410)	(62.518.217)	(4.725.807)	-
Net Satışlar	3.743.714.048	3.643.630.123	-	100.083.925

Satışların Maliyeti	2008	2009	Artış (+)	Azalış (-)
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	(1.434.329.503)	(1.171.519.838)	-	(262.809.665)
Doğrudan İşçilik Giderleri	(219.276.703)	(198.384.814)	-	(20.891.889)
Genel Üretim Giderleri	(684.253.007)	(683.784.829)	-	(468.178)
Amortisman Giderleri	(349.646.345)	(388.095.689)	(38.449.344)	-
Yarı mamul Stoklarındaki değişim	(64.851)	3.129.877	3.065.026	-
Mamul Stoklarındaki Değişim	(227.322.125)	(154.498.171)	72.823.954	-
Satılan Mamullerin Maliyeti	(2.460.248.284)	(2.593.153.464)	(132.905.180)	-
Satılan Ticari Malların Maliyeti	(145.164.754)	(134.432.264)	-	(10.732.490)
Verilen Hizmetlerin Maliyeti	(17.071.665)	(18.806.695)	(1.735.030)	-
Diğer maliyetler	(19.791.606)	(16.574.558)	-	(3.217.048)
Toplam Maliyet	(2.642.276.309)	(2.762.966.981)	(120.690.672)	-

Gelir tablosunu incelediğimizde, satış gelirlerinde 100.083.925.-TL azalış, satışların maliyetinde ise 120.690.672.-TL'lik artış olmuştur. Satış gelirlerindeki azalış ve satışların maliyetindeki artış sonucunda brüt kâr bir önceki döneme göre daha az elde edilmiştir. Brüt kârda 220.774.597.-TL'lik azalış olmuştur. Faaliyet gelirlerinde artış olsa da, faaliyet giderlerinde de artış olduğu için faaliyet kârı bir önceki döneme göre 206.052.387.-TL'lik azalmıştır. Finansal gelirler ve finansal giderlerde azalış olmuştur. Finansal giderlerde yaşanan 112.585.756.-TL'lik bu azalış olumlu olmasına rağmen, finansal gelirlerde azalış olduğu için kâr açısından çok fazla artışa neden olmamıştır.

Sürdürülen faaliyetler ve vergi öncesi kâra baktığımızda, 102.272.873.-TL'lik azalış olduğunu görmekteyiz. Sürdürülen faaliyetler vergi gideri 32.521.385.-TL, dönem vergi gideri ise 16.797.715.-TL'lik azalış göstermiştir. Ertelenmiş vergi gelirinde 15.723.670.-TL artış yaşanmıştır. Bu artış ve azalışa göre sürdürülen faaliyetler dönem kârının 69.751.488.-TL azalış gösterdiğini görmekteyiz. Dönem kârının dağılımında

azınlık payında ve ana ortaklık payları da azalmıştır. Azınlık payındaki azalış 22.841.000.-TL, ana ortaklık payındaki azalış ise 46.910.488.-TL'dir.

Satış gelirlerinin detayını incelediğimizde ise, 69.228.980.-TL Satışlardan, 109.803.-TL Diğer Gelirlerden bir önceki döneme göre azalış olmuştur. Gelirlerde azalış yaşanırken satışların maliyetinde ise artış olduğu görülmektedir. Satış İadeleri 8.401.858.-TL, Satış İskontoları 17.617.477.-TL ve Satışlardan Diğer İndirimler 4.725.807.-TL olmak üzere artmıştır.

Satışların maliyetinde, bazı kalemlerde azalış olduğunu görmekteyiz. En büyük azalış satılan mamul maliyeti içerisinde yer alan İlk Madde ve Malzeme Giderleri 262.809.665.-TL ile yer almaktadır. Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerinde de azalış yaşanmıştır. Direkt İşçilik Giderlerinde 20.891.889.-TL, Genel Üretim Giderlerinde ise 468.178.-TL azalış olmuştur. Üretime katılan işçilik giderlerindeki azalış, bir önceki döneme göre çalışan sayısındaki azalıştan kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Mamul maliyeti bünyesinde yer alan amortisman giderleri, yarı mamul ve mamul stoklarındaki değişimlerde ise artış olmuştur. Mamul maliyetlerinin yanı sıra satılan ticari malların maliyetinde azalış, verilen hizmet maliyetlerinde artış olmuştur. Satılan ticari malların maliyetinde 10.732.490.-TL azalış, verilen hizmet maliyetinde 1.735.030.-TL artış ve diğer maliyetler kapsamında yer alan maliyetlerde ise 3.217.048.-TL'lik azalış olmuştur. Maliyet kalemlerinde gerçekleşen bu azalış olumlu gibi görünse de bu döneme ilişkin satış gelirleri kalemine bakıldığında satışlarda da azalış olduğunu görmekteyiz. Bu nedenle dönem kârının da etkilendiğini söyleyebiliriz. Üretim, satış ve kârın azalmasında dünyada yaşanan kriz, ülkemizde Çin ve Endonezya'dan ithal edilen cam ürünlerinin yaygınlaşması neden olmuştur.

Bu bölümde Nakit Akım ve Özsermaye Değişim Tablolarındaki bütün kalemler için karşılaştırmalı finansal tablolar analizine göre hesaplanmış tutarlarına yer verilmemiştir. Çünkü; karşılaştırmalı finansal tablolar analizine göre yorumlamak her zaman doğru sonucu vermeyebilir. Şöyle ki; Nakit Akım Tablosunda yer alan nakit girişi olan bir kalemden bir önceki yıla göre artış ya da azalış olabilir. Bu her zaman

olumlu ya da olumsuz bir durum değildir. Bir önceki dönem nakit girişi olmasına karşın bir sonraki dönem yatırımlardan kaynaklı nakit çıkışı olabileceğinden bir önceki yıla göre artış azalış karşılaştırmasının yapılması sağlıklı olmayacaktır. Çalışmada yer alan Nakit Akım ve Özsermaye Değişim tablosundaki işletme için önemli olan bazı kalemler seçilmiş ve bazı değerlendirmeler yapılmıştır.

Bu bilgilere göre Nakit Akım Tablosunu incelediğimizde; dönem net kârında bir önceki yıla göre 69.751.488.-TL'lik azalış olmuştur. İşletme sermayesindeki değişim öncesi faaliyetlerden elde edilen nakit akım 40.101.752.-TL'lik azalış olsa da, işletme faaliyetlerinden elde edilen nakitlere baktığımızda 524.899.893.-TL'lik artış olmuştur. Bu durum nakitlerin çoğunluğunun işletme faaliyetlerinden elde edildiğini bize göstermektedir. Yatırım faaliyetlerinde kullanılan nakitte 348.939.824.-TL'lik azalış olmuştur. Yatırım faaliyetleri, bu dönem bir önceki döneme göre daha az yapılmıştır. Finansal faaliyetlerden elde edilen (kullanılan) nakitler ise 440.583.554.-TL azalmıştır. Dönem başı nakit 217.441.430.-TL, dönem içinde nakit ve nakit benzeri değerlerde ise 433.256.163.-TL artış olmuştur. Dönem başı ve dönem içindeki artışlara göre dönem sonu nakit ve nakit benzeri tutarlarda 650.697.593.-TL artış yaşanmıştır. Nakit akım tablosunda, işletmenin nakitlerinde artış yaşanmış olsa da alınan kredilerde de artış olduğunu görmekteyiz. Alınan kredilerin geri ödenmesinde de benzer oranda artış olmasından dolayı bu konuda herhangi bir sıkıntı yaşanmadığını söyleyebiliriz.

Özsermaye değişim tablosunu incelediğimizde, Sermayede 93.777.816.-TL artış olmuştur. Hisse senedi ihraç primlerinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Değer artış fonları 1.247.508.-TL artmıştır. Yabancı para çevrim farklarında 5.880.245.-TL'lik azalış olmuştur. Bu azalışa kurdaki düşüşü neden gösterebiliriz. Kısıtlanmış yedeklerde 5.751.369.-TL, geçmiş yıllar kârlarında ise 76.267.470.-TL'lik artış olmuştur. Net dönem kârında 46.910.488.-TL azalış yaşanırken özkaynaklar toplamında 117.966.381.-TL artış olmuştur. Kârdaki azalışa işletme birleşmesi ve ödenen temettüleri neden olarak gösterebiliriz. Genel olarak incelediğimizde, bazı kalemlerde azalış yaşanırken özkaynakların genel toplamında 139.360.528.-TL'lik artış yaşanmıştır. Bu durumun topluluk adına olumlu olduğunu söyleyebiliriz.

B- FİNANSAL ANALİZ

Bu bölümde, çalışmada mali yapısını incelediğimiz Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.'nin mali bilgilerinde yer alan kalemlere göre finansal analiz yapılarak, cam sanayinin yer aldığı sektöre göre karşılaştırması yapılmıştır. Cam üreten fabrikalar D grubu olan Metalik Olmayan Diğer Mineral Ürünlerin İmalatı adlı ana sektörde, DI-261 Cam ve Cam Ürünler İmalatı alt sektöründe yer almaktadır. Sektörde, cam üreten işletmelerin bilgilerine göre değerlendirmeler yapılmıştır. Değerlendirmeye toplam 247 işletme alınmıştır. Bu işletmelerin 45 tanesi büyük ölçekli, 119 tanesi küçük ölçekli ve 83 tanesi ise orta ölçekli işletmelerdir. Çalışmada incelediğimiz işletme büyük ölçekli işletme olduğu için sektör karşılaştırmasını yaparken bu bilgiye göre yayınlanmış sektör finansal tabloları dikkate alınmıştır. Sektörde yer alan işletmelere göre yayınlanmış 2008 ve 2009 yılı finansal tablolarına Ek 24'de yer verilmiştir.⁴⁸⁸

İstanbul Ticaret Odasına (İTO) Cam ve Cam ürünleri faaliyet konusuna göre kayıtlı 797 işletme kayıtlıdır. Bu faaliyet konusunda sadece cam üreten işletmeler değil aynı zamanda atölye ve satış mağazaları da yer almaktadır. Ticaret odasına kayıtlı işletmelerin çoğunluğu limited şirket olarak kurulmuştur. Ticaret Odasına kayıtlı firmaların listesine Ek 25'de yer verilmiştir. İstanbul Sanayi Odasına (İSO) 113 işletme kayıtlıdır. İstanbul Sanayi Odasına kayıtlı işletme listesine Ek 26'da yer verilmiştir.

İMKB'de ise işlem gören şirketler Hisse Senedi Piyasası (HSP) ve Gelişen İşletme Piyasası (GİP) olmak üzere iki piyasa bulunmaktadır. Bu piyasalara göre İMKB'de Hisse Senedi Piyasasında işlem gören cam ve seramik üretim işletmeleri; Anadolu Cam, Denizli Cam, cam yünü üretimi yapılarak yalıtım alanında faaliyet gösteren İZOCAM, porselen alanında Kütahya Porselen, Türkiye Şişe ve Cam, Trakya Cam, Uşak Seramik'dir. Gelişen İşletme Piyasası'nda cam üretimi yapan kayıtlı işletme bulunmamaktadır.

Dünya cam sektörünü incelediğimizde; Avrupa Birliği'nin 2009 yılı toplam tahmini cam üretimi 30,8 milyon ton, toplam tüketimi ise 30,6 milyon ton düzeyindedir. 2008 yılında ise toplam tahmini cam üretimi 34,3 milyon ton, toplam tüketimi ise 34,2

⁴⁸⁸ "Sektör Bilançoları", <http://www.tcmb.gov.tr/sektor/yayinlar.htm>, (05.Nisan.2011).

milyon ton düzeyinde gerçekleşmiştir. 2006 yılında 34,4 milyon ton olan üretim miktarı 2007 yılında %2,6 artarak 35,3 milyon ton, 2008 yılında ise bir önceki yıla göre %2,8 azalarak 34,3 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. 2009 yılında da bir önceki yıla göre azalış olmuştur. Toplam üretim içerisinde en büyük payı sırasıyla cam ambalaj, düzcam, cam ev eşyası, cam elyafa aittir. AB 2009 yılı toplam tahmini ihracatı 2,3 milyon ton, ithalatı ise 2,1 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. AB bünyesinde cam üretimi ile ilgili bilgilere Ek 27’de yer verilmiştir.

2009 yılında cam sektöründe AB içinde toplam istihdam 204.133 kişidir. Çalışan başına düşen üretim miktarı ise 151,0 tondur. AB içinde istihdamdan en fazla pay alan ülke çalışan sayısı 48.223 ile Almanya olmuştur. Almanya’yı sırasıyla çalışan sayısı 33.000 Polonya, çalışan sayısı 22.000 Çek Cumhuriyeti ve çalışan sayısı 20.540 Fransa takip etmektedir. 2009 yılı itibariyle AB ülkelerinde, en önemli cam üreticisi ülkeler 4,5 milyon ton ile Fransa, 4,4 milyon ton ile İtalya ve 2,5 milyon ton ile Almanya’dır.

2008 yılında ise cam sektöründe AB içinde toplam istihdam 214.179 kişidir. Çalışan başına düşen üretim miktarı ise 160 tondur. AB içinde istihdamdan en fazla pay alan ülke çalışan sayısı 49.713 Almanya olmuştur. Almanya’yı sırasıyla çalışan sayısı 33.000 Polonya, çalışan sayısı 22.000 Çek Cumhuriyeti ve işçi sayısı 21.295 Fransa takip etmektedir. 2009 yılı ile 2008 yılını karşılaştırdığımızda toplam istihdam ve çalışan başına düşen üretim miktarında azalış olmuştur. Çalışan sayısına göre en çok pay alan ülkelerden Almanya ve Fransa’da çalışan sayısında azalış olduğu görülürken, Polonya ve Çek Cumhuriyeti’nde çalışan sayısında herhangi bir değişim olmamıştır.

2008 yılı itibariyle AB ülkelerinde en önemli cam üreticisi ülkeler 5,2 milyon ton ile Fransa, 5 milyon ton ile İtalya ve 2,7 milyon ton ile Almanya’dır. 2009 yılı ile karşılaştırdığımızda 2008 yılına göre en önemli cam üreten ülkelerde de azalış olduğunu görmekteyiz.⁴⁸⁹ Dünya cam sektöründe ihracat ve ithalata yönelik durum ile ilgili bilgilere Ek 28’de yer verilmiştir.

⁴⁸⁹ “AB’nin En Önemli Cam Üretici Ülkeleri”, <http://www.cpiglass.be/main.html>, (05.Nisan.2011).

2008 yılında dünya cam ihracatı bir önceki yıla göre %8 artarak 64,7 milyar \$ olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılı dünya cam sektörü ihracatına bakıldığında Çin, bir önceki yıla göre %25 artış kaydederek 8,9 milyar \$ ihracat ile sektörde lider konumunu sürdürmektedir. Çin'i sırasıyla Almanya, ABD, Japonya ve Fransa izlemektedir. Türkiye yaklaşık 1 milyar \$ cam sektörü ihracatı ile dünya sıralamasında 17. sırada olup, toplam dünya cam ihracatından %1,6 pay almaktadır.

Türkiye, cam sektörünün en önemli alt mal grubu olan cam ev eşyasında dünya sıralamasında 5. sırada, düzcam da ise 27. sırada yer almaktadır. 2007 yılında dünya cam ithalatı ise bir önceki yıla göre %7 artarak 65 milyar \$ seviyesinde gerçekleşmiştir. ABD 2008 yılı dünya cam sektörü ithalatından aldığı %9,2 pay ile birinci konumdadır. İkinci sırada 5,2 milyar \$ ithalat (%8 pay) ile Almanya, üçüncü sırada ise 4,1 milyar \$ (%6,3 pay) ithalat ile Fransa yer almıştır. Dünya cam ithalatında diğer önemli ülkeler Çin, Japonya ve Güney Kore'dir.

İhracatçı Birlikleri kayıt rakamlarına göre, 2009 yılında Türk cam sektörü 595 bin ton ve 770 milyon \$ değer tutarında ihracat gerçekleştirmiştir. Sektör ihracatı bir önceki yıla göre miktar bazında %8, değer bazında ise %16 oranında azalmıştır. 2009 yılında cam sektöründe en fazla ihracat gerçekleştirilen ülkeler Almanya, İran, İtalya, Fransa ve İngiltere'dir. Sektörde AB Ülkeleri'nden sonra en önemli pazarların başında İran ve Irak gelmektedir.

Sektörün toplam ihracatının %50'sinden fazlasını gerçekleştirdiği AB ülkeleri ve ABD'de yaşanan ekonomik kriz ve pazarlardaki durgunluk nedeniyle cam sektör ihracatının düşmesine neden olmuştur. 2009 yılında sektör ihracatı 2008 yılına göre Avrupa pazarında %30, Amerika pazarında %21, Asya pazarında %10 düşmüş, Afrika pazarında ise sektör ihracatını aynen korumuştur. Cam sektörünün en önemli ihraç grubu olan cam ev eşyasında 2009 yılı ihracatı değer bazında bir önceki yıla göre %9 azalarak 410 milyon \$ seviyesinde gerçekleşmiştir. Cam lifi-cam yünü ihracatı %18 azalarak 79 milyon \$, işlenmiş cam ihracatı %33 azalışla 59 milyon \$, düzcam ihracatı %24 azalışla 46 milyon \$ ve emniyet camları ihracatı ise %32 azalışla 41

milyon \$ olmuştur.⁴⁹⁰ Türkiye’de cam sektöründe ihracat ile ilgili bilgilere Ek 29’da yer verilmiştir.

Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., düz camda Trakya Cam, cam ev eşyası grubunda Paşabahçe Cam, cam ambalaj grubunda Anadolu Cam, kimyasallar grubunda ise Soda Sanayii olarak faaliyette bulunmaktadır. Yurtdışı satışlar, %15 artışla 2,0 milyar TL seviyesine ulaşmış ve toplam satışların %47’sini oluşturmaktadır. İhracatta 140 ülkeye ulaşılmasını sağlamıştır. Satışların %53’ü yurt içi, %47’si ise yurtdışı satışlardan oluşmaktadır. Uluslararası satışlarda %65 Avrupa, %20 Afrika-Ortadoğu, %10 Asya-Okyanusya, %5 Amerika bölgelerine aittir. Satışlarda; düz camda %23, cam ev eşyasında %26, kimyasallar grubunda %26, cam ambalajda ise %25 ve toplam 4,2 milyar TL gelir elde edilmiştir. Uluslararası satışlar; %16 düz camda, %33 cam ev eşyasında, %25 cam ambalajda, %26 ise kimyasallar grubunda olmak üzere toplam 2,0 milyar TL gerçeklemiştir. Uluslararası satışlarda en büyük payı cam ev eşyasında Paşabahçe Cam alırken, kimyasallar grubu ise ikinci sırada yer almaktadır.

Yatırımlar; %24 düz camda, %24 cam ev eşyasında, %25 kimyasallar grubunda, %27 ise cam ambalaj grubunda olmak üzere toplam 381 milyon TL yapılmıştır. Yatırımlarda en büyük payı cam ambalaj grubu almıştır. Faiz, amortisman ve vergi öncesi kâr; %31 düz cam grubunda, %27 cam eşya grubunda, %26 cam ambalaj grubunda, %16 ise kimyasallar grubunda olmak üzere toplam 1,0 milyar TL elde edilmiştir. Faiz, amortisman ve vergi öncesi kârda en büyük payı düz cam grubu almıştır. Cam üretimi; 2008 yılında 3.483.000 ton, 2009 yılında 2.693.000 ton, 2010 yılında ise 3.437.000 ton olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., 2008 yılında dünyada yaşanan krizden etkilenmiş ancak bu süreci başarıyla geçerek şuanda satış gelirlerini %15 oranında arttırarak 4,2 milyar TL ile kriz öncesi düzeyi aşmıştır. Kârlılık düzeyi arttırılarak 2010 yılında 484 milyon TL düzeyine çıkarılmıştır. 8 ülkede 101 tesis ana faaliyet sahalarında üretim yapmakta ve yurtdışı cam üretimi %35’e ulaşmıştır.

⁴⁹⁰ “Cam Sektörü Notu”, http://www.cimentobirlik.org/content/docs/cam_sektor_notu.pdf, (05.Nisan.2011).

Dünyadaki ekonomik toparlanmaya paralel olarak Türkiye cam pazarında da 2010 yılında olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Cam 2010’da artış göstermiş, diğer yandan artan kriz ortamı riskleri nedeniyle 2009 yılında azalan ithalat büyük bir patlamayla 2008 seviyesinin üzerine çıkmıştır. 2010 yılının Ocak-Ağustos döneminde 2009’un aynı dönemine göre miktarda iki katına ulaşan ithalat artışı ağırlıklı olarak Çin ve Endonezya kaynaklı olarak gerçekleşmiştir. Türkiye ekonomisi, 2010 yılının ikinci çeyreğinde elde edilen yüksek büyümeyle kriz öncesi seviyesine ulaşmıştır.⁴⁹¹

Çalışmanın bu bölümünde, sektörde yer alan işletmelere ve çalışmada yer verdiğimiz cam üretimi yapan işletmeye göre 2008 ve 2009 yıllarının karşılaştırılmasının yapıldığı finansal analiz bilgilerine yer verilmiştir. Finansal analiz bilgileri aşağıdaki gibidir:

FİNANSAL ANALİZ	T. Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.		Cam ile İlgili İmalat Sektörü	
	2008	2009	2008	2009
A- LİKİDİTE ORANLARI				
1-Cari Oran	2,01	2,48	1,42	1,60
2-Likidite (Asit Test) Oranı	1,26	1,88	0,99	1,18
3-Nakit Oranı	0,52	1,14	0,22	0,36
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI				
1-Yabancı Kaynaklar Toplamı/Aktif Toplamı Oranı	0,44	0,45	0,47	0,44
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	0,56	0,56	0,53	0,56
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Pasif Top. Oranı	0,20	0,18	0,31	0,27
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	0,24	0,27	0,16	0,17
5-Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top. Oranı	1,29	1,25	1,14	1,29
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	1,07	1,02	1,06	1,01
C- DEVİR HIZLARI				
1-Mamul Stok Devir Hızı	4,19	6,00	10,58	11,82
2-Alacak Devir Hızı	0,18	0,18	0,23	0,25
3-Hazır Değerler Devir Hızı	5,74	2,73	10,82	6,88
4-Dönen Varlık Devir Hızı	1,48	1,25	1,66	1,55
5-Duran Varlık Devir Hızı	0,98	0,97	1,29	1,19
6-Aktif Devir Hızı	0,59	0,55	0,73	0,67
D- KÂRLILIK ORANLARI				
1-Brüt Satış Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,29	0,24	0,27	0,25
2-Faaliyet Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,12	0,07	0,11	0,09
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	0,07	0,04	0,05	0,08
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	0,05	0,03	0,04	0,06
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	0,18	0,19	0,15	0,16

⁴⁹¹ “Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Yıllık Faaliyet Raporları-2010”,
http://www.sisecam.com.tr/images/yatirimci-iliskileri/Finansal_Raporlar/Faaliyet_Raporlari/2010.pdf,
 (28.Haziran.2011).

FİNANSAL ANALİZ	T. Şişe Cam Fabrikaları A.Ş.		Cam ile İlgili İmalat Sektörü	
	2008	2009	2008	2009
A- LİKİDİTE ORANLARI				
1-Cari Oran=Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.526.049.506/1.253.934.482= 2,01 (2.526.049.506-944.145.806)/ 1.253.934.482= 1,26	2.914.454.820/1.174.216.187= 2,48 (2.914.454.820-708.139.096)/ 1.174.216.187= 1,88	10.342.443,50/7.273.023,90= 1,42 (10.342.443,50-3.171.691,50)/ 7.273.023,90= 0,99	10.788.483,10/6.735.580,80= 1,60 (10.788.483,10-2.866.312,50)/ 6.735.580,80= 1,18
2-Asit Test Oranı=Dönen Varlıklar-Stoklar/Kısa Vadeli Yab. Kaynak.				
3-Nakit Oranı=Hazır Değerler/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	652.423.039/1.253.934.482 = 0,52	1.333.387.047/1.174.216.187 = 1,14	1.587.707,20/7.273.023,90= 0,22	2.431.263,70/6.735.580,80= 0,36
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI				
1-Finansal Kaldıraç Oranı=Yabancı Kaynaklar Top./Aktif Top.	2.763.575.016/ 6.335.131.082= 0,44	2.977.541.504/ 6.688.458.098= 0,45	11.071.881,40/23.670.486,20=0,47	10.856.819,50/24.835.189,90=0,44
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	3.571.556.066/ 6.335.131.082 = 0,56	3.710.916.594/ 6.688.458.098= 0,56	12.598.604,70/23.670.486,20= 0,53	13.978.370,40/24.835.189,90= 0,56
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Pasif Top. Oranı	1.253.934.482/ 6.335.131.082 = 0,20	1.174.216.187/ 6.688.458.098 = 0,18	7.273.023,90/23.670.486,20 = 0,31	6.735.580,80/24.835.189,90 = 0,27
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	1.509.640.534/6.335.131.082 = 0,24	1.803.325.317/6.688.458.098 = 0,27	3.798.857,50/23.670.486,20 = 0,16	4.121.238,70/24.835.189,90 = 0,17
5-Finansman Oranı=Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top.	3.571.556.066/2.763.575.016= 1,29	3.710.916.594/2.977.541.504= 1,25	12.598.604,70/11.071.881,40= 1,14	13.978.370,40/10.856.819,50= 1,29
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	3.809.081.576/3.571.556.066= 1,07	3.774.003.278/3.710.916.594 = 1,02	13.328.042,70/12.598.604,70= 1,06	14.046.706,80/13.978.370,40= 1,01
C- DEVİR HIZLARI				
1-Mamul Stok Devir Hızı=Satılan Mamul Maliyeti/Ort. Mamul Stoku	2.460.248.284/586.596.498 = 4,19	2.593.153.464/432.098.327= 6,00	11.141.032,70/1.052.620,40= 10,58	11.050.036,20/934.826,20= 11,82
2-Alacak Devir Hızı=Ticari Alacaklar/Net Satışlar	657.553.444/3.743.714.048= 0,18	646.058.972/3.643.630.123= 0,18	4.010.379,80/17.184.353,30= 0,23	4.108.215,70/16.732.565,40= 0,25
3-Hazır Değerler Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Hazır Değerler	3.743.714.048/652.423.039= 5,74	3.643.630.123/1.333.387.047 = 2,73	17.184.353,30/1.587.707,20= 10,82	16.732.565,40/2.431.263,70= 6,88
4-Dönen Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Dönen Varlıklar	3.743.714.048/2.526.049.506= 1,48	3.643.630.123/2.914.454.820= 1,25	17.184.353,30/10.342.443,50= 1,66	16.732.565,40/10.788.483,10= 1,55
5-Duran Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Duran Varlıklar	3.743.714.048/3.809.081.576= 0,98	3.643.630.123/3.774.003.278= 0,97	17.184.353,30/13.328.042,70= 1,29	16.732.565,40/14.046.706,80= 1,19
6-Aktif Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Toplam Aktif	3.743.714.048/6.335.131.082= 0,59	3.643.630.123/6.688.458.098 = 0,55	17.184.353,30/23.670.486,20= 0,73	16.732.565,40/24.835.189,90= 0,67
D- KÂRLILIK ORANLARI				
1-Brüt Satış Kârı (Zarar)/Net Satışlar Oranı	1.101.437.739/3.743.714.048 = 0,29	880.663.142/3.643.630.123= 0,24	4.578.099,20/17.184.353,30 = 0,27	4.207.386,60/16.732.565,40= 0,25
2-Faaliyet Kârı (Zarar)/Net Satışlar Oranı	451.700.080/3.743.714.048 = 0,12	245.647.693/3.643.630.123= 0,07	1.937.698,40/17.184.353,30 = 0,11	1.523.964,90/16.732.565,40= 0,09
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	256.878.561/3.743.714.048 = 0,07	154.605.688/3.643.630.123 = 0,04	896.033,80/17.184.353,30 = 0,05	1.246.977,50/16.732.565,40= 0,08
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	188.808.708/3.743.714.048 = 0,05	119.057.220/3.643.630.123 = 0,03	608.415,40/17.184.353,30 = 0,04	1.008.046,90/16.732.565,40= 0,06
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	657.828.527/3.743.714.048 = 0,18	694.372.955/3.643.630.123 = 0,19	2.640.400,90/17.184.353,30 = 0,15	2.683.421,70/16.732.565,40= 0,16

Cari oran, 2008 yılında 2,01 olarak tespit edilirken, 2009 yılında ise 2,48'dir. Bu oran işletmenin net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını göstermektedir. Dönen varlıklar, yabancı kaynaklara göre daha fazla olmalıdır. Dönen varlıklar yabancı kaynaklara göre daha fazla ise işletme için net çalışma sermayesi yeterli demektir. Cari oran birden büyük olmalıdır. Bir işletmenin cari oranı birden büyükse işletmenin ödeme gücünün emniyet marjı olarak görülür. Kısa vadeli borçların ya da beklenmedik borçların ödenebilmesi için bu oranın yeterli olması gerekmektedir. Çalışmada yer verdiğimiz işletmenin cari oranı birden büyüktür ve 2009 yılında cari oran bir önceki yıla göre artmıştır. Birden büyük olduğu için olumlu olduğunu söyleyebiliriz. Sektör bilgilerine göre incelediğimizde; 2008 yılı 1,42 olduğunu, 2009 yılı 1,60 olduğunu görüyoruz. İşletmemizin sonucu ile sektör oranını karşılaştırdığımızda, sektör ortalamasının üzerinde bir sonuç elde edildiğini görmekteyiz.

Asit-Test oranı; işletmenin her bir TL için ne kadar hızla paraya çevrilebilen likit dönen varlığı vardır, onu gösterir. Bu oranın bire eşit olması yeterli sayılır. Birden küçük olması işletmenin likidite durumunun kötü veya iyi olmadığını gösterir. Bazen aksi olduğu durumlarda olabilmektedir. Çalışmada yer verdiğimiz işletmede, 2009 yılında asit-test oranı 2008 yılına göre artış göstererek daha iyi sonuç elde etmiştir. Sektördeki asit-test oranına göre karşılaştırdığımızda; 2008 yılı 0,99 olduğunu, 2009 yılı ise 1,18 olduğunu görmekteyiz. İşletme, sektör ortalamasının üzerinde bir sonuç elde etmiştir.

Nakit oranı; para ve benzeri değerlerin kısa vadeli yabancı kaynaklara oranıdır. İşletmenin elindeki mevcut hazır değerler ile kısa vadeli borçlarını ne ölçüde karşıladığını ölçmede kullanılan bir orandır. Bu oranın 0,20'nin altına düşmemesi gerekmektedir. Bu oranın 0,20'nin altına düşmesi halinde işletmenin para durumunda sıkışık bir durum ortaya çıkacağı ve işletmenin krediler bulma zorluğu yaşayacağının göstergesidir. Ancak bu oranın çok fazla büyük çıkması da olumlu değildir. Aşırı derecede büyük çıkması da işletmenin elinde çok fazla nakit parası olduğu ve nakit parasını iyi değerlendirmede ve hareketsiz bırakıldığının göstergesi olacaktır.

Çalışmadaki örneğe baktığımızda nakit oran; 2008 yılında 0,52 çıkmışken, 2009 yılında ise 1,14 çıkmıştır. 2008 yılında nakit oran bir önceki yıla göre düşük

çıkıştır. 2009 yılında bu oranın artış gösterdiğini görmekteyiz. 2008 yılı için 2009 yılına oranla işletmenin nakit sorunlarının olabileceği ve böyle bir durumda kredi bulmasının zor olabileceğini söyleyebiliriz. Ancak 0,20 oranı üzerinde bir değer olduğu için yinede işletme için olumlu bir sonuçtur. Sektör bilgilerine baktığımızda nakit oran; 2008 yılı 0,22 olduğunu, 2009 yılında ise 0,36'dır. İşletme, sektör ortalamasının üzerinde bir sonuç elde etmiştir.

Finansal Kaldıraç Oranı, varlıkların yüzde kaçının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Yabancı kaynakların toplam kaynaklar içindeki yüzdesini gösterir. Kredi verenler bu oranın küçük olmasını, ortaklar ise bu oranın büyük olmasını tercih ederler. Kredi verenler için alacakların tahsil olanağı vardır. Ortaklar için ise daha fazla kâr payı almaları demektir. Bu işletmenin sonucuna baktığımızda 2008 yılında 0,44 çıkarken 2009 yılında ise 0,45 çıkmıştır. 2009 yılında bir önceki yıla göre oranda çok fazla olmasa da artış olmuştur. Sektör bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 0,47 olduğunu, 2009 yılı 0,44'dür. İşletme, 2008 yılında sektör ortalamasının altında bir sonuç elde etmişken, 2009 yılında ise üzerinde bir sonuç elde etmiştir.

Özkaynakların aktif toplamına oranı; varlıkların yüzde kaçının işletme sahip ya da ortakları tarafından finanse edildiğini gösterir. Özkaynakların toplam kaynaklar içindeki yüzdesini ve işletmenin uzun vadeli borç ödeme gücünü gösterir. Oranın yüksek olması gerekir. Bu oran yüksekse işletme uzun vadeli borçlarını ödeyebilme gücüne sahiptir ve kredi verenler açısından önemlidir. Borçlarını ve faizlerini ödeyebilme gücüne sahip olduğu ve kâr marjının yüksek olacağının göstergesidir. Bu oran yıllar itibari ile artış göstermesi yönetimin başarısını da göstermektedir. İşletme için bu oran 2008 ve 2009 yıllarında 0,56'dır. Her iki dönemde de değişiklik olmamıştır. Yönetim bir önceki döneme göre istikrarlı bir şekilde sürdürülmüştür. Sektör bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 0,53 olduğunu, 2009 yılı 0,56'dır. İşletme, 2008 yılında sektör ortalamasının üzerinde bir sonuç elde ederken, 2009 yılında ise sektör ortalamasına eşit bir sonuç elde etmiştir.

Kısa vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı, işletme varlıklarının yüzde kaçının kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Aktifin yabancı kaynaklardan oluştuğunu ortaya koyar. Bu oran büyük olması halinde aktifin

büyük bir bölümünün kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Bu oranın özellikle üretim işletmelerinde 0,30'dan fazla olmaması istenilir. Fazla olması halinde net işletme sermayesi negatif bir değer olacağı için işletme faaliyetlerinde üçüncü kişilerin baskısı ortaya çıkacağından çok fazla olması istenmez. İşletmemizin mali bilgisine göre ortaya çıkan sonuçta 2008 yılında 0,20 olan oran 2009 yılında 0,18 değerine düşmüştür. Bir önceki yıla göre azalış olduğunu görmekteyiz ve 0,30 değerinin altında olduğu için bu sonucu olumlu bir sonuç olarak değerlendirebiliriz. Sektör bilgilerine baktığımızda bu oran; 2008 yılı 0,31 olduğunu, 2009 yılı 0,27 olduğunu görmekteyiz. İşletmemizin sonucu ile sektör oranını karşılaştırdığımızda, 2008 ve 2009 yılında sektör ortalamasının altında bir sonuç çıktığını görmekteyiz.

Uzun vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı, işletme varlıklarının yüzde kaçının uzun vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Oranın yüksekliği işletmenin kullandığı kaynaklar arasında uzun vadeli borçların oransal önemin fazla olduğunu ifade etmektedir. İşletmemizin mali bilgisi sonucunda ortaya çıkan sonuçta 2008 yılında 0,24 olan oran, 2009 yılında 0,27 değerine çıkmıştır. Bir önceki yıla göre artış olduğunu görmekteyiz ve işletme için uzun vadeli yabancı kaynakların önemli olduğunu söyleyebiliriz. Sektör bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 0,16 olduğunu, 2009 yılı 0,17 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektör ortalamasının üstünde bir sonuç elde etmiştir.

Finansman oranı; işletmenin mali bağımsızlık derecesini gösteren orandır. Oranın en az bir olması istenir. Bu oran birden büyükse işletmeyi, alacaklıların baskısından kurtarır. Küçük olması ise kredi verenler gibi üçüncü kişilerin işletmeye daha fazla yatırım yaptıklarını gösterir. İşletmenin finansman oranı; 2008 yılında 1,29'dur. 2009 yılında ise 1,25 olduğunu görmekteyiz. Bir önceki döneme göre azalış olmasına rağmen birden küçük çıkmadığı için sonucu olumlu olarak değerlendirebiliriz. Sektör bilgilerine göre finansman oranı; 2008 yılı 1,14'dür. 2009 yılında ise 1,29'dur. İşletme, 2008 yılında sektör ortalamasının üzerinde bir sonuç elde ederken, 2009 yılında ise sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Duran varlıkların özkaynaklara oranı, özkaynakların ne kadar kısmının aktifte duran varlıkların finansmanında kullanıldığını gösterir. Oranın birden küçük olması

istenir. Birden büyük olması halinde duran varlıkların bir kısmının borçlanarak sağlanmış olduğunu gösterir. İşletmemizin mali durumuna göre çıkan sonuçta; 2008 yılında bu oran 1,07 olduğunu görmekteyiz. 2009 yılında ise 1,02 gibi bir değere düşmüştür. Sektör bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 1,06 olduğunu, 2009 yılı 1,01 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektör oranı üzerinde bir sonuç elde etmiştir. Sonuçta çok fazla farklılık olmadığı için işletmenin duran varlıklarının finansmanında borçlanma oranının normal olduğunu söyleyebiliriz.

Mamul stok devir hızı oranı, mamul stoklarının ne kadar süre içinde satış hasılatı haline dönüştüğünü gösterir. Mamul stoklarının belli bir dönemde kaç defa eritildiğini göstermektedir. Stok devir hızı yüksek olan işletmeler, diğer işletmelere göre rekabet olanağına sahiptirler. Stok devir hızını 360 gün veya 12 aya bölünerek stokların kaç günde veya kaç ayda bir yenilendiği saptanır. Mamul stok devir hızı, 2008 yılına oranla 2009 yılında artış olmuştur. Sektör bilgilerine göre; 2008 yılı 10,58 olduğunu, 2009 yılı 11,82 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Alacakların devir hızı oranı, toplam satışların yüzde kaçının alacaklara bağlandığı ölçülmektedir. 2008 ve 2009 yılında oran 0,18'dir. Her iki yılın sonucunun aynı olduğunu görmekteyiz. 360 ya da 365 gün sayısının alacakların devir hızına bölünerek ortalama tahsilat süresi bulunabilmektedir. Sektör bilgilerine göre oran; 2008 yılı 0,23'dür. 2009 yılı 0,25'dir. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektör oranının altında bir sonuç elde etmiştir.

Hazır değerler devir hızı oranı; hazır değerlerin satış hasılatı ile kaç ayda karşılandığını gösterir. Belirli bir kıstas yoktur. Her işletmede kendi özelliğine göre kıstaslar belirlenmektedir. Benzer işletmelerin durumlarına ya da sektör bilgisine göre durumun iyi ya da kötü olduğu belirlenebilir. Bu oran, 2008 yılında 5,74 çıkarken, 2009 yılında ise 2,73'dür. İşletme için bu oranda, bir önceki yıla göre azalış olduğu görülmektedir. Sektör bilgilerine göre oran; 2008 yılı 10,82 olduğunu, 2009 yılı 6,88 olduğunu görmekteyiz. İşletme, sektör oranının altında bir sonuç elde etmiştir.

Dönen varlık devir hızının yüksek çıkması, dönen varlıkların verimliliğinin yüksek olduğunu gösterir. Eğer kârlılık oranı da yüksekse verimlilik yüksektir. Eğer bu

oran çok düşükse dönen varlıklarda aşırılık olduğu, stok ve alacakların devir hızının yavaş olduğu söylenebilir. Yıllara göre işletmemiz için baktığımızda bu oran, 2008 yılında 1,48 2009 yılında ise 1,25 çıkmıştır. 2009 yılında bir önceki yıla göre bu oran daha düşük çıkmıştır. Bu dönemde kârda düşük olduğu için bir önceki döneme göre tam olarak verimlilikten bahsedebilmek mümkün değildir. Sektör bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 1,66 olduğunu, 2009 yılı 1,55 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Duran varlık devir hızı oranı, işletmede duran varlıklara aşırı bir yatırım yapıp yapılmadığının saptanmasında kullanılan bir ölçüdür. Oranın düşük olması veya düşme eğilimi göstermesi işletmenin tam kapasite ile çalışmadığını veya duran varlıklardan yeterince gelir sağlanamadığını gösterir. Oranın çok fazla yüksek çıkması, işletmenin duran varlıklarının kapasitelerini üzerinde kullanıldığını gösterir. Bu orana ilişkin belli bir standart olmamasına rağmen sanayi kuruluşlarında oranın 2 olması uygun görülmektedir. İşletmemizdeki duruma baktığımızda oran, 2008 yılında 0,98 çıkarken 2009 yılında ise 0,97'dir. Bir önceki döneme göre çok az bir azalış olduğunu görmekteyiz. Sonuç olarak her iki yılda da oran küçük olduğu için tam kapasite ile çalışmadığını söyleyebiliriz. Sektör bilgilerine göre oran; 2008 yılında 1,29'dur. 2009 yılında ise 1,19'dur. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektör oranının altında bir sonuç elde etmiştir.

Toplam aktifler devir hızı oranı, işletmenin sahip olduğu tüm varlıkların verimliliğinin ölçümünde kullanılan bir orandır. Oranın düşük olması, işletmenin tam kapasite ile çalışmadığını gösterir. Bu oran duran varlıkların devir hızında olduğu gibi dikkate alınabilmektedir. İşletmenin bu oranında, 2009 yılında bir önceki yıla göre çok fazla olmasa da azalış olmuştur. Bu oran 2008 yılında 0,59 çıkarken 2009 yılında ise 0,55'dir. Sektör bilgilerine göre oranın; 2008 yılı 0,73 olduğunu, 2009 yılı 0,67 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Brüt satış kârı-net satışlar oranı, net satışların yüzde kaçının brüt satış kârı olduğunu gösterir. Bu oranın yeterli olup olmadığı benzer işletmelerin oranları ile kıyaslanarak yorumlanabilir. Bu oranın yüksek çıkması işletmenin lehinedir. 2008 yılı

ile 2009 yılını kıyasladığımızda azalış olduğunu görmekteyiz. Sektör bilgilerine baktığımızda bu oran; 2008 yılı 0,27'dir. 2009 yılında 0,25'dir. İşletme, 2008 yılında sektörün üzerinde sonuç elde ederken, 2009 yılında ise altında bir sonuç elde etmiştir.

Faaliyet kârı/net satışlar oranı, işletmenin iş hacmi rantabilitesi hakkında bilgi veren orandır. İşletmenin esas faaliyetinden ne ölçüde kâr elde edildiğini gösterir. Bu oranın yüksek çıkması olumludur. Ancak genel bir karşılaştırma için aynı sektördeki diğer işletmelerin mali bilgilerine göre karşılaştırma yapılması daha doğru sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır. Çalışmada yer verdiğimiz işletmeye baktığımızda 2008 yılının oransal açıdan daha iyi durumda olduğunu, 2009 yılında oranın düştüğünü görmekteyiz. Ancak sektör sonucuyla karşılaştırdığımızda 2009 yılında sektörde de oranın azalma eğilimindedir. Sektör bilgilerine göre oran; 2008 yılı 0,11 olduğunu, 2009 yılı 0,09 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 yılında sektörün üzerinde sonuç elde ederken, 2009 yılında ise altında bir sonuç elde etmiştir.

Dönem kârı-net satışlar oranı, her yüz liralık net satış içinde vergiden önceki kâr tutarını gösterir. İşletmenin mali bilgilerine göre, 2009 yılına baktığımızda 2008 yılına göre bu oranın düşük çıktığını görmekteyiz. 2009 yılında bir önceki yıla göre kâr daha az elde edildiğinden bu oran azalmıştır. Sektör bilgilerine göre; 2008 yılı 0,05 olduğunu, 2009 yılı 0,08 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 yılında sektörün üzerinde sonuç elde etmiştir. 2009 yılında ise sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Net kâr-net satışlar oranı, işletmenin faaliyetlerinin net rantabilitesi hakkında bilgi verir. İşletmenin kuruluş amacı dışındaki faaliyetlerinden doğan gelir ve giderler dikkate alınmıştır. Net kârın net satışlar içindeki yüzde payını göstermektedir. Bu oran, 2008 yılında 0,05 2009 yılında ise 0,03 çıkmış ve bir önceki döneme göre azalış olmuştur. Sektör bilgilerine göre; 2008 yılı 0,04 olduğunu, 2009 yılı 0,06 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 yılında sektörün üzerinde sonuç elde ederken, 2009 yılında ise sektörün altında bir sonuç elde etmiştir.

Faaliyet giderleri-net satışlar oranı, faaliyet giderlerinin dönem kârı üzerindeki ağırlık derecesinin ölçümünde kullanılan bir orandır. 2009 yılında oran 0,19 gibi bir değerle 2008 yılına göre artış göstermiştir. Bu artış çok fazla olmamıştır. Sektör

bilgilerine baktığımızda; 2008 yılı 0,15 olduğunu, 2009 yılı 0,16 olduğunu görmekteyiz. İşletme, 2008 ve 2009 yılında sektörün üzerinde bir sonuç elde etmiştir. Finansal analize göre baktığımızda cam üretimi yapan fabrikada bazı kalemlerde farklar olduğunu ve bu farkların bazı tutarlar ile dengelendiğini görmekteyiz. Oluşan bazı farkların nedenlerine yaşanan işletme birleşmelerini örnek olarak verebiliriz. Yaşanan bu farklar çok ciddi boyutta olmasa da bir sonraki dönemlerde maliyetlerin doğru kontrol edilebilmesi halinde daha da olumlu gelişmeler yaşanabileceğini söyleyebiliriz.

Sektör bilgileri ile çalışmada yer verdiğimiz topluluğun bilgilerini kıyasladığımızda bir önceki döneme göre bazı kalemlerde azalış yaşanmasına karşın sektör verilerine göre piyasada mali açıdan iyi konumdadır. Şişecam'ın pazar payına göre değerlendirdiğimizde piyasada lider konumundadır. Pazardaki fiyat hareketliliğine etkisi büyük ölçüdedir. Piyasada iyi konumda olmasının nedeni olarak, bünyesinde yer alan bağlı ortaklıkları ve yurt dışına yapılan yatırımları örnek olarak verebiliriz. Yapılan yatırımlar ile maliyet açısından avantajlar elde edilmiştir.

Topluluk bünyesinde ilk madde ve malzeme maliyetlerinden sonra maliyetlerdeki en büyük pay enerji maliyetlerine aittir. Enerji maliyetlerinin yanı sıra işçilik, üretimde kullanılan makinelerin bakım ve onarımlarına yönelik maliyetlerde yer almaktadır. İşçilerin mesleki tükenmişliğine yönelik yapılan uygulama sonucunda ödenen çalışma kıdemine göre tazminatlarda topluluk adına ek bir maliyet oluşturmaktadır. Direkt maliyetlerin takibi ve üretime katılmasında herhangi bir sorun yaşanmazken genel üretim maliyetlerinin takibinde zorluklar yaşanabilmektedir. Maliyetler içerisinde en büyük payın enerji maliyetlerine ait olduğu düşünüldüğü takdirde genel üretim maliyetlerinin takibi ve üretim maliyetine dağıtımında olumlu sonuçlar elde edilecek politikalar belirlenmelidir. Topluluğun ülke dışında yapmış olduğu özellikle Rusya'da yapılan yatırımların yapılması ile enerji maliyetlerinde avantaj elde edilmesi açısından adımlar atıldığını görmekteyiz. Yapılan bu yatırımlar 2008 ve 2009 yılındaki faaliyet sonuçlarında bazı kalemlerde azalışa neden olmuştur. Ancak bu dönemdeki alınan bazı kararlar ve izlenen yol ile bir sonraki dönemlerde topluluğun daha istikrarlı olduğunu görmekteyiz.

Topluluk enerji maliyetlerinde elde edilmesi beklenen avantaj için böyle bir çözüm yolu bulmasının yanı sıra üretimde kullanılan fırınlar ve makinelerin daha verimli çalışabilmesi adına üretilen ürün türüne uygun seçimler yapılabilir. Enerji tasarrufu sağlayacak fırınlarda ısıtma stilleri kullanılabilir. Makine ve teçhizatların sürekli bakım ve kontrolleri ile genel üretim maliyetlerinde artış yaşanabilir. Genel üretim maliyetlerini dengede tutabilmek adına faydalı ömürlerine göre makine ve teçhizatlarda yenileme yoluna gidilebilir. İlk madde ve malzemede cam kırıkları kullanılarak harmanda tasarruf sağlanabilir. Özellikle geri dönüşümlü cam üretimine yönelik çalışmalar yapılarak bu konuda avantajlar elde edilebilir. Üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme ile yardımcı malzemelerin ayrımının tam olarak yapılması halinde maliyet tespiti ve muhasebeleştirilmesi açısından daha anlaşılır olabilir.

Üretime katılan işçilik tutarlarında emek ya da sosyal nitelikteki yardımların ayrı ayrı dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi direkt ve dolaylı işçilik tutarlarının tespitinde ve dağıtımında işlemleri kolaylaştıracaktır. Üretim döngüsü, üretilen ürüne göre değişebilmektedir. Üretim planı oluşturulurken zaman ve maliyet açısından uygun olan biçimde düzenlenmelidir. Üretimdeki duruşlar, hat değişikliği gibi durumlar üretilen ürünün maliyetini etkilemektedir. Üretim planında bu hususlara dikkat edilmesi sonucunda üretilen ürünler, uygun zamanda üretildiği gibi maliyet açısından da avantaj elde edilmiş olacaktır. Üretim döngüsünde yapılan işlemlerin sürekli kontrolden geçmesi kalite kontrol açısından kolaylık sağlayacağı ve sıfır hata politikasının uygulanabileceği görüşündeyiz.

Topluluk piyasada kendini kanıtlamış ve sağlam temellere sahiptir. Gerek üretim döngüsünde gerek muhasebe düzeninde izlenen politikalar topluluğun gelecekte çok daha iyi konumda olacağını göstermektedir. Kendi bünyesinde yer alan her bir işletme, pazarda belirli bir isme ve marka değeri açısından önemli bir paya sahiptir. Düz camda Trakya Cam, züccaciye alanında Paşabahçe, ambalaja yönelik Anadolu Cam, kimyasal ürünlerde ise Soda Kimyasal olarak belirli bir değere sahiptir. Topluluk entellektüel sermaye açısından da yatırımlara öncelik verdiği takdirde pazardaki payını daha sağlam temellerle atmış olacağı görüşündeyiz.

5.2. CAM ATÖLYESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Çalışmada yer verdiğimiz cam dekorasyonunun yapıldığı bu atölye, Ağustos 2009 yılında kurulmuştur. Atölyenin kuruluş amacı üretime katkıda bulunmak ve öğrenciler yetiştirerek piyasaya yetiştirilmiş işgücü, meslek sahibi bireyler yetiştirebilmektir. Atölye döner sermayeli işletme olup; bir müdür, bir müdür yardımcısı, bir şef, bir sayman, bölümlere göre öğretmenler ve öğrencilerden oluşmaktadır. Çalışanlar kadrolarına göre devletten çalışma karşılığında maaş ya da ücret almakla birlikte, yapılan her bir satıştan belirli bir oranda (yaklaşık olarak %15 oranında) ek ücret almaktadırlar. Öğrencilere de aynı şekilde yapılan her bir satıştan parça başı üretimdeki çalışmalarındaki oran (%15 oranında) karşılığında ödeme yapılmaktadır.

Zaman idare cetveline göre şüana kadar dört idareci değişikliği olmuştur. İlk idareci göreve başladığı tarihten itibaren nakil ile görev değişikliği olmuş, ikinci idareci 01.02.2010 tarihinden itibaren görev değişikliği yapılarak müdür olarak atanmış ve şüan için müdürlüğe devam etmektedir. Üçüncü idareci 01.02.2010 tarihinde başlamış 30.11.2010 tarihinde görevden ayrılmıştır. Dördüncü idareci 01.12.2010 tarihinde göreve başlamış ve şüanda göreve devam etmektedir. Başlangıç için taahhüt edilen sermayesi 5.000,00.-TL, ödenmiş sermayesi ise 2.200,00.-TL'dir.

Döner sermayeli işletme olduğu için KDV ve Damga Vergisinin yanı sıra hazineye peşin vergi adı altında vergi ödenmektedir. Her bir alıştan %07,5 damga vergisi ve %04,5 oranında sözleşme karar pulu kesilirken, her bir satıştan sonra hazineye %15 oranında peşin vergi ödenmektedir. Alış ve satışlara göre %18 KDV hesaplanarak, aylık olarak beyanname düzenlenmektedir. Elektrik, su gibi bazı masraflar belediye tarafından karşılanmakta geri kalan bazı ödemeler işletmenin elde etmiş olduğu kazançlar üzerinden karşılanmaktadır.

Üretim sipariş üzerine yapılmış olsa da belirli safhalardan geçerek yapılmaktadır. Çoğunlukta sipariş üzerine çalışılmakta ancak satış mağazası içinde sipariş dışında üretim yapıldığı görülmüştür. Bölümlerde yapılan işlemler; ürüne göre bilgisayarda desen oluşturulması folyolara desenlerin çizilmesi, çizilen desenlerin objelere yerleştirilmesi, kumlama, yaldız, fırınlama ve taş yapıştırma şeklinde genel

olarak sınıflandırabiliriz. Ancak burada dekorasyondaki kullanılan yıldız üstü kumlama ya da kumlama sonrası yıldız tekniğine göre işlemlerin sıralaması bazen değişebilmektedir.

Çalışmada yer verdiğimiz bu işletmenin, 2009 ve 2010 yılına ait mali bilgileri ele alınarak mali durumu tespit edilmiştir. X Döner Sermayeli İşletmenin 2009-2010 yılı kesin mizanı, bazı örnek muhasebe kayıtları, 2009 ve 2010 yılı Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu ve Mali Durum Tablosu aşağıda yer almaktadır. Bu mali bilgilere göre, finansal tabloların analizinde kullanılan yöntemlerden en çok tercih edilmiş olan yöntemlerden, karşılaştırmalı finansal tablolar analizi ve finansal analize yer verilmiştir. X Döner Sermayeli İşletmenin 2009 ve 2010 yılına ait kesin mizanları aşağıdaki gibidir:

2009 YILI ARALIK AYI KESİN MİZANI

HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ TUTARI	ALACAK TUTARI	BORÇ KALANI	ALACAK KALANI
102	BANKALAR	43.762,37	35.014,87	8.747,50	-
103	V.ÇEK. VE ÖDEME EMİR (-)	35.014,87	35.248,47	-	233,60
120	ALICILAR	9.705,50	9.705,50	-	-
150	İLK MADDE VE MALZ.	18.824,05	14.897,53	3.926,52	-
152	MAMULLER	18.707,53	18.707,53	-	-
190	DEVREDEN KDV	433,39	433,39	-	-
191	İND. KDV	3.509,08	3.509,08	-	-
320	SATICILAR	8.578,60	8.578,60	-	-
340	ALINAN SİP. AVANS.	3.162,40	3.170,80	-	8,40
360	ÖDENECEK VERGİ VE FON.	3.079,02	4.436,09	-	1.357,07
362	ÖD. DÖNER SERMEYE YÜK.	4.168,62	5.932,77	-	1.764,15
381	GİDER TAHAKKUKLARI	5.687,00	8.138,00	-	2.451,00
385	ÖĞRENCİ HAKKI TAHAK.	324,00	674,00	-	350,00
391	HESAPLANAN KDV	6.674,20	6.674,20	-	-
500	SERMAYE	-	5.000,00	-	5.000,00
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	5.000,00	-	5.000,00	-
590	DÖNEM NET KÂRI	-	6.509,80	-	6.509,80
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	37.079,77	37.079,77	-	-
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)	18.707,53	18.707,53	-	-
632	GENEL YÖNETİM GİD. (-)	11.862,44	11.862,44	-	-
690	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	37.079,77	37.079,77	-	-
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.	14.897,53	14.897,53	-	-
711	DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSIT.	14.897,53	14.897,53	-	-
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.810,00	3.810,00	-	-
721	DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	3.810,00	3.810,00	-	-
770	GENEL YÖNETİM GİD. (-)	11.862,44	11.862,44	-	-
771	GENEL YÖN. GİD. YANSIT.	11.862,44	11.862,44	-	-
TOPLAM		332.500,08	332.500,08	17.674,02	17.674,02

2010 YILI ARALIK AYI KESİN MİZANI

HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ TUTARI	ALACAK TUTARI	BORÇ KALANI	ALACAK KALANI
102	BANKALAR	101.070,94	100.728,63	342,31	-
103	V.ÇEK. VE ÖDEME EMİR (-)	100.728,63	100.728,63	-	-
120	ALICILAR	28.588,37	21.303,05	7.285,32	-
150	İLK MADDE VE MALZ.	51.444,36	45.244,36	6.200,00	-
152	MAMULLER	46.783,09	46.783,09	-	-
190	DEVREDEN KDV	472,27	472,27	-	-
191	İND. KDV	9.216,64	9.216,64	-	-
320	SATICILAR	2.227,69	2.227,69	-	-
340	ALINAN SİP. AVANS.	61.999,18	61.999,18	-	-
360	ÖDENECEK VERGİ VE FON.	9.929,65	11.709,20	-	1.779,55
362	ÖD. DÖNER SERMEYE YÜK.	12.112,58	15.257,59	-	3.145,01
381	GİDER TAHAKKUKLARI	17.293,70	20.527,90	-	3.234,20
385	ÖĞRENCİ HAKKI TAHAKKUKLARI	2.003,24	2.403,24	-	400,00
391	HESAPLANAN KDV	15.701,29	15.701,29	-	-
500	SERMAYE	-	5.000,00	-	5.000,00
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	5.000,00	2.200,00	2.800,00	-
570	GEÇMİŞ YILLAR KÂR.	6.509,80	6.509,80	-	-
590	DÖNEM NET KÂRI	6.509,80	9.578,67	-	3.068,87
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	86.477,03	86.477,03	-	-
610	SATIŞTAN İADELER	2.143,00	2.143,00	-	-
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)	46.783,09	46.783,09	-	-
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	9.597,01	9.597,01	-	-
632	GENEL YÖNETİM GİD. (-)	24.885,06	24.885,06	-	-
690	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	86.477,03	86.477,03	-	-
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.	36.208,35	36.208,35	-	-
711	DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSIT.	36.208,35	36.208,35	-	-
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	10.574,74	10.574,74	-	-
721	DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	10.574,74	10.574,74	-	-
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.597,01	9.597,01	-	-
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSIT.	9.597,01	9.597,01	-	-
770	GENEL YÖNETİM GİD. (-)	24.885,06	24.885,06	-	-
771	GENEL YÖN. GİD. YANSIT.	24.885,06	24.885,06	-	-
TOPLAM		896.483,77	896.483,77	16.627,63	16.627,63

Çalışmanın bu bölümünde mali yapısını incelediğimiz atölyede bazı mali işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Muhasebe kayıtlarındaki tutarlar finansal tablolarda yer alan bilgilerden bağımsızdır.

Örnek 1: Atölyeye, 1.018,10.-TL’lik dekorasyon yapılması için çekli cam malzeme alınmıştır. Alınan malzeme için 183,20.-TL KDV, 12,22.-TL Damga Vergisi tahakkuk etmiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

150 İLK MADDE VE MALZ.	1.018,10	
191 İND. KDV	183,26	
770 GENEL YÖN. GİDER.	12,22	
770.30 Damga Vergisi		
103 VER. ÇEK VE ÖD. EMİR. (-)	1.201,36	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.	12,22	
Malzeme Alımı		

Örnek 2: Atölye, 3.694,20.-TL sipariş avansı almıştır. Alınan sipariş avansı için 664,96.-TL KDV, 554,13.-TL vergi tahakkuk etmiştir. Müşteri bankadaki mevduat hesabına sipariş avansını yatırmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

102 BANKALAR	4.913,29	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANS.	3.694,20	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.	554,13	
391 HESAPLANAN KDV	664,96	
Alınan Sipariş Avansı		

Örnek 3: Atölye baskı bölümünde, dekorasyonunu yaptığı cam ürün için 7.014,72.-TL ilk madde ve malzeme, 1.572,84.-TL’lik direkt işçilik tutarı belirlenmiştir. İşçilik gideri içerisinde 435,84.-TL’lik kısmı öğrencilere ödenen, 1.137,00.-TL’lik kısmı ise çalışan öğretmenlere ödenen tutardır. Mamul maliyetine ilişkin muhasebe kaydını yazınız.

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	7.014,72	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.572,84	
720.11 Öğrenci Ücret Gider.	435,84	
720.20 Öğretmen Ücret Gider.	1.137,00	
150 İLK MADDE VE MALZ.	7.014,72	
381 GİDER TAHAKKUK.	1.137,00	
385 ÖĞRENCİ HAKKI TAHAK.	435,84	
Mamul Maliyeti Kaydı		

152 MAMULLER	8.587,56	
711 DİR. İLK MAD.VE MALZ. YANST.		7.014,72
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANST.		1.572,84
721.11 Öğrenci Ücret Gider.	435,84	
721.20 Öğretmen Ücret Gider.	1.137,00	
Mamul Maliyet Giderlerinin Yansıtılması		

Örnek 4: Atölye, 5.781,60.-TL alınan sipariş avansına karşılık satış işlemi gerçekleşmiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	5.781,60	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.781,60
Satışların Gelir Kaydı		

Örnek 5: Atölye, satışı yapılan mamul için 4.587,56.-TL satılan mamul maliyeti kaydı yapmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)	4.587,56	
152 MAMULLER		4.587,56
Satılan Mamul Kaydı		

Örnek 6: Atölye, 875,90.-TL'lik cam ürün satışı yapmıştır. Satış için 157,66.-TL KDV, 131,39.-TL Hazineye Peşin Gelir adı altında vergi ödenmiştir. Müşteri bu tutarı bankadaki mevduat hesabına yatırmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

102 BANKALAR	1.033,56	
770 GENEL YÖNETİM GİD.	131,39	
770.44 Hazineye Peşin Gelir Vergi.		
362 ÖDEN. DÖNER SERMAYE YÜK.		131,39
391 HESAPLANAN KDV		157,66
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		875,90
Satışların Kaydı		

Örnek 7: Atölye, 500.-TL telefon faturası ödemiştir. Telefon faturası için 90.-TL KDV tahakkuk etmiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500,00	
770.70 Fatura Ödemeleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	90,00	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		590,00
Faaliyet Giderleri Kaydı		

Örnek 8: Atölye, yapmış olduğu satışına karşılık hazineye 1.975,76.-TL'lik peşin gelir vergisi ayrılmış ve bankadaki mevduat hesabından ödenmiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

1) 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.975,76	
770.44 Hazineye Peşin Gelir Vergi.		
362 ÖDEN. DÖNER SERMAYE YÜK.		1.975,76
Peşin Gelirin Ayrılması Kaydı		
2) 362 ÖDEN. DÖNER SERMAYE YÜK.	1.975,76	
102 BANKALAR		1.975,76
Peşin Gelirin Ödenmesi Kaydı		

Örnek 9: Atölye, 9.597,01.-TL hizmet üretimi için baskı bölümüne ödeme yapmıştır. Bu tutarın 561,00.-TL'lik kısmı atölye çalışanlara ödenen fazla mesai ücretidir. Muhasebe kaydını yazınız.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.597,01	
740.00 İlk Mad. ve Malz. Gid.	9.036,01.-	
740.20 Öğretmen Ücret Gid.	561,00.-	
150 İLK MAD. VE MALZEME		9.036,01
381 GİDER TAHAKKUKLARI		561,00
Hizmet Üretim Maliyeti Kaydı		

Örnek 10: Atölyenin Aralık ayında, 183,26.-TL İndirilecek KDV, 822,46.-TL Hesaplanan KDV tahakkuk etmiştir. Bu bilgilere göre KDV Hesaplarının kapatılmasına ilişkin muhasebe kaydını yazınız.

Atölyede Aralık ayında, 391 HESAPLANAN KDV > 191 İNDİRİLECEK KDV olduğu için ödenecek KDV çıkmıştır. Hesaplanan KDV, indirilecek KDV'den küçük ise sonuç devreden KDV olmaktadır. 190 DEVREDEN KDV hesabına kayıt edilmesi gerekmektedir.

_____ / _____		
391 HESAPLANAN KDV	822,46	
191 İNDİRİLECEK KDV		183,26
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.		639,20
KDV Hesaplarının Kapatılması Kaydı		
_____	_____	

Örnek 11: Atölye, 651,51.-TL'lik vergi borcunu bankadaki mevduat hesabından ödemiştir. Muhasebe kaydını yazınız.

_____ / _____		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.	651,51	
102 BANKALAR		651,51
Vergilerin Ödenmesi Kaydı		
_____	_____	

Örnek 12: Atölye için, yukarıda bağımsız olarak yapılan örneklerde yer alan maliyet hesaplarındaki tutarları dikkate alarak maliyet hesaplarının kapatma kaydını yazınız.

1) _____ 31/12 _____		
152 MAMULLER	8.587,56	
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSIT.		7.014,72
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT.		1.572,84
Mamul Maliyetlerinin Yansıtılması Kaydı		
2) _____ 31/12 _____		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	4.587,56	
152 MAMULLER		4.587,56
Satılan Mamul Maliyeti Kaydı		
3) _____ 31/12 _____		
621 SATILAN HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.597,01	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSIT.		9.597,01
Hizmet Üretim Maliyetinin Yansıtılması Kaydı		
_____	_____	

4)	31/12		
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.619,37	
	771 GENEL YÖNETİM GİDER. YANSIT.		2.619,37
	Genel Yönetim Giderlerinin Yansıtılması Kaydı		
5)	31/12		
	711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSIT.	7.014,72	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSIT.	1.572,84	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSIT.	9.597,01	
	771 GENEL YÖNETİM GİDER. YANSIT.	2.619,37	
	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.		7.014,72
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		1.572,84
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9.597,01
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.619,37
	Maliyet Hesaplarının Kapatılması		
6)	31/12		
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	16.803,94	
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		4.587,56
	621 SATILAN HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9.597,01
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.619,37
	Sonuç Hesapların Kapatılması		

Dönem sonu işlemlerinde, maliyet ve sonuç hesapları kapatılarak 690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI hesabına aktarılırlar. Burada gelir ve giderler karşılaştırılarak kâr çıkması halinde, ticari işletmelerde Gelir ya da Kurumlar Vergisi mükellefi olmasına göre vergi hesaplanarak, 692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI hesabı aracılığı ile dönem net kârı hesabına aktararak kapatılır. Zarar çıkması halinde bu hesap kapatılarak, 692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI hesabı aracılığı ile dönem net zararı hesabına aktarılır. Atölyede yardımcı hesapların takibi örneklerde olduğu gibi yapılmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde atölyede yapıldığı gibi örneklerle yer verilmiştir. Çalışmanın camın üretimine ilişkin muhasebeleştirilmesine yönelik açıklamaların yer aldığı bölümünde, yer alan gider yeri ve çeşitleri örneklerine göre muhasebe kayıtları yapılabilir. Bu sayede maliyetlerin bölüm ve çeşit açısından takibi daha kolay ve sonuçların doğruyu yansıtacağı görüşünderiz.

X DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN 2009-2010 BİLANÇO TABLOSU

AKTİF	31.12.2009			31.12.2010		
I-DÖNEN VARLIKLAR			12.440,42			13.827,63
A-Hazır Değerler		8.513,90			342,31	
1-KASA	-			-		
2-ALINAN ÇEKLER	-			-		
3-BANKALAR	8.747,50			342,31		
4-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR.(-)	(233,60)			-		
5-DİĞER HAZIR DEĞERLER	-			-		
B-Ticari Alacaklar		-			7.285,32	
1-ALICILAR	-			7.285,32		
2-ALACAK SENETLERİ	-			-		
3-KREDİ KARTINDAN ALACAKLAR HS.	-			-		
4-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-			-		
C-Diğer Alacaklar		-			-	
1-PERSONELDEN ALACAKLAR	-			-		
2-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	-			-		
D-Stoklar		3.926,52			6.200,00	
1-İLK MADDE VE MALZEME	3.926,52			6.200,00		
2-YARI MAMULLER	-			-		
3-MAMULLER	-			-		
4-TİCARİ MALLAR	-			-		
5-DİĞER STOKLAR	-			-		
6-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	-			-		
E-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		-			-	
1-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	-			-		
2-GELİR TAHAKKUKLARI	-			-		
F-Diğer Dönen Varlıklar		-			-	
0-DEVREDEN KDV	-			-		
4-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	-			-		
II. DURAN VARLIKLAR			-			-
A-Maddi Duran Varlıklar		-			-	
1-TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	-			-		
2-TAŞITLAR	-			-		
3-DEMİRBAŞLAR	-			-		
4-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	-			-		
5-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-			-		
6-VERİLEN AVANSLAR	-			-		
B-Maddi Olmayan Duran Varlıklar		-			-	
1-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK.	-			-		
2-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-			-		
3-VERİLEN AVANSLAR	-			-		
C-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		-			-	
1-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	-			-		
D-Diğer Duran Varlıklar		-			-	
1-GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV	-			-		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			12.440,42			13.827,63
BORÇLU NAZIM HESAPLAR						

PASİF	31.12.2009			31.12.2010		
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			5.930,62			8.558,76
A-Ticari Borçlar		-			-	
1-SATICILAR	-			-		
2-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-			-		
B-Diğer Borçlar		-			-	
1-PERSONELE BORÇLAR	-			-		
2-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	-			-		
C-Alınan Avanslar		8,40			-	
1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	8,40			-		
D-Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler		3.121,22			4.924,56	
1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.357,07			1.779,55		
2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNT.	-			-		
3-ÖDENECEK DÖSE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.764,15			3.145,01		
4-VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİT.VERGİ. VE DİĞER YÜKÜM.	-			-		
5-KDV TEVKİFATI	-			-		
E-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		2.801,00			3.634,20	
1-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	-			-		
2-GİDER TAHAKKUKLARI	2.451,00			3.234,20		
3- ÖĞRENCİ HAKKI TAHAKKUKLARI	350,00			400,00		
F-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		-			-	
3-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	-			-		
4-DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	-			-		
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			-			-
V. ÖZ KAYNAKLAR			6.509,80			5.268,87
A-Ödenmiş Sermaye		-			2.200,00	
1-SERMAYE	5.000,00			5.000,00		
2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	5.000,00			2.800,00		
B-Geçmiş Yıllar Kârları		-			-	
1-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	-			-		
C-Geçmiş Yıllar Zararları		-			-	
1-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-			-		
D-Dönem Net Kârı (Zararı)		6.509,80			3.068,87	
1-DÖNEM NET KÂRI	6.509,80			3.068,87		
2-DÖNEM NET ZARARI (-)	-			-		
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			12.440,42			13.827,63
ALACAKLI NAZIM HESAPLAR						

X DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ MALİ YILI: 2009 BİLANÇO DİPNOTLARI

AKTİF HESAPLAR

I. DÖNEN VARLIKLAR: 12.440,42.-TL

A-HAZIR DEĞERLER: 8.513,90.-TL

3-BANKALAR: Bankalarda 8.747,50.-TL mevcut olup muhasebe kayıtları ile uygunluk sağlamıştır.

4-VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ (-): 233,60.-TL

D-STOKLAR: 3.926,52.-TL

1-İlk Madde ve Malzeme: Toplam 3.926,52.-TL İlk Madde ve Malzeme ertesi yıla devretmiştir.

F-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR: 0.-TL

1-Devreden KDV: Toplam 0.-TL KDV ertesi yıla devretmiştir.

II. DURAN VARLIKLAR:

A-MADDİ DURAN VARLIKLAR:

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI 12.440,42.-TL'dir.

PASİF HESAPLAR

III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: 5.930,62.-TL

C-ALINAN AVANSLAR: 8,40.-TL

D-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER: 3.121,22

1-Ödenecek Vergi ve Fonlar: Ödenecek Gelir Vergisi 452,55, damga vergisi 17,69.-TL, Mal ve Hizmet alışlarından Damga Vergisi 56,09.-TL, KDV: 830,74.-TL olmak üzere toplam 1.357,07.-TL Ödenecek Vergi ve Fonlar bulunmaktadır.

2-Ödenecek Döşe Yükümlülükleri: Peşin Gelir 1.393,35.-TL, SHÇEK payı 370,80.-TL olmak üzere toplam 1.764,15.-TL Ödenecek Döşe Yükümlülükleri ödenecektir.

F-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI: 2.801,00.-TL

2-Gider Tahakkukları: Atölye çalışanlarına ve personele fazla çalışma karşılığı olarak 2.451,00.TL tahakkuk etmiştir.

3-Öğrenci Hakkı Tahakkukları: Öğrencilerin atölye çalışmaları karşılığı olan 350,00.-TL tahakkuk etmiştir.

V. ÖZ KAYNAKLAR 6.509,80.-TL

A-ÖDENMİŞ SERMAYE: 0

1-SERMAYE: 5.000,00.-TL

2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) 5.000,00.-TL

3-ÖDENMİŞ SERAMEYE: 0.-TL

D-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI: 6.509,80.-TL

1-Dönem Net Kârı: 6.509,80.-TL

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI: 12.440,42.-TL'dir.

X DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ MALİ YILI: 2010 BİLANÇO DİPNOTLARI

AKTİF HESAPLAR

I. DÖNEN VARLIKLAR: 13.827,63.-TL

A-HAZIR DEĞERLER: 342,31.-TL

3-BANKALAR: Bankalarda 342,31.-TL mevcut olup muhasebe kayıtları ile uygunluk sağlamıştır.

B-TİCARİ ALACAKLAR: 7.285,32.-TL

1-Alıcılar: 7.285,32.-TL X Belediyesi

D-STOKLAR: 6.200,00

1-İlk Madde ve Malzeme: Toplam 6.200,00.-TL İlk Madde ve Malzeme ertesi yıla devretmiştir.

F-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR: TL

1-Devreden KDV: Toplam 0.-TL KDV ertesi yıla devretmiştir.

II. DURAN VARLIKLAR:

A-MADDİ DURAN VARLIKLAR:

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI 13.827,63.-TL'dir.

PASİF HESAPLAR

III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: 8.558,76.-TL

D-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER: 4.924,56

1-Ödenecek Vergi ve Fonlar: Ödenecek Gelir Vergisi 258,75, damga vergisi 11,39.-TL, Mal ve Hizmet alışlarından Damga Vergisi 99,15.-TL, KDV: 1.410,26.-TL olmak üzere toplam 1.779,55.-TL Ödenecek Vergi ve Fonlar bulunmaktadır.

2-Ödenecek Döşe Yükümlülükleri: Peşin Gelir 2.301,67.-TL, SHÇEK payı 843,34.-TL olmak üzere toplam 3.145,01.-TL Ödenecek Döşe Yükümlülükleri ödenecektir.

F-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI: 3.634,20.-TL

2-Gider Tahakkukları: Atölye çalışanlarına ve personele fazla çalışma karşılığı olarak 3.234,20.TL tahakkuk etmiştir.

3-Öğrenci Hakkı Tahakkukları: Öğrencilerin atölye çalışmaları karşılığı olan 400,00.-TL tahakkuk etmiştir.

V. ÖZ KAYNAKLAR 5.268,87.-TL

A-ÖDENMİŞ SERMAYE: 2.200,00.-

1-SERMAYE: 5.000,00.-TL

2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) 2.800,00.-TL

3-ÖDENMİŞ SERAMEYE: 2.200,00.-TL

D-DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI: 3.068,87.-TL

1-Dönem Net Kârı: 3.068,87.-TL'dir.

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI: 13.827,63.-TL'dir.

X DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN 2009-2010 GELİR TABLOSU

	31.12.2009		31.12.2010	
A. BRÜT SATIŞLAR		37.079,77		86.477,03
1-Yurtiçi Satışlar	37.079,77		86.477,03	
2- Yurtdışı Satışlar	-			
3- Diğer Gelirler	-			
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ		-		(2.143,00)
1- Satıştan İadeler (-)	-		(2.143,00)	
2- Satış İskontoları (-)	-			
3- Diğer İndirimler (-)	-			
C. NET SATIŞLAR		37.079,77		84.334,03
D. SATIŞLARIN MALİYETİ		(18.707,53)		(56.380,10)
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(18.707,53)		(46.783,09)	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-		-	
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-		(9.597,01)	
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	-		-	
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		18.372,24		27.953,93
E. FAALİYET GİDERLERİ		(11.862,44)		(24.885,06)
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-		-	
2- Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri (-)	-		-	
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	(11.862,44)		(24.885,06)	
F. FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		6.509,80		3.068,87
G. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		-		-
1- Faiz Gelirleri	-		-	
2- Komisyon Gelirleri	-		-	
3- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	-		-	
H. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		-		-
1- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	-		-	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		6.509,80		3.068,87
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		-		-
1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları	-		-	
3- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	-		-	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-		-
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar (-)	-		-	
2- Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-		-	
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)	-		-	
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		6.509,80		3.068,87

X DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN 2009-2010 SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

	31.12.2009		31.12.2010	
ÜRETİM MALİYETİ		18.707,53		46.783,09
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	14.897,53		36.208,35	
B- Direkt İşçilik Gideri	3.810,00		10.574,74	
C- Genel Üretim Gideri	-		-	
D- Yarı Mamul Kullanımı	-		-	
1-Dönem Başı Stok (+)	-		-	
2- Dönem Sonu Stok (-)	-		-	
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ		18.707,53		46.783,09
E- Mamul Stoklarında Değişim	18.707,53		46.783,09	
1- Dönem Başı Stok (+)	-		-	
2- Dönem Sonu Stok (-)	18.707,53		46.783,09	
3- İç Tüketim (-)	-		-	
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ		-		-
TİCARİ FAALİYETLER		-		-
1- Dönem Başı Ticari Mal Stoku (+)	-		-	
2- Dönem İçi Alışlar (+)	-		-	
3- Dönem Sonu Ticari Mal Stoku (-)	-		-	
4- İç Tüketim (-)	-		-	
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		-		-
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ		-		9.597,01
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		-		9.597,01

X DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN 2009-2010 MALİ DURUM TABLOSU

SIRA NO	HESAPLAR	2009		2010	
1	SERMAYESİ		5.000,00		5.000,00
2	ÖDENMİŞ SERMAYE		-		2.200,00
	GAYRİ SAFİ GELİR		37.079,77		86.477,03
	* Satış Gelirleri	37.079,77		86.477,03	
	* Faiz Gelirleri	-		-	
	* Diğer Gelirler	-		-	
3	GİDERLER		(30.569,97)		(83.408,16)
	* Maliyet Giderleri	(18.707,53)		(56.380,10)	
	* Faaliyet Giderleri	(11.862,44)		(24.885,06)	
	* Diğer Giderler	-		(2.143,00)	
	MAHSUP EDİLMİŞ ÖNCEKİ DÖNEM				
4	ZARARI (VARSA)		-		-
5	BİLANÇO ZARARI		-		-
6	BİLANÇO KÂRI		6.509,80		3.068,87
	* Fon Payı	2.309,80		1.068,87	
	* Üretimi Teşvik Primi (Dağıtılan)	2.000,00		1.000,00	
	* Sermayeye Eklenen	2.200,00		1.000,00	
7	YIL İÇİNDE ALINAN DURAN VARLIK		-		-
8	HAZİNEYE YATIRILAN PEŞİN GELİR		5.561,97		12.650,10
9	SHÇEK PAYI		370,80		843,34
10	RESMİ KURUMLARA SATIŞLAR		19.776,31		-
11	ÖZEL KİŞİ VE KURULUŞLARA SATIŞLAR		17.303,46		86.477,03

ÖĞRENCİ VE PERSONELE YAPILAN ÖDEMELER

		SAYI	ÖDEME		SAYI	ÖDEME	
12	ÖĞRENCİ VE KURSIYERLERE			674,00			2.052,84
	ÖDENEN						
	* Örgün Eğitim		-			-	
	* Yaygın Eğitim	8	674,00		8	2.052,84	
13	657 S.K. TABİ PERSONELE			8.138,00			18.076,40
	ÖDENEN						
	FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ	9			9		
	* İdari Personel	3	5.002,00		4	8.994,40	
	* Üretimde Çalışan Personel (Öğretmenler)	6	3.136,00		6	9.082,00	
14	1475 S.K. TABİ PERSONELE			-			-
	ÖDENEN						
	İŞVERENE MALİYETİ						
	HARCIRAHLAR VE YOLLUKLAR						
15	TOPLAM (12+13+14+15)			8.812,00			20.129,24
16	ÜRETİMİ TEŞVİK PRİMİ			2.000,00			1.000,00
	* İdari Personel	5	600,00		5	300,00	
	* Üretimde Çalışan Personel (Öğretmenler)	9	1.400,00		9	700,00	

A- KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ

X Döner Sermayeli İşletmenin Karşılaştırmalı Bilanço Tablosu

AKTİF	31.12.2009			31.12.2010			ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
I-DÖNEN VARLIKLAR							1.387,21	-
A-Hazır Değerler							-	8.171,59
1-KASA	-	8.513,90	12.440,42	-	342,31	13.827,63	-	-
2-ALINAN ÇEKLER	-			-			-	-
3-BANKALAR	8.747,50			342,31			-	8.405,19
4-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. (-)	(233,60)			-			-	(233,60)
5-DİĞER HAZİR DEĞERLER	-	-		-	7.285,32		-	-
B-Ticari Alacaklar							7.285,32	-
1-ALICILAR	-			7.285,32			7.285,32	-
2-ALACAK SENETLERİ	-			-			-	-
3-KREDİ KARTINDAN ALACAKLAR HS.	-			-			-	-
4-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-			-			-	-
C-Diğer Alacaklar							-	-
1-PERSONELDEN ALACAKLAR	-			-			-	-
2-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	-	3.926,52		-	6.200,00		-	-
D-Stoklar							2.273,48	-
1-İLK MADDE VE MALZEME	3.926,52			6.200,00			2.273,48	-
2-YARI MAMULLER	-			-			-	-
3-MAMULLER	-			-			-	-
4-TİCARİ MALLAR	-			-			-	-
5-DİĞER STOKLAR	-			-			-	-
6-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	-			-			-	-
E-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları							-	-
F-Diğer Dönen Varlıklar							-	-
II. DÜRAN VARLIKLAR								
A-Maddi Duran Varlıklar							-	-
1-TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	-			-			-	-
2-TAŞITLAR	-			-			-	-
3-DEMİRBAŞLAR	-			-			-	-
4-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	-			-			-	-
5-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	-			-			-	-
6-VERİLEN AVANSLAR	-			-			-	-
B-Maddi Olmayan Duran Varlıklar							-	-
C-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları							-	-
D-Diğer Duran Varlıklar							-	-
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI							13.827,63	-

X Döner Sermayeli İşletmenin Karşılaştırmalı Bilanço Tablosu

PASİF	31.12.2009		31.12.2010		ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
A-Ticari Borçlar						
1-SATICILAR	-	-	-	-	2.628,14	-
2-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	-	-	-	-	-	-
B-Diğer Borçlar						
1-PERSONELE BORÇLAR	-	-	-	-	-	-
2-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	-	-	-	-	-	-
C-Alınan Avanslar						
1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	8,40	8,40	-	-	-	8,40
D-Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler						
1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.357,07	3.121,22	-	-	1.803,34	8,40
2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNT.	-	-	1.779,55	4.924,56	422,48	-
3-ÖDENECEK DOSE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.764,15	-	3.145,01	-	1.380,86	-
4-VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİT.VERGİ. VE DİĞER YÜKÜM.	-	-	-	-	-	-
5-KDV TEVKİFATI	-	-	-	-	-	-
E-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları						
1-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	-	2.801,00	-	3.634,20	833,20	-
2-GİDER TAHAKKUKLARI	2.451,00	-	-	-	-	-
3- ÖĞRENCİ HAKKI TAHAKKUKLARI	350,00	-	3.234,20	-	783,20	-
F-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar						
3-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	-	-	-	-	50,00	-
4-DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	-	-	-	-	-	-
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR						
V. ÖZ KAYNAKLAR						
A-Ödenmiş Sermaye						
1-SERMAYE	5.000,00	-	-	2.200,00	2.200,00	1.240,93
2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	(5.000,00)	-	5.000,00	-	-	-
B-Geçmiş Yıllar Kârları						
1-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	-	-	(2.800,00)	-	-	2.200,00
C-Geçmiş Yıllar Zararları						
1-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-	-	-	-	-	-
D-Dönem Net Kârı (Zararı)						
1-DÖNEM NET KÂRI	-	6.509,80	-	3.068,87	-	-
2-DÖNEM NET ZARARI (-)	6.509,80	-	3.068,87	-	-	3.440,93
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI						
ALACAKLI NAZİM HESAPLAR						
		12.440,42		13.827,63	1.387,21	-

X Döner Sermayeli İşletmenin Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

	31.12.2009		31.12.2010		ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
A. BRÜT SATIŞLAR		37.079,77		86.477,03	49.397,26	-
1- Yurtiçi Satışlar	37.079,77		86.477,03		49.397,26	-
2- Yurtdışı Satışlar	-				-	-
3- Diğer Gelirler	-				-	-
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ		-		(2.143,00)	(2.143,00)	-
1- Satıştan İadeler (-)	-		(2.143,00)		(2.143,00)	-
2- Satış İskontoları (-)	-				-	-
3- Diğer İndirimler (-)	-				-	-
C. NET SATIŞLAR		37.079,77		84.334,03	47.254,26	-
D. SATIŞLARIN MALİYETİ		(18.707,53)		(56.380,10)	(37.672,57)	-
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(18.707,53)		(46.783,09)		(28.075,56)	-
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-		-		-	-
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-		(9.597,01)		(9.597,01)	-
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	-		-		-	-
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		18.372,24		27.953,93	9.581,69	-
E. FAALİYET GİDERLERİ		(11.862,44)		(24.885,06)	(13.022,62)	-
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-		-		-	-
2- Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri (-)	-		-		-	-
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	(11.862,44)		(24.885,06)		(13.022,62)	-
F. FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		6.509,80		3.068,87	-	3.440,93
G. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		-		-	-	-
1- Faiz Gelirleri	-		-		-	-
2- Komisyon Gelirleri	-		-		-	-
3- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	-		-		-	-
H. DİĞ. FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		-		-	-	-
1- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	-		-		-	-
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		6.509,80		3.068,87	-	3.440,93
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		-		-	-	-
1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları	-		-		-	-
3- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	-		-		-	-
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-		-	-	-
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar.(-)	-		-		-	-
2- Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	-		-		-	-
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)	-		-		-	-
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		6.509,80		3.068,87	-	3.440,93

X Döner Sermayeli İşletmenin Karşılaştırmalı Satışların Maliyeti Tablosu

	31.12.2009		31.12.2010		ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
ÜRETİM MALİYETİ		18.707,53		46.783,09	28.075,56	-
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	14.897,53		36.208,35		21.310,82	-
B- Direkt İşçilik Gideri	3.810,00		10.574,74		6.764,74	-
C- Genel Üretim Gideri	-		-		-	-
D- Yarı Mamul Kullanımı	-		-		-	-
1-Dönem Başı Stok (+)	-		-		-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	-		-		-	-
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ		18.707,53		46.783,09	28.075,56	-
E- Mamul Stoklarında Değişim	18.707,53		46.783,09		28.075,56	-
1- Dönem Başı Stok (+)	-		-		-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	18.707,53		46.783,09		28.075,56	-
3- İç Tüketim (-)	-		-		-	-
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ		-		-	-	-
TİCARİ FAALİYETLER		-		-	-	-
1- Dönem Başı Ticari Mal Stoku (+)	-		-		-	-
2- Dönem İçi Alışlar (+)	-		-		-	-
3- Dönem Sonu Ticari Mal Stoku (-)	-		-		-	-
4- İç Tüketim (-)	-		-		-	-
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		-		-	-	-
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ		-		9.597,01	9.597,01	-
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		-		9.597,01	9.597,01	-

X Döner Sermayeli İşletmenin Karşılaştırmalı Mali Durum Tablosu

SIRA NO	HESAPLAR	31.12.2009		31.12.2010		ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
1	SERMAYESİ		5.000,00		5.000,00		
2	ÖDENMİŞ SERMAYE		-		2.200,00	2.200,00	-
	GAYRİ SAFİ GELİR		37.079,77		86.477,03	49.397,26	-
	* Satış Gelirleri	37.079,77		86.477,03		49.397,26	-
	* Faiz Gelirleri	-		-		-	-
	* Diğer Gelirler	-		-		-	-
3	GİDERLER		(30.569,97)		(83.408,16)	(52.838,19)	-
	* Maliyet Giderleri	(18.707,53)		(56.380,10)		(37.672,57)	-
	* Faaliyet Giderleri	(11.862,44)		(24.885,06)		(13.022,62)	-
	* Diğer Giderler	-		(2.143,00)		(2.143,00)	-
4	MAHSUP EDİLMİŞ ÖNCEKİ DÖNEM ZARARI (VARSA)		-		-	-	-
5	BİLANÇO ZARARI		-		-	-	-
6	BİLANÇO KÂRI		6.509,80		3.068,87		3.440,93
	* Fon Payı	2.309,80		1.068,87		-	1.240,93
	* Üretimi Teşvik Primi (Dağıtılan)	2.000,00		1.000,00		-	1.000,00
	* Sermayeye Eklenen	2.200,00		1.000,00		-	1.200,00
7	YIL İÇİNDE ALINAN DURAN VARLIK		-		-	-	-
8	HAZİNEYE YATIRILAN PEŞİN GELİR		5.561,97		12.650,10	7.088,13	-
9	SHÇEK PAYI		370,80		843,34	472,54	-
10	RESMİ KURUMLARA SATIŞLAR		19.776,31		-	-	19.776,31
11	ÖZEL KİŞİ VE KURULUŞLARA SATIŞLAR		17.303,46		86.477,03	69.173,57	-

	ÖĞRENCİ VE PERSONELE YAPILAN ÖDEMELER	31.12.2009		31.12.2010		ARTIŞ (+)	AZALIŞ (-)
		SAYI	ÖDEME	SAYI	ÖDEME		
12	ÖĞRENCİ VE KURSIYERLERE ÖDENEN						
	* Örgün Eğitim	8	-	8	-	1.378,84	-
	* Yaygın Eğitim		674,00		2.052,84	-	-
13	657 S.K. TABİ PERSONELE ÖDENEN FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİ						
	* İdari Personel	9	8.138,00	9	18.076,40	9.938,40	-
	* Üretimde Çalışan Personel (Öğretmenler)	3	5.002,00	4	8.994,40	3.992,40	-
	1475 S.K. TABİ PERSONELE ÖDENEN İŞVERENE MALİYETİ	6	3.136,00	6	9.082,00	5.946,00	-
14	HARCIRAHLAR VE YOLLUKLAR						
15	TOPLAM (12+13+14+15)						
16	ÜRETİMİ TEŞVİK PRİMİ						
	* İdari Personel	5	8.812,00	5	20.129,24	11.317,24	-
	* Üretimde Çalışan Personel (Öğretmenler)	9	2.000,00	9	1.000,00	-	1.000,00
			600,00		300,00	-	300,00
			1.400,00		700,00	-	700,00

Finansal tablolarda yer alan bilgilere göre; X Döner Sermayeli İşletmenin dönen varlıklarında 1.387,21.-TL’lik artış olmuştur. Bu artışın büyük bir bölümünü müşterilerden vadeli alacaklar oluşturmaktadır. Hazır değerler grubunda 2009 yılına oranla 8.171,59.-TL azalmıştır. Bu azalışın rakamsal olarak fazla olduğunu söyleyebiliriz. İşletme 2009 yılının Ağustos ayında kurulmuş olsa da ve 12 aylık bir faaliyet dönemi olmasa da bankalar hesabında değer olarak artış olmuştur. 2010 yılında ise bankalar hesabındaki tutarın tamamen kullanıldığını görmekteyiz. 2009 yılında müşterilerden vadeli alacaklar tamamen tahsil edildiği bir sonraki döneme devretmediği görülürken, 2010 yılında ise müşterilerden vadeli alacakların tamamının tahsil edilemediğini ve bir sonraki yıla devrettiğini görmekteyiz.

Stokları incelediğimizde, 2010 yılında bir önceki yıla göre 2.273,48.-TL’lik artmış ve üretim bir önceki döneme göre artış göstermiştir. Ancak vade açısından baktığımızda bir önceki dönemle kıyasladığımızda çok fazla bir artış olmadığını söyleyebiliriz. Maddi duran varlıklarda herhangi bir değer görülmemektedir. Bunun nedeni döner sermayeli işletme olduğu için kullanılan bazı varlıkların özellikle demirbaş, makine, tesis ve cihazların devlet ya da belediye tarafından tahsis edilmesindendir. Genel olarak aktif toplamına baktığımızda bir önceki yıla göre 1.387,21.-TL’lik artış olmuştur.

Satıcılara olan vadeli borçlar, tamamen ödenmiş ve bir sonraki dönemde borç olmadığını görmekteyiz. 2009 yılından devreden alınan ve sipariş avansları bu dönemde kullanılmış ve ödenen vergilerde 422,48.-TL’lik artış olmuştur. Ödenecek Döner Sermaye (DÖSE) Yükümlülükleri de bir önceki döneme göre artmıştır. Satışlar bir önceki döneme göre artış gösterdiği için yapılan kesintilerde bu oranda artış göstermiştir. Gerçekleşmiş henüz ödenmemiş giderler bir önceki döneme göre 783,20.-TL’lik artmıştır. Öğrencilere ödenen paylarda 50.-TL’lik artış olmuştur. Kısa vadeli yabancı kaynakların genel toplamında 2.628,14.-TL’lik artış olmuştur. Bu artışın büyük bir bölümü, vergi ödemeleri geri kalanı ise gider tahakkukları ile öğrencilere yapılacak ödemelerden oluşmaktadır.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunu incelediğimizde, herhangi bir değer olmadığını görmekteyiz. Bunun nedeni de çoğunlukta nakit işlem yapılmasının tercih

edilmesinden kaynaklanmaktadır. Daha çok kısa vadeli işlemler tercih edilmekte ve özellikle işlemler bankadaki mevduat hesabı aracılığıyla yapılmaktadır. Bu nedenle hazır değerlerde yer alan kasa hesabında hiçbir hareket görülmemektedir.

Özkaynaklar grubunda, bir önceki döneme göre 1.240,93.-TL'lik azalış olmuştur. Bunun nedeni de satışların artmasına rağmen faaliyet giderlerinin daha da çok artmasını gösterebiliriz. Özkaynaklar grubunda bir erime olduğunu söyleyebiliriz. Gelir tablosuna baktığımızda 2010 yılında maliyet giderlerinin daha fazla pay aldığı görülse de faaliyet giderleri ve diğer giderler adı altında çok fazla giderler yer almaktadır. Giderlerin bir kısmının bazı ödeneklerden karşılandığı düşünülecek olursa üretim giderleri dışında yer alan bu giderlerin fazla olduğunu söyleyebiliriz. İşletme kurulurken 2009 yılında 5.000.-TL'lik sermaye taahhüt edilmiş ve dönem sonunda elde edilen kârdan 2.200.-TL'lik pay tahsis edilmiştir. Mali durum tablosunda bu detayı görmekteyiz. 2009 yılında toplam 6.509,80.-TL kâr elde edilirken, 2010 yılında ise 3.068,87.-TL elde edilmiştir. Bir önceki yıla göre 3.440,93 kâr azalmıştır. Bu çalışmada incelediğimiz döner sermayeli işletme kâr amacı gütmeyeceği için ve amacı yetiştirilmiş iş gücü yetiştirerek piyasaya sunabilmek olduğu için kârın bir önceki yıla göre yüksek çıkması hedeflenmemiştir. Maliyetlerin yönetimi ikinci planda tutulmuştur. Kâr elde etmekten ziyade hizmetin sunulması ön plandadır.

Gelir tablosunu incelediğimizde; bir önceki yıla göre satışlarda artış olmasına rağmen gerek üretim gerekse üretim dışındaki giderlerin çok fazla olması kârın erimesine neden olmuştur. Bu durumda gider ve maliyetlerin yönetiminde kullanılan politikaların 2010 yılında başarısız olduğunu söyleyebiliriz. Faaliyet dönemi olarak kıyasladığımızda 2009 yılında maliyet ve giderlerin yönetimi daha sağlıklı yapılmıştır. 2009 yılında elde edilen 6.509,80.-TL'lik kârın 2.309,80.-TL'lik kısmı fon payı olarak yatırılmış, 2.000,00.-TL'lik kısmı üretimi teşvik primi adı altında dağıtılmış ve 2.200,00.-TL'lik kısmı ise sermayeye eklenmiştir. 2010 yılında ise 3.068,87.-TL'lik elde edilen kârın 1.068,87.-TL'lik kısmı fon payı olarak yatırılmış, 1.000,00.-TL'lik kısmı üretimi teşvik primi adı altında dağıtılmış ve 1.000,00.-TL'lik kısmı ise sermayeye eklenmiştir. Özkaynaklar grubunda 2010 yılında azalış olmuştur. Pasif toplamının büyük bir bölümünü kısa vadeli yabancı kaynaklar oluşturmaktadır.

Özkaynaklara oranla kısa vadeli yabancı kaynakların artması, işletme adına olumsuz olduğunu söyleyebiliriz.

Yurtiçi satışlar, bir önceki döneme göre 49.397,26.-TL artmıştır. 2010 yılında 2.143,00.-TL'lik satıştan iade olması nedeni ile net satışlardaki artış 47.254,26.-TL'dir. Satışların maliyetinde 37.672,57.-TL'lik artış olmuştur. 2009 yılında satışlar ile satışların maliyetini kıyasladığımızda maliyetlerin makul bir değerde olduğu görülürken, 2010 yılında ise maliyetlerin çok fazla olduğunu görmekteyiz. Satışlardaki kâr marjının düşük tutulduğunu söyleyebiliriz.

Mizanları incelediğimizde, işletmenin faaliyetleri içerisinde hizmet üretim maliyeti olduğunu görmekteyiz. Bu yapılan hizmet üretim maliyeti satışlar kalemi içerisinde gösterilmiştir. Nasıl bir hizmet üretimi yapıldığı ayrıca belirtilmediği için üretim maliyetleri içinde soru işareti olarak karşımıza çıkmaktadır. Sadece mal üretimi ve satışına yönelik kâra baktığımızda 9.581,69.-TL'lik artış olmuştur. Burada üretim maliyetleri planlı takip edilerek daha az maliyet ile daha fazla kâr elde edilebileceğini söyleyebiliriz.

Faaliyet giderlerinde, genel yönetim giderleri adı altında bir önceki döneme göre 13.022,62.-TL'lik artış olmuştur. Bu giderlerin ve maliyetlerin artışı 2010 yılında elde edilen kârında azalmasına neden olmuştur. Faaliyet giderlerinde kontrol sağlandığı takdirde faaliyet kârında artış olabileceğini söyleyebiliriz. Bu kalemlerin dışında olağan gelir ve giderler ile olağandışı gelir ve giderlerin Gelir Tablosunda yer almadığını görmekteyiz. Dönem net kârında bir önceki döneme göre 3.440,93.-TL azalış olmuştur. Bu azalış, finansal tablodaki diğer kalemlere ve bir önceki dönemin kârına göre tutarsız görünmektedir.

Satışların maliyeti tablosunu incelediğimizde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri bir önceki döneme göre artmıştır. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerindeki artış, 21.310,82.-TL'dir. Direkt işçilik giderlerinde ise 6.764,74.-TL'dir. Genel üretim giderlerine baktığımızda herhangi bir değer olmadığını görmekteyiz. Bunun nedeni telefon ücretlerinin dışında ödenen elektrik, su vb. ödemelerin belediye tarafından karşılandığı için bu tarz enerji harcamaları olmadığından

genel üretim maliyetleri yer almamaktadır. Ayrıca bu ve benzeri ödemelerin belediye tarafından karşılanmış olmasına rağmen, bu giderlerin dışında yer alan genel üretim giderleri direkt maliyetlere alınmıştır. Bu durum bize maliyetlerin doğru tespit ve tahsis edilmediğini, dağıtımında tutarlı politika izlenmediğini göstermektedir. Gelişigüzel maliyetlerin tespit edilmesinden dolayı sonuçların gerçeği yansıtmadığını söyleyebiliriz.

2010 yılında satışlar çok olduğu için hazineye yatırılan peşin gelirlerin bir önceki döneme göre daha fazla olmuştur. Satışlar 2009 yılında daha çok resmi kurumlara yapılmışken, 2010 yılında ise resmi kurumlara satış yapılmamış daha çok özel kişi ve kurumlara yapılmıştır. Resmi kurumlara yapılan satış 19.776,31.-TL azalış gösterirken, özel kişi ve kurumlara yapılan satış ise 69.173,57.-TL artış göstermiştir.

Öğrenci ve personele yapılan ek ödemelerde; bir önceki döneme göre artış olduğunu görmekteyiz. Üretimi teşvik primlerinde ise bir önceki döneme göre azalış olmuştur. Burada yapılan ödemelerde bazı düzensizliklerin olduğunu ve izlenen politikalarda bazı eksikliklerin olduğunu söyleyebiliriz. Maliyetlerin ve giderlerin özellikle faaliyet giderlerinin düzenli takip edilmesi ve tutarlı politikalar izlenmesi halinde kârın artabileceğini ve işletmede gerek özkaynak gerekse teşvik primleri açısından olumlu gelişmelerin yaşanacağını söyleyebiliriz.

B- FİNANSAL ANALİZ

Çalışmada mali yapısını incelediğimiz döner sermayeli işletmenin mali bilgilerinde bazı kalemlerde yer alması gereken tutarlar olmadığından bütün oranlara yer verilememiştir. Bu bölümde, bir önceki cam fabrikasına ilişkin uygulamada oranların genel açıklamalarına yer verildiği için aynı bilgilere yer verilmemiş, işletmenin mali bilgilerine göre finansal analiz yapılmıştır.

FİNANSAL ANALİZ	X Döner Sermayeli İşletme	
	2009	2010
A- LİKİDİTE ORANLARI		
1-Cari Oran	2,10	1,62
2-Likidite (Asit Test) Oranı	1,44	0,89
3-Nakit Oranı	1,44	0,04
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI		
1-Yabancı Kaynaklar Toplamı/Aktif Toplamı Oranı	0,48	0,62
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	0,52	0,38
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Pasif Top. Oranı	0,48	0,62
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	-	-
5-Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top. Oranı	1,10	0,62
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	-	-
C- DEVİR HIZLARI		
1-Mamul Stok Devir Hızı	-	-
2-Alacak Devir Hızı	-	-
3-Hazır Değerler Devir Hızı	4,36	246,37
4-Dönen Varlık Devir Hızı	2,98	6,10
5-Duran Varlık Devir Hızı	-	-
6-Aktif Devir Hızı	-	-
D- KÂRLILIK ORANLARI		
1-Brüt Satış Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,50	0,33
2-Faaliyet Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,18	0,04
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	-	-
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	-	-
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	0,32	0,30

FİNANSAL ANALİZ	X Döner Sermayeli İşletme	
	2009	2010
A- LİKİDİTE ORANLARI		
1-Cari Oran=Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	$12.440,42/5.930,62 = 2,10$	$13.827,63/8.558,76 = 1,62$
2-Asit Test Oranı=Dönen Varlıklar-Stoklar/Kısa Vadeli Yab. Kaynak.	$12.440,42 - 3.926,52/5.930,62 = 1,44$	$13.827,63 - 6.200,00/8.558,76 = 0,89$
3-Nakit Oranı=Hazır Değerler/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	$8.513,90/5.930,62 = 1,44$	$342,31/8.558,76 = 0,04$
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI		
1-Finansal Kaldıraç Oranı=Yabancı Kaynaklar Top./Aktif Top.	$5.930,62/12.440,42 = 0,48$	$8.558,76/13.827,63 = 0,62$
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	$6.509,80/12.440,42 = 0,52$	$5.268,87/13.827,63 = 0,38$
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Pasif Top. Oranı	$5.930,62/12.440,42 = 0,48$	$8.558,76/13.827,63 = 0,62$
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	-	-
5-Finansman Oranı=Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top.	$6.509,80/5.930,62 = 1,10$	$5.268,87/8.558,76 = 0,62$
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	-	-
C- DEVİR HIZLARI		
1-Mamul Stok Devir Hızı=Satılan Mamul Maliyeti/Ort. Mamul Stoku	-	-
2-Alacak Devir Hızı=Ticari Alacaklar/Net Satışlar	-	-
3-Hazır Değerler Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Hazır Değerler	$37.079,77/8.513,90 = 4,36$	$84.334,03/342,31 = 246,37$
4-Dönen Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Dönen Varlıklar	$37.079,77/12.440,42 = 2,98$	$84.334,03/13.827,63 = 6,10$
5-Duran Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Duran Varlıklar	-	-
6-Aktif Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Toplam Aktif	-	-
D- KÂRLILIK ORANLARI		
1-Brüt Satış Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	$18.372,24/37.079,77 = 0,50$	$27.953,93/84.334,03 = 0,33$
2-Faaliyet Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	$6.509,80/37.079,77 = 0,18$	$3.068,87/84.334,03 = 0,04$
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	-	-
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	-	-
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	$11.862,44/37.079,77 = 0,32$	$24.885,06/84.334,03 = 0,30$

Cari oran 2009 yılında 2,10 olarak görülürken 2010 yılında ise 1,62'dir. İşletmenin cari oranı, birden büyük olduğu için net işletme sermayesi yeterli ve kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücüne sahiptir. Sonuç genel olarak olumlu şeklinde değerlendirilse de 2010 yılında cari oran düştüğü için bir önceki yıla göre olumsuz olduğunu söyleyebiliriz.

İşletmenin asit-test oranı, 2009 yılında 2010 yılına göre daha iyi sonuçtadır. 2010 yılında birden küçük olduğu için likidite durumu kötü ve iyi durumda değildir. Bir önceki döneme göre, likidite durumu biraz daha risklidir.

İşletmenin nakit oranı; 2009 yılında 1,44 çıkmışken, 2010 yılında ise 0,04 çıkmıştır. Nakit oranın 0,20'nin altına düşmemesi gerekmektedir. 2010 yılında nakit oran çok düşmüştür. Bu durumda işletmenin nakit sorunları olabileceği gibi kredi bulmasının da zor olabileceğini söyleyebiliriz. İşletme ilerleyen dönemlerde, kısa vadeli borçlarını karşılamada sorunlar yaşayabilir.

Finansal kaldıraç oranı, 2009 yılında 0,48'dir. 2010 yılında ise 0,62'dir. 2010 yılında bir önceki yıla göre oranda artış olmuştur. Bu oranın yüksek çıkması kâr payı alacaklar için olumludur ancak kredi verenler için olumsuzdur. Kredi verenler bu oranın küçük olmasını isterler. Çünkü bu oran küçükse kredi verenler için alacakların tahsil olanağı vardır. İşletme için orandaki artış çok fazla olmadığı için kredi veren kurumlar adına olumlu, kâr payı alacaklar için olumsuz olarak değerlendirilebilir. Ancak bu işletme kâr amacı gütmeyen bir işletme olduğu için kâr payı alacaklar ya da kredi verenler açısından yapılan değerlendirme bu işletme için söz konusu değildir.

Özkaynakların aktife oranı, 2009 yılında 0,52 iken 2010 yılında 0,38 olduğunu görmekteyiz. İşletmenin uzun vadeli borçlarını ödeme gücü bir önceki döneme göre düşmüştür. Düşmesi nedeniyle kâr marjının da düşük olacağını söyleyebiliriz. Ayrıca bu oranın bir önceki yıla göre düşmesi 2010 yılındaki yönetimin başarısızlığını da bize göstermektedir.

Kısa vadeli yabancı kaynakların pasif toplamına oranı, 2009 yılında 0,48 çıkarken, 2010 yılında ise 0,62 çıkmıştır. Bir önceki yıla göre artış olduğunu görmekteyiz. Her iki dönemde de 0,30 değerini aştığı için olumsuz bir sonuç olarak

değerlendirebiliriz. Kısa vadeli yabancı kaynakların artması işletme faaliyetlerinde üçüncü kişilerin baskısının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Finansman oranında, 2009 yılında durum iyiymken, 2010 yılında bu oran birden küçük çıkmış ve durum kötüye gitmiştir. 2010 yılında işletmenin bir önceki döneme göre mali bağımsızlık derecesi düşmüştür. İşletme için alacaklıların baskılarının daha fazla olabileceğini söyleyebiliriz.

Hazır değerler devir hızı, 2010 yılında bir önceki döneme göre oldukça fazla artmıştır. Bu dengesiz görüntü hazır değerlerde yer alan bankalar hesabının satışlara oranla çok az olmasından kaynaklanmaktadır. Hazır değerlerin satış hasılatı ile kaç ayda karşılandığını gösteren orandır. İşletme için bu oran, bir önceki döneme göre çok fazla artış gösterdiğinden bu durum olumlu değildir.

Dönen varlıklar devir hızı bu oran, 2009 yılına göre 2010 yılında daha yüksek çıkmıştır. Bu oranın yüksek çıkması dönen varlıkların verimliliğinin yüksek olduğunun göstergesi olarak değerlendirilse de işletmede kârlılık düşük olduğu için tam olarak verimlilikten bahsedebilmek mümkün değildir. Bu oranın yüksek çıkmasındaki nedenlerden biri 2010 yılında bankalar hesabındaki bakiyenin çok düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle 2010 yılı ile 2009 yılını kıyaslarken olumlu bir sonuç olarak değerlendiremeyiz.

Toplam aktifler devir hızı oranı, çalışmada yer verdiğimiz bu işletmede duran varlıklar olmadığından ve sonuç dönen varlıklar devir hızı oranı ile aynı çıkacağı için hesaplanmamıştır.

Brüt satış kârı-net satışlar oranı, 2009 yılına oranla 2010 yılında azalmıştır. Bu oranın yüksek çıkması işletmenin lehinedir. Net satışların yüzde kaçının brüt satış kârı olduğunu gösterir. Bu oranın yeterli olup olmadığı benzer işletmelerin oranları ile kıyaslanarak yorumlanmalıdır.

Faaliyet kârı-net satışlar oranı, 2009 yılında daha iyi durumdayken, 2010 yılında ise bir önceki döneme göre düşmüştür. İşletmenin iş hacmi rantabilitesi bir

önceki döneme göre düşmüştür. İşletme esas faaliyetlerinden kâr elde etmiş olsa da bir önceki döneme göre faaliyet kârında azalma olduğunu görmekteyiz.

Dönem kârı ve net kârın net satışlara oranı, seçmiş olduğumuz işletmede dönem kârı ve net kâr faaliyet kârı ile aynıdır. Bu nedenle sonuç aynı çıkacağından tekrar hesaplanmamıştır.

Faaliyet giderleri-net satışlar oranı, 2010 yılında oran 2009 yılına göre düşmüştür. Orandaki bu düşüş çok fazla değildir. Bu oran faaliyet giderlerinin dönem kârı üzerindeki ağırlık derecesini göstermektedir. İşletmede, faaliyet giderleri 2010 yılında artış gösterdiğinden dönem kârını azaltıcı etkisi olmuştur.

Finansal analize göre; döner sermayeli işletmede bazı kalemlerde ciddi farklar olduğu ve bu farkların bazı tutarlar ile dengelendiğini görmekteyiz. Genel durumu incelediğimizde, bazı giderlerde artış yaşanırken elde edilen kârın azalmasına neden olmuştur. Bir önceki döneme göre çok fazla büyüme elde edilememiştir.

Maliyetlerin takibinde izlenen politikalar ve muhasebe düzenindeki bazı eksiklerden dolayı sonuçlar gerçeği yansıtmamaktadır. Tüm giderler direkt maliyetler olarak gösterilerek kaynaklarda plansız kullanım söz konusudur. Her ne kadar küçük bir birim ve kâr amacı gütmeyen bir işletme olsa da incelemiş olduğumuz bu işletme, bölümler arasında kontrol sağlanabilir. Bölümlerde yapılan işin tanımına göre kullanılan malzemeler günlük ya da aylık olarak geçmişteki bazı üretim verilerine göre bütçelenmiş verilerek tespit edilerek gerçekleşen ile bütçelenmiş veriler arasında kontrol sağlanabilir. Her bölümde kullanılan malzemeler ve işçilik bilgisayar ortamında tek bir sistem üzerinden takip edilebilir. Her bir bölümde oluşan maliyetler sonrasında tek çatı altında toplanarak dönemsel olarak faaliyet sonuçları olarak raporlanabilir. Belirli dönemlerde düzenli olarak denetim yapılabilir.

Faaliyet giderlerindeki artışa yönelik bazı düzenlemeler yapılabilir. Küçük bir birim ve müşteri portföyünün daha kısıtlı olduğu için üretimde siparişe yönelik çalışılması halinde daha verimli sonuçlar elde edilebilir. Üretilen her mamulün satışı gerçekleşmediği takdirde ek bir maliyete neden olacağı için böyle bir çözüm yolu getirilebilir.

Kalite kontrol açısından bazı çalışmalar yapılabilir. Üretim maliyetini azaltmak adına kalitesi düşük cam objelerin kullanılması sonucunda iadelere neden olabilmektedir. İadelerin ek bir yük getirmemesi adına daha kaliteli cam ürünler kullanılabilir. Dekorasyonda kullanılan bazı malzemelerde benzer işlem için kullanılabilecek ürünler tercih edilebilir. Bölümler arasında yapılan işlemlerin ve maliyetlerinin doğru kontrol edilebilmesi halinde olumlu gelişmeler yaşanabileceği ve işletme adına büyüme gerçekleşebileceğini söyleyebiliriz.

Çalışmada yer verdiğimiz işletmenin mali bilgilerine göre değerlendirme yapılmasının yanı sıra, faaliyette bulunduğu sektör açısından da analiz edilmelidir. Mali yapısını incelediğimiz bu işletme döner sermayeli bir işletmedir. Döner sermayeli işletmelerin genel profilini incelediğimizde, 2009 yılında Türkiye genelinde 893, İstanbul’da 83, 2010 ve 2011 yılının başlangıcı itibari ile Türkiye genelinde 934, İstanbul’da ise 89 adet döner sermayeli işletmenin kayıtlı olduğunu görmekteyiz. Döner sermayeli işletmelerin özet mali bilgilerine Ek 30’da yer verilmiştir.

Döner sermayeli işletmeler içerisinde seçmiş olduğumuz bu işletme, çıraklık ve yaygın eğitim kuruluşları grubuna girmektedir. Bu grubu incelediğimizde; 2008 yılında okul sayısı 121, 2009 yılında 124, 2010 yılında ise 125 olduğunu görmekteyiz. Bir önceki yıla göre okul sayısında çok fazla olmasa da artış yaşanmıştır. Tahsis edilen toplam sermayeye baktığımızda çalışmada yer verdiğimiz işletmemizin payı ve yerine getirilmesinde herhangi bir sorun olmamıştır. Toplam ciro 2009 yılında; 26.763.324,33.-TL, kâr ise 3.788.645,56.-TL’dir.⁴⁹²

2010 verilerini incelediğimizde, grup bünyesinde çok fazla bir artış olmamıştır. Bu verilere göre çalışmada incelediğimiz işletme için kıyasladığımızda; 2009 yılında bağlı bulunduğu gruba göre pay açısından sonuç iyiirken, 2010 yılında mevcut grup içerisindeki payının iyi olmadığını görmekteyiz. İşletmenin temel amacı kâr elde etmek olmadığı için kârlılık açısından kontrol yetersiz kalmıştır. İşletmenin temel amacı; üretime katkıda bulunmak ve piyasaya kaliteli, işinin ehli işgücü yetiştirebilmektir. Temel amaç bu olsa da grup bazında değerlendirildiğinde bazı eksiklerin olduğunu söyleyebiliriz. Bu eksiklerin tamamlanması ve politikaların tutarlı uygulanması halinde,

⁴⁹² “M.E.B. İşletmeler Dairesi Başkanlığı İstatistiki Veriler”, <http://idb.meb.gov.tr/>, (05.Nisan.2011).

mali durumun daha iyiye gidebileceği ve sonuç olarak maliyet açısından büyük avantajlar elde edilebileceği düşüncesindeyiz.

5.3. CAM SATIŞ MAĞAZASINA İLİŞKİN UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde mali bilgilerine yer verilen işletme, 2007 yılında kurulmuş, cam ürünleri satan züccaciye olarak faaliyette bulunmaktadır. Cam üretimi yapan fabrikalar kadar büyük ölçekli değildir. Bu işletmede cam üretimi yapılmamaktadır. Amacı işletme sürekliliğini sağlayarak hesap dönemi itibari ile kâr elde etmek, büyümek ve müşterilerine kaliteli ürünleri sunarak taleplerini karşılamaktır. Sermayesi 120.000.-TL'dir. İşletme ticari kâr amacı gütmektedir. Limited şirket olarak kurulmuştur. Kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisinin yanı sıra KDV ve geçici vergi ödemekle mükelleftir. Kaynakta yapılan kesintiler muhtasar beyanname ile beyan edilmektedir. Ticaret odasına kayıtlıdır. Sermaye Piyasası Kuruluna tabi değildir.

Çalışmanın bu bölümünde üretimini yapmadan sadece alış ve satışını yapan Y satış mağazasının, 2009 ile 2010 hesap dönemine ait bilanço, gelir tablosu ve satışların maliyeti tablolarına yer verilmiştir. Bu bilgilere göre karşılaştırmalı finansal tablolar analizi ve finansal analiz yapılmıştır. Muhasebe kayıtları ticaret işletmelerinde yapılan kayıtlar gibidir. Muhasebe kayıtlarına örnek olarak üretim maliyetinin hesaplanması bölümünde değinildiği için tekrar bu bölümde örnekler verilmemiştir. Y satış mağazasının 2009 ve 2010 hesap dönemine ait finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Bilanço Tablosu	31.12.2009	31.12.2010
<i>I- DÖNEN VARLIKLAR</i>	<i>392.952,99</i>	<i>531.017,60</i>
A-Hazır Değerler	24.300,69	53.399,70
1-Kasa	10.550,19	6.949,60
3-Bankalar	13.750,50	43.450,10
5-Diğer Hazır Değerler	-	3.000,00
B-Menkul Kıymetler	-	-
C-Ticari Alacaklar	10.521,60	23.451,40
1-Alıcılar	3.550,00	12.800,90
2-Alacak Senetleri	5.400,50	9.044,30
5-Verilen Depozito ve Teminatlar	105,50	140,60
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	1.465,60	1.465,60
D-Diğer Alacaklar	-	-
E-Stoklar	358.130,70	454.166,50
4-Ticari Mallar	356.300,20	452.201,20
5- Diğer Stoklar	-	-
7- Verilen Sipariş Avansları	1.830,50	1.965,30
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-
G-Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahak.	-	-
H-Diğer Dönen Varlıklar	-	-
<i>II-DURAN VARLIKLAR</i>	<i>37.706,86</i>	<i>62.290,46</i>
A-Ticari Alacaklar	-	-
B- Diğer Alacaklar	-	-
C-Mali Duran Varlıklar	-	-
D-Maddi Duran Varlıklar	28.190,86	43.690,16
5-Taşıtlar	15.100,60	27.700,00
6-Demirbaşlar	18.250,40	23.450,20
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	(5.160,14)	(7.460,04)
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-
F-Özel Tükenmeye Tabii Varlıklar	-	-
G-Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tahak.	9.516,00	18.600,30
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	9.516,00	18.600,30
H-Diğer Duran Varlıklar	-	-
<i>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</i>	<i>430.659,85</i>	<i>593.308,06</i>

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Bilanço Tablosu	31.12.2009	31.12.2010
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	192.100,87	222.346,36
A-Mali Borçlar	-	-
B-Ticari Borçlar	65.340,00	106.794,93
1-Satıcılar	65.340,00	106.794,93
C-Diğer Borçlar	110.520,30	110.350,68
1-Ortaklara Borçlar	110.520,30	110.350,68
D-Alınan Avanslar	-	-
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	-	-
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	2.986,00	5.200,75
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.225,70	4.345,00
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	760,30	855,75
G-Borç ve Gider Karşılıkları	13.254,57	-
1-Dönem Kârı Vergi/Diğer Yasal Yüküm.Karş.	24.709,92	33.100,68
2-Dönem Kâr.Peşin Ödenen Vergi Diğer Yük.(-)	(11.455,35)	(33.100,68)
H-Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahak.	-	-
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	-
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	-	-
A-Mali Borçlar	-	-
B-Ticari Borçlar	-	-
C-Diğer Borçlar	-	-
D-Alınan Avanslar	-	-
E-Borç ve Gider Karşılıkları	-	-
F-Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahak.	-	-
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	-
III-ÖZKAYNAKLAR	238.558,98	370.961,70
A-Ödenmiş Sermaye	120.000,00	120.000,00
1-Sermaye	120.000,00	120.000,00
2-Ödenmemiş Sermaye (-)	-	-
B-Sermaye Yedekleri	-	-
C-Kâr Yedekleri	-	-
D-Geçmiş Yıllar Kârları	19.719,30	118.558,98
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-
F-Dönem Net Kârı	98.839,68	132.402,72
G-Dönem Net Zararı (-)	-	-
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	430.659,85	593.308,06

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Gelir Tablosu	31.12.2009	31.12.2010
A-BRÜT SATIŞLAR	360.500,00	560.450,00
1-Yurtiçi Satışlar	360.500,00	560.450,00
2-Yurtdışı Satışlar	-	-
3-Diğer Gelirler	-	-
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	-
1-Satıştan İadeler (-)	-	-
2-Satış İskontoları (-)	-	-
3-Diğer İndirimler (-)	-	-
C-NET SATIŞLAR	360.500,00	560.450,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(180.350,00)	(315.560,50)
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-	-
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(180.350,00)	(315.560,50)
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	-
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	-
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	180.150,00	244.889,50
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(40.650,70)	(52.241,10)
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(15.350,70)	(17.640,80)
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	(25.300,00)	(34.600,30)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	139.499,30	192.648,40
F-DİĞ.FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	8.400,50	9.640,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	-	-
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	-	-
3-Faiz Gelirleri	-	-
4-Komisyon Gelirleri	-	-
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	-
6-Menkul Kıymetler Satış Kârları	-	-
7-Kambiyo ve Borsa Değer Artış Kârları	-	-
8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	-
9-Enflasyon Düzeltmesi Kârları	-	-
10-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	8.400,50	9.640,00
G-DİĞ.FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARAR (-)	(24.350,20)	(36.785,00)
1-Komisyon Giderleri (-)	-	-
2-Karşılık Giderleri (-)	-	-
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	-	-
4-Kambiyo ve Borsa Değer Azalış Zararları (-)	-	-
5-Reeskon Faiz Giderleri (-)	-	-
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	-	-
7-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(24.350,20)	(36.785,00)
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	123.549,60	165.503,40
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	-	-
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	-	-
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	-	-
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-	-
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-	-
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-	-
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-	-
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	123.549,60	165.503,40
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. (-)	(24.709,92)	(33.100,68)
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI (-)	98.839,68	132.402,72

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Satışların Maliyeti Tablosu	31.12.2009	31.12.2010
ÜRETİM MALİYETİ	-	-
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	-	-
B- Direkt İşçilik Gideri	-	-
C- Genel Üretim Gideri	-	-
D- Yarı Mamul Kullanımı	-	-
1-Dönem Başı Stok (+)	-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	-
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ	-	-
E- Mamul Stoklarında Değişim	-	-
1- Dönem Başı Stok (+)	-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	-
3- İç Tüketim (-)	-	-
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ	-	-
TİCARİ FAALİYETLER		
1- Dönem Başı Ticari Mal Stoku (+)	36.650,20	356.300,20
2- Dönem İçi Alışlar (+)	500.000,00	411.461,50
3- Dönem Sonu Ticari Mal Stoku (-)	(356.300,20)	(452.201,20)
4- İç Tüketim (-)	-	-
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	180.350,00	315.560,50
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ	-	-
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)	180.350,00	315.560,50

Y satış mağazasının finansal tablolarını incelediğimizde; üretim işletmelerinin finansal tablolarında yer alan bazı kalemlerden farklılık olduğunu görmekteyiz. Bu farklılığa; ticari mallar, satılan ticari malın maliyeti ve maliyet hesaplarını örnek olarak verebiliriz. Üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme hesabı kullanılarak mamul aşamasına gelene kadar geçen süreçte maliyet hesapları kullanılmış ve mamul aşamasına geldiğinde ise mamuller hesabına aktarılmıştır. Satış mağazasında ise alınan mallar ticari mallar hesabında, satılan mallar ise yurt içi ya da yurt dışı satışlar hesabında izlenmektedir.

Satış mağazalarında ticari mallar hesabı kullanıldığı için satılan malın maliyeti için satılan ticari malın maliyeti hesabı kullanılmaktadır. Üretim işletmelerinde ise satılan mamul ya da hizmet üretimi yapılıyor ise satılan hizmet maliyeti hesapları kullanılmaktadır. Maliyet hesaplarında, satış mağazasında o hesap döneminde işçilere ödenen ücretler, pazarlama, satış dağıtım giderleri gibi tutarları maliyet hesaplarında 7/A ya da 7/B seçeneği kullanılmasına göre takip edilmektedir. Takip edilen bu giderler ürün maliyetine dahil edilmemektedir. Dönem içinde kayıt edilen işlemler dönem sonunda sonuç hesaplarına yansıtılarak kapatılırlar. Üretim işletmelerinde ise üretilen mamulün maliyetine giren her türlü tutarı direk ve endirekt olmasına göre belirlenerek

maliyet hesaplanmaktadır. Dönem içinde maliyet hesaplarında takip edilen mamul maliyetleri dönem sonunda yansıtma işlemi ile kapatılmaktadır.

A- KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ

Çalışmada yer verdiğimiz Y satış mağazasının karşılaştırmalı finansal tabloları ve finansal analizi aşağıdaki gibidir:

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Karşılaştırmalı Bilanço Tablosu	31.12.2009	31.12.2010	Artış (+)	Azalış (-)
I- DÖNEN VARLIKLAR	392.952,99	531.017,60	138.064,61	-
A-Hazır Değerler	24.300,69	53.399,70	29.099,01	-
1-Kasa	10.550,19	6.949,60	-	3.600,59
3-Bankalar	13.750,50	43.450,10	29.699,60	-
5-Diğer Hazır Değerler	-	3.000,00	3.000,00	-
B-Menkul Kıymetler	-	-	-	-
C-Ticari Alacaklar	10.521,60	23.451,40	12.929,80	-
1-Alıcılar	3.550,00	12.800,90	9.250,90	-
2-Alacak Senetleri	5.400,50	9.044,30	3.643,80	-
5-Verilen Depozito ve Teminatlar	105,50	140,60	35,10	-
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	1.465,60	1.465,60	-	-
D-Diğer Alacaklar	-	-	-	-
E-Stoklar	358.130,70	454.166,50	96.035,80	-
4-Ticari Mallar	356.300,20	452.201,20	95.901,00	-
5- Diğer Stoklar	-	-	-	-
7- Verilen Sipariş Avansları	1.830,50	1.965,30	134,80	-
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	-	-
G-Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahak.	-	-	-	-
H-Diğer Dönen Varlıklar	-	-	-	-
II-DURAN VARLIKLAR	37.706,86	62.290,46	24.583,60	-
A-Ticari Alacaklar	-	-	-	-
B- Diğer Alacaklar	-	-	-	-
C-Mali Duran Varlıklar	-	-	-	-
D-Maddi Duran Varlıklar	28.190,86	43.690,16	15.499,30	-
5-Taşitlar	15.100,60	27.700,00	12.599,40	-
6-Demirbaşlar	18.250,40	23.450,20	5.199,80	-
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	(5.160,14)	(7.460,04)	(2.299,90)	-
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-
F-Özel Tükenmeye Tabii Varlıklar	-	-	-	-
G-Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tahak.	9.516,00	18.600,30	9.084,30	-
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	9.516,00	18.600,30	9.084,30	-
H-Diğer Duran Varlıklar	-	-	-	-
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	430.659,85	593.308,06	162.648,21	-

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Karşılaştırmalı Bilanço Tablosu	31.12.2009	31.12.2010	Artış (+)	Azalış (-)
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	192.100,87	222.346,36	30.245,49	-
A-Mali Borçlar	-	-	-	-
B-Ticari Borçlar	65.340,00	106.794,93	41.454,93	-
1-Satıcılar	65.340,00	106.794,93	41.454,93	-
C-Diğer Borçlar	110.520,30	110.350,68	-	169,62
1-Ortaklara Borçlar	110.520,30	110.350,68	-	169,62
D-Alınan Avanslar	-	-	-	-
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	-	-	-	-
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	2.986,00	5.200,75	2.214,75	-
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.225,70	4.345,00	2.119,30	-
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	760,30	855,75	95,45	-
G-Borç ve Gider Karşılıkları	13.254,57	-	-	13.254,57
1-Dönem Kârı Vergi/Diğer Yasal Yüküm.Karş.	24.709,92	33.100,68	8.390,76	-
2-Dönem Kâr.Peşin Ödenen Vergi Diğer Yük.(-)	(11.455,35)	(33.100,68)	(21.645,33)	-
H-Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahak.	-	-	-	-
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	-	-	-
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	-	-	-	-
A-Mali Borçlar	-	-	-	-
B-Ticari Borçlar	-	-	-	-
C-Diğer Borçlar	-	-	-	-
D-Alınan Avanslar	-	-	-	-
E-Borç ve Gider Karşılıkları	-	-	-	-
F-Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahak.	-	-	-	-
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	-	-	-
III-ÖZKAYNAKLAR	238.558,98	370.961,70	132.402,72	-
A-Ödenmiş Sermaye	120.000,00	120.000,00	-	-
1-Sermaye	120.000,00	120.000,00	-	-
2-Ödenmemiş Sermaye (-)	-	-	-	-
B-Sermaye Yedekleri	-	-	-	-
C-Kâr Yedekleri	-	-	-	-
D-Geçmiş Yıllar Kârları	19.719,30	118.558,98	98.839,68	-
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-	-	-
F-Dönem Net Kârı	98.839,68	132.402,72	33.563,04	-
G-Dönem Net Zararı (-)	-	-	-	-
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	430.659,85	593.308,06	162.648,21	-

Y satış mağazasının 2009 ve 2010 yılına göre bilanço tablosunu karşılaştırdığımızda; varlıklar bölümünde 162.648,21.-TL artış olduğunu görmekteyiz. Varlıkları detaylı bir şekilde incelediğimizde; dönen ve duran varlıklarda artış olmuştur. Bu artış; dönen varlıklarda 138.064,61.-TL, duran varlıklarda ise 24.583,60.-TL'dir.

Dönen varlıklar grubunda; kasada azalış diğer kalemlerde artış olmuştur. Kasadaki azalış nedeni nakdin bankalar hesabına nakledilmesidir. Nakdin transferi nedeni ile bankalar kaleminde artış olmuştur. Hazır değerlerdeki artış, 29.099,01.-

TL'dir. Bu artış içerisinde; 29.699,60.-TL'lik bankalardaki artış, 3.600,59.-TL'lik kasalardaki azalış ve 3.000,00.-TL'lik diğer hazır değerlerdeki artış olduğunu görmekteyiz. Ticari alacaklarda, 12.929,80.-TL'lik artış olmuştur. Bu artışta büyük pay vadeli alacaklara aittir. Takibinde senetli alacaklar yer almaktadır. Satışlardaki artışla kıyasladığımızda vadeli ticari alacakların tahsilatının sağlandığını söyleyebiliriz. Stoklar bölümünde 96.035,80.-TL'lik artış yaşanmıştır. Satışların maliyeti tablosunda dönem içi alışlarla kıyasladığımızda bir önceki döneme göre azalış olmuştur. Bir önceki dönemin dönem sonu stoğu bir sonraki döneme devrettiği için stok kaleminde artış olduğu görülmektedir. Dönen varlıklar grubunda en büyük artış payını, 96.035,80.-TL ile stoklar kalemi almıştır.

Duran varlıklar grubunu incelediğimizde, 24.583,60.-TL'lik bir önceki döneme göre artış olduğunu görmekteyiz. Bu grup içerisinde maddi duran varlıklar ile gelecek yıllara ait giderler kalemlerinde artış olmuştur. Maddi duran varlıklarda 15.499,30.-TL, gelecek yıllara ait giderlerde ise, 9.084,30.-TL artış olmuştur. Toplam varlıkları değerlendirdiğimizde; bu işletme dönen varlıklar kaleminde daha aktif olduğunu söyleyebiliriz. Duran varlıklara yatırım, dönen varlıklara göre daha az yapılmıştır.

Toplam kaynaklarda, 162.648,21.-TL'lik artış olmuştur. Toplam kaynaklardaki artışın 30.245,49.-TL'lik kısmı yabancı kaynaklara, 132.402,72.-TL'lik kısmı ise özkaynaklara aittir. Uzun vadeli yabancı kaynaklar ile işletme faaliyette bulunmamıştır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda ticari borçlar ve vergilerde hareketlilik olmuştur. Satıcılara olan borçta artış bu grup içerisinde en fazladır. Satıcılara borçların dışında ortaklara olan borçlarda bir önceki döneme göre azalış olmuştur. Nakit ve benzeri kalemleri incelediğimizde; borçların çok fazla olmasından dolayı ileri dönemlerde borçların ödenmesinde işletme güçlüğüle karşılaşabileceğini söyleyebiliriz. Uzun vadeli yabancı kaynaklar sınıfında her hangi bir işlem yapılmamıştır.

Özkaynaklar grubunda 132.402,72.-TL'lik artış olmuştur. En büyük artış payı 98.839,68.-TL ile geçmiş yıl kârları almıştır. Geçmiş yıl kârları işletmede kâr yedekleri sınıfında bırakılmıştır. İkinci sırada 33.563,04.-TL'lik tutarla dönem net kârı takip etmektedir. İşletme kısa vadeli borçlarını ödememiş olsa da alacaklarını tahsil etmede

sorun yaşamadığını ve bir önceki döneme göre elde edilen kârın iyi olduğunu söyleyebiliriz.

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu	31.12.2009	31.12.2010	Artış (+)	Azalış (-)
A-BRÜT SATIŞLAR	360.500,00	560.450,00	199.950,00	-
1-Yurtiçi Satışlar	360.500,00	560.450,00	199.950,00	-
2-Yurtdışı Satışlar	-	-	-	-
3-Diğer Gelirler	-	-	-	-
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	-	-	-
1-Satıştan İadeler (-)	-	-	-	-
2-Satış İskontoları (-)	-	-	-	-
3-Diğer İndirimler (-)	-	-	-	-
C-NET SATIŞLAR	360.500,00	560.450,00	199.950,00	-
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(180.350,00)	(315.560,50)	(135.210,50)	-
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-	-	-	-
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(180.350,00)	(315.560,50)	(135.210,50)	-
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	-	-	-
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	-	-	-
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	180.150,00	244.889,50	64.739,50	-
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(40.650,70)	(52.241,10)	(11.590,40)	-
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	-	-	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(15.350,70)	(17.640,80)	(2.290,10)	-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	(25.300,00)	(34.600,30)	(9.300,30)	-
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	139.499,30	192.648,40	53.149,10	-
F-DİĞ.FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	8.400,50	9.640,00	1.239,50	-
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	-	-	-	-
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	-	-	-	-
3-Faiz Gelirleri	-	-	-	-
4-Komisyon Gelirleri	-	-	-	-
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	-	-	-
6-Menkul Kıymetler Satış Kârları	-	-	-	-
7-Kambiyo ve Borsa Değer Artış Kârları	-	-	-	-
8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	-	-	-
9-Enflasyon Düzeltmesi Kârları	-	-	-	-
10-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	8.400,50	9.640,00	1.239,50	-
G-DİĞ.FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARAR (-)	(24.350,20)	(36.785,00)	(12.434,80)	-
1-Komisyon Giderleri (-)	-	-	-	-
2-Karşılık Giderleri (-)	-	-	-	-
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	-	-	-	-
4-Kambiyo ve Borsa Değer Azalış Zararları (-)	-	-	-	-
5-Reeskon Faiz Giderleri (-)	-	-	-	-
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	-	-	-	-
7-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(24.350,20)	(36.785,00)	(12.434,80)	-
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-	-	-
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-	-	-
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-	-	-
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	123.549,60	165.503,40	41.953,80	-
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	-	-	-	-
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	-	-	-	-
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	-	-	-	-
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-	-	-	-
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-	-	-	-
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-	-	-	-
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-	-	-	-
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	123.549,60	165.503,40	41.953,80	-
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. (-)	(24.709,92)	(33.100,68)	(8.390,76)	-
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI (-)	98.839,68	132.402,72	33.563,04	-

Gelir tablosunu incelediğimizde, satışlarda 199.950,00.-TL’lik artış olmuştur. Satıştan indirimler olmadığı için net satışlarda herhangi bir değişiklik olmamıştır. Satılan ticari malın maliyetinde bir önceki döneme göre 135.210,50.-TL’lik artış yaşanmıştır. 11.590,40.-TL’lik faaliyet giderinde artış olmuştur. Faaliyet giderlerindeki artışta en büyük pay genel yönetim giderlerine aittir. Olağan faaliyetlerden gelir ve kârlarda 1.239,50.-TL’lik artış yaşanmıştır. Olağan faaliyetlerden gider ve zararlar ise 12.434,80.-TL’lik artış olmuştur. Olağan faaliyetlerden giderler, gelirlere oranla daha fazladır. Olağan faaliyetlerden dolayı gerçekleşen giderlerdeki artış fazla olsa da sonuç olumludur ve olağan kâr çıkmıştır. Kârdaki artışa oranla vergilerde 8.390,76.-TL artış yaşanmıştır. Dönem net kârında da bir önceki döneme göre artış olmuştur. Bu artış, 33.563,04.-TL’dir.

Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti. Karşılaştırmalı Satışların Maliyeti Tablosu	31.12.2009	31.12.2010	Artış (+)	Azalış (-)
ÜRETİM MALİYETİ	-	-	-	-
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	-	-	-	-
B- Direkt İşçilik Gideri	-	-	-	-
C- Genel Üretim Gideri	-	-	-	-
D- Yarı Mamul Kullanımı	-	-	-	-
1-Dönem Başı Stok (+)	-	-	-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	-	-	-
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ	-	-	-	-
E- Mamul Stoklarında Değişim	-	-	-	-
1- Dönem Başı Stok (+)	-	-	-	-
2- Dönem Sonu Stok (-)	-	-	-	-
3- İç Tüketim (-)	-	-	-	-
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ	-	-	-	-
TİCARİ FAALİYETLER				
1- Dönem Başı Ticari Mal Stoku (+)	36.650,20	356.300,20	319.650,00	-
2- Dönem İçi Alışlar (+)	500.000,00	411.461,50	-	88.538,50
3- Dönem Sonu Ticari Mal Stoku (-)	(356.300,20)	(452.201,20)	(95.901,00)	-
4- İç Tüketim (-)	-	-	-	-
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	180.350,00	315.560,50	135.210,50	-
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ	-	-	-	-
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)	180.350,00	315.560,50	135.210,50	-

Satışların maliyeti tablosunu incelediğimizde; satılan ticari malın maliyetinde 135.210,50.-TL’lik artış olmuştur. Dönem başı ticari mal stoklarında artış yaşanırken, 2010 yılında dönem içi alışlar 88.538,50.-TL’lik azalmıştır. Dönem sonu ticari mal mevcudunda 95.901,00.-TL’lik artış yaşanmıştır. Satış kalemleri ile kıyasladığımızda kârlı mal satışı söz konusu olduğunu söyleyebiliriz.

B- FİNANSAL ANALİZ

Bu bölümde, çalışmada mali yapısını incelediğimiz Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti.'nin mali bilgilerinde yer alan kalemlere göre finansal analiz yapılmıştır. Fabrika ve atölye uygulamalarında oranların hesaplanmasına yönelik detaylı bilgiler verildiğinden aynı bilgilere tekrar bu bölümde yer verilmemiştir. Satış mağazasının 2009 ve 2010 yıllarının karşılaştırılmasının yapıldığı finansal analiz bilgileri aşağıdaki gibidir:

FİNANSAL ANALİZ	Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti.	
	2009	2010
A- LİKİDİTE ORANLARI		
1-Cari Oran	2,05	2,39
2-Likidite (Asit Test) Oranı	0,18	0,35
3-Nakit Oranı	0,13	0,24
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI		
1-Yabancı Kaynaklar Toplamı/Aktif Toplamı Oranı	0,45	0,38
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	0,55	0,63
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	0,45	0,38
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	-	-
5-Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top. Oranı	1,24	1,67
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	0,16	0,17
C- DEVİR HIZLARI		
1-Stok Devir Hızı	0,40	0,52
2-Alacak Devir Hızı	0,03	0,04
3-Hazır Değerler Devir Hızı	14,84	10,50
4-Dönen Varlık Devir Hızı	0,92	1,06
5-Duran Varlık Devir Hızı	9,56	9,01
6-Aktif Devir Hızı	0,84	0,95
D- KÂRLILIK ORANLARI		
1-Brüt Satış Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,50	0,44
2-Faaliyet Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	0,39	0,34
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	0,34	0,30
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	0,27	0,24
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	0,11	0,09

FİNANSAL ANALİZ	Y Züccaciye Tic. Ltd. Şti.	
	2009	2010
A- LİKİDİTE ORANLARI		
1-Cari Oran=Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	392.952,99/192.100,87 = 2,05	531.017,60/222.346,36 = 2,39
2-Asit Test Oranı=Dönen Varlıklar-Stoklar/Kısa Vadeli Yab. Kaynak.	392.952,99-358.130,70/192.100,87 = 0,18	531.017,60-454.166,50/222.346,36 = 0,35
3-Nakit Oranı=Hazır Değerler/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	24.300,69/192.100,87 = 0,13	53.399,70/222.346,36 = 0,24
B- FİNANSAL YAPI ORANLARI		
1-Finansal Kaldıraç Oranı=Yabancı Kaynaklar Top./Aktif Top.	192.100,87/430.659,85 = 0,45	222.346,36/593.308,06 = 0,38
2-Öz Kaynaklar/Aktif Toplamı Oranı	238.558,98/430.659,85 = 0,55	370.961,70/593.308,06 = 0,63
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Pasif Top. Oranı	192.100,87/430.659,85 = 0,45	222.346,36/593.308,06 = 0,38
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Pasif Top. Oranı	-	-
5-Finansman Oranı=Öz Kaynaklar/Yabancı Kaynaklar Top.	238.558,98/192.100,87 = 1,24	370.961,70/222.346,36 = 1,67
6-Duran Varlıklar/Özkaynaklar	37.706,86/238.558,98 = 0,16	62.290,46/370.961,70 = 0,17
C- DEVİR HIZLARI		
1-Stok Devir Hızı=Satılan Ticari Mal. Maliyeti/Ort. Ticari Mal Stoku	180.350,00/446.475,20 = 0,40	315.560,50/609.981,45 = 0,52
2-Alacak Devir Hızı=Ticari Alacaklar/Net Satışlar	10.521,60/360.500,00 = 0,03	23.451,40/560.450,00 = 0,04
3-Hazır Değerler Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Hazır Değerler	360.500,00/24.300,69 = 14,84	560.450,00/53.399,70 = 10,50
4-Dönen Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Dönen Varlıklar	360.500,00/392.952,99 = 0,92	560.450,00/531.017,60 = 1,06
5-Duran Varlık Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Duran Varlıklar	360.500,00/37.706,86 = 9,56	560.450,00/62.290,46 = 9,01
6-Aktif Devir Hızı=Net Satışlar/Ortalama Toplam Aktif	360.500,00/430.659,85 = 0,84	560.450,00/593.308,06 = 0,95
D- KÂRLILIK ORANLARI		
1-Brüt Satış Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	180.150,00/360.500,00 = 0,50	244.889,50/560.450,00 = 0,44
2-Faaliyet Kârı (Zararı)/Net Satışlar Oranı	139.499,30/360.500,00 = 0,39	192.648,40/560.450,00 = 0,34
3-Dönem Kârı/Net Satışlar Oranı	123.549,60/360.500,00 = 0,34	165.503,40/560.450,00 = 0,30
4-Net Kâr (Zarar)/Net Satışlar Oranı	98.839,68/360.500,00 = 0,27	132.402,72/560.450,00 = 0,24
5-Faaliyet Giderleri/Net Satışlar Oranı	40.650,70/360.500,00 = 0,11	52.241,10/560.450,00 = 0,09

Cari Oran 2009 yılında 2,05 olduğu görülürken, 2010 yılında ise 2,39'dur. Sonuç birden büyük olduğu için işletme için olumludur. Dönen varlıklar yabancı kaynaklara göre daha fazla olduğu için net çalışma sermayesi yeterlidir. İşletme kısa vadeli borçlarını ödeyebilme yeteneğine sahiptir.

Çalışmada yer verdiğimiz işletmenin 2010 yılında asit-test oranı 2009 yılına göre artış göstermesine rağmen sonuç birden küçük bir değerdir. Bu durum likidite durumunun çok iyi olmadığını ve dönen varlıkların büyük bir bölümünün stoklardan oluştuğunu bize göstermektedir.

İşletmenin nakit oranı; 2009 yılında 0,13 ile 0,20'nin altında bir değer çıkmıştır. 2010 yılında ise 0,24 çıkmıştır. Bir önceki yıla göre oranda artış olmasına rağmen parasal açıdan durumun çok iyi olmadığını söyleyebiliriz. İşletme, kısa vadeli borçlarını karşılamada ve kredi bulmada zorluk çekebilir.

Finansal kaldıraç oranı, 2009 yılında 0,45 çıkarken 2010 yılında ise 0,38 çıkmıştır. 2010 yılında bir önceki yıla göre azalış olmuştur. Oranın küçük çıkması, kredi verenler için olumlu sonuç olurken, kâr payı alacaklar için olumsuz bir durumdur.

Özkaynakların aktife oranı, 2009 yılında 0,55 olarak çıkmış ve 2010 yılında 0,63 olduğunu görmekteyiz. 2010 yılında bir önceki yıla göre artış yaşanmıştır. Bu oran, işletmenin uzun vadeli borçlarını karşılama gücünü göstermektedir. İşletmenin uzun vadeli yabancı kaynakları yoktur. Çoğunlukta kısa vadeli olarak çalışılmaktadır. Bu sonuca göre, yönetimin bir önceki döneme göre başarılı olduğunu söyleyebiliriz.

Kısa vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı, 2009 yılında 0,45 2010 yılında ise 0,38 değerine düşmüştür. Bir önceki yıla göre azalış olduğunu görmekteyiz. Her iki dönemde de 0,30 değerini aştığı için olumsuz bir sonuç olarak değerlendirebiliriz. Kısa vadeli yabancı kaynakların artması işletme faaliyetlerinde üçüncü kişilerin baskısının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Uzun vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı hesaplamasına, çalışmada yer verdiğimiz işletmenin mali bilgilerinde uzun vadeli yabancı kaynaklar olmadığından yer verilmemiştir.

Finansman oranı, 2009 yılında 1,24'dür. 2010 yılında ise 1,67'dir. Bir önceki döneme göre artış olmuştur. Sonuç, birden küçük çıkmadığı için olumlu olarak değerlendirebiliriz. Birden büyük olduğu için alacaklıların baskısının daha az olacağını söyleyebiliriz.

Duran varlıkların özkaynaklara oranı, 2009 yılında bu oran 0,16 çıkmıştır. 2010 yılında ise 0,17'dir. Bir önceki döneme göre artış olmuştur. Bu oran duran varlıkların ne kadarının özkaynaklar ile karşılandığını göstermektedir. Birden büyük olması, duran varlıkların borçlanarak sağlanmış olduğunu gösterir. Mali yapısını incelediğimiz işletmenin sonuçları, birden küçük çıktığı için sonuç olumludur.

Stok devir hızı, 2009 yılına oranla 2010 yılında artış olmuştur. Artış işletme için çok büyük değildir. Satış hacminin genişletilebilmesi için yeterince stok eritememiştir. Bu oranın yüksek çıkan işletmelere göre, satış mağazası rekabet gücüne sahip değildir.

Alacakların devir hızı, 2009 yılında oran 0,03 olarak tespit edilmiştir. 2010 yılında ise 0,04 olduğunu görmekteyiz. Bu oranla, toplam satışların yüzde kaçının

alacaklara bağlandığı ölçülmektedir. İşletmenin net satışları ile ticari alacaklarını kıyasladığımızda vadeli alacaklarda tahsilatın yapıldığını ve daha çok nakit çalışıldığını söyleyebiliriz.

Hazır değerler devir hızı oranı, 2010 yılında azalmıştır. 2009 yılında oran 14,84'dür. Bu oran hazır değerlerin satış hasılatı ile kaç ayda karşılandığını gösteren orandır. İşletme bir önceki döneme göre daha az başarı elde etmiştir.

Dönen varlıklar devir hızı, işletmede bu oran 2009 yılında daha düşük çıkmıştır. Bu dönemde kârda bir önceki döneme göre düşük olduğu için tam olarak verimlilikten bahsedebilmek mümkün değildir. 2010 yılında ise oran 2009 yılına göre daha yüksek çıkmıştır. Kârında bu dönem bir önceki döneme göre yüksek olduğunu görmekteyiz. İşletme, kârlılıkta 2010 yılında artış gösterdiği için dönen varlıklarda verimlilik söz konusudur.

Duran varlık devir hızı oranında, 2010 yılında çok az azalış olmuştur. Bu oran için belli bir standart olmamasına rağmen iki olması uygun görülmektedir. İşletme için sonuç iki oranından büyük olduğu için kapasite üzerinde çalışıldığını söyleyebiliriz.

Toplam aktifler devir hızı oranı, 2010 yılında bir önceki yıla göre çok fazla olmasa da artış olmuştur. Bu oran işletmenin sahip olduğu tüm varlıkların verimliliğinin ölçümünde kullanılan bir orandır. Oranın düşük olması, işletmenin tam kapasite ile çalışmadığını gösterir.

Brüt satış kârı-net satışlar oranı, 2009 ile 2010 yılını kıyasladığımızda bir önceki yıla göre azalış olduğunu görmekteyiz. Bu oran, işletme için net satışların yüzde kaçının brüt satış kârı olduğunu göstermesini sağlamaktadır. Bu oranın yeterli olup olmadığı benzer işletmelerin oranları ile kıyaslanarak yorumlanması daha sağlıklı sonuçlar verir. Bu oranın yüksek çıkması işletmenin lehinedir. İşletme için bu oran çok yüksek çıkmamış ve sonuç çok fazla olumlu değildir.

Faaliyet kârı-net satışlar oranı, 2009 yılında oran açısından işletme daha iyi durumdadır. 2010 yılında ise oran bir önceki döneme göre azalmıştır. Bu oranın yüksek

çıkması işletmeler için olumludur. Ancak çalışmada incelediğimiz işletme için faaliyet kârı açısından sonuç çok iyi değildir.

Dönem kârı-net satışlar oranı, bu oran her yüz liralık net satış içinde vergiden önceki kâr tutarını göstermektedir. 2009 yılında 0,34 çıkmış, 2010 yılında ise 0,30 değerine düşmüştür. 2009 yılında bu oranın yüksek çıktığını, 2010 yılında bir önceki yıla göre çok fazla olmasa da bu oranda azalış olduğunu görmekteyiz.

Net kâr-net satışlar oranı, işletmenin faaliyetlerinin net rantabilitesi hakkında bilgi vermektedir. İşletmenin kuruluş amacı dışındaki faaliyetlerinden doğan gelir ve giderler dikkate alınmıştır. Net kârın net satışlar içindeki yüzde payını göstermektedir. 2010 yılında bir önceki döneme göre oranda çok fazla olmasa da azalış olmuştur.

Faaliyet giderleri-net satışlar oranı, faaliyet giderlerinin dönem kârı üzerindeki ağırlık derecesinin ölçümünde kullanılan bir orandır. 2009 yılında oran 0,11'dir. 2010 yılında ise 0,09'dur. 2009 yılında 2010 yılına göre bu oran daha yüksektir.

Finansal analiz sonucuna göre satış mağazalarının düzenlemiş olduğu finansal tablolarda yer alan bazı kalemler, cam üretimi yapan fabrika ve atölyede düzenlenen finansal bilgilerden farklılıklar vardır. Satış mağazalarındaki faaliyetler, ticaret işletmelerinde yapılan faaliyetlere benzerlik göstermektedir. Amaç kâr elde edebilmek ve sermayeyi arttırabilmektir. Üretim yapılmadığı için üretim maliyeti yerine işletmede satışı yapılacak ürünlerin elde etme maliyetleri söz konusudur. Züccaciye olarak faaliyette bulunan işletmelerin, satışını yapacakları ürünlerdeki tedarik şekli izledikleri politikaya göre değişebilmektedir. İşletme ürünlerini alırken piyasa araştırmasını iyi yapmalıdır. Faaliyet giderlerinde gereksiz artışlar olmaması adına düzenlemeler yapılabilir.

Çalışmada yer verdiğimiz züccaciye olarak ticari faaliyette bulunan bu işletmenin mali bilgilerini değerlendirdiğimizde, kâr açısından olumlu gelişmeler yaşandığını ancak elde edilen bu kârın yatırımı konusunda başarılı olmadığını görmekteyiz. Uzun vadeli yabancı kaynaklar yerine kısa vadeli yabancı kaynaklara ağırlık verilmiş ve bu durum borçların ödenmesinde nakit kaynakların yetersiz kalmasına neden olmuştur. Çok fazla stoğa çalışılmış ve mevcut stokların satışı

yapılarak eritilememiştir. Stok döngüsünde ve satış döngüsünde bir önceki döneme göre artış olmasına rağmen tam verimlilik söz konusu değildir. Faaliyet giderleri ve olağan giderler kâra oranla artış göstermiştir. Kârın yatırımı, stok, satış ve nakit döngüsünde daha istikrarlı düzenlemeler yapılması sonucunda işletmenin yıllar itibari ile daha başarılı olacağı düşüncesindeyiz.

5.4. CAM KOLEKSİYONERLİĞİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Koleksiyon; birbiri ile aynı özellikteki maddeleri toplamaktır. Koleksiyonu yapılanlar; para, pul, kartpostal, cam eşya gibi birçok madde olabilmektedir. Koleksiyon yapan sayısı son yıllarda yaşanan merak sonucunda artış göstermiştir. Bu talebi karşılamak için birçok müzayede evi ve antikacı ortaya çıkmıştır. Bazıları ticari amaçlı olmasa da, konunun ticari boyutu zamanla artmıştır. Şuana kadar toplanıp, satılan objeler sanat değeri olan, Osmanlı ve Yakın Çağ Avrupa dönemlerine ait eserler ile etnografik nitelikli halk sanatı ürünleridir. Her ne kadar arkeolojik buluntuların koleksiyonu izin belgesi alınması şartıyla serbest ise de, ticari bir meta olarak ve müzayedelerde toprak altından çıkan eserler, genellikle kapsam dışında bırakılmaktadır. Türk koleksiyoncularının, bazılarının koleksiyon merakından veya eski eser sevgisiyle bu işi yaptıkları söylenemez. Ticari amaç taşıyanlar da vardır. Bununla beraber antika eşya ile ilgili yayınların çoğalması ve bazı müzayede evlerinin bir okul gibi, bu konularda kurslar düzenlemelerini de ticari olmayan göstergelere örnek olarak verebiliriz.⁴⁹³

Koleksiyonu yapılan ürüne ve koleksiyon türüne göre yapılması gereken işlemler değişebilmektedir. Arkeolojik eserlerin koleksiyonu yapılacak ise koleksiyonerlik belgesi alınması gerekmektedir.⁴⁹⁴ Koleksiyonerlik faaliyetinde bulunmak için koleksiyonerlik belgesi temin edilmelidir. Bu belgenin temini için; taşınır nitelikteki kültür ve tabiat varlıkları koleksiyonculuğu yapmak isteyenler en yakın müze müdürlüğüne bir yazı ve yasal hükümler doğrultusunda talep edilen diğer belgeler ile başvurabilirler.

⁴⁹³ “Koleksiyon”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-23827/koleksiyonculuk.html?vurgu=Koleksiyon>, (14.Nisan.2011).

⁴⁹⁴ “Arkeolojik Eserlerin Koleksiyonunu Yapmak”, <http://www.koleksiyonerim.com/icerik.asp?inf=35>, (14.Nisan.2011).

Gerçek ve tüzel kişiler, Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilecek izin belgesi ile korunması gerekli taşınır nitelikteki kültür varlıklarından oluşan koleksiyonlar meydana getirebilirler. Koleksiyoncular faaliyetlerini, Kültür ve Turizm Bakanlığına bildirmek ve Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Varlıkları Koleksiyonculuğu ve Denetimi Hakkında Yönetmelik gereğince taşınır kültür varlıklarını envanter defterine kaydetmek zorundadırlar.

Koleksiyonculuktan vazgeçmek isteyenler, bağlı oldukları müze müdürlüğüne yazı ile başvurarak müzelik değerindeki eserlerinin bağış veya satış yoluyla devlet müzelerine alınmasını isteyebilirler. Satın alınması uygun görülenler, usulüne göre takdir edilecek bedel karşılığında müzelere alınırlar. Müzelerce satın alınmayan taşınır kültür ve tabiat varlıkları, izin verilmesi halinde başka koleksiyonculara satılabilmekte veya devredilebilmektedir.⁴⁹⁵ El değiştirmede koleksiyoncular, bağlı bulundukları müze müdürlüğüne 15 gün önceden haber vermeleri gerekmektedir. Veraset yoluyla intikallerde sorumluluk mirasçıya devreder. Güvenliğinden mirasçılar sorumludur. Koleksiyonculuğa devam etmek isteyen mirasçı 4 ay içerisinde veraset ilamı ile birlikte müze müdürlüğüne bildirir. Müze müdürlüğü gerektiği takdirde koleksiyonu koruma altına alabilmektedir. Mirasçı ya da koleksiyoncu, koleksiyondan vazgeçmesi halinde müzeye yazılı olarak başvurarak bağış veya satış yolu ile müzelere vermek kaydıyla koleksiyonerlikten vazgeçebilmektedir.⁴⁹⁶

Koleksiyonerlik başvurusunda düzenlenmesi gereken belgeler; dilekçe, 3 adet fotoğraf, ikametgah belgesi, eser listesi, savcılıktan sabıka kayıt belgesi, nüfus cüzdanı fotokopisi ve koleksiyon adresidir. Bu belgeler hazırlanarak başvurulur. Müze müdürlüğünde 1 ay içerisinde tamamlanma süresi vardır.⁴⁹⁷ Başvuru sonrasında inceleme ve değerlendirme yapılır. Değerlendirme sonrasında olumlu görülmesi halinde izin belgesi verilir. Envanter defterine kayıt edilir. Koleksiyona dahil edilecek taşınır kültür ve tabiat varlıkları, müze müdürlüğünce verilecek iki adet envanter defterine müze ihtisas elemanlarının gözetimi altında koleksiyoncu tarafından kaydedilir. Kayıt

⁴⁹⁵ “Koleksiyonerlik Belge İşlemleri”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-88908/koleksiyonerlik-belgesi-temin-etme-islemleri-nasil-yapi-.html?vurgu=Koleksiyonerlik>, (14.Nisan.2011).

⁴⁹⁶ “Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Varlıkları Koleksiyonculuğu ve Denetimi Hakkında Yönetmelik”, http://www.alomaliye.com/2010/korunmasi_gerekli_tasinir.htm, (14.Nisan.2011).

⁴⁹⁷ “Koleksiyonerlik”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-91137/kamu-hizmet-standartlari.html?vurgu=Koleksiyonerlik>, (14.Nisan.2011).

anında taşınır kültür ve tabiat varlıklarının elde ediliş şekli, dönemi ve fiziki tanımlaması belirtilir. Taşınır kültür ve tabiat varlıklarının sahiplerince usulüne uygun şekilde çektiydikleri fotoğraflarını da ihtiva eden bu envanter defterinin bir adedi müzede saklanır. Belgelendirilerek koleksiyona sonradan ilave edilen taşınır kültür ve tabiat varlıkları otuz gün içinde her iki envanter defterinin devam eden sıra numarasına uyularak usulüne göre kaydedilir. Bir envanter numarasına birden fazla kültür ve tabiat varlığı kaydedilemez. Taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ve bunlara ait parçalar koleksiyona dahil edilemez ve envanter defterine kaydedilemez.

Koleksiyoncular, denetim yönünden bağlı bulundukları müze müdürü veya görevlendireceği müze ihtisas elemanları tarafından, yılda en az bir defa denetlenir. Koleksiyoncu, denetimin sağlanmasından varsa görevli ihtisas elemanı ile birlikte sorumludur. Bu denetlemelerde, taşınır kültür ve tabiat varlıklarının sağlığı ve güvenliği ile ilgili tedbirlerin alınıp alınmadığı, envanter defterine kaydedilmeyen taşınır kültür ve tabiat varlığı bulunup bulunmadığı ve koleksiyonda noksanlık olup olmadığı gibi hususlar incelenir. Taşınır kültür ve tabiat varlıklarının sağlığı, muhafazası ve güvenliği ile ilgili şartlar yerine getirilmemiş ise tespiti yapılan aksaklıklar otuz gün içerisinde koleksiyoncu tarafından giderilir. Denetim esnasında belirlenen aksaklıkların süresi içerisinde giderilmesi koleksiyoncunun, bunların takibi de müze müdürlüğünün sorumluluğundadır. Denetleme raporunun bir nüshası koleksiyoncuya verilir, bir nüshası ilgili müze müdürlüğünde saklanır ve bir nüshası ise Bakanlığa gönderilir. Eksik giderilmediği takdirde izin belgesi iptal edilir.⁴⁹⁸

Koleksiyon, müze ve özel koleksiyonların yanı sıra kütüphane ve arşivleri de kapsamaktadır. Batıda tarihsel gelişim süreci içinde koleksiyon türlerine baktığımızda; kutsal emanetler üzerine yapılan koleksiyonlar, antikite koleksiyonlar, nadire kabineleri koleksiyonları, wunderkammern, studiolo ve galleria, doğa türleri koleksiyonları, botanik bahçeler koleksiyonu şeklinde olduğunu görmekteyiz. Türkiye’de koleksiyonerlik ise çok fazla gelişmemiş olsa da özel ve kurum şeklinde yapılmaktadır. Kayıtlı olmayan özel olarak yapılan bazı koleksiyon türleri olduğu bilinmesine rağmen, kayıt altına alınması adına yapılan çalışmalar yetersiz kalmaktadır. Kurum

⁴⁹⁸ “Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Varlıkları Koleksiyonculuğu ve Denetimi Hakkında Yönetmelik”, http://www.alomaliye.com/2010/korunmasi_gerekli_tasinir.htm, (14.Nisan.2011).

koleksiyonlarına örnek olarak; Merkez Bankası, İş Bankası ve Ziraat Bankası gibi devlet kurumlarının başlattığı koleksiyonculuk faaliyetlerini verebiliriz. Günümüzde, banka koleksiyonlarındaki eser sayısı, Türkiye sanat müzelerindeki eser toplamından daha fazladır. Türkiye'deki kurum koleksiyonlarında ağırlıklı olarak resimler bulunmaktadır. Üç boyutlu nesnelere göre depolanması ve teşhiri daha kolay olduğu için tercih edilmektedir. Heykel ise, daha çok anıt ve büstlerle ilişkilendirilen bakış açısının da etkisiyle, toplumdan fazla ilgi görmediği söylenebilir. Cam objeler daha hassas olduğu için mevcut koleksiyonlar olmasına rağmen çok fazla bulunmamaktadır.

Kurum koleksiyonlarının tercih edilme nedenleri vardır. Bu nedenler; yatırım, vergi avantajlarından (vergi indirimi) faydalanmak, hızlandırılmış amortisman kolaylıklarından yararlanmak, piyasa koşullarına uyum sağlamak, sosyal paylaşım, itibar, sanat hamillliği rolleri, reklam ve şirket kazançlarıdır. Ayrıca kurumlar, koleksiyonlarındaki sanat eserlerini müzelere bağışlayarak da aynı vergi indirimlerinden yararlanabilmektedirler. Böylece maddi ve tarihsel anlamda fazla değeri olmayan bir eser karşılığında dahi, vergi ayrıcalıkları sağlanmış olmaktadır.

Ülkemizde koleksiyonculuğun yaygınlaşabilmesi için, devletin yeni düzenlemeler yapması ve kolaylıklar sağlaması gerekmektedir. Amerika ve Avrupa'da birçok şirketin, koleksiyonlarına aldıkları sanat eserleri için sermaye amortismanı beyanında bulunmaları, yatırım indiriminden faydalanmaları ya da eserlere ödenen KDV'nin geri ödenmesi gibi ayrıcalıkları vardır. Bu ayrıcalıklar sayesinde batıda kurum koleksiyonculuğunu ileri bir seviyeye taşımıştır.

Özel koleksiyon ise bireylerin yapmış oldukları koleksiyonculuk çeşididir. Günümüzde bazı özel koleksiyonlar müzelere dönüştürülmektedir. Örnek olarak; Sadberk Hanım Müzesi ve Rahmi M. Koç Müzelerini verebiliriz.⁴⁹⁹

Koleksiyoncular, koleksiyonlarındaki her türlü eseri, ilgili müzeye tescil ettirerek, 15 gün önce bakanlığa haber vermek şartı ile kendi aralarında değiştirebilir veya satabilirler. Bakanlığa bağlı müzelerin denetiminde 1.503 adet koleksiyoner koleksiyonculuk faaliyetlerini sürdürmektedir. İstanbul'da; Arkeoloji Müzesinde 207

⁴⁹⁹ İrem Konukcu, "Özel Koleksiyonların Müzelere Dönüştürülmesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi SBE, 2007), s.6-90.

adet, Ayasofya Müzesinde 29 adet, Topkapı Sarayında 28 adet, Türk İslam'da 79 adet, Yıldız Sarayında 24 adet, Hisarlar Müzesinde 66 adet ve Türbeler Müzesinde 2 adet olmak üzere toplam 435 adet koleksiyoncu vardır.⁵⁰⁰

Kültür varlıkları ve müzeler genel müdürlüğünde kayıtlı olan varlıklar, taşınır ve taşınmaz varlıklar şeklinde sınıflandırılmıştır. Taşınır varlıklar; Elmalı Sikkeler, Kabartma Haritalar, Antik Takılar ve Antik Camlardan oluşmaktadır. Antik Camlarda; Anadolu Antik Camları örnekleri vardır. Erken Roma İmparatorluk Devrinde; serbest üfleme tekniğine ve cam ipliği bezemeli üfleme tekniğine ait eserler yer almaktadır. Roma Orta İmparatorluk Çağında ise; serbest üfleme tekniğine, içe çökertmeli üfleme tekniğine, cam ipliği bezemeli üfleme tekniğine ve kalıba üfleme tekniğine yönelik eserler yer almaktadır. Geç Roma Devrinde ise; serbest üfleme tekniğine, içe çökertmeli üfleme tekniği, kalıba üfleme tekniği, kesme bezemeli üfleme tekniğine yönelik eserler vardır. Roma ve İslam devrine ait cam örneklerde yer almaktadır.⁵⁰¹ Taşınmaz varlıklar ise sitler, tescilli yapılar ve antik kentler şeklinde sınıflandırılmıştır.⁵⁰²

Müze sayılarını incelediğimizde; idari birim olarak müze müdürlüğü 102, toplam müze 188, düzenlenmiş ören yerleri 130, müze müdürlüklerine bağlı toplam türbe sayısı 123 adettir. Müzelerin türlerine göre sayılarına baktığımızda; arkeolojik 709.789, etnografik 271.487, sikke 1.776.739, tablet 118.047, mühür 53.820, arşiv vesikası 4.518, el yazması 41.314, diğer kapsamda 11.393 ve toplam olarak 2.987.107 adettir.⁵⁰³

Türkiye'deki bütün müzelerde ve bazı özel koleksiyonlarda pek çok cam eser bulunmakta, bunların büyük bir kısmı depolarda korunmakta ve bilimsel çalışma yapmak isteyenler ne yazık ki bunlardan yararlanamamaktadır. Bugüne kadar ancak Afyon Müzesi Kataloğu, Afyon Müzesindeki Cam Eserler Kataloğu şeklinde bilgi sağlamıştır. Afyon Müzesinin yanı sıra Ankara, Adana ve Antakya Müzelerinde cam buluntuları ile ilgili makaleler yayımlanmıştır. Özel koleksiyonlara ait yayınlar ise

⁵⁰⁰ "Koleksiyonculuk", <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42822/koleksiyonculuk.html>, (14.Nisan.2011).

⁵⁰¹ "Antik Camlardan Örnekler", <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42046/antik-camlardan-ornekler.html>, (14.Nisan.2011).

⁵⁰² "Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları", <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42954/tasinmaz-kultur-ve-tabiat-varliklari.html>, (14.Nisan.2011).

⁵⁰³ "Bakanlığa Bağlı Müzeler", <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-45478/bakanligimiza-bagli-muzeler.html>, (14.Nisan.2011).

Paşabahçe Şişe ve Cam Fabrikaları Cam Eserler Kataloğu ve Hüseyin Kocabaş Koleksiyonu Cam Eserler Kataloğu ile Yüksel Erimtan Koleksiyonu Kataloğundan oluşmaktadır.⁵⁰⁴ Koleksiyonerler ve yapılan koleksiyonlar hakkında düzenli bir arşiv oluşturulamamıştır. Her bir müzenin kendi birimi içerisinde envanter takibi yapılmakta ancak müzeler dışındaki özel koleksiyonerlerin takibi tam yapılamamaktadır. Gizlilik ilkesi gereğince müzelerde çalışmaların yapılmasına izin verilmemektedir.

Koleksiyonlarda genellikle Antik dönemde kullanılan cam teknikleri, iç kalıp tekniği, çubuk tekniği, döküm tekniği, kayıp balmumu tekniği, serbest üfleme tekniği, kalıba üfleme tekniğidir. Roma dönemine ait cam çeşitleri; Unguentariumlar, Aryballoslar, Sürahiler, Kandiller, Kadehlerdir.⁵⁰⁵ Türkiye’de yer alan bazı cam koleksiyonların listesine Ek 31’de yer verilmiştir.

Konya, Uşak ve İstanbul’daki müzelerin yanı sıra Eskişehir’de ve Gaziantep’te cam müzesi kurulmuştur. Eskişehir Çağdaş Cam Sanatları Müzesi, cam sanatçılarının eserlerini sergilemek üzere Eskişehir Odunpazarı Evleri Kent Müzesi kompleksinde 01.12.2007 tarihinde hizmete girmiştir. Müze; Büyükşehir Belediyesi, Anadolu Üniversitesi ve Cam Dostları Grubunun işbirliği ile kurulmuştur.⁵⁰⁶

Gaziantep Medusa Cam Eserleri Müzesi ise, 21.06.2008 tarihinde açılmıştır. Bu müze özel bir müzedir ve ticari amaç ön plandadır. Envanter bilgileri kesin bir şekilde tespit edilememiş olsa da, müzede Roma ve İslami döneme ait cam şişeler, parfüm şişeleri, yağ şişeleri, bardaklar, cam bilezikler, cam kolyeler, cam bronz yüzük, cam ve pişmiş toprak amforalar bulunmaktadır. Müzede bulunan Roma dönemine ait bir diğer cam obje; süt pompası için kullanıldığı tahmin edilen alt kısmı silindirik bir forma sahip, ince boyun yukarı giderek genişlemekte ve ağız kısmını oluşturmaktadır. Müzede yaklaşık 1.500’ü aşkın eser bulunmaktadır. Bu eser grubunun %70’ini cam eserler, %20’sini bronz ve pişmiş toprak eserler, %10’u ise Roma ve İslami döneme ait altın ve bronz sikkeler, altın takılar oluşturmaktadır.⁵⁰⁷

⁵⁰⁴ Aynur Özet, “Dipten Gelen Parıltı”, <http://ekitap.kulturturizm.gov.tr/belge/1-18507/giris.html>, (14.Nisan.2011).

⁵⁰⁵ Nalan Küçükpazarlı, “Konya Arkeoloji Müzesinde Bulunan Roma Çağı Cam Eserleri”, **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, 2006)**, s.10-44.

⁵⁰⁶ “Çağdaş Cam Sanatları Müzesi”, http://www.eskisehir-bld.gov.tr/markalar_cam.php, (14.Nisan.2011).

⁵⁰⁷ “Medusa Cam Eserleri Müzesi”, <http://www.arkantik.com.tr/turk.html>, (14.Nisan.2010).

Cam koleksiyonerleri ve koleksiyona konu olan objeler hakkında açık bir bilgi yer almamaktadır. Bakanlık bünyesinde bazı çalışmalar yapılsa da gizlilik ilkesi gereğince bilgiler dışarıya verilememektedir. Kurum koleksiyonerliği için bazı denetimler yapılsa da özel koleksiyonerler hakkında denetim eksikliği vardır. Düzenli envanter kayıtları yapılamamaktadır. Kayıt altına alınmasında var olan bu eksiklik sonuçların kesin bir şekilde tespit edilmesini engellemektedir. Bu nedenle çalışmada var olan bilgilere göre açıklamalara yer verilmiştir.

Koleksiyonların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi:

Koleksiyonu yapılan ürünlerde özel veya kurum koleksiyonu olmasına göre yasal sorumluluklar değişebilmektedir. Koleksiyonu yapılan ürünler bir şirketin varlığı olabileceği gibi bireysel olarak da yapılabilmektedir. Bireysel olarak yapıldığında ticari amaç için sergilenebilmektedir. Alınan cam ürünlerde özellikle müzayede yoluyla alımlarda komisyonun yanı sıra KDV de ödenmektedir.⁵⁰⁸ Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ'e (Seri: VIII, No: 45) göre; koleksiyon yapılan eşya kişisel mülkiyet olarak dikkate alınmıştır. Bu mülkiyet nadir, alışılmamış veya benzersiz olmaları nedeni ile toplanan nesneler için kullanılan geniş içerikli bir açıklayıcı terimdir. Bazı ülkelerde bu terim, diğer maddelerin yanı sıra sanat eserleri, antika eşyalar, kıymetli taş ve mücevherler, müzik aletleri, para ve pul koleksiyonları, nadir kitaplar ve arşiv malzemeleri için de kullanılabilmektedir.

Başka herhangi bir kategoriye girmeyen bir dizi farklı madde için kullanılmaktadır. Tanımlanabilir, taşınabilir, maddi cisim veya eşyalar yaygın bir şekilde kişisel eşyalar olarak nitelendirilmiştir. Örnek olarak; mobilya, koleksiyon yapılabilen eşyaları, aletleri verebiliriz. Bu tarz mülkiyet, bir şirketin dönen varlıklarına, ticari stoklarına sahiplik kişisel mülkiyet olarak addedilir.⁵⁰⁹

Gümrük vergisi kanununa göre koleksiyon parçaları deyimini, posta pulları, harç pulları, posta işaretleri, önceden damgalanmış kırtasiye ve benzeri eşya (iptal edilmiş veya eğer iptal edilmemişse tedavülde olmayan veya tedavüle çıkarılmayacak

⁵⁰⁸ "Müzayedeli Arsa Satışları ve KDV Uygulaması", <http://www.basarmevzuat.com/dergi/10/a/muzayede.htm>, (14.Nisan.2011)

⁵⁰⁹ "Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No: 45)", <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=292&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (20.Mayıs.2011).

olanlar) zoolojik, botanik, mineraolojik, anatomik, tarihi, arkeolojik, paleontolojik, etnoğrafik veya numizmatik bilimlerine ait eşyalar olarak belirtilmiştir. Antikalar deyimi ise, 100 yaşından eski olan ve sanat eserleri ile koleksiyoncu malzemeleri dışında kalan maddeler anlamına gelmekte olup, böylece sanat eserleri, koleksiyon parçaları ve antikalar deyimine giren unsurlar olarak belirlenmiştir.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) 4. maddesinde güzel sanat eseri kavramı tanımlanmakta olup, müzayede yolu ile satışı yapılan sanat eserleri, güzel sanat eserleri kapsamındadır. Bu kapsamda satın alınan güzel sanat eserleri fiziki yapıya sahip ve ekonomik ömrü bir yıldan fazla olan dayanıklı mal niteliğinde olup, maddi duran varlık olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

İşletmeler sanatı veya sanatçıyı destekleme, sanat eserine sahip olmanın estetik ve prestij imkânlarından yararlanma, koleksiyonculuk ve gelecekteki değer artışı beklentisi vb. amaçlarla, aktiflerinde sanat eserleri bulundurmaktadır. Bu eserlerin zaman içerisinde eskime, yıpranma ve aşınmaya maruz kalıp kalmadıkları ve dolayısıyla amortisman tabi tutulup tutulmayacağı gerek literatürde ve gerekse de uygulamada tereddüt konusu olmaktadır.

Genellikle özgün güzel sanat eserlerinin değeri zaman içerisinde azalmayıp, zamanla değerinin arttığı genel kabul görmüş bir kanıdır. Güzel sanat eserleri zamanla eskime, yıpranma ve aşınmaya maruz kalsa da genellikle kıymetten düşmeye maruz bulunmaması özelliği amortisman mevzusunun dışında kalmasına neden olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu 269. ve 273. maddesine göre, gayrimenkuller ve demirbaş eşyalar maliyet bedeline göre değerlendirilmektedir. VUK 293. maddesine göre sanat eseri gibi mallar ise emsal bedeline göre değerlendirilmektedir. Türk Ticaret Kanununda; sermaye şirketleri dışındaki işletmelerde bilanço günü değerine göre değerlendirirken, sermaye şirketlerinde ise maliyet değerine göre değerlendirilmektedir. Türk Ticaret Kanununda, şirketler varlıkları içinde yer alan sanat eserlerinden; demirbaş niteliğinde olanlar için amortisman ayırması gerektiğini, güzel sanat eseri niteliğinde olan eserler için ise amortisman ayırmaması gerektiğine yönelik açıklama yapılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standardına (TMS) göre maddi duran varlık kapsamında maliyet bedeli ile ölçülmelidir. Amortisman uygulamada kesin bir düzenleme olmasa da müzayede yolu ile edinilen sanat eserlerinin de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Standardın 16 ve 17. maddeleri göz önünde bulundurulduğunda, müzayede yolu ile edinilen sanat eserlerinin edinilmesinde alış bedeli dışında komisyon, tellaliye vb. alış giderlerinin toplamı, maliyet bedelini oluşturmaktadır.

Güzel sanat eserlerinin zaman içinde aşınma ve yıpranmaya uğrasa da ekonomik yararının tükenmeyeceği, hatta zaman içinde değerinin artabileceği göz önünde bulundurulduğunda, bu tür varlıklar için TMS 16 standardına göre amortisman ayrılmaması gerekmektedir. Ancak, güzel sanat eseri niteliğinde olmayan daha çok estetik, görsellik veya dekoratif amaçlarla edinilen eserlerin demirbaş olarak kabulü ve bunların standart doğrultusunda yararlı ömrünün belirlenerek amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

27.08.2010 tarih ve 27685 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan Devlet Muhasebe Standardı (DMS) 17 Maddi Duran Varlıklar Standardının 7. maddesinde; sanat eserleri, tarihi ve kültürel miras varlıkları kapsamında yer alan varlıklar içinde gösterilmiştir. Ancak, söz konusu Standardın 6. maddesinde belirtildiği üzere, tarihi ve kültürel miras varlıklarının muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir. Diğer taraftan, kamu idaresi tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştirdiği takdirde, bu standardın değerlendirme hükümlerini uygulayabilir, ancak açıklama gereklerini uygulamak zorundadır.

DMS 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı arasında bazı benzer konular vardır. Ancak kamu idareleri, tarihi ve kültürel miras varlıkları ve dolayısıyla, sanat eserlerini DMS 17 Standardı doğrultusunda muhasebeleştirmeyi uygun gördüğü takdirde, zorunlu olmamakla birlikte bu standardın değerlendirme hükümlerini uygulayabileceklerini belirtmektedir. Tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştiren kuruluşların, kullanılan ölçüm esası, kullanılan amortisman yöntemi, brüt defter değeri, dönem sonunda birikmiş amortisman tutarı,

dönem başında ve sonundaki defter değerlerinin mutabakatı ve gerekli görülen diğer hususları açıklaması gerekmektedir.⁵¹⁰

Kültürel miras olarak kabul edilen değer, maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıkları kapsamında ise, DMS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmeli ve değerlendirilmelidir. Bu standartta yapılan açıklamalar (17) numaralı standartta yapılan açıklamalar gibidir. Maddi duran varlıklar için yapılan düzenlemeler maddi olmayan duran varlıklar içinde geçerlidir.⁵¹¹

Kültürel miras olarak kabul edilen varlıklarda herhangi bir değer kaybı, yıpranma ya da bozulma olduğunda, taşınır ve taşınmaz varlık türüne göre restorasyon işlemleri için izin alınması gerekmektedir. İzinsiz tamir işlemlerinin yapılması sonucunda hapis cezası veya adli para cezası ile cezalandırılması gibi kanuni düzenlemeler mevcuttur. Tamir işlemlerinde öncesinde ve sonrasında bazı raporlar düzenlenir. Tamir işleminde ilgili varlığın değeri yitirilmeyecek ölçüde yapılması gerekmektedir. Mevcut değerinden çok iyi ya da daha kötü bir hale getirecek seviyede işlemler yapılmasına izin verilmemektedir.⁵¹² Bu nedenle bazı restorasyon işlemlerinin izin alınmasındaki bu zorluklar nedeniyle yarım kaldığı ya da hiç yapılamadığı görülebilmektedir.

Örnek 1: Fallus cam koleksiyoneri değeri 15.000.-TL olan tarihi ve kültürel miras kapsamına giren cam bir vazoyu karşılığında çek vererek almıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

/	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	15.000,00.-
256 01 Tarihi Cam Vazo	
103 VERİLEN ÇEK ve ÖDEME	
EMİRLERİ (-)	15.000,00.-
Tarihi ve Kültürel Miras Kapsamında Cam Vazo Alış Kaydı	

⁵¹⁰ Tamer Budak ve Metin Saban, “Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi ve Amortismanı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:159, (Temmuz-Aralık 2010), s.167-181.

⁵¹¹ “Devlet Muhasebesi Standardı 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <http://www.mevzuatlar.com/sy/resmiGazete/rga/11/04/200411006.htm>, (20.Mayıs.2011).

⁵¹² “Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu”, http://www.turad.org/uploads/kultur_turizmini_ilgilendiren_mevzuat.pdf, (22.Haziran.2011), s.150-154.

Bu yevmiye kaydında Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı kullanılmıştır. Burada cam vazo, tarihi ve kültürel miras kapsamında olmasaydı demirbaşlar ya da Tekdüzen Hesap Planında yer alan ilgili hesaplar kullanılabilirdi. Müzayede yolu ile alış ve satış ya da antika eşyaların alışını ve satışını yapan bir işletme olarak faaliyette bulunulması halinde stoklar grubunda takip edilebilirdi. Bu konuda kesin bir düzenleme olmamakla birlikte, Türkiye muhasebe ve devlet muhasebe standartlarına göre bu yönde açıklamalar yapılmıştır. Bu örneğimizde tarihi ve kültürel miras kapsamında olduğu için amortisman ayrılmamaktadır. Tarihi ve kültürel miras kapsamında olmayan varlıklardan amortisman ayrılması gerekmektedir. Amortisman ayrılmayan tarihi ve kültürel miras kapsamındaki duran varlıklar, hesap dönemi itibari ile değer kazanacağı için bu değerın kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Yeniden değerlendirme kaydı aşağıdaki gibidir:

Örnek 2: 2009 yılında alınan, değeri 15.000.-TL olan tarihi ve kültürel miras kapsamına giren cam vazonun yeniden değerlendirme sonucunda 2010 yılındaki değeri 18.000.-TL olmuştur. Muhasebe kaydını yazınız.

$18.000 - 15.000 = 3.000$.-TL'lik değer artışı olmuştur.

/	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	3.000,00.-
256 01 Tarihi Cam Vazo	
522 MADDİ DURAN VARLIK.	
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞ.	3.000,00.-
Tarihi Cam Vazonun Değerleme Kaydı	

Örnek 3: Fallus cam koleksiyoneri değeri 4.000.-TL olan tarihi ve kültürel miras kapsamına girmeyen cam masayı bankadaki mevduat hesabından ödeyerek almıştır. Alınan cam masadan dönem sonunda normal amortisman yöntemine göre %20 oranında amortisman hesaplanmıştır. Amortisman kaydında endirekt kayıt yöntemi ve maliyet hesaplarından 7/A seçeneği kullanılmıştır. Muhasebe kaydını yazınız.

/	
255 DEMİRBAŞLAR	4.000,00.-
255 01 Cam Masa	
102 BANKALAR	4.000,00.-
Cam Masa Alış Kaydı	

4.000,00 x %20 = 800,00.-TL Amortisman Tutarı

	31/12	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		800,00.-
770 01 Cam Masa Amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		800,00.-
Cam Masa Amortisman Kaydı		

Amortisman kaydında, direkt kayıt yöntemi kullanılması halinde ilgili duran varlık hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu örneğimizde, söz konusu duran varlık demirbaş olduğu için direk kayıt yönteminde, 255 DEMİRBAŞLAR hesabı kullanılmalıdır. Maliyet seçeneklerinden 7/B seçeneği kullanılması halinde, 796 AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI hesabının kullanılması gerekmektedir.

6. SONUÇ

Cam üretimi yapan işletmeler, Metalik Olmayan Diğer Mineral Ürünlerin İmalatı adlı ana sektörde yer almaktadır. 2011 verilerine göre, İstanbul Ticaret Odasına cam ve cam ürünleri faaliyet konusuna göre kayıtlı 797 işletme vardır. Bu faaliyet konusunda sadece cam üreten işletmeler değil aynı zamanda atölye ve satış mağazaları da yer almaktadır. Ticaret odasına kayıtlı işletmelerin çoğunluğu limited şirket olarak kurulmuştur. İstanbul Sanayi Odasına 113 işletme kayıtlıdır.

İMKB’de ise Hisse Senedi Piyasası ve Gelişen İşletme Piyasası olmak üzere iki piyasa bulunmaktadır. Bu piyasalara göre İMKB’de Hisse Senedi Piyasasında işlem gören cam ve seramik üretim işletmeleri; Anadolu Cam, Denizli Cam, cam yünü üretimi yapılarak yalıtım alanında faaliyet gösteren İZOCAM, porselen alanında Kütahya Porselen, Türkiye Şişe ve Cam, Trakya Cam, Uşak Seramik’dir. Gelişen İşletme Piyasası’nda cam üretimi yapan kayıtlı işletme bulunmamaktadır.

Bu çalışmada, İMKB’de işlem gören Türkiye Şişe ve Cam Fabrikalarına yer verilmiştir. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları cam sektörünün lideri konumundadır. Düz camda Trakya Cam, cam ev eşyası grubunda Paşabahçe Cam, cam ambalaj grubunda Anadolu Cam, kimyasallar grubunda ise Soda Sanayii olarak faaliyette bulunmaktadır. Toplam satışların %47’sini yurt dışı satışlar, %53’ünü ise yurt içi satışlar oluşturmaktadır. Satışlarda en büyük payı cam ev eşyasında Paşabahçe Cam alırken, kimyasallar grubu ise ikinci sırada yer almaktadır. Yatırımlarda en büyük payı cam ambalaj grubu alırken, elde edilen kârdaki en büyük pay ise düz cam grubu almıştır. Cam üretimi; 2008 yılında 3.483.000 ton, 2009 yılında 2.693.000 ton, 2010 yılında ise 3.437.000 ton olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş., 2008 yılında dünyada yaşanan krizden etkilenmiş ancak bu süreci başarı ile geçerek, şu anda satış gelirlerini arttırarak kriz öncesi düzeyi aşmıştır.

Dünyadaki ekonomik toparlanmaya paralel olarak Türkiye cam pazarında da 2010 yılında olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Cam sektörü, 2010 yılında artış göstermiş, diğer yandan artan kriz ortamı riskleri nedeni ile ithalatta büyük bir patlamayla 2008 seviyesinin üzerine çıkmıştır. 2010 yılının Ocak-Ağustos döneminde, 2009’un aynı

dönemine göre miktarda iki katına ulaşan ithalat artışı ağırlıklı olarak Çin ve Endonezya kaynaklı olarak gerçekleşmiştir. İthalattaki bu artışı kısıtlayarak yerli sektörü canlandırabilmek için düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler sonucunda 2010 yılının ikinci çeyreğinde elde edilen yüksek büyümeyle kriz öncesi seviyesine ulaşılmıştır.

Cam sektöründe yaşanan bu gelişmede, Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. büyük bir rol oynamaktadır. Camın üretiminde, maliyetinde ve fiyatların oluşumunda sektörü etkilemektedir. Camın maliyeti ve üretim döngüsü ürünün türüne göre değişmektedir. Bu duruma ambalaj olarak üretilen kavanoz ile pencere camı olarak üretilen düz camdaki farklılığı örnek olarak verebiliriz. Üretimi yapılan cam mamuller arasında bu gibi farklılıklar olabildiği gibi dekorasyon ve sadece satışı yapılan satış mağazasına göre de maliyet ya da faaliyetler açısından farklılıklar olabilmektedir.

Camın maliyetini etkileyen birçok faktör vardır. Bu faktörler arasında; ilk madde ve malzemeden sonra en büyük payı enerji maliyeti almaktadır. İşçilik giderleri, çalışanlara mesleki tükenmişlik sonucunda ödenen tazminatlar, kullanılan makine ve teçhizatların tamiri, bakımı yenilenmesi gibi durumları da sayabiliriz. Camın üretiminin yapıldığı fabrikalarda ürünün maliyetine giren direkt maliyetler ile genel üretim maliyetlerinin tespiti ve dağıtımı önemlidir. Üretimi yapılan ürünün türüne göre üretim döngüsü belirlenmeli ve üretim sürecine uygun kaynaklar kullanılmalıdır. Çalışmada maliyet, belge ve muhasebe düzeni açısından fabrika, cam ürünlerin dekorasyonunun yapıldığı atölye ve satış mağazası ayrı ayrı ele alınmıştır.

Fabrikada üretim belirli aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların her birinde maliyetler oluşmaktadır. Oluşan her bir maliyet bölümlere ve dağıtım anahtarlarına göre ürünün maliyetine dağıtılmaktadır. Maliyetlerin takibinde bazı yöntemler kullanılmaktadır. Fabrikada önceki dönemlerde sipariş maliyeti yöntemi tercih edilirken, günümüzde ise sipariş ve safha maliyeti yöntemi birlikte kullanılmaktadır. Üretimde maliyet payı en yüksek bölüm, harman ve fırın bölümüdür. Fırın bölümünde enerji maliyetinin yanı sıra kullanılan fırınlar, bu fırınların malzemeleri, bakımı ve onarımı yer almaktadır. Enerji ve bakım maliyetlerinin fazla oluşu genel üretim maliyetlerinin tespitinin önemlilik derecesini göstermektedir. Fabrikada genel üretim maliyetlerinin

tespiti ve dağıtımında kullanılan ölçütlerin doğru tespit edilmesi halinde maliyetlerin kontrolü kolaylaştırabilir. Kullanılan fırınlarda enerjiden tasarrufu sağlayacak tekniklerin kullanılması da fayda sağlayacaktır. Şişe ve Cam Fabrikalarını incelediğimizde enerji maliyetlerinden avantaj elde edebilmek adına yurt dışında enerji maliyeti daha uygun olan ülkelerde yatırım yapıldığını görmekteyiz.

Dekorasyonun yapıldığı atölyelerde yapılan işlemlerde bazı aşamalardan oluşmaktadır. Dekorasyonun yapıldığı bölümlere göre ürünün maliyeti değişmektedir. Çalışmada incelediğimiz, dekorasyonun yapıldığı atölyede maliyetler arasında en büyük pay enerji maliyeti olmakla birlikte kullanılan yıldız da oldukça maliyetlidir. Yıldız, altın ya da platin olmasına göre ürünün maliyetini etkilemektedir. Atölyede maliyetlerin tespiti ve dağıtımında oluşturulan sistem fabrikalarda olduğu kadar başarılı değildir. Her ne kadar küçük birimler olmasına rağmen maliyetin tespiti, dağıtımı ve muhasebe düzeninde bazı aksaklıklar olabilmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme birinci planda tutulurken, işçilik ve genel üretim maliyetleri ikinci planda tutulmaktadır. Bunun sonucunda maliyetler yanlış tespit edilebilmektedir. Atölyelerde, günlük ve aylık olarak tüketilen madde ve malzemeler, işçilik tutarları, enerji ve bakım maliyetleri takip edilerek her bir bölüme ait maliyetlerin tespitinin yapılması daha doğru olacaktır.

Satış mağazası ve cam koleksiyonerliği açısından camın maliyeti üretim maliyetlerinden ziyade elde etme maliyetidir. Satışı ya da koleksiyonu yapılacak cam ürünün elde edilmesinde katlanılan her türlü bedel o ürünün elde etme maliyetini oluşturmaktadır. Elde etme maliyetine göre bu ürünlerin satış fiyatları oluşmaktadır.

Maliyetin tespitindeki bu farklılığın yanı sıra belge ve muhasebe düzeninde de bazı farklılıklar olmaktadır. İşletmelerde üretim yapılıp yapılmamasına göre bu döngü değişebilmektedir. Üretim yapan işletmelerin, üretim faaliyetlerini gerçekleştirme aşamasında ve sonrasında kanuni açıdan nelere dikkat etmesi gerektiği konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ulusal ve uluslararası alanda yapılan düzenlemelerde cam üretimi ile ilgili doğrudan düzenlemeler yapılmamış olsa da üretim işletmeleri için yapılan tüm düzenlemeler cam üretimi yapan işletmeler içinde geçerlidir.

Fabrika, atölye ve satış mağazalarında yapılan düzenlemeler farklıdır. Atölye ve satış mağazaları küçük birimler olduğu için yapılan işlemlerde fabrikalara göre daha az detay içermektedir. Yapılan düzenlemelerde muhasebe standartları açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nda benzer çalışmalar yapılmıştır. Ancak yapılan bu düzenlemeler işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmaktadır. En büyük problem düzenlemelerde tekdüzenin sağlanamamasıdır. İşletmelerin kapasitelerine göre yasal bazı düzenlemeler yapılabilir.

Cam üretimi yapılan fabrika, atölye ve satış mağazalarında, belge akışı bilgisayar sistemi kullanılarak sağlanmaktadır. Kullanılan programa göre her bir birim kendi bölümüyle ilgili bilgileri sisteme girişini yapmakta daha sonra birimler bazında girilen bilgiler merkezde toplanarak raporlar düzenlenmektedir. Bilgisayarda takip edilen sistem elle tutulan belgelerin içeriğini tamamlayacak biçimde oluşturulmuştur. Her bölüm bilgisayar aracılığıyla bu programlar üzerinden günlük ya da aylık yapmış oldukları işlemlere göre giriş ve çıkışlarını yapmaktadırlar. Bu programın dışında da gerektiğinde elle düzenlenen belgelerde kullanılmaktadır. Fabrikalarda belge akışında herhangi bir problem yaşanmazken, atölye ve satış mağazalarında bazı aksaklıklar olabilmektedir. Atölyeler ve satış mağazalarında belge düzenini sağlayabilmek için bilgisayarda programlar oluşturulabilir. Şuan ki mevcut oluşturulmuş olan veri tabanları daha çok büyük çaplı faaliyet döngüsü olan işletmeler için geçerlidir, küçük birimlerde bu gibi veri tabanlarına uyum sağlanabilmesi ve faaliyetlerin takibi zor olabilmektedir. Bu nedenle küçük ölçekli işletmelere yönelik veri tabanları oluşturulması halinde işletmeler faaliyetlerini daha verimli bir şekilde takip edebilirler.

Belge düzeninin yanı sıra finansal tabloların sunumu da işletmeler için önemlidir. Finansal tablolar; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgiler veren, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede bilgiler sağlayan, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen raporlardır. Cam üretimi yapan işletmelerin düzenlemiş olduğu finansal tabloların diğer üretim yapan işletmelerden farkı yoktur. Farklılıklar; fabrika, atölye ve satış mağazalarının düzenlemiş oldukları finansal tabloların bazı kalemlerinde olup, bu

değişiklik sadece kullanılan hesaplardan kaynaklanmaktadır. Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan format benzerdir. İşletmeler kayıtlı oldukları kurula göre finansal tablolarını düzenlerken istenen formatlara dikkat etmektedirler.

Muhasebeleştirme işlemlerinde, üretim işletmeleri üretim maliyetlerine göre 7/A ya da 7/B seçeneklerinden birini kullanarak muhasebe işlemlerini yapmaktadırlar. Çoğunlukta fabrikalarda 7/A seçeneği kullanılmaktadır. Üretime konu olan maliyetler, direkt ve genel üretim maliyetleri şeklinde sınıflandırılarak kayıt edilmektedir. Atölyeler daha küçük birim olmalarına rağmen maliyet muhasebesi yönünden fabrikaya benzemektedir ve 7/A seçeneğini kullanmaktadırlar. Satış mağazalarında ise ticari bir işletme gibi mal alış ve satışı yaptıklarından üretim maliyetleri ile ilgili kayıtlar yapılmamaktadır. Hesap dönemi içerisinde ortaya çıkan giderlerin takibi için 7/A seçeneğini kullanmaktadırlar. Cam koleksiyonu yapan koleksiyonerlerde ise cam objeler, tarihi ve kültürel miras kapsamında olup olmamasına göre muhasebeleştirilmektedir. Tarihi ve kültürel miras kapsamında ise duran varlıklar grubunda yer alır. Dönemler itibari ile değer kazanacağı için amortisman ayrılmayarak yeniden değerlemeye göre oluşan değer artışları kayıt edilmektedir. Tarihi ve kültürel miras kapsamında olmaması halinde demirbaş ya da söz konusu varlığa göre kayıt edilmektedir.

Maliyetleri, değişken maliyetleme veya tam maliyetleme yöntemine ve genel kabul gören maliyetleme zinciri, (gider türleri, gider yerleri, gider taşıyıcıları) hesap gruplarında izlenmesi, Gider Dağıtım Tablolarında toplanması ve dağıtım anahtarlarına göre dağıtımlarının sağlıklı bir biçimde yapılarak, işletmenin fayda/maliyet, maliyet/hacim/kâr analizlerine veri tabanı hazırlanmalıdır. Serbest Pazar ekonomisinde rekabet esastır. İşletmeler rekabet güçlerini, müşterilerinin beklentilerine uygun fiyat, uygun kalite ve uygun teslim zamanı yerine getirmelerindeki başarılarından alırlar. Uygun fiyatın, uygun kalitenin ve uygun teslim zamanını ise pazara sunulan ürünlerin maliyeti belirler. Globalleşen dünyada, ulusal ve uluslararası düzeyde birbirleriyle yarışan işletmelerin en büyük silahı, gerçek maliyetlerini bilerek satış fiyatlarını piyasa koşullarına göre belirlemektir.

Cam ve cam ürünleri üretiminin, satış, dağıtımının yapıldığı sektör; üretilen mamuller gözetildiğinde, maliyet yönünden kırılgan, mamuller yönünden ise rekabete açık bir sektördür. Rekabeti ve maliyeti, maliyet sistemi, maliyetlerin belgeye bağlanması, muhasebeleştirilmesi ve günlük, haftalık, aylık gibi periyodik bir raporlama sistemi belirler. İşletmeler zarar etmeden önce maliyetlerini bilmeleri gerekir. Zarar edildikten sonra maliyetlerin öğrenilmesi işletme adına olumsuz sonuçlara neden olacaktır. Sonuç olarak sistem yaklaşımı içinde cam ve cam ürünleri üretimi, satışı, dağıtımı yapılan sektörde maliyet planlaması, belgeye bağlanması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması, analizi iş ve işlemleri uygun zamanda bir bütün olarak değerlendirilmelidir.

EKLER

EK 1: Gümrük Vergisi 2010 Yılı Tarifesi⁵¹³

POZİSYON NO	EŞYANIN TANIMI	Ölçü Birimi	474 Vergi Haddi
1	2	3	4
7001.00	-Cam kırıkları ve diğer cam döküntü ve artıkları; külçe cam:		
7001.00.10.00.00	-Cam kırıkları ve diğer cam döküntü ve artıkları	-	10
	-Külçe cam:		
7001.00.91.00.00	-Optik camdan olanlar	-	15
	-Diğerleri:		
7001.00.99.10.00	-Rubinli cam	-	25
7001.00.99.90.00	-Diğerleri	-	10
70.02	-İşlenmemiş cam bilyalar (70.18 pozisyonundaki cam kürecikler hariç) çubuklar veya borular:		
7002.10.00.00.00	-Bilyalar	-	25
7002.20	-Çubuklar:		
7002.20.10.00.00	-Optik camdan olanlar	-	15
	-Diğerleri:		
7002.20.90.10.00	-Rubinli camdan olanlar	-	25
	-Diğerleri		
7002.20.90.90.11	-Soda kireç camından renkli çubuklar	-	25
7002.20.90.90.12	-Soda kireç camından renksiz çubuklar	-	25
7002.20.90.90.13	-Isıya dayanıklı camdan (genleşme katsayısı düşük) renkli çubuklar	-	25
7002.20.90.90.14	-Isıya dayanıklı camdan (genleşme katsayısı düşük) renksiz çubuk.	-	25
7002.20.90.90.19	-Camdan diğer çubuklar	-	25
	-Borular:		
7002.31	-Eritilmiş kuvars veya diğer eritilmiş silisten:		
7002.31.00.10.00	-Rubinli camdan olanlar	-	25
7002.31.00.90.00	-Diğerleri	-	25
7002.32	-0 °C ile 300 °C'ler arasındaki ısıda genleşme katsayısı 5×10^{-6} /Kelvin'i geçmeyen (ısıya dayanıklı) diğer camlardan:		
7002.32.00.10.00	-Rubinli camdan olanlar	-	25
	-Diğerleri		
7002.32.00.90.11	-Renkli camdan borular	-	25
7002.32.00.90.12	-Renksiz camdan borular	-	25
7002.39	-Diğerleri:		
7002.39.00.10.00	-Rubinli camdan olanlar	-	25
	-Diğerleri		
7002.39.00.90.11	-Soda kireç camından renkli borular	-	25
7002.39.00.90.12	-Soda kireç camından renksiz borular	-	25
7002.39.00.90.13	-Kurşunlu camdan borular	-	25
7002.39.00.90.19	-Diğer cam borular	-	25
70.03	-Dökme cam ve haddeden geçirilmiş cam emici veya yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan bir başka şekilde işlenmemiş:		
	-Tel ile takviye edilmemiş plakalar:		
7003.12	-Kütle halinde renklendirilmiş, opaklaştırılmış, kaplanmış, yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan bir tabakası olanlar:		
7003.12.10.00.00	-Optik camdan olanlar	m2	15
	-Diğerleri:		
	-Yansıtıcı olmayan bir tabakası olanlar		
7003.12.91.10.00	-Buzlu renkli, dalgalı ve çizgili camlar	m2	100
7003.12.91.90.00	-Diğerleri	m2	40

⁵¹³ "2010 yılı Gümrük Tarifesi", http://www.gumruktarife.com/2010_gumruk_tarife_cetveli.htm, (11.Ocak.2011).

7003.12.99.10.00	-Diğerleri		
	-Buzlu, renkli, dalgalı ve çizgili camlar	m2	100
7003.12.99.90.00	-Diğerleri	m2	40
7003.19	-Diğerleri:		
7003.19.10.00.00	-Optik camdan olanlar	m2	15
	-Diğerleri		
	-Buzlu, renkli, dalgalı ve çizgili camlar		
7003.19.90.10.11	-Buzlu renkli cam	m2	100
7003.19.90.10.12	-Buzlu renksiz cam	m2	100
7003.19.90.10.19	-Diğerleri	m2	100
7003.19.90.90.00	-Diğerleri	m2	40
7003.20	-Tel ile takviye edilmiş plakalar:		
7003.20.00.10.00	-Kütle halinde renklendirilmiş, opaklaştırılmış, kaplanmış veya absorplayıcı (emici) veya yansıtıcı bir tabakası olanlar	m2	40
7003.20.00.90.00	-Diğerleri	m2	40
7003.30.00.00.00	-Profiller	-	100
70.04	Çekme ve üfleme cam, emici veya yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan başka şekilde işlenmemiş:		
	-Kütle halinde renklendirilmiş, opaklaştırılmış veya kaplanmış veya emici veya yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan tabakası olanlar:		
7004.20			
7004.20.10.00.00	-Optik camdan olanlar	m2	15
	-Diğerleri:		
7004.20.91.00.00	-Yansıtıcı olmayan bir tabakası olanlar	m2	100
	-Diğerleri:		
7004.20.99.10.00	-Antik cam	m2	100
	-Diğerleri		
7004.20.99.90.11	-Kalınlığı 2,5 mm.yi geçmeyenler	m2	50
7004.20.99.90.12	-Kalınlığı 2,5 mm.yi geçen fakat 3,5 mm.yi geçmeyenler	m2	50
7004.20.99.90.13	-Kalınlığı 3,5 mm.yi geçen fakat 4,5 mm.yi geçmeyenler	m2	50
7004.20.99.90.14	-Kalınlığı 4,5 mm.yi geçenler	m2	50
7004.90	-Diğer camlar:		
7004.90.10.00.00	-Optik camdan olanlar	m2	15
	-Diğerleri:		
7004.90.80.10.00	-Antik cam	m2	100
7004.90.80.90.00	-Diğerleri	m2	50
70.05	-Float cam ve yüzeyi taşlanmış veya parlatılmış cam emici veya yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan başka şekilde işlenmemiş:		
	-Tel ile takviye edilmemiş cam emici veya yansıtıcı ya da yansıtıcı olmayan bir tabakası olanlar:		
7005.10			
7005.10.05.00.00	-Yansıtıcı olmayan bir tabakası olanlar	m2	75
	-Diğerleri:		
7005.10.25.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.10.30.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçen fakat 4,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.10.80.00.00	-Kalınlığı 4,5 mm. yi geçenler	m2	75
	-Tel ile takviye edilmemiş diğer camlar:		
7005.21	-Kütle halinde renklendirilmiş veya sadece taşlanmış:		
7005.21.25.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.21.30.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçen fakat 4,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.21.80.00.00	-Kalınlığı 4,5 mm. yi geçenler	m2	75
7005.29	-Diğerleri:		
7005.29.25.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.29.35.00.00	-Kalınlığı 3,5 mm. yi geçen fakat 4,5 mm. yi geçmeyenler	m2	75
7005.29.80.00.00	-Kalınlığı 4,5 mm. yi geçenler	m2	75

7005.30.00.00.00	-Tel ile takviye edilmiş cam	m2	75
7006.00	-70.03, 70.04 veya 70.05 Pozisyonlarındaki camların bombelendirilmiş, kenar işlemeli, aşındırılmış, delinmiş, emaye baskı uygulanmış veya başka şekilde işlenmiş, fakat diğer malzemelerle çerçevelenmemiş veya donatılmamış olanlar:		
7006.00.10.00.00	-Optik camdan	-	15
	-Diğerleri		
7006.00.90.00.11	-Şekilleri ne olursa olsun, kenarları işlenmiş camlar	-	100
7006.00.90.00.12	-Her türlü sable cam (kum püskürtülmüş)	-	100
7006.00.90.00.19	-Diğerleri	-	100
70.07	-Emniyet camları (temperlenmiş) veya lamine edilmiş camlardan:		
7007.11	-Sertleştirilmiş emniyet camları:		
	-Kara, hava ve uzay araçlarında veya deniz araçlarında kullanıma uygun ebat ve şekilde olanlar:		
	-Motorlu araçlarda kullanılmaya uygun ebat ve şekillerde olanlar		
7007.11.10.00.11	-Kütle halinde boyanmış, emici tabakası olan düz emniyet camları	-	50
7007.11.10.00.12	-Kütle halinde boyanmış, emici tabakalı bombeli emniyet camları	-	50
7007.11.10.00.19	-Diğer düz emniyet camları	-	50
7007.11.10.00.29	-Diğer bombeli emniyet camları	-	50
	-Diğerleri		
7007.11.90.00.11	-Kütle halinde boyanmış, emici tabakası olan düz emniyet camları	-	50
7007.11.90.00.12	-Kütle halinde boyanmış, emici tabakalı bombeli emniyet camları	-	50
7007.11.90.00.19	-Diğer düz emniyet camları	-	50
7007.11.90.00.29	-Diğer bombeli emniyet camları	-	50
7007.19	-Diğerleri:		
	-Emaye olanlar		
7007.19.10.00.11	-Düz camlar	m2	50
7007.19.10.00.12	-Bombeli camlar	m2	50
	-Kütle halinde boyanmış veya emici veya yansıtıcı tabakası olanlar		
7007.19.20.00.11	-Düz camlar	m2	50
7007.19.20.00.12	-Bombeli camlar	m2	50
	-Diğerleri		
7007.19.80.00.11	-Düz camlar	m2	50
7007.19.80.00.12	-Bombeli camlar	m2	50
	-Lamine edilmiş emniyet camları:		
7007.21	-Kara, hava ve uzay veya deniz araçlarında kullanılanlar:		
	-Motorlu taşıtlarda kullanılmaya uygun ebat ve şekillerde olanlar		
7007.21.20.00.11	-Düz camlar	-	50
7007.21.20.00.12	-Bombeli camlar	-	50
	-Diğerleri		
7007.21.80.00.11	-Düz camlar	-	50
7007.21.80.00.12	-Bombeli camlar	-	50
7007.29	-Diğerleri		
7007.29.00.00.11	-Kurşuna dayanıklı düz emniyet camları	m2	50
7007.29.00.00.12	-Kurşuna dayanıklı bombeli emniyet camları	m2	50
7007.29.00.00.13	-Rezistanslı veya iletken düz emniyet camları	m2	50
7007.29.00.00.14	-Rezistanslı veya iletken bombeli emniyet camları	m2	50
7007.29.00.00.19	-Diğer düz emniyet camları	m2	50
7007.29.00.00.29	-Diğer bombeli emniyet camları	m2	50
7008.00	-Çok katlı yalıtım camları:		
	-Kütle halinde boyanmış; ışık geçirmez hale getirilmiş, kaplanmış, emici veya yansıtıcı tabakası olanlar	m2	100
	-Diğerleri:		

7008.00.81.00.00	-İki camı levhadan müteşekkil olup, birbirinden bir hava tabakası ya da diğer gazlardan bir tabaka veya vakumla ayrılmış ve etrafı hava geçirmeyecek şekilde kapatılmış olanlar	m2	100
7008.00.89.00.00	-Diğerleri	m2	100
70.09	-Cam aynalar (çerçevesi olsun olmasın) (dikiz aynaları dahil):		
7009.10	-Taşıtlar için dikiz aynaları:		
7009.10.00.10.00	-Sadece kesilmiş olanlar	Adet	75
7009.10.00.90.00	-Diğerleri	Adet	100
7009.91	-Diğerleri:		
7009.91.00.10.00	-Çerçevesiz:		
7009.91.00.10.00	-Sadece kesilmiş olanlar	-	75
7009.91.00.90.00	-Diğerleri	-	100
7009.92.00.00.00	-Çerçevesi	-	100
70.10	-Cam damacana, kavanoz, şişe, küçük şişe, çanak, tüp, serum ampulleri ve diğer kaplar, konserve kavanozları, cam tıpa, kapak ve benzerleri:		
7010.10.00.00.00	-Serum ampulleri	Adet	50
7010.20.00.00.00	-Camdan tıpa, kapak ve benzeri kapama tertibatı	-	75
7010.90	-Diğerleri:		
	-Konserve kavanozları (sterilizasyon kavanozları)		
	-Eşyanın naklinde veya ambalajlanmasında kullanılanlar		
7010.90.10.10.11	-Hacmi 0.028 litreyi geçmeyenler	Adet	100
7010.90.10.10.12	-Hacmi 0.028 litreyi geçen fakat 0.37 litreyi geçmeyenler	Adet	100
7010.90.10.10.13	-Hacmi 0.37 litreyi geçen fakat 1.062 litreyi geçmeyenler	Adet	100
7010.90.10.10.14	-Hacmi 1.062 litreyi geçenler	Adet	100
	-Diğerleri		
7010.90.10.90.11	-Hacmi 0.028 litreyi geçmeyenler	Adet	75
7010.90.10.90.12	-Hacmi 0.028 litreyi geçen fakat 0.37 litreyi geçmeyenler	Adet	75
7010.90.10.90.13	-Hacmi 0.37 litreyi geçen fakat 1.062 litreyi geçmeyenler	Adet	75
7010.90.10.90.14	-Hacmi 1.062 litreyi geçenler	Adet	75
	-Diğerleri:		
	-Boru şeklinde camdan yapılmış olanlar:		
7010.90.21.00.11	-Eczacılıkta kullanılanlar	Adet	75
7010.90.21.00.19	-Diğerleri	Adet	75
	-Diğerleri:		
	-Hacmi 2,5 litre veya daha fazla olanlar:		
7010.90.31.10.00	-Eşyanın naklinde veya ambalajlanmasında kullanılanlar	Adet	100
7010.90.31.90.00	-Diğerleri	Adet	75
	-Hacmi 2,5 litreden az olanlar:		
	-Yiyecek ve içecekler için olanlar:		
	-Şişeler:		
	-Renksiz camdan:		
7010.90.41.00.00	-Hacmi 1 litre veya daha fazla olanlar	Adet	75
7010.90.43.00.00	-Hacmi 0,33 litreden fazla fakat 1 litreden az olanlar	Adet	75
7010.90.45.00.00	-Hacmi 0,15 litre veya daha fazla, fakat 0,33 litreyi geçmeyenler	Adet	75
7010.90.47.00.00	-Hacmi 0,15 litreden az olanlar	Adet	75
	-Renkli camdan:		
7010.90.51.00.00	-Hacmi 1 litre veya daha fazla olanlar	Adet	75
7010.90.53.00.00	-Hacmi 0,33 litreden fazla fakat 1 litreden az olanlar	Adet	75
7010.90.55.00.00	-Hacmi 0,15 litre veya daha fazla, fakat 0,33 litreyi geçmeyenler	Adet	75
7010.90.57.00.00	-Hacmi 0,15 litreden az olanlar	Adet	75
	-Diğerleri:		
7010.90.61.00.00	-Hacmi 0,25 litre veya daha fazla olanlar	Adet	75

7010.90.67.00.00	-Hacmi 0,25 litreden az olanlar	Adet	75
	-Eczacılık ürünleri için olanlar:		
7010.90.71.00.00	-Hacmi 0,055 litreyi geçenler	Adet	75
7010.90.79.00.00	-Hacmi 0,055 litreyi geçmeyenler	Adet	75
	-Diğer ürünler için olanlar:		
7010.90.91.00.00	-Renksiz camdan	Adet	75
7010.90.99.00.00	-Renkli camdan	Adet	75
70.11	-Açık cam zarflar (ampuller ve tüpler dahil) ve bunların camdan parçaları (elektrik lambaları, katod ışın tüpleri ve benzerleri için):		
7011.10.00.00.00	-Elektrikli aydınlatma için	-	50
7011.20	-Katod ışın tüpleri için		
7011.20.00.00.11	-Yapıştırılmamış tüp camı parçaları (ekran, huni, boyun)	-	50
7011.20.00.00.12	-Siyah beyaz yapıştırılmış (kaynaklanmış) tüp camı	-	50
7011.20.00.00.13	-Renkli yapıştırılmış (kaynaklanmış) tüp camı	-	50
7011.90.00.00.00	-Diğerleri	-	50
[70.12]			
70.13	-Sofra, mutfak, tuvalet, yazıhane, ev tezyinatı ve benzeri işler için cam eşya (70.10 ve 70.18 pozisyonundakiler hariç):		
7013.10	-Cam seramiğinden olanlar:		
7013.10.00.10.00	-Sofra ve mutfak işleri için olanlar	Adet	100
7013.10.00.90.00	-Diğerleri	Adet	100
	-Ayaklı bardak (cam seramiğinden olanlar hariç):		
7013.22	-Kurşun kristalden:		
7013.22.10.00.00	-El imali olanlar	Adet	100
7013.22.90.00.00	-Makine imali olanlar	Adet	100
7013.28	-Diğerleri:		
7013.28.10.00.00	-El imali olanlar	Adet	100
7013.28.90.00.00	-Makine imali olanlar	Adet	100
	-Diğer bardaklar (cam seramiğinden olanlar hariç):		
	-Kurşun kristalden:		
	-El imali olanlar:		
7013.33.11.00.00	-Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	Adet	100
7013.33.19.00.00	-Diğerleri	Adet	100
	-Makine imali olanlar:		
7013.33.91.00.00	-Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	Adet	100
7013.33.99.00.00	-Diğerleri	Adet	100
	-Diğerleri:		
7013.37.10.00.00	-Sertleştirilmiş camdan olanlar	Adet	100
	-Diğerleri:		
	-El imali olanlar:		
7013.37.51.00.00	-Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	Adet	100
7013.37.59.00.00	-Diğerleri	Adet	100
	-Makine imali olanlar:		
7013.37.91.00.00	-Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	Adet	100
7013.37.99.00.00	-Diğerleri	Adet	100
	-Sofra veya mutfak işlerinde kullanılan cam eşya (bardaklar hariç) (cam seramiğinden olanlar hariç):		
7013.41	-Kurşun kristalden olanlar:		
7013.41.10.00.00	-El imali olanlar	Adet	100
7013.41.90.00.00	-Makine imali olanlar	Adet	100
7013.42.00.00.00	-0 °C ile 300 °C'ler arasındaki ısıda doğrusal genişleme katsayısı 5x10-6/Kelvini geçmeyen (ısıya dayanıklı) camdan olanlar	Adet	100
7013.49	-Diğerleri:		

7013.49.10.00.00	-Sertleştirilmiş camdan olanlar	Adet	100
	-Diğerleri:		
7013.49.91.00.00	-El imali olanlar	Adet	100
7013.49.99.00.00	-Makine imali olanlar	Adet	100
	-Diğer cam eşya:		
7013.91	-Kurşun kristalden:		
7013.91.10.00.00	-El imali olanlar	Adet	100
7013.91.90.00.00	-Makine imali olanlar	Adet	100
7013.99.00.00.00	-Diğerleri	Adet	100
7014.00	-Sinyalizasyon camları ve camdan optik elemanlar (70.15 pozisyonundakiler hariç) (optik tarzda işlenmemiş):		
	-Optik camdan olanlar		
7014.00.00.10.11	-Motorlu kara nakil vasıtaları için far ve stop camları	-	15
7014.00.00.10.19	-Diğer far ve stop camları	-	15
7014.00.00.10.29	-Diğerleri	-	15
	-Diğerleri		
7014.00.00.90.11	-Motorlu kara nakil vasıtaları için far ve stop camları	-	75
7014.00.00.90.19	-Diğer far ve stop camları	-	75
7014.00.00.90.29	-Diğerleri	-	75
70.15	-Saat camları ve benzeri camlar, numaralı veya numarasız gözlük camları, bu camların imalinde kullanılan içi boş cam küreler ve segmanlar:		
7015.10.00.00.00	-Numaralı gözlük camları	-	15
7015.90	-Diğerleri:		
	-Numarasız gözlük camları		
7015.90.00.10.11	-Güneş gözlüğü camları	-	60
7015.90.00.10.12	-Oksijen ve elektrik kaynağında kullanılan gözlük, maske camları	-	60
7015.90.00.20.00	-Saat camları	-	60
	-Diğerleri		
7015.90.00.90.11	-Sigorta, buşon kapaklarında kullanılan özel camlar	-	60
7015.90.00.90.19	-Diğerleri	-	60
70.16	-Bina veya inşaat için dökme veya kalıp camdan kaldırım blokları, tuğlalar, karolar, kiremitler ve diğer eşya mozaik ve benzeri tezyinat için cam küpler ve diğer küçük cam eşya vitray halinde birleştirilmiş camlar; çok hücreli cam (cam köpüğü):		
7016.10.00.00.00	-Mozaik veya benzeri tezyinat için cam küpler ve diğer küçük cam eşya (mesnedi olsun olmasın)	-	150
7016.90	-Diğerleri:		
	-Vitray halinde birleştirilmiş camlar		
7016.90.10.00.11	-Kurşunla tutturulmuş cam	m2	100
7016.90.10.00.19	-Diğerleri	m2	100
7016.90.40.00.00	-Bina veya inşaat için bloklar ve tuğlalar	-	50
	-Diğerleri:		
7016.90.70.00.11	-Karolar (parke dahil)	-	50
7016.90.70.00.12	-Tuğlalar	-	50
7016.90.70.00.13	-Kiremitler	-	50
7016.90.70.00.19	-Diğerleri	-	50
70.17	-Camdan laboratuvar ve eczane eşyası ile sağlığı koruyucu eşya:		
7017.10	-Eritilmiş kuvars veya eritilmiş silisten olanlar		
7017.10.00.00.11	-Laboratuvar eşyası	-	40
7017.10.00.00.19	-Diğerleri	-	40
7017.20	- 0 °C ile 300 °C'ler arasındaki ısıda genleşme katsayısı 5x10- 6/ Kelvin'i geçmeyen (ısıya dayanıklı) diğer camdan olanlar		

7017.20.00.00.11	-Laboratuar eşyası	-	40
7017.20.00.00.19	-Diğerleri	-	40
7017.90.00.00.00	-Diğerleri	-	40
70.18	-Cam boncuklar, taklit inciler, kıymetli veya yarı kıymetli taş taklitleri ve camdan benzeri boncuk türü eşya ve bunlardan eşya (taklit mücevherci eşyası hariç); camdan gözler (protez olanlar hariç); şalümo ile işlenmek suretiyle yapılan camdan heykelcikler veya diğer süsler (taklit mücevherci eşyası hariç); çapı 1 mm. den az olan cam kürecikler:		
7018.10	-Cam boncuklar, taklit inciler, kıymetli veya yarı kıymetli taş taklitleri ve camdan benzeri boncuk türü eşya:		
	-Camdan boncuklar:		
7018.10.11.00.00	-Kesilmiş ve makine ile cilalanmış	-	150
7018.10.19.00.00	-Diğerleri	-	150
7018.10.30.00.00	-Taklit inciler	-	150
	-Kıymetli veya yarı kıymetli taş taklitleri:		
7018.10.51.00.00	-Kesilmiş ve makine ile cilalanmış	-	150
7018.10.59.00.00	-Diğerleri	-	150
7018.10.90.00.00	-Diğerleri	-	150
7018.20.00.00.00	-Çapı 1 mm. den az olan cam kürecikler	-	150
7018.90	-Diğerleri:		
	-Camdan gözler; camdan eşya		
7018.90.10.00.11	-Camdan gözler	-	150
7018.90.10.00.12	-Camdan eşya	-	150
7018.90.90.00.00	-Diğerleri	-	150
70.19	-Cam lifleri ve bunlardan eşya (iplik, dokunmuş mensucat gibi):		
	-Şeritler, fitiller, iplikler ve kırılmış iplikler:		
7019.11.00.00.00	-Cam liflerinden uzunluğu 50 mm.yi geçmeyen kırılmış iplikler	-	50
7019.12.00.00.00	-Fitiller	-	50
7019.19	-Diğerleri		
7019.19.10.00.00	-Flamentlerden	-	50
7019.19.90.00.00	-Devamsız liflerden	-	50
	-Cam tülü, örtüler, takviye tabakaları, şilteler, panolar ve benzeri dokunmamış mensucattan eşya:		
7019.31.00.00.00	-Takviye tabakaları	-	100
7019.32.00.00.00	-Cam tülü	-	100
7019.39	-Diğerleri		
7019.39.00.00.11	-Örtüler	-	100
7019.39.00.00.12	-Şilteler	-	100
7019.39.00.00.13	-Panolar	-	100
7019.39.00.00.19	-Diğerleri	-	100
7019.40.00.00.00	-Fitilden dokunmuş mensucat	-	100
	-Diğer dokunmuş mensucat:		
7019.51.00.00.00	-Eni 30 cm'i geçmeyenler	-	100
7019.52.00.00.00	-Eni 30 cm'i geçen ağırlığı 250 gr/m2 den az olan düz dokunmuş mensucat (tek katının her biri 136 teks veya daha az olan)	-	100
7019.59.00.00.00	-Diğerleri	-	100
7019.90	-Diğerleri:		
7019.90.10.00.00	-Dökme veya küme halinde dokumaya elverişli olmayan lifler	-	50
7019.90.30.00.00	-Boru ve tüplerin izolasyonuna mahsus kokiller ve mahfazalar	-	100
	-Diğerleri:		
7019.90.91.00.00	-Dokumaya elverişli liflerden	-	100
	-Diğerleri:		

7019.90.99.10.00	-Cam liflerden keçe	-	60
7019.90.99.90.00	-Diğerleri	-	100
7020.00	-Camdan diğer eşya:		
7020.00.05.00.00	-Yarı iletken disklerin üretimine mahsus difüzyon ve oksidasyon ocaklarına konulmak için hazırlanmış kuvars reaktör tüpleri ve tutucuları	-	100
	-İzole edici ve diğer vakumlu kaplar için camdan iç gövdeler:		
7020.00.07.00.00	-Tamamlanmamış	-	10
7020.00.08.00.00	-Tamamlanmış	-	10
	-Diğerleri:		
	-Eritilmiş kuvars veya diğer eritilmiş silisten olanlar:		
	-Kazanlar için özel emniyet camları; kazanlar için su seviyesini gösteren camlar		
7020.00.10.10.11	-Kazanlar için özel emniyet camları	-	50
7020.00.10.10.12	-Kazanlar için su seviyesini gösteren camlar	-	50
	-Diğerleri		
7020.00.10.90.11	-Deri perdahlamaya mahsus cam merdaneler	-	100
7020.00.10.90.12	-Makine, motor ve kara nakil vasıtaları aksamı olan diğer cam eşya	-	100
7020.00.10.90.19	-Diğerleri	-	100
	-0 °C ile 300 °C'ler arasındaki ısıda genleşme katsayısı 5×10^{-6} /Kelvin'i geçmeyen (ısıya dayanıklı) camdan olanlar:		
	-Kazanlar için özel emniyet camları; kazanlar için su seviyesini gösteren camlar		
7020.00.30.10.11	-Kazanlar için özel emniyet camları	-	50
7020.00.30.10.12	-Kazanlar için su seviyesini gösteren camlar	-	50
	-Diğerleri		
7020.00.30.90.11	-Deri perdahlamaya mahsus cam merdaneler	-	100
7020.00.30.90.12	-Makine, motor ve kara nakil vasıtaları aksamı olan diğer cam eşya	-	100
7020.00.30.90.19	-Diğerleri	-	100
7020.00.80.00.00	-Diğerleri	-	100

EK 2: Anbar Defter Örneği

X Cam İşletmesi Anbar Defteri

SIRA NO	MALZEME NO	MALZEMENİN CİNSİ	ANBARA GİREN	BİRİM FİYATI	TUTARI	ÜRETİLEN MAMUL	ÜRETİLEN MAMULUN TUTARI	ANBARDA KALAN ÜRÜN	ANBARDA KALAN ÜRÜN TUTARI	DİĞER TÜKETİM (KIRILAN vs.)	SATILAN	ÜRETİM AŞAMASINDA	SATIŞ BİRİM FİYATI	TUTARI
	ÇB	ÇAY BARDAĞI												
1	ÇB-1	İnce Belli Çay Bardağı	703	0,64	449,92	42	26,88	661	423,04	0	24	18	-	0,00
2	ÇB-2	Küçük Çay Bardağı	6	1,00	6,00	0	0,00	6	6,00	0	0	0	-	0,00
	BR	BARDAK ve KADEH												
3	BR-1	Su Bardağı	24	1,00	24,00	0	0,00	24	24,00	0	0	0	-	0,00
4	BR-2	Kalın Ayaklı Kadeh	6	1,50	9,00	6	9,00	0	0,00	0	0	0	-	0,00
	MU	MUMLUK												
5	MU-1	Top Mumluk	6	3,00	18,00	4	12,00	2	6,00	0	1	3	-	0,00
	KU	KUTU												
6	KU-1	Çay Takımı Kutusu	15	28,00	420,00	15	420,00	15	420,00	0	0	15	-	0,00
		TOPLAM	760	35,14	926,92	67	467,88	708	879,04	0	25	36	-	0,00

Anbar Memuru
İmza

Bölüm Şefi
İmza

Komis. Başkanı
İmza

Müdür
İmza

EK 3: Fatura Örneği

X Cam İşletmesi

Vergi Dairesi:

No:



İL KODU 34

SERI A

SIRA № 002101

Tarih : 17.12.2009.....

İrsaliye Tarihi : 17.12.2009.....

Irsaliye No : 1351

[illegible]

EK 4: İrsaliye Örneği

marmara metal

Sanayi, İç ve Dış Tic. Ltd. Şti. _____

X Cam İşletmesi



Hekimbaşı, Küçüksu Cad. No. 499
Ümraniye / İSTANBUL
Tel. : (0216) 332 69 35 - 308 07 64
Fax : (0216) 462 03 54
İnternet : www.marmarametal.org
E-mail : info@marmarametal.org
ÜMRANIYE V.D. 612 006 3688

SEVK İRSALİYESİ

Sıra № 037131

Düz. Saati :
Fili Sevk Tarihi: 26-12-10

İrsaliye Tarihi : 26/12/2010

MÜŞTERİ V.D. : _____
VERGİ NO. : _____

MİKTARI	MALIN CİNSİ	BİRİM FİYAT	TUTARI
	MUHTELİF KIRIN TAMİR MALZEMESİ		

POYRAZ MATBAACILIK Hakkı POYRAZ Vatan Cad. Erek Sk. No:7/A Çalğayırı - İstanbul
Tel: 246 08 26 - 233 24 75 Kağıthane V.D. 54635428986 Anl. Tar. 03/08/2007-1992 Basım Yılı 2008

TESLİM EDEN

TESLİM ALAN

EK 5: İrsaliyeli Fatura Örneği

Sayın : _____

İL KODU : 77
İRSALİYELİ FATURA
SERİ A

V.D. No. : _____ 0102303

Tarih : 23.03.2011

BAŞTAN ALIŞVERİŞ MERKEZİ
ZÜCCACIYE SAN. VE TİC. LİD. ŞTİ.
Baştan Alışveriş Merkezi Zücc. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Rüstempaşa Mah. Eski Çarşı Nispetiye Mah. Eski Çarşı
Tel : 0226 812 28 21 - 22 Faks : 0226 812 20 48
E-posta : bastanid@mynet.com.tr V.D. 149 034 1375

MAL KODU	MALIN CİNSİ	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
P 55079 1004615	33 PIR 211 SADE KILIFLI BARDAK	5 KILIF	10,37	51,47
P 55079 1004615	33 PIR 211 SADE KILIFLI BARDAK	5 PAKE	1,66	8,30
P 55079 102350	PUR BARDAK 311 SADE	5 ADET	9,69	48,45
		10. BR 33		
	ROV HARE TOPLAM			64,10 TL
	KAPLAMA VERGİSİ			6,41 TL
	KRA TOPLAM			57,69 TL
	KAPLAMA KDV			10,30 TL
	TOPLAM			68,99 TL

Yolcu : ALTINŞEHİR 7E DÜŞ Kış

BAŞTAN ALIŞVERİŞ MERKEZİ
Züccaciyeye San. ve Tic. Ltd. Şti.
Yatırım Yat. Res. Yat. A.Ş. Dragon-Market-İST.
Tel (0216) 350 15 15-16-17-18-19-20-21-22-23-24-25-26-27-28-29-30-31-32-33-34-35-36-37-38-39-40-41-42-43-44-45-46-47-48-49-50-51-52-53-54-55-56-57-58-59-60-61-62-63-64-65-66-67-68-69-70-71-72-73-74-75-76-77-78-79-80-81-82-83-84-85-86-87-88-89-90-91-92-93-94-95-96-97-98-99-100-101-102-103-104-105-106-107-108-109-110-111-112-113-114-115-116-117-118-119-120-121-122-123-124-125-126-127-128-129-130-131-132-133-134-135-136-137-138-139-140-141-142-143-144-145-146-147-148-149-150-151-152-153-154-155-156-157-158-159-160-161-162-163-164-165-166-167-168-169-170-171-172-173-174-175-176-177-178-179-180-181-182-183-184-185-186-187-188-189-190-191-192-193-194-195-196-197-198-199-200-201-202-203-204-205-206-207-208-209-210-211-212-213-214-215-216-217-218-219-220-221-222-223-224-225-226-227-228-229-230-231-232-233-234-235-236-237-238-239-240-241-242-243-244-245-246-247-248-249-250-251-252-253-254-255-256-257-258-259-260-261-262-263-264-265-266-267-268-269-270-271-272-273-274-275-276-277-278-279-280-281-282-283-284-285-286-287-288-289-290-291-292-293-294-295-296-297-298-299-300-301-302-303-304-305-306-307-308-309-310-311-312-313-314-315-316-317-318-319-320-321-322-323-324-325-326-327-328-329-330-331-332-333-334-335-336-337-338-339-340-341-342-343-344-345-346-347-348-349-350-351-352-353-354-355-356-357-358-359-360-361-362-363-364-365-366-367-368-369-370-371-372-373-374-375-376-377-378-379-380-381-382-383-384-385-386-387-388-389-390-391-392-393-394-395-396-397-398-399-400-401-402-403-404-405-406-407-408-409-410-411-412-413-414-415-416-417-418-419-420-421-422-423-424-425-426-427-428-429-430-431-432-433-434-435-436-437-438-439-440-441-442-443-444-445-446-447-448-449-450-451-452-453-454-455-456-457-458-459-460-461-462-463-464-465-466-467-468-469-470-471-472-473-474-475-476-477-478-479-480-481-482-483-484-485-486-487-488-489-490-491-492-493-494-495-496-497-498-499-500-501-502-503-504-505-506-507-508-509-510-511-512-513-514-515-516-517-518-519-520-521-522-523-524-525-526-527-528-529-530-531-532-533-534-535-536-537-538-539-540-541-542-543-544-545-546-547-548-549-550-551-552-553-554-555-556-557-558-559-560-561-562-563-564-565-566-567-568-569-570-571-572-573-574-575-576-577-578-579-580-581-582-583-584-585-586-587-588-589-590-591-592-593-594-595-596-597-598-599-600-601-602-603-604-605-606-607-608-609-610-611-612-613-614-615-616-617-618-619-620-621-622-623-624-625-626-627-628-629-630-631-632-633-634-635-636-637-638-639-640-641-642-643-644-645-646-647-648-649-650-651-652-653-654-655-656-657-658-659-660-661-662-663-664-665-666-667-668-669-670-671-672-673-674-675-676-677-678-679-680-681-682-683-684-685-686-687-688-689-690-691-692-693-694-695-696-697-698-699-700-701-702-703-704-705-706-707-708-709-710-711-712-713-714-715-716-717-718-719-720-721-722-723-724-725-726-727-728-729-730-731-732-733-734-735-736-737-738-739-740-741-742-743-744-745-746-747-748-749-750-751-752-753-754-755-756-757-758-759-760-761-762-763-764-765-766-767-768-769-770-771-772-773-774-775-776-777-778-779-780-781-782-783-784-785-786-787-788-789-790-791-792-793-794-795-796-797-798-799-800-801-802-803-804-805-806-807-808-809-810-811-812-813-814-815-816-817-818-819-820-821-822-823-824-825-826-827-828-829-830-831-832-833-834-835-836-837-838-839-840-841-842-843-844-845-846-847-848-849-850-851-852-853-854-855-856-857-858-859-860-861-862-863-864-865-866-867-868-869-870-871-872-873-874-875-876-877-878-879-880-881-882-883-884-885-886-887-888-889-890-891-892-893-894-895-896-897-898-899-900-901-902-903-904-905-906-907-908-909-910-911-912-913-914-915-916-917-918-919-920-921-922-923-924-925-926-927-928-929-930-931-932-933-934-935-936-937-938-939-940-941-942-943-944-945-946-947-948-949-950-951-952-953-954-955-956-957-958-959-960-961-962-963-964-965-966-967-968-969-970-971-972-973-974-975-976-977-978-979-980-981-982-983-984-985-986-987-988-989-990-991-992-993-994-995-996-997-998-999-1000-1001-1002-1003-1004-1005-1006-1007-1008-1009-1010-1011-1012-1013-1014-1015-1016-1017-1018-1019-1020-1021-1022-1023-1024-1025-1026-1027-1028-1029-1030-1031-1032-1033-1034-1035-1036-1037-1038-1039-1040-1041-1042-1043-1044-1045-1046-1047-1048-1049-1050-1051-1052-1053-1054-1055-1056-1057-1058-1059-1060-1061-1062-1063-1064-1065-1066-1067-1068-1069-1070-1071-1072-1073-1074-1075-1076-1077-1078-1079-1080-1081-1082-1083-1084-1085-1086-1087-1088-1089-1090-1091-1092-1093-1094-1095-1096-1097-1098-1099-1100-1101-1102-1103-1104-1105-1106-1107-1108-1109-1110-1111-1112-1113-1114-1115-1116-1117-1118-1119-1120-1121-1122-1123-1124-1125-1126-1127-1128-1129-1130-1131-1132-1133-1134-1135-1136-1137-1138-1139-1140-1141-1142-1143-1144-1145-1146-1147-1148-1149-1150-1151-1152-1153-1154-1155-1156-1157-1158-1159-1160-1161-1162-1163-1164-1165-1166-1167-1168-1169-1170-1171-1172-1173-1174-1175-1176-1177-1178-1179-1180-1181-1182-1183-1184-1185-1186-1187-1188-1189-1190-1191-1192-1193-1194-1195-1196-1197-1198-1199-1200-1201-1202-1203-1204-1205-1206-1207-1208-1209-1210-1211-1212-1213-1214-1215-1216-1217-1218-1219-1220-1221-1222-1223-1224-1225-1226-1227-1228-1229-1230-1231-1232-1233-1234-1235-1236-1237-1238-1239-1240-1241-1242-1243-1244-1245-1246-1247-1248-1249-1250-1251-1252-1253-1254-1255-1256-1257-1258-1259-1260-1261-1262-1263-1264-1265-1266-1267-1268-1269-1270-1271-1272-1273-1274-1275-1276-1277-1278-1279-1280-1281-1282-1283-1284-1285-1286-1287-1288-1289-1290-1291-1292-1293-1294-1295-1296-1297-1298-1299-1300-1301-1302-1303-1304-1305-1306-1307-1308-1309-1310-1311-1312-1313-1314-1315-1316-1317-1318-1319-1320-1321-1322-1323-1324-1325-1326-1327-1328-1329-1330-1331-1332-1333-1334-1335-1336-1337-1338-1339-1340-1341-1342-1343-1344-1345-1346-1347-1348-1349-1350-1351-1352-1353-1354-1355-1356-1357-1358-1359-1360-1361-1362-1363-1364-1365-1366-1367-1368-1369-1370-1371-1372-1373-1374-1375-1376-1377-1378-1379-1380-1381-1382-1383-1384-1385-1386-1387-1388-1389-1390-1391-1392-1393-1394-1395-1396-1397-1398-1399-1400-1401-1402-1403-1404-1405-1406-1407-1408-1409-1410-1411-1412-1413-1414-1415-1416-1417-1418-1419-1420-1421-1422-1423-1424-1425-1426-1427-1428-1429-1430-1431-1432-1433-1434-1435-1436-1437-1438-1439-1440-1441-1442-1443-1444-1445-1446-1447-1448-1449-1450-1451-1452-1453-1454-1455-1456-1457-1458-1459-1460-1461-1462-1463-1464-1465-1466-1467-1468-1469-1470-1471-1472-1473-1474-1475-1476-1477-1478-1479-1480-1481-1482-1483-1484-1485-1486-1487-1488-1489-1490-1491-1492-1493-1494-1495-1496-1497-1498-1499-1500-1501-1502-1503-1504-1505-1506-1507-1508-1509-1510-1511-1512-1513-1514-1515-1516-1517-1518-1519-1520-1521-1522-1523-1524-1525-1526-1527-1528-1529-1530-1531-1532-1533-1534-1535-1536-1537-1538-1539-1540-1541-1542-1543-1544-1545-1546-1547-1548-1549-1550-1551-1552-1553-1554-1555-1556-1557-1558-1559-1560-1561-1562-1563-1564-1565-1566-1567-1568-1569-1570-1571-1572-1573-1574-1575-1576-1577-1578-1579-1580-1581-1582-1583-1584-1585-1586-1587-1588-1589-1590-1591-1592-1593-1594-1595-1596-1597-1598-1599-1600-1601-1602-1603-1604-1605-1606-1607-1608-1609-1610-1611-1612-1613-1614-1615-1616-1617-1618-1619-1620-1621-1622-1623-1624-1625-1626-1627-1628-1629-1630-1631-1632-1633-1634-1635-1636-1637-1638-1639-1640-1641-1642-1643-1644-1645-1646-1647-1648-1649-1650-1651-1652-1653-1654-1655-1656-1657-1658-1659-1660-1661-1662-1663-1664-1665-1666-1667-1668-1669-1670-1671-1672-1673-1674-1675-1676-1677-1678-1679-1680-1681-1682-1683-1684-1685-1686-1687-1688-1689-1690-1691-1692-1693-1694-1695-1696-1697-1698-1699-1700-1701-1702-1703-1704-1705-1706-1707-1708-1709-1710-1711-1712-1713-1714-1715-1716-1717-1718-1719-1720-1721-1722-1723-1724-1725-1726-1727-1728-1729-1730-1731-1732-1733-1734-1735-1736-1737-1738-1739-1740-1741-1742-1743-1744-1745-1746-1747-1748-1749-1750-1751-1752-1753-1754-1755-1756-1757-1758-1759-1760-1761-1762-1763-1764-1765-1766-1767-1768-1769-1770-1771-1772-1773-1774-1775-1776-1777-1778-1779-1780-1781-1782-1783-1784-1785-1786-1787-1788-1789-1790-1791-1792-1793-1794-1795-1796-1797-1798-1799-1800-1801-1802-1803-1804-1805-1806-1807-1808-1809-1810-1811-1812-1813-1814-1815-1816-1817-1818-1819-1820-1821-1822-1823-1824-1825-1826-1827-1828-1829-1830-1831-1832-1833-1834-1835-1836-1837-1838-1839-1840-1841-1842-1843-1844-1845-1846-1847-1848-1849-1850-1851-1852-1853-1854-1855-1856-1857-1858-1859-1860-1861-1862-1863-1864-1865-1866-1867-1868-1869-1870-1871-1872-1873-1874-1875-1876-1877-1878-1879-1880-1881-1882-1883-1884-1885-1886-1887-1888-1889-1890-1891-1892-1893-1894-1895-1896-1897-1898-1899-1900-1901-1902-1903-1904-1905-1906-1907-1908-1909-1910-1911-1912-1913-1914-1915-1916-1917-1918-1919-1920-1921-1922-1923-1924-1925-1926-1927-1928-1929-1930-1931-1932-1933-1934-1935-1936-1937-1938-1939-1940-1941-1942-1943-1944-1945-1946-1947-1948-1949-1950-1951-1952-1953-1954-1955-1956-1957-1958-1959-1960-1961-1962-1963-1964-1965-1966-1967-1968-1969-1970-1971-1972-1973-1974-1975-1976-1977-1978-1979-1980-1981-1982-1983-1984-1985-1986-1987-1988-1989-1990-1991-1992-1993-1994-1995-1996-1997-1998-1999-2000-2001-2002-2003-2004-2005-2006-2007-2008-2009-2010-2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019-2020-2021-2022-2023-2024-2025-2026-2027-2028-2029-2030-2031-2032-2033-2034-2035-2036-2037-2038-2039-2040-2041-2042-2043-2044-2045-2046-2047-2048-2049-2050-2051-2052-2053-2054-2055-2056-2057-2058-2059-2060-2061-2062-2063-2064-2065-2066-2067-2068-2069-2070-2071-2072-2073-2074-2075-2076-2077-2078-2079-2080-2081-2082-2083-2084-2085-2086-2087-2088-2089-2090-2091-2092-2093-2094-2095-2096-2097-2098-2099-2100-2101-2102-2103-2104-2105-2106-2107-2108-2109-2110-2111-2112-2113-2114-2115-2116-2117-2118-2119-2120-2121-2122-2123-2124-2125-2126-2127-2128-2129-2130-2131-2132-2133-2134-2135-2136-2137-2138-2139-2140-2141-2142-2143-2144-2145-2146-2147-2148-2149-2150-2151-2152-2153-2154-2155-2156-2157-2158-2159-2160-2161-2162-2163-2164-2165-2166-2167-2168-2169-2170-2171-2172-2173-2174-2175-2176-2177-2178-2179-2180-2181-2182-2183-2184-2185-2186-2187-2188-2189-2190-2191-2192-2193-2194-2195-2196-2197-2198-2199-2200-2201-2202-2203-2204-2205-2206-2207-2208-2209-2210-2211-2212-2213-2214-2215-2216-2217-2218-2219-2220-2221-2222-2223-2224-2225-2226-2227-2228-2229-2230-2231-2232-2233-2234-2235-2236-2237-2238-2239-2240-2241-2242-2243-2244-2245-2246-2247-2248-2249-2250-2251-2252-2253-2254-2255-2256-2257-2258-2259-2260-2261-2262-2263-2264-2265-2266-2267-2268-2269-2270-2271-2272-2273-2274-2275-2276-2277-2278-2279-2280-2281-2282-2283-2284-2285-2286-2287-2288-2289-2290-2291-2292-2293-2294-2295-2296-2297-2298-2299-2300-2301-2302-2303-2304-2305-2306-2307-2308-2309-2310-2311-2312-2313-2314-2315-2316-2317-2318-2319-2320-2321-2322-2323-2324-2325-2326-2327-2328-2329-2330-2331-2332-2333-2334-2335-2336-2337-2338-2339-2340-2341-2342-2343-2344-2345-2346-2347-2348-2349-2350-2351-2352-2353-2354-2355-2356-2357-2358-2359-2360-2361-2362-2363-2364-2365-2366-2367-2368-2369-2370-2371-2372-2373-2374-2375-2376-2377-2378-2379-2380-2381-2382-2383-2384-2385-2386-2387-2388-2389-2390-2391-2392-2393-2394-2395-2396-2397-2398-2399-2400-2401-2402-2403-2404-2405-2406-2407-2408-2409-2410-2411-2412-2413-2414-2415-2416-2417-2418-2419-2420-2421-2422-2423-2424-2425-2426-2427-2428-2429-2430-2431-2432-2433-2434-2435-2436-2437-2438-2439-2440-2441-2442-2443-2444-2445-2446-2447-2448-2449-2450-2451-2452-2453-2454-2455-2456-2457-2458-2459-2460-2461-2462-2463-2464-2465-2466-2467-2468-2469-2470-2471-2472-2473-2474-2475-2476-2477-2478-2479-2480-2481-2482-2483-2484-2485-2486-2487-2488-2489-2490-2491-2492-2493-2494-2495-2496-2497-2498-2499-2500-2501-2502-2503-2

T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş.
Kazlıbey Vergi Dairesi Vergi No: 9980069675

Hesaptan Hesaba Havale

ŞUBE KODU/ADI : 0824/BAĞLARBAŞI / İSTANBUL
IBAN : TR14 001 0008 24
HESAP NUMARASI : 082 /5
VERGİ DAİRESİ : ÜSKÜDUR VERGİ DAİRESİ
VERGİ KİMLİK NO : 91903781
İŞLEM TARİHİ : 31/01/2011-15:04:24-F01087
VALÖR : 01.02.2011
İŞLEM YERİ : ŞUBE

VERGİN N. :
Alacaklı Şube : 403-ÜSKÜDUR / İSTANBUL
Alacaklı Hesap :
IBAN : TR48 0001 0004
Alacaklı Adı Soyadı : T.C.BAŞBAKANLIK HAZİNE MÜŞTEŞARLIĞI
Komisyon : 0,00 TRY
Havale Tutarı : 843,34 TRY

DÖNER SERMAYE SAYMANLIĞI 2010 YILI ŞİŞEK PAYI İÇİN

Kupür Dökümü

Hesabınıza 843,34 TL (Yalnız SEKİZYÜZKIRKÜÇÜTLÜZDÖRTKR) Borç Kaydedilmiştir.

31/01/2011-15:04:32 ACHTHVLG SULUDAG TCAYCIK
Fiş muhteviyatını aldım.
Müşteri imzası

Saygılarımızla,
T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş.
0824 BAĞLARBAŞI / İSTANBUL

EK 7: Makbuzlar



CAM - EL ELMAŞ KİMYA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

Havaalanı Mah. Taşocağı Cad. No:3/A
Atışalanı - Esenler / İSTANBUL
Tel.: 0212 430 15 59 Fax: 0212 431 01 09
Atışalanı Vergi Dairesi : 196 072 6269

TAHSİLAT MAKBUZU

N: 000040

Tarih, 20.../5.../2011...

Sayın, T.C. İst. Valiliği/Dışkardar

TL #114.20#

Yukarıda yazılı, #/Bzondört TL yicmi krş#

Türk Lirası

alınmıştır.

Sıra No.	Banka	Şube	Hesap No.	Çek No.	Vade	Tutarı	
						TL	Kr
1	7	7	7	7	7	7	7
2							
3							
4							
5							
Nakit						114	20
TOPLAM						114	20

[Signature]

EK 8: Hammadde ve Malzeme İç İstek Formu Örneği

Gider Çeşidi Nu:					
Gider Yeri Nu :		İLK MADDE VE MALZEME		Fiş Nu :	
Sipariş Nu :		İSTEK FİŞİ		İstek Tarihi :	
(İstek Yapan Bölümde doldurulacak)					
Malzeme Kod Nu.	MALZEMENİN TÜRÜ VE TANIMLANMASI	Ölçü Birimi	İstek Miktarı	Birim Fiyatı	TUTAR
TOPLAM					
İsteyeni/.../ 20....	“Veriniz” Yetkili .../.../ 20....	Teslim edeni/.../ 20....		Teslim Alan/.../ 20....	

EK 9: Depo Giriş Formu Örneği

MADDE GİRİŞ FORMU		
Fiş No:		
Teslim Alınan Yer:		
Teslim Eden Şahıs:		
Teslim Tarihi:		
Teslim Edilen Miktar	Teslim Edilen Madde Cinsi	Açıklama
Ölçümlemeyi Yapan:		Yetkili:
Kontrol Eden:		

EK 10: Depo Çıkış Formu Örneği

MADDE ÇIKIŞ FİŞİ		
Fiş No:		
Teslim Edilen Yer:		
Teslim Eden Şahıs:		
Teslim Tarihi:		
Madde Cinsi	Madde Miktarı	Maliyeti
Ölçümlemeyi Yapan:		Yetkili:
Kontrol Eden:		

EK 11: İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı Örneği

İLK MADDE VE MALZEME HAREKET KARTI			
Fiş No:			
Teslim Alan Gider Yeri:			
Teslim Eden Gider Yeri:			
Gider Yerine Geliş Tarihi:			
Üretim Numarası	Üretim Tarihi	İlk Madde ve Malzeme Türü	İlk Madde ve Malzeme Miktarı
Toplam:			
Telim Eden İmzası:		Teslim Alan İmzası:	

EK 12: Stok Kartları

STOK KARTI

Malzeme Kod Nu:

Malzemenin Türü:

Malzeminin Tanımlanması:

Malzeme Miktar Ölçüsü:

Kod Nu:

En Yüksek Stok Düzeyi:

En Düşük Stok Düzeyi:

En Uygun Sipariş Mikt.:

TARİH	GİREN		ÇIKAN		KALAN	
	Madde Giriş Fişi Nu.	Miktar	İstek Fişi Nu.	Miktar	Miktar	AÇIKLAMA

EK 13: Üretim Emirleri Üretim Planı Örneği

Eyl.10	X Cam Fabrikası Aylık Üretim Raporu																													Net Ton							
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	F.Çekiş						
A-1	BBDC 66,2 Ton 420560 Soda Şişesi																																				Ag.Rand.
	5.441 343 g.																																				1.866
																																					1.986
																																					94
A-2	KKDC 24,7 Ton				BBDC 17,4 Ton				BBDC 30,8 Ton												BBDC 27,4 Ton												709				
	812340 Kavanoz				420560 Soda Şişesi				675487 M. Suyu Şişesi												321219 Ecza Şişesi												802				
	1.441 78 g.				200 55 g.				1.720 107 g.												3.890 95 g.												88,43				

EK 14: Sipariş Maliyeti Kartı Örneği

Sipariş No:		Başlama Tarihi:		
Mamul Adedi:		Bitiş Tarihi:		
HAMMADDE MALİYETİ				
Tarih	Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı
	TOPLAM			
İŞÇİLİK MALİYETİ				
Tarih	Yapılan İş	Ç. Saat	Saat Ücreti	Tutarı
MALİYET ÖZETİ				
Maliyetler		Toplam		Birim Maliyet
Hammadde				
İşçilik				
Genel Üretim				
TOPLAM				

EK 15: Zaman Kartları ve İşçilik Maliyeti Dağıtım Kartları Örneği

İŞÇİ ÇALIŞTIRMA KARTI				
PERSONEL NO:				
PERSONEL ADI:				
Çalışma Yeri	Tarih	Sipariş No	Çalışılan Saat	Ort. Saat Ücreti

AYLIK ÖZET FAALİYET SONUÇLARI

GİDER ÇEŞİTLERİ	TOPLAM	
	BÜTÇE	FİİLİ
İLK MADDE VE YARD. İLK MADDE	2.600.300	2.300.000
İŞLETME MALZEMESİ	282.000	213.000
MUHTELİF MALZEME	165.000	112.000
KALIP	0	0
YAKIT	1.537.000	1.626.000
ELEKTRİK	665.000	727.000
AMBALAJ MALZEMESİ	628.000	575.000
İŞÇİLİK+FASON İŞÇİLİK	2.577.000	1.999.000
PERSONEL	973.000	621.000
DIŞ. YAP. FAYDA VE HİZMETLER	679.000	565.000
ÇEŞİTLİ GİDERLER	222.000	227.000
AMORTİSMAN	1.060.000	1.014.000
AR-GE GİDERLERİ	0	0
MERKEZ HİZMET GİDERİ	0	0
İŞÇİ KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	99.000	36.000
MEMUR KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	13.000	28.000
KISA VADELİ KREDİ GİDERLERİ	500	0
UZUN VADELİ KREDİ GİDERLERİ	0	0
AYIRMA VE MAMUL AMBALAJ KIRIK BED.	50.000	24.000
SU	59.000	26.000
GENEL TOPLAM	11.609.800	10.093.000

EK 17: 7/A Maliyet Seçeneğine Göre Kullanılan Hesap Planı

- 70 MALİYET 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 MADDİ 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
 - 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
 - 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
 - 761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 762 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARKI HESABI
- 77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
- 78 FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780 FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI⁵¹⁴

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI: Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır.

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ: Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilkmadde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsamaktadır.

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ: Bu grup bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ: Bu grup işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.⁵¹⁵

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ: Bu grup hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Hizmet maliyetleri bu grupta toplanır. Daha sonra yansıtma hesabı ile sonuç hesabına aktarılır.⁵¹⁶ Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaz.

⁵¹⁴ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 5. Basım, Ankara: Barış Yayınevi, 1998, s.72-73.

⁵¹⁵ “Hesap Planı Açıklamaları”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4009>, (19.Ekim.2010).

⁵¹⁶ Muzaffer Civelek, “Hizmet Maliyetleri ve Fason Üretim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 16, (Ekim 2002), s.27.

Bu hesaplar yerine bu gruptaki hesaplar kullanılmaktadır. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar bu grupta yer almaktadır.

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ: Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ: Bu grup pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ: Bu grup yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

78 FİNANSMAN GİDERLERİ: Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer almaktadır.⁵¹⁷

EK 18: Gider Çeşitleri Hesapları

0- İlk madde ve malzeme giderleri

1- İşçi ücret ve giderleri

2- Memur ücret ve giderleri

3- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

4- Çeşitli giderler

5- Vergi resim ve harçlar

6- Amortisman ve Tükenme payları

7- Finansman giderleri⁵¹⁸

8- Gider Çeşitlerini Yansıtma Hesabı

9- Üretim Maliyetleri

0-İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilkmadde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsamaktadır.

1-İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacı ile çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal güvenlik işveren primi,

⁵¹⁷ Gökçen, “Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları”, 363-369.

⁵¹⁸ “Hesap Planı Açıklamaları”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4009>, (19.Ekim.2010).

gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi her türlü tutarlar izlenmektedir.⁵¹⁹

2-Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetler gerçekleştirmek amacı ile çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsamaktadır.⁵²⁰

3-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderlerdir.⁵²¹

4-Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsamaktadır. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri dava icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer almaktadır.

5-Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.⁵²²

6-Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsamaktadır.

7-Finansman Giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsamaktadır.⁵²³

⁵¹⁹ Rüstem Hacıüstemoğlu, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1995, s.7.

⁵²⁰ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe TMS ile Uyumlu**, 5. Basım, Ankara: Setma Yayınları, 1994, s.560.

⁵²¹ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s.287.

⁵²² “Hesap Planı Açıklamaları”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4009>, (19.Ekim.2010).

⁵²³ Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, s.50.

EK 19: Cam Üreten İşletmelerde Kullanılan Gider Merkezleri ve Masraf Yerleri

- 0 Esas Üretim Gider Merkezi - Harman
 - 001 Harman ve Harman Hazır. Dairesi
 - 090 Cam Kırığı Tesisi
- 1 Esas Üretim Gider Merkezi (A) Fırını
 - 102 A Fırını
 - 106 A1 Makinesi
 - 107 A2 Makinesi
 - 108 A3 Makinesi
 - 109 A4 Makinesi
- 2 Esas Üretim Gider Merkezi (B) Fırını
 - 203 B Fırını
 - 210 B1 Makinesi
 - 211 B2 Makinesi
 - 212 B3 Makinesi
 - 272 B4 Makinesi
- 3 Esas Üretim Gider Merkezi (C) Fırını
 - 304 C Fırını
 - 313 C1 Makinesi
 - 314 C2 Makinesi
 - 315 C3 Makinesi
 - 316 C4 Makinesi
- 4 Esas Üretim Gider Merkezi (D) Fırını
 - 405 D Fırını
 - 417 D1 Makinesi
 - 418 D2 Makinesi
 - 419 D3 Makinesi
 - 420 D4 Makinesi
- 5 Esas Üretim Gider Merkezi
 - 521 Soğutma Sonu Şefliği
 - 522 Baskı
 - 526 Taşeron
- 6 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 7 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
 - 723 Mekanik Bakım Onarım
 - 734 Dizel Trafo
 - 735 Su Dairesi
 - 736 Buhar Kazanı
 - 737 Kompresör
 - 739 Elektrik Elektronik Bakım Onarım
 - 740 Yardımcı Tesisler Şefliği
 - 741 Endüstriyel Atık Arıtma Tesisleri
 - 742 Fırın Bakım
 - 743 Ölçü Kontrol Atölye (ÖKA) Şefliği
 - 745 Kalıp İşleri Şefliği

- 746 İAŞE⁵²⁴
- 8 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
 - 824 Soğutmalar
 - 826 İşletme Müdürü
 - 827 İmalat Şefliği
 - 828 Mühendislik Hizmetleri Müdürlüğü
 - 831 Kalite Kontrol Şefliği
 - 875 Fırın ve Harman Şefliği
- 9 Genel Yönetim Gider Yerleri
 - 930 Çevre Mühendisliği
 - 932 Eğitim Şefliği
 - 933 Kalite Müdürü
 - 947 Mamul Anbar Şefliği
 - 948 Fabrika Müdürü
 - 950 İdari İşler Şefliği
 - 951 İnsan Kaynakları
 - 952 Sağlık
 - 953 İnsan Kaynakları Müdürü
 - 954 Genel Muhasebe Şefliği
 - 955 İşletme Muh. ve Bütçe Kont. Şefliği
 - 957 Muhasebe Müdürü
 - 958 İş Güvenliği
 - 960 Malzeme Anbarı Şefliği
 - 961 Satınalma Şefliği
 - 962 Üretim Planlama Şefliği
 - 963 Üretim Planlama Müdürü
 - 978 Çalışmayan Kısım (Y. Olan Yatırım.)
 - 979 Çalışmayan Kısım

⁵²⁴ İaşe, kelime anlamı yedirip içirmek demektir. Bu tarz ihtiyaçları karşılamak amacıyla oluşturulmuş olan bölümdür. Eskiden kullanımı daha yaygın olan ancak şuanda çok fazla kullanılmayan bölümdür.

EK 20: Cam Üretimi Yapan İşletmelerde Kullanılan Gider Çeşitleri

0 İLK MADDE ve MALZEME

01 İLK MADDE

- 011 Kum
- 012 Soda
- 013 Kireç
- 014 Kalker
- 018 Mükerrer İlk Madde
- 019 Diğer İlk Maddeler

02 YARDIMCI İLK MADDE

- 021
- 029 Diğer Yardımcı İlk Maddeler

03 BASKI VE SÜSLEME MALZEMESİ

- 031 Baskı Boyaları
- 039 Diğ. Baskı ve Süsleme Malzemesi

04 İŞLETME MALZEMESİ

- 041 Refrakter
- 042 Kalıplar
- 043 Yedekler
- 044 Elektrik ve Ölçü Kontrol Malz.
- 045 Makine ve Araç Yağ Gideri
- 046 Kesici Uçlar, Bıçaklar vb.
- 047 Araç Lastik Gideri
- 048 Mükerrer Malzeme
- 049 Diğer İşletme Malzemesi

05 MUHTELİF MALZEME

- 051 Giyim ve Koruyucu Malzeme
- 052 Gıda Malzemesi
- 053 Laboratuar Malzemesi
- 054 Tamir ve İnşa Malzemesi
- 055 Küçük Demirbaş Malzemesi
- 059 Diğer Çeşitli Malzemeler

06 YAKIT

- 061 Doğal Gaz
- 062 LPG
- 063 Fuel-Oil
- 064 Akaryakıt (Benzin, Mazot, Gazyağı)
- 065 Oksijen
- 066 Hidrojen
- 067 Asetilen
- 068 Kömür
- 069 Diğer Yakıtlar

07 AMBALAJ MALZEMESİ

- 071 Karton ve Mukavva Kutuları
- 072 Naylon Torba ve Shrink Malz.⁵²⁵
- 073 Kağıt
- 074 Palet
- 075 Etiket ve Bantlı Zamklar
- 076 Ambalaj Kağıt ve Kartonları
- 077 Tahta Sandıklar

078 Mükerrer Ambalaj Malzemesi

079 Diğer Ambalaj Malzemeleri

08 AR-GE İLK MADDE ve MALZEME

081

089 Diğ. Ar-Ge İlk Madde ve Malzeme

1 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ

10 İŞÇİ ESAS ÜCRETLERİ

- 101 İşçi Normal Ücretleri
- 102 İşçi Akort Ücretleri
- 103 İşçi Süreli Ücretleri
- 104 İşçi Yıllık İzin Ücretleri
- 105 İşçi Yasal Tatil Ücretleri

11 İŞÇİ İLAVE ÜCRETLERİ

- 111 İşçi İkramiyeleri
- 112 İşçi Primleri
- 113 İşçi Fazla Mesaisi
- 114 İşçi Vardiya Zammı
- 115 İşçi Gece Zammı

12 İŞÇİ SOSYAL YARDIM GİDER.

- 121 İşçi Çocuk Zammı
- 122 İşçi İzin Harçlığı
- 123 İşçi Yakacak Yardımı
- 124 İşçi Bayram Harçlığı
- 125 İşçi Giyim Yardımı
- 126 İşçi Kıdemi Teşvik İkramiyesi
- 127 İşçi Eğitimi Teşvik Yardımı
- 128 İşçi Yemek ve Gıda Gideri
- 129 İşçi Toplu Taşıma Gideri

13 İŞÇİ ARIZI SOSYAL YARDIMLARI

- 131 İşçi Askerlik Yardımı
- 132 İşçi Tedavi Yardımı
- 133 İşçi Evlenme Yardımı
- 134 İşçiye Doğum-Ölüm Yardımı
- 135 İşçi Doğal Afet Yardımı
- 136 Diğer Sosyal Yardımlar

14 İŞÇİLİK ÖDEME. İŞVEREN PAYI

- 141 İşçi SSK Primi İşveren Payı
- 142 İşçi Tasarruf Teşvik Fonu İşv. Payı
- 143 İşçi Konut Edindirme Fonu

15 İŞÇİ TAZMİNATLARI

- 151 İşçi Kıdem Tazminatı
- 152 İşçi İhbar Tazminatı
- 153 İlama Bağlı Tazminatlar
- 155 İşçi Kıdem Tazminatı Karşılığı

16 DIŞARI YAPTIRILAN İŞÇİLİKLER

- 161 Fason İşçiliği
- 162 Dekor İşçiliği
- 163 Süsleme İşçiliği
- 164 Paketleme İşçiliği

17 DİĞER İŞÇİLİK GİDERİ

- 171 Diğer İşçilik Gideri

⁵²⁵ Kullanılan ambalaj malzemesidir.

2 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

20 MEMUR ESAS ÜCRETLERİ

- 201 Memur Normal Ücretleri
- 203 Memur Süreli Ücretleri
- 206 Memur Mesken Tazminatı
- 207 Memur Makam Tazminatı
- 208 Memur Ek Görev Ücreti

21 MEMUR İLAVE ÜCRETLERİ

- 211 Memur İkramiyeleri
- 212 Memur Primleri
- 213 Memur Fazla Mesaisi
- 214 Hizmetli Vardiya Zammı
- 215 Hizmetli Gece Zammı
- 216 Memur Kasa Tazminatı
- 217 Müfettiş Merkez Harcırahı

22 MEMUR SOSYAL YARDIM GİDER.

- 221 Memur Çocuk Zammı
- 222 Memur İzin Harçlığı
- 223 Memur Yakacak Yardımı
- 224 Memur Bayram Harçlığı
- 225 Memur Giyim Yardımı
- 226 Memur Kıdemi Teşvik İkramiyesi
- 227 Memur Eğitimi Teşvik Yardımı
- 228 Memur Yemek ve Gıda Gideri
- 229 Memur Toplu Taşıma Gideri

23 MEMUR ARIZI SOSYAL YARDIM.

- 231 Memur Askerlik Yardımı
- 232 Memur Tedavi Yardımı
- 233 Memur Evlenme Yardımı
- 234 Memur Doğum-Ölüm Yardımı
- 235 Diğer Sosyal Yardımlar

24 MEMUR ÖDEME. İŞVEREN PAYI

- 241 Memur Sigorta Primi İşveren Payı
- 242 Memur Tasarruf Teşvik Fonu İşveren Payı
- 243 Memur Konut Edindirme Fonu
- 244 Memur Grup Sigorta. İşveren Payı

25 MEMUR TAZMİNATLARI

- 251 Memur Kıdem Tazminatı
- 252 Memur İhbar ve İzin Tazminatlar
- 253 İlama Bağlı Tazminatlar
- 255 Memur Kıdem Tazminatı Karş.

27 DİĞER ÜCRETLER

- 271 Yönetim Kurulu ve Denetçi Ücret.
- 272 Çıraklık ve Mesleki Eğitim Ücret.
- 273 Müşavir Ücretleri

3 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER

30 SU ve ENERJİ GİDERİ

- 301 Su Gideri
- 302 Buhar Gideri
- 303 Elektrik Gideri
- 309 Diğer

32 DIŞARI YAPTIRILAN BAKIM-ONARIM GİDERİ

- 321 Yer altı-Yerüstü Düzeni Bakım-Onarım Gideri
- 322 Bina Bakım-Onarım Gideri
- 323 Tesis, Makine ve Cihaz Bakım-Onarım Gideri
- 324 Taşıt Araçları Bakım-Onarım Gideri
- 325 Demirbaş Bakım-Onarım Gideri
- 326 Bahçe Bakım Gideri
- 327 Kalibrasyon
- 329 Diğer Bakım-Onarım Gideri

33 DIŞARI YAPTIRILAN HİZMET GİDERİ

- 331 Alış Nakliye (Navlun) Gideri
- 332 Satış Nakliye (Navlun) Gideri
- 333 Dışarı. Yaptırılan Fason İş Gideri
- 334 Temizlik Hizmet Gideri
- 335 Ekspertiz ve Gözetim Gideri
- 336 Hammaliye Gideri
- 339 Dışarıya Yapt. Diğ. Hizmet Gideri

34 HABERLEŞME GİDERİ

- 341 Telefon Gideri
- 342 Fax ve Telex Gideri
- 343 Data Hattı ve Telekomünikasyon Gideri
- 349 Diğer Haberleşme Giderleri

35 NEŞRİYAT GİDERİ

- 351 Yayın Gideri
- 352 Gazete, Dergi ve Kitap Gideri
- 353 Tercüme ve Telif Gideri

36 İLAN GİDERLERİ

- 361 Resmi İlan Gideri
- 362 Özel İlan Gideri

37 TEKNİK YARDIM-DANIŞMANLIK ve DENETİM GİDERİ

- 371 Enformasyon-Reuter Ajans
- 372 Üretim Üzerinden Lisans (Royalty)
- 373 Bilgi İşlem Hizmet Gideri
- 374 Etüd, Araştırma, Teknik Müşavirlik ve Tercüme Gideri
- 375 Holding Hizmetleri Gider Payı
- 376 YMM Denetim ve Tasdik Gideri
- 377 Bağımsız Dış Denetim Gideri
- 378 Bilirkişi ve Danışmanlık Gideri
- 379 Diğer Teknik Yardım ve Danışmanlık Gideri

38 KURS SEMİNER ve EĞİT. GİDERİ

- 381 Kurs Seminer ve Eğitim Gideri

4 ÇEŞİTLİ GİDERLER

40 SİGORTA GİDERİ

- 401 Hammadde, Malzeme ve Mamul Sigorta Gideri
- 402 Konsinye Stok Sigorta Gideri
- 403 Maddi Duran Varlık Sig. Gideri
- 404 Nakil Vasıtaları Sigorta Gideri
- 405 Nakliye Sigorta Gideri
- 406 Kasa Hırsızlık ve Para Nakil Sigorta Gideri
- 407 İşveren Mali Mesuliyet Sig. Gid.
- 409 Diğer Sigorta Giderleri
- 41 KİRA GİDERİ
- 411 Gayrimenkul Kira Gideri
- 412 Makine ve Tesis Kira Gideri
- 413 İş Makinesi Kira Gideri
- 414 Nakil Vasıtası Kira Gideri
- 415 Bilgi İşlem Makinesi Kira Gideri
- 416 Finansal Kiralama Gideri
- 417 Maden Rôdevans Gideri⁵²⁶
- 418 Kiralayan Gayrimenkul Ortak Hizmet Payı
- 419 Kiralık Kasa Gideri
- 42 YOLLUK GİDERİ
- 421 Yurtiçi Yolluk Gideri
- 422 Yurtdışı Yolluk Gideri
- 423 Şehir içi Yol Gideri
- 43 NAKİL VASİTA GİDERİ
- 431 Nakil Vasıta Akaryakıt ve Yağ Gideri
- 432 Nakil Vasıta Yedek Parça ve Lastik Gideri
- 433 Nakil Vasıta Tamir-Bakım Gideri
- 434 Nakil Vasıta Köprü ve Otoyol Ücreti
- 436 Binek Oto. İndirilemeyen KDV
- 438 Ro-ro Ücreti (DE)⁵²⁷
- 439 Nakil Vasıta Diğer Giderleri
- 44 İŞTİRAK PAYI ve AİDAT GİDERİ
- 441 Odalar ve Borsalar Aidatı
- 442 Dernek ve Kurum Aidatı
- 443 İş Konseyi Aidatı
- 444 İşveren Sendika Aidatı
- 445 İhracatçı Birlikleri Aidatı
- 449 Diğer Mesleki Teşekkül Aidatı
- 45 TANITIM TUTUNDURMA GİDERİ
- 451 Televizyon Reklam Gideri
- 452 Yurtiçi Basın Reklam Gideri
- 453 Yurtdışı Basın Reklam Gideri
- 454 Basılı Reklam Araçları Gideri

- 455 Radyo Reklam Gideri
- 456 Açık Hava Reklam Gideri
- 457 Doğrudan Paz. Reklam Gideri
- 458 Sempozyum ve Müşteri Toplantı Gideri
- 459 Diğer Tanıtım Tutundurma Gideri
- 46 SERGİ, FUAR ve DİĞER PAZARLAMA GİDERLERİ
- 461 Sergi ve Fuar Gideri
- 462 Ortak Sergi ve Fuar Gideri
- 463 Yurtiçi Satış Komisyonları
- 464 Yurtdışı Satış Komisyonları
- 465 İhracat Komisyoncu Komisyonu
- 466 Yükleme ve Boşaltma Giderleri
- 467 Gümrük ve Gümrükleme Giderleri
- 468 Banka Giderleri
- 469 Diğer Pazarlama Giderleri
- 47 TEMSİL ve AĞIRLAMA GİDERİ
- 471 Hediyelik Eşya Gideri
- 472 Temsil Gideri
- 48 BÜRO MALZEME ve GİDERLERİ
- 481 Kırtasiye ve Matbu Evrak Gider.
- 482 Sağlık ve Temizlik Malz. Gider.
- 483 Bilgi İşlem Malzeme Giderleri
- 489 Diğer Muhtelif Büro Giderleri
- 49 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLERİ
- 491 Para Nakil-Havale Giderleri
- 492 Dava ve İcra Gideri
- 493 Bağış ve Yardımlar
- 494 Gider Yazılan Küçük Demirbaşlar
- 495 Noter Harç ve Gideri
- 496 Konsolosluk Vize Harç Gideri
- 497 Kapanan Akreditif Gideri
- 498 Çay Ocakları Gideri
- 499 Diğer Çeşitli Giderler
- 5 VERGİ, RESİM ve HARÇLAR
- 50 AYNİ VERGİ, FON ve HARÇLAR
- 501 Emlak Vergisi
- 502 Motorlu Taşıtlar Vergisi
- 503 Reklam ve İlan Vergisi
- 504 Makbuz Karşılığı Damga Vergisi
- 505 Emlak Alım-Satım Garcı
- 506 Belediye Harçları
- 507 Sivil Savunma Fonu
- 508
- 509 Diğer Vergi Pul ve Harç Giderleri
- 6 AMORTİSMAN ve TÜKEN. PAYLARI
- 60 MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANI
- 601 İşletme Arazisi Amortismanı
- 602 Yer altı ve Yerüstü Düzeni Amortismanı
- 603 Bina Amortismanı
- 604 Tesis, Makine ve Cihaz Amortis.

⁵²⁶ Maden rôdevans gideri; madenlerin kullanımı için ruhsat sahibine yapılan ödemedir.

⁵²⁷ Ro-ro ücreti; Ro-Ro gemileri ile deniz taşımacılığı için ödenen ücrettir.

605 Taşıtlar Amortismanı	729 9. Tertip Finansman Bonosu Faizi
606 Demirbaş Amortismanı	73 C/H FAİZ GİDERİ
607 Diğer Maddi Duran Varlık Amort.	731 Topluluk İçi Şti. C/H Faizi
609 Yapılmakta Olan Yatırım Amortismanı	732 Topluluk Dışı Şti. C/H Faizi
61 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK İTFA PAYI	74 KISA VADELİ DİĞER BORÇLANMA GİDERİ
611 Haklar İtfa Payı	741 Factoring/Forfaiting Giderleri
612 Şerefiye İtfa Payı	742 Teminat Mektubu Komisyonu
613 Kuruluş ve Örgüt. Gideri İtfa Payı	749 Diğer Kısa Vadeli Borçlanma Gideri
614 Araştırma-Geliştirme Gideri İtfa Payı	75 UZUN VADELİ YURT İÇİ BANKA KREDİSİ FAİZİ
615 Özel Maliyet Bedeli İtfa Payı	751 Uzun Vadeli İşletme Kredisi Faizi
616 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık İtfa Payı	752 Uzun Vadeli Yatırım Kredisi Faizi
62 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIK TÜKENME PAYI	76 UZUN VADELİ YURT İÇİ DÖVİZ YATIRIM KREDİSİ
621 Arama Gideri Tükenme Payı	761 Uzun Vadeli Kur Garantili Döviz Yatırım Kredi Faizi
622 Hazırlık ve Geliştirme Gideri Tükenme Payı	762 Uzun Vadeli Kur Garantisiz Döviz Yatırım Kredi Faizi
623 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Tükenme Payı	763 Uzun Vadeli Kur Garantisiz Döviz Yatırım Kredi Kur Farkı
7 FİNANSMAN GİDERLERİ	77 UZUN VADELİ YURT DIŞI DÖVİZ YATIRIM KREDİSİ
70 KISA VADELİ BANKA KREDİ FAİZ GİDERİ	771 Uzun Vadeli Kur Garantili Döviz Yatırım Kredi Faizi
701 Kısa Vadeli İşletme Kredisi Faizi	772 Uzun Vadeli Kur Garantisiz Döviz Yatırım Kredi Faizi
702 Açık Kredi Faizi	773 Uzun Vadeli Kur Garantisiz Döviz Yatırım Kredi Kur Farkı
709 Diğer Kısa Vadeli Kredi Faizi	78 TAHVİL FAİZİ
71 İHRACAT KREDİSİ FAİZ VE GİDERİ	781 1. Tertip Tahvil Faizi ve Gideri
711 D.T.S.Ş. Reeskont Kredisi Faizi	789 9. Tertip Tahvil Faizi ve Gideri
712 Sevk Öncesi Kredi Faizi	79 DİĞER UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERİ
713 Dış Prefinansman Kredi Faizi	8 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA
714 Dış Prefinansman Kur Farkı	9 ÜRETİM MALİYETLERİ
72 FİNANSMAN BONOSU FAİZ GİD.	
721 1. Tertip Finansman Bonosu Faizi	

EK 21: Cam Atölyesinde Gider Yerleri

- 0 Esas Üretim Gider Merkezi-Desen
 - 01 Desen Bölümü
- 1 Esas Üretim Gider Merkezi-Serigrafi (Baskı)
 - 11 Serigrafi Bölümü
- 2 Esas Üretim Gider Merkezi-Yaldız, Fırın ve Taş Yapıştırma
 - 21 Yaldız
 - 22 Fırın
 - 23 Taş Yapıştırma
- 3 Esas Üretim Gider Merkezi-Kumlama
 - 31 Kumlama Bölümü
- 4 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
 - 41 Cam Kırığı (Cam Tozu)
 - 42 Diğer Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 5 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 6 Genel Yönetim Gider Yerleri

EK 22: Cam Atölyesinde Gider Çeşitleri

0 İlk Madde ve Malzeme	142 İhbar Tazminatı
01 İlk Madde ve Malzeme	143 Kıdem Tazminatı Karşılığı
011 Cam Objeler	144 Diğer Tazminatlar
012 Yaldız	2 Memur Ücret ve Giderleri
013 Folyo	20 Memur Esas Ücreti
014 Kretuar	201 Normal Ücreti
015 Transfer Bandı (Taşıyıcı)	202 Diğer Ücret
016 Kum	21 Memur İlave Ücreti
017 Taş	211 Prim
018 Altın ile Lüster	212 İkramiye
019 Diğer İlk Madde ve Malzemeler	213 Diğer İlave Ücret
02 Yardımcı Malzemeler	23 Diğer Ücret ve Giderler
021 Aseton	231 Diğer Ücret ve Giderler
022 Diğer Yardımcı Malzemeler	3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
1 İşçi Ücret ve Giderleri	30 Su ve Enerji Gideri
10 İşçi Esas Ücretleri	301 Su Gideri
101 Normal Saat Ücreti	302 Elektrik Gideri
102 İşçi Akort Ücreti	303 Doğalgaz Gideri
103 İşçi Diğer Ücret	31 Haberleşme Gideri
11 İşçi İlave Ücretleri	311 Telefon Gideri
111 İkramiye	312 İnternet Bağlantı Gideri
112 Prim	32 İlan Giderleri
113 Diğer İlave Ücret	321 Resmi İlan
12 İşçi Sosyal Yardım Giderleri	322 Özel İlan
121 Çocuk Yardımı	4 Çeşitli Giderler
122 Yol Yardımı	40 Sigorta gideri
123 Diğer Sosyal Yardım	401 Otomobil Sigorta
13 İşçi Sigorta Primleri	402 Makine ve Teçhizatlar Sigortası
131 İşçi SGK Primi İşveren Payı	403 Bina Sigortası
132 İşçi İşsizlik Sigorta Primi İşveren Payı	404 Demirbaşlar Sigortası
14 İşçi Tazminatları	41 Kira Gideri
141 Kıdem Tazminatı	411 Atölye Kira Gideri

412 Makine Kira Gideri	601 Tesis, Makine ve Cihazlar
413 Diğer Kira Gideri	602 Taşıtlar
42 Tutundurma Giderleri	603 Demirbaşlar
421 Televizyon Reklamı	604 Diğer
422 Radyo Reklamı	61 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
423 Basılı Reklam	62 Özel Tüklenmeye Tabi Varlıklar
5 Vergi Resim ve Harçlar	7 Finansman Giderleri
50 Damga Vergisi	71 Kısa Vadeli Banka Kredi Faiz Gideri
51 Belediye Vergisi	711 A Bankası
52 Hazine Peşin Gelir Vergi	72 Uzun Vadeli Banka Kredi Faiz Gideri
53 Diğer Vergi Pul ve Harçlar	721 A Bankası
6 Amortisman ve Tüklenme Payları	8 Gider Çeşitleri Yansıtma
60 Maddi Duran Varlık Amortismanı	9 Üretim Maliyetleri

EK 23: 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
797 FİNANSMAN GİDERLERİ
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI ⁵²⁸
799 ÜRETİM MALİYET HESABI

⁵²⁸ Mustafa Uçar ve İsmail Aydemir, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Ticaret İşletmeleri İçin Gider ve Maliyet Hesapları İşleyişi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:23, (Kasım-Aralık 1993), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=37&dad=>, (22.Ağustos.2010), s.1.

EK 24: Merkez Bankası Sektör Bilançoları⁵²⁹

DI -METALİK OLMAYAN DİĞER MİNERAL ÜRÜNLERİN İMALAT BİLANÇOSU (BİN TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	2008	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE	2009	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE
I-DÖNEN VARLIKLAR	10.342.443,5	100,0	43,7	10.788.483,1	100,0	43,4
A-Hazır Değerler	1.587.707,2	15,4	6,7	2.431.263,7	22,5	9,8
1-Kasa	48.808,8	0,5	0,2	25.419,8	0,2	0,1
2-Alınan Çekler	596.473,9	5,8	2,5	502.860,0	4,7	2,0
3- Bankalar	962.098,5	9,3	4,1	1.919.746,6	17,8	7,7
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(41.487,2)	(0,4)	(0,2)	(41.065,0)	(0,4)	(0,2)
5-Diğer Hazır Değerler	21.813,1	0,2	0,1	24.302,4	0,2	0,1
B-Menkul Kıymetler	63.278,1	0,6	0,3	77.327,6	0,7	0,3
1-Hisse Senetleri	42.779,2	0,4	0,2	46.899,6	0,4	0,2
2-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	0,0	0,0	0,0	1.664,7	0,0	0,0
3-Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	19.437,0	0,2	0,1	21.449,4	0,2	0,1
4-Diğer Menkul Kıymetler	1.061,9	0,0	0,0	7.314,0	0,1	0,0
5-Menkul Kıymet Değ.Düş.Karş. (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C-Ticari Alacaklar	3.998.952,9	38,7	16,9	4.089.456,1	37,9	16,5
1-Alıcılar	2.891.669,9	28,0	12,2	2.877.520,5	26,7	11,6
2-Alacak Senetleri	1.017.968,7	9,8	4,3	1.083.666,0	10,0	4,4
3-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(14.655,6)	(0,1)	(0,1)	(12.216,9)	(0,1)	(0,0)
4-Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5-Verilen Depozito ve Teminatlar	11.128,6	0,1	0,0	12.023,6	0,1	0,0
6-Diğer Ticari Alacaklar	62.492,9	0,6	0,3	74.229,0	0,7	0,3
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	159.785,6	1,5	0,7	234.039,2	2,2	0,9
8-Şüpheli Ticari Alacak Karş.(-)	(129.437,1)	(1,3)	(0,5)	(179.805,3)	(1,7)	(0,7)
D-Diğer Alacaklar	841.237,2	8,1	3,6	717.339,1	6,6	2,9
1-Ortaklardan Alacaklar	302.906,8	2,9	1,3	455.328,8	4,2	1,8
2-İştiraklerden Alacaklar	133.520,5	1,3	0,6	53.709,4	0,5	0,2
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	144.769,1	1,4	0,6	44.708,4	0,4	0,2
4-Personelden Alacaklar	4.332,4	0,0	0,0	4.742,1	0,0	0,0
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	255.618,4	2,5	1,1	158.736,9	1,5	0,6
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
7-Şüpheli Diğer Alacaklar	2.769,9	0,0	0,0	18.286,7	0,2	0,1
8-Şüpheli Diğ. Alacaklar Karş.(-)	(2.679,8)	(0,0)	(0,0)	(18.173,4)	(0,2)	(0,1)
E-Stoklar	3.171.691,5	30,7	13,4	2.866.312,5	26,6	11,5
1-İlk Madde ve Malzeme	1.358.983,3	13,1	5,7	1.173.140,5	10,9	4,7
2-Yarı Mamüller	398.491,7	3,9	1,7	348.242,3	3,2	1,4
3-Mamüller	1.052.620,4	10,2	4,4	934.826,2	8,7	3,8
4-Ticari Mallar	130.136,0	1,3	0,5	132.883,8	1,2	0,5
5-Diğer Stoklar	57.166,5	0,6	0,2	109.093,2	1,0	0,4
6-Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)	(1.662,2)	(0,0)	(0,0)	(3.636,5)	(0,0)	(0,0)
7-Verilen Sipariş Avansları	175.955,8	1,7	0,7	171.763,0	1,6	0,7
F-Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maliyetleri	96.265,9	0,9	0,4	59.433,4	0,6	0,2
G-Gelecek Aylara ait Giderler ve Gelir Tah.	103.568,4	1,0	0,4	111.847,4	1,0	0,5
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	77.855,6	0,8	0,3	81.230,1	0,8	0,3
2-Gelir Tahakkukları	25.712,8	0,2	0,1	30.617,4	0,3	0,1
H-Diğer Dönen Varlıklar	479.742,2	4,6	2,0	435.503,2	4,0	1,8
1-Devreden Katma Değer Vergisi	193.309,7	1,9	0,8	163.122,0	1,5	0,7
2-İndirilecek Katma Değer Vergisi	3.372,1	0,0	0,0	3.775,1	0,0	0,0
3-Diğer Katma Değer Vergisi	142.793,5	1,4	0,6	172.217,2	1,6	0,7
4-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	100.069,8	1,0	0,4	58.641,8	0,5	0,2
5-İş Avansları	18.530,9	0,2	0,1	19.800,4	0,2	0,1
6-Personel Avansları	3.432,1	0,0	0,0	3.230,6	0,0	0,0
7-Sayım ve Tesellüm Noksanları	3.006,8	0,0	0,0	2.568,9	0,0	0,0
8-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	15.687,1	0,2	0,1	12.398,7	0,1	0,0
9-Diğer Dönen Varlıklar Karş.(-)	(459,9)	(0,0)	(0,0)	(251,5)	(0,0)	(0,0)

⁵²⁹ “Sektör Bilançoları”, <http://www.tcmb.gov.tr/sector/yayinlar.htm>, (05.Nisan.2011).

DI -METALİK OLMAYAN DİĞER MİNERAL ÜRÜNLERİN İMALAT BİLANÇOSU (BİN TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	2008	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE	2009	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE
II-DURAN VARLIKLAR	13.328.042,7	100,0	56,3	14.046.706,8	100,0	56,6
A-Ticari Alacaklar	11.426,9	0,1	0,0	18.759,6	0,1	0,1
1-Alıcılar	581,1	0,0	0,0	720,4	0,0	0,0
2-Alacak Senetleri	4.259,9	0,0	0,0	2.870,3	0,0	0,0
3-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(6,0)	(0,0)	(0,0)	(2,5)	(0,0)	(0,0)
4-Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5-Verilen Depozito ve Teminatlar	6.583,8	0,0	0,0	11.743,2	0,1	0,0
6-Diğer Ticari Alacaklar	8,0	0,0	0,0	3.234,6	0,0	0,0
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	4,7	0,0	0,0	198,3	0,0	0,0
8-Şüpheli Alacaklar Karş. (-)	(4,7)	(0,0)	(0,0)	(4,7)	(0,0)	(0,0)
B-Diğer Alacaklar	49.213,9	0,4	0,2	73.754,9	0,5	0,3
1-Ortaklardan Alacaklar	1.087,9	0,0	0,0	13.565,4	0,1	0,1
2-İştiraklerden Alacaklar	602,5	0,0	0,0	14.931,0	0,1	0,1
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	11.518,7	0,1	0,0	41.293,1	0,3	0,2
4-Personelden Alacaklar	332,4	0,0	0,0	430,8	0,0	0,0
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	35.672,4	0,3	0,2	3.534,7	0,0	0,0
6-Diğ. Alacak Senet.Reeskontu (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
7-Şüpheli Alacaklar Karş. (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C-Mali Duran Varlıklar	3.037.608,1	22,8	12,8	2.789.920,4	19,9	11,2
1-Bağlı Menkul Kıymetler	51.469,5	0,4	0,2	52.701,9	0,4	0,2
2-Bağlı Men.Kıy.Değ.Düş.Karş. (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3-İştirakler	843.966,9	6,3	3,6	876.537,2	6,2	3,5
4-İştiraklere Serm.Taahhütleri (-)	(15.345,3)	(0,1)	(0,1)	(22.864,7)	(0,2)	(0,1)
5-İşt.Serm.Payları Değ.Düş.Karş. (-)	(3.210,3)	(0,0)	(0,0)	(3.419,4)	(0,0)	(0,0)
6-Bağlı Ortaklıklar	2.088.361,8	15,7	8,8	1.861.811,0	13,3	7,5
7-Bağlı Ort. Sermaye Taah. (-)	(41.662,7)	(0,3)	(0,2)	(41.146,3)	(0,3)	(0,2)
8-Bağ.Ort.Serm.Payı Değ.Düş.Karş.(-)	(1.791,3)	(0,0)	(0,0)	(644,1)	(0,0)	(0,0)
9-Diğer Mali Duran Varlıklar	116.195,7	0,9	0,5	67.321,0	0,5	0,3
10-Diğ.Mali Dur.Var.Değ.Düş.Karş.(-)	(376,1)	(0,0)	(0,0)	(376,1)	(0,0)	(0,0)
D-Maddi Duran Varlıklar	9.328.671,0	70,0	39,4	10.330.736,7	73,5	41,6
1-Arazi ve Arsalar	788.281,1	5,9	3,3	894.490,9	6,4	3,6
2-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	837.034,6	6,3	3,5	952.496,5	6,8	3,8
3-Binalar	3.707.364,9	27,8	15,7	4.175.717,0	29,7	16,8
4-Tesis, Makine ve Cihazlar	15.574.675,3	116,9	65,8	16.980.347,0	120,9	68,4
5-Taşıtlar	1.019.855,6	7,7	4,3	1.026.550,1	7,3	4,1
6-Demirbaşlar	578.546,0	4,3	2,4	637.606,2	4,5	2,6
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	242.157,0	1,8	1,0	241.207,8	1,7	1,0
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	(14.743.062,8)	(110,6)	(62,3)	(15.653.325,8)	(111,4)	(63,0)
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.131.308,3	8,5	4,8	884.918,5	6,3	3,6
10-Verilen Avanslar	192.511,2	1,4	0,8	190.728,5	1,4	0,8
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	732.865,6	5,5	3,1	647.079,2	4,6	2,6
1-Haklar	316.317,3	2,4	1,3	499.616,4	3,6	2,0
2-Şerefiye	927.047,1	7,0	3,9	782.629,1	5,6	3,2
3-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	24.139,5	0,2	0,1	27.187,8	0,2	0,1
4-Araştırma ve Geliştirme Giderleri	30.404,0	0,2	0,1	31.364,4	0,2	0,1
5-Özel Maliyetler	208.309,0	1,6	0,9	279.204,2	2,0	1,1
6-Diğ. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	183.816,3	1,4	0,8	180.014,7	1,3	0,7
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	(958.221,0)	(7,2)	(4,0)	(1.153.936,4)	(8,2)	(4,6)
8-Verilen Avanslar	1.053,4	0,0	0,0	999,0	0,0	0,0

DI -METALİK OLMAYAN DİĞER MİNERAL ÜRÜNLERİN İMALAT BİLANÇOSU (BİN TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	2008	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE	2009	GRUP YÜZDE	AKTİF YÜZDE
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	115.944,7	0,9	0,5	116.869,9	0,8	0,5
1-Arama Giderleri	11.559,1	0,1	0,0	12.792,0	0,1	0,1
2-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	2.383,8	0,0	0,0	1.960,2	0,0	0,0
3-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	112.960,7	0,8	0,5	113.770,8	0,8	0,5
4-Birikmiş Tükenme Payları (-)	(10.958,8)	(0,1)	(0,0)	(11.653,0)	(0,1)	(0,0)
5-Verilen Avanslar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
G-Gelecek Yıllara ait Giderler ve Gelir Tah.	40.158,7	0,3	0,2	51.142,0	0,4	0,2
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	38.596,2	0,3	0,2	49.847,4	0,4	0,2
2-Gelir Tahakkukları	1.562,5	0,0	0,0	1.294,6	0,0	0,0
H-Diğer Duran Varlıklar	12.153,8	0,1	0,1	18.444,0	0,1	0,1
1-Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2-Diğer Katma Değer Vergisi	1.594,5	0,0	0,0	1.712,0	0,0	0,0
3-Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4-Elden Çıkarılan Stok ve Maddi Duran Varlık.	55,8	0,0	0,0	215,7	0,0	0,0
5-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	3.423,5	0,0	0,0	1.222,1	0,0	0,0
6-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	7.147,7	0,1	0,0	15.382,7	0,1	0,1
7-Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	(67,7)	(0,0)	(0,0)	(88,5)	(0,0)	(0,0)
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	23.670.486,2		100,0	24.835.189,9		100,0
PASİF (KAYNAKLAR)						
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	7.273.023,9	100,0	30,7	6.735.580,8	100,0	27,1
A-Mali Borçlar	2.452.616,9	33,7	10,4	2.264.216,7	33,6	9,1
1-Banka Kredileri	2.002.030,3	27,5	8,5	1.914.144,3	28,4	7,7
2-Fin. Kir. İşlemlerinden Borçlar	52.134,6	0,7	0,2	45.602,7	0,7	0,2
3-Ert. Fin. Kir. Borçlanma Maliyetleri (-)	(10.167,4)	(0,1)	(0,0)	(7.078,8)	(0,1)	(0,0)
4-Uz.Vad.Krd. Anapara Taksit ve Faizleri	319.083,7	4,4	1,3	283.885,7	4,2	1,1
5-Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6-Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
7-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
8-Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
9-Diğer Mali Borçlar	89.535,6	1,2	0,4	27.662,8	0,4	0,1
B-Ticari Borçlar	2.501.065,2	34,4	10,6	2.273.971,5	33,8	9,2
1-Satıcılar	1.938.687,5	26,7	8,2	1.790.462,4	26,6	7,2
2-Borç Senetleri	190.074,5	2,6	0,8	153.814,4	2,3	0,6
3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	(840,7)	(0,0)	(0,0)	(162,0)	(0,0)	(0,0)
4-Alınan Depozito ve Teminatlar	26.568,8	0,4	0,1	19.269,4	0,3	0,1
5-Diğer Ticari Borçlar	346.575,1	4,8	1,5	310.587,2	4,6	1,3
C-Diğer Borçlar	931.787,9	12,8	3,9	958.477,1	14,2	3,9
1-Ortaklara Borçlar	589.155,2	8,1	2,5	663.203,2	9,8	2,7
2-İştiraklere Borçlar	125.914,7	1,7	0,5	22.369,1	0,3	0,1
3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar	84.410,0	1,2	0,4	86.304,9	1,3	0,3
4-Personeler Borçlar	50.026,7	0,7	0,2	55.823,8	0,8	0,2
5-Diğer Çeşitli Borçlar	82.281,2	1,1	0,3	130.924,8	1,9	0,5
6-Diğer Borç Senet. Reeskontu (-)	0,0	0,0	0,0	(148,8)	(0,0)	(0,0)
D-Alınan Avanslar	748.436,5	10,3	3,2	650.879,1	9,7	2,6
1-Alınan Sipariş Avansları	738.784,5	10,2	3,1	644.054,8	9,6	2,6
2-Alınan Diğer Avanslar	9.652,0	0,1	0,0	6.824,3	0,1	0,0
E-Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri	124.563,6	1,7	0,5	55.081,4	0,8	0,2
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	162.284,1	2,2	0,7	196.762,1	2,9	0,8
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	81.679,1	1,1	0,3	89.673,3	1,3	0,4
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	43.409,3	0,6	0,2	50.615,4	0,8	0,2
3-Vadesi Geçmiş Ertel./ Taksit.Vergi /Diğer Yük.	20.064,3	0,3	0,1	26.756,1	0,4	0,1
4-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	17.131,4	0,2	0,1	29.717,2	0,4	0,1
G-Borç ve Gider Karşılıkları	130.006,9	1,8	0,5	134.082,4	2,0	0,5
1-Dönem Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük Karş.	287.618,4	4,0	1,2	238.930,6	3,5	1,0
2-Dönem Kârı Peşin Vergi ve Diğ.Yüküm. (-)	(199.924,1)	(2,7)	(0,8)	(145.980,6)	(2,2)	(0,6)
3-Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

PASİF (KAYNAKLAR)	GRUP		AKTİF	GRUP		AKTİF
	2008	YÜZDE		2009	YÜZDE	
4-Maliyet Giderleri Karşılığı	14.997,8	0,2	0,1	19.755,1	0,3	0,1
5-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	27.314,9	0,4	0,1	21.377,4	0,3	0,1
H-Gelecek Aylara ait Gelirler ve Gider Tah.	54.128,0	0,7	0,2	76.504,7	1,1	0,3
1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	3.610,9	0,0	0,0	12.751,5	0,2	0,1
2-Gider Tahakkukları	50.517,1	0,7	0,2	63.753,2	0,9	0,3
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	168.134,9	2,3	0,7	125.605,8	1,9	0,5
1-Hesaplanan Katma Değer Vergisi	18,4	0,0	0,0	207,1	0,0	0,0
2-Diğer Katma Değer Vergisi	90.610,1	1,2	0,4	122.668,5	1,8	0,5
3-Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	76.335,1	1,0	0,3	275,4	0,0	0,0
4-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	228,6	0,0	0,0	801,8	0,0	0,0
5-Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	942,8	0,0	0,0	1.653,1	0,0	0,0
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.798.857,5	100,0	16,0	4.121.238,7	100,0	16,6
A-Mali Borçlar	2.896.801,4	76,3	12,2	2.871.375,3	69,7	11,6
1-Banka Kredileri	2.754.566,4	72,5	11,6	2.752.389,6	66,8	11,1
2-Fin. Kir. İşlemlerinden Borçlar	140.642,4	3,7	0,6	101.025,9	2,5	0,4
3-Ert. Fin. Kir. Borçlanma Maliyetleri (-)	(20.784,6)	(0,5)	(0,1)	(11.859,7)	(0,3)	(0,0)
4-Çıkarılmış Tahviller	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6-Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
7-Diğer Mali Borçlar	22.377,3	0,6	0,1	29.819,6	0,7	0,1
B-Ticari Borçlar	252.872,2	6,7	1,1	315.617,4	7,7	1,3
1-Satıcılar	48.719,6	1,3	0,2	31.271,4	0,8	0,1
2-Borç Senetleri	10.938,0	0,3	0,0	30.681,1	0,7	0,1
3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	(155,0)	(0,0)	(0,0)	(276,0)	(0,0)	(0,0)
4-Alınan Depozito ve Teminatlar	30,5	0,0	0,0	201,2	0,0	0,0
5-Diğer Ticari Borçlar	193.339,1	5,1	0,8	253.739,6	6,2	1,0
C-Diğer Borçlar	139.954,7	3,7	0,6	389.526,0	9,5	1,6
1-Ortaklara Borçlar	126.387,0	3,3	0,5	281.999,1	6,8	1,1
2-İştiraklere Borçlar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar	700,0	0,0	0,0	66.906,2	1,6	0,3
4-Diğer Çeşitli Borçlar	11.476,6	0,3	0,0	39.626,6	1,0	0,2
5-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6-Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlen. Borçlar	1.391,1	0,0	0,0	994,1	0,0	0,0
D-Alınan Avanslar	72.909,3	1,9	0,3	35.935,5	0,9	0,1
1-Alınan Sipariş Avansları	25.748,8	0,7	0,1	31.035,9	0,8	0,1
2-Alınan Diğer Avanslar	47.160,5	1,2	0,2	4.899,6	0,1	0,0
E-Borç ve Gider Karşılıkları	423.177,6	11,1	1,8	426.780,7	10,4	1,7
1-Kıdem Tazminatı Karşılıkları	421.143,4	11,1	1,8	421.168,4	10,2	1,7
2-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	2.034,2	0,1	0,0	5.612,3	0,1	0,0
F-Gelecek Yıllara ait Gelirler ve Gider Tah.	12.983,9	0,3	0,1	8.616,9	0,2	0,0
1-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	4.118,6	0,1	0,0	2.207,2	0,1	0,0
2-Gider Tahakkukları	8.865,3	0,2	0,0	6.409,7	0,2	0,0
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	158,3	0,0	0,0	73.387,0	1,8	0,3
1-Gelecek Yıllara Ertelenen/Terkin Ed.KDV	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2-Tesise Katılma Payları	124,1	0,0	0,0	113,6	0,0	0,0
3-Diğ.Çeş.Uzun Vadeli Yab.Kaynaklar	34,3	0,0	0,0	73.273,4	1,8	0,3
III-ÖZ KAYNAKLAR	12.598.604,7	100,0	53,2	13.978.370,4	100,0	56,3
A-Ödenmiş Sermaye	8.049.362,3	63,9	34,0	8.367.702,1	59,9	33,7
1-Sermaye	6.010.448,7	47,7	25,4	6.583.167,0	47,1	26,5
2-Ödenmemiş Sermaye (-)	(125.711,6)	(1,0)	(0,5)	(149.867,7)	(1,1)	(0,6)
3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	2.165.876,0	17,2	9,2	1.934.861,3	13,8	7,8
4-Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	(1.250,8)	(0,0)	(0,0)	(458,5)	(0,0)	(0,0)
B-Sermaye Yedekleri	518.560,1	4,1	2,2	990.555,1	7,1	4,0
1-Hisse Senedi İhraç Primleri	316.679,8	2,5	1,3	410.475,0	2,9	1,7
2-Hisse Senedi İptal Kârları	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3-M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	66,3	0,0	0,0	2.576,3	0,0	0,0
4-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	1.103,0	0,0	0,0	1.458,5	0,0	0,0
5-Maliyet Bedeli Artış Fonu	3.215,9	0,0	0,0	3.216,8	0,0	0,0
6-Diğer Sermaye Yedekleri	197.495,1	1,6	0,8	572.828,6	4,1	2,3
C-Kâr Yedekleri	3.198.365,5	25,4	13,5	3.480.479,2	24,9	14,0
1-Yasal Yedekler	999.859,5	7,9	4,2	1.077.913,8	7,7	4,3
2-Statü Yedekleri	108.307,2	0,9	0,5	133.393,4	1,0	0,5
3-Olağanüstü Yedekler	1.938.837,2	15,4	8,2	2.036.735,6	14,6	8,2
4-Diğer Kâr Yedekleri	68.367,0	0,5	0,3	40.070,6	0,3	0,2
5-Özel Fonlar	82.994,6	0,7	0,4	192.365,8	1,4	0,8
D-Geçmiş Yıllar Kârları	973.490,9	7,7	4,1	1.584.188,3	11,3	6,4
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(749.589,5)	(5,9)	(3,2)	(1.452.601,3)	(10,4)	(5,8)
F-Dönem Net Kârı (Zararı)	608.415,4	4,8	2,6	1.008.046,9	7,2	4,1
1-Dönem Net Kârı	1.382.785,9	11,0	5,8	1.273.384,3	9,1	5,1
2-Dönem Net Zararı (-)	(774.370,4)	(6,1)	(3,3)	(265.337,4)	(1,9)	(1,1)
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	23.670.486,2		100,0	24.835.189,9		100,0

DI -METALİK OLMAYAN DİĞER MİNERAL ÜRÜNLERİN İMALAT GELİR TABLOSU

	2008	(%)	2009	(%)
A-BRÜT SATIŞLAR	18.371.387,9	106,9	17.861.770,8	106,7
1-Yurt İçi Satışlar	14.106.150,9	82,1	13.391.929,7	80,0
2-Yurt Dışı Satışlar	4.015.312,9	23,4	4.220.058,8	25,2
3-Diğer Gelirler	249.924,2	1,5	249.782,3	1,5
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(1.187.034,6)	(6,9)	(1.129.205,4)	(6,7)
1-Satıştan İadeler (-)	(88.247,3)	(0,5)	(90.477,1)	(0,5)
2-Satış İskontoları (-)	(805.409,7)	(4,7)	(809.478,2)	(4,8)
3-Diğer İndirimler (-)	(293.377,5)	(1,7)	(229.250,1)	(1,4)
C-NET SATIŞLAR	17.184.353,3	100,0	16.732.565,4	100,0
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(12.606.254,1)	(73,4)	(12.525.178,8)	(74,9)
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(11.141.032,7)	(64,8)	(11.050.036,2)	(66,0)
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(1.129.621,1)	(6,6)	(1.132.138,6)	(6,8)
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(242.373,6)	(1,4)	(256.458,0)	(1,5)
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	(93.226,7)	(0,5)	(86.546,0)	(0,5)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	4.578.099,2	26,6	4.207.386,6	25,1
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(2.640.400,9)	(15,4)	(2.683.421,7)	(16,0)
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(54.393,6)	(0,3)	(66.053,5)	(0,4)
2-Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(1.395.478,6)	(8,1)	(1.394.609,4)	(8,3)
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.190.528,8)	(6,9)	(1.222.758,8)	(7,3)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	1.937.698,4	11,3	1.523.964,9	9,1
F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	1.355.394,7	7,9	1.349.183,8	8,1
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	98.006,2	0,6	95.282,1	0,6
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	21.889,1	0,1	15.701,8	0,1
3-Faiz Gelirleri	200.529,0	1,2	187.315,0	1,1
4-Komisyon Gelirleri	10.601,5	0,1	9.822,5	0,1
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	14.481,7	0,1	30.409,2	0,2
6-Menkul Kıymet Satış Kârları	8.066,7	0,0	3.580,4	0,0
7-Kambiyo Kârları	825.639,2	4,8	791.631,1	4,7
8-Reeskont Faiz Gelirleri	12.016,8	0,1	19.831,0	0,1
9-Enflasyon Düzeltmesi Kârları	0,0	0,0	0,0	0,0
10-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	164.164,5	1,0	195.610,9	1,2
G-DİĞER FAAL.OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	(810.945,8)	(4,7)	(804.404,0)	(4,8)
1-Komisyon Giderleri (-)	(5.257,5)	(0,0)	(7.303,4)	(0,0)
2-Karşılık Giderleri (-)	(77.119,0)	(0,4)	(91.743,7)	(0,5)
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(8.352,5)	(0,0)	(0,6)	(0,0)
4-Kambiyo Zararları (-)	(639.316,9)	(3,7)	(625.700,2)	(3,7)
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	(17.392,8)	(0,1)	(21.111,1)	(0,1)
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	0,0	0,0	0,0	0,0
7-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(63.507,1)	(0,4)	(58.545,1)	(0,3)
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(1.389.005,0)	(8,1)	(758.446,9)	(4,5)
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(774.740,0)	(4,5)	(566.082,4)	(3,4)
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(614.265,0)	(3,6)	(192.364,5)	(1,1)
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	1.093.142,3	6,4	1.310.297,9	7,8
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	154.049,5	0,9	255.389,6	1,5
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	12.177,8	0,1	15.665,8	0,1
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	141.871,7	0,8	239.723,8	1,4
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	(351.158,0)	(2,0)	(318.710,0)	(1,9)
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar.(-)	(172.723,2)	(1,0)	(149.627,1)	(0,9)
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(16.879,5)	(0,1)	(30.808,4)	(0,2)
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zarar.(-)	(161.555,3)	(0,9)	(138.274,6)	(0,8)
DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	896.033,8	5,2	1.246.977,5	7,5
1-Dönem Kârı	1.669.977,1	9,7	1.511.878,8	9,0
2-Dönem Zararı (-)	(773.943,2)	(4,5)	(264.901,3)	(1,6)
K-DÖNEM KÂRI VERGİ/ DİĞ. YASAL YÜK.KARŞ. (-)	(287.618,4)	(1,7)	(238.930,6)	(1,4)
DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	608.415,4	3,5	1.008.046,9	6,0

DI -METALİK OLMAYAN DİĞER MİNERAL ÜRÜNLERİN İMALAT YAPISAL ANALİZ TABLOSU

	2008 BİN TL	(%)	2009 BİN TL	(%)
<u>AKTİF YAPISI</u>	<u>23.670.486,2</u>	<u>100,0</u>	<u>24.835.189,9</u>	<u>100,0</u>
Dönen Varlıklar	10.342.443,5	43,7	10.788.483,1	43,4
Duran Varlıklar	13.328.042,7	56,3	14.046.706,8	56,6
<u>PASİF YAPISI</u>	<u>23.670.486,2</u>	<u>100,0</u>	<u>24.835.189,9</u>	<u>100,0</u>
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	7.273.023,9	30,7	6.735.580,8	27,1
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	3.798.857,5	16,0	4.121.238,7	16,6
Öz Kaynaklar	12.598.604,7	53,2	13.978.370,4	56,3
<u>ÖZ KAYNAK YAPISI</u>	<u>12.598.604,7</u>	<u>100,0</u>	<u>13.978.370,4</u>	<u>100,0</u>
Ödenmiş Sermaye	8.049.362,3	63,9	8.367.702,1	59,9
Sermaye Yedekleri	518.560,1	4,1	990.555,1	7,1
Kâr Yedekleri	3.198.365,5	25,4	3.480.479,2	24,9
Geçmiş Yıllar Kârları	973.490,9	7,7	1.584.188,3	11,3
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(749.589,5)	(5,9)	(1.452.601,3)	(10,4)
Dönem Net Kârı (Zararı)	608.415,4	4,8	1.008.046,9	7,2
Dönem Kârı	1.382.785,9		1.273.384,3	
Dönem Zararı	(774.370,4)		(265.337,4)	
Dönem Net Kârı (Zararı)	608.415,4		1.008.046,9	
Firma Sayısı	247		247	

SEKTÖR KİMLİĞİ

1- SEKTÖR : DI- METALİK OLMAYAN DİĞER MINERAL ÜRÜNLERİN İMALATI

2- YIL VE DÖNEM : 2009 - 4

3- İNCELENEN FİRMA SAYISI : 247

[illegible]

ÖLÇEK DAĞILIMI İSTİHDAMA GÖRE	FİRMA SAYISI	ÇALIŞAN SAYISI	YÜZDE
KÜÇÜK (Çalışan Sayısı <50)	61	1.574	2,5
ORTA (50=<Çalışan Sayısı <=500)	157	32.331	51,1
BÜYÜK (Çalışan Sayısı >500)	29	29.399	46,4
NET SATIŞLARA (NS) GÖRE			
KÜÇÜK (NS<=21.505,2)	119	10.508	16,6
ORTA (21.505,2<NS<107.525,9)	83	22.762	36,0
BÜYÜK (NS>=107.525,9)	45	30.034	47,4
TOPLAM	247	63.304,0	100,0

6- SEKTÖRÜN RİSKİ (BİN TL.)
(31.12 Tarihi İtibarıyla)

2007	UZUN	TOPLAM
KISA VADELİ	VADELİ	
NAKDİ KREDİ	1.150.646,5	1.883.537,5
-TL	419.809,2	615.748,0
-Yp	313.081,8	1.267.789,0
GAYRİ NAKDİ KREDİ	164.289,7	632.636,6
-TL	264.883,0	350.019,6
-Yp	203.463,9	282.617,0
TASFİYE OLUNACAK KREDİ	0,0	2.273,8
-TL	2.273,8	2.273,8
-Yp	0,0	0,0
TAHVİL	0,0	0,0
FİNANSMAN BONUSU	0,0	0,0
LEASING AMAÇLI FON KUL.	17.526,2	17.924,1
-TL	258,3	1.356,2
-Yp	139,6	16.567,9
TOPLAM	1.332.462,4	2.536.372,0

7- BİLANÇO DÖNEMİ SONUÇLARI
KÂR EDEN FİRMALAR
ZARAR EDEN FİRMALAR
KÂR YA DA ZARAR OLUŞMAMIS

NET SATIŞLAR		AKTİF TOPLAMI		ÖZ KAYNAKLAR			
BİN TL.	YÜZDE	BİN TL.	YÜZDE	BİN TL.	YÜZDE		
507.192,9	3,0	741.701,1	3,0	312.043,3	2,2		
9.199.665,5	55,0	13.346.137,4	53,7	7.667.967,7	54,9		
7.025.707,0	42,0	10.747.351,5	43,3	5.998.359,4	42,9		
862.584,7	5,2	1.884.867,0	7,6	753.105,7	5,4		
4.157.091,7	24,8	5.655.442,3	22,8	2.974.546,4	21,3		
11.712.889,1	70,0	17.294.880,6	69,6	10.250.718,2	73,3		
16.732.565,4	100,0	24.835.189,9	100,0	13.978.370,4	100,0		
2008							
KISA		UZUN VADELİ		KISA		UZUN	
VADELİ		TOPLAM		VADELİ		TOPLAM	
1.151.015,4	2.031.272,2	3.182.287,6		1.206.270,2	2.547.146,8	3.753.417,0	
673.302,5	218.665,8	891.968,3		847.903,8	374.440,7	1.222.344,4	
477.712,9	1.812.606,4	2.290.319,3		358.366,5	2.172.706,1	2.531.072,6	
487.750,3	202.140,3	689.890,6		441.656,6	248.298,7	689.955,3	
326.113,6	99.016,7	425.130,2		270.668,7	176.304,6	446.973,3	
161.636,7	103.123,7	264.760,4		170.987,8	71.994,1	242.982,0	
5.172,9	0,0	5.172,9		21.795,7	0,0	21.795,7	
5.172,9	0,0	5.172,9		20.898,3	0,0	20.898,3	
0,0	0,0	0,0		897,4	0,0	897,4	
0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	0,0	
0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	0,0	
573,7	14.965,5	15.539,2		480,6	7.743,5	8.224,1	
434,4	920,9	1.355,2		396,8	454,8	851,6	
139,3	14.044,6	14.184,0		83,8	7.288,8	7.372,6	
1.644.512,2	2.248.378,7	3.892.890,3		1.670.203,1	2.803.189,0	4.473.392,1	

EK 25: İstanbul Ticaret Odasına (İTO) Kayıtlı İşletmeler⁵³⁰

NO	UNVAN	FAALİYET KONUSU
1	SEYHAN CAM TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
2	CAMELİ CAM ÜRETİM SÜSLEME LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
3	AKSARAY CAM TİCARET-METİN CAN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
4	KARTAL CAM MACUNU LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
5	ELMALI CAM ALÜMİNYUM DOĞRAMA SAN. TİC.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
6	DANİYEL RABİNOVİÇ VARISI	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
7	ESFAT EV GEREÇLERİ SANAYİ VE DIŞ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
8	LAL CAM TİCARET MAHMUT AYKUT TÜZMAN	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
9	İPEK CAM NUMAN METİN UZUN	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
10	DOĞA CAM ÜRÜNLERİ PAZARLAMA VE TİC.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
11	MER-SON İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
12	STAR GRUP HADIMKÖY CAM İŞLEME A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
13	PAK ATEŞ ELEKTROPORSELEN SANAYİ VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
14	SELKA CAM METAL GIDA ORMAN ÜRÜNLERİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
15	EFNAN DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
16	HEM MÜHENDİSLİK DANIŞMANLIK SANAYİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
17	DEKORE CAM PAZARLAMA	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
18	SEDEF CAM VE AYNA DEKORASYON SAN. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
19	CAMCAMA KATLANIR CAM SİSTEMLERİ LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
20	SİVAS CAM TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
21	DOĞAN OTOMOTİV İNŞAAT TURİZM SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
22	YILMAZ KARDEŞLER GIDA İNŞAAT LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
23	BEYDAĞI CAM MAKİNE TURİZM İNŞAAT LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
24	ALP TİCARET MEHTAP DAŞTAN	DÜZ CAM İMALATI
25	GÜRBAŞ CAM METİN GÜRLEK	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
26	ASA CAM TASARIM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
27	TUNCAY CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
28	KAOLİN ENDÜSTRİYEL MİNERALLER SAN. TİC. A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
29	SNDS ZÜCCACİYE PAZARLAMA SANAYİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
30	ÇAĞLAR İNŞAAT NEBİ TANIŞMAN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
31	ARDA CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
32	DENİZ CAM İTHALAT İHRACAT PAZARLAMA SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
33	ELLA CAM İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
34	AKTAŞ DEKORASYON SANAYİ VE DIŞ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
35	YÜREKLİ İNŞAAT PVC CAM İMALAT LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
36	ARDA CAM DIŞ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
37	ÖZTEM CAM PLASTİK İNŞAAT VE DOĞRAMA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
38	EMİNE YÜCEL	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
39	ERGİN SÖNMEZ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
40	ARTAŞ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM İMALATI
41	ENES CAM VE DEKORASYON	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
42	VETRALYA CAM LİMİTED ŞİRKETİ	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
43	AKINLAR MEDİKAL BİLİŞİM ELEKTRONİK SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
44	AYYILDIZ CAM İNŞAAT PLASTİK SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
45	ESER ALIŞVERİŞ MERKEZİ DAYANIKLI	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
46	ÖZDEN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
47	ÖZMARMARA CAM PVC PLASTİK DOĞRAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
48	DİCLE DEKOR ALİ ABLAY	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
49	UĞUR ZÜCCACİYE EV GEREÇLERİ GIDA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
50	NADİR CAM VE PLASTİK DOĞRAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
51	SUFRA ZÜCCACİYE PAZARLAMA DAYN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ

⁵³⁰ “İstanbul Ticaret Odasına Kayıtlı İşletmeler”, Bilgi İşlem Dokümanları, (29.Mart.2011).

52	PARLA EV VE OTEL EŞYALARI SANAYİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
53	AKAY HEDİYELİK EŞYA PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
54	OZAN BOLAT TEKSTİL VE HEDİYELİK LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
55	ERVE MUTFAK EŞYALARI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
56	ARMADA ZÜCCACİYE HIRDAVAT TEKSTİL LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
57	GÜL TİCARET-HASAN YÖRÜDÜ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
58	KILIÇKAP HEDİYELİK EŞYA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
59	ENFA HEDİYELİK EŞYA TEKSTİL GIDA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
60	VİZYON EV ARAÇ VE GEREÇLERİ TEKSTİL LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
61	SİMA PORSELEN VE MUTFAK EŞYALARI LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
62	PAKİŞ HEDİYELİK EŞYA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
63	TURKUAZ MUTFAK EŞYALARI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
64	ALİ ARDA ÖZLER	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
65	IŞIK ZÜCCACİYE İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
66	EMİR ZÜCCACİYE DAĞITIM PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
67	ŞAR PORSELEN VE CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
68	ÇİZGİ ZÜCCACİYE TEKSTİL İTHALAT İHRACAT PAZ. SAN.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
69	A.C.TÜKETİM MALLARI PAZARLAMA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
70	SEFA ZÜCCACİYE SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
71	DOLPİN ÇÖKERTME CAM SANAYİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
72	BUHARA ZÜCCACİYE OSMAN KILIÇ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
73	EMRE MUTFAK EŞYALARI TESİSAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
74	MEŞAR DIŞ TİCARET VE PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
75	İDEAL EV OTEL İHTİYAÇ MADDELERİ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
76	ŞAHİN ZÜCCACİYE POYRAZ ŞAHİN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
77	BURAY PLASTİK BURAK ÇAPAK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
78	KILIÇLAR İTHAL MUTFAK GEREÇLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
79	BÜYÜK ZÜCCACİYE EV GEREÇLERİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
80	TRAKYA ISI CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
81	CEMAL ÇELİKTEPE	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
82	ZÜLFÜ İNKAYA	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
83	NURAL YAPI İNŞAAT ALÜMİNYUM CAM LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
84	2M İTHALAT MERT DOKAY	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
85	YELKİN MUTFAK EŞYALARI SANAYİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
86	KANIOĞLU DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
87	MEHMET ALİ AVCI	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
88	AYZER DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
89	ALFA PORSELEN ZÜCCACİYE CAM EŞYA TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
90	ARSLAN AMBALAJ TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
91	İNCEOĞLU ZÜCCACİYE HEDİYELİK EŞYA VE CAM ÜRÜN. T.S. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
92	GÜLÇİN HEDİYELİK EŞYA DERİ TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
93	EMİN İTHALAT İHRACAT ZÜCCACİYE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
94	CEMRE HEDİYELİK MESUT UYANIK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
95	BURAK HEDİYELİK DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
96	HASLAR İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
97	DOĞUŞ İKİ DEKORATİF CAM İNŞAAT LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
98	SUDEN TEKSTİL GIDA PETROL ÜRÜN. ZÜCCACİYE SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
99	AKNUR PLASTİK CAM ZÜCCACİYE SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
100	ERENSOY DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
101	DURU CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
102	OKYANUS CAM SANAYİ İNŞAAT TEKSTİL LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
103	ÖZEK CAM PAZARLAMA LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
104	YENİ YILDIZ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
105	ATILGAN YILMAZ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
106	ÇETİNTAŞ VİTRAY HİDİR ÇETİNTAŞ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
107	DURSUN OTO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

108	AYHAN CAM KADİR AYHAN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
109	CANLAR İNŞAAT PLASTİK DOĞRAMA VE CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
110	GÖKSER CAM VE PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
111	ÇAVUŞOĞLU CAM MURAT BOZKUŞ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
112	OCS OTOCAM SERVİS HİZMETLERİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
113	YILDIRIM CAM TİCARETHANESİ HASAN ÇELİK	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
114	VİNDOR KAPI PENCERE İNŞAAT TURİZM GIDA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
115	BURSAN PASLANMAZ MUTFAK EŞYALARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
116	ADAY ŞİŞE CAM VE YAPI MALZEMELERİ SAN. VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
117	ERAY CAM VE ALÜMİNYUM DOĞRAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
118	ZESS TEKNOLOJİK VE TIBBİ ÜRÜNLER LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
119	BORAN OTOMOTİV TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
120	KARATAŞ OTO CAM NAKLİYAT İTH. VE İHR. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
121	AEC CAM SANAYİ İNŞAAT VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
122	ESPA PVC PROFİL VE YALITIMLI CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
123	YÜKSEL CAM DEKORASYON İNŞAAT VE SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
124	ARMAĞAN CAM PAZARLAMA SANAYİ VE TİC. KOLLEKTİF ŞİRKET	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
125	BİRSAN KAPI KİLİDİ VE AKSAMLARI TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
126	GLAS DEKORASYON ÜMİT MUSAOĞLU	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
127	EREN CAM PLASTİK SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
128	VATANSEVER CAM DOĞRAMA VE İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
129	TOPRAK SERAMİK PAZARLAMA VE TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
130	GÜRSOY CAM COŞKUN GÜRSOY	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
131	MET İNŞAAT KRİSTAL SANAYİ TAAHHÜT VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
132	UMUT SANAT GALERİSİ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
133	SEFEROĞLU CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
134	DEFNE DİŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
135	DÖRTLER OTOMOTİV GIDA İNŞAAT VE TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
136	GÜNERİ KRİSTAL BİBLO SANAYİ	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
137	ÇAĞAN ANTİK ESRA ÇAĞAN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
138	İDEAL OTELCİLİK VE TURİSTİK İŞLETMELER LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
139	DZ GRUP CAM EŞYA SANAYİ VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
140	İSTANBUL CAM TEZYİNAT SERAMİK VE PORSELEN TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
141	CARNET ZÜCCACİYE ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
142	CEM SANAT CAM SÜSLEME VE YALDIZ KAPLAMA TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
143	BDK KRİSTAL SANAYİ VE DİŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
144	TOYGAR PLASTİK ZÜCCACİYE İMALAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
145	YILDIZLAR KAPAK ŞİŞE CAM NAKLİYE SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
146	CAM PARLATMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
147	SENA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
148	SUN TE KRİSTAL CAM SANATLARI SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
149	GÜR AS TİCARET MUSTAFA ŞENGÜR	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
150	ARKAS KRİSTAL CAM DEKOR SANAYİ VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
151	ARI CAM İNŞAAT TEKSTİL TURİZM VE GIDA SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
152	LSB DİŞ TİCARET VE DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
153	CAM MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
154	DESTEK PERAKENDE HİZMETLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
155	YILMAZ YALÇINKAYA CAMOCAĞI GÜZEL SANAT. VAKFI İKT. İŞLET.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
156	CAM SANAT MERKEZİ TEKSTİL İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
157	EREN YAPI DEKORASYON PLASTİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
158	VENÜS İNŞAAT CAM PLASTİK DOĞRAMA	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
159	OKTAY CAM PVC İNŞAAT SANAYİ DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
160	ART CAM TEZYİNAT SANAYİ VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
161	GÜLSAN PROFİL BORU VE CAM İŞLEME SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
162	ÇELİK DİŞ TİCARET İLKNUR ÇELİK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
163	MERCANLAR MUTFAK EŞYALARI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR

164	HEDEF CAM MAMÜLLERİ VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
165	MURAT CAM VE MOBİLYA ÜRÜNLERİ LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
166	BOMBE CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
167	HASAN BASRİ BİYİKCI	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
168	SERPA EV GEREÇLERİ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
169	PÜSKÜLLÜ HEDİYELİK EŞYA TEKSTİL SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VEYA KRİSTAL EŞYALAR
170	BOSFOR MOBİLYA VE PAZARLAMA TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
171	ARMADİLLO DEKORATİF VE HEDİYELİK EŞYA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
172	ŞİŞECAM DIŞ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
173	AK KRİSTAL-ARI ÖZBAYSAL	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
174	GÜLER CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
175	ÖZLEM CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
176	KARADENİZ CAM AYNA VE İNŞAAT SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
177	BİLİR CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM İMALATI
178	ALİBAŞOĞLU TİCARET	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
179	MELİHA BABALIK MENDERES CAM ATÖLYESİ İŞLETMECİLİĞİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
180	ÇEVRE TEKNOLOJİ SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİC. A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
181	GÜLERCAM CAM SANAYİ VE DUŞ KABİNLERİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
182	BİRNUR CAM AYNA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
183	BOYRAZ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
184	AKDENİZ CAM CUMA AKDENİZ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
185	UĞUR CAM ALİ KARADAĞ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
186	GÜL CAM SEKURİT CAMKAPI AKSESUAR SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
187	EDA EV GEREÇLERİ SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
188	ENEZ CAM ALÜMİNYUM İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
189	GÜLSAN CAM İŞLEME SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
190	MRG TASARIM YAPI ÜRÜNLERİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
191	MERKANT PAZARLAMA TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
192	MERCANLAR DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
193	ALPCAN KİMYA VE İSICAM PROFİLLERİ SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
194	DEMİREL ALİMÜNYUM YUSUF DEMİREL	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
195	UYSAL CAM ALÜMİNYUM MEHMET UYSAL	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
196	GALERİ BALSAN ÇERÇEVE CAM EMLAK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
197	BAHAR CAM CAM AYNA VE AYDINLATMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
198	ULUS KRİSTAL VE PROMOSYON SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
199	UNILAM LAMİNE CAM SANAYİ LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
200	K C S CAM BALKON ALÜMİNYUM SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
201	LAMGLAS MİMARİ LAMİNE CAM SANAYİ TİC. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
202	SAİM AKTAŞ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
203	FA GRUP CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
204	SARITAŞ CAM İŞLEME DEKORASYON LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
205	SERİ İŞ CAM TİCARET HİVZİ ŞENYÜREK	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
206	BİLLUR CAM ENDÜSTRİSİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
207	DOST OTO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
208	DURUSU SU VE SU ÜRÜN.GIDA NAK.CAM LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
209	DOST CAM PAZARLAMA DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
210	AYTAŞ KRİSTAL SANAYİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
211	BİRLİK CAM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
212	SEVEN ISI VE CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
213	STAR CAM MOZAİKLERİ İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
214	TURAN CAM PLASTİK DOĞRAMA SANAYİ VE LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
215	ÖZ CAM ZEKİ ÖZYAR	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
216	ÖZGÜR CAM SALMAN ÖZDEMİR	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
217	CAMHARE CAM TASARIM TURİZM REKLAM SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
218	CAMHARE CAM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİCARET	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
219	CAM DÜNYASI HEDİYELİK EŞYA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ

220	METAL-KİM METALURJİ VE KİMYA TARIM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
221	ATASOY ZÜCCACİYE METİN ATASOY	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
222	LİDER CAM PLASTİK İNŞAAT GIDA SAN. VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
223	TAN-MAN TARIMSAL GIDA ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
224	BÜRÜNGÜZ CAM İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
225	MUTLU KRİSTAL MEHMET MUTLU	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
226	ERENLER CAM HALİL YILDIZ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
227	IŞIL ZÜCCACİYE KOZMETİK TEKSTİL VE DAYANIKLI TÜKETİM TİC.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
228	KUASAR ELEKTRONİK YAPI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
229	OSMAN TÜRKMEN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
230	A-G DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
231	HÜSEYİN RAGİP AŞKIN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
232	BİRSEL TİCARET BASELEL KONCABAHAH	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
233	MİRKON OTEL EKİPMANLARI ZÜCCACİYE SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
234	ASMERCAN ZÜCCACİYE HEDİYELİK EŞYA SAN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
235	ZAMERO ZÜCCACİYE SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
236	ÖZ TAPUCULAR MELAMİN PLASTİK ZÜCCACİYE SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
237	SHANGHAI HEDİYELİK EŞYA İTHALAT VE İHRACAT LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
238	CAM EL ELMAS KİMYA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
239	YASİN CAM KAVAFİYE GIDA EV GEREÇLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
240	AKSOY PORSELEN OTOMOTİV VE GIDA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
241	HUZUR İŞ MUTFAK EŞYALARI VE TOPTAN PAZARLAMA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
242	ÇİTA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
243	METRO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
244	ASYA GRUP ALIŞVERİŞ HİZMETLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
245	GÜNAY CAM İNŞAAT VE GIDA SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
246	ÖZDEMİR CAM TİCARET ENVER ÖZDEMİR	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
247	SAFA KÜÇÜK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
248	ŞEKER CAM DOĞRAMA SANAYİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
249	GENPAŞ DİŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
250	MAS İÇ VE DİŞ TİCARET GÜRKAN YAYLA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
251	ÇAĞLAR CAM İNŞAAT VE DOĞRAMA SANAYİ DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
252	TERMO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
253	SUN CAM DİŞ TİCARET VE PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
254	SİMBAT CAM SANAYİ İNŞAAT VE YAPI MALZEMELERİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
255	DOĞA ISI YALITIMLI CAM VE İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
256	AKIN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
257	TRAKYA BOMBE VE RENKLİ CAM SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
258	CANAN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
259	TRAKYA CAM İŞLEME SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
260	TRAKYA CAM VE ALÜMİN. PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
261	KALEMAR İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
262	LUGANO CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
263	TRAKYA YAPI VE CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
264	TRAKYA CAM VE PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
265	TRAKYA GRUP PLASTİK ALÜMİNYUM VE CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
266	KM CAM KİMYA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
267	GENÇ PEN FATİH GENÇ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
268	ZÜMRÜT GRUP DİŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
269	CAMMAKSAN MAKİNA KALIP VE YEDEK PARÇA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
270	FARUK ERTÜRK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
271	SARIOĞULLARI CAM TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
272	AKÇA CAM AYNA AYDINLATMA MOBİLYA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
273	KEMERCAM İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
274	CAM MERKEZİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
275	ÖZLEM CAM ŞABAN ARMUTCU	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ

276	YILDIZ CAM AYDIN YILDIZ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
277	VEEVİM MUTFAK EŞYALARI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
278	ÖZTAĞ CAM SANAT GALERİSİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
279	YAVUZ CAM TEKSTİL ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
280	SADET TUTAL	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
281	GLASSCO DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
282	SOLMAZ EV GEREÇLERİ SANAYİ VE TİC. KOLLEKTİF ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
283	AKKOYUN CAM BİBLO VE NAZAR BONCUK SAN. TİC.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
284	BEDERHANOĞULLARI CAM İNŞ. TURİZM OTOM. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
285	NATUREL BİBLO FİKRET ÖZTÜRK	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
286	ÇELİK AKVARYUM SEBAHAT HACI	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
287	SHM HEDİYELİK EŞYA İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
288	KARAASLAN İTHALAT VE İHRACAT	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
289	GÜVEN MİKALİ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
290	CAMCI TİCARET İSA ŞEN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
291	ATÖLYE-K.CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
292	GALERİ TRUVA SERKAN DEMİRDELEN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
293	HMH TROYA CAM MOZAİK VE İNŞAAT İŞLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
294	MANASTIR CAM TİCARET EMİN AVCI	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
295	MARMARA CAM AYNA ÜRÜN. PAZ. TAŞIMAC. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
296	CAMPİRİ CAM DİZAYN SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
297	BAHAR CAM SANAYİ VE TURİZM LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
298	CAM-CAM İNŞAAT MADEN. MAKİNA TURİZM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
299	NUMANOĞLU ISICAM GÜRCAN NUMANOĞLU	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
300	EREN CAM KIRIĞI VE MADEN İŞLEME TESİSİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
301	BÜNYAMİ DAĞÜSTÜN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
302	İNCE KRİSTAL AVİZE AYDINLATMA VE TEKSTİL SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
303	AY KRİSTAL CAM BİBLO HEDİYELİK EŞYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
304	ASAY KRİSTAL SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
305	DÜNYA KRİSTAL SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
306	MARMARA CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
307	ÖZLER CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
308	İLK-PEN CAM İNŞAAT VE YAPI MALZ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
309	EMİNLER ELEKTRONİK HEDİYELİK EŞYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
310	TEPE HEDİYELİK EŞYA TURİZM İNŞAAT VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
311	TEMEL TURİZM TEKSTİL İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
312	ÇETİN ZÜCCACİYE GIDA TAVUKÇULUK PAZ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
313	YASSA TURİZM VE OTOMOTİV DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
314	İKBA KRİSTAL PROMOSYON HEDİYELİK EŞYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
315	TEKİN PEN HASAN TEKİN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
316	SÜPERCAM CAM PAZARLAMA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
317	KAZDAL CAM YALDIZLAMA OTOMOTİV SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
318	ERSU KRİSTAL GIDA TEKSTİL SANAYİ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
319	ÖZ NET CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
320	GÜVEN CAM ÇİFT CAM PROFİLLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
321	EFORCAM CAM ÜRÜNLERİ MUTFAK GEREÇLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
322	GÜNEY CAM VE MOBİLYA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
323	ÖZ-DEMİR GIDA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
324	DİNÇER CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
325	U.T.T.ULUSLARARASI TEMSİLCİLİK İNŞ. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
326	BİRCAM ALÜMİNYUM İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
327	AKKOÇ OTO CAM PAZARLAMA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
328	GÜROK TURİZM VE MADENCİLİK A.Ş.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
329	GEL KUAFÖR MUHARREM TAŞBAŞI	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
330	HAK CAM OTO CAM NAKLİYAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
331	ÜLKEM CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

332	BİLGİN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
333	AKRA CAM DEKORASYON MAKİNA SAN. VE PAZ. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
334	ÇAVUŞ CAM ÜRÜNLERİ TİCARET İTHALAT VE İHRACAT	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
335	CAMPA AMB. CAM İŞLEME VE KİMYEVİ MAD. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
336	ÖZKARDEŞLER CAM PAZARLAMA İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
337	ELVAN CAM NEZAHAT ÜLKER	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
338	BSM HAREKETLİ CAM SİSTEMLERİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
339	TAŞÖZLER CAM İŞLEME LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
340	KAAN İTHALAT İHRACAT TİCARET	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
341	YURTBAY SERAMİK PAZARLAMA A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
342	YILDIRIM TAŞIMACILIK	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
343	GÜRALLAR YAPI MALZEMELERİ VE KİMYA SAN. A.Ş.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
344	NİYANA YAPI TURİZM VE DENİZCİLİK CAM SAN. TİC.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
345	ESER CAM YAPI EROL TÜKEL	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
346	CAMEKS CAM İTHALAT İHRACAT VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
347	METCAM CAM SANAYİ VE DIŞ TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
348	BUTİK TURİZM VE GIDA SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
349	ÖZATA AMBALAJ ÜRÜNLERİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
350	BİLCAM BİLİMSEL CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
351	MEGA CAM ÜRÜNLERİ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
352	MAYIS 5 VARAK VE SİM TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
353	PLATİN AMBALAJ TASARIM PAZARLAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
354	GLOBAL ENERJİ SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
355	ÖZTÜRK OTOMOTİV İTHALAT-İHRACAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
356	TEKNİK METAL ALÜMİNYUM VE İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
357	YAPI CAM ELEMANLARI TİCARET VE SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
358	YÖRE CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
359	ATK CAM AHMET TURAN KORKMAZ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
360	HG CAM FİLMERİ REKLAM HİZMETLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
361	SERİ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
362	SANTRAL İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
363	ÇİZGİ CAM DEKORASYON SAN. VE TİCARET	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
364	CAMAK CAM VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
365	GÜRTAŞ DEKORASYON AYNA CAM VE MADEN. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
366	İNKA CAM YAPI MEHMET İNCE	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
367	STANDART CAM AYNA OTOMOTİV GIDA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
368	BUMETO CAM İŞLEME DEKORASYON İNŞAAT SAN. DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
369	SEVGİ SEFİK CAM VE PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
370	KLAS CAM VE AYDINLATMA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
371	BERAZ CAM KUMLAMA BİRGÜL TURHAN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
372	YEKTACAM VE İNŞAAT TEMİZLİK DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
373	ÇAĞLAYAN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
374	ARTEMİS KRİSTAL ZÜCCACİYE ÜRÜNLERİ İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
375	MUHTEŞEM ISI YALITIM CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
376	KARADENİZ CAM TİCARET TURHAN YILMAZ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
377	YEŞİLYURT ISI VE CAM SANAYİ VE TİC.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
378	AKGÜL CAM ARİF AKGÜL	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
379	YEŞİLYURT CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
380	ASKAYA PLASTİK VE CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
381	KOP CAM VE AYNA SANAYİ MÜŞAVİRLİK MÜMESSİLLİK TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
382	EMİNOĞLU CAM ALÜMİNYUM NAKLİYAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
383	İŞLEM CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
384	MODÜL CAM DEKORASYON SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
385	KURUNER TİCARET HÜSEYİN KURUNER	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
386	STAR GLASS CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
387	KORKMAZ İNŞAAT ISI YALITIMLI CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ

388	ÖMER ÇELİK	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
389	YİLTEK TİCARET-YUNUS YILMAZ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
390	EVREN CAM-AYHAN CEYHAN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
391	CAMIŞ CAM İŞLERİ İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
392	ALPİMEKS İNŞAAT CAM VE TURİZM SAN. TİC. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
393	ÖZGÜR CAM İNŞAAT YAPI MALZEMELERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
394	MERT ISI ÇİFT CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
395	KOŞAN CAM VE CAM FİLİMLERİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
396	ORCAM MAKİNA VE CAM SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
397	EMİR CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
398	ÖZEL CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
399	TEMPO HEDİYELİK VE HOBİ ÜRÜNLERİ PAZ. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
400	GLAZZE EV DEKORASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
401	FİLİKA CAM VE DEKORATİF ÜRÜNLER SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
402	ALE CAM FİLM TİCARET VE PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
403	MEDİSA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
404	FIRAT TEKSTİL ÜRÜNLERİ VE CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
405	NRN DİZAYN TEZYİNAT SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
406	AKTAŞ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
407	AR CAM ISI YALITIM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
408	DÜZCE CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM İMALATI
409	ALPİMEKS İNŞAAT CAM VE TURİZM SAN. TİC. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
410	OKAN CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
411	BİRLİK CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
412	ÇETAŞ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
413	ÜÇEL SOĞUTMA İNŞAAT DOĞRAMA VE CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
414	CAMEKS CAM TASARIM SANAYİ VE LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
415	M.S.T.CAM ELYAF POLYESTER VE YARDIMCI MAD. SAN. TİC. PAZ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
416	TUART CAM SANAYİ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
417	ERAY KRİSTAL SANAYİ-BÜLENT ERAY	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
418	DEKOR CAM MOBİLYA YAPI ELEMANLARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
419	KARTAL İLÇESİ GELENEKSEL EL SANATLARI DERNEĞİ İKT. İŞLETME.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
420	DOĞUŞ CAM VE HEDİYELİK EŞYA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
421	MARMARA MAKİNE İNŞAAT TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
422	GENÇLER CAM NAKLİYAT TURİZM GIDA SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
423	SÜLLÜ CAM DEMİR SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
424	ONGUN TEKNİK MÜŞAVİRLİK MÜMESSİLLİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
425	ATACAM CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
426	GÜRHANLAR AHŞAP ÇERÇEVE CAM MOBİLYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
427	ALIN CAM ALİMİNYUM DOĞRAMA KUYUMCULUK VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
428	ÇANKAYA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
429	GLASVİN24 CAM BALKON İMALAT VE MONTAJI	DÜZ CAM İMALATI
430	A.V.S. ISI YALITIM ÇİFT CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
431	ADIGÜZEL CAM PVC PENCERE KAPI VE PANJUR SİSTEMLERİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
432	LARA GÜL ZÜCCACİYE İNŞAAT TEKSTİL SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
433	İSTANBUL BALKON CAMLAMA SİSTEMLERİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
434	GALERİ SET PORSELEN VE SERAMİK İMALAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
435	SEFER ALİMİNYUM CAM İNŞAAT TAHHÜT VE TURİZM TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
436	ASG MUTFAK VE ZÜCCACİYE SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
437	TÜRKDOĞDU CAM ALÜMİNYUM İNŞ. YAPI MALZ.SAN. VE TİC.LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
438	GEDİK CAM VE AYNA SANAYİ TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
439	ÜTT CAM TEKNİĞİ SANAYİ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ELYAFI İMALATI
440	ÖZCELİK AKVARYUM ALİ MORGÜL	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
441	ERDEMİR İNŞAAT VE CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
442	AKTİF İNŞAAT ENDÜSTRİ YATIRIMLARI TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
443	DENİZ CAM DEKORASYON SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ

444	VETROLA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
445	MİMDA MİMARİ CEPHE VE CAM DANIŞMANLIK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
446	AKIN CAM VE MOBİLYA TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
447	DOĞUŞ CAM SANAYİ VE TİCARETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
448	MAS CAM AYDINLATMA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
449	GÜRTAŞ HEDİYELİK EŞYA DIŞ TİCARET VE SAN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
450	NİZAM CAM VE ÇERÇEVE GALERİSİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
451	C N S YAPI SİSTEMLERİ İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
452	AS OTOCAM OTOMOTİV İNŞAAT GIDA VE TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
453	MAVİŞ YAPI ŞEREF ÖZTÜRK	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
454	BERCEM EV GEREÇLERİ İTHALAT TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
455	KİLİS BOMBE LAMİNE CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
456	EKİP CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
457	ÇETİNKAYA CAM VE AYNA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
458	ERDOĞAN AYNA CAM VE DEKORASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
459	ESES İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
460	KERVAN CAM AYNA MOBİLYA İNŞ. TAAHHÜT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
461	KALE İNŞAAT CAM MOZAIK SERAMİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
462	TEKNİK OTO CAM ÖZTÜRK ÇİÇEK	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
463	Ç K ÇORUH KRİSTAL HİCABİ ÇORUH	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
464	KARARMAZ KALIP SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
465	PALMIYE KRİSTAL SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
466	GÜNER TİCARET ÖZLEM YILMAZ ERDOĞAN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
467	EFE CAM SANAYİ İTHALAT İHRACAT VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
468	KARDELEN BONCUK YAHYA KOÇOĞLU	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
469	DOĞUŞ CAM MOZAIK VE İNŞAAT SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
470	ORJİNAL İSTANBUL KRİSTAL SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
471	POLİTEKNİK PVB SANAYİ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
472	YILMAZ CAM TİCARET METİN YILMAZ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
473	3D CAM PAZARLAMA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
474	İBAR İNŞAAT HÜSEYİN İBAR	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
475	BATUHAN YURDDAŞ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
476	BALKAYA CAM TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
477	YARGICI ZÜCCACİYE SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
478	HAS CEVHER METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
479	AZAK TİCARET RAMAZAN AZAK	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
480	ÜMİT CAM İÇ VE DIŞ TİCARET PAZ. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
481	ER-PA HEDİYELİK EŞYA PAZARLAMA TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
482	ELSEL DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
483	ALEV EMAYE ZÜCCACİYE SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
484	EREN MADENCİLİK İNŞAAT İTHALAT İHRACAT PAZ. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
485	MEKA EV OTEL İHTİYAÇ MADDELERİ SAN. VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
486	DURŞUN İTHALAT İHRACAT İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
487	İLHANER SERAMİK HACI HÜSEYİN İLHAN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
488	VİNA DIŞ TİCARET İBRAHİM YILDIRIM	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
489	BURAK ELEKTRİKLİ EV GEREÇLERİ İÇ VE DIŞ TİC. SAN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
490	SILA PORSELEN VE MADENİ EŞYA PAZ. TİC. SAN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
491	EMİN SERAMİK VE MELAMİN SANAYİ İHRACAT İTHALAT LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
492	FİKO HEDİYELİK EŞYA DERİ İHRACAT İTHALAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
493	BETA CAM EŞYA PAZARLAMA TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
494	ARVİN DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
495	DOĞU TİCARET RESUL KIRMIZITARLA	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
496	SARİNA CAM PAZARLAMA TİCARET VE SAN. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
497	ESİN GRUP DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
498	ÖZ PORSELEN DÜNYASI SANAYİ VE LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
499	FERD OTOMOTİV İNŞAAT MADENCİLİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ

500	GÖKTAŞ BOYA İNŞAAT TURİZM OTOMOTİV SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
501	CEVHER CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
502	SILA ALIŞVERİŞ MERKEZİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
503	BAŞER CAM VE ORMAN ÜRÜNLERİ İTH. İHR. VE DAHİLİ TİCARET	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
504	MİNA CAM TAKI LALE ONARAN	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
505	BAŞARIR MEŞRUBAT HAMDAD. VE AMB. ÜRÜN. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
506	LİFE DESIGN İNŞAAT OTOMOTİV TURİZM VE DERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
507	MAVİ METAL ALÜMİNYUM İNŞ. TURİZM VE GIDA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
508	SEZ METAL TEKNOLOJİ ÜRÜN. VE HALKLA İLİŞK. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
509	TUTMAÇLI CAM GIDA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
510	KEKLİK CAM VE CAM ÜRÜNLERİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
511	AKSU TİCARET AHMET MURAT AKSU	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
512	ENCE YAPI DEKORASYON İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
513	NECAT KENÇ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
514	ARTE İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
515	MALTEPE CAM İŞLEME SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
516	CAN CAM MAMÜLLERİ İMALAT PAZARLAMA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
517	ÇAĞDAŞ CAM VE AYNA DEKORASYON LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
518	MALTEPE CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
519	DOĞUŞ OTO CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
520	JİNSEL DİŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
521	SCHOTT CAM TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
522	SCHOTT ORİM CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
523	HEDEF METAL ALÜMİNYUM VE CAM SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
524	EFE CAM FİLMERİ REKLAM VE DEKORASYON	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
525	MECİDİYEKÖY ART SANAT DEKORASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
526	İNT NANOTEKNOLOJİ DİŞ TİCARET SAN. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
527	OYA ÇATAL, KAŞIK, BİÇAK SANAYİİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
528	TUREKS İTHALAT-İHRACAT TEKSTİL VE SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
529	GÖKGÜR DİŞ TİCARET GÖKMEN GÜRDEĞİR	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
530	ÇİÇEK ZÜCCACİYE BURHAN AKBAŞ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
531	CANDER TİCARET FERİDE CANDER	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
532	FÜZYON TEKNİK DEKORATİF CAM VE İŞLEME MAK. SAN. TİC. LTD.ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
533	FÜZYON CAM SANATI TASARIM UYGULAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
534	YÜCEL CAM VE ALÜMİNYUM TİCARET	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
535	RİNGEL İÇ VE DIŞ TİCARET CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
536	GEDİK CAM TİCARET YUSUF GEDİK	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
537	GÜRSEL CAM AYNA SANAYİİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
538	MERTEKS TEMSİLCİLİK DANIŞMANLIK VE DİŞ TİCARET	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
539	GEDİK CAM ÇERÇEVE VE TİCARET	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
540	GLASS AND CO OTEL RESTAURANT EKİPMANLARI TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
541	KAMER İÇ VE DIŞ TİCARET HİZMET ORGANİZASYON LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
542	BAHAR SERİGRAFİ CAM ATÖLYESİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
543	SER EĞİTİM VE SAĞLIK HİZMETLERİ LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
544	NİŞANTAŞI CAM VE AYNA SANAYİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
545	BİLLUR ELEKTRONİK SANAYİ VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
546	OSMANBEY SANAT GALERİSİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
547	CAM-İŞ CAM DEKOR SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
548	İSTANBUL KLASİĞİ CAM MAMÜLLERİ VE SÜSLEMESİ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
549	KLASS CAM SANAYİ VE DİŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
550	SUNAY CAM DEKOR MUSTAFA BABASIZ	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
551	METRO KRİSTAL DEKORATİF CAM MAMÜLLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
552	AYÇIN CAM SÜSLEME SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
553	ZER CAM ALÜMİNYUM İNŞ. MALZ. TURİZM TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
554	ÇAKIR KAPI PENCERE İNŞAAT VE CAM İŞLERİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
555	GÜLTEKİN ALIŞVERİŞ MERKEZİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ

556	MESAN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
557	METAL CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
558	SEKURİT CAM SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
559	TAMCAM OTO CAM SANAYİ A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
560	ARKUŞ OTO YEDEK PARÇA TİCARET VE SAN. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
561	İMPEKS İTHALAT İHRACAT A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
562	KUTAŞ DIŞ TİCARET VE PAZARLAMA A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
563	ERDEM DIŞ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
564	ABKA OTOMOTİV TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
565	DİA BEST BAĞLANTILI ELMASLAR SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
566	DOĞU CAM TEKSTİL GIDA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
567	DUSAN CAM DOĞRAMA İNŞAAT MALZ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
568	UMUT CAM TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
569	KOCAMAN ALÜMİNYUM PLAST. DOĞRAMA İNŞ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
570	METSEN CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
571	FATİH CAM FATİH KAYA	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
572	BİRGİ SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
573	ANADOLU CAM ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİC. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
574	ANADOLU CAM SANAYİ VE TİCARET	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
575	SİM CAM SANAYİ VE DIŞ TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
576	BAKCAM İNŞAAT MÜHENDİSLİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
577	CAM AKS HAMDİ YAĞAN	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
578	KAYA CAM, OTOMOTİV, AYAKKABI VE KURU SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
579	SCS SİSNELİ CAM FİZİYON TURİZM İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
580	RENK CAM DEKOR SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
581	ÇELİK AKÜ SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
582	İKİ CAM SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
583	ARCAM CAM İŞLEME SANAYİ A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
584	YUNUS POLYESTER SANAYİ İNŞAAT TİC. A.Ş.	CAM ELYAFI İMALATI
585	FUL CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
586	TMT TEKNOLOJİ MÜHENDİSLİK TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
587	FULPA İNŞ. PLASTİK ALÜMİNYUM CAM DEMİR SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
588	NET CAM SANAYİ AHMET GENÇ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
589	KAYA KARDEŞLER CAM SANAYİ VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
590	AKCAN CAM MAMULLERİ VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
591	CAMYAPI CAM PAZARLAMA İNŞAAT TAAHHÜT TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
592	DECORİA CAM SANAYİ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
593	SAĞLAM CAM TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
594	EKOL DİZAYN DEKOR SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
595	ARIUM DEKOR VE DİZAYN TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
596	ODEN CAM VE ALUMİNYUM YAPI SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
597	ASTEK CAM METAL NAKLİYAT ANTREPO SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
598	YAKUT CAM PVC İNŞAAT SANAYİ VE TİC. A.Ş.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
599	ISIN CAM SİSTEMLERİ İNŞAAT TAAHHÜT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
600	AL CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
601	SARCAM BOBİNAJ VE TRAFO TELLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
602	YALITIM CAM CEM ÇANKAYA	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
603	DÜK CAM TİCARET-ZÖHRE DÜKEL	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
604	ONAL DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
605	SVS MUTFAK MALZ. KIRTASIYE VE CAM ÜRÜNLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
606	ÖZTÜRK KARDEŞLER OTO CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
607	YILDIRIM CAM ALÜMİN.PLAST.KAPI PENCERE SİST. SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
608	DÜZSAN CAM VE İNŞAAT TİCARET SAN. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
609	DOĞAN CAM MAMÜLLERİ SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
610	SELİSTEK CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
611	SATEN DEKORATİF CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

612	ÇAKIRLAR DOĞRAMA PVC İNŞAAT YAPI MALZ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
613	MARGLASS CAM VE CAM ÜRÜNLERİ SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
614	SİLİVRİ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
615	DEMİRTAŞ CAM VE PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
616	BESCELİ TİCARET-RİFAT BESCELİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
617	TUGRA MUTFAK EŞYA. GIDA VE ELEKTR. ALETLERİ DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
618	YILDIRIM CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
619	AKDENİZ CAM METAL SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
620	CAM DEKOR SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
621	TEMTAŞ TURİZM VE CAM SANAYİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
622	AKDENİZ CAM TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
623	SUR CAM ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
624	USANMAZ CAM GİYİM GIDA İNŞ. PVC DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
625	CEPHE DİZAYN YAPI İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
626	AKASYA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
627	ÇINAR CAM ALÜMİNYUM PLASTİK DOĞRAMA İNŞ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
628	YE-DA İNŞ. PLASTİK ALÜMİNYUM CAM VE DEMİR SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
629	CEYHAN CAM İŞLEME SANAYİ TİCARET VE LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
630	NT KOZA CAM PLASTİK İNŞAAT YAPI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
631	DURU CAM LAVABO CAM DEKOR	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
632	ALTUNCU İNŞ. KUYUMCULUK YAPI MALZ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
633	TOKAT CAM TURİZM TUNCAY OYMAK	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
634	TAV CAM AVİZE AYDINLATMA CAM SANAYİ TİC.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
635	ERAY AYDINLATMA SEBAHATTİN ÖRDEK	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
636	HASAN ÖZTAŞ ÖZTAŞ KRİSTAL AVİZE SANAYİ	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
637	MTS CAM TURGAY ŞAHİN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
638	KUMRU ZÜCCACİYE AYDINLATMA PAZ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
639	STARPEN PVC DOĞRAMA VE ÇİFT CAM İMALATI	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
640	ÖZEL CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
641	DAB TEKSTİL VE AYDINLATMA ÜRÜNLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
642	ECE CAM SANAYİ MUSTAFA KAVAZAK	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
643	İDRİS CAM TİCARETİ İDRİS İNKAYA	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
644	ÜNCAM CAM ÜRÜNLERİ SANAYİ VE DIŞ TİC. A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
645	ADALI CAM DEKORASYON SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
646	KADER CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
647	İCAP İNŞ. CAM PAZ. TİC. KOL. ŞİRKET İSMAİL YAVUZ VE ORTAKLARI	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
648	BAHATLAR İNŞAAT TAAHHÜT VE İNŞAAT MALZ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
649	ÖZKAN CAM İNŞAAT MALZEMELERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
650	NURİ ÇOLAK CAM ALÜMİNYUM DOĞRAMA DEKORASYON	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
651	ÖZ YETKİN-İŞIKBAŞ DEKORATİF CAM AYNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
652	GÖKTAŞ CAM ŞEREF GÖKTAŞ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
653	EREN YAPI İNŞAAT DEKORASYON SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
654	BİRLİK İNŞAAT REKLAMCILIK DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
655	ÇELİK AYNA CAM PLASTİK İMALAT DAHİLİ HARİCİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
656	GÜLTAY EV OTEL İHTİYAÇ MALZEMELERİ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
657	SANTRAL CAM PAZARLAMA İTHALAT İHRACAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
658	ÇALIŞKANLAR CAM ALÜMİNYUM PLASTİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
659	GOLD AVİZE DEKORASYON İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
660	ALEVLİ MAĞAZACILIK TİCARET A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
661	ER-AY PVC DOĞRAMA CAM İNŞ.ORMAN ÜRÜN. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
662	YAPI CAM DEKORASYON	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
663	DELFIN ELEKTRONİK GÜVENLİK SİSTEMLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
664	ATEKS EV GEREÇLERİ İMALAT VE PAZ. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
665	GÜRSER OTO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
666	ŞEN CAM TİCARET HALİL ŞEN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
667	PROCAM CAM ÜRÜNLERİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

668	HOTEC TURİZM SANAYİ İTH. İHRAC. VE DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
669	AFRA TASARIM CAM VE AYNA DEKORASYON	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
670	CAMAŞ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
671	CİHAN YAPI TAAHHÜT İNŞAAT GIDA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
672	HAMİT ERES	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
673	DORA ÇANTA PROMOSYON SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
674	VİSERA PAZARLAMA İTHALAT İHRACAT LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
675	DEMARK CAM VE ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
676	ŞİHİR HEDİYELİK EŞYA GIDA PAZARLAMA İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
677	MURAT CAM İNŞAAT VE TURİZM SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
678	UNART UNLU MAMULLER SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
679	GEDİK CAM TİCARET-TACİM GEDİK	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
680	ÇELİK PLASTİK İTHALAT VE İHRACAT LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
681	TEM İTHALAT İHRACAT VE İNŞAAT LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
682	ZÜMRÜT GÜVEN CAM ALÜMİNYUM VE PLAST. DOĞ.SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
683	GÜNDOĞDU KRİSTAL EŞYA SANAYİİ VE TİC. A.Ş.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
684	AYDOĞAN CAM TİCARET ARİF AYDOĞAN	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
685	KATRE YAPIM MUSTAFA KARADIŞ	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
686	FEGET TIBBİ AMBALAJ SANAYİ VE TİC. TÜRK A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
687	SA-ME-KA DIŞ TİCARET VE PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
688	GÖKYİĞİT CAM SANAYİ TİCARET A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
689	GÖKYİĞİT INTERNATIONAL CAM SANAYİ VE TİC. A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
690	KENT BOMBE CAM HALİL İBRAHİM HAN	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
691	SET MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
692	BTG MAKİNA SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
693	SERAMİKA SERAMİK TİCARET VE SANAYİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
694	HAKAN ZÜCCACİYE İTHALAT İHRACAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
695	GRAHAM PLASTPAK PLASTİK AMBALAJ SAN. A.Ş.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
696	ALİŞ ALÜMİNYUM İŞ DOĞRAMA SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
697	OLİMPİYA OTO CAM.DIŞ TİC.KOL.ŞİRK.MEHMET ZENGİNER VE ORTAK.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
698	ADA CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
699	CK CAM ELYAF PLASTİK VE KOMPOZİT KİMYA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ELYAFI İMALATI
700	DEKOR CAM AYNA VE DOĞRAMA MOBİLYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
701	WATERTEK AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
702	MERYEM CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
703	EMPA GIDA VE TEMİZLİK ÜRÜNLERİ DAĞITIM TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
704	HİCRET CAM İNŞ. İMALAT İTHALAT İHRACAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
705	KILIÇ ZÜCCACİYE ALIM VE SATIMI	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR
706	ÇAPALAR İNŞAAT TAAHHÜT VE DEKORASYON TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
707	HİCRET CAM SANAYİ VE TİCARET PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
708	ÜMRANIYE CAM PAZARI HASAN CAN ÖNER	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
709	MİKRO CAM SANAYİ VE GIDA MADDELERİ PAZARLAMA TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
710	EKOL CAM YAPI ELEMANLARI PAZARLAMA VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
711	YILDIZ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DÜZ CAM İMALATI
712	CAMSAN CAM İMALAT TULİN AKÜLKER	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
713	OSET OTOMOTİV CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
714	GELİŞLİ DEKORASYON SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
715	OTO CAM TİCARET ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
716	FORM ART VİTRAY MURAT BEKTEŞ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
717	ÜNAL CAM DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
718	OĞUZ CAM ALÜMİNYUM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
719	EKAPEN İNŞAAT CAM TURİZM PAZARLAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
720	YURT İNŞAAT VE CAM ÜRÜNLERİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
721	ORKA AKVARYUM SİSTEMLERİ VE METAL SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
722	CEBECİ AVİZE AYDINLATMA SANAYİ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
723	EGE CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

724	ALTUN ZÜCCACİYE İHRACAT İTHALAT VE TİC. A.Ş.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
725	VİN STORE JALUZİLİ CAM SİSTEMLERİ İMALAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
726	ANTBAY İTHALAT İHRACAT İNŞAAT TAAHHÜT PAZ. TİCARET	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
727	ÖZLEM CAM AYNA VE KIRT.ÜRÜNLERİ İMALAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
728	GARANTİ CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
729	MEKA CAM İŞLEME VE AMBALAJ SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
730	CAMART CAM DIŞ TİCARET İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
731	REGAL İTHALAT İHRACAT CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
732	ELİT ISICAM MAKİNALARI SANAYİ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
733	ÇAYBARDAĞI CAM SANAYİ MÜMESSİLLİK VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
734	TORA CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
735	JALUZİ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
736	FORM YAPI ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
737	ARI CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
738	ALP DIŞ TİCARET DOĞAN DAŞTAN	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
739	KADER CAM PLASTİK ALÜMİNYUM DOĞRAMA İNŞ. DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
740	POLİMET KİMYA VE METAL PAZARLAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
741	ÖZLER CAM ÜRÜNLERİ MAKİNE SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
742	KOZMOS CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
743	MONETA EV GEREÇLERİ SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
744	METİN CAM VE MOBİLYA SANAYİ İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
745	KAPLAN CAM ALÜMİNYUM OTOMOTİV SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
746	ATRİYUM CAM İNŞAAT BİLİŞİM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
747	DENİZ CAM MOBİLYA VE İNŞAAT SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
748	NORDEX DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
749	SARAY CAM İŞLEME SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
750	CMS CAM METAL İNŞAAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
751	CAMTAŞ CAM-AYNA MOBİLYA İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
752	DALYA CAM TASARIMI İTHALAT İHRACAT VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
753	ŞAHİNLER İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
754	USMAN CAM FETİ AHMET USMAN	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
755	NİSAN İNSAN KAYNAKLARI DANIŞMANLIK VE TURİZM TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
756	YILDIRIM CAM VE PLASTİK DOĞRAMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
757	KYS KOMPANSATÖR YALITIM, MÜH. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ELYAFI İMALATI
758	GRUP BEYAZ İNŞAAT MAKİNA CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
759	ÖZKAYA CAM KAYNAK SULARI TEKSTİL TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
760	ALPEN PLASTİK PENCERE SİSTEMLERİ DEKOR. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
761	CİNER ENERJİ VE MADENCİLİK SANAYİ TİC. A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
762	BELSU İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
763	EKŞİOĞLU MES İNŞAAT TAAHHÜT GIDA TEMİZLİK SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
764	MARMARA CAM İŞLEME SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
765	TİMYA İNŞAAT LİMİTED ŞİRKETİ	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
766	DOKUT OTOMOTİV CAMI VE YEDEK PARÇA	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
767	AS CAM DEKOR SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
768	MURAT UÇMAK CAM VE KOZMETİK SANAYİ TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE İMALATI
769	ŞENCAM CAM KOZMETİK İMALAT SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
770	SEÇKİN OTO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
771	ŞİRİN CAM VE METAL SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
772	ADA DIŞ TİCARET PAZARLAMA LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
773	AKDAĞ MAKİNE KALIP VE MAK. YEDEK PARÇA SAN. DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM İMALATI
774	NİMET ZÜCCACİYE GIDA VE NAKLİYAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
775	NARCAM CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
776	İSTANBUL CAM SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
777	GEROK MARKETING İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
778	CENGİZ EROĞLU	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
779	BÜŞRA CAM RECEP KÖKÇİNAR	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ

780	HİSAR YAPI SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM PERAKENDE TİCARETİ
781	ŞAHİN CAM SERAMİK ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
782	ODHYA İÇ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
783	PMC PAZARLAMA TİCARET LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
784	DİZAYN STÜDYO CAN GÖRSEV	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
785	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
786	ANADOLU CAM SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
787	TRAKYA CAM SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAM İMALATI
788	ÇAYIROVA CAM SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
789	TRAKYA YENİŞEHİR CAM SANAYİİ A.Ş.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
790	TRAKYA POLATLI CAM SANAYİİ A.Ş.	DÜZ CAM İMALATI
791	CAM ELYAF SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ	CAM ELYAFI İMALATI
792	ANADOLU CAM YENİŞEHİR SANAYİ A.Ş.	DİĞER CAMLARIN İMALATI VE İŞLENMESİ
793	MIHICI TİCARET EROL MIHICI	DÜZ CAM TOPTAN TİCARETİ
794	KARCAM KARDEŞLER OTO CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
795	ORAY SERVİS EKİPMANLARI TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	PORSELEN VE CAM EŞYA TOPTAN TİCARETİ
796	DAĞILMAZ CAM SANAYİ MUSTAFA ÇOTUL	DÜZ CAMIN ŞEKİLLENDİRİLMESİ VE İŞLENMESİ
797	ÖZGÜR KRİSTAL VE PROMOSYON ÜRÜNLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAKLAR VE KRİSTAL EŞYALAR

EK 26: İstanbul Sanayi Odasına (İSO) Kayıtlı İşletmeler⁵³¹

SIRA NO	UNVAN	FAALİYET
1	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	CAM ÜRETİMİ
2	FEGET TIBBİ AMBALAJ SAN. VE TİC. A.Ş.	TIBBİ AMPUL ÜRETİMİ
3	GÜNEY CAM VE MOBİLYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM İŞLEME
4	İSTANBUL CAM SAN. A.Ş.	ZÜCCACİYE, CAM ŞİŞE, AVİZE İMALATI
5	SALİHLER CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM VE AYNA İŞLEME
6	BİRGİ SANAYİ A.Ş.	ENJEKSİYON AMPÜLÜ VE DENEY TÜPÜ ÜRETİMİ
7	ANADOLU CAM YENİŞEHİR SAN. A.Ş.	CAM AMBALAJ (ŞİŞE, KAVANOZ) ÜRETİMİ
8	İZOCAM TİC. VE SAN. A.Ş.	BORU CAM YÜNÜ ÜRETİMİ
9	HİCRET CAM İNŞ.İMALAT İHR.OTOMOTİV SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.	ÇİFT CAMLI PENCEERE ÜNİTELERİ İMALATI
10	ANADOLU CAM SAN. A.Ş.	DÜZ CAM, CAM SİNAİ KAP İMALATI
11	STAR GRUP HADIMKÖY CAM İŞLEME ÜRÜN. SAN. VE TİC. A.Ş.	CAM MAMULLERİ İMALATI
12	DOĞAN CAM MAMULLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ISICAM İMALATI
13	ÖZLER CAM ÜRÜNLERİ MAKİNE SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM, AYNA İMALATI
14	CAM ELYAF SAN. A.Ş.	CAM ELYAFI, POLYESTER, FIBROCAM İMALATI
15	PAŞABAHÇE CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ZÜCCACİYE CAM ÜRETİMİ
16	TRAKYA CAM SAN. A.Ş.	CAM ÜRETİMİ
17	TRAKYA YAPI VE CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM İMALATI
18	KAYA KRİSTAL AVİZE SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	CAM ÇUBUK İMALATI
19	KUTAŞ DIŞ TİCARET VE PAZARLAMA A.Ş.	ÇİFT CAM, DÜZ OTO EMNİYET CAMI ÜRETİMİ
20	İŞİN CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ÇEŞİTLİ AVİZE CAMI İMALATI
21	ÇAYIROVA CAM SAN. A.Ş.	DÜZ PENCERE CAMI, BUZLU CAM İMALATI
22	BİRLİK CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ISI CAM (ÇİFT CAM) İMALATI
23	AR-RAN İNŞAAT İLETİŞİM SAN. VE DIŞ TİC. A.Ş.	AVİZE TAŞININ İŞLENMESİ
24	OKAN CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÇİFT CAM VE CAM EŞYA İMALATI
25	SELİSTEK CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM VE CAM ÜRENLERİ İMALATI
26	BİLLUR CAM ENDÜSTRİSİ LTD.ŞTİ.	BOMBELİ OTO CAMI İMALATI
27	GEDİK CAM VE AYNA SAN TİC. A.Ş.	CAM AYNA ÜRETİMİ
28	RAPSODİ DEKORASYON AMBALAJ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM EŞYA, AVİZE CAMLARI İMALATI
29	SCHOTT ORİM CAM SAN. VE TİC. A.Ş.	ISIYA VE DARBEYE DAYANAKLI CAM İMALATI
30	BOMBE CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	BOMBELİ CAM İMALATI
31	ANADOLU CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ISICAM İMALATI
32	ARDA CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	CAM EŞYA İMALATI
33	DİNÇER CAM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.	ISI CAM İMALATI
34	SAĞLAM CAM TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.	ISI CAM İMALATI
35	İTER KRİSTAL SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.	CAM EŞYA İMALATI
36	FUL CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	DÜZ VE BOMBELİ EMNİYET CAMLARI İMALATI
37	GÜLSAN PROFİL BORU VE CAM İŞLEME SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	AKSESUAR VE PLASTİK CAM MACUNU İMALATI
38	DEKOR CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM EŞYA İMALATI
39	GÖKYİĞİT İNTERNATİONAL CAM SAN. VE TİC. A.Ş.	MUHTELİF CAM EŞYA SERİGRAFİ BASKI İŞLERİ
40	TORA CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ISI YALITIMLI CAM İMALATI
41	GÜNDOĞDU KRİSTAL EŞYA SAN VE TİC. A.Ş.	CAMDAN AVİZE KRİSTALİ VE BİBLO İMALATI
42	AR-ŞAH KRİSTAL SAN VE TİC LTD.ŞTİ.	CAM ÜZERİNE ASİT PARLATMA VE DEKOR İŞLERİ
43	YEŞİLYURT ISI VE CAM SAN. VE TİCARET HÜSEYİN YEŞİLYURT	ÇİFT CAMLI PENCERE ÜNİTELERİ İMALATI
44	İTERLAB LABORATUAR ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.	CAM VE PLASTİK LABORATUAR ÜRÜNLERİ İMALATI
45	TERMO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	MUHTELİF CAM, ZÜCCACİYE CAMI İMALATI
46	PAMAY KRİSTAL AVİZE SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	KRİSTAL AVİZE TAŞI İMALATI
47	REGAL İTHALAT İHRACAT CAM TİC.VE SAN. LTD. ŞTİ.	CAM MAMULLERİ İMALATI
48	ÖZ KRİSTAL AVİZE SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	AVİZE TAŞI İMALATI
49	BİLİR CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ISICAM (ÇİFTCAM) İMALATI
50	YILDIZ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	CAM KESİMİ, TEMİZLENMESİ VE ÇİFT CAM İMALATI
51	ARTAŞ CAM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ÇİFT CAM İMALATI
52	ÖZLEM KRİSTAL SAN. VE TİC. A.Ş.	KRİSTAL CAMDAN MAMUL(HEDİYELİK EŞYA)
53	GÜVEN CAM VE PVC SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.	ÇİFT CAM VE AYNA İMALATI
54	AKCAM CAM PLASTİK İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM MAMULLERİ İMALATI
55	SEVEN ISI VE CAM SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM, ISI CAM İMALATI
56	KİSMET CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM ÜRÜNLERİ İMALATI

⁵³¹ “İstanbul Sanayi Odasına Kayıtlı İşletmeler”, Bilgi İşlem Dokümanları, (29.Mart.2011).

57	HADZ DEKORATİF EŞYA SAN. VE TİC. HAKAN GANİ DÖNMEZ	CAM EŞYA
58	CAMYAPI CAM PAZ. İNŞAAT TAAHHÜT TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.	ISI CAM
59	GÜLSAN CAM İŞLEME SAN. TİC.LTD. ŞTİ.	CAM MAMULLERİ İMALATI
60	AYTAŞ KRİSTAL SANAYİ MUSTAFA MURAT	AVİZE KRİSTALİ İMALATI
61	CAMCI CAM TASARIM ÜRETİM İŞLEME SAN. VE TİCARET A.Ş.	CAM ÜZERİNE İŞLEME TEZYİNAT
62	ÜÇ FİL KRİSTAL CAM HEDİYELİK EŞYA İMALAT İTH. İHR. SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.	CAM EŞYA İMALATI
63	MURAT CAM İNŞAAT VE TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	ISICAM, MASA CAMI, RAF CAMI, VİTRİN CAMI
64	EFE CAM SANAYİ İTHALAT İHRACAT VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAMDAN MAMUL EŞYA İMALATI
65	TAV CAM AVİZE AYDINLATMA CAM SAN. TİC.	AVİZE CAMI
66	DOST OTO CAM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	OTO VE SANAYİ TİPİ CAMLARIN İMALATI
67	SATEN DEKORATİF CAM SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.	DEKORATİF CAM
68	ELART EL SANATLARI AYNUR DAŞTAN	CAM VE PORSELEN ÜZERİNE TEZYİNAT İŞLERİ
69	UNILAB LABORATUAR MALZEMELERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM MALZEMELER
70	ÖZ CAM SANAYİ VE TİCARET LTD.ŞTİ.	CAM EŞYA
71	ALİZE CAM SÜSLEME PAZ. KİMYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM BARDAK VE CAM TEZYİNAT İŞLERİ
72	ÇELİK AKÜ SAN. A.Ş.	AKÜMÜLATÖR KUTU VE KAPAĞI İMALATI
73	TAMCAM OTO CAM SANAYİ A.Ş.	SEKURİT TİPİ BOMBELİ EMNİYET CAMI İMALATI
74	İLK-PEN CAM İNŞAAT VE YAPI MALZ. SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.	CAM TABAK
75	ERDEM DİŞ TİCARET A.Ş.	SEKURİT TİPİ OTO EMNİYET CAMI
76	ALTRA OPTİK SAN. VE TİC. A.Ş.	OPTİK CAM ÜRETİMİ
77	SİM CAM SANAYİ VE DİŞ TİC. A.Ş.	CAM EŞYA İMALATI
78	ADALI CAM DEKORASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM MAMULLERİ İMALATI
79	KAŞKIR CAM SÜSLEME ALTIN YALDIZ KAPLAMA VE HER TÜRLÜ TEZYİNATÇILIK İŞLERİ TİCARET LTD.ŞTİ.	CAM ÜZERİNE TEZYİNAT
80	AKDENİZ CAM METAL SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ.	CAM ÜRÜNLERİ İMALATI
81	SİMBAT CAM SAN. İNŞ. VE YAPI MALZ. İTH. İHRAC. LTD.ŞTİ.	ISI CAM İMALATI
82	ÇAĞLAR CAM İNŞAAT VE DOĞRAMA SAN. DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	ISI YALITIMLI ÇİFT CAM İMALATI
83	CAMTAŞ CAM-AYNA MOBİLYA İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.	CAM KESİM VE İŞLEME
84	MARGLASS CAM VE CAM ÜRÜNLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM İMALATI
85	ERDEMİR İNŞAAT VE CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	ISICAM İMALATI
86	YILDIRIM CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM KESİMİ, İŞLENMESİ
87	ISIN CAM SİSTEMLERİ İNŞAAT TAAHHÜT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM
88	TRAKYA GRUP PLAS. ALÜMİNYUM VE CAM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	ISI YALITIMLI CAM (ÇİFTCAM) İMALATI
89	BAHATLAR İNŞAAT TAAHHÜT VE İNŞ. MALZ. SAN. TİC.LTD.ŞTİ.	CAM LAVABO, LAMİNE CAM
90	YAKUT CAM PVC İNŞAAT SAN. VE TİC. A.Ş.	ÇİFTCAM İMALATI
91	CAM SANAT MERKEZİ TEKSTİL İNŞ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ÜRÜNLERİNİN DEKORLANMASI, BOYANMASI
92	TRAKYA CAM VE ALÜMİN. PLAS. DOĞR. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	ISICAM İMALATI
93	AKBAY CAM ZÜCCACİYE DAY. TÜK. MAL. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ÜZERİNE TEZYİNAT İŞLERİ
94	DOĞUŞ CAM SANAYİ VE TİCARET OSMAN TUSUN	CAM ŞİŞE
95	SEYHAN CAM TİC. LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM
96	SÖZ CAM YAPI MALZEMELERİ İNŞ. SAN. VE TİC LTD. ŞTİ.	ÇİFT CAM İMALİ, RODAJ VE EBATLAMA İŞLERİ
97	AKASYA CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM KESME, İŞLEME
98	CAMELSAN KOMPOZİT MALZ. İMAL.SAN.İNŞ.İÇ VE DİŞ TİC. A.Ş.	CAM ELYAFI İMALATI
99	KUÇUROĞLU LABORATUVAR ÜRÜN.KİM. SAN. VE DİŞ TİC. A.Ş.	CAMDAN LABORATUAR MALZEMELERİ İMALATI
100	SİVAS CAM TİC. A.Ş.	LAMİNE CAM İMALATI
101	ADA CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	KURŞUN GEÇİRMEZ CAM
102	ÖZBİR CAM ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM KAPAK, MUTFAK EŞYASI
103	ÖZDEN CAM SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.	ISI YALITIMLI ÇİFT CAM, CAM KESİM İŞLEME
104	CAM ÇİZGİ REKLAMCILIK TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ÜZERİNE DEKOR, SÜSLEME, YALDIZ BOYA
105	ARTEMİS KRİSTAL ZÜCCACİYE ÜRÜN. İÇ VE DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAM VEYA KRİSTALDEN ŞİŞE ÜRÜNLERİ
106	SARITAŞ CAM İŞLEME DEKORASYON İNŞ. VE TİC. LTD. ŞTİ.	CAM VE AYNA RODAJLAMA VE CAM KUMLAMA İŞLERİ
107	KARDELEN BONCUK YAHYA KOÇOĞLU	CAM NAZAR BONCUGU İMALATI
108	ARTE CAM TASARIM ÜRETİM İŞLEME SAN. VE DİŞ TİC.LTD. ŞTİ.	CAM ÜZERİNE TEZYİNAT İŞLERİ
109	DENİZ CAM DEKORASYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	AYNA VE CAM KAPI
110	AR-İŞ CAM ÇERÇEVE VE PLAST. VE MOBİLYA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.	MODERN AYNA, ÇERÇEVE
111	DOĞA ISI YALITIMLI CAM VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.	ISI YALITIMLI CAM İMALATI
112	DURU KATLANIR CAM SİSTEMLERİ İNŞ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	KATLANIR CAM SİSTEMLERİ
113	GLASSCO DİŞ TİC. LTD. ŞTİ.	CAM ÜZERİNE TEZYİNAT

EK 27: Avrupa Birliği Cam Üretimi Bilgileri

Avrupa Birliği Cam Endüstrisi (Ton) (2009 Yılı)

Cam Türleri	Cam Ambalaj	Düzcamlar	Cam Ev Eşyası	Cam Elyaf	Diğerleri	Toplam
Üretim	19.284.440	9.081.875	1.056.619	476.036	933.000	30.831.970
Tüketim	18.939.246	8.797.482	1.174.409	669.314	1.049.981	30.630.432
İhracat	706.974	828.108	289.421	159.164	367.990	2.351.657
İthalat	361.780	543.715	407.211	352.442	484.971	2.150.119
İhracat/İthalat	1,95	1,5	0,71	0,45	0,76	1,09
İthalat Oranı	1,88	5,9	38,5	74	52,0	6,97

Kaynak: “Cam Endüstrisi”, <http://www.cpierglass.be/main.html>, (05.Nisan.2011).

AB’nin En Önemli Cam Üretici Ülkeleri (Ton)

Ülke	2006	2007	2008	2009
ALMANYA				
Düzcamlar	1.664.043	1.751.594	1.831.560	1.737.700
Cam Ambalaj	3.886.746	4.095.438	-	-
Cam Ev Eşyası	334.025	284.251	309.108	240.600
Cam Elyaf	988.878	372.101	284.587	237.700
Diğer	159.687	284.251	255.075	312.300
FRANSA				
Düzcamlar	1.151.222	1.154.847	992.960	820.227
Cam Ambalaj	3.845.190	3.757.045	3.572.592	3.153.660
Cam Ev Eşyası	393.565	391.942	319.272	224.778
Cam Elyaf	253.886	272.906	284.224	231.464
Diğer	13.468	11.355	8.111	24.884
İTALYA				
Düzcamlar	1.141.874	1.125.097	1.067.817	873.211
Cam Ambalaj	3.549.041	3.620.522	3.673.671	3.334.314
Cam Ev Eşyası	172.247	168.727	160.696	134.683
Cam Elyaf	153.829	155.281	136.768	68.213
Diğer	80.000	50.000	-	-

Kaynak: “Cam Endüstrisi”, <http://www.cpierglass.be/main.html>, (05.Nisan.2011).

EK 28 Dünya Cam Sektöründe İhracat ve İthalata Yönelik Durum

Dünya Cam Sektörü İhracatında Başlıca Ülkeler

ÜLKELER		2006 Bin \$	2007 Bin \$	2008 Bin \$	2007/2008 Değişim	2008 Pay
1	Çin	5.625.396	7.148.551	8.902.581	24,5	13,8
2	Almanya	5.760.477	6.436.850	6.891.341	7,1	10,7
3	ABD	4.445.368	4.829.428	5.088.109	5,4	7,9
4	Japonya	3.950.143	4.136.110	4.683.044	13,2	7,2
5	Fransa	3.705.605	4.245.305	4.281.094	0,8	6,6
6	Belçika	2.902.033	3.385.149	3.488.591	3,1	5,4
7	İtalya	2.673.433	3.106.510	3.234.088	4,1	5
8	Çek Cumhuriyeti	1.874.721	2.084.452	2.144.039	2,9	3,3
9	Avusturya	1.330.699	1.470.902	1.497.109	1,8	2,3
10	İngiltere	1.309.994	1.535.057	1.472.508	-4,1	2,3
	Diğer	19.079.611	21.519.190	22.979.732	6,8	35,5
	TOPLAM	52.657.480	59.897.504	64.662.236	8	100.0

Kaynak: “Cam Sektörü Notu”, http://www.cimentobirlik.org/content/docs/cam_sektor_notu.pdf, (05.Nisan.2011).

Dünya Cam Sektörü İthalatında Başlıca Ülkeler

ÜLKELER		2006 Bin \$	2007 Bin \$	2008 Bin \$	2007/2008 Değişim	2008 Pay
1	ABD	6.131.551	6.241.729	5.970.370	-4,3	9,2
2	Almanya	4.048.255	4.634.814	5.225.533	12,7	8
3	Fransa	3.033.371	3.757.049	4.072.771	8,4	6,3
4	Çin	2.963.061	3.273.470	3.415.586	4,3	5,2
5	Japonya	2.229.246	2.200.334	2.521.468	14,6	3,9
6	Güney Kore	2.146.534	2.468.773	2.484.526	0,6	3,8
7	İtalya	1.937.942	2.297.027	2.442.688	6,3	3,8
8	İngiltere	1.977.558	2.374.406	2.390.669	0,7	3,7
9	İspanya	1.538.370	2.033.493	2.288.456	12,5	3,5
10	Belçika	1.787.326	2.058.096	2.196.459	6,7	3,4
	Diğer	24.666.898	29.495.273	32.082.186	8,8	49,2
	TOPLAM	52.460.112	60.834.464	65.090.712	7	100

Kaynak: “Cam Sektörü Notu”, http://www.cimentobirlik.org/content/docs/cam_sektor_notu.pdf, (05.Nisan.2011).

EK 29: Türkiye’de Cam Sektöründe İhracat Bilgileri

Türkiye Cam Sektörü İhracatının Ülkelere Göre Dağılımı

Ülke	2008 YILI		2009 YILI		(%) DEĞİŞİM	
	Miktar (Kg)	Değer (\$)	Miktar (Kg)	Değer (\$)	Miktar	Değer
Almanya	46.108.964	87.003.433	33.777.678	62.407.513	-26,7	-28,3
İran	30.139.803	47.430.315	33.651.503	52.654.838	11,7	11
İtalya	53.810.558	68.485.596	46.900.026	51.600.552	-12,8	-24,7
Fransa	25.594.093	43.487.153	23.238.840	44.465.402	-9,2	2,2
İngiltere	30.181.148	41.749.002	35.009.008	44.395.851	16	6,3
Irak	11.019.345	29.991.530	27.490.695	30.859.125	149,5	2,9
ABD	19.411.635	33.106.375	15.279.854	26.058.957	-21,3	-21,3
İspanya	23.208.878	34.794.438	17.774.087	25.941.416	-23,4	-25,4
Libya	2.573.144	11.839.533	6.615.810	25.334.171	157,1	114
Mısır	31.686.458	26.067.284	43.440.885	23.536.313	37,1	-9,7
İsrail	34.337.105	24.678.065	32.627.297	21.455.243	-5	-13,1
Romanya	18.180.970	28.462.503	15.264.556	17.711.615	-16	-37,8
Azerbaycan	8.279.317	18.119.695	9.264.991	17.557.681	11,9	-3,1
Bulgaristan	19.860.682	19.436.249	19.246.473	17.323.527	-3,1	-10,9
Polonya	13.082.120	23.823.008	9.413.821	16.150.428	-28	-32,2
Trakya Ser. Böl.	2.575.388	14.336.887	3.002.140	15.663.860	16,6	9,3
Rusya Fed.	35.182.900	37.419.621	9.327.523	13.993.579	-73,5	-62,6
Yunanistan	18.115.956	22.576.245	11.049.873	13.953.630	-39	-38,2
Suriye	4.588.148	6.238.526	24.390.016	11.733.050	431,6	88,1
Danimarka	10.220.570	21.274.579	4.571.019	11.107.345	-55,3	-47,8
Diğer	207.218.819	277.567.138	173.542.576	226.461.072	-16,3	-18,4
TOPLAM	645.376.002	917.887.174	594.878.672	770.365.168	-7,8	-16,1

Kaynak: “Cam Sektörü İhracat Bilgileri”, <http://www.cimentobirlik.org.tr/istatistikler>, (05.Nisan.2011).

Türkiye’de Çimento ve Toprak Ürünlerinin 2009-2010 Yılı İhracat Karşılaştırması

	2009 Yılı		2010 Yılı		(%) D e ğ i ſ i m	
	Miktar	Değer	Miktar	Değer	Miktar	Değer
Klinker	3.837.185	166.600	2.663.406	118.296	-30,6	-29
Çimento	16.680.913	1.041.945	16.094.124	1.023.355	-3,5	-1,8
Çimento Sektörü Toplamı	20.518.099	1.208.545	18.757.530	1.141.652	-8,6	-5,5
Seramik Kaplama Malzemeleri	968.794	400.663	1.161.186	478.624	19,9	19,5
Seramik Sağlık Gereçleri	86.367	142.551	94.447	159.649	9,4	12
Porselen Sofra ve Mutfak Eşyası	19.739	55.140	24.415	67.220	23,7	21,9
Seramik Sofra ve Mutfak Eşyası	11.665	20.564	12.263	21.019	5,1	2,2
Refrakterler	153.609	105.118	206.093	112.258	34,2	6,8
Seramik Süs Eşyası	532	2.046	583	3.064	9,8	49,7
İnşaat Tuğlası ve Kiremit	29.148	7.015	30.431	7.146	4,4	1,9
Diğerleri	3.678	5.173	4.178	4.584	13,6	-11,4
Seramik Sektör Toplamı	1.273.530	738.269	1.533.595	853.565	20,4	15,6
Düzcamlar	145.648	45.854	221.815	73.759	52,3	60,9
Camdan Sınai Kaplar	51.343	36.165	52.061	32.241	1,4	-10,8
Cam Ev Eşyası	240.209	409.649	244.889	431.237	1,9	5,3
Cam Lifi-Cam Yünü	46.174	79.263	51.228	95.776	10,9	20,8
Aynalar	18.295	15.962	16.471	18.417	-10	15,4
Çok Katlı Yalıtım Camları	21.306	40.898	23.348	39.550	9,6	-3,3
Emniyet Camları	26.631	41.002	22.072	39.208	-17,1	-4,4
İşlenmiş Cam	36.119	58.599	39.491	61.769	9,3	5,4
Cam Süs Eşyası	561	5.943	608	3.488	8,4	-41,3
Diğerleri	8.575	37.000	7.918	27.882	-7,7	-24,6
Cam Sektörü Toplamı	594.861	770.335	679.901	823.328	14,3	6,9
Avize	18.759	181.068	19.416	192.593	3,5	6,4
Avize Aksam ve Parçaları	2.436	15.187	2.303	16.341	-5,5	7,6
Aydınlatma Cihazları Toplamı	21.195	196.255	21.719	208.935	2,5	6,5
Yapı Elemanları	238.992	52.573	262.603	59.501	9,9	13,2
Sunî Aşındırıcılar	241.557	81.804	238.181	84.416	-1,4	3,2
Toprak Ürünleri	967.423	39.078	1.138.006	52.016	17,6	33,1
Doğal Kaynaklı Madde Toplamı	1.447.972	173.454	1.638.790	195.933	13,2	13
Diğerleri	67.829	148.193	55.213	112.125	-18,6	-24,3
GENEL TOPLAM	23.923.486	3.235.052	22.686.749	3.335.536	-5,2	3,1

Kaynak: “Cam Sektörü İhracat Bilgileri”, <http://www.cimentobirlik.org.tr/istatistikler/>, (05.Nisan.2011).

Türkiye’de Çimento ve Toprak Ürünlerinin İhracatının Ülkelere Göre Dağılımı

Ülke	2009 YILI		2010 YILI		(%) DEĞİŞİM	
	Miktar (Kg)	Değer (\$)	Miktar (Kg)	Değer (\$)	Miktar	Değer
Irak	4.148.421.488	381.198.883	3.945.438.585	389.932.152	-4,9	2,3
Almanya	155.700.249	178.448.277	197.424.548	209.680.652	26,8	17,5
Suriye	2.757.880.161	193.635.333	2.621.047.992	200.687.322	-5	3,6
Libya	1.293.765.102	155.255.563	1.940.354.679	197.193.939	50	27
İtalya	2.316.663.938	186.214.334	1.255.882.790	142.227.142	-45,8	-23,6
Mısır	1.459.380.733	117.885.271	1.685.549.722	136.367.648	15,5	15,7
İsrail	821.704.550	121.638.502	843.184.153	132.235.649	2,6	8,7
İngiltere	196.297.042	125.734.525	185.795.678	127.624.075	-5,3	1,5
Fransa	320.820.392	112.783.208	315.472.983	123.662.048	-1,7	9,6
Azerbaycan-Nahçıvan	405.379.966	99.864.586	337.190.296	102.113.750	-16,8	2,3
Rusya Federasyonu	597.844.986	66.166.054	526.106.125	77.322.030	-12	16,9
İran	64.641.705	77.302.453	57.757.939	76.149.508	-10,6	-1,5
Türkmenistan	110.413.399	59.856.165	50.719.866	68.430.200	-54,1	14,3
ABD	127.003.284	54.488.065	87.247.413	66.032.297	-31,3	21,2
İspanya	939.897.529	86.889.780	445.881.507	65.334.367	-52,6	-24,8
Bulgaristan	572.567.781	70.584.819	543.176.405	64.907.838	-5,1	-8
Gürcistan	445.469.357	56.813.551	386.244.146	59.190.843	-13,3	4,2
Cezayir	147.453.714	52.286.071	713.759.931	57.505.981	384,1	10
Yunanistan	318.054.759	54.698.314	308.056.229	55.916.076	-3,1	2,2
Romanya	337.085.562	64.867.319	303.727.379	55.081.509	-9,9	-15,1
Diğer	6.387.040.573	918.440.437	5.936.730.409	927.941.215	-7,1	1
TOPLAM	23.923.486.270	3.235.051.510	22.686.748.774	3.335.536.241	-5,2	3,1

Kaynak: “Cam Sektörü İhracat Bilgileri”, <http://www.cimentobirlik.org.tr/istatistikler>, (05.Nisan.2011).

Ek 30: Döner Sermayeli İşletmelerin Özet Finansal Bilgileri

2000 - 2009 YILLARI ARASI ÖZET MALİ BİLGİLERİ

YIL	OKUL SAYISI	ÖDENMİŞ SERMAYE	CİRO	KÂR	ÖĞRENCİ VE KURSIYERE YAPILAN ÖDEME	
					Sayı	Ödeme
2000	1.105	53.252,55	71.439.470,76	14.225.927,72	32.542	1.337.736,76
2001	1.073	53.252,51	104.986.937,26	19.369.270,63	41.060	2.482.079,41
2002	1.042	53.207,51	160.781.057,31	29.567.403,13	41.245	3.151.623,17
2003	1.015	53.207,51	225.116.574,82	43.308.287,40	36.319	3.782.295,35
2004	1.009	52.207,51	299.499.079,36	46.365.251,38	41.766	5.099.352,31
2005	1.018	52.207,51	330.224.013,01	83.842.478,12	40.426	5.485.117,17
2006	955	52.207,47	380.049.631,77	43.034.628,44	36.902	6.489.654,13
2007	877	7.677.912,80	430.661.668,04	44.874.476,60	33.164	6.100.675,60
2008	875	14.050.954,87	539.937.657,09	110.373.081,01	27.898	6.646.398,60
2009	893	20.990.452,39	529.889.163,35	107.849.806,49	31.134	8.094.519,94
TOPLAM	9.862	43.088.862,64	3.072.585.252,78	542.810.610,91	362.455,33	48.669.452,45

2010 YILI ÖZET MALİ BİLGİLERİ

SIRA NO	ADI	DÖSE SAYISI	TAHSİS EDİLEN SERMAYE	ÖDENMİŞ SERMAYE (31.12.2009)
1	Erkek Teknik Öğretim Okulları	398	42.300.000,00	9.595.771,88
2	Kız Teknik Öğretim Okulları	313	19.175.000,00	3.323.354,43
3	Ticaret ve Turizm Öğretim Okulları	62	7.550.000,00	1.929.392,63
4	Çıraklık ve Yaygın Eğitim Okulları	125	9.750.000,00	2.828.144,78
5	Doğrudan Merkeze Bağlı Kuruluşlar	26	13.850.000,00	3.315.223,30
6	Özel Eğitim Okulları	10	425.000,00	28.375,00
TOPLAM		934	93.050.000,00	21.020.262,02⁵³²

⁵³² “Birimlere Göre Dağılım”, <http://idb.meb.gov.tr/istatistik/birim.aspx>, (05.Nisan.2011).

2008 YILI ÖZET MALİ BİLGİLERİ

SIRA NO	TÜRÜ	OKUL SAYISI	TAHSİS EDİLEN SERMAYE	ÖDENMİŞ SERMAYE	CİRO	KÂR	ÖĞRENCİ VE KURSIYERE YAPILAN ÖDEME	
							Sayı	Ödeme
1	Erkek Teknik Öğretim Okulları	373	49.690.000,00	6.754.942,53	90.542.983,48	8.850.930,92	14005	3.702.537,61
2	Kız Teknik Öğretim Okulları	297	17.675.000,00	2.438.372,53	19.035.388,25	3.478.703,79	7166	1.224.749,71
3	Ticaret ve Turizm Öğretim Okulları	56	7.015.050,00	1.004.415,61	16.723.848,16	2.720.043,17	5541	1.098.712,15
4	Çıraklık ve Yaygın Eğitim Okulları	121	8.225.000,00	2.000.578,03	24.815.994,13	3.760.369,40	928	484.254,10
5	Doğrudan Merkeze Bağlı Kuruluşlar	14	12.225.000,00	1.837.038,06	388.181.258,69	91.563.668,19	52	107.303,93
6	Anadolu Öğretmen Liseleri	7	0,00	0,00	363.163,43	-39.295,99	0	0,00
7	Özel Eğitim Okulları	7	170.000,00	15.608,11	275.020,96	38.661,53	206	28.841,10
TOPLAM		875	95.000.050,00	14.050.954,87	539.937.657,09	110.373.081,01	27.898	6.646.398,60

2009 YILI ÖZET MALİ BİLGİLERİ

SIRA NO	TÜRÜ	OKUL SAYISI	TAHSİS EDİLEN SERMAYE	ÖDENMİŞ SERMAYE (2008 Yıl Sonu)	CİRO	KÂR	ÖĞRENCİ VE KURSIYERE YAPILAN ÖDEME	
							Sayı	Ödeme
1	Erkek Teknik Öğretim Okulları	384	49.700.000,00	9.601.078,24	84.913.402,65	8.868.552,93	15.084,00	4.464.453,57
2	Kız Teknik Öğretim Okulları	303	17.675.000,00	3.603.814,00	22.176.843,46	3.006.875,20	8.285,00	1.577.945,40
3	Ticaret ve Turizm Öğretim Okulları	60	7.010.000,00	1.872.668,91	17.892.112,94	3.220.133,77	6.357,00	1.201.048,86
4	Çıraklık ve Yaygın Eğitim Okulları	124	8.235.000,00	2.808.794,23	26.763.324,33	3.788.645,56	910,00	668.516,79
5	Doğrudan Merkeze Bağlı Kuruluşlar	14	12.225.000,00	3.075.722,01	377.917.116,16	88.929.995,58	168,00	148.200,42
6	Özel Eğitim Okulları	8	155.000,00	28.375,00	226.363,82	35.603,45	330,00	34.354,90
TOPLAM		893	95.000.000,00	20.990.452,39	529.889.163,35	107.849.806,49	31.134,00	8.094.519,94⁵³³

⁵³³ “Toplulaştırılmış İstatistik Bilgiler” <http://idb.meb.gov.tr/istatistik/temal.xls>, (05.Nisan.2011).

EK 31: Türkiye’de Bulunan Cam Koleksiyon Listesi

Konya Arkeoloji Müzesinde Roma Dönemine ait cam örnekleri⁵³⁴.

Katalog No	Envanter No	Adı-Form	Geliş Şekli	Ait Olduğu Dönem	Kullanılan Teknik	Renk
1	406/5	Guttus (Kuş Bıçımli Parfüm Şişesi)	Halep’ten satın alma	İ.S. 50-100	Serbest üfleme ve aletle şekillendirme	Açık sarımsı beyaz
2	406/8	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl	Serbest üfleme	Renksiz yeşil
3	406/1	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyılın 2. - 3. çeyreği	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık yeşil
4	406/21	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu- 2. Yüzyıl başı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk mavi
5	406/17	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk mavi
6	406/13	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk mavi
7	406/18	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
8	406/6	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyılın 2. yarısı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Turkuaz
9	406/9	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyılın 2. yarısı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk mavi
10	406/22	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu- 2. Yüzyıl başı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
11	406/15	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Turkuaz
12	406/19	Tüp Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme	Uçuk yeşil
13	406/11	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
14	406/4	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Sarıya çalan açık yeşil
15	406/14	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
16	406/12	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk mavi
17	406/16	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 1.-2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
18	2005.3.176	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi Kararıyla	İ.S. 2. Yüzyılın ortaları	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
19	406/10	Şamdan Bıçımli Unguentarium	Halep’ten satın alma	İ.S. 2.-3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık yeşil
20	2005.3.174	Çan Gövdeli Şişe	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi Kararıyla	İ.S. 1. Yüzyıl ikinci yarısı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
21	2005.3.177	Çan Gövdeli Şişe	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 1. Yüzyıl ikinci yarısı	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık sarı
22	406/20	Yuvarlak Gövdeli Şişe	Halep’ten satın alma	İ.S. 1. Yüzyıl sonu- 2. Yüzyıl	Serbest üfleme	Açık yeşil
23	2005.3.161	Yuvarlak Gövdeli Şişe	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk sarı
24	2005.3.173	Çan Gövdeli Şişe	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 2. Yüzyıl sonu- 3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
25	406/3	Soğan Gövdeli Şişe	Halep’ten satın alma	İ.S. 2.-3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
26	419	Soğan Gövdeli Şişe	Hibe	İ.S. 2.-3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Kirli beyaz
27	945	Çan Gövdeli Şişe	Hibe	İ.S. 2.-3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme cam ipliği bezeme	Açık sarı
28	2005.3.175	Yarım Küre Gövdeli Şişe	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
29	406/2	Yuvarlak Gövdeli Şişe	Halep’ten satın alma	İ.S. 3. Yüzyılın 2. yarısı- 4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık yeşil
30	957	Silindirik Gövdeli Sürahi	Hibe	İ.S. 2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Turkuaz
31	2005.3.155	Basık Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil
32	2005.3.156	Çan Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 2. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık sarı
33	2005.3.166	Soğan Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 2.-3. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksiz yeşil

⁵³⁴ Küçükpazarlı, s.21-44.

34	2005.3.167	Oval Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
35	966	Basık Küresel Gövdeli Sürahi	Hibe	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme	Açık sarı
36	403	Kareye Yakın Gövdeli Sürahi	Hibe	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme	Kahverengi
37	2005.3.158	Küresel gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme cam ipliği bezeme	Açık sarı
38	2005.3.160	Küresel gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme cam ipliği bezeme	Renksize doğru uçuk sarı
39	2005.3.165	Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksize yakın uçuk yeşil
40	2005.3.168	Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Uçuk yeşil
41	2005.3.169	Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksize yakın uçuk sarı
42	2005.3.171	Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Renksize yakın uçuk sarı
43	2005.3.172	Küresel Gövdeli Sürahi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme Kesme Bezeme	Renksize yakın uçuk yeşil
44	406/7	Minyatür Koku Şişesi	Halep'ten satın alma	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme	Açık yeşil
45	2005.3.162	Minyatür Koku Şişesi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme İçe Çökertme	-----
46	2005.3.163	Minyatür Koku Şişesi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme İçe Çökertme	Renksize yakın uçuk sarı
47	2005.3.164	Minyatür Koku Şişesi	Konya 3. Sulh Ceza Mahkemesi kararıyla	İ.S. 3.-4. Yüzyıl	Serbest üfleme-aletle şekillendirme İçe Çökertme	-----

Uşak Arkeoloji Müzesinde Korunan Roma Dönemine Ait Cam Eserler Kataloğu⁵³⁵:

Katalog No	Envanter No	Adı-Form	Geliş Şekli	Kullanılan Teknik	Renk
1	44.4.97	Koku Şişesi	Akhisar - Manisa (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık yeşil
2	29.2.95	Koku Şişesi	Belirlenmemiştir (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık yeşile çalar renk
3	44.3.97	Koku Şişesi	Akhisar - Manisa (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık mavi renkli
4	10.2.99	Koku Şişesi	Enver Gürsoy'dan satın alma	Dışa dönük halka ağızlı	Renksiz cam
5	2.18.97	Koku Şişesi	Selim Yurt ve Muhitin Soydemir'den müsadere	Dışa dönük halka ağızlı	Açık mavi renkli
6	2.19.97	Koku Şişesi	Selim Yurt ve Muhitin Soydemir'den müsadere	Dışa dönük halka ağızlı	Açık mavi renkli
7	29.01.95	Koku Şişesi	Hüseyin Turgut'tan satın alma	Dışa dönük huni ağızlı	Açık yeşile çalar renk
8	5.20.00	Koku Şişesi	Belirlenmemiştir (Satın alma)	Serbest üfleme	Turkuaz
9	1.8.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Yeşil
10	1.10.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi
11	1.3.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi
12	1.4.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi renkli-üzeri opak beyaz kaplı
13	1.2.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi
14	1.5.97	Koku Şişesi	Uşak - Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi

⁵³⁵ Ömür Dünya Çakmaklı, "Uşak Arkeoloji Müzesinde Korunan Roma Dönemine Ait Cam Eserler", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2007), s.78-124.

15	1.6.97	Koku Şişesi	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi
16	1.7.97	Koku Şişesi	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Mavi
17	1.9.97	Koku Şişesi	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Saydam beyaz
18	1.11.97	Koku Şişesi	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Serbest üfleme	Desenli camdan
19	31.3.92	Küçük huni ağzılı sürahi	Sivaslı - Cinoğlu (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık yeşil
20	31.5.92	Küre Gövdeli Sürahi (Gutturnium)	Sivaslı - Cinoğlu (Satın alma)	Serbest üfleme	Toprak patinden dolayı devetüyü renkli
21	1.3.87	Sürahi	25.2.87 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Beyaz renkli-kirli sarı
22	44.1.97	Sürahi	Akhisar - Manisa (Satın alma)	Serbest üfleme	Turkuaz
23	31.1.92	Sürahi	Sivaslı - Cinoğlu (Satın alma)	Serbest üfleme	Turkuaz
24	28.30.97	Prizmal gövdeli şişe	Çiflik Köyü - Banaz - Uşak (Satın alma)	Aletle hafif şekillendirme	Mavi
25	28.31.97	Prizmal gövdeli şişe	Çiflik Köyü - Banaz - Uşak (Satın alma)	Aletle hafif şekillendirme	Yeşil
26	28.27.97	Şişe	Çiflik Köyü - Banaz - Uşak (Satın alma)	Serbest üfleme	Yeşil
27	28.28.97	Şişe	Çiflik Köyü - Banaz - Uşak (Satın alma)	Serbest üfleme	Mavi
28	59.2.97	Kase	Afyon – Bolvadin - Dişli Kasabası (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık mavi
29	31.8.92	Kase	Sivaslı - Cinoğlu (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık yeşil
30	5.6.98	Kase	Afyon – Bolvadin - Dişli Kasabası (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık yeşil
31	10.19.84	Vazo	24.9.84 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Açık yeşil
32	10.17.84	Vazo	24.9.84 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Turkuaz
33	10.18.84	Vazo	24.9.84 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Açık mavi
34	59.1.97	Vazo	Afyon – Bolvadin - Dişli Kasabası (Satın alma)	Serbest üfleme	Turkuaz
35	10.15.84	Vazo	24.8.84 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Açık yeşil
36	31.3.70	Vazo	Belirlenmemiştir (Satın alma)	Serbest üfleme	Şeffaf beyaz
37	10.16.84	Vazo	24.9.84 tarihli tutanakla gelmiştir.	Serbest üfleme	Açık yeşil
38	30.124.70	Bardak	Belirlenmemiştir (Satın alma)	Serbest üfleme	Açık mavi
39	2001/235 (A)	Vazo	Müsadere yoluyla (Belirlenmemiştir)	Serbest üfleme	Sarımtırak beyaz renkli
40	2001/236 (A)	Vazo	Müsadere yoluyla (Belirlenmemiştir)	Serbest üfleme	Yeşil
41	2001/96 (A)	İki kulplu şişe (Aryballos)	Belirlenmemiştir (Satın alma)	Serbest üfleme	Mavi
42	1.14.97	Karıştırma Çubuğu	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Dar aralıklı burma	Çift renkli-Kahverengi-Beyaz
43	1.13.97	Karıştırma Çubuğu	Uşak – Güre Köyü - Mezar	Dar aralıklı burma	Çift renkli-Mavi-Beyaz
44	1.12.97	Top/Küre şeklinde nesne	Uşak – Güre Köyü - Mezar	----	Lacivert

İstanbul Müzelerinde Bulunan Cam Eserler Kataloğu⁵³⁶:

Katalog No	Envanter No	Adı-Form	Geliş Şekli	Bulunduğu Yer	Kullanılan Teknik	Renk
1	3288	Askı	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Serbest ve aletle cam şekillendirme	Şeffaf cam, Pembe, Sarı opal cam ile mine işlemesi
2	H.K.K. 407. 3470	Daldırma	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Kalıba üfleme, serbest cam, kesme, yaldızlama	Şeffaf cam ve altın yaldız
3	174 (77)	Gülabdan	E. Altınöcekten Satın Alınmıştır.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Gövde de serbest üfleme, kaide de kalıba döküm teknikleri, mineleme	Şeffaf cam, renkli boyalar, gümüş rengi
4	İbrik: 34/1811 Leğen: 34/1812	İbrik ve Leğen	Belirtilmemiştir.	Topkapı Sarayı Müzesi	İbrik serbest üfleme, leğen kalıp ile şekillendirme, buzlama, yaldız ve kesme	Şeffaf cam, yaldız ve metal renkleri
5	4024	İbrik	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme ve yaldız	Şeffaf cam ve altın yaldız
6	3464 H.K.K. 401.A-B	Kâse	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Kalıba üfleme, yaldız ve kesme	Şeffaf cam ve altın yaldız
7	H.K.K. 512 A-B 3575	Kâse	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Kalıba üfleme, döküm, yaldız ve mineleme	Şeffaf cam, pembe, mavi, beyaz ve altın sarısı
8	3747	Nargile Şişesi	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Kalıba üfleme, döküm, yaldız ve kesme	Şeffaf cam, pembe, yeşil, mavi renkli şeffaf cam ve yaldız
9	34/618	Kavanoz	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kalıba üfleme, döküm, yaldız ve kesme	Şeffaf cam ve altın yaldız
10	4028	Şişe	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kalıba üfleme, cam parlatma, kesme yaldız ve mineleme	Şeffaf cam, altın yaldız, cam boyası (emay)
11	4009	Şişe	Hediye edilmiştir.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kalıba üfleme, cam parlatma, kesme yaldız	Şeffaf cam ve altın yaldız
12	4029	Şişe	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kalıba üfleme, cam parlatma, kesme yaldız	Şeffaf cam ve altın yaldız
13	34/620	Şişe	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kalıba üfleme, yaldız, kesme ve hat	Şeffaf cam ve altın yaldız
14	177 (F 180)	Şişe	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kalıba üfleme, kesme ve yaldızlama	Şeffaf cam ve altın yaldız
15	194 (F 62)	Daldırma	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kalıba üfleme, aletle şekillendirme ve yaldızlama	Lacivert renkli opal cam ve altın yaldız
16	195(F 12)	Daldırma	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kalıba üfleme ve yaldızlama	Kobalt mavisi cam ve altın yaldız
17	3999	Gülabdan	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kalıba üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, (emay) renkli cam boyaları, altın yaldız ve metal emzik
18	253 (F42)	Gülabdan	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Serbest üfleme, pres, cam parlatma ve yaldız	Türküz opal cam ve altın yaldız
19	251(F 40)	Gülabdan	Satın Alınmıştır.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Serbest üfleme, pres, cam parlatma, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, renkli cam boyaları (emay) ve altın yaldız
20	H.K.K. 3557	Gülabdan	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Serbest üfleme, aletle şekillendirme, yaldız ve cam boyası ile renklendirme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları
21	4001	İbrik	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Opal beyaz cam, renkli cam boyaları ve altın yaldız

⁵³⁶ Burcu Balıkcı, “İstanbul Müzelerinde Bulunan Bezemeli Dekoratif Cam Eserler”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, 2007), s.1-65.

22	34/1039	İbrik	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kaliba döküm, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, beyaz ve altın sarısı renkleri
23	246 (F 54)	İbrik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Opal mavi cam, mavi, açık mavi, kırmızı ve altın yaldız
24	4000	İbrik	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız, beyaz, pembe, turuncu, sarı ve yeşilin tonları
25	266 (119)	Kase	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Opal beyaz cam, altın yaldız, Sarı, turuncu, açık ve koyu yeşil
26	297(F 123)	Kase	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme ve yaldız	Turkuaz rengi opal cam ve yaldız
27	268 (F 65)	Kase	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme ve yaldız	Turkuaz rengi opal cam ve altın yaldız
28	4388	Laledan	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Kaliba üfleme ve mineleme	Beyaz opal cam, turuncu ve siyah kahve renkleri
29	34/1288	Laledan	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kaliba üfleme ve cam tozu ile harelendirme	Lacivert opal cam ve kahverengi opal cam tozu
30	HK. 478-3541	Nargile Şişesi	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Opal beyaz cam, (emay) renkli cam boyaları ve altın yaldız
31	34/1289	Şekerlik (Sakızlık)	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kalıplama, serbest şekillendirme, mineleme ve yaldız	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları
32	4027	Şekerlik	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kaliba döküm, taşlama, mineleme ve yaldızlama	Opal cam, cam boyaları (emay) ve altın yaldız
33	272 (F 58)	Şekerlik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme ve yaldız	Beyaz opal cam ve altın yaldız
34	271	Şekerlik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme ve yaldız	Beyaz opal cam ve altın yaldız
35	275 (F 77)	Şekerlik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, serbest şekillendirme yaldız ve mineleme	Mavimsi beyaz opal cam, renkli cam boyaları ve altın yaldız
36	274 (F 76)	Şekerlik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, serbest şekillendirme yaldız ve mineleme	Mavimsi beyaz opal cam, renkli cam boyaları ve altın yaldız
37	3527 H.K.K. 407	Şekerlik	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Kaliba üfleme, serbest şekillendirme yaldız	Turkuaz renkli opal cam ve yaldız
38	249 (F 73)	Şişe	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Opal beyaz cam ve renkli cam boyaları
39	278 (177)	Tabak	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları
40	277 (F 8)	Tabak	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, piring, renkli cam boyaları ve yaldız
41	276 (F 30)	Tuzluk	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları (emay)
42	4002	Vazo	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları (emay)
43	4003	Vazo	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları (emay)
44	4025	Vazo	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Serbest üfleme, yaldız ve mineleme	Beyaz opal cam, altın yaldız ve renkli cam boyaları (emay)
45	21	Çubuk	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Sarmal yollu cam şekillendirme tekniği	Şeffaf cam ve bordo renkli şeffaf cam
46	H.K.K. 457. 3520	Daldırma	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Kobalt mavi şeffaf cam ve yaldız
47	200 (F 106)	Daldırma	Satın Alınmıştır.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kaliba üfleme, yaldız ve mineleme	Kobalt mavisi, yeşil, turuncu, beyaz ve altın yaldız

48	34/955	Kandil	Belirtilmemiştir.	Topkapı Sarayı Müzesi	Kalıba üfleme ve gümüş eşya ile süsleme	Şeffaf kırmızı cam, metal ve gümüş
49	204 (F 59)	Kase	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kalıba üfleme ve yaldız	Mor renkli şeffaf cam ve altın yaldız
50	207 (F 79)	Şekerlik	Belirtilmemiştir.	Şişe-Cam Koleksiyonu	Kalıba üfleme, yaldız ve mineleme	Kırmızı renkli şeffaf cam, altın yaldız ve cam boyaları
51	4026	Vazo	Satın Alınmıştır.	Türk İslam Eserleri Müzesi	Kalıba üfleme, yaldız ve mineleme	Kobalt Mavi renkli şeffaf cam ve cam boyaları (emay)
52	3304	Baston	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Kalıpla şekillendirme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Şeffaf yeşil cam ve opal beyaz cam
53	34/1785	Karlık	Belirtilmemiştir.	Topkapı Sarayı Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Beyaz, kobalt mavi opal cam ve şeffaf cam
54	3290	Kase ve tabak	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Kalıpla üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Şeffaf cam ve beyaz opal cam çubuklar
55	34/1181	Mühür	Satın Alınmıştır.	Topkapı Sarayı Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Mavi ve beyaz renkli opal cam ve şeffaf cam
56	C.148 – 9245	Sürahi	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Şeffaf cam, beyaz, mavi ve kobalt mavi cam
57	C.149 a-b 9246	Sürahi	Satın Alınmıştır.	Sadberk Hanım Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Beyaz opal cam, kobalt mavi ve şeffaf cam
58	34/535	Sürahi	Yıldız Sarayında	Topkapı Sarayı Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Beyaz opal cam şeffaf ve mavi şeffaf cam
59	34/511	Sürahi	Çinili Köşkten	Topkapı Sarayı Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Kırmızı, beyaz opal cam ve şeffaf cam
60	3289	Sürahi	Belirtilmemiştir.	Yıldız Şehir Müzesi	Serbest üfleme tekniği ve Çeşm-i Bülbül (filigranlı cam tekniği)	Opal beyaz çubuklar ve şeffaf cam

KAYNAKÇA

Kitaplar

- 1) **“1. Türkiye Cam Şurası”**, Ankara: Ankara Ticaret Odası Yayınları, 2006.
- 2) Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Finansal Tablolar Analizi**, 23.Basım, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler Odası Yayınları, 2000.
- 3) Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1994.
- 4) Akgüç, Öztin. **Finansal Raporlar Analizi**, 2.Basım, Eskişehir: AÜ. Yayınları, 1999.
- 5) Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, 9. Basım, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Araştırma Vakfı Yayınları, 1995.
- 6) Akşit, Bilgütay. **Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**, 3. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 1996.
- 7) Aktuğlu, Mehmet Ali. **Banka İşlemleri ve Muhasebesi**, İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası, 1981.
- 8) Altuğ, Osman ve Hanifi Ayboğa. **Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları, Birleşme, Devir ve Tür Değiştirme Sermaye Arttırımı Tasfiye Holding Şirketler**, İstanbul: Evrim Kitabevi, 1996.
- 9) Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006.
- 10) Altuğ, Osman. **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İstanbul: Evrim Kitabevi, İstanbul, 1992.
- 11) Amstock, Joseph S. **Handbook of Glass in Construction**, USA: McGraw-Hill Press, 1997.
- 12) Ataman, Ümit ve Haluk Sümer. **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, 3. Basım, İstanbul: Süryay yayınları, 1993.
- 13) Ataman, Ümit ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- 14) Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 13. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001.

- 15) Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe**, 5. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- 16) Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Finansal Tablolar**, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- 17) Atamanalp, M. Celaleddin, Reşat Karcıoğlu ve M. Suphi Orhan. **Tekdüzen Hesap Planına Göre Maliyet Muhasebesi**, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.
- 18) Bakır, Mehmet. **Denetim**, 5. Basım, Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007.
- 19) Bektöre, Sabri. **Muhasebe Uygulamaları**, 4. Basım, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.
- 20) Berk, Niyazi. **Finansal Yönetim**, 6. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- 21) “**Bilanço**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007.
- 22) Bilginoğlu, Fahir. **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 1988.
- 23) Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 3. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.
- 24) Britt, John. **The Complete Guide to High-Fire Glazes: Glazing & Firing at Cone**, USA: Lark Books, 2007.
- 25) Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 5. Basım, Ankara: Barış Yayınevi, 1998.
- 26) “**Camın Kimyasal Yapısı**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008.
- 27) Campbell, Gordon. **The Grove Encyclopedia of Decorative Arts**, USA: Oxford University Press, 2006.
- 28) Can, Ahmet Vecdi. **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2003.
- 29) Canav, Üzelifat. **Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Ancient Glass Collection**, İstanbul: Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları Yayını – Çağdaş Yayıncılık, 1985.
- 30) Canoğlu, Mehmet Ali. **Muhasebe Tekniği ve Vergi Hukuku Yönlerinden İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi)**, İstanbul: Osmanbey Matbaası, 1977.
- 31) Civan, Mehmet. **Finansal Muhasebe**, Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Yayınları, 2002.

- 32) Civelek, Muzaffer. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Kayseri: Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1997.
- 33) Cömert Doyrangöl, Nuran, Gürbüz Gökçen ve Cemal İbiş. **Defter Tutma Uygulamaları**, 2. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1999.
- 34) Cróinin, Dáibhí Ó. **A New History of Ireland: Prehistoric and Early Ireland**, USA: Oxford University Press, 2008.
- 35) Çabuk, Adem ve İbrahim Lazol. **Mali Tablolar Analizi**, Bursa: Vipaş Yayınları, 1998.
- 36) Çakıcı, Cemal. **Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Sistemleri, Maliyet Sistemleri, Maliyet Yöntemleri**, İstanbul: Yaylın Yayıncılık, 2000.
- 37) Çetiner, Ertuğrul. **İşletmelerde Finansal Analiz**, Ankara: Tutibay Yayınları, 1996.
- 38) Çetiner, Ertuğrul. **Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)**, Ankara: Tutibay Yayıncılık, 1995.
- 39) Çonkar, Kemalettin, Hikmet Ulusan ve Mehmet Öztürk. **Genel Muhasebe**, 3. Basım, Ankara: Nobel Yayınları, 2006.
- 40) Çömlekçi, Ferruh ve Melih Erdoğan. **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2000.
- 41) Demir, Ahmet. **Mali Tablolar ve Uygulaması**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1995.
- 42) Demir, Cevat. **Cam Üzeri Resim Teknikleri**, İstanbul: Tercüman Yayınları, 1985.
- 43) Dodsworth, Roger. **Glass and Glassmaking**, USA: Shire Books Publish, 1982.
- 44) Doğan, Ahmet. **Genel Muhasebe 1**, Kayseri: Adn Yayınları, 1997.
- 45) Durmuş, A. Hayri ve M. Emin Arat. **İşletmelerde Finansal Tablolar Tahlili, İlkeler&Uygulamalar**, İstanbul: MÜ. Nihad Sayar Eğitim Vakfı, 2000.
- 46) Elias, Hans-Georg. **An Introduction to Plastics**, Germany Weinheim: Wiley-WCH Verlag GmbH 2003.
- 47) Epstein, Barry J. ve Eva K. Jermakowicz. **2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, USA: John Wiley & Sons Inc, 2010.

- 48) Erdamar, Cengiz ve Feryal Orhon Basık. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Dönence Yayınları, 2003.
- 49) Erdem Karabıyık, Lale. **Tekdüzen Hesap Planına Göre Örneklerle Envanter ve Değerleme**, Bursa: Marmara Kitabevi, 1997.
- 50) Ersoy, Ayten. **Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi**, İstanbul: Çantay Kitabevi, 1997.
- 51) Ersoy, Ayten. **Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1999.
- 52) Ertürk, Halis. **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1982.
- 53) “**Fatura ve İrsaliye**”, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007.
- 54) Goffer, Zvi. **Archaeological Chemistry**, USA: John Wiley & Sons Published, 2007.
- 55) Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.
- 56) Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2007.
- 57) Groover, Mikell P. **Fundamentals of Modern Manufacturing: Materials, Processes, and Systems**, USA: John Wiley&Sons Publish, 2010.
- 58) Gücenme, Ümit. **Genel Muhasebe**, Bursa: Aktüel Yayınları - Alfa Akademi, 2005.
- 59) Gücenme, Ümit. **Mali Tablolar Analizi**, 2. Basım, Bursa: Marmara Kitabevi, 1999.
- 60) Güçlü, Faruk, Hüseyin Çiçek ve Tahir Benli. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe**, 2. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006.
- 61) Güçlü, Faruk, Recai Gören ve Mustafa Yalçın. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe**, 2. Basım, Ankara: Detay Dosya Yayınları, 2002.
- 62) Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 4. Basım, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- 63) Güredin, Ersin. **Denetim**, 8. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 1998.

- 64) Gürsoy, Cudi Tuncer. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.
- 65) Güvemli, Oktay. **Mali Tablolar Tahlili**, 2. Basım, İstanbul: Formül Matbaası, 1979.
- 66) Hacirüstemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak. **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- 67) Hacirüstemoğlu, Rüstem. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1995.
- 68) Haftacı, Vasfi. **İşlem Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.
- 69) Hatiboğlu, Zeyyat. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Temel Araştırma Yayınları (Net/Er Matbaası), 1987.
- 70) Hatiboğlu, Zeyyat. **Tekdüzen Yöntemiyle Temel Muhasebe**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1999.
- 71) Hatiboğlu, Zeyyat. **Temel Ticaret ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1993.
- 72) Hiçşaşmaz, Mazhar. **Bilanço ve Gelir Tabloları Analizi**, 3. Basım, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1977.
- 73) Hussey, Roger ve Audra Ong. **International Financial Reporting Standards Desk Reference**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2005.
- 74) İbiş, Cemal, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Barış Sipahi, Volkan Demir ve Kerem Sarıoğlu. **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2008.
- 75) İpçi, Mustafa. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994.
- 76) Kanat, Zülküf. **Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, Ankara: Savaş Yayınları, 1991.
- 77) Kızıl, Ahmet. **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Der Yayınları, 2001.
- 78) Kishalı, Yunus ve Sadi Işıklılar. **Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesapları**, İstanbul: Beta Yayınları, 1999.
- 79) Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulamalar**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2004.

- 80) Kotar, Erhan. **Genel Muhasebe Temel İlkeler**, Bursa: Ekin Yayınevi, 1996.
- 81) Küçükerman, Önder. **Cam Sanatı ve Geleneksel Türk Camcılığında Örnekler**, Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1985.
- 82) Küçükerman, Önder. **Cam ve Çağdaş Tasarım İçindeki Yeri**, İstanbul: Paşabahçe Cam Sanayii Yayınları, 1978.
- 83) Küçükerman, Önder. **İstanbul'da 500 Yıllık Sanayi Yarışı Türk Cam Sanayii ve Şişecam**, İstanbul: Şişecam Yayınları, 1998.
- 84) Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe**, 10. Baskı, İstanbul: Kare Yayınları, 2005.
- 85) Küçüksavaş, Nihat. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 1. Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2006.
- 86) Le Bourhis, Eric. **Glass Mechanics and Technology**, Germany Weinheim: Wiley-WCH Verlag GmbH, 2007.
- 87) Maral, M. Oktay. **Işıklı Cam Resmi Vitray**, İstanbul: Karaca Ofset Basımevi, 1971.
- 88) Myers, Richard L. **The 100 Most Important Chemical Compounds: A Reference Guide**, USA: Greenwood Press, 2007.
- 89) Öcal, Fikret. **Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler**, İstanbul: Fatih Matbaası, 1969.
- 90) Örten, Remzi. **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri**, 2. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.
- 91) Özmen, Sibel. **Tekdüzen Hesap Planı**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002.
- 92) Page, Jutta Annette ve Ignasi Doménech. **Beyond Venice: Glass in Venetian Style 1500-1750**, New York: Corning Museum of Glass, Hudson Hills Press, 2004.
- 93) Palacıoğlu, Tezer, Atilla İmrahor İlyas, Sanem Onat, Ömer Kuray, Öykü Selimoğlu ve Duygu Mencik, **Züccaciye-Turizm Sektörleri Ekonomik Etkileşimi**, İstanbul: İTO yayınları, Yayın No: 1, 2009.
- 94) Pekiner, Kâmuran. **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**, İstanbul: Fatih Yayınevi, 1984.
- 95) **“Seramik ve Cam Teknolojisi - Cam Kesimi 1”**, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2007.

- 96) **“Seramik ve Cam Teknolojisi - Çatlatma Tekniği”**, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008.
- 97) **“Seramik ve Cam Teknolojisi - Düz Cam Şekillendirme”**, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008.
- 98) Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe TMS İle Uyumlu**, 5. Basım, Ankara: Setma Yayınları, 1994.
- 99) Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- 100) Sözbilir, Naciye, Ali Rıza Kaymaz ve Tülay Fidan, **Maliyet Muhasebesi**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2003.
- 101) Sürmeli Fevzi ve Yılmaz Benligiray. **Genel Muhasebe**, 3.Baskı, Eskişehir: AÜ. Yayınları, 1997.
- 102) Sürmen, Yusuf. **Muhasebe 1**, Trabzon: Akademik Kitabevi, 2008.
- 103) Şakrak, Münir. **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Yasa Yayınları, 1997.
- 104) Şensoy, Necdet. **Nakit Akış Tabloları**, İstanbul: Yaylım Yayıncılık, 2002.
- 105) Şoğur, Macide. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çözümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemleri**, 2.Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1996.
- 106) Tütüncü, Özkan. **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- 107) Uslu, Selçuk. **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1980.
- 108) Uslu, Selçuk. **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1991.
- 109) **“Ürün ve Hizmet Maliyeti”**, MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, 2008.
- 110) Yazıcı, Mehmet. **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, 1. Basım, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Süryay Basımevi, 2003.
- 111) Yücel, Mehmet. **Türk Cam Sektörü Değerlendirme Raporu**, Ankara: Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Yayınları, 2001.
- 112) Yükçü, Süleyman. **Finansal Muhasebe**, İzmir: Yaklaşım Yayıncılık, 2004.

- 113) Yükçü, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Basım, İzmir: Cem Ofset, 1999.

Sürelî Yayınlar

- 1) Akdoğan, Nalan. “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Fiili Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 20, (Mayıs-Haziran 1993), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=40&dad=,> (22.Ağustos.2010).
- 2) Akgün, Melek. “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:66, (Ocak-Şubat-Mart 2004).
- 3) Alptürk, Ercan. “Fireler ve Maliyetlere Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2003), Sayı:65, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=68&dad=,> (15.Ağustos.2010).
- 4) Altunsabak, Murat. “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:79, (Ocak-Şubat 2007).
- 5) Apak, Talha. “Fatura-Sevk İrsaliyesi-İrsaliyeli Fatura Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Uygulama Esasları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 65, (Ekim-Kasım-Aralık 2003), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=68&dad=,> (22.Ağustos.2010).
- 6) Arısoy, C. Fahir ve M. Kelami Şeşen. “Alaşımlı Dökme Demir Kalıp Malzemelerinin Cam Ambalaj Üretimindeki Davranışı”, **İTÜ Mühendislik Dergisi**, Sayı:4, (Ağustos 2006).
- 7) Arman, Füsün ve Hülya Kanbay. “Dünden Bugüne, Kumdan Kristale, Ateşten Vitrine Camın Öyküsü”, **Art Decor Dergisi**, Sayı: 4-5, (Temmuz-Ağustos 1993).
- 8) Atalayer, Faruk. “Cam Gizeminin Kavramsal Değerleri”, **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı: 19, (2008).
- 9) Atılğan, Turan ve Sevda Altaş. “Hazır Giyim Sektöründe Parti Üretim Sistemleri ile Yığın Üretim Sistemlerinin Maliyet Avantajı Yönünden Değerlendirilmesi”, **Tekstil ve Konfeksiyon Dergisi**, (2002), <http://www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723111723.pdf,> (22.Ağustos.2010).

- 10) Ayboğa, Hanifi. “Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 64, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003),
- 11) Ayboğa, Hanifi. “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 56, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2001),
- 12) Ayboğa, Hanifi. “Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 54, (Ocak-Şubat-Mart 2001),
- 13) Aytekin, Serdar. “Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:92, (Mart-Nisan 2009).
- 14) Bayrı, Osman. “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, (Mart-Nisan 2010).
- 15) Benli, Tolga. “İç Mekan ve Donatılarının Çağdaşlaşma Sürecinde, Cam Malzemenin Yeri”, **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı: 19, (2008).
- 16) Biyan, Özgür. “Faturalarda Yer alan (Gecikme Halinde Vade Farkı Alınır) Şerhinin Hukuki Bağlayıcılığı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, (Eylül-Ekim 2008).
- 17) Bostancı, Serpil. “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Tartışmaya Açılan TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’na İlişkin Düşünceler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:62, (Ocak-Şubat-Mart 2003),
- 18) Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 42, (Nisan 2009).
- 19) Boyar, Ender ve Ali Haydar Güngörmüş. “Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76, (Haziran-Temmuz 2006).
- 20) Budak, Tamer ve Metin Saban. “Müzayede Yoluyla Satılan Sanat Eserlerinin Vergilendirilmesi, Değerlemesi ve Amortismanı”, **Maliye Dergisi**, Sayı:159, (Temmuz Aralık 2010).

- 21) Civan, Mehmet ve Ferah Yıldız. “Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, (Ocak-Şubat-Mart 2005).
- 22) Civelek, Muzaffer. “Hizmet Maliyetleri ve Fason Üretim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 16, (Ekim 2002).
- 23) Çakıcı, Cemal. “Mamul Üreten İşletmelerde Standart Maliyet Sapmalarının Elektronik Tablo Programıyla Hesaplanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, (Nisan 2003).
- 24) Çakıcı, Cemal. “Süper Değişken Maliyetleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 30, (Nisan 2006).
- 25) Çakıcı, Cemal. “THP. 7/B Seçeneğine Göre Safha Maliyet Sisteminde Muhasebe Kayıtları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:52, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2000),
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=6&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 26) Çetin, Ayten ve Metin Atmaca. “Hedef ve Standart Maliyet Sistemleri’nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, (2009).
- 27) Çıkrıkçı, Mustafa ve Kadir Dabbağoglu. “Fiili Değişken Maliyet Esasından Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 35, (Temmuz 2007).
- 28) Çizgen, Gültekin. “Sanatsal Camın Sihirli Dünyası”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 104, (Ocak 2008).
- 29) Çopuroğlu, Banu. “Elektrikli Cam Ergitme Fırını”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı: (204)3, (Eylül 2010).
- 30) Demir, Ahmet. “Temel Mali Tablolar, Dipnotları ve Dipnotların Denetime Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 42, (Ocak-Şubat-Mart 1998),
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=12&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 31) Demirdağ, Levent, Mehmet Ataç ve Erol Özcan. “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Kâr Dağıtım Tablosu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 35, (Mart-Nisan 1996),
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=25&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 32) Dinç, Engin ve Uğur Kaya. “Eczane İşletmelerinde Stok Değerleme ve Kâr veya Zarar Hesaplamada Asgari Kâr Haddi Yönteminin Kullanılmasından Kaynaklanan Envanter Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, (Eylül-Ekim 2008).

- 33) Dumankaya, Emre. “Bir Cam Ergitme Fırınında Yakıt Tüketiminin Azaltılması”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı: (204)3, (Eylül 2010).
- 34) Ercan, İbrahim. “Kredi Kartıyla Kontör Satışlarında Belge Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, (Ocak-Şubat 2010).
- 35) Erduran, Ömer Can. “7/A Seçeneği, Gider Yeri ve Gider Çeşitleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 49, (Ekim-Kasım-Aralık 1999), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=11&dad=,> (22.Ağustos.2010).
- 36) Ergene, Celâle. “Dünden Bugüne Türk Sanatı’nda Cam ve Paşabahçe Örnekleri”, **Kültür Sanat Dergisi**, Sayı: 31, (Eylül 1996).
- 37) Ergül, Mahmut Tayyar. “Alışveriş Kuponlarında Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, (Mart-Nisan 2007).
- 38) Ersoy, Ayten. “Ara Dönem Mali Raporlamaya İlişkin UMS 34 ile SPK Tebliği XI/3 ve SPK Muhasebe Standartları Taslağının Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 20, (Ekim 2003).
- 39) Gençler, Çiğdem. “Camın Öyküsü”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 38, (1997).
- 40) Gersil, Aydın. “Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi** 62-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/932/11677.pdf>, (22.Ağustos.2010).
- 41) Gökçen, Gürbüz. “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 23, (Temmuz 2004).
- 42) Gökçen, Gürbüz. “Standart Maliyet Yönteminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 59, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=62&dad=,> (15.Ağustos.2010).
- 43) Günay, Fuat. “Stokların Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 60, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2002), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=63&dad=,> (22.Ağustos.2010).
- 44) Hacıoğlu, Kübra. “Avrupa Nezdinde Daimi Cam Komitesi’nden Haberler”, **Şişecam Teknik Bülten**, (Sayı: 195/2, Haziran 2008).

- 45) Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Volkan Demir. “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 61, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=64&dad=>, (15.Ağustos.2010).
- 46) İstanbulluoğlu, Ari. “Osmanlı Dönemi İstanbul Camları Beykoz İşi”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 11, (1991).
- 47) İzmirlioğlu, E. Burak ve Hakan Sesigür. “Cam Ergitme Fırın Refrakterleri ve Seçim Kriterleri”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı: 2, (Temmuz 2007).
- 48) Kırılıoğlu, Hilmi ve Burak Cem Şahözkan. “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: XYZ Porselen İşletmesi Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 19, (Temmuz 2003).
- 49) Kızılot, Şükrü. “Kâr Dağıtımının Koşulları ve Zamanı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 32, (Eylül-Ekim 1995), <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=28&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 50) Koyuncu, Fatma. “Konya’da Bir İlk: Cam Boncuk Yapımı” **Konya Ticaret Odası Dergisi**, <http://www.kto.org.tr/tr/dergi/dergiyazioku.asp?yno=844&ano=66>, (19.Nisan.2010).
- 51) Kutlan, Serhat. “Stok Değerlemede Hifo ve Lifo (Loifo) Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2003), Sayı: 64, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=67&dad=>, (15.Ağustos.2010).
- 52) Küçükerman, Önder. “Beykoz Camları I”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 39, (1997).
- 53) Küçükerman, Önder. “Bohemya Cam Sanatı Geleceğinin Çok Özel Bir Fabrikası (Moser)”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 26, (1994).
- 54) Küçükerman, Önder. “Cam Kesme Sanatı”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı:24, (1994).
- 55) Küçükerman, Önder. “Cam Koleksiyoncusunun Not Defterinden: Camı “Kesmek yada Kesmemek”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 83, (Haziran-Temmuz-Ağustos 2004).
- 56) Küçükerman, Önder. “Cam Sanayii Tarihi İçinde Osmanlı Dönemi Tepe Pencereleeri”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 32, (1995).
- 57) Küçükerman, Önder. “Milli Saraylar’daki Cam Eserlerin 19. Yüzyılda Türk Cam Sanayiinin Gelişimine Etkileri ve Ahmet Fethi Paşa”, **Milli Saraylar (TBMM Yayını)**, 1993.

- 58) Küçükerman, Önder. “Venedik Camcılığı ve Venedik Kanalları Çevresinde Yaşatılan 1000 Yıllık Gelenek: Murano Cam Adası”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 12, (1991).
- 59) Kürk, Memiş. “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, (Mart-Nisan 2010).
- 60) Lalik, Sıtkı. “Camcılığın İnkişafı”, **Mesleki ve Teknik Öğretim Dergisi**, Sayı:23, (Ocak 1955).
- 61) Lazol, İbrahim. “Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Seçenekleri ve Gerekliliği Üzerine”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 3, (Temmuz 1999).
- 62) Maç, Mehmet. “30 Milyon Lirayı Geçmeyen Satışların Belgelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:45, (Ekim-Kasım-Aralık 1998), [http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=15&da d=](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=15&da d=,), (22.Ağustos.2010).
- 63) Olcay Uçkan, B.Yelda. “Cam Tarihine Genel Bir Bakış”, **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı: 19, (2008).
- 64) Otlı, Fikret ve Özcan Demir. “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, (2005).
- 65) Önder, M. Fahrettin ve Ömer Tekşen. “Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar ile Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 69, (Ekim-Kasım-Aralık 2004).
- 66) Öz, Burcu. “Kırık Analizi”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı:2 (Temmuz 2007).
- 67) Özkan, Özgür. “Tekdüzen Hesap Planı ve VUK Hükümlerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS’ye Göre Düzenlenmesi (Örnek Uygulama)” **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, (Ağustos 2010), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100817470.htm,> (28.Ocak.2011).
- 68) Özkan, Serdar ve Ece Erdener Acar. “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, (Ocak-Şubat 2010).
- 69) Özmenç, Mete. “Türkiye Muhasebe Standardı-5 Konsolide Finansal Tablolar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 66, (Ocak-Şubat-Mart 2004), [http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=69&da d=](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=69&da d=,), (22.Ağustos.2010).
- 70) Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu. “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 91, (Ocak-Şubat 2009).

- 71) Papatya, Nurhan. “Küreselleşme Sürecinde Maliyet Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2 (Güz 1997).
- 72) Saban, Metin, Ahmet Bostancı ve Gülay Güğçerçin. “Hedef Maliyet Yöntemi ve Örnek Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 23, (Eylül 2007).
- 73) Sağlam, Necdet ve Hüseyin Baş. “Ara Dönem Finansal Raporlama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı:19, (Temmuz 2003).
- 74) Sazak, Cengiz. “Vergi Uygulamasında “Olağan Fire Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83, (Eylül-Ekim 2007).
- 75) Selek, Seha ve Fatma Tektüfekçi. “Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 3, (2009).
- 76) Seviğ, Veysi. “Bonolarda Yeni Şekil ve İrsaliyeli Fatura”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 7, (Eylül 1991), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=51&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 77) Seviğ, Veysi. “Muhasebe Sistemi Uygulamasının Başlangıcı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 22, (Eylül-Ekim 1993), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=38&dad=>, (22.Ağustos.2010).
- 78) Sienkiewicz, Marta. **Mimari Mekanda Cam Kullanımı**, Esin Küçükbiçmen ve Filiz Altın (Çev.), İstanbul: Anadolu Sanat Dergisi, Sayı: 17, 2006.
- 79) Sökmen, İlkay. “Soda-Kireç-Silika Cam Şişe İç Yüzeyinin Atmosferik Korozyonu”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı:4, (Aralık 2009).
- 80) Şakrak, Münir. “Değer Yaratmayan Faaliyetler ve Maliyet Yönetimindeki Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), Sayı: 61, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=64&dad=>, (15.Ağustos.2010).
- 81) Şenkal Sezer, Filiz. “Farklı Cam Türlerinin Performans Kriterlerinin İncelenmesi”, **Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Dergisi**, Sayı 1, (2005).
- 82) Tezsezen, Cafer. “Özsermaye Hesaplama ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 30, (Mayıs-Haziran 1995), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=30&dad=>, (22.Ağustos.2010).

- 83) Timur, Mehmet. “Sevk İrsaliyesi ve Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 40, (Temmuz-Ağustos-Eylül 1997), [http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=20&da d=](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=20&da d=,), (22.Ağustos.2010).
- 84) Topkapı Şişecam Bülten, “Kalıp İşleri Şefliği”, Yıl:2, Sayı:7, (Ocak-Mart 2009).
- 85) Topkapı Şişecam Bülten, “Kalite ve Proses Şefliği”, Yıl:2, Sayı:5, (Temmuz-Eylül 2008).
- 86) Topkapı Şişecam Bülten, “Mekanik Bakım Onarım Şefliği”, Yıl:2, Sayı:8, (Nisan-Haziran 2009).
- 87) Topkapı Şişecam Bülten, “Satın Alma Şefliği”, Yıl:3, Sayı:12, (Nisan-Haziran 2010).
- 88) Topkapı Şişecam Bülten, “Üretim Planlama Şefliği”, Yıl:4, Sayı:13, (Temmuz-Eylül 2010).
- 89) Tuğrul, Oğuzhan. “Camın Renkle Dansı: Vitray”, **Antik Dekor Dergisi**, Sayı: 81, (Şubat-Mart 2004).
- 90) Türk, Zeynep, Turgut Çürük ve Zeki Doğan. “Geleneksel Standart Maliyet Sisteminin Günümüz Modern Üretim Ortamındaki Rolü ve Sisteme Yöneltilen Eleştiriler”, **Öneri Dergisi**, Sayı: 19, (Ocak 2003).
- 91) Uçar, Mustafa ve İsmail Aydemir. “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Ticaret İşletmeleri İçin Gider ve Maliyet Hesapları İşleyişi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:23, (Kasım-Aralık 1993), [http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=37&da d=](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=37&da d=,), (22.Ağustos.2010).
- 92) Ünsal, Atilla. “Cam Ergitme Teknolojisinde Gelişmeler”, **Şişecam Teknik Bülten**, Sayı: 4, (Aralık 2009).
- 93) Üstündağ, Saim. “Global Muhasebe Standartlarına Doğru”, **ACTIVE Dergisi**, www.makalem.com, (22.Ağustos.2010), Sayı: 8, (Ocak-Şubat 2003).
- 94) Yardımcıoğlu, Mahmut. “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, (Kasım-Aralık 2008).
- 95) Yaşar, Mehmet Reşat. “Sevk İrsaliyesi Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, (Temmuz-Ağustos 2008).
- 96) Yeşilay, Selvin. “Cam Dekorasyon Teknikleri”, **Anadolu Sanat Dergisi**, Sayı:19, (2008).

- 97) Yıldız, Fehmi. “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nın Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi-Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 15, (Temmuz 2002).
- 98) Yılmaz, Hakan. “Anadolu’nun Gizemi Evlere Taşınıyor”, **El Sanatları Dergisi**, Sayı:3, (2007).
- 99) Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli. “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Sistemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 34, (Nisan 2007).
- 100) Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli. “Nakit Maliyetin Stratejik Karar Alma Aracı Olarak Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, (Nisan 2003).
- 101) Yükçü, Süleyman. “Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2006), Sayı: 76, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=80&dad=>, (15.Ağustos.2010).

Diğer Yayınlar

- 1) “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997>, (22.Ağustos.2010).
- 2) “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, http://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/tek_duzen/MUHASEBE%20S%C4%B0STEM%C4%B0%20UYGULAMA%20GENEL%20TEBL%C4%B0%C4%9E%C4%B0_1_son.doc, (22.Ağustos.2010).
- 3) “2009 Öncesi ve Sonrası Mali Tablolar”, <http://www.imkb.gov.tr/FinancialTables/companiesfinancialstatements.aspx>, (13.Eylül.2011).
- 4) “2010 yılı Gümrük Tarifesi”, http://www.gumruktarife.com/2010_gumruk_tarife_cetveli.htm, (11.Ocak.2011).
- 5) “2011 Yılı Pratik Bilgileri”, http://www.alomaliye.com/2011_pratik_bilgiler.htm#9, (05.Nisan.2011).
- 6) “6102 Numaralı Türk Ticaret Kanunu”, http://www.alomaliye.com/2011/6102_sayili_turk_ticaret_kanunu.htm, (09.Mayıs.2011).
- 7) “AB’nin En Önemli Cam Üretici Ülkeleri”, <http://www.cpivglass.be/main.html>, (05.Nisan.2011).

- 8) Acar, Duruşen. “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi SBE, 2007.
- 9) Ağ, Alırıza. “Çok Safhalı Üretimlerde Safha Maliyet Yöntemi: Aşkale Çimento Fabrikasında Bir Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kafkas Üniversitesi SBE, 2009.
- 10) Akgün, Cem. “Züccaciye Sektör Çalışması”, **Dış Ticaret Şubesi Araştırma Servisi**, 2005.
- 11) “Alıcı Komisyon ve Vergi Oranları”, http://sanat.eskidji.com/purchases_auctions.php, (14.Nisan.2011).
- 12) Alp, Ahmet. “Muhasebede Kullanılan Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda İzlenmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Atılım Üniversitesi SBE, 2007.
- 13) Altuğ, Osman. “Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi, 1973.
- 14) Altuğ, Osman. “Holding Şirketlerde Muhasebe Düzeni”, **Yayımlanmamış Doçentlik Tezi**. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1978.
- 15) “Antakya Ticaret ve Sanayi Odası Fire Oranları”, www.antakyatso.org.tr/fire%20oranlari.doc?phpMyAdmin, (11.Ocak.2011).
- 16) “Antik Camlardan Örnekler”, <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42046/antik-camlardan-ornekler.html>, (14.Nisan.2011).
- 17) Aray, Ebru. “Geleneksel Cam Resminde Teknik Uygulama Yöntemleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi GSE, 2001.
- 18) “Arkeolojik Eserlerin Koleksiyonunu Yapmak”, <http://www.koleksiyonerim.com/icerik.asp?inf=35>, (14.Nisan.2011).
- 19) Aslan, Gülşen. “Cam Sanatının Eğitim Kurumlarındaki Yeri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi EBE, 2007.
- 20) Atik, Şeniz. “MÖ. I. Binde Anadolu’da Cam Üretimi ve Tasarımı”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Mimar Sinan Üniversitesi FBE, 2004.
- 21) Ayboğa, Hanifi. “Anonim Şirketlerin İştirak İlişkilerinde Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu İle Gayrimenkul Satış Kârının Esas Sermayeye Eklenmesinde Muhasebe İlişkileri”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1991.

- 22) Ayboğa, Hanifi. “Hava Taşıt İşletmelerinde Sefer Maliyetlerinin Oluşumu ve Yönetim Aracı Olarak Kullanılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1988.
- 23) Aydemir, Cem. “Ofset Baskı ile Üretim Yapan Matbaa İşletmelerinde Rasyonel Teknik Organizasyon ve Sipariş Maliyeti Yönteminin Uygulanması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi FBE, 1993.
- 24) “Bakanlığa Bağlı Müzeler”, <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-45478/bakanligimiza-bagli-muzeler.html>, (14.Nisan.2011).
- 25) Balıkçı, Burcu. “İstanbul Müzelerinde Bulunan Bezemeli Dekoratif Cam Eserler”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Selçuk Üniversitesi SBE, 2007.
- 26) Başaran, Musa. “Özel Finans Kurumlarında Hesap İşleri Düzeni”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2003.
- 27) Bayraktar, Bade. “Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırmalı Bir Örnek”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kocaeli Üniversitesi SBE, 2008.
- 28) Boyacıgil, Bengü. “İnternette Pazarlama Açısından Müzayede Siteleri ve Tüketicilerin Müzayede Siteleri Hakkında Tutumları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Yıldız Teknik Üniversitesi SBE, 2008.
- 29) Berkin, Genco. “Sürdürülebilir Mimari İçin Pirinç Çeltiği Kabuk Külünden Üretilen Isı Korunumlu Cam Yapı Malzemesi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi FBE, 2006.
- 30) “Birimlere Göre Dağılım”, <http://idb.meb.gov.tr/istatistik/birim.aspx>, (05.Nisan.2011).
- 31) Büyükatlı, Hande. “Karo ve Bordür Üretiminde Cam Malzemenin Kullanımı”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi SBE, 2009.
- 32) “Cam Armatür Fire Randıman Oranı”, http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#, (11.Ocak.2011).
- 33) “Cam Endüstrileri”, <http://lisanskimya.balikesir.edu.tr/~f10432/cam.htm>, (14.Mayıs.2010).
- 34) “Cam Endüstrisi”, <http://www.cpierglass.be/main.html>, (05.Nisan.2011).

- 35) “Cam Eşya Fire Randıman Oranı”, http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#, (11.Ocak.2011).
- 36) “Cam Geri Kazanımı Hem Ekolojik Hem de Ekonomik”, <http://www.bcm.org.tr/pdf/Cam%20geri%20kazan%C4%B1m%C4%B1%20hem%20ekolojik%20hem%20de%20ekonomik.pdf>, (14.Mayıs.2010).
- 37) “Cam Sektörü İhracat Bilgileri”, <http://www.cimentobirlik.org.tr/istatistikler>, (05.Nisan.2011).
- 38) “Cam Sektörü Notu”, http://www.cimentobirlik.org/content/docs/cam_sektor_notu.pdf, (05.Nisan.2011).
- 39) “Cam Ustası Ürünleri”, <http://www.pasabahcemagazalari.com/store/categoryDetails.aspx?categoryID=684&s=1>, (14.Mayıs.2010).
- 40) “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.antikcamlar.net/calendar/calendar.htm>, (19.Nisan.2010).
- 41) “Cam Üretim Teknikleri”, <http://www.cncteknik.net/kalipcilik-bilgileri/1598-cam-uretim-teknikleri.html>, (14.Mayıs.2010).
- 42) “Cam Üretimi ve Türleri”, <http://www.cadcamokulu.com/makale-raporlar-yazilar-ilginc-tasarimlar-icatlar/diger-konular-uzerine-hakkinda-makale-raporve-yazilar/1164-cam-cam-uretimi-ve-turleri.html>, (15.Mayıs.2010).
- 43) “Cam Üretimi”, <http://www.sisecam.com.tr/kitap/dosyalar\7.pdf>, (19.Nisan.2010).
- 44) “Cam ve Cam Malzemeler, Yapılarda Kullanılan Cam Çeşitleri”, <http://www.sermimar.net/cam-ve-cam-malzemeler-yapılarda-kullanılan-cam-cesitleri.html>, (19.Nisan.2010).
- 45) “Cam”, <http://www.ankaracamcilarodasi.org.tr/incele.php?id=NDI=>, (14.Mayıs.2010).
- 46) “Camcılık”, <http://sanayihaber.net/B%C4%B0LG%C4%B0LEND%C4%B0RME/MesleklerTarihi/CAMCILIK/tabid/251/language/tr-TR/Default.aspx>, (14.Mayıs.2010).
- 47) “Camın Öyküsü”, http://www.anadolucam.com.tr/cam_cevre.php?ID=4, (14.Mayıs.2010).
- 48) “Camın Renk Oluşumu”, <http://www.antikcamlar.net/about/about.htm>, (19.Nisan.2010).

- 49) “Camın Tarihi”, <http://www.ankaracamcilarodasi.org.tr/incele.php?id=MTQ=>, (14.Mayıs.2010).
- 50) “Camın Tarihi”, <http://www.antikcamlar.net/news/news.htm>, (19.Nisan.2010).
- 51) Ceylan, Murat. “Muhasebe Biliminde Belge”, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (15.Ağustos.2010).
- 52) Ceylan, Uğur. “Potasyum Mikası ve Florapatit İçeren Cam Seramiklerin Kristalizasyon Davranışları, İşlenebilirlik Özellikleri Üzerine Değişen Oranda Çekirdeklenme Katalisti (ZrO₂) İlavesinin Etkisinin İncelenmesi ve Biyoaktivite Karakterizasyonu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2007.
- 53) “Çağdaş Cam Sanatları Müzesi”, http://www.eskisehir-bld.gov.tr/markalar_cam.php, (14.Nisan.2011).
- 54) Çatkın, Selim. “Camın Sanatsal Yorumu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi GSE, 2001.
- 55) Çelebi, Şebnem. “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, <http://www.interprobis.com.tr/btnet/dosya/YonetimveMaliyetMuhasebesi.pdf>, (22.Ağustos.2010).
- 56) Çetinkaya, Zeynep. “Stratejik Maliyet Yönetimi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Projesi**. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, 2008.
- 57) Dal, Yusuf. “Roma Dönemi’nde Anadolu’da Cam”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Adnan Menderes Üniversitesi SBE, 2009.
- 58) Demir, Lale. “Krakle SIR Araştırmaları (1200 °C)”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi GSE, 1999.
- 59) Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır. “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Değeri%20VD-OB.pdf>, (09.Mayıs.2011).
- 60) “Devlet Muhasebesi Standardı 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <http://www.mevzuatlar.com/sy/resmiGazete/rga/11/04/200411006.htm>, (20.Mayıs.2011).
- 61) Duymaz, Gökhan. “Cam Fırının Termodinamik Analizi”, **Yayımlanmamış Lisans Bitirme Tezi**. Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi, 2008.
- 62) Dünya Çakmaklı, Ömür. “Uşak Arkeoloji Müzesinde Korunan Roma Dönemine Ait Cam Eserler”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE, 2007.

- 63) “Düz Cam”,
http://www.egecamsanayi.com/egecam/index.php?option=com_content&view=article&id=56&Itemid=77, (14.Mayıs.2010).
- 64) Ekergil, Vedat. “Safha Maliyeti Sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Anadolu Üniversitesi SBE, 1999.
- 65) Erol, M. Melek. “Glass, Glass-Ceramic and Sintered Materials Produced From Industrial Wastes”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2006.
- 66) Ersoy, Ayten ve Burcu Demirel Utku. “Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim/Maliyet Muhasebesi Yöntemleri ile Karşılaştırılması”,
http://joy.yasar.edu.tr/makale/no11_vol3/10_demirel_ersoy.pdf,
(22.Ağustos.2010).
- 67) Ersoy, Ayten. “Elektronik Bankacılıkta Belge Düzeni”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi BSE, 1993.
- 68) Ersoy, Ayten. “SPK Kapsamındaki İşletmelerde Amortismanların Finansal Kaynak Oluşturucu Konumu”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1991.
- 69) Ertaş, Fatih Coşkun. “Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı 7/A Seçeneğine Göre Uygulaması”,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199510624.htm>,
(20.Mayıs.2011).
- 70) Erten Yağcı, Emel. “Başlangıcından Geç Antik Dönem Sonuna Kadar Anadolu’da Cam”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE, 1993.
- 71) “Fatura Düzenleme Haddi”, <http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/PratikBilgiler/vergimevzuatibilgileri/hadlervetutarlar/Pages/FaturaDuzenlemeHaddi.aspx>, (11.Ocak.2011).
- 72) “Fatura-Sevk İrsaliyesi-İrsaliyeli Fatura Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Uygulama Esasları”,
http://www.alomaliye.com/talha_apak_fatura_sevk_irsfatura.htm,
(22.Ağustos.2010).
- 73) “Gelir Vergisi Kanunu”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html>,
(05.Nisan.2011).

- 74) Gök, Ahmet. “Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İnönü Üniversitesi SBE, 2007.
- 75) Gökçen, Gürbüz. “Standart Maliyetlerle Genel İmalat Giderlerinin Planlanması ve Kontrolü”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 1992.
- 76) Gülakman, Ahmet. “Cam/Epoksi Malzemesinin Üretimi, Mekanik Özelliklerinin Tespiti ve Ara Yüzey Kırılma Tokluğunun Hesaplanması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi FBE, 2008.
- 77) Güngörmüş, Ali Haydar. “İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf, (22.Ağustos.2010).
- 78) Güvenç, Zafer. “Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE, 2009.
- 79) “Hesap Planı Açıklamaları”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4009>, (19.Ekim.2010).
- 80) “IAS (1) Presentation of Financial Statements”, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>, (22.Ağustos.2010).
- 81) Kantur, Umut. “Kurşun Geçirmez Cam Üretim Sürecinin İncelenmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Trakya Üniversitesi FBE, 2009.
- 82) Kanyak, Serra. “Cam Fırınlarnının Tarihsel Gelişimi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi SBE, 2009.
- 83) Karaman, Nagihan. “Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Ortaklı Şirketlerde Tekdüzen Hesap Planı’na Göre Hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlerin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması ve Bir Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kocaeli Üniversitesi SBE, 2008.
- 84) Kardeş, Seval. “Gelirin Ölçülmesinde Stok Değerleme Yöntemleri ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Anadolu Üniversitesi SBE, 1987.
- 85) Kaygılı, Ömer. “Radyasyonun Cam-Seramik Maddelerin Kristalleşme ve Mekanik Özellikleri Üzerine Etkisi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Fırat Üniversitesi FBE, 2005.

- 86) Keskin, Serkan. “Bir Cam Üretim İşletmesinde Kalite Maliyetinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dumlupınar Üniversitesi FBE, 2007.
- 87) Kılıç, Atilla Cengiz. “Cam Üretiminde Üfleme Yöntemiyle Biçimlendirme”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 1995.
- 88) Kılıç, Çiğdem. “Et Sanayi İşletmelerinde, Parçalama Departmanı Birleşik Ürünlerinde Çeşitli Maliyet Hesaplama Yöntemleri Üzerine Bir Araştırma”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE, 2006.
- 89) Kılıç, Metin. “Belirsizlik Ortamında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri ve Örnek Bir İşletmede Normal Dağılım Uyarlaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Muğla Üniversitesi SBE, 2002, <http://bliss.mu.edu.tr/tezdb/51007.pdf> , (22.Ağustos.2010).
- 90) “Koleksiyon”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-23827/koleksiyonculuk.html?vurgu=Koleksiyon>, (14.Nisan.2011).
- 91) “Koleksiyonculuk”, <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42822/koleksiyonculuk.html>, (14.Nisan.2011).
- 92) “Koleksiyonerlik Belge İşlemleri”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-88908/koleksiyonerlik-belgesi-temin-etme-islemleri-nasil-yapi.html?vurgu=Koleksiyonerlik>, (14.Nisan.2011).
- 93) “Koleksiyonerlik”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-91137/kamu-hizmet-standartlari.html?vurgu=Koleksiyonerlik>, (14.Nisan.2011).
- 94) Konukcu, İrem. “Özel Koleksiyonların Müzelere Dönüştürülmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Yıldız Teknik Üniversitesi SBE, 2007.
- 95) “Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Varlıkları Koleksiyonculuğu ve Denetimi Hakkında Yönetmelik”, http://www.alomaliye.com/2010/korunmasi_gerekli_tasinir.htm, (14.Nisan.2011).
- 96) “Kurumlar Vergisi”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27060.html>, (05.Nisan.2011).
- 97) Küçükodacı Kaner, Sidem. “Cam Ürün Üretim Aşamalarının ve Ürün Özelliklerine Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Pamukkale Üniversitesi FBE, 2008.
- 98) Küçükpazarlı, Nalan. “Konya Arkeoloji Müzesinde Bulunan Roma Çağı Cam Eserleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Selçuk Üniversitesi SBE, 2006.

- 99) “Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu”, http://www.turad.org/uploads/kultur_turizmini_ilgilendiren_mevzuat.pdf, (22.Haziran.2011).
- 100) Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Endüstriyel Hammaddeler Alt Komisyonu, **Seramik-Refrakter-Cam Hammaddeleri Çalışma Grubu Raporu**, Ankara, 1995.
- 101) “Mali Rehber”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber11/2011malirehber.pdf>, (17.Ocak.2011).
- 102) “Mali Tablolar İlkeleri”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh3.html>, (19.Ekim.2010).
- 103) “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4000>, (19.Ekim.2010).
- 104) “MEB İşletmeler Dairesi Başkanlığı İstatistiki Veriler”, <http://idb.meb.gov.tr/>, (05.Nisan.2011).
- 105) “Medusa Cam Eserler Müzesi”, <http://www.arkantik.com.tr/turk.html>, (14.Nisan.2010).
- 106) “Mimari ve Dekorasyon İçin Kullanılan Cam Çeşitleri (Reflekte, Lamine, Buzlu v.b)”, [http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cestitleri_\(Reflekte_lamine_buzlu_vb\)](http://www.yapiteklif.com/faydali_bilgi.aspx?ID=233&baslik=Mimari_ve_dekorasyon_icin_kullanilan_cam_cestitleri_(Reflekte_lamine_buzlu_vb)), (19.Nisan.2010).
- 107) “Müzayedeli Arsa Satışları ve KDV Uygulaması”, <http://www.basarmevzuat.com/dergi/10/a/muzayede.htm>, (14.Nisan.2011).
- 108) Orbay, Batu. “Potasyum Mikası ve Kordierit İçeren İşlenebilir Cam Seramiklere Çekirdeklenme Katalisti (TiO₂) İlavesinin Kristalizasyon Davranışı ve Elektriksel Özellikler Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2007.
- 109) “Osmanlı Türk Cam İmalatı ve Süsleme Sanatı”, <http://www.camsanati.net/HTML/history.html>, (14.Mayıs.2010).
- 110) Önder, Emel. “Maliyet Sistemleri (Safha Maliyet Sistemi)”, http://www2.itu.edu.tr/~onderem/MALIYETMUHASEBESI8_09_10.pdf, (22.Ağustos.2010).
- 111) Önder, Emel. “Maliyet Sistemleri (Sipariş Maliyet Sistemi)”, http://www2.itu.edu.tr/~onderem/MALIYETMUHASEBESI7_09_10.pdf, (22.Ağustos.2010).

- 112) Özdemir, Ufuk. “5510 Sayılı Kanuna Göre Fiili Hizmet Süresi Zammı Uygulaması”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufuk/040/>, (11.Ocak.2011).
- 113) Özet, Aynur. “Dipten Gelen Parıltı”, <http://ekitap.kulturturizm.gov.tr/belge/1-18507/giris.html>, (14.Nisan.2011).
- 114) Özkan, Mehmet. “Mamul Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlenmeleri”, Mali Çözüm Dergisi, 1992, Sayı: 15, <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=45&dad>, (15.Ağustos.2010).
- 115) Peker, Gökmen. “Cam Ergitme Fırınlarının Tasarımı, Boyutlandırılması ve Termik Hesaplamaları”, **Yayımlanmamış Lisans Tezi**. Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi, 2010.
- 116) “Pratik Bilgiler 2011”, http://www.verginet.net/Dokumanlar/2011/Verginet_Pratik_Bilgiler_2011.pdf, (10.Mayıs.2011).
- 117) Rasim, Zehra. “Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Selçuk Üniversitesi SBE, 2004.
- 118) Sarıtaş, Nurdan. “Yapılarda Gün Işığı Denetiminde Cam Malzeme Kullanımının Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi FBE, 2008.
- 119) “Sektör Bilançoları”, <http://www.tcmb.gov.tr/sector/yayinlar.htm>, (05.Nisan.2011).
- 120) “Sermaye Piyasası Kurulunda Yapılan Düzenlemeler-Muhasebe Standartları”, <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuat/MevzuatDosya.aspx?nid=15111&dt=2&ext=.pdf&filename=15111.pdf>, (11.Ocak.2011).
- 121) “Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No: 45)”, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=292&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (20.Mayıs.2011).
- 122) Sevim, Adnan. “Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi ve Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Anadolu Üniversitesi SBE, 1990.
- 123) Söyler, Halil. “Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Mali ve Pratik Bilgiler”, http://www.alomaliye.com/halil_soyler_rehber_2.htm, (11.Ocak.2011).

- 124) “Şişe Fire Randıman Oranı”,
http://www.ito.org.tr/wps/portal!/ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPIwMLczNzA08DvwBPHz9P42BzI_2CbEdFAHf8hcY!/#,
(11.Ocak.2011).
- 125) “Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları”,
<http://www.kulturvarliklari.gov.tr/belge/1-42954/tasinmaz-kultur-ve-tabiatarliklari.html>, (14.Nisan.2011).
- 126) Taşkın, Zeki Caner. “Tactical and Strategic Level Planning In Float Glass Manufacturing With Co-Production, Random Yields and Substituable Products”,
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Boğaziçi Üniversitesi FBE, 2005.
- 127) Tatar, Demet. “Sodyum Borsilikat Camlarından Yüksek Silikalı Camların Üretimi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** İstanbul Teknik Üniversitesi FBE, 2006.
- 128) “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları”,
http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/MuhasebeDuzenlemeleri/Yerel_Duzenlemeler/Tek_Duzen_Hesap_Plani/Documents/V.doc, (19.Ekim.2010).
- 129) “Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuattek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>,
(19.Ekim.2010).
- 130) “Tekdüzen Hesap Planı”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat2/tekduzen.pdf>, (19.Ekim.2010).
- 131) Terzi, Serkan. “Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Marmara Üniversitesi SBE, 2006.
- 132) “Toplulaştırılmış İstatistik Bilgiler” <http://idb.meb.gov.tr/istatistik/Icmal.xls>,
(05.Nisan.2011).
- 133) Turan, Remziye. “Sanat Nesnesi Olarak Cam”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Marmara Üniversitesi GSE, 1997.
- 134) Turgut, Sinem. “Kuyumculuk Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** İstanbul Üniversitesi SBE, 2006.
- 135) Türk, Mesut. “Ekonomik Katma Değer (EVA) Yaklaşımına Göre Sermaye Maliyetlerinin Hesaplanması ve EVA Hesaplanmasında Muhasebe Düzeni”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.** Marmara Üniversitesi SBE, 2010.

- 136) “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2010 Seti”,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=171&Itemid=69, (27.Şubat.2011).
- 137) “Türkiye’de Cam”, <http://www.camocagi.org/yeni/turkiyedecam.php>, (14.Mayıs.2010).
- 138) “Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Yıllık Faaliyet Raporları-2010”,
http://www.sisecam.com.tr/images/yatirimci-iliskileri/Finansal_Raporlar/Faaliyet_Raporlari/2010.pdf, (28.Haziran.2011).
- 139) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı 2010”,
Deloitte Yayınları,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS2010.pdf>,
(22.Ağustos.2010).
- 140) “UMS 1 Mali Tabloların Sunumu”,
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UMS_1_.pdf,
(20.Mayıs.2011).
- 141) “Ürün Maliyetlemesi”, 2007,
<http://www.btso.org.tr/databank/publication/telkitabi09.pdf>, (22.Ağustos.2010).
- 142) “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333),
http://www.alomaliye.com/vuk_gen_teb_333.htm, (28.Ocak.2011).
- 143) “Vergi Usul Kanunu”,
http://www.alomaliye.com/5024_sayili_kanun_vuk_kur.htm, (28.Ocak.2011).
- 144) Yalçın, Haydar. “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Belge Yönetimi”,
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi SBE, 2007.
- 145) “Yeni Türk Ticaret Kanunu”,
<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=LeftMenuD&Id=56>,
(02.Mayıs.2011).
- 146) Yılmaz, Birsen. “Cam Sanayii”, **Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, İhracat Geliştirme Etüd Merkezi**, Ankara, 2006.
- 147) Yükçü, Süleyman. “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”,
http://www.suleymanyukcu.com/akademik_eserler/ulusal_makale_61.pdf,
(22.Ağustos.2010).