

Yayın Geliş Tarihi: 01.12.2010
Yayına Kabul Tarihi: 27.03.2011

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
Cilt: 13, Sayı: 1, Yıl: 2011, Sayfa: 59-80
ISSN: 1302-3284

TÜRK GEMİ İNŞA SANAYİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ: ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİ

Abdulkerim DAŞTAN*
Sercan EROL**

Özet

Bu çalışma, Türk gemi inşa sanayi işletmelerinde muhasebe bilgi sistemini, nesnel açıdan muhasebe örgütlemesinin unsurları olan belge, defter ve hesap planı çerçevesinde incelemek ve Türkiye'deki mevcut durum eşliğinde özellik arz eden faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini ortaya koymak amacıyla ele alınmıştır. Gemi inşa sanayi, yeni teknolojilerin transferi ve üretimi, istihdam, döviz getirisi ve ayrıca ülke savunma ihtiyaçlarına katkı sağlaması gibi birçok katma değer yaratmaktadır. Dünya deniz ticaretinin vazgeçilmezi gemilerin inşası; çelik, makine üretim, elektrik-elektronik, boya ve lastik-plastik sanayi gibi çok sayıda endüstri kolunu ilgilendirmektedir. Mevcut durumuyla 66'sı faal tersane ve 21'i gemi söküm tesisi olmak üzere toplam 87 işletme ile yürütülen Türkiye'deki gemi inşa işletmeciliğinde mali nitelikli bilgiler kuşkusuz muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla üretilmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin de katkısıyla bilginin güç, bilginin güçlü olduğu çağımızda muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilginin önemi sürekli artmaktadır. Gemi inşa sanayi işletmeleri için de geçerli olan bu durum kapsamında muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin tam, açık, anlaşılır, zamanlı, doğru, tarafsız ve güvenilir olması son derece önemli hale gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe örgütlemesi, gemi, gemi inşa sanayi.

ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM IN TURKISH SHIPBUILDING INDUSTRY: SPECIAL ACCOUNTING APPLICATIONS

Abstract

This study is considered in an effort to analyze the accounting information system in Turkish shipbuilding industry enterprises objectively accompanied by the elements of the accounting organization which are the document, the book and the chart of accounts and to demonstrate the accounting activities which are in existence under the present circumstances in Turkey. Shipbuilding industry creates a lot of added value such as the transfer and production of new technologies, employment and foreign exchange return. It

* Yrd. Doç. Dr., KTÜ, İİBF, İşletme Bölümü, akdastan25@yahoo.com.

** Okutman, KTÜ, Deniz Bilimleri Fakültesi, Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bölümü, sercerol@ktu.edu.tr.

contributes to national defense needs as well. The construction of ships, dispensable to the world maritime trade, concerns many industrial fields such as steel, machinery manufacturing, electric-electronics, paint and rubber-plastic industry. The financial information is, by all means, developed through the medium of accounting information system in Turkey's shipbuilding industry which is carried out with 87 business enterprises in the aggregate and the current state of this number consists of 66 active shipyards and 21 ship dismantling institutions. With the assistance of the developments in formation and communication technologies, in our period, information is considered power and well-informed is considered powerful, and thus, the importance of information produced by the accounting information system has been increasing constantly. Within the context of this situation which also applies to the shipbuilding industry, it is becoming extremely important for the information produced by the accounting information system to be full, clear, understandable, timely, accurate, unbiased and reliable.

Keywords: *Accounting information system, accounting organization, ship, shipbuilding industry.*

1. GİRİŞ

İnsan ve eşya taşımaya, nehir ve deniz suyunda yüzerek, olanak sağlayan araç niteliğindeki gemilerin, malzeme, makine ve teçhizatın bir araya getirilerek bir tasarım eşliğinde işlenmesi ve bir ürün olarak ortaya çıkarılması, gemi inşa olarak adlandırılır. Gemi inşa, çelik, makine üretim, elektrik-elektronik, boya ve lastik-plastik sanayi gibi farklı endüstri kollarına ait ürünlerin bir araya getirilmesi ile meydana gelir. Dünya deniz ticaretinin vazgeçilmezi gemilerin inşa edildikleri, bakım ve onarıma tabi tutuldukları yer tersane olarak adlandırılır.

Bir üretim ve montaj sanayi olarak, yan sanayi geliştirmek ve döviz kazandırmanın yanı sıra, istihdam olanakları yaratma ve teknoloji transferi sağlamak gibi birçok alanda ülke ekonomisine katkısı yadsınamaz tersanelerin 2010 yılı itibarıyla Türkiye'deki sayısal görünümü; 66'sı faal tersane ve 21'i gemi söküm tesisi olmak üzere toplam 87 adet şeklindedir.

Diğer tüm işletmelerde olduğu gibi tersane işletmeciliğinde de planlama, kontrol, koordinasyon, analiz ve karar vermek için bilgi toplama, saklama ve yayma işlemi birbiriyle ilişkili unsurlar bütünü olan bilgi sistemi aracılığıyla yerine getirilir. Temel unsurları girdi, işlem, çıktı ve geri besleme olan bilgi sistemlerinden birisi muhasebe bilgi sistemidir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin de katkısıyla, bilginin haiz olduğu güç ve önem sürekli artmakta, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin de bu paralelde tam, açık, anlaşılır, zamanlı, doğru, tarafsız ve güvenilir olması son derece önemli hal almaktadır.

Yukarıdaki esaslar çerçevesinde "Türk Gemi İnşa Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi: Özellikli Muhasebe İşlemleri" başlığıyla ele alınan bu

çalışmanın amacı; gemi inşa faaliyetlerini muhasebe örgütlemesinin nesnel unsurlarından belge, defter ve hesap planı bazında inceleyerek gemi inşaya ilişkin işlemleri örnekler yardımıyla muhasebeleştirmektir. Bu bağlamda çalışmada öncelikle gemi inşa sanayi, Türkiye’de gemi inşanın mevcut durumu, gemi inşa sanayi işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi ve muhasebe örgütlemesi konularında teorik bilgilere yer verilmiş, ardından konunun muhasebe boyutu örnekler aracılığı ile açıklanmıştır.

2. GEMİ İNŞA SANAYİ

Kavramsal açıdan “içinde bir boşluk bulunan, insan ve eşya taşınabilen, nehir ve deniz suyunda yüzebilen bir araç” (Doğanay, 2004: 2470) şeklinde ifade edilen **gemi**, “su üzerinde kalarak seyredilebilen ve taşıma vasıtası olarak kullanılan deniz uçağı dâhil her türlü deniz aracı” biçiminde de tanımlanabilir (Denizde Çatışmayı Önleme Tüzüğü, Kural 3). Türk Ticaret Kanunu’nda ise gemi, “tahsis edildiği gayeye uygun olarak kullanılması, denizde hareket etme imkânına bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü tekne” (Md. 816) olarak vasıflandırılmıştır. Yasalaşan ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ise gemi tanımı; “Tahsis edildiği amaç, suda hareket etmesini gerektiren, yüzme özelliği bulunan ve pek küçük olmayan her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa da, bu Kanun bakımından “gemi” sayılır” (Md. 931) şeklinde güncellenmiştir. Yasalaşan Kanun, gemiyi “denizde hareket etme” yerine “suda hareket etme” imkânına sahip araç olarak tanımlayarak kanun kapsamını, Van Gölü örneğinde olduğu gibi, iç sulardaki taşımacılık faaliyetlerini de içerisine alacak şekilde genişletmiştir.

Gemi inşa ise; ham, yarı işlenmiş ve işlenmiş malzeme, makine ve teçhizatın belirlenmiş bir tasarıma göre planlı olarak bir araya getirilmesi ve işlenmesi sonucu bir geminin ortaya çıkarılması işlemidir (Odabaş, 2010: 1). Farklı endüstri ürünlerinin birleşimlerini içeren bir üretim sanayi olarak da ifade edilen gemi inşa sanayinde, çelik sanayi, makine üretim sanayi, elektrik-elektronik sanayi, boya sanayi ve lastik-plastik sanayi gibi pek çok sanayi kolunun bir araya getirilmesiyle gemi üretilmektedir (Günay, 2002: 2). Aynı zamanda Dünya deniz ticaretinin vazgeçilmez bir unsuru olan gemi, söz konusu bu sanayi kollarının mamullerinin bilimsel ve teknolojik temellere dayalı olarak, belirli bir sistematik ve disiplin içerisinde, tersanelerde bir araya getirilerek birleştirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (DDK, 2008: 43).

Gemi inşa sanayinin çıktısı olan gemiler, doğal olarak, tersanelerde inşa edilmektedir. **Tersane**, farklı cins ve boyda (sınıf ve tonajda) gemi ve su araçlarının inşası, bakım-onarımı ve tadilatlarından biri veya birkaçının yapılmasına imkân sağlayan teknik ve sosyal altyapı tesisi olarak ifade edilmektedir (GİSBİR, 2008: 1). Gemi inşa sanayinin temel yapı taşı olan tersanelerde; yeni gemi inşaatı, yat

inşaatı, gemi onarımı, teknik hizmetler, gemi yan sanayi ve çelik yapı işleri vb. icra edilmektedir (Bakırcı ve Özcan, 2005: 718).

Denizcilik faaliyetlerinin önemli bir bölümünü oluşturan gemi inşa sanayi bir üretim ve montaj sanayi olarak, ekonomi içerisinde döviz ikame eden, yan sanayi geliştiren, teknoloji transferini cezbeden, istihdam sağlayan, milli deniz ticareti filosunu destekleyen, ülkenin savunma ihtiyaçlarına önemli katkılarda bulunan dinamik bir sektördür (Sürmen ve Daştan, 2004: 10).

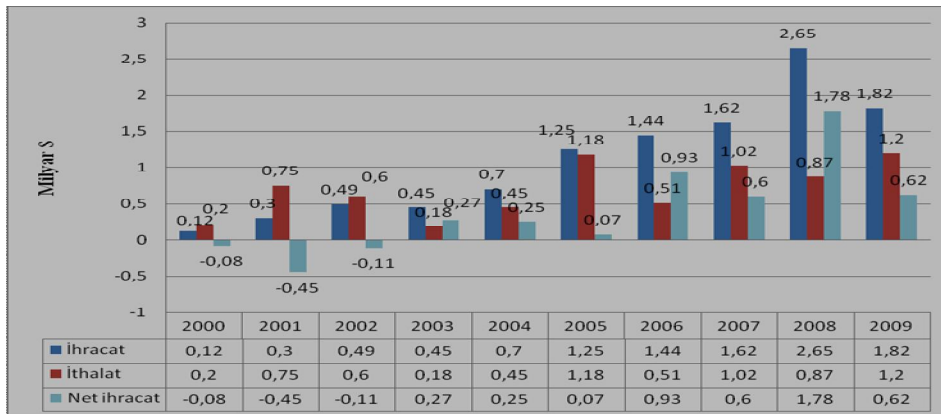
3. TÜRKİYE'DE GEMİ İNŞA SANAYİNİN MEVCUT DURUMU

Türkiye'de 2010 yılı itibari ile tersanelerin sayısal görünümü; 66'sı faal tersane ve 21'i gemi söküm tesisi olmak üzere toplam 87 adet şeklindedir (www.denizcilik.gov.tr, (03.05.2010)). Söz konusu tersanelerin 26'sını bünyesinde barındıran İstanbul Bölgesi en fazla tersaneye sahip bölge konumundadır. İstanbul Bölgesi'ni 15 tersane ile Yalova, 8 tersane ile Zonguldak ve 6 tersane ile İzmit bölgeleri takip etmektedir. Gemi sökümü alanında faaliyette bulunan tersanelerin tamamı ise İzmir/Aliağa Bölgesi'nde yer almaktadır.

Konuya tersane yatırımlarının mevcut durumu açısından bakıldığında ise en fazla tersane yatırımı 24 tersane ile Yalova Bölgesi'nde yer almaktadır. Yalova Bölgesi'ni 9 tersane yatırımı ile Samsun, 6 tersane yatırımı ile Çanakkale ve 5 tersane yatırımı ile İstanbul bölgeleri takip etmektedir.

Gemi inşa sanayi, ülke ekonomisi açısından, gemi inşa tekniği ve teknolojisinin ülkeye getirilmesi, uygulanması, yeni teknolojinin üretilmesi, sağladığı istihdam, katma değer ve stratejik bakımından büyük bir öneme sahiptir (Bakırcı ve Özcan, 2005: 717). Bu kapsamda Türkiye'nin gemi inşa sanayi ihracatı ve ithalatının karşılaştırılmasının yer aldığı mevcut durum Grafik 1'de sunulmuştur.

Grafik 1: Gemi İnşa Sanayi İhracat ve İthalat Karşılaştırması



Kaynak: www.tuik.gov.tr, (27.06.2010).

Grafik 1’de görüldüğü üzere gemi inşa sanayinde 2002 yılına kadar ithalat tutarları, ihracat tutarlarından fazla olmuş ve dolayısıyla dış ticaret açığı verilmiştir. 2002 yılından sonra ise gemi inşa sanayinde ihracat tutarları ithalat tutarlarından fazla gerçekleşerek dış ticaret fazlası elde edilmiştir. Ancak, 2009 yılında dış ticaret fazlası küresel mali krizin etkisiyle 0,62 milyar USD olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar bir önceki yıl baz alındığında dış ticaret fazlasında -% 65’lik bir daralmanın meydana geldiğini göstermektedir. Ayrıca ihracat ve ithalat tutarları, yıllar itibariyle, rakamsal bazda milyar TL olarak grafikte görülebilir.

Konu gemi inşa sanayinin ülke istihdamına katkısı açısından değerlendirildiğinde ise farklı bulgular saptanmıştır. Örneğin; 2000 yılında 5250 kişinin istihdam edildiği Türk gemi inşa sanayi, Ağustos 2008’de 33480 kişinin istihdamıyla zirve noktasında ulaşmış, bu tarihten sonra ise çok hızlı bir şekilde düşmeye sahne olmuş ve 2009 yılı sonu itibari ile 10000 kişinin istihdam edildiği sektör halini almıştır (www.gisbir.com.tr, (20.05.2010)).

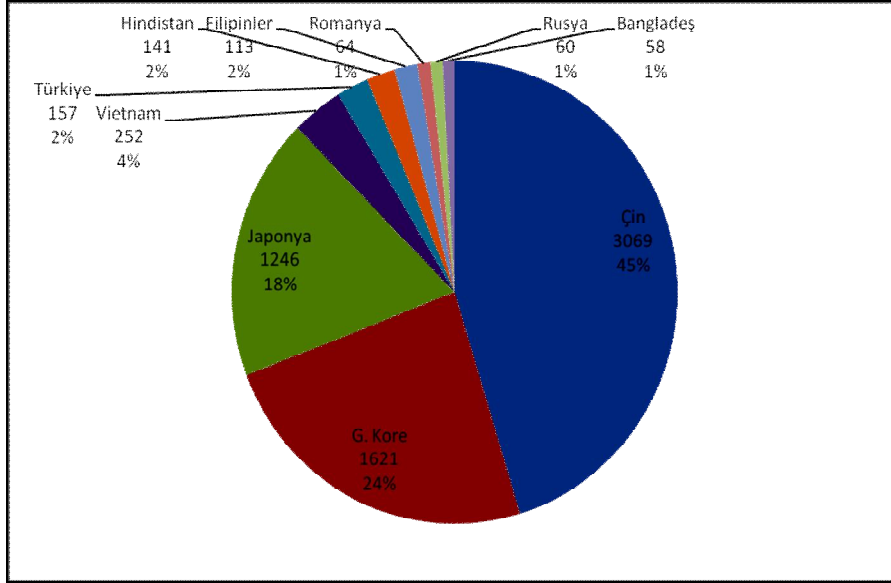
Küreselleşme olgusu, ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte birçok alanda olduğu gibi dünya ticaretini de etkilemiştir. Artan dünya ticaretine paralel olarak da taşımacılık artmıştır. Taşımacılığın % 95’inden fazlasının denizler üzerinden yapıldığı düşünüldüğünde bu durum gemi inşa sanayini olumlu bir şekilde etkilemiştir. Artan gemi talebini karşılamak ve gemi inşa sanayinden büyük payı elde edebilmek amacıyla ülkeler arasında kıyasıya bir rekabet yaşanmaktadır.

Bir taraftan küresel mali krizle mücadele etmeye çalışan Türk gemi inşa sanayi diğer taraftan finansman sorunları, ihracat kredilerindeki taahhüt kapatma sorunu, teminata ilişkin sorunlar, mevzuat ve alt yapı eksiklikleri gibi sorunlarla da mücadele ederek dünya gemi inşa sanayi pastasından pay almaya çalışmaktadır. Konuya ilişkin istatistiklerden, Çin, Güney Kore ve Japonya’nın söz konusu bu rekabette önde olan ülkeler olduğunu ortaya koymaktadır. Türkiye ise yeni gemi inşa sanayinde ilk 10 ülke arasında yer almaktadır. Aşağıda Grafik 2’de gemi siparişlerinin adet bazında ülkelere göre dağılımı görülmektedir.

Grafik 2’de görüldüğü üzere gemi siparişlerinde dünya sıralamasında birinci sırada yer alan ülke 3069 adet gemi ile Çin’dir. Çin’i 1621 adet gemi ile Güney Kore ve 1246 adet gemi ile Japonya takip etmektedir. Söz konusu bu sıralamada Türkiye, Vietnam’dan sonra 157 adet gemi ile beşinci sırada yer almaktadır. Diğer bir deyişle Türkiye 2010 verilerine göre gemi siparişlerinde dünya sıralamasında beşinci sıradadır. Ancak dünya gemi inşa sanayinden alınan pay göz önüne alındığında durumun farklı olduğu anlaşılacaktır. Buna göre Türkiye’nin 2010 verilerine göre dünya gemi inşa sanayinden aldığı pay diğer ülkeler dikkate alındığında ortalama % 1 düzeyindedir. Bununla birlikte dünya gemi siparişlerindeki sıralama DWT bazında ele alındığında ise sıralamada yine birinci sırada yer alan ülke 189,9 milyon DWT ile Çin’dir. Çin’i 151,4 milyon DWT ile Güney Kore ve 88,6 milyon DWT ile Japonya takip etmektedir. Türkiye

ise 1,47 milyon DWT ile 11. sırada yer almaktadır (www.denizcilik.gov.tr, (27.06.2010)).

Grafik 2: Gemi Siparişlerinin Adet Bazında Ülkelere Göre Dağılımı



Kaynak: www.denizcilik.gov.tr, (27.06.2010).

Çin, Güney Kore ve Japonya'nın, dünya gemi inşa sanayinin büyük bir kısmını elde tutabilmelerinin nedenleri olarak; düşük işçilik, büyük kapasiteli tersanelerin varlığı ve standart üretim ile kısa sürede gemileri inşa edebilmelerinin etkisi olduğu söylenebilir. Öte yandan Türkiye'deki tersane kapasitelerinin düşük olması, büyük ölçekli gemi inşa edememesi ve niş pazarlamaya (*küçük bir pazar bölümünde, tüketici isteklerinin ön planda tutulduğu pazarlama anlayışı*) öncelik vermiş olması Türkiye'nin dünya gemi inşa pazarındaki payının küçük olmasının nedenleri olarak sıralanabilir.

4. TÜRK GEMİ İNŞA SANAYİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebe bilgi sistemi, işletme bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgileri üretmek ve ürettiği bilgileri raporlar aracılığıyla sunmak amacıyla bir araya getirilmiş ilişkili unsurlar bütünüdür (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003: 214).

Örgüt kültürü, teknoloji sahiplik düzeyi ve stratejik planlama gibi konularla doğrudan ilişkisi bulunan muhasebe bilgi sisteminde işlemler; kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama gibi aşamalardan meydana gelir. İşlemler

neticesinde çıktı olarak “üretilem muhasebe bilgisi” analiz ve yorum eşliğinde başta işletme yönetimi olmak üzere tüm çıkar gruplarına sunulur.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından işletmelerde yerine getirilen bilgi üretim süreci kuşkusuz bir örgütlenme yaklaşımı ile yerine getirilir. Örgütlenme, “insanların ve fiziksel araç ve imkânların bir işletmenin amacını gerçekleştirecek şekilde düzenlenip hizmete konulmasıdır” (Durmuş ve Arat, 2004: 8).

İşletme içerisindeki yeri, işletme büyüklüğü ve işletme fonksiyonlarının birbirleriyle ilişkisi paralelinde şekil alan muhasebe örgütlenmesi, genelde, mali işler bölümünde yer alır ve muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesini sağlayacak muhasebe eleman(lar)ının tespitini ve nesnel açıdan muhasebe örgütlenmesinden meydana gelir. Nesnel açıdan muhasebe örgütlenmesi, belgelerin (fatura, sevk irsaliyesi, form, çizelge vb.), defterlerin (yevmiye, defteri kebir, envanter, bitim işleri vb.), hesap planının (Türk Tekdüzen Hesap Planı), gerekli yazılım ve donanım araçları ile tablo ve formların düzenlenmesini kapsar. Söz konusu unsurların yapısı, türü, oluşumu ve esası genelde benzerlik gösterse de işletmenin türü, hukuki yapısı ve faaliyet hacmi gibi ölçütlere göre farklılık taşımaktadır. Bu çerçevede, aşağıda Türk gemi inşa sanayi işletmelerinde muhasebenin nesnel açıdan örgütlenmesi farklılıklar çerçevesinde ortaya konularak söz konusu işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin oluşumu ve muhasebe bilgisi üretim süreci incelenmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere muhasebenin nesnel açıdan örgütlenmesinin unsurları; belgelerin, defterlerin, hesap planının, gerekli yazılım ve donanım araçları ile tablo ve formların düzenlenmesi olup, çalışmada söz konusu unsurlardan belge, defter ve hesap planı açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

Belge, işletmelerde meydana gelen alım-satım, tahsilât-ödeme, senet alma-senet verme gibi iş olgularına yönelik her bir iş olgusunu kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan ortaya koyan, tanıtan ve kanıtlayan yazılı nesne (Durmuş ve Arat, 2004: 21) şeklinde tanımlanabilir.

İşletmelerde düzenlenen belgeler, genel olarak, Vergi Usul Kanunu’ndan kaynaklanan, fatura, irsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi, fatura yerine geçen belgeler (yazar kasa fişi, perakende satış fişi, vb.), gider makbuzu, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu; Türk Ticaret Kanunu’nda kaynaklanan çek, senet, poliçe; işletme içi kanıtlayıcı nitelikte gider listesi ve muhasebe fişleri sayılabilir. Söz konusu belgelere ek olarak Türk gemi inşa sanayine özgü olarak kullanılan belgeler; gemi veya su aracı inşa sözleşmesi, inşa başvuru belgesi, tadilat başvuru belgesi ve teşvik belgesi şeklinde sıralanabilir. Ayrıca gemi inşa yönetmeliğinde inşa edilecek veya tadilat görececek gemilerden inşa izni başvurusunda istenecek belgeler de ayrıca sıralanmıştır. Sıralanan bu belgeler; kontrol mühendisiyle yapılan sözleşme, gemi sahibi veya temsilcisi ile tesis sahibi veya temsilcisi arasında yapılan sözleşme, inşa termin planı, proje mühendisinin planı, proje ve hesapların hangi klas kuruluşu

kuralına göre yapıldığını gösteren beyanı, gemi veya su aracına ait tonilato belgesi ve denize elverişlilik belgesi, idare tarafından yetkilendirilmiş klas kuruluşunun geminin tadilatının kontrollerini yapılacağına dair yazısı ve tadilat termin planı gibi belgelerden oluşmaktadır.

Türk gemi inşa sanayine özgü belgelerden **inşaat sözleşmesi**; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbirleriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış çift taraflı işlemdir. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir (TMS -11). **Gemi veya su aracı inşa başvuru belgesi**; inşa edilecek gemi veya su aracına ilişkin, geminin adı, tasarım tonajı, tasarım tam boyu, genişliği, derinliği, ana makine sayısı ve ana makine gücü ile taraflara (gemi sahibi, tesis sahibi) ilişkin bilgilerin yer aldığı belgedir. Aynı şekilde **gemi veya su aracı tadilat başvuru belgesi**, tadilatı yapılacak gemi veya su aracına ilişkin teknik bilgiler ile taraflara ilişkin bilgilerin yer aldığı belgedir. **Teşvik belgesi ise** 14.01.1982 tarih ve 2581 sayılı "Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun" kapsamında yer almak kaydıyla; gemi inşası, tadili, onarımı (yüzer havuzlar dâhil) ile kısmi gemi inşası ve yeni olmaları kaydıyla yurt dışından hazır olarak satın alınan gemiler ile yüzer havuzlar için düzenlenen evrak şeklinde tanımlanmıştır (Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, 2007/1). Teşvik belgeli yatırımlara sağlanacak destek unsurları ise gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası ve faiz desteği olarak belirtilmiştir (Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ, 2006/3).

Defter, muhasebenin nesnel açıdan örgütlenmesinin diğer bir unsuru olarak, VUK Md. 171'de de ifade edildiği gibi işletmelerin/mükelleflerin en önemli ödevleri arasındadır. Defterler, mükellefiyet esaslı farklılık oluşturmakta bu bağlamda bilanço esasına göre defter tutma, işletme hesabı esasına defter tutma ve serbest meslek kazanç defteri biçiminde sınıflandırılabilir. Bilanço esasına göre tutulması zorunlu defterler; işletme faaliyet hacmi ve hukuki yapısına göre değişmekle birlikte en az yevmiye (günlük) defteri, defteri kebir (büyük defter) ve envanter defterini kapsamalıdır. Örneğin bir anonim şirket düzeyinde, ortaklar pay defteri, karar defteri gibi defterler ayrıca tutulmalıdır. Türk gemi inşa sanayi işletmelerinde söz konusu defterlere puantaj defteri, rölüve defteri, ataşman defteri, yeşil defter, sürveyan defteri ve şantiye defteri ilave edilebilir.

Türk gemi inşa sanayine özgü defterlerden **puantaj defteri**, işçilerin iş devamlarının takip edildiği, yevmiyelerinin kayıt edildiği defterdir. **Rölüve defteri**, bir yapının bütün boyutlarını ölçerek plan, kesit ve görünüşünü yeniden çıkarma ve de ölçüleme işlemlerinin tutulduğu defterdir. **Ataşman defteri**, plan ve projeleri bulunmayan işlerle ilgili üretime ait, kroki, bilgi ve hesaplamalar ile tartı, ölçü tutanakları gibi hususların kayıt edilmesi için kontrollükçe imzalanarak müteahhide verilen defterdir. **Yeşil defter**, her hakediş döneminde yapılan tüm metrajların

toplam miktarlarının yazıldığı defterdir. **Sürveyan defteri**, yapının gerekli teknik şartlarda yapılabilmesi için, yetkili kişi tarafından gerekli denetimlerin tutulduğu defterdir. **Şantiye defteri**, yapının inşasıyla ilgili olarak günlük hava durumundan başlayıp işin işleyişi, gelişimi, çıkan engelleri, şantiyeye giren farklı fiyata tabi malzemelerin çeşit ve miktarlarını, sözleşme gereği müteahhidin iş başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığı gibi yapının inşasının tamamlanıncaya dek meydana gelen tüm olayların tutulduğu defterdir (www.serki.com, (06.09.2010)).

Muhasebe örgütlenmesinin bir diğer unsuru olan **hesap planı** ise işletmelerde tutulan hesapları, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde, amaca, plana ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı vakaların sürekli olarak hep aynı hesaplara işlenmesini sağlayan özel bir yönergedir (Sürmen, 2010: 100).

Finansal nitelikli bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılmasını ve söz konusu raporların hızlı biçimde elde edilmesini sağlayacak özellikte bir hesap planına sahip olmak amacıyla Türkiye'de 1.1.1994 tarihinden itibaren tüm işletmelerde uygulamaya konan "Tekdüzen Hesap Planı" düzenlemesine gidilmiştir. İşletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile ele alınan düzenleme gereğince, muhasebe düzenlerini tekdüzen hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar.

Tekdüzen hesap planı ile işletmelerde tutulması istenen hesapların sınıfsal ayrımı aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Bilanço hesapları	Aktif hesaplar	1. Dönen varlık hesapları (100 - 199) 2. Duran varlık hesapları (200 - 299)
	Pasif hesaplar	3. Kısa vadeli yabancı kaynak hesapları (300 - 399) 4. Uzun vadeli yabancı kaynak hesapları (400 - 499) 5. Özkaynak hesapları (500 - 599)
Gelir Tablosu hesapları		6. Gelir Tablosu hesaplar (600 - 699)
Maliyet hesapları		7. Maliyet hesapları (700 - 799) 7/A Seçeneği (710 - 789) 7/B Seçeneği (790 - 799)

Diğer tüm işletmelerde olduğu gibi Türk gemi inşa sanayi işletmelerinde Türk tekdüzen hesap planında yer verilen yukarıdaki hesap sınıfları çerçevesinde belirtilen hesaplar kullanılmaktadır. Bununla birlikte gemi inşa sanayi işletmelerinde, gemi inşa faaliyetlerinin takibi bağlamında aşağıdaki hesapları özet niteliğinde ismen sıralamak mümkündür.

150 İlk Madde Malzeme

- 150 01 Halat Malzeme ve Aks
- 150 02 İthal Makine ve Teçhizatlar
- 150 03 Gemi Sacı

- 150 04 Çelik Boru
- 150 05 Elektrik Malzemeleri
- 150 06 Dış Kapılar
- 151 Yarı Mamuller-Üretim
 - 151 01 EZR 01 İnşa Nr'lı Gemi
 - 151 02 EZR 02 İnşa Nr'lı Gemi
- 152 Mamuller
 - 152 01 TXZ 01 İnşa Nr'lı Gemi
 - 152 02 TXZ 02 İnşa Nr'lı Gemi
- 159 Verilen Sipariş Avansları
- 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri (TCS 01 İnşa Nr'lı Gemi)
- 252 Binalar
- 253 Tesis Makine ve Cihazlar
 - 253 01 ZTX-777 Kaynak Makinesi
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 257 Birikmiş Amortismanlar
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
 - 258 01 TNZ 07 Nr'lı Gemi
 - 258 02 İnşaat Yapım
 - 258 03 Vinç Ray Alımı
 - 258 04 İskele Yapımı
- 340 Alınan Sipariş Avansları
- 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri (TCS 01 İnşa Nr'lı Gemi)
- 600 Yurtiçi Satışlar
- 601 Yurtdışı Satışlar
- 620 Satılan Mamul Maliyeti
- 622 Satılan Hizmet Maliyeti
- 710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti

Yukarıda yer alan hesaplar genel düzeyde bir gemi inşa faaliyeti için gerekli, üretimle doğrudan bağlantısı olabilecek asgari hesaplar düzeyinde sıralanmıştır. Genel bir işletme faaliyeti çerçevesinde ihtiyaç duyulması zorunlu hesaplar, örneğin 100 Kasa, 102 Bankalar vb. hesaplar ile yansıtma ve fark hesapları (711 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Yansıtma, 721 Direkt İşçilik Ücret Farkları vb.) sıralanmamıştır. Bu nedenle yukarıdaki hesapları çoğaltmak veya bir kısmını elemine etmek elbette mümkündür. Gemi inşa faaliyetiyle doğrudan ilişkili olabilecek bazı hesapların kısa açıklamasına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Sıra No: 1'de yer alan Tekdüzen Hesap Planı'ndan yararlanarak, aşağıda yer verilmiştir.

150 İlk Madde ve Malzeme: Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi,

ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

151 Yarı Mamuller-Üretim: Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

152 Mamuller: Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar: İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

350-359 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar proje bazında "170-178" arası hesaplara paralel olarak düzenlenir.

710 Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri: Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temelini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir.

720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı: Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar.

730 Genel Üretim Giderleri: İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilkmadde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

740 Hizmet Üretim Maliyeti: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir.

5. TÜRK GEMİ İNŞA SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE İŞLEMLERİ

Gemi inşa, bir üretim, imal ve inşa faaliyetidir. Temelini gemi üretim süreci oluşturduğu için üretimin başından sonuna üzerinde en çok durulan kavram üretim maliyeti, ürün maliyeti, olmaktadır. Maliyet, mal ve hizmet elde etmek amacıyla yapılan değer kullanımudur.

Maliyetler çeşitli açılardan değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Yasal işlem açısından, temel maliyet ve ek maliyet; doğal nitelik açısından, malzeme, işçilik, sermaye ve diğer maliyetler; kapasiteden yararlanma açısından, değişken ve sabit maliyetler; üretilen mamullere yüklenme açısından, dolaysız ve dolaylı maliyetler; işlev açısından ise alış maliyeti, işleme maliyeti, üretim maliyeti ve satış maliyeti olarak sıralanabilir (Haftacı, 2006: 45). Gemi inşa maliyetlerini üretim ve satış maliyeti bağlamında aşağıdaki şekilde formüle etmek mümkündür.

Üretim Maliyeti: Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri+Direkt İşçilik Giderleri+Genel Üretim Giderleri

Satış Maliyeti: Üretim Maliyeti+Satış Giderleri

Gemi inşa alanında gerek hukuki yapıları ve gerekse kullanım amaçları birbirinden farklı çok sayıda gemi türünden söz etmek mümkündür. Söz konusu farklı türdeki gemilere ait inşa süreci ve bu süreçte ortaya çıkan malzeme çeşitliliğine dayalı maliyet unsurlarında farklılığın oluşması doğaldır. Bu itibarla gemi inşa faaliyetlerine yönelik maliyet unsurları ve bu unsurlara ilişkin muhasebe işlemleri tanker gemisi örneği üzerinden açıklanmaya çalışılacaktır.

Tanker gemisine ilişkin katlanılacak maliyet unsurlarını; tasarım, model deneyi, çelik tekne, ana makine, yardımcı makineler, sevk sistemleri, geminin denize indirilmesi, boya, boru tesisatı, elektrik donanım, havalandırma tesisatı, yangın sistemi, güverte ekipmanları, mutfak ekipmanları, seyir cihazları, Loyd klaslama, işçilikler vb. şeklinde sıralamak mümkündür. Söz konusu maliyet unsurlarının ayrıntıları ile 18000 DWT büyüklüğünde örnek bir tanker gemi düzeyinde varsayım dayalı maliyet tutarları aşağıda sunulmuştur.

YAPILAN İŞ- MALZEME	TUTAR
Tasarım Maliyeti	300.000,-TL
Model Deneyi	50.000,-TL
Çelik Tekne Maliyeti (sac, profil, artık sac, nesting, sac sertifika)	6.550.000,-TL
Ana Makine Maliyeti	3.400.000,-TL
Yardımcı Makinaların Maliyeti (jeneratör, kompresör, speratör, pompalar, vb.)	3.800.000,-TL
Sevk Sistemleri Maliyeti (dümen, pervane, şaft vb.)	500.000,-TL
Geminin Denize İnmesi	100.000,-TL
Boya Maliyeti (iç, dış)	1.300.000,-TL
Boru Tesisatı Maliyeti	1.800.000,-TL
Elektrik Donanım Maliyeti	2.900.000,-TL
Havalandırma Tesisatı	750.000,-TL
Yangın Sistemi Maliyeti (karbondioksitle, köpükle, su püskürtmeli)	420.000,-TL
Güverte Ekipmanları (zincir, çapa demirleri, can kurtarma, ambar kapakları, vb.)	1.050.000,-TL
Mutfak Ekipmanları	380.000,-TL
Seyir Cihazları Maliyeti (radar, telsiz, uydu, net, radyo, otopilot vb.)	510.000,-TL
Loyd Klaslama Maliyeti	270.000,-TL
Gemi Mühendisleri Odası	25.000,-TL
Bayrak Devleti Ödemeleri	40.000,-TL
İşçi Maaşları Maliyeti	7.000.000,-TL
Sigorta Primleri Maliyeti	2.100.000,-TL
Amortismanlar (tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, haklar, vb.)	3.500.000,-TL
Diğer giderler	180.000,-TL
TOPLAM	36.925.000,-TL

Kaynak: Gebiç, 2010: 7'den uyarlanmıştır.

Gemi inşa faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi üç farklı açıdan ele alınabilir. Bunlardan birincisi, işletmenin bir siparişe bağlı olarak veya kendiliğinden harekete geçerek bir gemi inşa edip satması (yap-sat) veya siparişi yerine getirmesi, ikincisi bir kamu veya özel sektör kuruluşunun siparişi üzerine hakedişe bağlı gemi inşa faaliyeti, üçüncüsü ise işletmenin kendi faaliyetlerinde kullanmak amacıyla gemi inşa faaliyetine girişmesidir. Aşağıda her üç durumla ilgili kısa açıklamalarda bulunularak, konuya ilişkin uygulama örneklerine yer verilecektir.

a. Üretim Bağlamında Gemi İnşa; İşletmenin aldığı bir sipariş üzerine veya genel üretim faaliyeti kapsamında kendiliğinden bir gemiyi inşa ederek satması veya siparişi teslim etmesi durumunu niteler. İnşa edilen gemi mamul kapsamında ele alınacağından maliyeti aşağıdaki hususlardan oluşmaktadır (VUK, Md. 275; Erişti ve Deliceoğlu, 2004: 67-68).

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse (Yardımcı maddeler, bakım-onarım giderleri, aydınlatma ısıtma temizleme giderleri, nakliye giderleri, üretimde kullanılan makine, teçhizat ve demirbaş amortismanları, vergi resim harçlar, fire ve kayıplar ile dolaylı işçilik giderleri),
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)(Birden fazla geminin inşa edilmesi halinde gemilerin hâsılatlarının birbirlerine oranlanarak bu orana göre genel yönetim giderlerinin dağıtımı yapılır.)

Ayrıca gemilerin inşası montaja tabi olduğu için montaj giderlerinin de maliyete ilave edileceği tabiidir. Ayrıca, finansmanda kullanılan kredilerle ilgili faizler ile yabancı paralı kredilerde ortaya çıkan kur farkları da üretim aşamasında maliyete ilave edilmelidir.

Örnek I

Dalgalar Gemi İnşa Sanayi A.Ş. 01.02.2010 tarihinde Deniz-Derya Lojistik A.Ş.'in siparişi ettiği Dz-Dr 001 Nr'lı gemi inşasına başlamış, geminin yapımını 30.11.2010 tarihinde tamamlamıştır. Gemi inşasına ilişkin maliyet unsurları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

İlk madde ve malzeme alımları	25.000.000,-TL
Ana Makine Sac Seyir Cihazları (radar, telsiz, uydu, vb.) Güverte Ekipmanları ...	
Yardımcı madde ve malzeme alımları	7.000.000,-TL
Temizlik Malzemeleri İş Güvenliği Malzemeleri Bakım-onarım Malzemeleri ...	
Direkt işçilik	4.000.000,-TL
Endirekt işçilik	1.500.000,-TL
Diğer giderler (amortisman, vergi, resim harç vb.)	2.500.000,-TL
Satış bedeli	54.000.000,-TL

Çözüm I

t		
150 İlk Madde Malzeme Hesabı		32.000.000,-
150.01. Direkt İlk Madde ve Malzemeler	25.000.000,-	
150.01.01. Ana Makine		
150.01.02. Sac		
150.01.03. Seyir Cihazları		
150.01.04. Güverte Ekipmanları		
150.02. Yardımcı Madde ve Malzemeler	7.000.000,-	
150.02.01. İş Güvenliği Malzemeleri		
150.02.02. Temizlik Malzemeleri		
150.02.03. Bakım-onarım Malzemeleri		
100 Kasa Hesabı		32.000.000,-
İlk ve yardımcı madde, malzeme alımı		
t		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı		25.000.000,-
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı		4.000.000,-
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı		11.000.000,-
730.01. Yardımcı Madde ve Malzemeler	7.000.000,-	
730.02. Endirekt İşçilik	1.500.000,-	
730.03. Diğer Giderler	2.500.000,-	
150 İlk Madde Malzeme Hesabı		
150.01. Direkt İlk Mad. Malz.		
150.01.01. Ana Makine		
150.01.02. Sac		
150.01.03. Seyir Cihazları		
150.01.04. Güverte Ekipmanları		
150.02. Yardımcı Madde ve Malz.		
150.02.01. İş Güvenliği Malz.		
150.02.02. Temizlik Malz.		
150.02.03. Bakım-onarım Malz.		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		
381 Gider Tahakkukları Hesabı		
(veya ilgili hesap/ lar)		
Maliyelerin ilgili maliyet hesaplarına aktarılması		40.000.000,-

t		
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	40.000.000,-	
711 Direkt İlk M. ve Mal. Gid. Yan. Hs.		25.000.000,-
721 Direkt İşçilik Gid. Yansıtma Hes.		4.000.000,-
731 Genel Üretim Gid.Yansıtma Hes.		11.000.000,-
Üretim maliyetinin hesaplanması		
t		
152 Mamuller Hesabı	40.000.000,-	
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı		40.000.000,-
Tamamlanan ürünlerin mamul stoğuna aktarılması		
t		
711 Direkt İlkmadde ve Mal. Giderleri Yansıtma Hesabı	25.000.000,-	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	4.000.000,-	
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	11.000.000,-	
710 Direkt İlkmadde ve Malz. Gid. H.		25.000.000,-
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı		4.000.000,-
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı		11.000.000,-
730.01. Yrd Mad. ve Mal. 7.000.000,-		
730.02. Endirekt İşçilik 1.500.000,-		
730.03. Diğer Giderler 2.500.000,-		
Maliyet ve yansıtılmaların kapatılması		
t		
100 Kasa Hesabı	54.000.000,-	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		54.000.000,-
Yapımı tamamlanan geminin satılması		
t		
620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı	40.000.000,-	
152 Mamuller Hesabı		40.000.000,-
Satılan gemi maliyetinin ilgili hesaba aktarılması		

b. Hakedişe Bağlı Gemi İnşa; Kamu veya özel sektöre ait kuruluşlardan herhangi birisinin siparişi üzerine bir hakedişe bağlanmış gemi inşa faaliyeti bu çerçevede değerlendirilebilir.

Burada işin niteliğini belirleyen hakediş durumudur. Bu tür inşa faaliyetleri birden fazla dönemi ilgilendirme ve altı aydan uzun sürme gibi diğer ilgili özellikleri taşıması durumunda yıllara yaygın inşaat niteliği alır. Söz konusu özelliklerin taşınmaması durumunda ise bir dönemde başlanıp bitirilen faaliyet kapsamında muhasebeleştirilir ve fakat yine hakediş esaslı kayıtlarda izlenir. Bu

örnekte hak edişe dayalı siparişe inşa edilen gemi yapımının yıllara yaygın olduğu varsayılarak muhasebe kayıtları o çerçevede ele alınmıştır.

Bu tür inşa faaliyetlerinde yukarıda sayılan maliyetler dönem içerisinde gerçekleştirildiklerinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanır daha sonra ilgili diğer hesaplara (170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı veya doğrudan iş bitiminde 152 Mamuller) aktarılır. Hakedişler ise 350-359 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı'nda proje bazlı izlenir, işin bitiminde 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

Örnek II

Örnek I'de yer alan veriler bu örnekte de aynen kullanılacak, satış bedeli olan 54.000.000,-TL ise hakediş esaslı olarak iki eşit taksitle tahsil edildiği varsayımı ile çözülecektir. İnşa faaliyetinin yıllara yaygın gerçekleştiği varsayılmıştır.

Çözüm II

t		
150 İlk Madde Malzeme Hesabı		32.000.000,-
150.01. Direkt İlk Madde ve Malzemeler	25.000.000,-	
150.01.01. Ana Makine		
150.01.02. Sac		
150.01.03. Seyir Cihazları		
150.01.04. Güverte Ekipmanları		
150.02. Yardımcı Madde ve Malzemeler	7.000.000,-	
150.02.01. İş Güvenliği Malzemeleri		
150.02.02. Temizlik Malzemeleri		
150.02.03. Bakım-onarım Malzemeleri		
100 Kasa Hesabı		32.000.000,-
İlk ve yardımcı madde, malzeme alımı		
t		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		40.000.000,-
150 İlk Madde Malzeme Hesabı		
150.01. Direkt İlk Mad. Malz.		
150.01.01. Ana Makine		
150.01.02. Sac		
150.01.03. Seyir Cihazları		
150.01.04. Güverte Ekipmanları		
150.02. Yardımcı Madde ve Malz.		
150.02.01. İş Güvenliği Malz.		
150.02.02. Temizlik Malz.		
150.02.03. Bakım-onarım Malz.		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		
381 Gider Tahakkukları Hesabı		
(veya ilgili hesap/lar)		
İnşa maliyetinin ilgili hesaba aktarılması		40.000.000,-

Bu kayıta yer alan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın yerine doğrudan 170 Yıllara Yaygın Onarım Maliyeti Hesabı'nı kullanmak mümkündür. Ancak, örnekte değinildiği gibi inşa faaliyetinin yıllara yaygın olmayıp sadece hakedişe bağlı normal faaliyet döneminde bitirilebilecek bir üretim olması durumunda bu hesabın kullanılacağı gerçeğinden hareketle örnekte iki hesabın bir arada koordineli kullanımını tercih edilmiştir.

t			
100 Kasa Hesabı	27.000.000,-		
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hesabı		27.000.000,-	
Hakediş bedeli 1.taksidinin tahsili			
t			
170 Yıllara Yaygın Onarım Maliyeti Hesabı	40.000.000,-		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıt. Hesabı		40.000.000,-	
Maliyetlerin ilgili hesaba yansıtılması			
t			
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	40.000.000,-		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		40.000.000,-	
Yansıtmanın kapatılması			
t			
100 Kasa Hesabı	27.000.000,-		
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hesabı		27.000.000,-	
Hakediş bedeli 2.taksidinin tahsili			
t			
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hes.	54.000.000,-		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		54.000.000,-	
Hakediş bedelinin ilgili gelir hesabına aktarılması			
t			
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	40.000.000,-		
170 Yıllara Yay. Onarım Mal. Hes.		40.000.000,-	
Satılan gemi maliyetinin ilgili hesaba aktarılması			

c. İşletmenin Kendi Faaliyetlerinde Kullanma Amaçlı Gemi İnşası; İşletmenin gemi inşa faaliyeti, öncelikle, satış amacı taşımayıp, işletmenin kendi faaliyetlerinde kullanılmak esaslı ise bu durumla ifade edilebilir. Bu durumda konu yapılmakta olan yatırımlar çerçevesinde değerlendirilir.

VUK 271’de “inşa edilen gemilerde, inşa giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” ifadesi yer almaktadır. Gemilerin tersanelerde inşa eylemine başlanması ile inşa faaliyetine yönelik bütün giderler, (hammadde, makine teçhizat, işçilik, sürvey, klas ücretleri, vs. –yukarıda ayrıntılı sıralanmıştır-) 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’nda izlenir, geminin tamamlanmasını takiben 254 Taşıtlar Hesabı’na aktarılarak aktifleştirilir. Ayrıca geminin aktife alındığı yılın sonuna kadar ortaya çıkan faiz ve kur farkları gemi maliyetine aktarılır. Daha sonra, izleyen dönemlerde, ortaya çıkan kur farkları ile kredi faizleri ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider de yazılabilir.

Örnek III

Örnek I’de yer alan veriler aynen kullanılacak, ancak işletmenin kendi kullanım amacına yönelik inşa faaliyeti olacağı için satış durumu olmayacaktır.

Çözüm III

t		
150 İlk Madde Malzeme Hesabı		32.000.000,-
150.01. Direkt İlk Madde ve Malzemeler	25.000.000,-	
150.01.01. Ana Makine		
150.01.02. Sac		
150.01.03. Seyir Cihazları		
150.01.04. Güverte Ekipmanları		
150.02. Yardımcı Madde ve Malzemeler	7.000.000,-	
150.02.01. İş Güvenliği Malzemeleri		
150.02.02. Temizlik Malzemeleri		
150.02.03. Bakım-onarım Malzemeleri		
100 Kasa Hesabı		32.000.000,-
İlk ve yardımcı madde, malzeme alımı		

t	
<p>258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı</p> <p style="text-align: center;">150 İlk Madde Malzeme Hesabı</p> <p style="text-align: center;">150.01. Direkt İlk Mad. Malz.</p> <p style="text-align: center;">150.01.01. Ana Makine</p> <p style="text-align: center;">150.01.02. Sac</p> <p style="text-align: center;">150.01.03. Seyir Cihazları</p> <p style="text-align: center;">150.01.04. Güverte Ekipmanları</p> <p style="text-align: center;">150.02. Yardımcı Madde ve Malz.</p> <p style="text-align: center;">150.02.01. İş Güvenliği Malz.</p> <p style="text-align: center;">150.02.02. Temizlik Malz.</p> <p style="text-align: center;">150.02.03. Bakım-onarım Malz.</p> <p style="text-align: center;">257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı</p> <p style="text-align: center;">381 Gider Tahakkukları Hesabı</p> <p style="text-align: center;">(veya ilgili hesap/ lar)</p> <p>Yapımı süren gemi inşa maliyetinin ilgili hesaba aktarılması</p>	<p style="text-align: right;">40.000.000,-</p> <p style="text-align: right;">40.000.000,-</p>
t	
<p>254 Taşıtlar Hesabı</p> <p style="text-align: center;">254.01. Gemiler</p> <p style="text-align: center;">258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hes.</p> <p>Yapımı tamamlanan geminin aktife alınması</p>	<p style="text-align: right;">40.000.000,-</p> <p style="text-align: right;">40.000.000,-</p>

Öte yandan gemi inşanın yan kolu sayılabilecek gemi bakım-onarım konusuna kısa da olsa değinmek yararlı olacaktır. Tersaneye gelen gemilere ilişkin bakım-onarımla ilgili ortaya çıkan harcamalar gider olarak muhasebeleştirilirken, elde edilen hizmet bedeli ise gelir olarak kayıtlara aktarılır. Bununla birlikte bakım-onarıma tabi tutulan gemi, onarımı yapan işletmenin aktifine kayıtlı bir varlık ise değer artırıcı özellikteki gider (kapasite artıran veya geminin ömrünü uzatan bakım-onarım harcamaları) maliyete aktarılmak suretiyle amortismanına tabii tutulur. Değer artırıcı özellikte olmayan harcamalar ise dönemin giderlerine aktarılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Planlama, kontrol, koordinasyon, analiz ve karar verme için bilgi toplama, saklama ve yayma amacıyla bir arada çalışan birbirleriyle ilişkili unsurlar bütünü bilgi sistemi olarak adlandırılır. En eski bilgi sistemi yönetim bilgi sistemidir. Yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi konumundaki muhasebe bilgi sistemi ise işletmelerde, ihtiyaç duyulan bilgileri, ham verileri veya sıradan bilgileri finansal bilgiye dönüştürerek üreten ve ürettiği bilgiyi raporlar aracılığıyla ilgililere sunan bir yapıyı ifade etmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi, bilgi üretimini, işletme içi ve işletme dışı faaliyetlerden aldığı verileri bilgi işlem merkezine aktarmak, aktarılan verilerin çeşitli ilke, standart ve yönergeler gibi birtakım muhasebe düzenlemeleri ışığında

işleme tabi tutulması ve işlemleri kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama gibi aşamalardan geçirerek meydana getirir. Çıktı olarak “üretilen muhasebe bilgisi” analiz ve yorum eşliğinde başta işletme yönetimi olmak üzere tüm ilgililere sunulur.

İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi tarafından gerçekleştirilen bilgi üretim süreci bir örgütlenme yaklaşımı ile yerine getirilir. İnsanların ve fiziksel araç ve imkânların bir işletmenin amacını gerçekleştirecek şekilde düzenlenip hizmete konulması örgütlenme olarak adlandırılır.

İşletme örgütlemesi içerisinde, genelde, mali işler bölümünde yer alan muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesini sağlayacak muhasebe elemanı(ları)nın tespitini, personel örgütlemesini, takiben nesnel açıdan muhasebe örgütlenmesi sağlanır. Nesnel açıdan muhasebe örgütlenmesi, belgelerin, defterlerin, hesap planının, gerekli yazılım ve donanım araçları ile tablo ve formların düzenlenmesini kapsamaktadır. Türk gemi inşa sanayine özgü faaliyetler çerçevesinde, diğer işletmelerden ayırt edici nitelikte, belgeler için; inşaat sözleşmesi, gemi veya su aracı inşa başvuru belgesi, gemi veya su aracı tadilat başvuru belgesi, defterler açısından; puantaj defteri, rölöve defteri, ataşman defteri, yeşil defter, sürveyan defteri, hesap planı açısından ise ağırlıklı olarak kullanılması nedeniyle Türk Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan 150 İlk Madde Malzeme, 152 Mamuller, 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, 253 Tesis Makine ve Cihazlar, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri ile maliyet hesaplarını (710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri veya 740 Hizmet Üretim Maliyeti) örnek düzeyde sıralamak mümkündür.

Gemi inşa alanında gerek hukuki yapıları ve gerekse kullanım amaçları birbirinden farklı çok sayıda gemi türünden söz edileceği için farklı türdeki gemilere ait inşa süreci ve bu süreçte ortaya çıkan malzeme çeşitliliğine dayalı maliyet unsurlarında farklılığın oluşması doğaldır. Genel olarak gemi inşa maliyet unsurlarına örnek olarak, tasarım, model deneyi, çelik tekne, ana makine, yardımcı makineler, sevk sistemleri, geminin denize indirilmesi, boya, boru tesisatı, elektrik donanım, havalandırma tesisatı, yangın sistemi, güverte ekipmanları, mutfak ekipmanları, seyir cihazları, Loyd klaslama, işçilikleri vb. sıralamak mümkündür.

Gemi inşa faaliyetlerinde özellikli işlemlere ait muhasebeleştirilme konusu üç farklı açıdan ele alınabilir. Bunlardan birincisi, işletmenin bir siparişe bağlı olarak veya kendiliğinden harekete geçerek bir gemi inşa edip satması veya siparişi yerine getirmesi, ikincisi bir kamu veya özel sektör kuruluşunun siparişi üzerine hakedişe bağlı gemi inşa faaliyeti, üçüncüsü ise işletmenin kendi faaliyetlerinde kullanmak amacıyla gemi inşa faaliyetine girişmesidir. Çalışmada bu üç durum göz önünde bulundurularak muhasebeleştirme konusu ayrı ayrı açıklanmaya çalışılmıştır.

Konunun devamı niteliğinde, Türkiye’de gemi söküm sanayinin ekonomik analizi ve bu duruma paralel gemi söküm sanayi faaliyetlerinin muhasebe örgütlemesinin unsurları açısından incelenmesi, ayrıca gemi inşa faaliyetlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde değerlendirilmesi ve incelenmesi birer öneri niteliğinde sunulabilir.

KAYNAKÇA

Bakırcı, E. A. ve Özcan, E. 2005. Türkiye’de gemi inşa sanayinin genel yapısı, sorunları ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler. *II. Mühendislik Bilimleri Genç Araştırmacılar Kongresi*, (17-19 Kasım), İstanbul.

Benligiray, Y. 2008. *Uzmanlık Muhasebesi*. Eskişehir: Gazi Kitabevi.

Daştan, A. 2009. Ekonomik kriz dönemlerinde muhasebe bilgi sisteminin işletmelerdeki rolü ve kriz yönetimine katkısı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 28: 57-72.

DDK, 2008. Araştırma ve inceleme raporu: *Tersanecilik Sektörü ile İş Sağlığı ve Güvenliği Açısından Tuzla Tersaneler Bölgesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Ankara.

Doğanay, İ. 2004. *Türk ticaret kanunu şehri*. İstanbul: Beta Yayınevi. 3. Cilt.

Durmuş, A. H. ve Arat M. E. 2004. *İşletmelerde muhasebe örgütlenmesi*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, Nr: 528/762.

Erişti, M. ve Deliceoğlu A. 2004. Gemilerin vergi usul kanunu, sermaye piyasası kanunu ve IAS'e göre değerlemesi ve gemilerde enflasyon düzeltmesi, *Vergi Dünyası*, 275: 65-78, www.hud.org.tr (20.07.2010).

Gebiç, H. 2010. Yatırım projesi değerlendirmesi: Tanker gemisi. *Yayınlanmamış Lisans Bitirme Tezi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi. Gemi İnşaatı ve Gemi Makineleri Mühendisliği Bölümü. Trabzon.

GİSBİR, 2008. *Türkiye gemi inşa sanayi sektör raporu*. İstanbul.

Günay, D. 2002. *Gemi inşa sanayi sektör araştırması*, Ankara: Türkiye Kalkınma Bankası AŞ. SA-02-3-7.

Haftacı, V. 2006. *Maliyet muhasebesi*. İstanbul: Avcı Ofset.5. Baskı.

Karacaer, S. ve İbrahimoğlu, N. 2003. İşletme yönetiminde muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol, verimlilik ilişkisi ve önemi. *Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1: 211-228.

Odabaşı, Y. 2010. <http://www.gidb.itu.edu.tr/staff/odabasi/gmg/week11.pdf>, (06.07.2010).

Örten, R. ve diğ. 2008. *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları uygulama ve yorumlar*. Ankara: Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı.

Sürmen, Y. 2010. *Muhasebe – I*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Sürmen, Y. ve Daştan, A. 2004. *Sürmene – Yeniay ve Çamburnu yöresinde gemi yapım potansiyeli*. Trabzon: Karadeniz Genç İşadamları Derneği. Nr: 5.

TÜRMOB 1993. *Muhasebenin temel kavramları ve tekdüzen hesap planı*, Ankara: Yayın Nr: 6.

Resmi Gazete. 2005. TMS-11: *İnşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı hakkında tebliğ*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 25978.

Resmi Gazete. 1956. *Türk Ticaret Kanunu*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 9353.

Resmi Gazete. 2011. *Türk Ticaret Kanunu*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 27846.

Resmi Gazete. 1961. *Vergi Usul Kanunu*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 10703 – 10705.

Resmi Gazete. 1978. *Denizde çatışmayı önleme tüzüğü*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 16273.

Resmi Gazete. 2006. *Yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararın uygulanmasına ilişkin tebliğ*, Ankara: Başbakanlık Basımevi. 2006/3.

Resmi Gazete. 2007. *Yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararın uygulanmasına ilişkin 2006/3 sayılı tebliğ’de değişiklik yapılmasına ilişkin tebliğ*. Ankara: Başbakanlık Basımevi. Tebliğ No: 2007/1.

<http://www.denizcilik.gov.tr> (03.05.2010).

<http://www.gisbir.com.tr> (20.05.2010).

<http://www.serki.com/index.php?bolumsec=terimler&id=a90rra> (06.09.2010).

<http://www.tuik.gov.tr> (27.06.2010).