MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 412

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 363

Dr. Muhsin TOKGÖZ

ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN TÜRK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

(Doktora Tezi)

İstanbul — 1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 412

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 363

Dr. Muhsin TOKGÖZ

ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN TÜRK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

(Doktora Tezi)

İSTANBUL — 1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

FATİH YAYINEVİ MATBAASI
Ali Baba Türbe Sok. 21/3 Tel.: 527 23 72
İSTANBUL — 1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Bu çalışma Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yapılmış olan bir doktora tez çalışmasıdır. Çalışma 11 Mart 1983 tarihinde Prof Dr. İsmail ÖZASLAN, Prof. Sedat ÜNALAN, Prof. Dr. Osman TEKOK,, Doç. Dr. Vural AKARÇAY ve Doç Dr. M. Ali CANOĞLU'ndan oluşan jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ ... 1

1. ULAŞTIRMAYA GENEL BAKIŞ ... 5

10. ULAŞTIRMA ... 5

100. Ulaştırmanın Tanımı ... 5
101. Ulaştırmanın Tarihsel Gelişimi ... 6
102. Ulaştırmanın Ekonomideki Yeri ... 7
103. Ulaştırmanın Sosyal Etkileri ... 10
104. Ulaştırmanın Siyasal Etkileri ... 10
105. Ulaştırmanın Özellikleri ... 11

1050. Altyapı Özelliği ... 11
1051. Taşıt Özelliği ... 12
1052. Talep Özelliği ... 12

11. ULAŞTIRMA SİSTEMLERİ ... 14

110. Demiryolu Ulaştırması ... 15
111. Denizyolu Ulaştırması ... 16
112. Karayolu Ulaştırması ... 17
113. Havayolu Ulaştırması ... 18
114. Boru Hattı Ulaştırması ... 19
115. Diğer Ulaştırma Sistemleri ... 20

2 «ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI» VE TÜRKİYE ... 23

20. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK ... 23
21. ULUSLARARASI KARAYOLU TAŞIMACILIĞI ... 25

210. Uluslararası Karayolu Yolcu (İnsan) Taşımacılığı ... 26
211. Uluslararası Karayolu Yük (Eşya) Taşımacılığı ... 26

22. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI ... 27

220. Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığının Türk Ekonomisindeki Yeri ... 29
221. Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığının Türkiye Açısından Yararları ve Sakıncaları ... 33

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

222. Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığında Türk İşletmeleri ve Sorunları ... 36

2220. Teorik Sorunlar ... 36
2221. Pratik Sorunlar ... 41

3. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN TÜRK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU ... 47

30. ORGANİZASYONA GENEL BAKIŞ ... 47

300. Organizasyonun Tanımı ... 47
301. Organizasyonun Temel İlkeleri ... 48
302. Organizasyon Türleri ... 50
3020. Düşey Organizasyon ... 51
3021. Kurmay Aşamalı Organizasyon ... 51
3022. Fonksiyonel Organizasyon ... 51

31. MUHASEBE ORGANİZASYONUNA GENEL BAKIŞ ... 52

310. Muhasebe Organizasyonunun Tanımı ... 52
311. Muhasebe Organizasyonunun Öğeleri ... 55
3110. Belgeler ... 55
3111. Hesap Planı ... 56
3112. Defter Sistemleri ... 67
3113. Personel ... 67

32. TÜRKİYE'DEKİ ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN İŞLETMELERİN MUHASEBE ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA ... 68

320. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Belgeler ... 68
3200. Doğal Belgeler ... 70
3201. Yapay Belgeler ... 77
321. Genel Hesap Planı Önerisi ve Açıklaması ... 79
3210. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Hesap Planlarından Örnekler ... 79
3211. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Hesap Planlarının Eleştirilmesi ... 83
3212. Türk İşletmeleri İçin Genel Hesap Planı Önerisi ... 85
3213. Önerilen Genel Hesap Planındaki Hesap Sınıf ve Gruplarının Açıklaması ... 100
322. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Defter Sistemleri ... 135
323. Personel ... 136

33. ÖRNEK OLAY ... 137

4. SONUÇ ... 145
5. YARARLANILAN KAYNAKLAR ... 147

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KISALTMALAR

CI	:	Cost + Insurance : «Mal Bedeli Sigorta» Satış
CIF	:	Cost + Insurance + Freight : «Mal Bedeli, Sigorta, Navlun» Satış
CMR	:	International Carriage of Goods by Road : Malların Uluslararası Taşınması Üzerine Konvansiyon
DBYKP	:	Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı
DİE	:	T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	:	T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı
FOB	:	Free on Board : «Gemide Teslim» Satış
IRU	:	International Routier Union : Uluslararası Karayolu Ulaştırma Birliği
İAV	:	İktisadi Araştırmalar Vakfı
KUGM	:	T.C. Ulaştırma Bakanlığı Karayolları Ulaştırma Genel Müdürlüğü
TIR	:	Transport International Routier : Uluslararası Karayolu Ulaştırması
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UKİ	:	T.C. Ulaştırma Bakanlığı Ulaştırma Koordinasyonu İdaresi
UND	:	Uluslararası Nakliyeciler Derneği
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GİRİŞ

Uluslararası ticaretin gelişmesinde en büyük pay hiç kuşkusuz ulaştırma sistemlerinindir. Ulaştırma sistemlerinin iyi bir şekilde organize edilmeleri gereği de bu gelişen uluslararası ticaretten kaynaklanmaktadır. Çağlar boyunca süregelen uluslararası mal ve hizmet alış-verişi, ulaştırma teknolojilerinin de değişiklikler göstermesine neden olmuştur ve olmaktadır.

Dış ticarete konu olan malların nitelik ve niceliklerine göre, tercih edilen ulaşım sistemi de farklılıklar göstermektedir. Günümüzde zaman unsuru da dış ticarette önemli bir rol oynamaktadır. Sürat gerektiren malların bir yerden diğer bir yere taşınmasında da en ekonomik ulaşım sistemlerinden biri olarak, karayolları üzerinden yapılmakta olan taşımacilık, ilk sırada yer almaktadır. Bu sistem sayesinde mallar, karayolu ağının bulunduğu her yere, en kısa zamanda ulaştırılabilmektedir.

Türkiye'de de son yıllarda hızla artan dış ticaret faaliyetleri, işletmeleri karayolu ulaşımına önem vermeye adeta zorlamıştır. Alınan teşvik kararları ile cazip hale getirilen bu iş kolunda giderek artan sayıda işletme yer almaktadır.

İhraç ve ithal malları taşımacılığı dışında, ülkenin coğrafî konumu nedeniyle, Batı ile Ortadoğu ülkeleri arasında yoğun bir şekilde devam etmekte olan transit mal taşımacılığı ile ülkemiz limanlarından yine Ortadoğu ülkelerine yapılan transit mal taşımacılığı, bu ulaştırma sisteminin gelişmesi yanında, önemli miktarlarda da döviz girdisi sağlanmasına neden olmaktadır.

Belirtilen nedenler ile artan iş hacmi, işletmeleri de kapasitelerini genişletmeye zorlamıştır. Teşvik kararları ile ithal izni verilen araçlar, yerli üretimin de desteği ile artan kapasite gereksinimini karşılamaya çalışmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kapasitenin artırılması gereksinimi, işletmeleri şahıs ortaklıklarından sermaye ortaklıklarına dönüştürmektedir. Bu işkolunda faaliyet göstermekte olan işletmelerin yaklaşık % 44'ü sermaye ortaklıklarıdır. İşletmelerin sermaye ortaklıklarına dönüşmesi ve iş hacimlerinin artması, hiç kuşkusuz işletme yöneticilerinin karar almada gereksinme duydukları bilgilerin sağlanmasında en büyük desteği muhasebeyi ön plana çıkarmaktadır.

Uluslararası karayolu yük taşımacılığı yapan işletmeler, bu faaliyetlerini istenilen düzeyde sürdürebilmek için, yurt içi ve yurt dışı ilişkilerde, iyi bir organizasyona sahip olmalıdırlar. İyi bir organizasyon da, ancak gerekli hesap planını uygulayabilen bir muhasebenin varlığı ile olanaklıdır.

«Uluslararası Karayolu Yük Taşımalıcığı Yapan Türk İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu»nun tez konusu olarak seçilmesinin nedeni, Türkiye'de bugüne kadar ulaşım sistemlerinde, muhasebe organizasyonunun gerekliliğine yeterince önem verilmemiş olmasıdır.

Tez üç ana bölümden oluşmaktadır:

Birinci Bölümde; ulaştırma, ulaştırmanın tarihsel gelişimi, ekonomideki yeri, özellikleri, sosyal ve siyasal etkileri ile ulaştırma sistemleri konuları genel hatlarıyla incelenmektedir.

İkinci Bölümde; uluslararası taşımacılık kavramı ile ulaslararasında karayolu üzerinden yapılan yolcu ve yük taşımasına değinilmekte, tez konusunun temelini oluşturan uluslararası karayolu yük taşımacılığının Türk ekonomisi içindeki yeri araştırılmakla birlikte, Türkiye açısından yarar ve sakıncaları kısaca açıklanmaktadır. Ayrıca bu hizmeti yerine getiren ve araç parkı açısından Avrupa'da önemli bir yeri olan işletmeler ile sorunları üzerinde durulmaktadır.

Üçüncü Bölüm; tezin ağırlık noktasını oluşturmaktadır. Önce organizasyonun tanımı, ilkeleri ve türleri gözden geçirilmekte, muhasebe organizasyonu ile öğeleri kısaca açıklanmaktadır. Daha sonra, Türkiye'de bu hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler arasından kura ile saptanan ve tüm sektörü temsil edebilecek işletmelerden bazılarının hesap planları eleştirilerek, muhasebe organizasyonlarındaki eksiklikleri tamamlayacağı tahmin edilen bir genel hesap planı önerilmekte ve hesap sınıflarıyla hesap grup-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ları hakkında açıklamalar yapılmaktadır. Ayrıca bu işletmelerde kullanılan muhasebe belgeleri, defterler ile muhasebe organizasyonunun akışını sağlayacak beşerî öğe olan personel kavramına değinilmektedir.

Böylece, muhasebe organizasyonunun öneminin bu tür işletmeler için de geçerli olduğu, işletmeler arasında tekdüzeliğin sağlanmasının gerekliliği, vurgulanmaya çalışılmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1. *ULAŞTIRMAYA GENEL BAKIŞ*

Bu bölümde taşımacılığın kaynağı olan ulaştırma kavramı ve ulaştırma sistemleri hakkında genel açıklamalarda bulunulacaktır.

10. ULAŞTIRMA

Burada önce ulaştırmanın tanımı yapılacak, sonra da ulaştırmanın tarhisel gelişimi, ekonomideki yeri, sosyal ve siyasal etkileri ile özellikleri üzerinde durulacaktır.

100. ULAŞTIRMANIN TANIMI

Çeşitli açılardan tanımlamaları yapılan ulaştırma, en genel anlamıyla; insanların, eşyaların ve haberlerin yer değiştirmesidir[1].

Ekonomik açıdan ulaştırma, insan ve eşyanın, gereksinimleri karşılamak bakımından, zaman ve yer faydası sağlayacak şekilde yer değiştirmesini olanaklı kılan bir hizmettir.

O halde, ulaştırma sadece insan ve eşyanın bir yerden diğer bir yere taşınması anlamına değil, bu taşıma anında zaman ve yer faydası sağlaması anlamına da gelmektedir.

Gereksinmeleri karşılamak amacıyla insan ve eşyanın yer değiştirmesinden ifade edilmek istenilen, bu yer değiştirmenin, mal ve hizmet üretmek amacıyla yapılması, gerekliliğidir.

---

(1) FALLER, Peter, Verkehrsbetriebslehre, Teil I, Wist Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Nr 6, Juni 1979, s. 249. Burada Barda'nın, modern ulaştırma kitaplarında haber ulaştırmasının, genel ulaştırma kavramı dışında bırakıldığını belirttiğine değinmekte yarar vardır. BARDA, Süleyman, Ulaştırma Ekonomisi, Ders Notları, s. 5.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bir başka tanımlamaya göre ise ulaştırma; bir yarar sağlamak üzere kişilerin ve eşyaların elverişli, ekonomik, hızlı ve güvenli olarak yerlerini değiştirmesidir[2].

Bu tanımlamada, ulaştırmanın elverişli, ekonomik, hızlı ve güvenli olması gerekliliği de vurgulanmaktadır.

Ulaştırma mademki, mal ve hizmet üretmek amacıyla ortaya çıkmaktadır, o halde ekonomi ile de yakın ilişki içerisinde bulunmaktadır.

101. ULAŞTIRMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ

Toplumsal olayların temel nedenlerini anlayabilmek için tarihsel yaklaşımdan hareket etmek gereklidir.

Ulaşım, insanların topluluklar halinde yaşamaya başladıkları günden bugüne kadar toplumsal yaşamın ayrılmaz bir parçası olmuş, toplumların gelişmesiyle de aynı paralelde gelişmeler göstermiştir.

Toplumun en küçük birimi olan aileler halinde yaşayan ilk insanlar, avcılık yapabilmek için patikalardan yararlanmışlar, ticaret, savaş ve istilalar nedeniyle doğal yolları kullanarak uzak mesafelerle bağlantı kurmaya başlamışlardır.

Ticaret, tarım ve hayvancılığı geliştirmiş, dolayısıyla üretim alanları genişletilmiş; emek gücüne olan ihtiyaç da köleliği başlatmıştır. Köle çalıştırmanın yaygınlaşması sonucunda feodalizme geçilmiş, bu arada da tekerlekli araçların kullanılışı ile ilk yollar ortaya çıkmıştır. İsviçre'nin göl köyleri sokakları ve Roma yolları ilk yollardan sayılmaktadır[3].

1492'de Amerika kıtasının keşfi ile dünya ticareti büyük boyutlara ulaşmış, diğer taraftan İpek ve Baharat Yollarının ulaşıma açılması, sömürgelerin çoğalması, tekerlekli araçların geçeceği yolların yapımını hızlandırmıştır.

---

(2) ATALAY, Şekip, «Enflasyon Karşısında Ulaştırma Yatırımlarına Verilmesi Gereken Model», Ulaştırma Bakanlığı, Ulaştırma Koordinasyonu İdaresi (UKİ), Sayı 2, Haziran 1975, s. 1.

(3) KARİKUTAL, Nesim, Karayolları Bülteni 1978, Sayı 344.
TÜMERTEKİN, Erol, Ulaşım Coğrafyası, İst., 1976, s. 278.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1789 Fransız İhtilâlinden sonra feodalizm yerini kapitalizme bırakmış ve makinalaşma hızla tüm dünyaya yayılmıştır. Bunun yanında buhar gücünün gelişmesi tüm ulaşım sistemlerini etkilemekte, ancak ağırlık demir ve denizyollarında yoğunlaşmaktadır. Buharlı gemiler ve trenlerin hizmete girmesi ile de şehirlerin gelişmesinde ve ulaştırmada yeni bir çığır açılmaktadır. Demir ve kömür madeni bol olan İngiltere başta olmak üzere birçok ülkede endüstri hızla gelişmektedir.

19. yüzyılda İngiliz Thomas Telford ve John Mc Adam'ın «Makadam» adını verdikleri yollar ve daha sonra da stabilize yollar hızla çoğalmış[4]; bunları tekniğe uygun asfalt ve diğer kaplamalı yollar izlemiştir.

Böylece, deniz, demir ve karayolu; 20. yy. başlarında da havayolu ulaştırması önem kazanmaktadır. «Bugünkü motorlu taşıtlar, tekerlekli taşıtlardan sayıldığı gibi, pervaneler de elisel tekerlek kabul edilerek vapurların, uçakların da tekerlekli taşıtlardan sayılabileceği görülmektedir»[5]. Böylece ulaştırmanın 5.000 yıldan fazla bir süre ile tekerlek çağını yaşadığı ve ancak tepkili uçaklar, uzay araçları, nükleer enerjinin kullanıldığı araçlar ile yeni bir dönemin başlamış olduğu görülmektedir.

102. ULAŞTIRMANIN EKONOMİDEKİ YERİ

Ulaştırmanın, tanımı itibarıyla üretken olma niteliği, fayda yaratmasından kaynaklanmaktadır. Yaratılan fayda zaman ve yer faydasıdır.

Ulaştırmanın zaman faydası, insanların ve eşyaların istenildiği anda, istenildiği yerde bulundurulabilmesi sonucunda meydana gelmektedir.

Birçok malın faydası zaman unsuruyla ölçülebilmektedir. Taze sebze ve meyvelerin tazeliğini koruyabilmeleri, ekonomik değerlerinden kaybetmemeleri, ancak zamanında bir yerden (tarladan) başka bir yere (pazara) taşınmasıyla olanaklıdır. Balık, gazete gibi mallarda da gecikmeler değer kaybına yol açmaktadır.

---

(4) TÜMERTEKİN, Erol, a.g.e., s. 283.
(5) KUTLU, Kemal, Trafik Tekniği, İstanbul, 1976, s. 7.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Toplu üretim yapılan sanayilerde üretim, yan sanayi ürünlerinin zamanında ana üretici işyerlerine ulaştırılabilmesiyle, gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumun tersi meydana geldiğinde kaybedilen zamanın neden olduğu zararlar, ulaştırmanın önemini ortaya çıkarmaktadır.

Ekonominin temel amaçlarından biri de, mevcut ve kıt olan kaynaklar (üretim faktörleri) ile sonsuz olan insan gereksinmelerini karşılamak, onun refah düzeyini yükseltmektir. Bu da, ancak üretimle olanaklıdır.

Üretimin ana öğesi hammaddedir. Hammaddelerin doğal kaynaklarında bulunuşu, onlara ulaşmayı gerektirmektedir. Hammaddelerin kaynaklarından alınıp, mamul hale getirilip pazara gönderilmesi, ulaştırma faaliyeti ile bu maddeler üzerinde yaratılan yer faydasını belirtmektedir.

Yaratılan bu iki fayda sayesinde, insanlar gereksinim duydukları malları, arzu ettikleri zaman ve yerde elde edebilmektedirler.

Sanayileşmenin hızlanmasında yine en etkili öğe ulaşımdır. Üretim yerlerinin, hammadde, yakıt-enerji, alet ve makina, pazarlar ve insan gücü ile olan sıkı işbirliğinde ve bunların yanında hükümet politikası, maliye, millî savunma, haberleşme ve yayın ile üretim, dağıtım, tüketim arasında ulaştırmanın ne derece önemli bir rol oynadığı herkesçe bilinmektedir.

Ulaştırma ve ekonomi hem birbirlerini tamamlayıcı, hem de birbirlerini teşvik edicidir. Şöyle ki; ulaştırma ekonomiyi hızlandırmakta, ekonomik gelişme de ulaştırma sistemlerini teşvik etmektedir.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan sanayi - ulaştırma ilişkisini, aşağıdaki şekilde göstermek olanaklıdır[6].

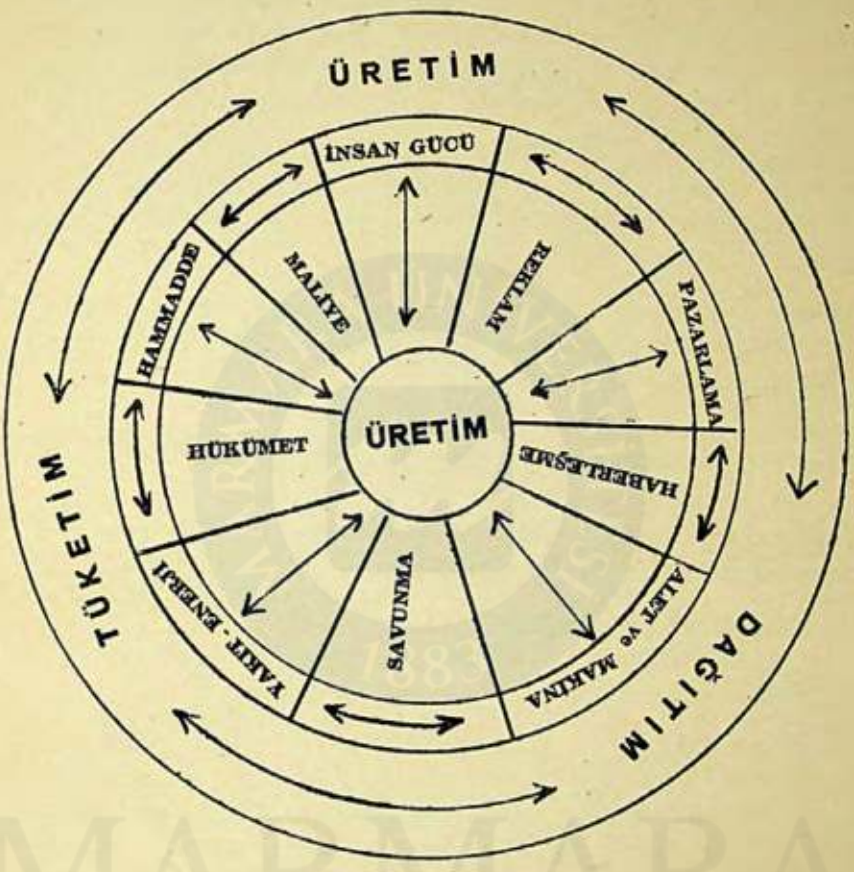
İngilizlerin bir atasözü vardır : «Ticaret, bayrağın peşinden gider.» Burada bayrak, bir anlamda (gemi için söylenmiş olmasına karşın) ulaştırmayı simgelemektedir. Dolayısıyla, ticaretin varlığı ve etkinliği ulaştırmayla bağımlıdır.

Ulaştırma, bir anlamda ekonominin dinamosudur : Ulaştırma dış ticareti etkilediği gibi, yeni pazarların bulunmasına ve mevcut pazarların geliştirilmesine yardımcı olur.

---

(6) CEYHUN, Ekrem, «Türkiye'de Ulaştırma Sorunları», UKİ, Sayı 1, Kasım 1973, s. 3.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



ŞEKİL

Ulaştırma sistemleri çeşitli ve yeterli olan ekonomiler, dış ticaretlerini sürekli geliştirirler. Nitekim İngiltere, Almanya, Hollanda gibi ekonomilerin pazar savaşındaki üstünlükleri, değişik ve yeterli ulaşım sistemlerine sahip olmalarında yatmaktadır.

Dış ticaretini geliştirmek isteyen her toplum, önce yeterli, seçenekli, dış pazarlara dönük, sürekli, düzenli ve düşük maliyetli bir ulaşım ağı oluşturmak zorundadır. Ulaşım ağı yeterli, seçenekli, düzenli ve sürekli olan ekonomiler, pazarlardaki fiyat dalgalanmalarını (ulaşımdan dolayı) en aza indirebilmektedir[7]. Örneğin, İngiltere'de

(7) AKTEN, Necmettin, «Yeterli Ulaşım İhraç Malını En İyi Şekilde Değerlendirir», İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, Ocak-Mart, 1978, s. 70.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ulaşım seçeneklerinin yeterli düzeyde olması, ulaşım sistemlerinden birinde bir fiyat artış eğilimi olması halinde, diğer sistemlerin devreye girmesine neden olmakta ve fiyat dalgalanmaları anında önlenebilmektedir.

Günümüzde büyük bir pazar payı savaşı süregelmektedir. Pazar payını ele geçirmenin asgarî koşulunun, sürekli ,ucuz ve güvenilir ulaştırma olduğu, toplumlar tarafından artık kabul edilmiş durumdadır.

Dış ticaretin önemli bir bölümü de bilindiği gibi ihracattır. İhracatın uluslararası nitelik taşıması, ulaştırma hizmetlerinin de aynı nitelikte olmasını gerektirmektedir.

103. ULAŞTIRMANIN SOSYAL ETKİLERİ

Ulaştırmanın, toplum üzerinde ekonomik etkiler dışında, sosyal etkileri de bulunmaktadır. Bu sosyal etkiler;

— Nüfusun yayılmasına,
— Kültür düzeyinin yükselmesine,
— Hayat düzeyinin, yaşama şeklinin değişmesine,

neden olmaktadır.[8].

Ulaştırmanın sistemli şekilde gelişmesi, nüfusun ülke içinde hareket etmesini sağlamakta, köyü şehire yaklaştırmaktadır. Kültür, fikir ve düşünce alış-verişi artmakta, ticaret, dolayısıyla sosyal ilişkiler gelişmekte, şehirleşme hızlanmaktadır. Toplu üretim, düşük fiyat, geniş dağıtım, hayat standardını yükseltmektedir. Son zamanlarda turizmin canlanmasında da ulaşımın yaygınlaşmış olması büyük rol oynamakta, bu da kültür düzeyinin, uluslararası ilişkilerin arzu edilen yönde gelişmesini sağlamaktadır.

104. ULAŞTIRMANIN SİYASİ ETKİLERİ

Yukarıda sayılan ekonomik ve sosyal etkileri yanında ulaştırmanın siyasî etkilerinin de olduğu bilinen bir gerçektir. Millî Birliğin kuvveltendirilmesinde ve Millî Savunmanın sağlanmasında ulaşı-

(8) BARDA, Süleyman, a.g.e., s. 97.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

mın rolü tartışılamayacak kadar önemlidir. Mal ve hizmet üretimi, işbölümünü, uzmanlaşmayı gerektirmektedir. Coğrafî işbölümünün, serbest ticaret ve sanayiin gelişmesi, sosyal dayanışmayı geliştirmekte ve sonuç olarak rasyonel ulaştırma sistem veya sistemleri Millî Birliği kuvvetlendirmektedir. Özellikle savaş anlarında, Millî Savunmanın sağlanabilmesi için gerekli olan askerî malzeme ve askerî birliklerin, belirlenen yerlere en kısa zamanda ulaşabilmesi yine ulaştırma sistem veya sistemlerinin durumuna bağlıdır.

105. ULAŞTIRMANIN ÖZELLİKLERİ

Tüm diğer sektörler gibi ulaştırma sektörü de bazı temel özelliklere sahip bulunmaktadır. Bu özellikleri 3 ana grupta toplamak olanaklıdır[9].

1050. Altyapı Özelliği,
1051. Taşıt Özelliği,
1052. Talep Özelliği,

Bu özellikleri kısaca görelim :

1050. Altyapı Özelliği

Ulaştırma sektörünün altyapısını ,demiryolları, karayolları, hava limanları, deniz limanları, köprüler ile diğer tesisler oluşturmaktadır.

Sayılan bu sabit tesislerin yapımı oldukça pahalıdır ve bazı istisnalar dışında devlet tarafından gerçekleştirilebilmektedir.

Ulaştırma sektörünün altyapıları diğer sektörlerle karşılaştırılamayacak kadar uzun ömürlüdür. Bu tesislerin son derece uzun yaşam sürelerine sahip olması, bunların ekonomik anlamda eskimelerinden önce teknolojik yönden eskimelerine neden olmaktadır[10].

Bir ulaştırma altyapısının ekonomik yönden eskimesi, ancak o altyapının yerine yapılacak olan yenisinden büyük üstünlükler bekleniliyorsa söz konusu olmaktadır. Üstünlük sağlanamayacaksa, tesisin ekonomik açıdan eskimiş olmasından söz edilemez.

---

(9) SEZGİN, Orhan, Sanayileşme-Ulaştırma İlişkisi ve Türkiye'de Karayolu-Demiryolu Ulaşımı, Docentlik Tezi, İst., 1980, s. 1.
(10) THOMSON, J.M., Modern Transport Economics, 1974, s. 44.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ulaştırma altyapılarının alternatif kullanımları azdır ya da hiç yoktur[11].

Bu alt yapı tesislerinin başka amaçlarla kullanılması, özellikle demiryollarında olanaksızdır. Belirtilen bu nedenle adı geçen yatırımların, gerekli alanlara yapılması için özen gösterilmesi zorunludur. Aksi halde bu yatırımlardan geri dönmek, hatalı kurulan bir işletmeyi (fabrikayı) kapatmak kadar kolay olmayacaktır.

Bir altyapının, ulaştırma sektörü dışındaki sektörlerde sonradan genişletilme olanağı bulunabilmesine karşın, ulaştırma sektöründe bu genişletilme işlemi ya çok pahalı ya da olanaksızdır. O halde, bu tür yatırımlar, özellikle gelecekteki ulaştırma talebinin karşılanabilmesi için gerekli olan kapasite dikkate alınarak yapılmak zorundadır.

1051. Taşıt Özelliği

Ulaştırma sektörü, bilindiği gibi bu hizmetini gemi, tren, uçak, kamyon ve benzeri araçlarla yerine getirmektedir. Bu araçlar hareketli tesisler olarak isimlendirilmektedir.

Ulaştırma sektörünün hareketli tesisleri, altyapı tesislerinin tam tersi, özellikler taşımaktadır. Hareketli tesislerin yapım maliyetleri, altyapı maliyetleri yanında ihmal edilebilir niteliktedir. Sabit tesislerin realize edilmesini genellikle devlet üstlenebilirken, hareketl tesisleri (otomobil, tekne, uçak vb) insanoğlu kendi olanaklarıyla elde edebilmektedir. Bu hareketli tesislerin ömürleri, altyapı tesislerine göre son derece kısadır. Asırlık altyapı tesislerinin yanında, hareketli tesislerin ömürleri karşılaştırılamayacak kadar önemsiz bulunmaktadır.

Fırsat maliyetleri açısından avantajlı olan yine hareketli tesislerdir. Çünkü, bu araçların kendilerine gereksinme duyulmayan yerlerden, talep edildikleri yerlere geçme olanakları bulunmaktadır.

1052. Talep Özelliği

Ulaştırmada talep, mal ve hizmet talebinden farklı olarak, toplam

---

(11) PEGRUM, Dudley F., Transportation Economics and Public Policy, 1973, s. 136.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

trafik hacminin, alternatif ulaşım türleri arasındaki dağılımını yansıtmaktadır[12].

Kişinin, mevcut ulaşım türleri arasından birini diğerine tercih etmesinin nedeni, sadece kişinin satınalma gücü ve/veya sunulan hizmetin, alternatifleri karşısındaki fiyatı değildir. Çünkü, kişinin hizmet karşılığında ödemeye razı olduğu maliyete ek olarak, zaman, güvenlik, konfor gibi öğeleri de gözönüne alacağı kesindir.

Ulaştırma talebini belirleyen öğeler genel olarak 4'e ayrılmaktadır[13].

— Fiyat,
— Gelir düzeyi ve nüfus,
— Kullanıcı (tüketici) maliyeti,
— Diğer değişkenler.

Fiyatın talep üzerindeki etkisi, talebin fiyat değişmeleri karşısında gösterdiği esneklik derecesi ile ölçülmektedir.

Mevcut ulaştırma sistemleri içinde, aynı hizmeti sağlayan sistemlerden birindeki fiyat değişiklikleri doğal olarak diğer sistemlere olan talebi etkileyecektir. Yani, rakip sistemlerden (demiryolu-karayolu) birine olan talep, diğer veya diğerlerine olan talebi düşürmektedir. Ancak yine de kısa dönemde fiyatlar hemen talebi etkileyemez; aradan belirli bir sürenin geçmesi gereklidir. Bu da kısa dönemde fiyatın talep üzerindeki etkisinin önemli olmadığını göstermektedir.

Uzun dönemde ise talep daha esnektir. Çünkü, uzun dönemde faaliyet türlerinin veya teknolojinin değişmesi olasılığı daha fazladır. Örneğin, ulaştırma güçlüğü ve yüksek maliyetler karşısında, insanlar işyerlerine yakın yerlerde oturmayı tercih etmektedirler.

Gelir düzeyi ve nüfus miktarının da ulaştırma talebi üzerinde etkileri bulunmaktadır. Gelir düzeyinin artması sonucunda ekonomik ve toplumsal faaliyetler gelişmekte ve ulaşım hizmetine talep artmaktadır. Gelir düzeyinin artması bir olguyu daha ortaya çıkarmaktadır. Bu da, gelir arttıkça bazı alt sistemlere olan talebin azalmasıdır. Örneğin, gelir arttıkça otobüse olan talep azalmaktadır.

---

(12) SEZGİN, Orhan, a.g.e., s. 7.
(13) SEZGİN, Orhan, a.g.e., s. 9.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ulaştırma ile nüfus birbirlerini karşılıklı olarak etkilemektedir. Çünkü, ulaştırma hizmetinin yeterli düzeyde olması, nüfusun belirli alanlarda toplanmasına, nüfusun artması da ulaşım talebinin artmasına neden olmaktadır.

Kullanıcının (tüketicinin) ulaştırma maliyetine ek olarak, zaman kaybı, tehlike ve rahatsızlık gibi öğelerden oluşan kullanıcı maliyetine de katlanması gerekmektedir ki, bu kullanıcı maliyeti ulaştırma talebini belirleyici bir nitelik taşımaktadır[14]. Kullanıcı maliyetleri, bu hizmetlerden yararlananlara farklı şekilde etki etmekte, dolaylı olarak kullanıcıların çeşitli ulaştırma sistemlerine olan talepleri değişiklik göstermektedir. Çünkü, kimi kullanıcı için hız öğesi önem taşımakta iken, kimi için güven ve ucuzluk öğeleri ön plana çıkmaktadır.

Ulaştırma hizmetleri talebine;

— Ülkenin askerî, ekonomik ve diğer politikaları,

— Yerin konumu

gibi öğeler de etki etmektedir. Ancak, bu tür öğelerin ulaştırma talebi üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkilerini ölçmek olanaksız bulunmaktadır.

11. ULAŞTIRMA SİSTEMLERİ

Ulaşıma konu olan objelerin bir yerden diğer bir yere ulaştırılması görevi, çeşitli sistemler yardımıyla gerçekleştirilmiştir ve teknolojik gelişmelerle birlikte günümüzde de gerçekleştirilmektedir. Ulaştırma sistemleri, ulaştırma gereksinimi ortaya çıktığı andan itibaren var olmuş ve giderek çeşitleri artmıştır.

İnsan, eşya ve haberlerin şehir içinde, şehirlerarasında ve uluslararasında yer değiştirebilmeleri ancak bu tür sistemlerin varlığıyla olanaklıdır. Kara ve deniz üzerinde yapılabilen ulaştırma faaliyeti, daha sonra havadan da yapılabilmiştir.

---

(14) THOMSON, J.M., a.g.e., s. 20.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ulaştırma sistemleri şu şekilde sınıflandırılabilir[15]:

110. Demiryolu Ulaştırması,
111. Denizyolu Ulaştırması,
112. Karayolu Ulaştırması,
113. Havayolu Ulaştırması,
114. Boru Hattı Ulaştırması,
115. Diğer Ulaştırma Sistemleri.

Bu sistemleri kısaca görelim :

110. DEMİRYOLU ULAŞTIRMASI

Demiryolu ulaştırması, Richard Trevitchich'in 1801 ve 1808 yıllarında imal ettiği, bugünkü trene benzeyen lokomotifle başlamıştır. Bu lokomotif saatte ancak 8 km. hız yapabilmekteydi. Asıl gelişme, 1830 yılında George Stevenson'un inşa ettiği lokomotifle olmuş, ulaştırmada yeni bir çığır açılmış ve dünya ülkelerinin ekonomik, sosyal ve siyasal politikalarına göre gelişmeler göstermiştir.

Yolcu ve özellikle yük taşımacılığında giderek önem kazanan demiryolu ulaştırması, bazı avantajlara sahip bulunmaktadır:

— Demiryolları her yerde inşa edilebilmekte, fakat karayolları inşaatına göre daha pahalıya mal olmaktadır.
— Demiryolu taşımacılığında, diğer sistemlerin araçlarına göre daha az güç ile, daha fazla hız elde edilebilmektedir.
— Demiryolu, boru hattı (pipe line) hariç, diğer ulaştırma sistemlerine göre, iklim koşullarından en az düzeyde etkilenmektedir.

Demiryollarının bu avantajlarının, hava ve karayollarında son senelerdeki gelişmeler dikkate alındığında, azaldığı gözlenmektedir. Ancak tüm bu olumsuz etkilere karşın demiryolu ulaştırması, büyük çaptaki yüklerin taşınmasında zorunlu olarak tercih edilmektedir. Büyük çaptaki yüklerle ifade edilmek istenilen, özellikle kömür, maden cevherleri, demir-çelik, kereste vb. geniş yer tutan önemli maddelerdir.

Kıtalararası deniz seferleri hariç, yük taşımacılığında bütün dünyada en yüksek taşıma potansiyeli gösteren demiryolu ulaştırması, altyapı tesisleri çok pahalı olan bir sistemdir. Bu nedenle bu ulaştırma türü devlet kontrolu altındadır. ABD hariç, dünyanın büyük ülkelerinin hemen hepsinde demiryollarında mülkiyet ve işletme doğrudan doğruya devlet elindedir. Yani işletmeler devlet bütçesinden fi-

(15) BARDA, Süleyman, a.g.e., s. 100-230.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

nanse edilmektedir. Bunun dışında devletin, hattın mülkiyetine sahip olupta işletmeyi özel teşebbüse bıraktığı şekiller de bulunmaktadır.

Almanya'da tüm demiryollarının	% 83.6'sı,
Avusturya'da	% 89.6'sı,
Fransa'da	% 92.0'si,
İngiltere'de	% 95.1'i,
Japonya'da	% 76.0'sı,

devlet demiryollarıdır[16].

Devletin zorunlu olarak müdahalesine neden olan olguların bazıları şunlardır.

— İlk tesis masrafları yüksektir.

— Özel teşebbüsün temel amacı kâr maksimizasyonu olduğu için, kârlılığı az, fakat siyasi ve sosyal yönlerden ulaşılmasında zorunluluk bulunan yörelere, demiryolunun uzatılması olanaklı olmayabilmektedir. Ancak devletin müdahalesi ile bu durum önlenebilmektedir. Çünkü, demiryolu ulaştırmasıyla yaratılan şey, bir hizmettir. Talep az da olsa, ulaştırma servisi eksik insan ve eşya ile yapılmak zorunluluğundadır. Büyük masraflar gerektiren bu sistem, genellikle zararına veya ancak gelirleri masrafları karşılayabilecek bir düzeyde çalışmaktadır.

111. DENİZYOLU ULAŞTIRMASI

Dış ticaretle birlikte gelişerek günümüzde dünya ticaretinin % 95'ini tek başına üstlenir hale gelen denizyolu taşımacılığının geçmişi çok eski yıllara kadar uzanmaktadır.

Uzak seferler yanında kıyıdan kıyıya seferler, tramp (düzensiz) seferler yanında düzenli seferler[17] gibi türleri bulunan deniz taşımacılığına devletler çeşitli nedenlerle müdahale etmektedir. Bu nedenleri şu şekilde kısaca açıklamak olanaklıdır[18]:

---

(16) LECHNER, Karl, Verkehrsbetriebslehre, Stuttgart, 1963, s. 21.
(17) LECHNER, Karl, a.g.e., s. 15.
(18) BARDA, Süleyman, a.g.e., s. 201.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Devletlerin ekonomik ve siyasî itibarının sağlanması,
— Dış ticaretin gelişmesi ve döviz girdilerinin sağlanması,
— Ticaret filolarının gelişmesinin askerî yönden de önemli olması.

Denizyolu altyapıları da (limanlar, antrepolar vb.) devlet tarafından gerçekleştirilmekte fakat bu altyapılardan denizcilikle uğraşan özel teşebbüsler de faydalanmaktadır. Devlet, özellikle düzenli sefer yapan işletmeleri finanse etmektedir. Özel teşebbüs finansmanı ise, tramp (düzensiz) seferler, yani şilepçilik aniamında yaygın bulunmaktadır.

Denizyolu taşımacılığı, kıyı şehirlerinin gelişmesine, dolayısıyla iç bölgelerle bu şehirler arasında demiryolu ve karayolundan bağlantılar kurulmasına da neden olmaktadır.

Özellikle Okyanusaşırı ticarette tek ulaşım aracı olan gemiler, yüzyıllar öncesindeki önemini aynı şekilde korumaktadır. Yavaş seyrine karşın, taşıma kapasitesinin büyük ve güvenli oluşu, denizyolu ulaştırmasını vazgeçilemeyen bir ulaştırma sistemi haline getirmiş bulunmaktadır.

112. KARAYOLU ULAŞTIRMASI

Ulaştırmanın önemli öğelerinden olan hız, konfor, kapıdan kapıya ulaşım, karayollarının bugünkü düzeye gelmesinin başlıca nedenleri olmuştur. Motorlu araçlardaki teknik gelişmeler de, karayolunun diğer ulaştırma sistemlerine göre önemini arttırmış bulunmaktadır. Karayolları sayesinde ülkelerin her köşesine ulaşılmış, demir, deniz ve havayollarının eksik kalan hizmetleri tamamlanmıştır. Bu tamamlayıcı özelliğinden dolayı karayolları, diğer sistemlerle rekabete girişmiş ve genellikle de üstünlük sağlamıştır.

Sadece şehiriçi ve şehirler arası ulaşımda değil, uluslararası taşımacılıkta da karayolları, özellikle son yıllarda gittikçe önem kazanmıştır.

Ulaştırma altyapılarından yollar, köprüler, otoyollar devlet tarafından yapılmakta, ancak üzerinde hizmet gören araçlar genellikle kişilere ait olabilmekte ve diğer ulaştırma türlerine göre daha az

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sermaye yatırımına gereksinim duyulmaktadır. Karayollarında taşımacılık hizmetini yerine getirenler arasında tam rekabet sistemi uygulanmakta, bu da fiyat tesbitinde önemli bir öğe olmaktadır.

Karayollarının yapımına da ekonomik, sosyal ve siyasal politikalar etki etmektedir.

Karayolu taşımacılığının gelişmesinde;

— Araçların hareket kabiliyetlerinin yüksek olması,
— Ulaşım hızının fazla olması,
— Araçların gittikleri yerlerden yüklü olarak dönebilmesi,

gibi öğeler rol oynamaktadır.

Karayolu taşımacılığı ileride ayrıntılı bir şekilde inceleneceği için burada daha fazla bilgi vermekte yarar görmüyoruz.

113. HAVAYOLU ULAŞTIRMASI

İlk ticarî hava seferi 1919 yılında Fransa'da başlamıştır. ABD'de ise 1926 yılında hizmete giren uçaklar, taşımacılık alanında, özellikle yolcu taşımacılığında zamandan sağladığı tasarruf nedeniyle, yepyeni bir gelişme ortaya çıkarmaktadır. Zaman tasarrufu yanında güvenli ve rahat oluşu tercih edilmesinin en önemli nedenleridir. Ancak, hava koşullarından etkilendiği için düzenliliği ve dakikliği zaman zaman aksayabilmektedir. Ekonomik faktörlerin başında büyük şehirlere yakınlık gelmektedir. Büyük şehirlere yakın olarak kurulması gerekli olan hava limanlarında, özellikle uçakların seferleriyle ilgili olan tesislerin bulunması gerekmektedir. Hava limanları, ağırlıkları yüzlerce tonu bulan uçakların çeşitli şekillerde kullandıkları birçok beton pistler, radar ve ışıklı işaretler gibi teknik tesislere sahiptir. Bunların yanında, süratli şekilde yakıt ikmali, transit geçişlerde gecikmelerin en aza indirilmesi için gerekli olan tesislerin de bulunması zorunludur[19].

Büyük yatırım isteyen havayolu ulaştırmasında, özellikle hava limanlarının yapımı ve bakımı hemen tamamen devlet tarafından finanse edilmektedir. Yakın zamanlarda, özellikle gelişmiş ekonomilerde havayolu ulaşımında özel sektörün katkıları da görülmektedir.

---

(19) LECHNER, Karl, a.g.e., s. 17.
TÜMERTEKİN, Erol, a.g.e., s. 327.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ABD ve Kanada'da havayolları işletmelerinde özel teşebbüsler, devlet işletmeleriyle aynı oranlara ulaşabilmişlerdir. Avrupa ülkelerinde ise devlet, ağırlığını korumakla beraber, özel işletmeler de giderek önem kazanmakta ve bir çeşit karma finansman sistemi benimsenmektedir[20].

Havayolu ulaştırması çeşitli avantajları da beraberinde getirmektedir[21] :

— Hızlı taşımacılık,
— Ambalajlamada ucuzluk,
— Giriş-çıkış formalitelerinin hızlı ve basit oluşu,
— Çabuk yükleme,
— Depolama masraflarından tasarruf.

114. BORU HATTI ULAŞTIRMASI

Ulaştırma sistemlerindeki en son gelişmelerden biri de, boru hatları ile yapılan taşımacılıktır. Bu tür taşımacılığın gelişmekte olması, kuşkusuz, ulaşım faaliyetlerinde, özellikle enerji kaynağı taşımasında çok önemli bir olaydır. Boru hatlarından, uzun süre, petrol yataklarında elde edilen petrolün çoğunlukla kıyılarda yer alan rafinerilere taşınmasında yararlanılmıştır. Zamanla başta petrol olmak üzere, birçok sıvı maddeler bu ulaşım sistemiyle taşınmaya başlamıştır. Her ne kadar çeşitli maddeler taşınmaktaysa da, sistemin yükünün çoğunluğunu petrol ve doğal gaz oluşturmaktadır.

Günümüzde petrol ve doğal gazın yanında bazı sıvı ya da yarı sıvı hale getirilmiş sert maddelerle birçok sıvı maddeler yine bu ulaştırma sistemi yardımıyla taşınmaktadır[22]. Bunlar arasında demir ve bakır cevherleri, kireç taşı, maden kömürü ve odun hamuru (özellikle ABD'de), kimyevî maddeler (ABD'de) sayılabilmektedir.

Petrolün, rafinerilere ya da doğrudan ihraç edileceği limana ulaştırılmasında boru hatları baş rolü oynamaktadır. Petrol üreten ülkelerde boru hatları çoğu zaman «çıkarım ünitesi» işlevini de yerine getirmektedir. Sanayi ülkeleri, geniş pazar olanakları bulunduğu için

(20) TÜMERTEKİN, Erol, a.g.e., s. 83-84.
(21) LECHNER, Karl, a.g.e., s. 19.
(22) TÜMERTEKİN, Erol, a.g.e., s. 365.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

petrol ve petrol ürünlerini tüketim alanlarına sevkeden boru hatlarına sahip bulunmaktadırlar. Ayrıca, kendi petrolleri yanında başka ülkelerden de petrol ithal ederek onları kullanmakta olan gelişmiş ülkeler ise, ithal ettikleri petrol ya da doğal gazı kendi ülkeleri içinde dağıtacak olan çeşitli uzunluklardaki boru hatlarını kurmuşlardır.

Gelişmiş ülkelerde, sanayi tesislerinin ülke içinde gittikçe yayılması, petrol boru hatlarının, yine sanayinin ve bunun yanında ev gereksiniminin artmakta olması da doğal gaz boru hatlarının hızla çoğalmasına yol açmaktadır.

Özellikle ABD, Kanada ve Rusya'da boru hatları ile petrol ve doğal gaz taşımacılığı, Avrupa ülkelerine oranla gelişmiş durumdadır. Bu olguya, anılan ülkelerdeki petrol ve doğal gaz kaynaklarının bolluğu neden olmaktadır.

Boru hattı ulaştırması altyapısı, diğer ulaştırma sistemlerinin altyapılarına oranla, basit teknikleri gerektirmesi nedeniyle daha ucuza mal olmaktadır. Ayrıca boru hattı, yol ve nakliye araçlarının işlevlerini de üstlenmektedir.

Boru hatlarındaki yatırımda en büyük payı borular oluşturmaktadır. Toplam maliyetlerin % 70—% 75'i borulara, geri kalan % 25—% 30'u ise pompa istasyonlarına ve petrol tanklarına isabet etmektedir[23]. Toplam maliyetler ise boruların çaplarına, dayanıklılıklarına, pompa istasyonlarının sayısına bağlı olarak değişmektedir. Bu maliyetler genellikle devletler tarafından karşılanmaktadır.

Araştırmalar, boru hattı ulaştırmasının diğer ulaştırma sistemleriyle rekabet edebileceğini göstermektedir[24]. Gelirleri kömür, kok gibi malların taşımacılığına bağlı bulunan tüm ulaştırma işletmelerinin varlıkları, bu yeni sistem tarafından tehdit edilmektedir[25].

115. DİĞER ULAŞTIRMA SİSTEMLERİ

Yukarıda kısaca açıklanmaya çalışılan sistemlerin dışında bir de suyollarından yararlanılarak yapılan taşımacılık türü bulunmak-

(23) TÜMERTEKİN, Erol, a.g.e., s. 367.
(24) LECHNER, Karl, a.g.e., s. 24.
(25) SALIN, Edgard, Die Entwicklung des Internationalen Verkehrs, 1964, s. 53.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tadır. Nehir, göl ve kanalların üzerinden yapılan ulaşım hizmetlerine, uluslararası ulaştırmada suyolları taşımacılığı adı verilmektedir[26].

Suyolları ikiye ayrılmaktadır :

— Doğal suyolları (nehirler, göller),
— Yapay suyolları (kanallar, kanalize edilmiş nehirler).

Özel teşebbüs finansmanının en yaygın olduğu ve en elverişli olduğu ulaşım sistemidir. Genellikle nehirler, göller ve kanallar şebekesi, büyük teknik ilerlemelere karşın, hâlâ serbest ve küçük işçilikle çalışan, maliyeti ucuz olan, büyük çapta taşımayı sağlayan sistemler halindedirler.

Doğal yollar üzerinde, genellikle yük taşımacılığı yapılmakta ve bu işleri yapan küçük işletmeler yanında büyük şirketler de bulunmaktadır. Günümüzde göller üzerinden ulaşım en çok Kanada ve ABD' de uygulama alanı bulmuştur. Bu iki ülke dışında Fransa, Almanya, İsviçre ve Hollanda kanal nakliyeciliği sayesinde kıyılarını ülkenin iç sanayi sahalarına bağlayabilmişlerdir. Özellikle kömür, kereste, demir gibi hacimleri geniş olan malların taşınmasında suyolları demiryollarına karşı rekabet edebilmektedir. Ayrıca bu taşımacılığın turizm amaçlı olan bölümü, nehir ve göl taşımacılığında ustaca kullanılmaktadır[27].

Uluslararası düzeyde de yapay suyollarından faydalanılmaktadır. Bunun en somut örnekleri, Süveyş ve Panama kanallarıdır ki bu kanallar açık deniz taşımacılığı yollarını oldukça kısaltmakta ve deniz ulaştırmasının daha ekonomik olabilmesine yardım etmektedir.

---

(26) LECHNER, Karl, a.g.e., s. 13.
(27) PAMUKOĞLU, Salih Zeki, «Türk Deniz Taşımacılık Hizmetleri», Yeni İş Dünyası, Eylül 1982, s. 73.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2. *«ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI» VE TÜRKİYE*

Tezin bu ikinci bölümünde, önce uluslararası taşımacılık kavramından söz edilerek, ulaştırma sistemlerinin dünya ticaretinin gelişmesi ile birlikte uluslararası düzeye ulaşması kısaca açıklanacak, daha sonra da tüm ulaştırma sistemleri yerine tez konusunun temeli olan uluslararasında karayolları üzerinden yapılan yolcu ve özellikle yük taşımacılığına değinilecektir. Ayrıca, bu tür taşımacılığın Türkiye ekonomisindeki yeri, yarar ve sakıncaları, taşıma işlevini yerine getirmekte olan işletmeler ile sorunları belirtilmeye çalışılacaktır.

20. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK

Ulaştırma sistemleri, ulusal oldukları kadar uluslararası bir nitelik de taşımaktadır.

Dünya ticaretinin yaklaşık bin yıllık bir geçmişi bulunmaktadır. Gelişme, açık depolama sahalarının şehir ve limanlarda oluşması, denizaşırı taşımaların başlaması ile hareketlenmektedir. Amerika'nın 1492 yılında keşfedilmesinden sonra dünya ticareti büyük boyutlara ulaşmış ve ülkeler karşılaştırmalı üstünlüğe sahip oldukları ürünlere yeni pazarlar arama gereğini duymuşlardır. O zamanların ticaret ağırlığını, Akdeniz'den Atlantiğe yapılan deniz taşımaları çekmekteydi[28]. Ulaştırma o denli gelişmiştir ki, 16. yy.'daki taşımacılar, günümüzde yürürlükte bulunan konşimento, depo makbuzu, taşıma senedi gibi kıymetli evrakları kullanmışlardır. 18. yy.'da artık sigorta işlemleri de yapılmaktadır.

---

(28) PİR, Mehmed H., «Taşımacılık Sektörünün Dünü ve Bugünü», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 16.

1802'de ilk buharlı lokomotif, 1807'de ise buharlı gemi devreye girmekte ve uluslararası ulaştırmada yeni bir çığır açılmaktadır. Artık limanlardan ülke içlerine yapılan taşımalar atlı arabalardan, demiryoluna kaymaktadır. Çok geçmeden deniz ulaştırmacılığında bir adım daha ileri gidilmiş ve büyük gemiler inşa edilerek, buhar gücüyle çalışan vinçler kullanılarak, yükleme boşaltma işlemleri eskiye oranla daha kısa zamanda gerçekleştirilmeye başlamıştır.

20. yüzyılın başlarında Zeplin'in bulunuşu ile havayoluyla taşımacılık artık hayal olmaktan çıkacaktır.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra dünya çapında devamlı hava ulaştırması sağlanmış, yolcu taşımacılığı yanında kargo denilen yük taşımacılığı da pahalı olmasına karşın büyük ilgi görmeye başlamıştır[29].

Taşımacılık tarihindeki en son gelişme de 1950 yılından sonra karayolunda kendini göstermektedir. Özellikle yük taşımacılığında halen dünya üzerindeki 80.000.000 adet kamyonla karayolu ulaştırması diğer ulaştırma sistemlerine göre büyük bir patlama yapmıştır[30].

Uluslararası karayolu taşımacılığının önemine paralel olarak bir tür deniz taşımacılığı olan RO-RO taşımacılığı da güncellik kazanmaktadır.

RO-RO taşımacılığı, tekerlekli taşımacılıktır. Sistemin özünde taşıtların ya da tekerlekli taşıyıcıların gemiyle taşınması yatmaktadır. 1966 yılından beri hizmet gören RO-RO gemilerinin yükleri şunlardır[31] :

— Şasili treylerler (çekicili, çekicisiz),
— Kamyon, araba, otobüs gibi tekerlekli yükler,
— Forklift vb. ile yüklenip-boşaltılan yükler, (Konteyner),
— Birimleştirilmiş paletli yükler (kereste gibi),
— Uzun ve geniş parçalar.

---

(29) PİR, Mehmed H., «Taşımacılık Sektörünün Dünü ve Bugünü», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 16.
(30) PİR, Mehmed H., a.g.e., s. 16.
(31) AKTEN, Necmettin, Ro-Ro Taşımacılığı, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Şubat 1982, s. 10.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece üreticinin bağında, tarlasında, fabrikasında üretilen ürün, konteyner veya treylere konulmakta, oradan limana getirilerek gemiye (RO-RO) yüklenmektedir.

RO-RO gemileri kısa ve orta menzilli taşımalar için ekonomik olmaktadır. Bu ulaştırma türü, özellikle Ortadoğu ülkelerinde olduğu gibi, yük akımının fazla, liman tesislerinin yetersiz olduğu bölgeler için ideal bir ulaştırma türüdür. RO-RO gemileri, klâsik taşımalara (kırkanbar) göre, taşıma maliyetlerinde % 45, limanlarda beklemelerden dolayı ödenen zamlardan % 17.5 tasarruf sağlamaktadırlar[32].

RO-RO gemileri ayrıca yükleme ve boşaltma gibi liman hizmetlerinde de tasarruf sağlamaktadır.

Uluslararası taşımacılıkta yukarıda da belirtildiği gibi tüm ulaştırma sistemlerinden mümkün olan düzeyde yararlanılmasına karşın, dünya ticaretinin yaklaşık % 94'ü denizyolu, % 1'i havayolu, % 5'i ise demiryolu ve karayolu ile gerçekleştirilmektedir.

Tezin konusu, uluslararası karayolu yük taşımacılığı olduğu için, çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde diğer taşımacılık sistemlerine değinilmeyecektir.

21. ULUSLARARASI KARAYOLU TAŞIMACILIĞI

Uluslararası karayolu taşımacılığı, kısaca «insan ve eşyanın bir yerden diğer bir yere hareket etmesi»[33]. olarak tanımlanan ulaştırma tanımından hareketle, şu şekilde ifade edilebilmektedir. «Uluslararası karayolu taşımacılığı, uluslararası ticarete konu olan insan ve eşyaların, karayolları aracılığı ile uluslararasında yer değiştirmesidir.»

Bir hizmet üreticisi olan karayolu taşımacılık sektörü, diğer taşıma sistemlerinde de olduğu gibi, insan ve eşyanın amaca uygun olarak yer değiştirmesini sağlamaktadır.

---

(32) Bkz. Ro-Ro: Vital Link in the Transport Chain, Mac Gregor News No: 75, March 1976, s. 2.

(33) BARDA, Süleyman, a.g.e., s. 2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

210. ULUSLARARASI KARAYOLU YOLCU (İNSAN) TAŞIMACILIĞI

Bu kavram insan unsurunun, karayolu üzerinden uluslararasında ticarî ve turistik amaçla, yer değiştirmesini ifade etmektedir.

Çok sayıda turizm işletmeleri yardımıyla gerçekleştirilebilen bu taşımacılık türü, konumuz çerçevesi dışında kaldığından, burada ayrıntılarına girilmeyecektir.

211. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK (EŞYA) TAŞIMACILIĞI

Bu taşımacılık türü, uluslararasında karayoluyla yük taşınmasını ifade eden, Batı Avrupa ülkelerinin 15 Ocak 1959 tarihinde Cenevre'de imzalayarak, 7 Ocak 1960 tarihinde yürürlüğe koydukları TIR (Transport International Routier) Sözleşmesi gereğince yapılmakta olan taşımacılık türüdür.

Yukarıda da belirtildiği gibi 1950'li yıllarda giderek önem kazanmış olan bu taşımacılık türünün gelişmesine neden olan öğeler nelerdir?

Bu öğeleri şu şekilde sıralamak olanaklıdır :

— Yaş sebze ve meyve, balık gibi çabuk bozulabilen ürünler için zaman çok büyük anlam taşımaktadır. Bu ürünlerin (gıda maddeleri) ekonomik değerlerini kaybetmemeleri için mümkün olan en kısa sürede, gideceği pazara ulaştırılmaları gerekmektedir.

İhracatın, özellikle günümüzün gelişmekte olan ekonomilerinin en önemli gelir kaynağı olduğu gözönüne alınırsa, pazar kaybetmemek için, maliyetler ne kadar yüksek olursa olsun, bu gibi ürünlerin taşınmasında karayolu tercih edilmektedir.

— Sanayi ürünlerinden bazıları da, özellikle küçük parçalar halinde ve fazla hırpalanmadan süratle kullanıcıya ulaştırılmak zorundadırlar. Örneğin: hassas cihazlar, makinalar vb. Ulaşım sistemleri arasında, taşınan yükler üzerinde en az işlem yapılanı TIR taşımacılığıdır. Çünkü, treyler denilen araçlar, taşıyacakları yükleri üretim yerinden almakta ve hiç bekleme yapmaksızın (zorunlu olanlar dışın-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

da) teslim edilecek yere taşımaktadırlar. Yani kapıdan kapıya taşıma söz konusu olmaktadır. Deniz, demir ve havayolları taşımacılığında olduğu gibi, belirli noktalara bağlı kalınması zorunluluğu yoktur.

— Uluslararası karayolu taşımacılığı ihracatçıyı, malını hazırlayabildiği anda sevkedebilme olanağına kavuşturmakta[34], küçük partiler halinde mal göndermeler için araç bekleme sorununu ortadan kaldırmaktadır. Deniz veya demiryolları taşımacılığında olduğu gibi günlerce gemi veya trenin yükleme yapması beklenmemekte, zaman kaybına fırsat verilmemektedir.

İhracatçıya yararı yanında, ithalatçıyı gereksinimi olan maddeleri kısım kısım ve küçük partiler halinde getirebilme olanağına kavuşturarak büyük finansman güçlüklerinden kurtarmaktadır[35].

— Uluslararası karayolu taşımacılığının diğer bir avantajı da, karayolu dışındaki ulaştırma sistemlerine göre, iklim şartlarından daha az etkilenmesidir. Örneğin; sis, yağmur, fırtına, deniz ve hava ulaşımını durdurma derecesinde etkilese bile, karayolu ulaştırmasını ancak yavaşlatmaktadır.

İşte bu belirtilen nedenlerle TIR sistemiyle taşımacılık önem kazanmıştır ve günümüzde de önem kazanmaya devam etmektedir.

22. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

Batı Avrupa ülkeleri tarafından imzalanarak 7 Ocak 1960 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TIR (Transport International Routier) Sözleşmesi Türkiye tarafından 22 Aralık 1965 tarihinde kabul edilerek, 24 Mayıs 1966 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur[36].

1970'li yıllardan başlayarak Türk uluslararası karayolu taşımacılığı hızla gelişme kaydetmektedir. 1970'li yıllara gelininceye kadar geçen süre içerisinde parmakla sayılabilecek kadar az işletme, ki

(34) DBYKP Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 97.
(35) DBYKP, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 97.
(36) ÜNAL, H., «TIR Sözleşmesi ve Türkiye'deki Uygulamaları», Milletlerarası Karayolu Taşımacılığı ve Türkiye, İktisadi Araştırmalar Vakfı (İAV), İstanbul 1976 içinde, s. 91. TIR Sözleşmesi, Gümrük ve Tekel Bakanlığı, Ankara 1971, s. 9.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

bugün ancak birkaç tanesi faaliyetini devam ettirmektedir, taşımacılık işlevlerini sadece birkaç yüz araç ile gerçekleştirmekteydiler.

Özellikle, 1969 yılında Dünya Bankası kanalıyla Türkiye, treyler ithaline başlamış ve frigorifik araçların ithaline izin verilerek, 1975 yılına kadar gelinmiştir. 1975 yılında durdurulan teşvik belgesi verilmesi sonucunda, 1975-1980 yılları arasında duraklama safhasına giren Türk uluslararası karayolu taşımacılığı sektörü, 1981 yılı başında teşvik tedbirlerinin tekrar uygulanmaya başlaması ile yeniden gelişme göstermektedir.

1975-1980 yılları arasındaki duraklama süresince yabancı ülkeler, özellikle Bulgaristan, Avusturya, Hollanda bu iş kolunda atılımlar yapmışlar ve araç sayılarını büyük oranlarda artırarak, Türkiye'nin Avrupa pazarlarındaki payının belirli ölçüde düşmesine neden olmuşlardır.

1981 yılındaki teşvik tedbirleri ile çekici ve frigorifik araç ithaline devam edilmekte, ayrıca yerli montaj çekiciler ile kamyonlar da (Ulaştırma Bakanlığından izin almış olan) uluslararası taşıma faaliyetlerinde kullanılmaktadır.

İthal edilenler de dahil olmak üzere, Türkiye'de monte edilen çekici ve kamyonlar toplamı yıllar itibarıyla şu şekildedir[37].

Yıllar	(Özmal-Kiralık) Çekici	Kamyon
1967	20	39
1969	221	64
1976	2.110	6.366
1982[38]	8.500	60.000

Bu araçlara sahip işletme sayısı, 1976 yılında 106 iken 1982 yılında bu adet 408'e yükselmiştir[39]. Bu sayısal artış, sadece sektörel kârlılıktan veya devletin teşviklerinden kaynaklanmamakta, uluslararası ticaretin gelişmesinden de etkilenmektedir.

Karayolları taşımacılığının özellikle Türkiye'de giderek kendini

(37) DBYKP Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s. 99.
(38) Bu rakamlar Uluslararası Nakliyeciler Derneği (UND) yetkililerinden elde edilmiştir.
(39) UND 1981-1982 Faaliyet Raporu, s. 21-48.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kabul ettirir nitelikte iş görmüş olması ve ihracatın karayollarından taşınması zorunluluğu da bu artışı etkilemiştir[40].

220. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ TÜRK EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Türk uluslararası karayolu taşımacılığının, özellikle ihracatın artması ile, Türk ekonomisi içindeki yeri giderek belirginleşmektedir.

Önemli bir döviz kaynağı olan bu hizmet sektörünün ana amacı; Türkiye'nin coğrafî konumu da dikkate alındığında, ithalat ve ihracatın tamamen Türk taşıyıcıları tarafından gerçekleştirilmesi, Avrupa ile Asya arasında (Batı ülkeleri - Ortadoğu ülkeleri) bir ulaştırma köprüsü kurarak, bu hizmetlerin başka ülkelere kaptırılmamasıdır.

Ortadoğu ülkeleri artan petrol gelirleri ile gereksinim duydukları tüm malları ithal yoluyla karşılamaktadırlar. O halde Türkiye Ortadoğu'nun bu taleplerinden yararlanmak zorundadır. Birincisi, bu ülkelere ihracat yapmak, ikincisi, başka pazarlardan alınan malların transit taşımacılığını yapmaktır.

Bilindiği gibi Türkiye'de uluslararası karayolu taşımacılığı 4 hat üzerinden gerçekleştirilmektedir[41].

— Türkiye ile batı ülkeleri arasında ihraç ve ithal mallarının taşınması,

— Türkiye'nin ihraç mallarının Ortadoğu ülkelerine taşınması,

— Türkiye demir ve denizyolu limanlarına gelen malların Ortadoğu ülkelerine transit taşınması,

— Avrupa ülkelerinden Ortadoğu ülkelerine transit mal taşınması.

---

(40) EKİNCİ, Hayri, «Karayolları Taşımacılığı ve Türkiye'nin Durumu», Düşünenlerin formu, Milliyet Gazetesi, 20.1.1976, s. 2.

(41) Turhan ayrıca kombine taşımacılığı da ekleyerek bu hatların sayısını 5'e çıkarmaktadır. TURHAN, Doğan, «Nakliye Sektöründe Aranan Özkaynak Limiti Düşürülmeli», Rapor Gazetesi, 19.10.1981. s. 2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Türkiye'nin, tüm uluslararası taşımacılık kapasitesini kullandığı takdirde 1981 yılında elde edebileceği döviz geliri incelendiğinde yaklaşık şu değerler ortaya çıkmaktadır[42] :

— Avrupa ülkelerine ithal-ihraç malı taşınmasından 200 Milyon $

— Ortadoğu ülkelerine ihraç malı taşınmasından 200 Milyon $

— Türk limanlarına gelen malların Ortadoğu ülkelerine transit taşınmasından 500 Milyon $

— Avrupa ülkelerinden Ortadoğu ülkelerine transit mal taşınmasından 100 Milyon $

Toplam 1 milyar $'lık döviz geliri, döviz darboğazı içinde olan Türkiye ekonomisi açısından hiç de küçümsenecek bir tutar değildir.

Diğer bir döviz kaynağı olan turizmden elde edilen net döviz gelirlerine bakıldığında, gerçek daha açık olarak gözler önüne serilmektedir.

Yıllar	Turizm gelirleri (NET)
1978	145 milyon $
1979	186 milyon »
1980	212 milyon »
1981	277 milyon »

KAYNAK : İktisadi Rapor 1982, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara 1982, s. 204.

Türkiye gittikçe artan bir ihracat potansiyeline sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerden olduğu için de ithal girdilerine büyük oranda gereksinimi vardır.

Türk dış ticaretinde ulaştırma sistemlerinin payları tablo halinde aşağıdaki gibidir.

(42) SELÂMOĞLU, M. Emin, «Uluslararası Taşımacılık Sektörü ve Geliştirilmesi», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ulaştırma Sistemlerinin Türk Dış Ticaretindeki Payları
(Taşınan kg.'a Göre)

İTHALAT

Yıllar	Demiryolu	Denizyolu	Karayolu	Havayolu
1976	% 1	% 97	% 2	% 0.2
1977	% 1	% 98	% 1	% 0.1
1978	% 2	% 97	% 1	% 0.1
1979	% 2	% 95	% 3	% 0.2
1980	% 1	% 94	% 5	% 0.1

İHRACAT

Yıllar	Demiryolu	Denizyolu	Karayolu	Havayolu
1976	% 4	% 80	% 16	% 0.2
1977	% 9	% 82	% 9	% 0.3
1978	% 6	% 76	% 18	% 0.1
1979	% 3	% 76	% 21	% 0.2
1980	% 2	% 72	% 26	% 0.2

KAYNAK : Başbakanlık D.İ.E. (Devlet İstatistik Enstitüsü), 1980.

Tablo incelendiğinde tüm dış ticaret hacmi içinde karayolunun payı ilk bakışta az gibi görülebilir. Ancak Ortadoğu ülkelerine ve Avrupa ülkelerine yapılan gıda maddeleri ihracının yaklaşık % 80-90'ı karayolu ile yapılmaktadır.

Türkiye, Avrupa ve İskandinav ülke pazarlarına özellikle hızla ulaştırılması gereken gıda maddeleri ihraç etmektedir. Bunlar içinde ıstakoz, salyangoz, kurbağa bacağı, tatlı su ve deniz balıkları, yaş meyve ve sebze, ilaç, dondurulmuş meyve gibi gıda maddeleri bulunmaktadır.

Bu tür maddelerin taşınması, yılın altı ayında yoğun bir şekilde yapılmakta (Temmuz - Aralık), Ocak - Haziran ayları arasında ise kapasite ortalama % 40 dolaylarına düşmektedir.

Yukarıda sayılan ihraç ürünleri, taşımada özen gerektirmektedir. Bu gereklilik, ürünlerin ekonomik değerlerini kısa bir süre sonra

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yitirmelerinden —yani bozulabilmelerinden— doğmaktadır. Bu nedenle bu tür gıda maddelerinin pazarlara ulaştırılmasında denizyolu ve demiryolu yerine karayolu tercih edilmektedir. Çünkü karayolu taşımacılığı ile süratli ,aktarmasız ve en kısa zamanda pazara ulaşılabilmektedir.

Karayolu taşımacılığının, denizyolu taşımacılığına oranla daha pahalı olduğu ortadadır. Yapılan hesaplamalar göstermektedir ki, bir yükün denizyoluyla bir kilometre ya da bir mil taşınması 0.8 birime mal olurken, karayoluyla taşımada bu maliyet 3.8 birime yükselmektedir[43].

Ne var ki, ekonomik değeri yüksek, seri bir ulaşım satın almak isteyen mal için, karayolu taşımacılığı önemli bir seçenek olmaktadır.

Yapılan taşımacılıktan elde edilen gelirler içerisinde ilk sırayı, Ortadoğu ülkelerine yapılan transit taşımacılık almaktadır. Bu olgunun nedeni, yılın 12 ayı boyunca transit taşımacılığın devam edebilmesidir.

Türkiye'nin belli başlı ihraç ürünleri, bilindiği gibi belirli mevsimlerde Türk işletmeleri tarafından dış pazarlara sevkedilmekte, ithal ürünlerinin taşınması ise genellikle yabancı işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. İhraç ürünlerinin sevkiyatının azaldığı zamanlarda nakil araçlarının hareketi yavaşlamakta ve ithal mallarının ülkeye taşınmasında yabancı işletmeler bu işlevi yerine getirmektedir. Bu işletmelere ödenen navlun bedelleri, 1981 yılının ilk 9 ayında 72 milyon $'dır[44].

Türkiye'nin coğrafî konumundan faydalanıp transit taşımacılık gelirlerini artırması gerekmektedir. Bu da kuvvetli bir treyler filosuna sahip olmakla olanaklıdır. Gereksinme duyulan araç tipi frigorifik araçlar ve çekicilerdir. Özellikle frigorifik araçların sayısının artırılması, gıda ürünlerinin ihracı için zorunluluk yaratmaktadır. Halen mevcut frigorifik araç sayısı 1.000'dir[45] ve bunlardan yaklaşık

---

(43) AKTEN, Necmettin, «İhracat-Nakliye İlişkileri ve Nakleyicilerin Sorunları» Acık oturumu, Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 10.

(44) ULUSOY, Saffet, «9 Ayda Nakliye İçin Yabancılara Ödenen Döviz 72 Milyon Doları Buluyor», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 4.

(45) UND'nin 1982 tahmini.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

350-400 adedi transit taşımacılıkta kullanılmaktadır. Avrupa ülkelerine ihraç ürünleri taşıyan frigorifik araç adedi ise 550-600'dür. Bu sayı, yoğun ihraç mevsimlerinde yeterli olamamakta, maalesef yabancı işletme araçlarının devreye girmesine izin verilmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Ortadoğu ülkelerine limanlarımızdan yapılan transit taşımada, Ulaştırma Bakanlığı'nın verdiği, C yetki belgesine sahip 30.000 adet kamyon faaliyet göstermekte ve bu sayı yeterli olarak kabul edilmektedir[46].

Türkiye'nin çıkarları açısından gereksinme duyulan araçların sağlanabilmesi amacıyla, Türk Hükümeti 1 Ocak 1981 tarihinden itibaren, çekici ve frigorifik araçların teşvikini serbest bırakmıştır.

Teşvik tedbirlerinden yararlanarak 1981 yılında 975 çekici, 149 frigorifik, 1982 yılının Ocak-Nisan döneminde ise 958 çekici, 145 frigorifik araç ithal edilmiştir[47]. Bütün bu gelişmelere karşın mevcut sorunlar çözümlenememektedir. Bu sorunlara ileride tekrar değinilecektir.

221. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ TÜRKİYE AÇISINDAN YARAR VE SAKINCALARI

Türkiye'de uluslararası yük taşımacılığı sektörünün ülke ekonomisi üzerinde döviz sağlama dışında da yararlı olduğu kesindir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz :

— Üretim yerinden, pazara aktarmasız ulaşım,
— Dış pazara, diğer bazı ulaştırma sistemlerinden (demir ve deniz yolu) daha önce ulaşım,
— İhraç anında navlunun TL olarak ödenmesi,
— Küçük partiler halinde sevk olanağı,
— Malların düşük maliyetli ambalajlarla sevkedilebilme olanağı,

---

(46) GÜRKAN, Taner, «İhracat-Nakliye İlişkileri ve Nakliyecilerin Sorunları» Açık oturumu, Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 8. UND'nin 1982 tahmini 60.000 adettir.

(47) Bu rakamlar UND yetkililerinden elde edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

(yaklaşık % 10'a ulaşan ambalaj masrafı tasarrufu sağlanabilmektedir),

— Dış pazara çabuk ulaşım sonucu olarak, ihraç ürünleri değer kaybının önlenmesi.

Diğer taraftan Türk ithalatçısı, ithal mallarını genellikle yabancı firmalara taşıtmak zorunda kalmakta (çeşitli nedenlere sorunlar bölümünde değinilecektir) ve navlun bedelleri döviz olarak transfer edilmektedir. Oysa, bu taşımaların Türk araçlarıyla gerçekleştirilmesi sonucunda, ithalatçı navlunu Türk parası olarak ödeyecek, devlet de zaten sıkıntısı çekilen dövizi dışarıya transfer etmeyecektir. Böylece karayolu taşımacılığı ülke ekonomisine en büyük yararlardan birini sağlayacaktır.

Türkiye ihracatının, Ortadoğu ülkelerine yönelen kısmı, yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir :

Yıllar	Ortadoğu Ülkelerine(*) Yapılan İhracatın Tüm İhracat İçindeki % si
1979	% 8
1980	% 13
1981	% 23
1982(**)	% 28

(*) İran - Irak - Suriye - Suudi Arabistan.
(**) Ocak - Nisan.
KAYNAK : Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Aylık İstatistik Bülteni, 1982, VI, s. 44-47.

Türkiye'den Ortadoğu ülkelerine yapılmakta olan ihracatın % 95'i karayolu ile gerçekleştirilmektedir[48]. Bu pazarın devamlılığının sağlanması, Türk ekonomisi yönünden çok önemlidir ve ancak gerekli düzenlemelerin yardımıyla olanaklıdır.

Uluslararası karayolu taşımacılığının Türkiye açısından yararları yanında, ortaya çıkardığı sakıncalara da değinmek gerekmektedir. Bu sakıncalar daha çok teknik ve buna bağlı olarak da ekonomiktir.

(48) SELÂMOĞLU, M. Emin, «Uluslararası Taşımacılık Sektörü ve Geliştirilmesi», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Türk karayollarında toplam ağırlığı (treylerin boş ağırlığı + yük) 38 tonu geçen araçların seyretmeleri belirli cezai sonuçlara neden olmaktadır[49]. Ancak bu tür önlemlere karşın, araçlar yine de aşırı yükleme yapmakta ve ülke karayollarına teknik açıdan zarar vermektedirler. Uluslararası taşımacılık yapan treylerler, yollarda neden oldukları bu teknik hatalarla bakım ve onarım giderlerini artırdıkları gibi, yolların hizmet ömrünü de kısaltmaktadırlar. Bir uluslararası aracın yol tahribi yönünden iç taşımada kullanılan araçların yaklaşık olarak 11.3 katına eşit olduğu saptanmıştır[50].

— Uluslararası araçların varlığı, yerli trafiğin yavaşlama-hızlanma-durma-kalkma sayısını artırmak suretiyle, işletme giderlerinin artmasına da yol açmaktadır.

— Uluslararası araçların geçtiği, özellikle yerli trafiğin yoğun olduğu yollarda seyahat süreleri uzamaktadır. Bu hem akaryakıt kaybına, hem de «iş seyahati» niteliğindeki seyahatler dikkate alındığında, zaman kaybı ve «parasal» kayıba da neden olmaktadır. Yük taşımacılığında zaman kavramının, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde önemi büyük olmaktadır.

Ulaştırma Koordinasyon İdaresi (UKİ) yaptığı araştırmalar sonucunda, Ankara-İstanbul karayolundaki 30 dakikalık seyahat süresi uzamasının ülke ekonomisine yılda 125.000.000,— TL.'ya mal olduğunu saptamıştır[51].

— Bir diğer sakınca da meydana gelen trafik kazalarıdır. Uluslararası araçların konvoy halinde seyretmeleri ve hatalı kullanılmaları kazalara, sonuçta da can ve büyük miktarlarda ulusal kaynak kaybına neden olmaktadır.

---

(49) KARAYOLLARI TRAFİK KANUNU VE KARAYOLLARI TÜZÜĞÜ, Şubat 1976, md. 66, s. 68. KARAYOLUYLA ULUSLARARASI EŞYA VE YOLCU TAŞIMA ESASLARI, Bakanlar Kurulu Kararnamesi, 29.6.1980, 17032 nolu Resmi Gazete, md. 7.

(50) YÜCE, Rüştü, «Türkiye ve Dış Ülkelerdeki Karayolu Ulaştırmasına Toplu Bakış-Kıyaslama ve Öneriler», Türkiye'de Karayolu Taşıması ve Trafiği Güvenliği Toplantısı, İstanbul 3-4-5 Kasım 1976, Tebliğ, s. 15.

(51) YÜCE, Rüştü, a.g.e., s. 16.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

222. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA TÜRK İŞLETMELERİ VE SORUNLARI

Türkiye'de Haziran 1982'de Uluslararası Nakliyeciler Derneği'ne (UND) kayıtlı toplam 408 adet işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin hukuksal açıdan dağılımları şöyledir[52].

Şirket Türü	Adedi
Anonim Şirket	78
Limited Şirket	101
Kollektif Şirket	41
Adi Komandit Şirket	3
Şahıs Ortaklıkları	182
Kooperatif Şirket	3

Görüldüğü gibi uluslararası taşımacılıkla uğraşan işletmelerin yaklaşık % 56'sı şahıs ortaklıkları, geri kalan % 44'ü ise sermaye ortaklıklarıdır.

Türkiye'de de genellikle tüm mal ve hizmet sektörlerinde olduğu gibi, uluslararası taşımacılık sektöründe de bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları iki bölüm halinde incelemek olanaklıdır.

2220. Teorik Sorunlar

2221. Pratik Sorunlar

2220. Teorik Sorunlar

Bu tür sorunların başında bürokrasinin yavaş işleyişi gelmektedir. Bilindiği gibi uluslararası taşımacılık işleriyle ilgilenen üç resmî kuruluş bulunmaktadır:

— Ulaştırma Bakanlığı,
— Gümrük ve Tekel Bakanlığı,
— Türkiye Odalar Birliği

Ulaştırma Bakanlığı: Taşımacılara gerekli belgeleri vermekte, teşvik belgelerinin düzenlenmesini sağlamaktadır.

(52) UND 1981-1982 Faaliyet Raporu, s. 21-48.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Gümrük ve Tekel Bakanlığı : Araçların ülkeye giriş-çıkışlarını kontrol etmekte, gerekli olan Uygunluk Belgelerini vermektedir.

Türkiye Odalar Birliği : Uluslararası taşımacılık yapan işletmelerin gerçekleştirdikleri seferler için I.R.U. (International Routier Union) ya karşı kefil olmaktadır.

Bu üç kuruluş arasında olması gereken koordinasyon, yeterli düzeye ulaşamamıştır. Taşımacılar formalitelerden dolayı zaman kaybına uğramaktadırlar.

İkinci sorun, «Transit Geçiş Ücretleri»nin yarattığı haksız rekabettir.

Türkiye üzerinden yapılmakta olan transit taşımaları düzenlemek amacıyla, 10.11.1975 tarih ve 7/10792 sayılı kararname ile «Türkiye Üzerinden Karayoluyla Transit Taşımalar ile Türkiye'den Transit Eşya Taşıma Esasları» yürürlüğe konulmuştur[53].

Bu kararnameye göre, Türkiye ile «Karayolu Taşıma Anlaşması» olan ülkeler[54] araçları ve Türk plakalı araçlardan taşınan yükün ton x km'sinden 25 kuruş, anlaşma olmayan ülke araçlarından 40 kuruş, boş transit geçişlerden istiab haddine göre araç x km. üzerinden ücret alınması öngörülmektedir.

Yani, 20 ton yükle transit geçiş yapan bir aracın 1975 yılında, 1583 DM, boş dönüşte ise 475 DM tutarında geçiş ücreti ödemesi gerekmekteydi. Bir Türk aracın ise, aynı miktar döviz karşılığında TL. ödemesi söz konusu olmaktaydı. 7.1.1976 tarihli tebliğ ile Türk araçlarına % 30 indirim yapılmış ve bu durum 1979 yılına kadar devam etmiştir.

26.12.1979 tarihinde ise, yeni bir düzenleme getirilerek Türk araçlarından alınan ücret kaldırılmış, yabancı plakalı araçların geçiş ücreti ise % 50 artırılmıştır.

---

(53) AÇIKSÖZ, Engin, «Türkiye Üzerinden Transit Taşımaları Düzenleyen Kararnamenin Gerekçeleri, Ana Hükümleri ve Uygulaması», Milletlerarası Karayolu Taşımacılığı ve Türkiye, İAV, İstanbul 1976 içinde, s. 113.

(54) «İkili Karayolu Taşıma Anlaşması» yapılmış olan ülkeler şunlardır: Afganistan, Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çekoslavakya, Danimarka, Fransa, Finlandiya, Hollanda, İtalya, İsveç, İsviçre, İngiltere, İran, Irak, Kuveyt, Macaristan, Norveç, Polonya, Romanya, Yugoslavya, Yunanistan.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu kararların hareket noktası, petrol üreten ülkelerin, özellikle İran ve Irak'ın yatırım ve tüketim mallarını güvenli, ekonomik ve en kısa güzergâh olması nedeniyle, Türkiye üzerinden taşımaya yöneldikleri; Sovyetler Birliği üzerinden demiryolunu, Basra körfezi limanlarından yararlanarak denizyolunu, Suriye ve Lübnan limanlarından yararlanarak karayolunu tercih edemeyecekleri varsayımıdır.

Bu varsayıma dayanılarak yeni geçiş ücretleri belirlenmiştir. 1980 yılı ilk yarısında anlaşmalı ülke araçları dolu olarak geçip, boş dönüş yaptıklarında toplam 458 DM ödemeleri gerekmektedir. Geçiş ücretlerinin artırılmasına karşın, TL'nın sürekli olarak değer kaybetmesi ile elde edilen döviz miktarı azalmaktadır. 1980'nin ikinci yarısında 5.6.1980 tarih ve 8/984 sayılı bir kararname ile «Uluslararası Taşımacılık Esasları», 14.7.1980 tarihinde yürürlüğe konmuştur. Bu kararnamenin 6. maddesine göre, «Karayolu Taşıma Anlaşması» olan ülke araçlarından; taşınan eşya ton x km'si için 0.02 DM, boş araçtan, araç x km'si için 0.1 DM, anlaşma olmayan ülke araçlarından ise belirtilen ücretlerin 1.5 katı geçiş ücreti alınması kararlaştırılmıştır.

Bu uygulamalardan sonra, Avrupa'dan Ortadoğu ülkelerine yüklerin taşınması için mevcut diğer yollar gelişmiş ve yeni yollar açılmıştır. Sovyetler Birliği-İran demiryolu geliştirilmiş, demiryolu-karayolu bağlantısı sağlanarak, yükler Ortadoğu ülkelerine taşınmıştır. Basra körfezi limanlarına yapılan taşımalar hızlanmıştır. Yunanistan-Suriye, Yugoslavya-Suriye limanları arasında RO-RO hattı işletmeye açılmış bulunmaktadır.

Değişiklik yapılarak yürürlüğe konulan kararnamelerin uygulamadaki sonuçları şöyledir:

Yıllar	Transit Geçen Araç	Transit Geçiş Ücretleri
1976	85.500	59.119.118 DM
1977	129.000	51.261.089 DM
1978	93.000	32.240.021 DM
1979	48.600	14.425.250 DM
1980(*)	71.500	8.478.750 DM

(*) Tahmini

KAYNAK: T.C. Ulaştırma Bakanlığı Karayolları Ulaştırma Genel Müdürlüğü (KUGM), 1980.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yabancı plakalı araçlardan alınmakta olan bu geçiş ücretine karşılık, Türk plakalı araçlar da yabancı ülkelere geçiş ücreti ödemektedirler.

Transit Geçiş Ücretleri (1982)

Bulgaristan	Ücret alınıyor.
Yugoslavya	Ortalama gidiş 250 DM, dönüş 250 DM
Avusturya	Gidiş-dönüş 650 DM
Batı Almanya	Günlük kamyon 25 DM, treyler 75 DM.
Hollanda	Transit geçiş ücreti alınıyor.
Belçika	Transit geçiş ücreti alınıyor.
İtalya	Otoban için 300 DM.
Fransa	Otoban için 1.000 km. 300 DM.
İngiltere	Transit geçiş ücreti alınıyor.
Romanya	Transit geçiş ücreti alınıyor.
Macaristan	Gidiş-dönüş 300 DM.
İran	Transit geçiş ücreti alınıyor.
Irak	Manifesto kullanılmadığı zaman 70 ID.
Suudi Arabistan	Araba başına 40 D.
Kuveyt	Araba başına 40 D.
Suriye	Malın bedeline göre sigorta parası alıyor.

KAYNAK : Uluslararası Nakliyeciler Derneği (UND).

1980 yılında, Türk plakalı araçların en çok geçmek zorunda oldukları ülkelere ödeyecekleri tahmini döviz miktarları ise (gidiş-dönüş toplamı) şöyledir :

Bulgaristan	Ücret alınıyor.
Yugoslavya	9.305.128 DM.
Avusturya	3.031.644 DM.
Almanya	5.561.388 DM.
Toplam	17.898.160 DM.

KAYNAK : T.C. Ulaştırma Bakanlığı, KUGM, 1980.

Alınacağı ve ödeneceği tahmin edilen döviz miktarları karşılaştırıldığında, Türkiye'nin kaybı ortaya çıkmaktadır.

Sonuçta, uygulamaya konulan kararnamelerden beklenilen sonuçlar (döviz girdi artışı) elde edilememiş, buna karşılık Türk plakalı araçların daha fazla geçiş ücreti ödeyerek (ki, bu ücretler navlun bedeline yansımaktadır) yabancı plakalı araçlar karşısında haksız bir rekabetle karşılaşmalarına neden olunmuştur.

Navlun bedelini önemli ölçüde etkileyen bu geçiş ücretleri sonucunda, ithal malları taşıması yabancı işletmelerin eline geçmiş bulunmaktadır. İthal mallarını Türk araçlarıyla taşıtma zorunluluğu bulunmayan ithalatçı, doğal olarak ucuz taşıyan işletmeleri tercih etmektedir. İhraç malları ise zorunlu olarak Türk araçlarıyla taşınmakta, ancak bunun da istisnası bulunmaktadır. Şöyle ki, Türk ihraç malları, özellikle taze sebze ve meyva, mevsimlik değişiklikler göstermektedir. İhracatın yoğun olduğu dönemlerde Türk araçları, özellikle frigorifik araçlar, yetersiz kaldığında, bakanlık izniyle ihraç malları yabancı plakalı araçlarla taşıttırılabilmektedir. Amaç, malların ekonomik değerlerini kaybetmeden pazara ulaştırılabilmesidir.

Haksız rekabete neden olan bu geçiş ücretleri, 1981 ve 1982 yıllarında yapılan ikili anlaşmalarla karşılıklı olarak azaltılmaya veya tamamen kaldırılmaya çalışılmış ve çalışılmaktadır.

Haksız rekabete neden olan diğer bir konu, üçüncü ülke taşımalarıdır.

Bilindiği gibi, TIR Sözleşmesine göre C.I. (Cost + Insurance) ithalat veya F.O.B. (Free on Board) ihracatta, ithalatın yapıldığı veya ihracatın yapılacağı ülke araçlarının söz konusu malları taşımaları gerekmektedir. «Karayolu Taşıma Anlaşması» yapılmış bulunan 23 ülke araçlarının bazı istisnalar dışında, üçüncü ülke taşıması yapabilmeleri, T.C. Ulaştırma Bakanlığı'nın özel iznine bağlı bulunmaktadır. Yani, ihracatı veya ithalatı gerçekleştiren bir araç, sadece ait olduğu ülkeye tekrar mal yükleyebilmektedir. Bunun dışında üçüncü bir ülkeye mal yüklemesi, ancak özel izinle olanaklıdır.

Türkiye ile anlaşma yapmış bulunan ülkeler arasında sadece Almanya, İngiltere ve Belçika araçları, bazı şartlarla üçüncü ülke mallarını Türkiye'den alabilmektedir.

Almanya : Türkiye'ye taşıma yaptığı veya aracın boş girdiği durumlarda ve transit dönüş seferinde Almanya normal trafik güzergâhı olarak seçilmek koşuluyla üçüncü ülkelere yük alabilir (Anlaşma md. 8). Diğer ülke taşımaları özel izine bağlıdır.

İngiltere : Türkiye'ye taşıma yapmışsa, İngiltere normal trafik güzergâhı olarak seçilmek koşuluyla üçüncü ülkelere yük alabilir (Anlaşma md. 10). Diğer üçüncü ülke taşımaları özel, izine bağlıdır.

Belçika : Türkiye'ye taşıma yapan ve Türkiye'yi transit geçmeden boş gelen taşıtlar, normal güzergâhı Belçika'dan transit geçmek

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

koşuluyla, üçüncü ülkeye yük alabilirler (Anlaşma md. 9). Diğer üçüncü ülke taşımaları özel izne bağlıdır.

Oysa, gümrük makamlarının gerekli denetimleri yapmamaları, navlun bedellerini transfer eden bankaların, ikili anlaşmaları incelemeden ödeme yapmaları sonucunda, kanunen yasaklanmış olan bir olay uygulanmaktadır. Bu da üçüncü ülke araçlarının TIR Sözleşmesine aykırı olarak taşıma işlevlerini gerçekleştirmeleridir. Sonuçta, hem Türkiye döviz kaybına uğramakta, hem de navlunun daha ucuz olması nedeniyle, Türk taşımacısı asîl görevini yerine getiremeyerek, haksız bir rekabetle daha karşı karşıya kalmaktadır.

2221. Pratik Sorunlar

Bu hizmet sektörünün pratik sorunlarına aşağıda kısaca değinilecektir.

— Uluslararası karayolu taşımacılığı yapmak amacıyla bir filo kurmak veya mevcut filosunu genişletmek isteyen işletmeler, Ulaştırma Bakanlığı'ndan TEŞVİK BELGESİ almak suretiyle ve belirli koşullarla, çekici ve frigorifik araç ithal etme olanağına sahiptirler.

1981 yılı Genel Teşvik Tablosu, Hizmetler Sektörünün Ulaştırma Bölümü 7. maddesi aşağıdaki gibidir.

«En az 50 tona kadar ağır yük taşıyabilecek kapasitede ağır hizmet tipi veya en az 10 birimlik filolar halinde çekici ve treyler yatırımları, beher birim için 5 yıl süre ile 50.000 $/yıl döviz getirileceğinin taahhüt edilmesi şartıyla % 100 gümrük bağışıklığı, yatırım indirimi, orta vadeli kredilerde faiz farkı iadesi ve vergi, resim ve harç istisnası teşviklerinden yararlanmaktadırlar.»

Belirtilen teşvik belgesinin alınabilmesi için, bürokratik engeller nedeniyle, 4-5 aylık bekleme devresi bulunmaktadır. Yatırım aşamasındaki bir işletme gereksizce uzun süre bekletilmektedir.

— Yatırım aşamasının en önemli sorunu ise, yatırım maliyetinin % 50'sinin öz kaynaktan karşılanması zorunluluğudur. Ortaya çıkan finansman gereksinmesini, ticarî bankaların orta vadeli kredi için kendi kaynaklarını kullanma eğiliminde bulunmamaları ve T.C.

Merkez Bankası'nın reeskont kredisi için yapılan başvuruları realize edememesi nedeniyle karşılamak oldukça zor olmaktadır[55].

Bir treylerin 12 milyon TL, bir frigorifik aracın 15 milyon TL olduğu dikkate alınırsa, 10 birimlik filo kurarak teşvikten yararlanmak isteyecek işletmenin öz kaynağının en az 75 milyon TL olması gerekmektedir. Günümüz Türkiye'sinde bu tutarın hiç de küçümsenecek, kolaylıkla elde edilebilecek bir para olmadığı ortadadır.

— Mevcut araçların yedek parça - lastik sıkıntısı bulunmaktadır. Gereksinme duyulan, hayatî önemdeki parçalar ve lastiklerin Türkiye'deki fiyatları yüksektir. Taşıma maliyetlerini de olumsuz yönde etkileyen bu tür yedek parçalar, aracısız olarak taşımacıya ulaştırılmalıdır. Bir yabancı araç Türkiye'de arıza yaparsa derhal gerekli olan parçayı ülkesinden getirtebilmekte ve çok kısa zamanda seferine devam edebilmektedir. Oysa Türk araçları arıza yaparsa gerekli olan parçaları ya yüksek fiyatlarla alacak, ya da taşımacı ifadesiyle araç yatacaktır. Türk uluslararası karayolları taşımacılığının gelişmekte olduğu bir dönemde, belirtilen nedenlerle araçların atıl olarak bekletilmemeleri gerekmektedir.

— Taşıma yapılan Avrupa ve Ortadoğu ülkelerinin yaklaşık 3/4'ü Türk vatandaşlarına vize uygulamaktadır. Vizeler doğal olarak Türk treyler şoförlerine de etki etmekte, gerekli olan vizelerin tamamlanması yüklü aracı beklettiği gibi, malların pazara kısa zamanda ulaşmasını da engelleyerek, aracın verimli çalışamamasına neden olmaktadır.

Türkiye'nin çeşitli ülkelerle yapmış olduğu «Karayolu Taşıma Anlaşmaları» gereğince, bu ülkeler üzerinden yapılan transit geçişler ve giriş-çıkışlar için, yıllık kotalar belirlenmektedir.

Belirlenen bu kotaların aşılabilmesi ise, ancak ilgili ülkenin yeni kota tahsisiyle olanaklıdır. Tablo incelendiğinde ve son günlerde TIR araçlarının, bazı ülke kotaları bittiğinden gümrüklerde beklediği haberleri gözönüne alındığında, kota sorununun da ivedilikle çözümlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

---

(55) TUZCUOĞLU, Ahmet «Karayolu Taşımacılığı ve Sorunları», Rapor Gazetesi, 19.10.1981, s. 13.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Karayolu Taşıma Anlaşmalarına Göre 1982 Yılı Kotaları

Batı Almanya	12.000	geçiş belgesi(*),
Avusturya	9.600	geçiş belgesi (250 gerektiğinde)
Belçika	1.300	transit, 500 giriş-çıkış,
Çekoslovakya	200	transit, 300 giriş-çıkış,
Danimarka	4.300	geçiş belgesi,
Fransa	5.000	geçiş belgesi,
Finlandiya	300	transit, 300 giriş-çıkış,
Hollanda	6.000	geçiş belgesi,
İngiltere	7.000	geçiş belgesi,
İsviçre	7.000	geçiş belgesi,
İsveç	800	transit, 300 giriş-çıkış,
İtalya	1.500	transit, 1.800 giriş-çıkış,
Macaristan	4.500	transit, 200 giriş-çıkış,
Norveç	300	transit, 300 giriş-çıkış,
Polonya	3.200	geçiş belgesi
Romanya	6.000	geçiş belgesi,
Yugoslavya	13.000	transit, 1.000 giriş-çıkış,
Yunanistan	3.500	transit, 300 giriş-çıkış.

(*) Geçiş Belgesi : (Transit geçiş + giriş-çıkış).
KAYNAK : UND.

— Tüm sektörlerde olduğu gibi, uluslararası taşımacılık sektöründe de pazarlama en önemli konulardan biridir.

Dış pazarlarda birçok işletmenin irtibat büroları bulunmamakta, bu da işletme organizasyonunu olumsuz yönde etkilemektedir. Zorunlu olarak, irtibat büroları olmayan işletmeler, yabancı işletmelerden yararlanmaktadırlar. Yabancı işletmelere, verdikleri hizmetler karşılığında da döviz ödenmektedir.

Türkiye'den ihraç malı yüklü bir araç, malını teslim edeceği ülkeye varıp, boşaltma işlemini bitirdikten sonra, geri dönerken de boş gelmemesi gerekmektedir. Bu da, ancak iyi bir organizasyonu devreye sokabilmekle olanaklıdır ki, irtibat bürosu burada önemli rol oynamaktadır.

— Özellikle limanlarımızdan Ortadoğu ülkelerine yapılmakta olan transit taşımalarda, altyapı-ekipman yetersizliği, zaman kayıplarına neden olmaktadır.

Bu arada kalifiye eleman gereksinimi de dikkati çekmektedir. Şoförlerin genellikle eğitimsiz oluşu, yabancı dil bilmemeleri, yurt dışında karşılaştıkları sorunların çözümünde, çeşitli zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır.

Gümrük kapılarında, Türk araçları gereğinden fazla incelemeyle karşılaşmaktadırlar. Oysa ki, TIR Sözleşmesi gereğince, bu taşımalar teminat altında yapılmakta ve hakkında herhangi bir ihbar olmadıkça, belgeleri eksik olmadıkça, taşınmakta olan mallara zarar vermeden kontrol edilerek ülkeye girmesi sağlanmak zorundadır.

Bu ilkelerin uygulanmasına gereken özen gösterilmedikçe, araçların gümrük kapılarında zaman kaybetmeleri devam edecektir.

— Diğer önemli bir sorun ise, C.M.R. sigorta sisteminin Türkiye'de henüz uygulamaya konulmamış olmasıdır.

C.M.R. (International Carriage of Goods by Road), bir konvansiyondur.

C.M.R. sigortası, karayolu ile uluslararası taşımacılık yapan işletmelerin, bu taşıma işlerine ait hukukî sorumluluklarını teminat altına alan bir sorumluluk sigortasıdır.

Gelişmiş ülkeler ihracatlarını evvelce genellikle C.I.F. (Cost + Insurance + Freight) satışla yapmaktaydılar. Çünkü, bu tür satışlar sonucunda mal bedeline ek olarak sigorta ve navlun bedeli ithalatçıdan döviz olarak alınmaktaydı.

Ellerindeki mal stokları artan gelişmiş ülkeler, bu stokları eritebilmek için, satış şeklini bugün artık F.O.B. (Free On Board) a çevirmiş bulunmakta, yani sigorta ve navlun bedelinden vazgeçerek, sadece mal bedeliyle yetinmektedirler.

Bu koşullar altında az gelişmiş ülkelerin taşımacılık filolarına önem verdikleri görülmektedir.

Sigorta ve navlun bedellerini kaybeden Avrupa ülkeleri, başka bir yola başvurarak, elden kaçırdıkları dövizleri geri almağa başlamışlardır: Adı geçen ülkeler kendi aralarında bir konvansiyon imzalamışlar, bu ülkeler arasında ya da en azından alıcı ve satıcı pozisyonundaki iki ülkenin bu konvansiyonu imza etmeleri koşuluyla, iki ülke arasındaki taşımacılık işinde taşımacının sorumluluğunu tarif ederek, teminat altına almışlardır. Bu teminata da C.M.R. sigortası denilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece navlun ve sigorta primleri gelirlerini kaybeden Avrupa ülkeleri C.M.R. sigortası yaparak, gelişmekte olan ülke taşıyıcılarından milyonlarca dolarlık primleri ülkelerine çekmeyi başarmışlardır.

Henüz Türkiye'de uygulanmasına başlanmamış olan bu sigorta türü için, Türk taşımacısı da dış ülkelere başvurarak kendisini teminat altına almaya çalışmakta, sonuçta Türkiye primleri döviz olarak ödemek zorunda kalmaktadır.

C.M.R. sigortası taşımacıya şu yararları sağlamaktadır:

— Taşıyıcının hatası halinde, malın tesliminde olaya el konulmasını önler,

— Genelde, taşımacıyı alıcıya karşı korur,

— İhracatçı ve nakliyecinin, yurda getirmekle yükümlü oldukları dövizin, alıcı tarafından haciz edilmesini önler,

— Taşımacının ödemekle yükümlü olduğu tazminatın gecikmesi halinde, araca el konulmasını önler.

Türk taşımacıları, genellikle bu sigorta türünü kullanamadıklarından ,yabancı ülke taşımacılarının sahip oldukları güvencelerden şimdilik kaydıyla yararlanamamaktadırlar.

Özetle, tezin bu iki bölümünde; genel olarak ulaştırma ve ulaştırma sistemleri üzerinde durularak, uluslararası karayolları üzerinden yapılmakta olan yük taşımacılığı Türkiye açısından incelenmiştir. .

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3. *ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN TÜRK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU*

Bu bölümde önce organizasyon ve muhasebe organizasyonu kavramlarına değinilecek, sonra uluslararası karayolları üzerinden yük taşımacılığı yapmakta olan Türk işletmelerinin muhasebe organizasyonu incelenerek bu tür işletmeler tarafından kullanılabilir bir genel hesap planı önerilecek, daha sonra da bu hizmet sektörünün özellik gösteren birkaç işlemi, önerilen genel hesap planı ve kullanılan belgeler yardımıyla muhasebeleştirilecektir.

30. ORGANİZASYONA GENEL BAKIŞ

Burada organizasyonun tanımı, temel ilkeleri ve türleri kısaca açıklanacaktır.

300. ORGANİZASYONUN TANIMI

Kelime anlamı; düzenlemek, devlet, idare, toplumun düzenleniş tarzı, düzenli grup üyelerinin tümü, teşkilat, örgüt olan ORGANİZASYON, kişiler tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır.

«Organizasyon, yer ve zamana göre insanoğlunun yarattığı, manevî, birleştirici düşünceye, amaca, plan ve kontrola uygun, kendi yapısı içinde uyumlu, esnek ve güvenle organlara bölünen ve bütün bu organları aynı türden özünde kapsayan bir bütündür. Öyle bir bütün ki, amacı, yetinilebilen en az zaman, güç ve araçlarla olabilen en büyük yararları edinmek ve istenen ereğe (hedef) bu yolda ulaşmaktır. Dış görünüş açısından bakılırsa o, bir iş bölümü, bir birlik, toplumsal bir oluşum, bir düzen, bir donatım, bir kuruluş, bir kurum ve bunlara benzer bütünler olarak görülür»[56].

(56) YAZICI, Mehmet, Örgütlenme İlkeleri, İstanbul, 1978, s. 4.

Diğer bir tanıma göre organizasyon; «İster tek kişi tarafından yürütülen küçük işletmelerde, ister binlerce kişinin çalıştırıldığı büyük işletmelerde, işlerin aksamadan yürüyebilmesi için amaca varmaya yarayacak faaliyetlerin belirlenmesi, bu faaliyetlerin bir sıraya göre düzenlenmesi ve bölümlenmesidir»[57].

İnsan öğesini de kapsamı içine alan başka bir organizasyon tanımı ise; «Teşkilatlandırma, yapılacak işin kısımlara ayrılması ve belirli kısımlar arasındaki ilişkilerin saptanmasıyla, bu belirli kısımlara gerekli personelin yerleştirilmesidir»[58].

Organizasyondan bahsedebilmek için, ortada bir amacın olması, bu amaca ulaşabilmenin gerektirdiği faaliyetlerin saptanması ve saptanan faaliyetlerin insan grupları tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

İyi bir organizasyon, işletme içinde insanlar, alet ve makinalar, binalar, kuruluş yeri, çalışma koşulları, finans araçları ve bu gibi çeşitli faktörler arasında temel ilişkilerin sağlanmasıyla olanaklıdır.

301. ORGANİZASYONUN TEMEL İLKELERİ

İşletmelerde, amaca ulaşmak için gerekli olan faaliyetler ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek kişiler belirlenirken, bazı temel ilkeler dikkate alınmaktadır. Bu ilkeler[59] şöyle açıklanabilir :

— Amaç birliği : Organizasyonun her bölümü ana amaçları anlamış olmalı ve sürekli olarak bu amaçları gerçekleştirecek şekilde kontrol edilmelidir. Organizasyon içinde amaç birliği ancak bu yöntemle sağlanabilir.

— Yeterlik : Amaçlar en az maliyet harcamalarıyla gerçekleştirilmek zorunluluğundadır. Organizasyon üniteleri bu öğeyi önemle dikkate almalıdırlar. Her zaman en az maliyetlerle amaca ulaşılabileceği gibi, bazı ünitelerin yüksek maliyetlerle çalışmaları halinde de organizasyon amacına ulaşabilmektedir. Organizasyon içinde üniteler birbirlerinden bağımsız değildir, her biri bir diğeri için faaliyet gös-

---

(57) OLUÇ, Mehmet, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, Cilt 1, İst., 1978, s. 221.
(58) HATİBOĞLU, Zeyyat, İşletmelerde Organizasyon, İstanbul 1964, s. 23.
(59) OLUÇ, Mehmet, a.g.e., s. 230-233. YOZGAT, Osman, İşletme Yönetimi, İstanbul, 1978, s. 232-235. CEMALCILAR-BAYAR-AŞKUN-ÖZ ALP, İşletmecilik Bilgisi, Ankara, 1976, s. 132-133.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

termektedir. O halde ana amaca ulaşabilmek için, bazı ünitelerin yüksek maliyetlerle faaliyet göstermesi kabul edilmektedir.

— İş bölümü ve uzmanlaşma: Organizasyon, iş bölümü ve uzmanlaşma sayesinde işlerin daha kısa sürede, daha kaliteli ve daha çok yapılmasını sağlamaktadır. Öncelikle işler analiz edilip birimlere ayrıldıktan sonra, belirli işler için belirli elemanlara görev verilmektedir.

— Görevlerin tanımı: Görev verilen kişilere görevlerinin, görevliler arasındaki ilişkilerin neler olduğu anlatılarak, kişinin işletme içi olaylardaki yeri saptanmaktadır.

— Basamaklar sırası: Organizasyonlarda en önemli ilişkilerden biri de ast-üst ilişkileridir. Görevler, bu ast-üst ilişkisine bağlı olarak gerçekleştirilmekte, yetki ve sorumluluklar da ast-üst arasında paylaştırılmaktadır.

— Ayrılık ilkesi: İşbölümü ilkesi sonucunda, işi yapan kişilerin yetki ve sorumlulukları dışında, kendi işleri ile ilgili kararlar alabilme yetkisine sahip olmaları gerekmektedir.

— Komuta birliği: İşletmelerde tüm işlerin amaca yönelik şekilde yapılabilmesi, ancak plan ve programlara uygun olan emirlerin çalışanlar tarafından yaklaşık aynı şekilde algılanması, yani komuta birliğinin sağlanmasıyla, olanaklıdır. Aksi durum söz konusu olursa, sonuçlar işletmenin amaçlarına aykırı olarak gelişme gösterebilir.

— Yöneltme birliği: Belirlenen amaçlara, en uygun olan yollardan ulaşmak gerekmektedir. İşletmelerde bu yollarla ilgili geleceğe dönük planlar, programlar yapılmaktadır. Plan ve programların nasıl uygulanacağı da, işletme politikalarına bağlıdır. Plan, program ve işletme politikaları, işletmelerin belirlenen amaçlara doğru yönelmesini sağlamaktadır.

— Sorumluluk: İşbölümü ile görev verilen kişilere, yapmak zorunluluğunda oldukları işler nedeniyle bazı sorumluluklar da yüklenilmekte ve böylece görevlerin, aksatılmadan gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

— Yetki ve sorumlulukların denkliği: Her görev, işi görene belirli sorumluluklar yüklemekte, işin görülebilmesi de aynı kişiye an-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

cak bazı yetkilerin göçerilmesiyle olanaklı bulunmaktadır. Görev, yetki ve sorumluluklar arasındaki ilişkilerin, işi görenin hareketlerini belirlemekte olduğundan, çok iyi dengelenmesi, aşırı veya eksik yetki ve sorumluluk göçerilmesinden kaçınılması gerekmektedir. Çünkü, aşırı veya eksik yetki ve sorumluluk ya sorumsuzca hareket etmeye ya da gerekli olan kararların bile alınamamasına neden olabilmektedir.

— Denge ilkesi : Yetkiler, üniteler arasında görevler ile dengeli olarak dağıtılmalıdır. Az yetki o bölümün gelişememesine, çok yetki ise diğer bölümlerin gelişememesine neden olabilmektedir.

— Değişebilirlik : Organizasyon dinamik bir bütündür. İşletme içi ve dışı olaylardan etiklenmekte ve bu nedenle de değişikliklere kolayca uyabilecek esnekliğe kavuşturulması gerekmektedir.

— Süreklilik : Kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hüküm olmadıkça, yeterli yaşama olanakları bulan bir işletmenin faaliyet süresinin sonsuz olacağı varsayılmaktadır[60]. İşletmelerin ömürlerinin sonsuz olması, organizasyonların da sürekliliğini gerektirmektedir. Bu süreklilik de ancak, görevleri devralacak kişilerin yetiştirilmesi, organizasyonun değişen koşullara uyum sağlayabilmesiyle olanaklı bulunmaktadır.

— Önderliğin kolaylaştırılması : Organizasyon içinde sorumluluk taşıyan kişiler, kendi görev alanlarında birer liderdirler ve bu nedenle de yönetimlerinde bulunan kişileri, işletmenin amacına uygun olarak çalıştırmak durumundadırlar. İşte, lider olan bu kişilerin belirtilen çalıştırma fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri için gereken önlemlerin alınması gerekmektedir.

302. ORGANİZASYON TÜRLERİ

Kendi yapısı içinde tutarlı, esnek ve güvenle bölümlere ayrılmış ve bu şekilde oluşmuş bir bütünün, yani işbölümü ve görev ilişkileri olarak ortaya çıkmış bir birliğin (organizasyonun) çeşitli türleri ya da çeşitli yapıları bulunmaktadır[61]. Esas olarak organizasyon üç ana türde incelenebilmektedir[62] :

(60) ÖZASLAN, İsmail, Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1980, s. 6.
(61) YAZICI, Mehmet, Organisation des betrieblichen Rechnungswesen, İstanbul, 1974, s. 10.
(62) KESKİNOĞLU, Suat, Genel İşletme, İstanbul, 1970, s. 306
YAZICI, Mehmet, a.g.e., s. 10.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3020. Düşey organizasyon (Hat tipi veya askeri tip)
3021. Kurmay aşamalı organizasyon (Kurmay tip)
3022. Fonksiyonel organizasyon (Fonksiyonel tip)

3020. Düşey Organizasyon

En basit organizasyon yapısıdır. Bu tür organizasyonda en yüksek komuta katından başlayarak belirli aşamalardan geçip, en aşağı basamaklarda işi kendi eliyle yapacak kişilere kadar uzanan bir yol takip edilmektedir. Yönetim düzeyinden verilen emir, bu yolu izleyerek en alt basamaktaki kişilere ulaştırılmaktadır. Tüm yetkiler en üst düzeydeki kişi veya kişilerde toplanmaktadır. Hiyerarşik bir düzenden oluşan düşey organizasyona; ordu, katolik kilisesi ve birçok devlet işletmeleri örnek olarak gösterilebilmektedir[63].

3021. Kurmay Aşamalı Organizasyon

Düşey organizasyondan tek farklı yanı, danışmalı bir organizasyon türü olmasıdır. Danışman, uzman ve raportörlerden kurulu bir kurmay heyet, bağlı bulundukları basamaktaki yöneticiye planlama, denetleme, görevlileri alma, yöneltme işlerinde yardım ederler, bu konular üzerinde fikir verip, öğütlerde bulunarak üst kademedeki yöneticilerin yükünü hafifletirler. Aynı zamanda bu kurmay heyet, organizasyonun hangi basamağında ise, o basamaktaki yöneticelerle aynı yetkilere sahiptirler. Ancak, aynı yetkilere sahip olmakla beraber, astlara müdahale yetkileri yoktur ve sadece yukarıda belirtilen görevleri yapmakla yükümlüdürler.

3022. Fonksiyonel Organizasyon

Bu organizasyon türünde her basamaktaki yetki ve sorumluluk alanları belirtilmektedir. Her basamağın yetkili bir kişisi bulunmakta, bu kişinin görev ve yetki alanları açık olarak belirlenmektedir. Organizasyonun başarılı olabilmesi, emir veren mercilerin çalışırken birbirleriyle iyi anlaşabilmelerine bağlıdır[64]. Aksi takdirde ast-

(63) YAZICI, Mehmet, a.g.e., s. 10.
(64) KESKİNOĞLU, Suat, a.g.e., s. 312.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lar, çeşitli üstlerden emir alacaklar ve düzenin bozulmasına neden olabileceklerdir.

31. MUHASEBE ORGANİZASYONUNA GENEL BAKIŞ

Burada muhasebe organizasyonunun tanımı yapılacak ve öğeleri incelenecektir.

310. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN TANIMI

Muhasebe organizasyonu, muhasebenin, amacına en rasyonel şekilde ulaşabilmesi için meydana getirilen bir kuruluş ve çalışma düzenidir.

Muhasebe organizasyonunun bu şekilde tanımlanması, ilk önce muhasebenin amaçlarının belirlenmesini gerektirmektedir. Muhasebenin en önemli amaçları kısaca sıralanacak olursa[65]:

— Belgelerin kayıtlara geçirilmesi,

— İşletme dışına verilmesi gerekli bilgilerin istenilen zamanda ve istenilen şekilde hazırlanması,

— İşletmenin faaliyet sonuçlarının, belirli devrelerde finansal durum tabloları halinde ortaya konulması ve,

— İşletme yönetimine planlama, kontrol ve karar için gerekli bilgilerin istenilen zamanda ve istenilen şekilde sağlanmasıdır.

Bu amaçların kısaca incelenmesinde yarar vardır.

— Belgelerin kayıtlara geçirilmesi,

Belgeler, muhasebenin temelidir ve kural olarak belgeye dayan-

(65) ÖZASLAN, İsmail, a.g.e., s. 8-9.
YAZICI, Mehmet, İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970, s. 335.
BURSAL, Nasuhi, Muhasebe-Maliyet, Finansal Kontrol Konuları, İstanbul, 1976, s. 19.
AKARÇAY, Vural, Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980, s. 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

mayan bir işlem hesaplara kaydedilemez. Belgelerin kayıtlara geçirilmesi finansal (işlem) muhasebede, işletmenin dış çevresiyle ilişkilerine yönelik olduğu halde, maliyet (işletme) muhasebesinde işletme içi değer hareketlerini takibe yöneliktir. Finansal muhasebede toplanan bilgiler zamana ve konulara göre kaydedilmektedir. İşlemler tarih sırasına göre defterlere kaydedilerek, olaylar yakından ve devamlı olarak izlenebilmektedir.

İşlemlerin konulara göre kaydedilmesi de, belirli konular hakkında istenilen bilgilerin en kısa zamanda elde edilebilmesi açısından önem taşımaktadır.

Maliyet muhasebesinde kayıtlar, işletmelerin büyüklüğüne, konusuna ve üretim düzenine göre farklılıklar göstermektedir. Üretimin gerçekleştirilmesi için yapılan üretim faktörleri harcamaları, masraf türleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bu masraf türlerinin ayrıntılı ve tam olarak izlenmesi ve kaydedilmesi gerekmektedir.

Üretimin çeşitli ana üretici ve yardımcı iş yerlerinde yapılması, üretim masraflarının bu yerlere de dağıtılmasını ve sonuçta üretilen birimlere yüklenilmesini gerektirmektedir. Üretim ile ilgili kayıtlar, genellikle düzenlenecek olan tablolardan yararlanarak, yapılmaktadır. Bu tabloların düzenlenebilmeleri esas olarak yine belgelere dayanmaktadır.

— İşletme dışına verilmesi gerekli olan bilgilerin, istenilen zamanda ve istenilen şekilde hazırlanması,

İşletme, dolaylı olarak da muhasebe, belirli zamanlarda belirli bilgileri işletme dışına vermekle yükümlü bulunmaktadır[66].

Bu yükümlülükler kanuni olabileceği gibi, isteğe bağlı da olabilmektedir.

Ticari defterlerin tutulması, belirli şekillerde kullanılması, maliye ve sosyal sigorta kurumuna belirli zamanlarda belirli beyannamelerin verilmesi, kanuni yükümlülüklerdendir.

İşletmeler yukarıda belirtilen kanuni zorunluluklar dışında da bilgiler vermektedirler. Bu tür bilgiler genellikle;

---

(66) BURSAL, Nasuhi, a.g.e., s. 26-27.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Kredi müesseselerine,

— Sendikalara,

— Müşterilere,

— Komuoyuna verilmektedir.

— İşletmenin faaliyet sonuçlarının belirli devrelerde finansal durum tabloları halinde ortaya konulması,

Kanuni mevzuatlar açısından da düzenlenmesinde zorunluluk bulunan finansal durum tabloları; Bilanço ile kâr-zarar veya gelir tablolarıdır.

Bilanço, işletmenin belirli bir andaki varlık ve sermaye yapısını gösteren tablodur.

Kâr-zarar veya gelir tablosu, işletmenin belirli bir zaman periodundaki gelir ve giderleri ile bunlar arasındaki net farkı gösteren tablodur.

Belirtilen bu iki tablo dışında işletmeler, uğraşılarına göre periodik olarak daha birçok tablolar düzenlemek durumundadırlar. Örneğin: Satış tabloları, masraf dağıtım tabloları vb.

— İşletme yönetimine planlama, kontrol ve karar için gerekli bilgilerin istenilen zamanda ve istenilen şekilde sağlanması,

İleriye dönük tahminler yapabilmek, ancak geçmiş devrelere ait veriler ve istatistiksel metodlar ile olanaklıdır. Çok sıyada bilgi gerektiren bu işlemlerin (planlar-programlar) daha sonra fiili sonuçlarla, belirli bir raporlama sistemi içerisinde karşılaştırılması gerekmektedir. Örneğin : üretim planlaması yapan bir işletme, bu planı gerçekleşen üretim rakamlarıyla karşılaştırmak ve planın gerçekleşmesini kontrol etmek zorundadır. Ayrıca işletme yönetimi, belirli konularda karar verebilmek amacıyla da muhasebeden bilgiler istemektedir. Kararların alınmasına yol gösterecek olan bu bilgilerin en kısa zamanda yönetim düzeyine ulaştırılması gerekmektedir.

Muhasebenin, yukarıda belirtilen çeşitli amaçlarına ulaşabilmesi için, faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesi, yani muhasebenin organizasyonu gerekmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Muhasebenin organizasyonu sonucunda, faaliyetler genellikle şu şekilde sıralanmaktadır[67]:

— Belgelerin düzenlenmesi,
— Hesapların tutulması (kayıtların yapılması),
— Maloluşların belirtilmesi (maliyetlerin saptanması),
— Sonuçların çıkartılması (mali durum tablolarının düzenlenmesi),
— İşletmenin ölçümlenmesi (sonuç raporlarının düzenlenmesi),
— Öngörünün saptanması (işletme bütçelerinin hazırlanması).

311. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN ÖĞELERİ

Muhasebe organizasyonunun esas olarak dört öğesi bulunmaktadır[68]:

3110. Belgeler,
3111. İşletmeye uygun hesap planı,
3112. İşletmenin cins ve büyüklüğüne uygun defter sistemi,
3113. Personel.

Bu dört öğe birbirlerini tamamlamakta, birinin eksikliği, diğerlerinin görevlerini yerine getirememelerine neden olabilmektedir.

3110. Belgeler

Belgeler, ticaret ve vergi kanunları açısından, muhasebe kayıtları yapılacak olan işletme olaylarının, yazılı esaslarıdır[69].

Bu yazılı esaslar, işlem muhasebesinde para ve mal hareketleri ile gelir-giderleri belgelemekle beraber, işletme muhasebesinde de işletme içi değer hareketlerini belgelemektedirler. Kural olarak, işletmelerde muhasebe olgularının belgeler dayanma zorunlulukları bulunmaktadır.

---

(67) YAZICI, Mehmet, Organisation des betrieblichen Rechnungswesen, İstanbul, 1975, s. 44-59.
AKARÇAY, Vural, a.g.e., s. 4.
WEBER, Helmut Kurt, Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, München, 1978, s. 4.

(68) ERKURAL, Kenan, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1979, s. 1.

(69) FULDA, R. Herbert Faehnrich, «Ordnungsmaessiges Belegwesen», Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung, (Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen) Dezember 1979, s. 744.

İşlem (finansal-ticari-genel) muhasebenin temeli olan belgeler, aynı zamanda kayıtların doğruluğu ve eksiksizliği konusunda da önemli bir ispat ve kontrol aracıdırlar[70]. Belgeleme ilkesi sadece işlem muhasebesi, bilanço düzenlemesi ve mevcutların kaydı için geçerli olmayıp, maliyetlerin hesaplanmasında da önemli rol oynamaktadır.

İşletmelerin, işletme içi ve işletme dışı faaliyetleri nedeniyle düzenlenmekte oldukları belgeler farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle, Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde düzenlenmekte olan belgeler ileriki bölümde ayrıca incelenecektir.

3111. Hesap Planı

Hesap planı, kurumlarda tutulan hesapları belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde amaca, plana ve kontrola uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan «aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan» özel bir yönergedir[71].

Hesap planları, işletmelerin özel gereksinimleri dikkate alınarak düzenlenir ve bu şekilde düzenlenen hesap planları, işletmelerin muhasebe departmanlarının belirlenen amaçlara ulaşabilmesi için gerekli olan organizasyon aracıdır[72].

İşte, işletmelerde muhasebenin esası ve çıkış noktası olan ticari muhasebe ve bunun temelinde yatan hesap planı[73], muhasebe organizasyonunun da ana öğesini oluşturmaktadır.

Hesap planı yapılırken ilk önce işletme faaliyetlerinin hangi amaca yöneltildiği ortaya çıkarılmalı ve bu amaca hangi araçlarla ve nasıl ulaşılacağı saptanmalıdır[74].

---

(70) FULDA, R. Herbert Faehnrich, a.g.e., s. 746.
PETER-VON BORNHAUPT, Ordnungsmaessigkeit der Buchführung, Herne/Berlin, 1972, s. 65.

(71) YAZICI, Mehmet, İşletmelerde Hesap İşleri, Düzeni, İstanbul, 1970, s. 38.

(72) KALVERAM, Wilhelm, Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen, Wiesbaden, 1962, s. 137.

(73) GREIFZU, Julius, Das neuzeitliche Rechnungswesen, Hamburg, 1965, s. 38.

(74) ÖZASLAN, İsmail, Kamu Kurumu Niteliğindeki Mesleki Teşekküllerde Hesap İşleri Organizasyonu, (Doktora Tezi), s. 27.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap planlarının önemi, hesap çerçeveleri ve genel hesap planlarının uygulanmasıyla, gittikçe artmaktadır.

31110. Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planı

Burada hesap planlarının dayanağı olan hesap çerçevesi ve genel hesap planı tanımları, hesap çerçevelerinin yarar ve sakıncaları, hesap çerçevelerinin düzenlenmesinde kullanılan bölümleme yöntemleri ile kodlama yöntemleri kısaca açıklanacaktır.

A) Hesap Çerçevesi

Bir ülkede, bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını ,belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir[75].

Bir ülkedeki bütün işletmeleri kapsamı içine alan bu tür hesap çerçevelerinin kullanılmaları bazı ülkelerde zorunlu hale getirilmiş bulunmaktadır.

Hesap çerçevesi ile ilk olarak Almanlar ilgilenmiş 1890'da J.F. Schär ile başlayan bu gelenek yıllar boyu gelişerek devam etmiştir[76]. J.F. Schär 1911'de «bir ticari işletme için hesap sistemi» ki bu «birahane işletmesi için hesap sistemi» yanında «her tür endüstri işletmeleri için hesap sistemi»ni geliştirmiştir. Bu arada gider ve maliyet hesapları ile varlık-sermaye hesapları ayırımını ortaya çıkarmıştır. Bunlara 1927 yılına kadar Strauch ve Stephan'ın işletme muhasebesi için sınırlı olan hesap planı ile Sazenhofen'in hesap planı eklenmiştir[77]. Hesap çerçevesinin bugünkü anlamda gelişmesi 1927 yılında Schmalenbach ile olmuştur[78]. 1937 yılında «Zorunlu Hesap Çerçevesi» uy-

---

(75) YAZICI, Mehmet, Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri, (Doçentlik Tezi), İstanbul, 1965, s. 1.
Gemeinschaftskontenrahmen für Versorgungs und Verkehrsunternehmen, Frankfurt (Main), 1972; s. 9.

(76) SCHÖNFELD, Hans, Martin, Grundlagen des Rechnungswesen, Stuttgart, 1969, s. 28.

(77) ANGELMANN, Adolf, Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Berlin, 1973, s. 14.

(78) EISELE, Wolfgang, «Zielvorstellungen und Gestaltungsprinzipien des Neuen Industriekontenrahmen», Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Würzburg 1973, Nr 9, 618-623.

gulanmaya başlanmıştır. Ancak bu hesap çerçevesinin kullanılma zorunluluğu 1953 yılında kaldırılmış, buna karşın halen uygulamaya esas teşkil etmektedir. 1950 yılında «Endüstri Birliklerinin Ortak Hesap Çerçevesi» uygulamaya konulmuş, fakat zorunluluk getirilmemiştir.

1964 yılında «Techniques Comptables» komisyonu Viyana'da düzenlenen kongrede bir «Avrupa Hesap Çerçevesi» önerisinde bulunmuş kısa bir süre sonra bütün işletmelerin ortak gereksinimlerini karşılayabilecek hesap çerçevesi üzerinde durulmuş ve Mart 1969'da Schmalenbach grubu «Hesap Çerçevesi ve İşletme Modeli» adlı bir toplantı düzenlemiştir[79]. Bu toplantı sonucunda 1950'li yılların zorunlu olan ve yeni bazı işletme branşlarının (dalların) hesap planlarından hareketle bir «Avrupa Hesap Çerçevesi» tasarısı ortaya atılmıştır.

Tüm bu çalışmaların sonucunda «Federal Alman Endüstri Birliği» nin (BDI) 4.11.1970 tarihindeki toplantısında gelişmelerde zirveye ulaşılmış ve yeni bir «Birlik Hesap Çerçevesi» tasarısı ortaya çıkarılarak Nisan 1971'de «Endüstri Hesap Çerçevesi» (KRI) adı altında yayınlanmıştır[80].

Doğu Almanya'da «Endüstrinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi» ise 1950 yılında zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur.

Bunlar dışında 1943 yılında Belçika, 1944 yılında Danimarka, 1945 yılında İsveç, 1947 yılında Avusturya, Fransa, İsviçre, Norveç, 1940-1954 yıllarında S.S.C.B. ve Bulgaristan, 1961 yılında da Yunanistan ve Mısır kendilerine göre hesap çerçeveleri yapmışlar ve uygulama alanına koymuşlardır[81].

Türkiye'de bugün için yukarıda tanımlandığı şekli ile bir hesap çerçevesinin varlığından söz edilememektedir. Ancak 1972 yılında uygulamaya konulan, sadece Kamu İktisadi Teşebbüsleri için zorunlu bulunan hesap planını, bir bakıma hesap çerçevesi olarak nitelendirmek olanaklıdır.

---

(79) KRETSCHMER, Hans Joachim, Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf, 1971, Nr 18, s. 469.
EISELE, Wolfgang, a.g.e., s. 617.

(80) EISELE, Wolfgang, a.g.e., s. 617.
PETER-VON BORNHAUPT, a.g.e., s. 62-63.
HUCH, Burkhard, Der neue Industriekontenrahmen als Organisationsbasis für ein Management-Informationssystem, Mannheim, 1972, s. 209.

(81) YAZICI, Mehmet, a.g.e, s. 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B) Genel Hesap Planı

Aynı işi yapan kurumların ya da birçok şubesi olan büyük kurum ya da işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir plan ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir[82].

Diğer bir tanımlamaya göre ise, genel hesap planları, bazen bütün bir memleket için, çok defa bir memleketin belirli meslek dallarına giren işletmeler için uygulanması kararlaştırılmış olan tekdüzen plandır[83].

1930 yılında düzenlenen «Alman Makina Sanayi Birliğinin Genel Hesap Planı», 1938 yılında düzenlenen «Makina Yapımı Hesap Planı» genel hesap planına örnek teşkil etmektedir.

Türkiye'de 1957 yılında yapılan «PTT İşletmesi Hesap Planı», bir çok şubesi olan bankaların hesap planları, genel hesap planı niteliğindeki hesap planlarındandır.

Hesap planlarının her işletme tarafından ayrı ayrı, değişik şekillerde düzenlenmesi yerine, aynı dalda faaliyet gösteren işletmelerde aynı tip hesap planlarının (Genel Hesap Planı), hatta ayrı dallarda faaliyet gösteren işletmelerde bile esasta tek bir hesap planının (Hesap Çerçevesi) düzenlenmesinin birçok yararları ve bunun yanında bazı sakıncaları bulunmaktadır.

C) Hesap Çerçevelerinin Yarar ve Sakıncaları

a) Hesap Çerçevelerinin Yararları :

— Uygulandıkları ülkelerdeki işletmelerde, hesap birliğinin sağlanması : İşletmeler aynı hesap çerçevesinden veya aynı genel hesap planından yararlandıkları için, işletmeler içinde ve işletmeler arasında karşılaştırma yapabilmek olanaklı bulunmaktadır.

— Muhasebe işlemlerinde terim birliğinin sağlanması : Bu tür birliğin sağlanması sonucunda, düzenlenen raporlar, okuyanlar tarafından kolaylıkla anlaşılabilmektedir. Herhangi bir terimin değiştirilmesi tüm işletmelerde benimseneceği için, birlik hiçbir zaman bozulmamaktadır.

---

(82) YAZICI, Mehmet, İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970, s. 38.
(83) YÜCESOY, Cevat, Muhasebede Hesap Planları, İstanbul, 1963, s. 8.
KESKİNOĞLU, Suat, Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İst., 1959, s. 33.

— Sonuca varma ve karşılaştırmanın kolaylaştırılması: İşletmeler, standart hale getirilmiş bulunan hesap planları yardımıyla her iş dönemi sonunda, belirlenen kurallar içerisinde sonuçlara ulaşacak, sonuçlar her işletmede aynı şekillerde saptanacağından, işletmelerin karşılaştırılması da kolaylaştırılmış olacaktır.

— Araştırıcı ve denetleyicilerin işlerinin kolaylaştırılması: Tüm işletmelerde uygulanan düzen aynı olduğundan araştırıcılar, aradıkları bilgileri her işletmede kolayca bulabilme olanağına kavuşacaklardır. İşletme dışı denetimi gerçekleştirmekte olan denetleyiciler, düzenleyecekleri raporlarda güçlükle karşılaşmayacaklar, bu nedenle de belirli bir dönemde daha fazla işletmenin denetimini gerçekleştirebileceklerdir.

— Muhasebe organizasyonunun kolaylaştırılması: Hesap planlarının standardizasyonu sonucunda, organizasyon araçları olan belgeler, defter sistemleri de standart hale getirilmiş olur. Her işletme de amacına uygun olan düzeni kurar ve uygular.

— Uygulandıkları ülkelerde ekonomik bütünlüğün sağlanması: İşletmelerin muhasebe işlemlerinin belirli bir düzene girmesi sonucunda, işletmeler arasındaki ilişkilerde ve buna bağlı olarak da ekonomide bir bütünlük sağlanmış olur.

b) Hesap Çerçevelerinin Sakıncaları

Hesap çerçevelerinin en önemli sakıncası, kullanılmalarının kanunla zorunlu olmaları halinde, işletmelerde bazı pürüzlerin ortaya çıkması olasılığıdır. Yani işletmeler zorunlu olarak, faaliyet özelliklerine uygun olmayan bir muhasebe düzenine sokulmaya çalışılırsa, düzenlemeden beklenilen sonuçların elde edilmesinde güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Gerçekten de bugün Fransa'dan başka, batılı ülkelerde kanunla zorunlu hale getirilmiş plan mevcut bulunmamaktadır.

Düzenlenmesi düşünülen planlar bazı özellikler taşımalıdır. Bu özellikler şunlardır[84]:

— Standart hale getirilen hesap planları, sadece bir sınıflama çizelgesi olarak nitelendirilmeli ve her işletmenin kendi iç yapısına uygun hesapları seçebileceği esnekliği göstermelidir.

---

(84) ERKURAL, Kenan, a.g.e., s 8.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Plandaki sınıflama kolayca anlaşılabilecek açıklıkta olmalı, hangi konunun hangi hesap içerisinde yer alacağı belirtilmelidir.

— Plandaki hesap sınıfı ve grupları, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile faaliyet sonuçlarını kolayca ve kesinlikle ortaya koyma olanağı vermelidir.

— Plan, işletme yapısını ve faaliyetlerini en ayrıntılı şekilde izlemeye olanak tanıyacak yeterlilikte olmalıdır.

D) Hesap Çerçevelerinde Kullanılan Bölümleme Yöntemleri

Hesap çerçevelerinde, hesapların sınıflandırılmasında bazı farklı yöntemler uygulanmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir[85]:

a) Bilanço düzenlenmesindeki ilkelere göre bölümleme:

Bu yönteme göre çerçevedeki hesaplar, bilançodaki durumlarına göre sınıflandırılırlar. Ayrıca, sonuç hesaplarına yer verilmekte olan bu tür hesap çerçevelerinde, maliyet (işletme) muhasebesi hesaplarına yer verilmemektedir. Avusturya Hesap Çerçevesi buna örnek olarak gösterilebilir.

b) Ekonomik değer dolaşımına göre bölümleme:

Hesaplar, sermaye yatırımı ile başlayan ekonomik dolaşımdan hareket edilerek sınıflandırılmaktadır. Sermayenin yatırımından sonra işletmenin donatımı, mali unsurlar, alacak, borçlar üzerinden, maliyet masrafları ile üretime geçilmekte, üretim ve dağıtım ile sonuca varılarak yatırılan sermaye, dolaşım devresini tamamlamaktadır. Örnek olarak Marcel Mommen'in Uluslararası Hesap Çerçevesi gösterilebilir.

c) Hesapların az veya çok kullanılmasına göre bölümleme:

Bu yöntemde, az işlem gören hesaplar (duran) ilk grupta yer almakta, diğer hesaplar gördükleri işlemlerin çokluğuna göre sıralanmaktadırlar. Örnek olarak Schmalenbach'ın, Avustralya'nın Hesap Çerçeveleri gösterilebilir.

---

(85) YAZICI, Mehmet, a.g.e., s. 51-54.
ERKURAL, Kenan, a.g.e., s. 8-13.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

d) İşletmelerde geçen eylemlere göre bölümleme :

Bu yöntemde hesap çerçevesindeki hesaplar, işletme içindeki değer hareketlerini de takip edebilecek nitelikte sınıflandırılmaktadırlar. Ancak bu bölümlemeden hareket edilerek, hesap çerçevelerinin düzenlenmesinde farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.

Bu görüşler kısaca şu şekilde açıklanabilmektedir[86] :

— Aşırı birci görüş,
— Ölçülü birci görüş,
— Ölçülü ikici görüş,
— Aşırı ikici görüş.

— Aşırı Birci Görüş :

Bu görüşe göre, hesap çerçeveleri, işlem (finansal) muhasebesinin hesapları ile işletme (maliyet) muhasebesinin hesaplarını beraberce içermelidir. Ancak bu şekilde, bu iki muhasebe türü eksiksiz olarak bir hesap çerçevesi yardımıyla yürütülebilir. Aşırı birci görüşün yararı, kısa dönemlerde toplu ve anlamlı bilgi vermesidir. Ancak bu görüşe göre, hesap çerçeveleri sanayi dikkate alınarak düzenlenmiştir. İşletme (maliyet) muhasebesi hesaplarına yer verildiğinden, işlem (finansal) muhasebesi için gerekli olan hesaplara yeterince yer verilmemektedir.

Hesapların iç içe (karışık) bir şekilde bulunması, muhasebe sisteminin işleyişini (akışını) güçleştirmekte, uzmanlık derecesinde yetişmiş kişilere (personele) gereksinim duyulmasına neden olmaktadır.

Aşırı birci görüşten hareket edilerek düzenlenmiş bulunan hesap çerçevelerine; Schmalenbach'ın 1927 yılında önerdiği, Almanya'nın 1937 yılında zorunlu olarak uygulamaya başlayıp 1953 yılında bu zorunluluğu kaldırdığı hesap çerçeveleri, bunun dışında, İsveç, Norveç, Avustralya'nın hesap çerçeveleri, örnek olarak gösterilebilir.

— Ölçülü Birci Görüş :

İşletme muhasebesi ile işlem muhasebesi hesapları yine aynı hesap çerçevesinde birleştirilmektedir. Aşırı birci görüşten hareket

(86) YAZICI, Mehmet, a.g.e., s. 102-199.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

edilerek düzenlenen hesap çerçevelerinden farklılık sadece masraf yerleri hesaplarına bu çerçevede yer verilmemesidir. Masraf yerleri muhasebe dışında ayrı tablolar halinde izlenmektedir. Örnek olarak Almanya İktisadilik Divanı'nın hazırladığı hesap çerçevesi gösterilebilir.

— Ölçülü İkici Görüş :

Bu görüşe göre düzenlenen hesap çerçevesinde, işlem muhasebesi hesapları yanında işletme muhasebesi hesaplarına az da olsa yer verilmektedir. Fransız ve İtalyan hesap çerçeveleri örnek olarak gösterilebilir.

— Aşırı İkici Görüş :

Aşırı birici görüşün tam karşıtıdır. Yani, hesap çerçevesinde işletme muhasebesi ile ilgili hesaplara kesinlikle yer verilmemektedir. İşlem muhasebesinin gerektirdiği hesaplar bu çerçevede, bilanço esasına göre yer almaktadır. Bu nedenle, bu görüşe göre düzenlenen hesap çerçeveleri, sadece sanayi işletmelerinde değil, ticari işletmelerde de uygulanma alanı bulabilmektedir. Bu tür hesap çerçevelerine göre karmaşık bulunan, muhasebe akışını basitleştirmektedir.

İşletme muhasebesi, masrafların ayrıntılarını işlem muhasebesinden almakta, maliyetlerle ilgili olanlarını çeşitli tablolar yardımıyla ortaya koymaktadır. Böylece, düzenlenen hesap çerçevelerinin muhasebeye uygulanması, uzmanlık gerektirmeyecek bir işlem haline dönüşebilmektedir.

Aşırı ikici görüşe göre düzenlenen hesap çerçevesine, Avusturya Hesap Çerçevesi örnek olarak gösterilebilir.

E) Hesap Çerçevelerinde Kullanılan Kodlama Yöntemleri

Hesap çerçeveleri, genel hesap planları ve hesap planlarında hesaplar, çeşitli kodlamalar yardımıyla, sınıflandırılmaktadırlar.

Kodlar genellikle, harfler, rakamlar (numaralar) veya her ikisinin karışımından (kombine) oluşturulmaktadır[87]. Buna göre:

a) Harfli Sistem

Bu sistemde hesaplar, büyük ve küçük matbaa harfleri ve bazen

(87) YÜCESOY, Cevat, a.g.e., s. 10-13.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

de el yazısı harfleri kullanılmak suretiyle gruplaştırılır[88]. Bu harfler, ya hesap grup isimlerinin baş harfleridir ya da hesap grup isimleriyle ilgisi olmayan harflerdir.

Hesap grup isimlerinin baş harfleri kullanıldığında :

CA — Cari Aktif
K — Kasa
B — Bankalar
BV — Bağlı Varlık
A — Arsa
B — Bina

Örnekte olduğu gibi, ayrı hesapların aynı harflerle gösterilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Bankalar ve binalar hesaplarının kodlarında olduğu gibi.

Hesap grup isimleriyle ilgili olmayan harflerin kullanılması durumunda, sınıflarda herhangi bir karışıklığa meydan verilmemektedir.

C — Cari Aktif

CA — Kasa
CB — Bankalar

CBA — İş Bankası
CBB — Y.K. Bankası

E — Bağlı Varlıklar

EA — Binalar

EAA — İdare Binaları
EAB — Fabrika Binaları

Hesapların sınıflandırılma olanağı oldukça geniştir. Ancak türlü harflerden oluşan hesap isimlerinin akılda tutulması güçlüğü ortaya çıkmaktadır.

(88) ERKURAL, Kenan, Muhasebe Prensipler ve Uygulama, İst., 1982, s. 337.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

b) Numaralı Sistem

Numaralar yardımıyla hesapların kodlanmasında çeşitli şekiller söz konusudur.

1 — Sıra Numaralı Sistem :

Her hesaba bir ana numara verilmektedir.

1. Kasa hesabı,
2. Bankalar hesabı
11. Alıcılar hesabı
30. Mal hesabı,

gibi.

2. Grup Numaralı Sistem :

Belirli hesaplara belirli bir grup sayı ayrılmaktadır.

100 — 199 Aktif hesaplar
200 — 299 Pasif hesaplar
300 — 399 Kapital hesapları
400 — 499 Satışlar
500 — 599 Satılan Malın Maliyeti hesabı
600 — 699 Giderler

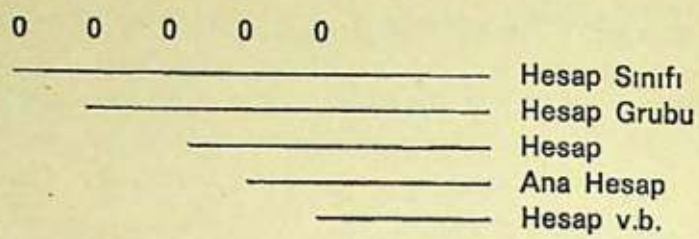
gibi.

3 — Desimal (Ondalık) Sistem :

(Dewey) En çok uygulanan sistemdir. Ana hesap grupları 0'dan 9'a kadar 10 hesap içerisine yerleştirilmektedir. Toplam 1000 kadar hesabı içermekte, bu nedenle de orta ve hatta büyük işletmelerde de uygulama alanı bulabilmektedir.

Bu sistemin numaralama işleminde, her numara hanesi bir bölüm başlığını göstermektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Alman Endüstri Birlikleri Hesap Çerçevesi örnek olarak gösterilebilir.

0 Tesisat ve Kapital Hesapları

00 Arsalar ve Binalar

000 İşlenmemiş Arsalar
001/02 İşlenmiş Arsalar
003/07 Binalar

01 Makinalar (Ana İşletmenin)
02 Makinalar (Yardımcı İşletmenin)
03 Nakil Araçları

030/33 Nakil Araçları ve Transport Gereçleri
034/36 Aletler
037/38 İşletme-Ticarethane, Mefruşat gibi.

c) Harfli ve Numaralı (Kombine) Sistem

Bu sistemde bölüm başlıklarında, simge olarak hem harf hem de numara kullanılmaktadır.

CA Cari Aktifler

CA/1 Kasa
CA/2 Bankalar

CA/2.1. İş Bankası
CA/2.2. Akbank

CA/3 Alacaklar

CA/3.1. Alıcılar
CA/3.2. Alacak Senetleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ancak uygulamada harfler genellikle alfabedeki sıra ile takip edilmektedir.

A. Öz Sermaye
B. Sabit Kıymetler
C. Finansal Kıymetler

gibi.

3112. Defter Sistemleri

Muhasebe organizasyonunun diğer bir öğesi de defter sistemleridir.

Muhasebe işlemlerinin işletmelere göre değişiklik göstermesi sonucunda defter tutma, yöntemlerinde de gelişmeler olmuş ve çift yanlı işleme yöntemi esas alınmak üzere çeşitli sistemler ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerin belli başlıları İtalyan sistemi, Alman sistemi, Fransız sistemi, İngiliz sistemi, Amerikan sistemi'dir[89]. Ayrıca, işletmelerin iş hacimlerine göre delikli kart ve kopyalı muhasebe yöntemleri de uygulanmaktadır. Son yıllarda elektronik sanayiindeki gelişmeler ile birlikte, muhasebe organizasyonunda da elektronik beyinlerden yararlanılmaktadır.

İşletmeler, yapılarına uygun olan sistemi seçebilme olanağına sahiptirler. Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde kullanılan defter sistemleri hakkında açıklamalar ileriki bölümde yapılacaktır.

3113. Personel

Muhasebe organizasyonunun en önemli öğelerinden biri de, hiç kuşkusuz bu organizasyonun gerçekleştirilmesindeki büyük payı ile, beşeri öğe olan personeldir. Muhasebe organizasyonu içerisinde görev alacak kişilerin sayıları ve işlevleri, işletmenin niteliğine, büyüklüğüne göre değişiklikler göstermektedir. Çok küçük işletmelerde işletme sahibinin, personelin işlevlerini yerine getirebilmesi olası-

(89) ERKURAL, Kenan, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1979, s. 102-145.
KALVERAM, Wilhelm, a.g.e., s. 68.
PETER-VON BORNHAUPT, a.g.e., s. 51-52.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lığına karşın, küçük, orta ve büyük işletmelerde muhasebe departmanının ayrı bir bütün olarak geliştirilmesinde de zorunluluk bulunmaktadır[90].

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde personel konusu ileriki bölümde incelenecektir.

32. TÜRKİYE'DEKİ ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN İŞLETMELERİN MUHASEBE ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA

Burada ilk önce, kura ile saptanan ve tüm sektörü temsil edebilecek olan Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinin kullandıkları belgeler gözden geçirilmekte, mevcut hesap planlarından örnekler verilerek bunların kısa bir eleştirisi yapılmakta, sonra bu hizmet sektörü için Tekdüzen Hesap Çerçevesine uygun, işletmelerin özelliklerini de dikkate alan bir Genel Hesap Planı önerisinde bulunularak, hesapların açıklaması yapılmaktadır. Daha sonra bu tür işletmeler için geçerli olacak defter sistemleri ve muhasebe organizasyonunun en önemli öğelerinden biri olan personel kavramı üzerinde durulmakta ve özellik gösteren iş olgularını içeren bir örnek olay, önerilen Genel Hesap Planı da kullanılarak muhasebeleştirilmektedir.

320. TÜRK İŞLETMELERİNDE KULLLANILMAKTA OLAN BELGELER

İşletme olaylarının yazılı esasları olan belgeler 2'ye ayrılır.

— Doğal belgeler,
— Yapay belgeler.

---

(90) Çok küçük işletmeler
(Cüme İşletmeler) : Bir kişiden az işçi çalıştıran
Küçük İşletmeler : 5-40 arasında işçi çalıştıran
Orta İşletmeler : 40-200 arasında işçi çalıştıran
Büyük İşletmeler : 200'den fazla işçi çalıştıran
OLUÇ, Mehmet a.g.e., s. 102-106.
KESKİNOĞLU, Suat, Genel İşletme, İstanbul, 1970, s. 130-139.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— **Doğal Belgeler :**

İşletme dışı ilişkiler nedeniyle ,üçüncü kişilerle işletmeler arasında düzenlenen belgelerdir[91].

Vergi Usul Kanunu, bu belgeleri devletle - vergi mükellefleri arasındaki ilişkilerde, Türk Ticaret Kanunu ise, işletme sahibi tacirin, şirketlerde, şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin iç bünyesinin işleyişinde, bir isbat aracı olarak kabul etmektedir[92]. Belgelerin önemli bir isbat ve kontrol aracı olmaları, bunların düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir[93].

— **Yapay Belgeler :**

İşletme içinde, işletme sahibi veya ilgili kişiler tarafından düzenlenen belgelerdir[94]. Yapay belgeler, işletmelerin iç değer hareketleri ile ilgilidir ve hesap akışını düzenleyerek kolaylaştırırlar. Bazı işlemlerle ilgili doğal belgelerin elde edilememesi ve belgeleme ilkesi nedeniyle, belgeye dayanmayan işlemlerin muhasebeleştirilememesi, yapay belgelerin düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinin kullandıkları doğal ve yapay belgeler şunlardır :

Doğal Belgeler :

— Fatura
— Gider Pusulası
— Serbest Meslek Makbuzu
— Ücret Bordroları
— Sosyal Sigorta Primi İşveren Payı Tahsil Makbuzu
— Elektrik, Su, PTT İdarelerine Ödenen Giderlerin Makbuzları
— Her Türlü Sigorta Primleri Tahsil Makbuzları

---

(91) FULDA, R. Herbert Faehnrich, a.g.e., s. 749.
YAZICI-DURMUŞ, Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İstanbul, 1975, s. 13.
(92) ULUSOY, Yılmaz, Ticari Defterler, Ticari Belgeler, İstanbul, 1981, s. 232-234.
(93) V.U.K., md. 227.
(94) FULDA, R. Herbert Faehnrich, a.g.e., s. 749.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Kira Makbuzları
— Mesleki Kurumlara Ödenen Aidat Makbuzları
— Kasa Tahsil Makbuzu
— Kasa Ödeme Makbuzu
— Çek
— Bono
— Poliçe
— Borç-Alacak Dekontları
— Ekstreler
— Kuruluş Ayni Sermayeleri (bina, arsa), Tapu Senedi
— Aciz İlamı (değersiz alacaklar için)
— Konkordato Komiserinden veya Mahkemeden Alınan Belgeler
— Takdir Komisyonu Tutanağı
— Muhabere Evrakları
— Döviz Satış Bordrosu
— Döviz Alış Bordrosu
— Gümrük Veznesine Yatırılan Paralara Mahsus Alındı Makbuzu
— Konşimento
— Manifesto
— Ordino
— Yurt Dışı Seferler Devre Beyannamesi
— Dönem Faaliyet Raporu

Yapay Belgeler:

— Belgelenmesi Gerekmeyen Giderlerin Döküm Listeleri
— Amortisman Giderleri Belgeleri
— Kasa Tahsil Fişi
— Kasa Ödeme Fişi
— Mahsup Fişi
— Döküm Listeleri
— Kambiyo Servisi Tarafından Düzenlenen Belgeler

Burada belgeler, özellikle bu tür işletmelerde kullanılanlar, kısaca açıklanacaktır.

3200. Doğal Belgeler

Faturalar:

Satılan mal veya yapılan hizmet karşılığında müşterinin borç-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

landığı tutarı göstermek üzere, malı satan veya hizmeti yapan kisiler tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir[95]. Bu işletmelerin düzenledikleri faturaların, diğer faturalardan ayrılan yönü, bazı özel bölümlerle gerekli bilgilerin yabancı dilden karşılıklarının bulunmasıdır. Uluslararası taşımacılık hizmeti yapan bu işletmeler faturalarını, Türk Lirası üzerinden düzenledikleri gibi, eğer navlun bedelini ödeyecek olan üçüncü kişi yabancı ülkede ise, döviz tutarları üzerinden de düzenleyebilirler. Faturalar 5 nüsha halinde düzenlenir. Bu nüshalar;

— Müşteriye,
— İşletme Gümrük Servisine,
— İşletme Kambiyo Servisine,
— Araç Sefer Dosyasına ve
— Muhasebe Servisine dağıtılır.

Gider Pusulası (Makbuzu):

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, kazançları götürü usulde tesbit olunan tüccara, kazançları götürü usulde tesbit olunan serbest meslek erbabına ve vergiden muaf esnafa yaptırdıkları hizmetler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenlenen belgedir[96]. İki nüsha olarak düzenlenir.

Serbest Meslek Makbuzu:

Serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha olarak düzenledikleri belgelerdir[97]. Bu belgelerde ayrıca yasal kesintiler de gösterilir.

Ücret Bordroları:

İşletmede çalışanlara ödenen ücretlerin ve bunlardan yapılan

(95) V.U.K., md. 229.
ÖZGÜR, Feridun, Muhasebe İlkeleri, İstanbul, 1977, s. 97.
(96) V.U.K., md. 234.
(97) V.U.K., md. 236.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kanuni (yasal) kesintilerin, gösterildiği belgelerdir[98]. Bu belgeler, işveren tarafından her ay düzenlenir.

Sosyal Sigortalar Primi İşveren Payı Tahsil Makbuzu :

Yasal olarak ödenmesi zorunlu olan, ücretler üzerinde hesaplanan, işveren sosyal sigorta primleri payının, kurumlara yatırıldığını gösteren belgedir.

Elektrik, Su, PTT İdarelerine Ödenen Giderlerin Makbuzları :

İşletmelerin kullandıkları bu tür hizmetler ve enerjiler karşılığında ödedikleri miktarları gösterir belgedir.

Her Türlü Sigorta Primleri Tahsil Makbuzları :

Sosyal Sigorta Primleri dışında yaptırılmış bulunan, işletmeyle ilgili tüm sigorta primlerinin ödendiğini belirten belgelerdir.

Kira Makbuzları :

Kiralanan işyerleri için ödenen kira bedellerinin ve bunlardan yapılan yasal kesintilerin gösterildiği belgelerdir.

Mesleki Kurumlara Ödenen Aidat Makbuzları :

İşletmelerin kayıtlı bulundukları kamu kurumlarına ve mesleki derneklere ödedikleri aidatların makbuzlarıdır.

Kasa Tahsil Makbuzu :

Kasaya para girişleriyle nedeniyle düzenlenen belgelerdir. Bankalardan çekilen paralar dışında çeşitli nedenlerle ortaya çıkan para tahsillerinde bu belge düzenlenir.

---

(98) V.U.K., md. 238.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kasa Tediye (Ödeme) Makbuzu :

Kasa tahsil makbuzu, parayı ödeyen için kasa ödeme makbuzudur. Ancak bu makbuz parayı ödeyen kişiye tahsil makbuzu verilmediği hallerde düzenlenir. Bu makbuz parayı alan kişilere imzalatılarak alıkonur.

Çek :

Bankalarda mevcut bulunan mevduat ve kredi hesaplarından para çekilebilmesi için, hesap sahibi tarafından düzenlenen bir belgedir.

Bono :

Mevcut bir borcun, belirlenen tarihte, borçlusu tarafından alacaklıya veya onun emrine ödeneceğini belirten ve borçlu tarafından imzalanan bir belgedir.

Poliçe :

Bir borç ilişkisinden dolayı alacaklı olan kişinin, borçluya, üçüncü bir kişiye veya onun emrine belirli bir tutarı ödemesini emreden belgedir. Borçlu borcunu ödeme gününde alacaklısı yerine alacaklının emrettiği kişiye veya onun emrine öder.

Borç - Alacak Dekontları :

Bankaların, müşterilerine, hesaplarında meydana gelen değişiklikleri bildirdikleri belgelerdir. Hesaplardaki değişiklik sonucunda müşterinin alacağı çoğalıyor ise alacak dekontu, tersi olduğunda borç dekontu düzenlenir. Aynı belgeler, işletmelerin müşterileri ile olan ilişkilerinde de kullanılabilir.

Ekstreler :

Bankaların, belirli dönemlerde, müşterilerine gönderdikleri hesap durumunu gösteren döküm listeleridir. Aynı belgeleri, işletmeler müşterileri için de düzenleyebilirler.

Kuruluş Ayni Sermayelerinin (bina, arsa) Tapu Senedi:

Şirketlerin kuruluşunda, sermaye olarak konulan ayni kıymetlerin (bina, arsa) tapu senetleri, bu işlemlerin belgeleridir.

Aciz İlamı:

Kazai hükümlere göre tahsil olanağı kalmayan alacakların, sonuç hesaplarına devri için gerekli olan belgelerdir.

Konkordato Komiserinden veya Mahkemeden Alınan Belgeler:

Konkordato veya anlaşma yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacakların, sonuç hesaplarına kaydedilebilmesi için düzenlenmesi gerekli olan belgelerdir.

Takdir Komisyonu Tutanağı:

Değerini kaybeden mallara takdir ettirilen emsal bedelini gösteren belgedir. Bu belge sayesinde, emsal bedeli ile değerini kaybeden malların maliyet değerleri arasındaki aleyhte fark sonuç hesaplarına kaydedilebilir.

Muhabere Evrakları:

Tüccarların her türlü ticari işlemleri nedeniyle yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraf ve hesap özetleri dahil), muhabere evraklarını oluştururlar[99].

Döviz Satış Bordrosu

İşletmelerin yurt dışına çıkacak olan her araç için T.C. Merkez Bankasından talep ettikleri döviz tahsisi karşılığı dövizlerin satın

(99) V.U.K., md. 241.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

alınmasında, bankalarca düzenlenen belgelerdir. Bu belgelerde, hem döviz tutarı hem de o günkü kur üzerinden Türk Lirası tutarları kaydedilmektedir. Ayrıca farazi transfer işlemi sırasında da bu belgeler düzenlenir.

Döviz Alış Bordrosu :

Yurt dışından döviz olarak transfer edilen nakliye gelirlerinin bozdurulması sırasında bankalar tarafından düzenlenen belgelerdir. Farazi Transfer adı verilen işlem için de aynı belge düzenlenir.

Gümrük Veznesine Yatırılan Paralara Mahsus Alındı :

Araçların, yurt dışına çıkış ve girişlerde gümrüklere belirli hizmetler için ödenen paralar karşılığında alınan makbuzlardır.

Konşimento :

Taşıyan tarafından, malı yükletene verilen, malın teslim alındığını ve kararlaştırılan şekilde nakledilip, gönderilene teslim olunacağını bildiren belgedir[100]. Nama ve emre yazılı olarak düzenlenebilir. Malını gümrükten çekebilmesi için, konşimentonun bir örneği de diğer gerekli belgelerle (sigorta bedelleri, faturalar vb.) birlikte alıcıya gönderilir.

Manifesto :

Malların taşınması sırasında çıkış veya boşaltma yeri gümrüklerine verilmek üzere, giriş veya yükleme yerleri gümrüklerinde düzenlenen, araçların ülke karayollarında seyredebilmesi için gerekli olan belgedir. Bu belgeler üzerinde, genellikle aracın plakası, gönderen, malın cinsi, ağırlığı, değeri gibi bilgiler bulunur.

Ordino :

Taşıyıcı firma tarafından düzenlenerek ithalatçı firmaya verilen

(100) ATAMAN, Ümit, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, İstanbul, 1980, s. 38.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ve ithal mallarının gümrüklerden çekilebilmesi için gerekli olan belgedir.

Yurt Dışı Seferler Devre Beyannamesi :

Yurt dışına çıkan araçlarla ilgili olarak, yıl sonlarında düzenlenen ve bağlı bulunulan Kambiyo Şubesi Müdürlüğüne verilmesi zorunlu olan bir belgedir. Bu belgeler, bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleştirilen yurt dışı taşımalarına ait çeşitli bilgileri içermektedir. Bu bilgiler şunlardır :

— Araç plakası,
— Sefer numarası,
— Yapılan seferin sefer mahalli,
— Başlama ve bitiş tarihleri,
— Tahakkuk eden navlun ve diğer tutarların değeri (döviz ve TL),
— Navlundan karşılanan masraf tutarı (döviz ve TL),
— Tahsil edilen navlun tutarı (döviz ve TL),
— Navlundan kalan (döviz ve TL),
— Yurda getirilen dövizlere ait bordronun tarih, no ve bankası,
— T.C. Merkez Bankasından tahsis edilen avans (döviz ve TL),
— Alınan avansın niteliği,
— Avans kalanı,
— Avans kalanına ait (banka döviz alış bordrosu tarih ve no, banka döviz satış bordrosu tarih ve no),
— Vesaik karşılığı transfer edilen döviz,
— Vesaik karşılığı transferin niteliği.

Bir asıl ve bir suret olarak düzenlenen bu beyannameye sadece gerekli olan bilgilerin kaydedilmesi yeterli görülmemekte, ayrıca bu işlemlerle ilgili yük manifestoları, konşimentolar, masraf faturaları, banka döviz alım bordroları da eklenmektedir.

Dönem Faaliyet Raporu :

Bu belgeler üçer aylık dönemlerde düzenlenerek, T.C. Ulaştırma Bakanlığına gönderilir. Bu belgelerde aşağıda belirtilen belgeler istenilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Aracın plakası,
— İstiab haddi,
— Öz veya kiralık araç olduğu,
— Taşınan yükün cinsi,
— Yükleme yeri ve tarihi,
— Boşaltma yeri ve tarihi,
— Miktarı (kg),
— Gidilen yol (km),
— Ton X km,
— Toplam taşıma ücreti,
— Birim başına alınan ücret (ton X km),
— Takip edilen güzergâh.

3201. Yapay Belgeler

Belgelenmesi Gerekmeyen Giderlerin Döküm Listesi :

Bazı giderlerin belgeye dayandırılması zorunlu değildir[101]. Bu tür giderler, harcamaları yapan kişilerin düzenleyecekleri döküm listeleri ile muhasebeleştirilirler. Ayrıca, araç şoförlerinin çeşitli nedenlerle ödedikleri, fakat belge temin edemedikleri giderler için düzenleyecekleri müteferrik giderler listesi de bu tür bir belgedir.

Amortisman Giderleri Belgesi :

Sabit kıymetlerden ayrılarak o dönemin sonuç hesaplarına kaydedilen amortisman tutarlarının hesap edildiği belgelerdir. Bu belgeler[102] :

— Özel amortisman defteri, amortisman listeleri, envanter defterinin ayrı bir sayfası.

Kasa Tahsil Fişi :

Belli bir paranın vezne tarafından alınması ve sonradan ilgili hesaba kayıtlanması amacı ile işletmenin çeşitli servislerinde kesilerek vezneye gönderilen belgelerdir[103].

---

(101) V.U.K. md. 228.
(102) V.U.K. md. 189.
(103) UALİK, Ömer, Finansal Muhasebe, Ankara, 1982, s. 46.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kasa Tediye (Ödeme) Fişi :

Belli bir paranın ödenmesi ve bilginin muhasebe sistemindeki yerini alması amacıyla çok nüshalı olarak ilgili servislerde düzenlenerek vezneye gönderilen belgelerdir[104].

Mahsup Fişi :

İşletmede kasa işlemlerini ilgilendirmeyen muhasebe olaylarının, yasal defterlere kayıtlamadan önce işlendiği fişlerdir[105].

Döküm Listeleri :

Muhasebe fişlerinin ayrıntılarının kaydedildiği belgelerdir. İş olguları nedeniyle düzenlenen kasa tahsil, kasa ödeme ve mahsup fişlerindeki hesapların ayrıntılarını göstermek için kullanılırlar.

Kambiyo Servisi Tarafından Düzenlenen Belgeler :

Kambiyo servisleri, işletmelerin, yurt dışı seferler nedeniyle, T.C. Merkez Bankası ile olan ilişkilerini düzenlerler.

Yurt dışına çıkacak olan araçların döviz tahsisi ve alımı ile, yurt dışında bu dövizlerden yapılan harcamaların belgelendirilerek isbatı, kambiyo servislerinin görevidir.

Alınan dövizler karşılığında yapılacak olan harcamalar T.C. Merkez Bankası Kambiyo Servisince kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Araç sefer dosyası adı verilen dosyada, yapılan harcamaların belgeleri bulunur ve Kambiyo Şubesi bu belgeler üzerinde, dövizlerin gerekli yerlere harcanıp harcanmadığını kontrol eder. Alınan dövizlerden, harcamalar sonucunda elde kalan kısım iade edilir. Fazla harcanan kısım için ise diğer formaliteler uygulanır ki, buna farazi transfer adı verilir. Bu işlemlerin düzenlenmesi işi de yine işletmelerin Kambiyo Servislerine aittir. Kambyo Servislerinin, T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubesince incelenerek onaylanan sefer dosyalarına

(104) LÂLİK, Ömer, a.g.e., s. 48.
(105) LÂLİK, Ömer, a.g.e., s. 50.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ilişkin olarak düzenledikleri belgeler, bu harcamaların muhasebeleştirilmesi için gerekli olan belgelerdir.

Bu belgeler üzerinde yurt dışına çıkan aracın aldığı döviz miktarı ile Türk Lirası karşılığı ve getirdiği harcama belgelerinin döviz tutarı ile günlük döviz kurları üzerinden Türk Lirası karşılıkları yer alır. Varsa iade edilen döviz miktarı ve Türk Lirası karşılığı da yine bu belgelerde gösterilir. Kambiyo servislerinin düzenledikleri bu belgelere dayanılarak muhasebe servisi işlemlerin defterlere kaydını sağlar.

321. GENEL HESAP PLANI ÖNERİSİ VE AÇIKLAMASI

3210. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Hesap Planlarından Örnekler

Yapılan incelemelerde gözlenen en önemli nokta, muhasebe organizasyonunun temeli olan Hesap Planlarıdır. Ancak bu sektörde de, diğer tüm sektörlerde olduğu gibi, aynı tür bilgilerin elde edilebileceği yaklaşık tekdüzen bir hesap planı, hatta bazı işletmelerde hesap planı kullanma alışkanlığı bile bulunmamaktadır.

Oysa, Almanya'da ulaştırma hizmetlerini yerine getirmekte olan tüm işletmeler için, faaliyet dallarına göre, hesap planları bulunmaktadır[106].

Türkiye'de sadece Kamu kuruluşları için düzenlenmiş bulunan, tekdüzen genel hesap planı dışında hesap planı mevcut değildir.

Yapılan inceleme sonucunda bu sektör için önerilen Genel Hesap Planına geçmeden önce, böyle bir önerinin ortaya çıkmasına neden olan işletmelerin hesap planlarından örnekler verilecektir.

Hesap Planı bulunmayan bir işletmenin, K/Z tablosu ile bilançosunda yer almakta olan hesaplar şunlardır :

---

(106) GROCHLA-WITTMANN, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1976, s. 4166.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

K/Z Tablosu :

Yaptığımız Bağışlar Hesabı
Yaptığımız İskontolar Hesabı
Verdiğimiz Kiralar Hesabı
Genel Giderler Hesabı
Kiralık Kamyonlarla İlgili Masraflar Hesabı
Nakliyat İşletme Giderleri Hesabı
Verdiğimiz Faiz ve Komisyon Hesabı
Firmalara Ödenen Nakliye Hesabı
Kiralık Kamyonlara Ödenen Nakliye Hesabı
Verdiğimiz Tazminatlar Hesabı
Amortismanlar Hesabı
Çeşitli Zararlar Hesabı
Mal Satış Kârı Hesabı
Nakliye Gelirleri Hesabı
Aldığımız Tazminatlar Hesabı
Muhtelif Gelirlerimiz Hesabı
Kur Farkları Hesabı
Aldığımız Faiz ve Komisyon Hesabı

Bilanço :

Kasa Hesabı
Bankalar Hesabı
Müşteriler Hesabı
Akreditif Teminatları Hesabı
Yabancı Firmalar Hesabı
Tranzituar Hesaplar
Alacak Senetleri Hesabı
Teminat Senetleri Hesabı
Avans Dövizleri Hesabı
Firma Sahibi Cari Hesabı
İştiraklerimiz Hesabı
Sabit Kıymetler Hesabı
Firma Sahibi Sermaye Hesabı
Bankalar Hesabı
Cari Hesap (alacaklı firmalar)
Firma Sahibi Cari Hesabı
Yabancı Firmalar Hesabı
Tranzituar Hesaplar
Muvakkat Alacaklılar Hesabı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ödenecek PTT Giderleri Hesabı
Taahhütlerimiz Hesabı
Yenileme Giderleri Karşılığı Hesabı
Birikmiş Amortismanlar Hesabı
Geçmiş Dönem Kârları Hesabı
Dönem Kârı Hesabı

Diğer bir işletmenin hesap planı :

1 — Mali Hesaplar,

10 — Kasa Hesabı
11 — Bankalar Hesabı
12 — Nakti Teminat Hesabı
13 — Alacak Senetleri Hesabı
14 — Tahsil Senetleri Hesabı
15 — Borç Senetleri Hesabı
16 — Akreditif Maliyet Hesabı

2 — Bağlı Kıymetler Hesabı,

20 — Arsalar Hesabı
21 — Park Sahası Beton Tesisleri Hesabı
22 — Garaj Hesabı
23 — Demirbaşlar Hesabı
24 — Nakil Araçları Hesabı

3 — Borçlu Şahıs Hesapları,

30 — Muhtelif Borçlular Hesabı
31 — Muvakkat Borçlular Hesabı
32 — İş Avansları Hesabı
33 — Yol Giderleri Avansı Hesabı
34 — Şüpheli Alacaklar Hesabı

4 — Sermaye Hesabı,

40 — Sermaye Hesabı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5 — Alacaklı Sahıs Hesapları,

50 — Muhtelif Alacaklılar Hesabı
51 — Muvakkat Alacaklılar Hesabı
52 — Navlun Avansı Hesabı
53 — İşletme Sahibi Hesabı
54 — Kredi Hesabı

6 — Netice Hesapları,

60 — Nakliyat Masrafları Hesabı
61 — İskonto Hesabı
62 — Umumi Masraflar Hesabı
63 — Nakliyat Gelirleri Hesabı
64 — Muhtelif Gelirler Hesabı
65 — Amortisman Hesabı
66 — Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı
67 — Kâr-Zarar Hesabı

Diğer bir işletmenin ise :

10 — Kasa Hesabı
20 — Bankalar Hesabı
30 — Alacak Senetleri Hesabı
40 — Cari Hesaplar
50 — Demirbaşlar Hesabı
60 — Nakil Araçları Hesabı
70 — Muvakkat Hesaplar
80 — Merkez Hesabı
90 — Sermaye Hesabı
100 — Borç Senetleri Hesabı
110 — Genel Giderler Hesabı
120 — Nakliye Giderleri Hesabı
130 — Nakliye Gelirleri Hesabı
140 — Muhtelif Gelirler Hesabı
150 — Ortaklar Şahsi Hesabı
160 — Depozitolar Hesabı
170 — Özel Maliyet Hesabı
180 — Nazım Hesaplar
190 — İştirakler Hesabı

Örnek olarak verilen bu 3 işletmenin hesap planları incelendiğinde işletmeler arasında tekdüzen bir hesap planı bulunmadığı, her

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

işletmenin faaliyet özellikleri aynı olmasına karşın, ayrı bir hesap planına veya sadece hesap isimlerine sahip oldukları saptanmıştır.

Bu gözlemlere göre işletmelerin hesap planları aşağıda kısaca eleştirilmiştir.

3211. Türk İşletmelerinde Kullanılmakta Olan Hesap Planlarının Eleştirilmesi

1. İşletmenin hesap planı yoktur. Sadece belirtilen hesaplardan yararlanılarak muhasebe yürütülmektedir. Hiçbir yardımcı hesaba yer verilmemiş bulunan bu hesapların yardımıyla istenilen bilgilerin yönetim kademesine iletilmesi söz konusu olamayacağı açıkça ortadadır. Ancak bu hesapların içinde olan kişi veya kişiler, istenilen bilgileri ortaya koyabileceklerdir. Bunun dışında üçüncü bir kişi hesapları yüzeysel olarak incelemeye kalkacak olursa, işin içinden çıkamayacaktır. Sonuç ise, muhasebenin temel amaçlarına ulaşamamasıdır.

2. İşletme bir hesap planına sahiptir. Hesap planının düzenlenmesindeki önemli noktalar (bölümleme, kodlama vb.) bu planda göz önüne alınmış bulunmakla beraber, gereklilik gösteren bazı hesaplara yer verilmemiştir. Bu da ister istemez, bazı hesapların gruplar halinde gösterilmesine neden olmakta ve o hesapların ayrı olarak izlenmesi olasılığı bulunmamaktadır.

3. İşletmenin ise bölümlemeye gidilmemiş, desimal sistemle kodlama yapılmış bir hesap planı bulunmaktadır. Borçlu ve alacaklı hesaplar aynı grupta gösterilmektedir. Bu da hesapların ayırıma tabi tutulmasında zorluklarla karşılaşılmasına neden olabilecektir. Cari Hesaplar ile Muvakkat Hesaplarda olduğu gibi... Yardımcı (Alt) hesaplara önem verilmemiştir. Demirbaşların neler olduğu, Nazım Hesaplarda hangi hesapların izlendiği görülememektedir.

Önceki bölümde de belirtildiği gibi muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerekli olan, muhasebe organizasyonunun esası, Hesap Planıdır. Hesap planlarının sağladıkları yararlar dikkate alındığında mevcut bulunan işletme hesap düzenlemelerinin bu işlevi yerine getiremedikleri izlenmektedir.

Örneğin; Almanya'daki durum ele alındığında, bu ülkede tüm sektörlerde olduğu gibi, ulaştırma sektöründe de Genel Hesap Planlarının bulunması, aynı dalda faaliyet gösteren işletmelerin aynı hesap planından yararlanma olanağını sağlamaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı	Nakliye ve Depolama Sanayi
0	Yatırım Varlığı
1	Döner Varlıklar
2	Öz Sermaye Orta ve Uzun Vadeli Yabancı Sermaye
3	Kısa Vadeli Yabancı Sermaye
4	Maliyet Türleri Maliyet Muhasebesine İlişkin Hesaplar
5	Boş
6	Boş
7	Sözleşmelere Bağlı Nakliye Maliyet ve Giderleri
8	Gelirler
9	Ayarlama ve Kapanış Hesapları

KAYNAK: DİEDERİCH, Helmut, Verkehrsbetriebslehre (Çev. Türker Güler), Wiesbaden, 1977, s. 345-417.

Tekdüzen hesap planı ve kodlama da desimal sistem esas alınarak önerilmekte olan Genel Hesap Planı hesap sınıfları şöyledir:

Hesap Sınıfı:

1 Para, Alacaklar, Aktifsel Dönem Ayırımı
2 Stoklar
3 Sabit Kıymetler
4 Borçlar, Pasifsel Dönem Ayırımı
5 Öz Sermaye
6 Boş

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

7 Giderler
8 Gelirler
9 Sonuç Hesapları
0 Nazım Hesaplar

3212. Türk İşletmeleri İçin Genel Hesap Planı Önerisi

Yaptığımız araştırmalara göre Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmeleri için önerdiğimiz Genel Hesap Planı aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Sınıfı : 1. PARA, ALACAKLAR, AKTİFSEL DÖNEM AYIRIMI

Hesap Grubu :

10. KASALAR

100. TL Kasası
101. Döviz Kasası
102. Pul Kasası

1020. Damga Pulu
1021. Posta Pulu

103. Kuponlar
104. Yoldaki Paralar

Hesap Grubu :

11. BANKALAR

110. Borçlu Bankalar

Hesap Grubu :

12. HİSSE SENEDİ VE TAHVİLLER

120. Hisse Senetleri
121. Tahviller

1210. Devlet Tahvilleri
1211. Şirket Tahvilleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu :

13. SENETLİ ALACAKLAR

130. Alacak Senetleri
131. Teminata Verilen Alacak Senetleri
132. Tahsilâta Verilen Alacak Senetleri
133. İskonto Ettirilen Alacak Senetleri
134. Protesto Olan Alacak Senetleri

Hesap Grubu :

14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR

140. Yerli Müşteriler
141. Yabancı Müşteriler
142. Yurt Dışı Büroları

Hesap Grubu :

15. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

150. Verilen Avanslar

1500. Personel Giderleri Avansları

15000. Yurt Dışı Personel Giderleri Avansları
15001. Yurt İçi Personel Giderleri Avansları

1501. İş Avansları

15010. Yurt Dışı Yol Giderleri Avansı
15011. Yurt İçi Yol Giderleri Avansı

1502. Sipariş Avansları
1503. Diğer Avanslar

151. Verilen Depozitolar

1510. Elektrik Depozitoları
1511. Teleks Depozitoları
1512. Telefon Depozitoları
1513. Su Depozitoları
1514. Diğer Depozitolar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

152. Verilen Taminatlar

1520. İthalat Akreditif Teminatları
1521. Diğer Teminatlar

153. Açtırılan Akreditifler
154. Tahsil Edilecek Gelirlerden Alacaklar
155. Diğer Alacaklar

1550. İştiraklerden Alacaklar
1551. Ortaklar Cari Hesabı
1552. Mal Satıştan Alacaklar

Hesap Grubu :

16. DEĞERİNİ KAYBEDEN ALACAKLAR

160. Şüpheli Alacaklar
161. Değersiz Alacaklar

Hesap Grubu :

17. ÖZEL VARLIK

Hesap Grubu :

18. AKTİFSEL DÖNEM AYIRIMI

180. Gelecek Dönem Giderleri

1800. Nakliyat İşletme Giderleri
1801. Kiralar
1802. Faiz ve İskontolar
1803. Sigorta Primleri

181. Sayım Noksanları

1810. Kasa Sayım Noksanları
1811. Mal Sayım Noksanları
1812. Demirbaş Sayım Noksanları

Hesap Grubu :

19. ALACAKLARLA İLGİLİ DEĞER DÜZELTİMİ

190. Şüpheli Alacaklar Karşılığı
191. Alacak Senetleri Reeskont Hesabı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 2. STOKLAR

Hesap Grubu :

20. MAL STOK

200. İthal Malları Stoku
201. İhraç Malları Stoku

Hesap Grubu :

21. DEĞERİNİ KAYBEDEN MAL STOK

210. Değerini Kaybeden İthal Malları
211. Değerini Kaybeden İhraç Malları

Hesap Grubu :

22. DEĞERSİZ MAL STOK

220. Değersiz İthal Malları
221. Değersiz İhraç Malları

Hesap Grubu :

23. MAL STOKLA İLGİLİ DEĞER DÜZELTİMİ

230. Değerini Kaybeden Mal Stok Karşılığı

2300. Değerini Kaybeden İthal Malları Karşılığı
2301. Değerini Kaybeden İhraç Malları Karşılığı

Hesap Sınıfı : 3. SABİT KIYMETLER

Hesap Grubu :

30. MADDİ SABİT KIYMETLER

300. Arsa ve Araziler
301. Binalar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3010. Yönetim Binaları
3011. Garajlar

302. Demirbaşlar

3020. Büro Demirbaşları
3021. Garaj Demirbaşları

303. Nakil Araçları

3030. Binek Otoları
3031. Çekiciler
3032. Yarı Römorklar
3033. Kamyonlar

Hesap Grubu :

31. MADDİ OLMAYAN SABİT KIYMETLER

310. Aktifleştirilen Giderler

3100. Kuruluş Giderleri
3101. Büyük Bakım ve Onarım Giderleri
3102. Etüd, Araştırma ve Geliştirme Giderleri
3103. Sermaye Artırma Giderleri
3104. Tahvil Çıkartma Giderleri

311. Haklar

3110. Şerefiye, Patent, İhtira Beratı, İmtiyaz
3111. Ticari İsim ve Markalar

312. Diğer Maddi Olmayan Sabit Kıymetler

3120. Özel Maliyet Bedelleri

Hesap Grubu :

32. AMORTİSMANI TÜKENEN MADDİ SABİT KIYMETLER

320. Yapılı Arsa ve Araziler
321. Binalar

3210. Yönetim Binaları
3211. Garajlar

322. Demirbaşlar

3220. Büro Demirbaşları
3221. Garaj Demirbaşları

323. Nakil Araçları

3230. Binek Otoları
3231. Çekiciler
3232. Yarı Römorklar
3233. Kamyonlar

Hesap Grubu :

33. BAĞLI KIYMETLER

330. Yapılmakta Olan Yatırımlar
331. İştirakler
332. Kanuni Yedek Akçeler Karşılığı Devlet Tahvili
333. Bloke Paralar
334. Diğer Bağlı Kıymetler

Hesap Grubu :

34. MADDİ SABİT KIYMETLER DEĞER DÜZELTİMİ

340. Yapılı Arsa ve Araziler Birikmiş Amortismanı
341. Binalar Birikmiş Amortismanı

3410. Yönetim Binaları Birikmiş Amortismanı
3411. Garajlar Birikmiş Amortismanı

342. Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı

3420. Büro Demirbaşları Birikmiş Amortismanı
3421. Garaj Demirbaşları Birikmiş Amortismanı

343. Nakil Araçları Birikmiş Amortismanı

3430. Binek Otoları Birikmiş Amortismanı
3431. Çekiciler Birikmiş Amortismanı
3432. Yarı Römorklar Birikmiş Amortismanı
3433. Kamyonlar Birikmiş Amortismanı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu :

35. MADDİ OLMAYAN SABİT KIYMETLER DEĞER DÜZELTİMİ

350. Aktifleştirilen Giderler Birikmiş Amortismanı

3500. Kuruluş Giderleri Birikmiş Amortismanı
3501. Büyük Bakım ve Onarım Giderleri Birikmiş Amortismanı
3502. Etüd, Araştırma ve Geliştirme Giderleri Birikmiş Amortismanı
3503. Sermaye Artırımı Giderleri Birikmiş Amortismanı
3504. Tahvil Çıkartma Giderleri Birikmiş Amortismanı

351. Haklar Birikmiş Amortismanı

3510. Şerefiye, Patent, İhtira Beratı, İmtiyazlar Birikmiş Amortismanı
3511. Ticari İsim ve Marka Birikmiş Amortismanı

352. Diğer Maddi Olmayan Sabit Kıymetler Birikmiş Amortismanı

3520. Özel Maliyet Bedelleri Birikmiş Amortismanı

Hesap Sınıfı : 4. BORÇLAR, PASİFSEL DÖNEM AYIRIMI

Hesap Grubu :

40. Boş

Hesap Grubu :

41. BANKALAR

410. Alacaklı Bankalar

Hesap Grubu :

42. Boş

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu :

43. SENETLİ BORÇLAR

430. Borç Senetleri
431. Çıkarılan Tahviller

Hesap Grubu :

44. HİZMETTEN DOĞAN BORÇLAR

440. Yerli İşletmeler
441. Yabancı İşletmeler
442. Kiralık Kamyonlar

Hesap Grubu :

45. ÇEŞİTLİ BORÇLAR

450. Alınan Avanslar

4500. Sipariş Avansları
4501. Diğer Avanslar

451. Alınan Depozitolar
452. Alınan Teminatlar
453. Gelecek Dönem Ödenecek Giderlerden Borçlar
454. Diğer Borçlar

4540. Ödenecek Vergi, Sigorta Kesintileri

45400. Ödenecek Kurumlar Vergisi
45401. Ödenecek Gelir Vergisi
45402. Ödenecek Mali Denge Vergisi
45403. Ödenecek SSK Primleri
45404. Ödenecek Sendika Aidatları

4541. Ödenecek Maaş ve Ücretler

45410. Ödenecek Memur-İşçi Ücretleri
45411. Ödenecek Yönetim Kurulu Üyeleri Ücretleri

4542. Ortaklara Dağıtılacak Kârlar
4543. Ortaklar Cari Hesabı
4544. İştiraklere Borçlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu :

46. Boş

Hesap Grubu :

47. FON HESABI

470. Sabit Kıymet Yenileme Fonu

Hesap Grubu :

48. PASİFSEL DÖNEM AYIRIMI

480. Gelecek Dönem Gelirleri

4800. Nakliyat Gelirleri

48000. Firma Kamyonları Gelirleri
48001. Kiralık Kamyon Gelirleri

4801. Faiz ve Komisyon Gelirleri
4802. Diğer Gelirler

481. Sayım Fazlaları

4810. Kasa Sayım Fazlaları
4811. Mal Sayım Fazlaları
4812. Demirbaş Sayım Fazlaları

Hesap Grubu :

49. BORÇLARLA İLGİLİ DEĞER DÜZELTİMİ

491. Borç Senetleri Prekont Hesabı

Hesap Sınıfı : 5. ÖZ SERMAYE

Hesap Grubu :

50. ESAS SERMAYE
51. ÖDENMEMİŞ SERMAYE
52. ORTAKLAR

53. YEDEK AKÇELER

530. Kanuni Yedek Akçeler
531. İhtiyari Yedek Akçeler
532. Anlaşmalar Gereğince Ayrılan Yedek Akçeler
533. Olağanüstü Yedek Akçeler
534. Özel Yedek Akçeler ve Fonlar
535. Yeniden Değerleme Sonucu Doğan Yedek Akçeler

Hesap Grubu :

54. DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR

Hesap Sınıfı : 6. Boş

Hesap Sınıfı : 7. GİDERLER

Hesap Grubu :

70. NAKLİYE İŞLETME GİDERLERİ

700. Yurt Dışı Yol Giderleri

7000. Yurt Dışı Yakıt Giderleri
7001. Yurt Dışı Diğer Giderler

701. Yakıt Giderleri
702. Bakım-Onarım Giderleri
703. Lastik ve Yedek Parça Giderleri
704. Yükleme, Boşaltma ve Hammaliye Giderleri
705. TIR Karnesi Giderleri
706. Nakil Araçları Sigorta Giderleri
707. Nakil Araçları Vergileri
708. Şoför Maaşları
709. Şoför Maaşları, SSK İşveren Payı
710. Pasaport Giderleri
711. Türk Turing Otomobil Kurumu
712. Otopark Kira Giderleri
713. Köprü Geçiş Ücretleri
714. Nakliye Komisyonları Giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

715. Diğer Nakliye Giderleri
716. Nakil Araçları Amortisman Giderleri

Hesap Grubu :

72. HARİCE YAPTIRILAN NAKLİYELER
73. GENEL GİDERLER

730. Personel Maaşları

7300. Büro Personel Maaşları
7301. Garaj Personel Maaşları

731. Tazminatlar

7310. Kasa Tazminatları
7311. Diğer Tazminatlar

732. Personel Sosyal Yardımları

7320. İkramiyeler
7321. Doğum, Evlenme, Ölüm Yardımları
7322. Sağlık Yardımları
7323. Çocuk Yardımları
7324. Giyecek ve Yiyecek Yardımları

733. Personel Maaşları Sosyal Sigortalar Primi İşveren Payı
734. Hukuk, Denetleme, Danışma Giderleri

7340. Avukat Ücretleri
7341. Noter Ücretleri
7342. Mahkeme Giderleri
7343. Denetleme Giderleri

735. Reklâm ve Temsil Giderleri

7350. Reklâm Giderleri
7351. Temsil ve Ağırlama Giderleri

736. PTT Giderleri

7360. Posta Giderleri
7361. Telgraf Giderleri
7362. Teleks Giderleri
7363. Telefon Giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

737. Enerji Giderleri

7370. Su Giderleri
7371. Elektrik Giderleri
7372. Havagazı Giderleri

738. Bakım-Onarım Giderleri

7380. Binaların Bakım-Onarım Giderleri
7381. İşletme ve İşyerleri Bakım-Onarım Giderleri

739. Kira Giderleri

7390. Büro Kiraları
7391. Garaj Kiraları

740. Sigorta Giderleri

7400. Sabit Kıymetlerin Sigorta Giderleri
7401. Demirbaşların Sigorta Giderleri

741. Vergi, Resim ve Harçlar

7410. Bina ve Arazi Vergileri
7411. Gider Vergileri

742. Mesleki Kurumlara Ödenen Aidatlar

7420. Ticaret Odası Aidatı
7421. Mesleki Birlikler Aidatı

743. Faiz ve Komisyon Giderleri

7430. Bankalar Faiz ve Komisyon Giderleri
7431. Çeşitli Faiz ve Komisyon Giderleri

744. Yapılan İndirim ve İskonto Giderleri
745. Diğer Giderler

7450. Seyahat Giderleri
7451. Bağış ve Yardım Giderleri
7452. Gazete, Kitap, Dergi Giderleri

746. Kırtasiye ve Büro Giderleri
747. Amortisman Giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

7470. Maddi Sabit Kıymetlerin Amortisman Giderleri

74700. Yapılı Arsa ve Arazi Amortisman Giderleri

74701. Binalar Amortisman Giderleri

747010. Yönetim Binaları Amortisman Giderleri

747011. Garajlar Amortisman Giderleri

74702. Demirbaşlar Amortisman Giderleri

747020. Büro Demirbaşları Amortisman Giderleri

747021. Garaj Demirbaşları Amortisman Giderleri

74703. Nakil Araçları Amortisman Giderleri

747030. Binek Otoları Amortisman Giderleri

7471. Maddi Olmayan Sabit Kıymetler Amortisman Giderleri

74710. Aktifleştirilen Giderler Amortisman Giderleri

747100. Kuruluş Giderleri Amortisman Giderleri

747101. Büyük Bakım Onarım Giderleri Amortisman Giderleri

747102. Etüd, Araştırma, Geliştirme Giderleri Amortisman Giderleri

747103. Sermaye Artırma Giderleri Amortisman Giderleri

747104. Tahvil Çıkartma Giderleri Amortisman Giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

74711. Haklar Amortisman Giderleri

747110. Şerefiye, Patent İhtira Beratı, İmtiyazlar Amortisman Giderleri

747111. Ticari İsim ve Markalar Amortisman Giderleri

74712. Diğer Maddi Olmayan Sabit Kıymetler Amortisman Giderleri

747120. Özel Maliyet Bedelleri Amortisman Giderleri

Hesap Grubu :

75. ARIZİ GİDERLER

750. Döviz Kur Farkları Giderleri
751. Sabit Kıymet Satış Zararları
752. Hasar Tazminat Giderleri
753. Diğer Arızi Giderler

Hesap Grubu :

76. AKREDİTİF GİDERLERİ
77. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
78. DİĞER GİDERLER

780. Yurt Dışı Büro Giderleri
781. Yurt Dışı Büro Personel Giderleri

Hesap Sınıf : 8. GELİRLER

Hesap Grubu :

80. NAKLİYE GELİRLERİ

800. Öz Araçlar Nakliye Gelirleri
801. Kiralık Araçlar Nakliye Gelirleri
802. Nakliye Komisyon Gelirleri
803. Araç Bekleme Gelirleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu :

81. ÇEŞİTLİ GELİRLER

810. İştirakler Gelirleri
811. Tazminat Gelirleri
812. İskonto ve İndirim Gelirleri
813. Diğer Gelirler

Hesap Grubu :

82. ARIZİ GELİRLER

820. Döviz Kur Farkları Gelirleri
821. Sabit Kıymet Satış Gelirleri
822. Hasar Tazminatı Gelirleri

Hesap Grubu :

83. MAL SATIŞ GELİRLERİ

830. İthal Malları Satış Gelirleri
831. İhraç Malları Satış Gelirleri

Hesap Sınıfı : 9. SONUÇ HESAPLARI

Hesap Grubu :

90. KÂR-ZARAR HESAPLARI

900. Dönem Kâr-Zarar Hesabı

Hesap Grubu :

91. AÇILIŞ HESAPLARI

910. Açılış Bilançosu Hesabı

Hesap Grubu :

92. KAPANIŞ HESAPLARI

920. Kapanış Bilançosu Hesabı

Hesap Sınıfı . 0. NAZIM HESAPLAR

Hesap Grubu :

00. BORÇLU NAZIM HESAPLAR

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

000. Alınan Teminat Mektupları
001. Açtırılan Akreditiften Borçlular
002. Alınan Emanet Treylerler
003. Verilen Teminat Mektuplarından Borçlular
004. Yurt Dışından Gelen Dövizler

Hesap Grubu :

01. ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

010. Alınan Teminat Mektuplarından Alacaklılar
011. Açtırılan Akreditiften Alacaklılar
012. Alınan Emanet Treylerlerden Alacaklılar
013. Verilen Teminat Mektupları
014. Yurt Dışından Döviz Gönderenler

3213. Önerilen Genel Hesap Planındaki Hesap Sınıf ve Gruplarının Açıklanması

Hesap Sınıfı : 1 Para, Alacaklar ve Aktifsel Dönem Ayırımı

1 sayılı hesap sınıfı, mali döner varlıkları, alacakları ve bunlarla ilgili olan değer düzeltici hesapları kapsar.

Hesap Grubu : 10 Kasalar

Bu hesap grubu, işletmenin elindeki mevcut paraları kapsar. Kasa hesabının en önemli öğesi olan para, işletmenin en akıcı varlığıdır. Her an diğer varlıklarla değiştirilebilir.

Kasa hesabı en dar anlamıyla, belirli bir tarihte işletmenin elindeki kâğıt para ile bozuk paraların toplamıdır. Daha geniş olarak tanımlandığında, kasa kâğıt para ve bozuk para dışında,

— Eldeki mevcut posta ve damga pullarını,
— Türk lirası tutarları üzerinden elde mevcut dövizleri,
— Paraya çevrilecek kuponları,
— Yoldaki paraları

da kapsamı içine alır[107].

---

(107) DPT., Muhasebenin Genel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, İst., 1970, s. 23-24.
DPT., Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, İst., 1970, s. 58-59.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İşletmenin, gereksinimleri için satın aldığı posta ve damga pulları, üzerinde yazılı olan değerleriyle, dövizler, günlük kur değerleriyle değerlendirilip, Türk parasına çevrilerek, ödeme zamanı gelmiş tahvil, hisse senedi kuponları, üzerlerinde yazılı değerleriyle, işletmeye gönderilmiş ve henüz teslim alınmamış paralar, alınıncaya kadar, kasa hesabında izlenir.

Hesap Grubu : 11 Bankalar

Bankalar kelimesi, hemen ve tamamen çekilebilecek banka mevduatı ile vadeli banka mevduatlarını kapsar. Bu gruptaki bankalar borçlu bankalardır. Her bankaya bir hesap açılması ve bu hesapların dönem sonlarında borç kalanı vermeleri gerekir. Ancak dönem içindeki işlemler nedeniyle, dönem başında borç kalanı veren bir banka dönemin sonunda alacak kalanı verirse, bu bankanın 41 sayılı hesap grubu içerisinde yer alması gerekir. Çünkü bu banka alacaklı banka haline gelmiştir. Sadece dönem içerisinde geçici olarak alacak kalanı veren bankaların, hesap grubu değiştirmesi söz konusu değildir. Dönem sonlarında bankaca işletme lehine gerçekleştirilen paralar ile işletme aleyhine gerçekleştirilen paralar, 7. ve 8. hesap sınıflarındaki ilgili hesap gruplarına devredilir.

Hesap Grubu : 12 Hisse Senedi ve Tahviller

Devlet ve Anonim Şirket tahvilleri ile anonim şirket hisse senetleri ve uzun vadeli yatırım gayeleriyle değil de geçici olarak elde tutulan ve derhal satılabilir diğer senetler, bu hesap grubu altında toplanır[108].

Kullanma kolaylığı, yani her an paraya çevrilebilmeleri nedeniyle, hisse senedi ve tahviller grubu, paradan hemen sonra gelir[109]. İşletmelerin paraya olan gereksinimleri sürekli olarak değişiklik gösterir. Bu değişiklikleri karşılamak için kasada ve bankalarda büyük miktarlarda nakit para tutmak, eldeki paranın kârsız olarak bekletilmesi demektir. Bankadaki para da az gelir getireceğine göre, mevcut paraların hisse senedi ve tahviller gibi her an paraya çevrilebil-

(108) PATON-DIXON, Muhasebenin Temelleri, (Çev.: Mustafa Aysan), İstanbul, 1963, s. 323.

(109) DPT., Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, İstanbul, 1970, s. 25.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

me niteliği yanında fazla gelir getiren, kıymetli evraklara yatırılması daha akılcı bir yoldur. İşte bu hesap grubunda bu tür kıymetli evrakın durumu izlenir. Hisse senedi ve tahviller alış bedelleriyle değerlendirilir.

Hisse senedi ve tahviller hesap grubunda, şirket hisse senetleri, şirket tahvilleri, hazine bonoları ve hazine tahvillerinin ayrı ayrı izlenmeleri olanaklıdır. Ayrıca bu tür kıymetli evraktan, piyasada sürekli olarak değer kaybedenlerin ve değer düşüklüğü gösterenlere ayrılan karşılıkların da izlenmesi gerekir. Adı geçen kıymetli evrakın satışından doğan lehte veya aleyhteki farklar sonuç hesaplarına kaydedilir. İşletmelerin, yönetimleri altında bulunan şirket hisse senedi ve tahvillerinin elde bulundurulmaları durumunda, bu belgelerin sabit kıymetler hesap sınıfındaki hesaplara kaydedilmeleri gerekir. Çünkü işletmelerin, bu tür belgeleri ellerinde bulundurmalarının amacı, nakit gereksinimini karşılamak değil, çeşitli nedenlerle şirketin yönetimini sağlamak düşüncesidir.

Hesap Grubu : 13 Senetli Alacaklar

Bu hesap grubunda tüm senetli alacaklar izlenir. Alınan alacak senetleri yanında, bu senetlerin nitelik değiştirmeleri de ayrı hesaplara kaydedilir. Teminata verilen alacak senetleri, tahsile verilen alacak senetleri, protesto olan alacak senetleri, iskonto ettirilen alacak senetleri gibi.

Hesap Grubu : 14 Hizmetten Doğan Alacaklar

Bu hesap grubu, yapılan hizmetten doğan alacakları kapsar. Hizmetten doğan alacaklar, bu tür işletmelerde, yerli müşterilerden ve yabancı müşterilerden olan alacaklar şeklinde ortaya çıkabilir. Genellikle navlun faturası kesildiği anda, hizmetten doğan alacaklar hesabı çalıştırılır. Ayrıca yabancı müşterilerden olan alacakların tahsili, yurt dışı bürolarca da gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda yurt dışı bürolarının ayrı bir hesapta izlenmeleri gerekir ki, alacak nitelikleri aynı olduğundan, hizmetten doğan alacaklar hesap grubuna kaydedilebilir. Çünkü merkez için artık yabancı müşteri yerine, yurt dışı bürosu vardır. Navlun gelirlerinin tahsil edilerek yurda gönderilmesi sonucunda, yurt dışı bürolarından alacaklar hesabı da kapatılır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu: 15 Çeşitli Alacaklar

Alacaklarla ilgili hesap gruplarının dışında kalan tüm alacaklar bu hesap grubunda izlenir.

150. Verilen Avanslar:

Ne amaçla verilirse verilsin tüm avansların izlendiği hesaptır[110]. En önemlileri yurt içi ve yurt dışı yol giderleri avansıdır. Uluslararası karayolu yük taşımacılığı hizmeti yapan işletmeler, taşımacılık işlevini yerine getirirken, araç şoförlerine yurt içinde yapacakları giderlere karşılık olarak Türk Lirası, yurt dışında yapacakları giderlere karşılık olarak da döviz avansı vermektedirler. Dövizler, her araç için ayrı ayrı olmak üzere T.C. Merkez Bankasından alınan döviz tahsisiyle elde edilebilmektedir. Bu döviz tahsisleri Avrupa'ya gidecek araçlar için en çok 4.000 $, Ortadoğu ülkelerine gidecek araçlar için en çok 1.000 $'dır[111].

Nakliyeyi gerçekleştirecek olan araç şoförü, ihraç mallarını yüklemeye giderken ve yükledikten sonrada Türkiye sınır kapılarına ulaşıncaya kadar geçecek süre içerisinde yapacağı nakliye ile ilgili tüm giderleri Türk Lirası avanstan, yurt dışında malları götüreceği yere kadar geçen süre içerisinde yapacağı giderleri de döviz avansından karşılamaktadır. İthal malları yükleyerek Türkiye'ye dönüşte de aynı koşullar söz konusudur. Aracın Türkiye'ye dönmesinden sonra bu giderler belgelere dayanılarak muhasebeleştirilir. Türk Lirası olarak verilen avans karşılığı yapılan giderler, getirilen belgelere göre yurt içi yol giderleri hesabına kaydedilir ve avans kapatılır. Döviz olarak verilen avansların kapatılması ise, ancak söz konusu belgelerin T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubesince kabul edilmesinden sonra olanaklıdır. Yapılan giderlerin kabul edilmesi halinde bu giderler, yurt dışı yol giderleri hesabına devredilir. Dövizin tamamı harcanmış ise, gider karşılığında Döviz Avansı da kapatılır. Avanstan az bir harcama yapılması halinde, artan dövizlerin T.C. Merkez Bankası'na iadesi gerekir. Yurt dışında, araç şoförünün mevcut avanstan fazla miktarda harcama yapma zorunluluğu ortaya çıktığı takdirde, bu harcama

(110) ÜNALAN-ÇALDAĞ-TENKER-SAYARI, Envanter Bilanço, Ankara, 1977, s. 43.
(111) Türk Parası Kıymetini Koruma Kararları ve Tebliğler, Görünmeyen Muameleler, Seri IV, Sıra No: 3, md. 5 C 5/a, b.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yurt dışındaki alacaklardan karşılanır. Ancak T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubesi bu harcamaları, kabul edilebilir nitelikte harcamalar olması koşuluyla kabul etmektedir. Harcamaların kabul edilmesi halinde de iki durum ortaya çıkmaktadır.

— T.C. Merkez Bankasından yeniden döviz talep etmek,
— Farazi Transfer yapmak.

Uygulamada Farazi Transferlerle bu açığın kapatılması yolu tercih edilmektedir.

Farazi Transfer :

Farazi Transfer, T.C. Merkez Bankasında yapılan döviz transferi olayıdır. Gerçek anlamda bir döviz transferi olmamasına karşın, dışarıda yapılmış olan fazla harcama tutarı kadar navlun gelirinin ülkeye getirildiği kabul edilerek, döviz alış bordrosu ile bu dövizin giriş işlemleri yapılır, daha sonra sanki işletme döviz talep ediyormuş gibi, düzenlenen döviz satış bordrosu ile döviz satışı yapılır. Bu işlemler sonucunda, yapılan tüm giderler yurt dışı yol giderleri hesabına kaydedilerek, verilen döviz avansı hesabı da kapatılır.

151. Verilen Depozitolar

İşletmelerin, bağlantı yapılabilmesi için, elektrik, su, havagazı işletmelerine veya telefon idarelerine yahut bazı kütüphanelere ambalaj gereçleri temini için verdikleri depozitoların kaydedildiği hesap grubudur[112].

152. Verilen Teminatlar

İşletmelerin faaliyetleri gereği vermek zorunda oldukları teminatlar bu hesapta izlenir. İthalat Akreditifleri Teminatları örnek olarak gösterilebilir. Bu tür işletmeler ithal edecekleri nakil araçları için hukuki formaliteler gereği teminat yatırmak zorundadırlar. Yatırılan teminatlar, ithalat gerçekleşinceye kadar bu hesapta izlenir, ithalat gerçekleştirilip araçlar çekildiği zamanda hesap kapatılır.

(112) ÜNALAN-ÇALDAĞ-TENKER-SAYARI, a.g.e., s. 43.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

153. Açtırılan Akreditifler

İşletmelerin, açtırdıkları akreditifleri izledikleri hesaplardır. Akreditife dayanan ödeme şekliyle ithalat yapılması sırasında, ithalatı yapanın, ihracatçı lehine aracı bankada bir akreditif hesabı açtırarak, ithalatın bedelini yatırması gerekir. Açtırılan akreditifler ithalatın gerçekleştirilmesine kadar bu hesaplarda izlenir, ithalatın gerçekleştirilmesinden sonra da bu hesaplar, ithal edilen kıymetlere devredilir.

154. Tahsil Edilecek Gelirlerden Alacaklar

İşletmelerin, çalışma dönemi sonunda gerçekleşmiş, ancak tahsil edilememiş olan gelirlerinin izlendiği hesaptır. Faiz ve kâr payları örnek olarak gösterilebilir. Çalışma dönemi içinde işletmeler, tahakkuk etmiş olan faiz ve kâr paylarını tahsil edemedikleri zaman, dönem geliri olarak kaydetmek zorunda oldukları bu tür alacaklarını ayrı bir hesapta izlerler. Devam eden çalışma döneminde, alacakların tahsil edildiği tarihlerde ilgili hesaplara kaydedilerek, bu hesap kapatılır.

155. Diğer Alacaklar

Nitelikleri diğer alacaklardan farklılıklar gösteren bazı alacaklar bu hesapta izlenir. Bunlar işletmelerin iştiraklerinden, ortaklarından olan alacaklarıdır. Bunun dışında mal satışlarından doğan alacakların da bu grupta izlenmesi uygundur. Çünkü bu tür işletmeler, hizmet işletmeleridir. Yapılan nakliye hizmetleri karşılığında ortaya çıkan alacaklar, hesap grubu 14'de izlenir. Bu hesapta, ithalat ve ihracat yapabilme olanağına sahip olan işletmelerin, nadiren yaptıkları ithal malları satışlarından doğan alacakları ile, yine nadiren yaptıkları ihraç malları satışından doğan alacakları kaydedilir. Belirtilen işlemlerin çok az sayıda yapılmaları veya hiç yapılmamaları nedeniyle, bu tür alacaklar, diğer alacaklar hesabında izlenir.

Hesap Grubu : 16 Değerini Yitiren Alacaklar

Hesap grubu 13 ve 14'de sayılan alacaklardan, çeşitli nedenlerle değerini yitirenler bu grupta izlenir. Ödenme yeteneklerine göre ala-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

caklar sınıflandırılarak, bu hesap grubuna kaydedilir. Alacaklar ödenme yeteneklerine göre ya şüpheli alacaklardır ya da değersiz alacaklardır.

160. Şüpheli Alacaklar

— Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,

— Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine karşın, borçlusu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardır[113].

161. Değersiz Alacaklar

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklardır[114]. Senetli ya da senetsiz bir alacağın tahsil edilebilme olanağı bütünüyle yok olmuşsa, bu alacak değersiz alacak durumuna gelmiştir[115]. Bu tür hesaplar bu grupta izlenir.

Hesap Grubu : 17 Özel Varlık

Sermaye şirketleri, ana sözleşmelerinde belirtilen şekillerde, çalışanları yararına safi kârdan yedek akçe ayırabilirler[116]. Ana sözleşmede böyle bir hüküm yoksa bile, Türk Ticaret Kanunu genel kurula yardımlaşma fonları ayırma yetkisini tanımıştır[117]. Sosyal yardımlaşma için ayırılan paralar, ya özel bir yedek akçe hesabında toplanır ya da şirket mallarından ayrılarak Medeni Kanun hükümlerine göre bir tesis meydana getirilir[118]. İşte şirket varlığından ayırılan kıymetler bu hesap grubunda izlenir.

Hesap Grubu : 18 Aktifsel Dönem Ayırımı

Dönem ayırımı dikkate alınarak düzeltilmesi gerekli olan hesapların kaydedildiği gruptur.

---

(113) V.U.K., md. 323.
(114) V.U.K., md. 322.
(115) DURMUŞ, Ahmet Hayri, Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İst., 1979, s. 58.
(116) T.T.K., md. 468.
(117) T.T.K., md. 469.
(118) ERİMEZ, Rüştü, Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İst., 1976, s. 189.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

180. Gelecek Dönem Giderleri

Kapatılan çalışma döneminde, sonra gelen dönemler için peşin olarak ödenen giderlerin, normal çalışma dönemi giderlerinden ayrılarak, aktifleştirilmesi gerekir[119]. Dönem giderlerinden ayıklanarak aktifleştirilen giderler bu hesapta izlenir. Peşin ödenen, kiralar, sigorta primleri, faiz ve iskontolar, nakliyat işletme giderleri örnek olarak gösterilebilir.

181. Sayım Noksanları

Çalışma dönemi sonunda düzenlenen envanter listeleriyle, kayıtların karşılaştırılması sırasında ortaya çıkan noksanların kaydedildikleri hesaptır. Bu noksanların nedenleri araştırılarak ilgili hesaplara işlenir.

Hesap Grubu : 19 Alacaklarla İlgili Değer Düzeltimi

Bu hesap grubunda, alacaklarla ilgili olarak açılan karşılıklar ile alacak senetleri iskonto hesapları yer alır. Hesap Grubu 16'da belirtilen alacaklara, yani şüpheli alacaklara, değerleme gününün tasarruf değerine[120] göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık, teminattan geri kalan miktara inhisar eder[121]. Şüpheli alacakların, sonradan tahsil edilen miktarları, tahsil edildikleri dönemde sonuç hesaplarına kaydedilir. Ayrılan karşılıklar, pasifte gösterilebileceği gibi, aktifte ilgili oldukları alacak hesaplarından düşülerek de gösterilebilirler. Alacaklar mukayyet değerle[122] değerlenir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar, değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamış ise T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır[123]. Belirlenen faiz haddi üzerinden hesaplanacak olan (reeskont) iskonto miktarı da bu hesapta izlenir. Böylelikle alacak senetlerinin değerleri düzeltilmiş olur.

---

(119) V.U.K., md. 283.
(120) V.U.K., md. 264.
(121) V.U.K., md. 323.
PATON-DIXON, a.g.e., s. 368.
(122) V.U.K., md. 265.
(123) V.U.K., md. 281.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 2 Stoklar

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerin, kendi araçlarının gereksinimleri olan yedek parçaları ithal etme olanakları bulunduğundan, bu tür malları 2 sayılı hesap sınıfında izleyebilirler. Ayrıca gerekli hukuki formaliteleri yerine getirmek koşuluyla, işletmeler normal şekilde, ticari nitelikte mal ihraç ve ithal edebilirler. İşte bu tür işlemler yapan işletmelerde, mal hareketlerini izleyebilmek için «mal stok» hesabının çalıştırılması gerekir. İthal edilen veya ihraç edilecek olan malların ayrı ayrı gösterilebildiği bu hesap sınıfında ayrıca, bu malların değerini kaybeden veya değersiz hale gelen kısımlarıyla, yine bu mallarla ilgili değer düzeltimleri, izlenir. Belirtilen malların, maliyet değerleriyle giriş ve çıkışları stok hesaplarına işlenir. Bu malların satışları ise, 83 sayılı hesap grubuna «mal satış gelirleri» olarak kaydedilir.

Hesap Grubu : 20 Mal Stok

Mal stok hesabına, ithal olunan ve ihraç olunacak mallar maliyet değeriyle kaydedilirler. Satış yapıldığında da yine maliyet değerleriyle bu hesaplardan çıkış, karşılığında hesap grubu 83'e giriş yapılır. Mal stok hesabının borç kalanı ambarda bulunması gereken mal miktarını gösterir.

Hesap Grubu : 21 Değerini Kaybeden Mal Stok

Bu grupta, çeşitli nedenlerle değerini kaybeden mallar izlenir. Her ne şekilde olursa olsun, değerini kaybeden malların, değerini koruyan mallardan ayrı olarak izlenmesi gerekir.

Hesap Grubu . 22 Değersiz Mal Stok

Değerini tamamen kaybeden malların izlendiği hesap grubudur. Bu tür mallar, değerlerini tamamen kaybettiklerinden sonuç hesaplarına devredilirler.

Hesap Grubu : 23 Mal Stokla İlgili Değer Düzeltimi

Bu hesap grubunun amacı, değerini kaybeden malların aktifteki değerlerinden, kaybedilen değerini düşürmeyerek olduğu gibi tutmak, ancak kaybedilen kısmı mal gruplarına göre, pasifte karşılık olarak göstermektedir. Aktifteki değerini kaybetmiş olan mal stok hesabıy-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

la pasifteki bu malın karşılığı arasındaki fark, işletmenin zararını gösterir ve sonuç hesaplarına devredilir.

Hesap Sınıfı : 3 Sabit Kıymetler

Bu hesap sınıfında, işletmelerin sahip oldukları maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarla bunların değer düzeltimi hesapları bulunur. Bunlar dışında, bağlı duran varlıklar da yine bu hesap sınıfında izlenir.

Hesap Grubu : 30 Maddi Sabit Kıymetler

İşletmelerin, satılmak gayesi taşımayan, işletme faaliyetlerinde kullanılan ve nisbeten devamlı bünyede olan fiziki karakterdeki varlıkların izlendiği hesap grubudur[124]. Sabit varlıkların en önemli özelliği bir yıldan daha uzun süre üretime katılabilmeleridir[125]. Bu grup içerisindeki hesaplar şunlardır[126].

300. Arsa ve Araziler

İşletmelerin sahip oldukları, üzerlerinde inşaat kurmaya uygun olan toprak parçalarıdır. Arsa ve araziler de kendi içlerinde, üzerlerinde yapı olan arsa ve araziler ile boş arsa ve araziler olarak bölümlenebilirler. Boş arsa ve araziler kendi başına bir kullanma değeri olan topraklardır. Bunların üzerinde herhangi bir yapı bulunmaz (Tarlalar, çayırlar gibi). Boş arsa ve araziler maliyet değerleriyle hesaplara kaydedilirler. Maliyet öğeleri : Satın alma bedeli, vergiler, harçlar, noter giderleri, ölçme ve komisyon giderleri gibi giderlerdir. Boş arsalar, eğer bir konut, yönetim veya işletme binaları yanında olur da, bahçe; boşaltma, park yeri gibi amaçlarla kullanılırlarsa, yapılı arsa ve arazilerden sayılırlar. Arsa ve araziler üzerinde bulunan kanalizasyon, hendek, boru ve kablo döşeme kanalları, yollar, koruyucu duvarlar, tel örgüler, kapılar da arsa ve arazilerin değerleri gibi yine bu hesaplarda izlenir.

---

(124) CEMALCILAR, Özgül, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Ankara, 1977, s. 133.
(125) PEKİNER, Kâmuran, İşletme Denetimi, İstanbul, 1975, s. 28.
(126) İDTYDK, Tekdüzen Genel Hesap Planı, s. 85.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

301. Binalar

Bu hesap, yapılış amacı ne olursa olsun işletmelerin sahip oldukları binaların izlendiği hesaptır. Binalar hesabı da alt hesaplara ayrılabilmektedir. İdare binaları, gaiajlar gibi. Binaların hesaplara kaydedilmesi yine maliyet değerleriyledir.

302. Demirbaşlar

İşletme ve yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü yerlerde değerleri ve kullanılma süreleri dikkate alınarak aktifleştirilen, sürekli veya geçici olarak kullanılan maddi varlıklar bu hesapta izlenirler. Demirbaş hesaplarına kaydedilen maddi varlıkların alış bedellerinin 5.000,— TL'nın üzerinde, kullanma sürelerinin ise 1 yıldan fazla olması gerekir[127].

Bu kıstaslar altında kalan maddi varlıklar 7. hesap sınıfı içerisindeki ilgili hesaplara kaydedilir. Demirbaşlar hesabını da kendi içerisinde sınıflandırmak olanaklıdır. Büroda kullanılanları büro demirbaşları, garajda kullanılanları da garaj demirbaşları gibi. Bu hesaplar, büroda kullanılmakta olan tüm mobilya, büro makineleri, raflar, otomatik kasalar, kasa, döşemeler, halılar, perdeler, telefon santralı, telefon cihazları, teleks makinaları, teksir makinaları ve fotokopi makinalarını kapsadığı gibi, garajlarda kullanılan hidrolik kaldırma cihazları, araç bakım takımları, yangın söndürme cihazları, taşınabilir aküler, kontrol araçları, müzik araçlarını da kapsar.

303. Nakil Araçları

Bu hesapta, taşımacılık işletmelerinin en önemli varlıkları olan tüm nakil araçları izlenir. Bu tür işletmelerin sahip oldukları nakil araçları da niteliklerine göre ayrılabilir. Binek otoları, çekiciler, yarı römorklar, kamyonlar gibi. Nakil araçları hesaplara maliyet bedelleriyle kaydedilirler. Maliyet bedellerine, araçların kasa veya motorlarının yenisi ile değiştirilmesi veya satın alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın (örnek: normal treylerin frigorifik hale getirilme-

(127) V.U.K., md. 313.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

si) eklenmesi için yapılan giderler, eklenir[128]. İthal edilen araçlar da alış bedelleri ve akreditif giderleriyle birlikte yine bu hesaplara kaydedilirler.

Hesap Grubu : 31 Maddi Olmayan Sabit Kıymetler

Genel olarak, kullanılmaları sonucunda işletmelerin hasılatlarında artış doğuran bir kısım haklar ile işletmelere ticari bir yarar sağlayan imtiyazlar ve üstünlükler için yapılan harcamalar ile aktifleştirilen bazı giderlerin izlendiği hesap grubudur[129]. Maddi olmayan sabit kıymetler maliyet bedelleriyle bu hesap grubuna kaydedilirler.

310. Aktifleştirilen Giderler

İşletmelerin kuruluşu sırasında, yeni bir şube açılması veya işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet elde edilmeyen giderlerdir. Büyük bakım-onarım giderleri, kuruluş giderleri, etüd-araştırma ve geliştirme giderleri, sermaye artırma giderleri, tahvil çıkarma giderleri gibi hesaplara ayrılabilir. Bu tür giderlerin aktifleştirilmesi isteğe bağlıdır.

311. Haklar

Bu hesap, taşınmaz mallar, taşınır mallar ve haklar üzerinde işletmeler lehine kurulan bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmelere belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma vb. yetkiler nedeniyle yapılan harcamaları kapsar[130]. Bunlar; imtiyaz hakları, patentler, lisanslar, ticari marka ve isimler gibi haklardır.

312. Diğer Maddi Olmayan Sabit Kıymetler

Bu hesapta, özel maliyet bedelleri izlenir. Özel maliyet bedelleri, kiralanmış gayrimenkullerde kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla ya-

(128) V.U.K., md. 272.
(129) DPT., Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, İstanbul, 1970, s. 91.
(130) DPT., a.g.e., s. 92.

pılan giderlerdir. Bu giderlerin özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmesi gerekir[131].

Hesap Grubu : 32 Amortismanı Tükenen Maddi Sabit Kıymetler

Bu hesap grubunda, ekonomik ömürlerine göre amorti edilmiş bulunan maddi sabit kıymetler, iz bedeliyle izlenir.

Hesap Grubu : 33 Bağlı Kıymetler

Bağlı kıymetler hesap grubunda, işletmelerin uzun süreli veya sürekli olarak bazı kıymetlerini bağladığı hesaplar izlenir.

330. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Bu yatırımlar tamamlanana kadar, işletmelerin yaptıkları harcamalar ayrı bir hesapta tutulur. Burada toplanan harcamalar, birim tamamlandıkça ilgili sabit kıymetler hesabına devredilir.

331. İştirakler

Bu hesap grubu, başka işletmelerin sermayelerindeki paylarla ilgili işlemler için açılan hesapları kapsar. İştirak, sürekli veya uzun süreli ekonomik ve mali bir yatırım amacı ile başka bir işletmenin sermayesinden pay almak demektir. Payların bu hesapta gösterilebilmesi için, payların ait olduğu işletmelerin yönetiminde söz sahibi olmak gerekir. Bu koşullara uymayan, spekülasyon amacı ile elde bulundurulan pay belgeleri ise bu hesap grubu yerine 11 sayılı hesap grubunda izlenmelidir.

332. Kanuni Yedek Akçeler Karşılığı Devlet Tahvili

Sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanununun 466. maddesi gereğince ayırmak zorunda oldukları yedek akçeleri, devlet iç istikraz

(131) V.U.K., md. 272.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tahvillerine yatırmakla yükümlüdürler[132]. Bu tür işletmelerin aldıkları devlet iç istikraz tahvilleri bu hesapta izlenir. Bu tahvillerin elden çıkarılması Maliye Bakanlığından gerekçe gösterilerek alınacak olan izne bağlıdır.

333. Bloke Paralar

Çeşitli nedenlerle bloke edilen paraların izlendiği hesaptır. Bloke edilen paraların belirlenen amaçlar dışında kullanılmaları söz konusu değildir. İşte belirlenen amaçlar dışında kullanılamayacak paraların döner varlıklardan olan kasa hesabında izlenmesi yerine, bu hesaba kaydedilmesi daha uygundur.

334. Diğer Bağlı Kıymetler

Belirtilen bağlı kıymetler dışındaki hesaplardır.

Hesap Grubu : 34 Maddi Sabit Kıymetler Değer Düzeltimi

Bu hesap grubu, maddi sabit kıymetler amortisman karşılıklarının kaydedildikleri hesapları kapsar. Vergi Usul Kanununa göre amortismanlar her yıl ya doğrudan doğruya ilgili aktif hesaptan indirilir ya da pasifte amortismanlar karşılığı (birikmiş amortisman) adı altında bir hesapta tutulur[133]. Bu gruptaki hesaplar bilançonun pasifinde bulunabileceği gibi, aktifte 3 sayılı hesap sınıfından indirilerek de gösterilebilir. Bu hesaplarla hesap grubu 30'daki maddi sabit kıymetler karşılaştırıldıklarında maddi sabit kıymetlerin net değerleri hesaplanır.

Hesap Grubu : 35 Maddi Olmayan Sabit Kıymetler Değer Düzeltimi

Bu grupta, maddi olmayan sabit kıymetlerin amortisman karşılıklarının kaydedildikleri hesaplar yer alır.

---

(132) 4060 sayılı konunun 5072 sayılı kanunla değiştirilen 1. maddesi. Ancak 23.11.1982 gün ve 2714 sayılı kanunla bu yükümlülük kaldırılmıştır.

(133) V.U.K., md. 321.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 4 Borçlar, Pasifsel Dönem Ayırımı

Bu hesap sınıfında, tüm borçlar ve sermaye dışındaki pasifler ile bunlarla ilgili değer düzeltimi hesapları izlenir.

Hesap Grubu : 40 Boş

Bu hesap grubu, 1 sayılı hesap sınıfına uyum sağlayabilmek için boş bırakılmıştır. Çünkü kasa hesabı karşılığında pasif hesap bulunmamaktadır.

Hesap Grubu : 41 Bankalar

Bu grupta, işletmelerin kredi ilişkileri kurdukları bankalar hesapları bulunur. Alınan kredi karşılığında alacaklı duruma geçen bankalar hesabı, bu kredilerin geri ödenmesiyle kapanır. Senet karşılığı kredi hesabı, akreditif karşılığı kredi hesabı gibi her bankaya ayrı bir hesap açılır. Dönem sonlarında, kredi işlemlerinden doğan faiz ve komisyonlar, sonuç hesaplarına devredilir.

Hesap Grubu : 42 Boş

1 sayılı hesap sınıfı ile uyum sağlamak için boş bırakılmıştır.

Hesap Grubu : 43 Senetli Borçlar

Bu hesap grubu, işletmeler üzerine çekilen ve kabul edilen poliçeler ile, işletmelerin kendilerinin düzenledikleri senetleri kapsar[134]. Senetli borçlar, işletmelere uygun gelecek şekillerde kendi içlerinde sınıflandırılabilirler. Kısa süreli borçlar, uzun süreli borçlar (tahviller) gibi.

Hesap Grubu : 44 Hizmetten Doğan Borçlar

Yaptırılan hizmetlerden doğan borçların izlendiği hesap grubudur. Bu hesap grubunda en çok işlem gören borç, yabancı işletme-

(134) DPT., a.g.e., s. 101.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lere olan borçlardır. Uluslararası karayolu yük taşımacılığı işletmeleri, genellikle yabancı ülke işletmelerinden bazıları ile anlaşmış durumdadırlar. Gereksinim olduğu zaman işletmeler bu yabancı plakalı araçları devreye sokarak, işlevlerini devam ettirebilirler. İthal malları taşımacılığında ortaya çıkmakta olan bu sistem sonucunda, yabancı işletmelere, kesilen navlun bedeli kadar borçlu kalınmakta ve döviz transferi gerçekleştirilene kadar geçen süre içerisinde söz konusu borçlar bu hesapta izlenmektedir. Yabancı işletmelerin düzenledikleri navlun faturaları, düzenlenen günün kuru üzerinden 72 sayılı hesap grubuna kaydedilirler. Bu tutar üzerinden nakliyeyi yaptıran işletme borçlu kalır. Döviz transferinin gerçekleştirildiği tarihteki kurlar ile kayıtlı borçlar arasındaki negatif veya pozitif farklar sonuç hesaplarına devredilerek borç kapatılır. Bunun dışında kiralık araçlara yaptırılan taşıma hizmetlerinden doğan borçlar, öz araçlar ve kiralık araçlar dışında, diğer yerli işletmelere yaptırılan taşıma hizmetlerinden doğan borçlar da bu hesaba kaydedilir.

Hesap Grubu : 45 Çeşitli Borçlar

Senetli borçlar ile hizmetten doğan borçlar dışında mevcut bulunan tüm borçların izlendiği hesap grubudur.

450. Alınan Avanslar

İşletmeler tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır[135]. Sipariş veya diğer nedenlerle alınan avanslar bu hesaba kaydedilir.

451. Alınan Depozitolar

Üçüncü kişilerden alınan depozitoların izlendiği hesaptır[136].

452. Alınan Teminatlar

Bir anlaşmanın gereği olarak, yine üçüncü kişilerden alınan teminatların kaydedildiği hesaptır[137].

---

(135) DPT., a.g.e., s. 105.
(136) DPT., a.g.e., s. 103.
(137) DPT., a.g.e., s. 103.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

453. Gelecek Dönem Ödenecek Giderlerden Borçlar

Çalışma dönemi sonunda gerçekleşmiş, fakat ödenmeyerek gelecek döneme devredilmiş bulunan borçlardır. Gerçekleşen giderlerin çalışma dönemi sonunda sonuç hesaplarına devredilmelerine karşın, henüz ödenmemiş olmalarından dolayı bu hesapta izlenmeleri gerekir. Ertesi dönem, ödeme yapıldığı tarihte hesap kapatılır.

454. Diğer Borçlar

İşletmelerin, nitelikleri gereği ayrı bir hesapta izledikleri borçlar, bu hesaba kaydedilir. Bunlar, hukuki şekilleri gereği ödeyecekleri vergi borçları, ödeme yapılan kişiler adına ilgili dairelere ödenecek olan vergi, sosyal sigorta primleri borçları, ödenecek olan maaş ve ücret borçları, ortaklara dağıtılacak olan kârlar, ortaklara ve iştiraklere olan borçlar.

Hesap Grubu: 46 Boş

1 sayılı hesap sınıfı ile uyum sağlayabilmek için boş bırakılmıştır.

Hesap Grubu: 47 Fon Hesabı

Genellikle iktisadi kıymetleri yenileme fonunun kaydedildiği hesap grubudur. Amortismana bağlı sabit kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark Kâr/Zarar Hesabına devredilir. Ancak satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu konuda işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir[138]. Vergi usul Kanununun bu maddesi gereğince ayrılabilecek olan karşılıklar bu hesapta izlenir. Ancak kanun koyucu bunu üç yılla sınırlamış ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış kârların üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi

(138) V.U.K., md. 328.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

gereğini belirtmiştir[139]. Ayrıca bu fon, sabit kıymetler yenilendiği takdirde, kanun hükümlerine göre bu sabit kıymetlerden ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilir[140].

Hesap Grubu: 48 Pasifsel Dönem Ayırımı

Dönem ayırımı dikkate alınarak düzeltilmesi gerekli olan hesapların izlendiği gruptur.

480. Gelecek Dönem Gelirleri

Kapatılan çalışma döneminde tahsil edilmiş, fakat gelecek döneme ait olan gelirlerin kaydedildiği hesaptır. Peşin olarak tahsil edilen bu tür gelirlerin, kapatılan çalışma dönemi gelirlerinden ayrılarak pasifleştirilmesi gerekir[141].

481. Sayım Fazlaları

Kapatılan çalışma dönemi sonunda düzenlenen envanter listeleri ile kayıtların karşılaştırılması sırasında ortaya çıkan fazlaların kaydedildikleri hesaptır. Bu fazlalar, nedenleri bulununcaya kadar bu hesapta izlenirler ve nedenler bulunarak ilgili hesaplara devredilirler.

Hesap Grubu: 49 Borçlarla İlgili Değer Düzeltimi

Bu hesap grubunda, genel olarak borç senetlerinin iskontoları izlenir. Borçlar mukayyet değerle[142] değerlenir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar, değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamış ise T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto oranında bir faiz uygulanır[143]. Belirlenen faiz oranı üzerinden hesaplanacak olan (prekont) iskonto miktarları bu hesapta izlenerek, borç senetlerinin değerleri düzeltilmiş olur.

---

(139) V.U.K., md. 328.
(140) V.U.K., md. 328.
(141) V.U.K., md. 287.
(142) V.U.K., md. 265.
(143) V.U.K., md. 285.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 5 Öz Sermaye

Bu hesap sınıfında, işletmelerin öz sermayelerini belirten hesaplar bulunur.

Hesap Grubu : 50 Esas Sermaye

İşletmelerin hukuki yapıları ne olursa olsun, sermayelerinin kaydedildiği hesaplar bu grupta yer alırlar. İşletmelerin hukuki yapılarına göre açılan hesap sayıları da değişir. Örneğin: Tek şahıs işletmesinde bir tek sermaye hesabı açılması yeterli iken, şahıs veya sermaye ortaklıklarında, her ortak adına ayrı bir hesap açılır. Sermaye artırılması veya azaltılması halinde yine bu hesap grubu çalıştırılır. Genel olarak dönem sonlarında ve dönem başlarında işlem yapılan bu hesaplar, yıl içinde çalıştırılmazlar.

Hesap Grubu : 51 Ödenmemiş Sermaye

Kuruluş esnasında veya sermaye artırılmasında, ortaklarca yükümlenilen sermayenin henüz ödenmemiş olan kısmının kaydedildiği hesap grubudur. Bu hesap grubu bilançonun aktifinde bulunur[144], ancak pasifte esas sermayeden indirilerek gösterilmesi de yanlış olmaz. Türk Ticaret Kanununa uygun olması açısından aktifte gösterilmesi daha uygundur.

Hesap Grubu : 52 Ortaklar

Bu hesap grubu, işletme sahibi veya ortaklarının dönem içinde İşletmeden çektikleri veya işletmeye yatırdıkları değerlerin kaydedildiği hesapları kapsar.

Hesap Grubu : 53 Yedek Akçeler

İşletmelerin ileride doğabilecek zararlarını karşılamak veya daha başka amaçlarla dönem kârlarından kanun, ana sözleşme veya diğer koşullar gereğince ayrılan ve sermayeye katılmaksızın işletme

(144) T.T.K., md. 463.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

emrinde bırakılmış bulunan kârları kapsayan hesap grubudur. Kanunlar, yalnız sermaye ortaklıklarının yedek akçe ayırmalarını zorunlu kılmıştır. Amaç ortakların korunmasıdır. Yedek akçelerin ayırılma şekillerine göre ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi gerekir. Yedek akçeler, genel olarak aşağıdaki şekillerde ayırıma tabi tutulurlar[145].

530. Kanuni (yasal) yedek akçeler,
531. İhtiyari veya ana sözleşmeye göre ayrılan yedek akçeler,
532. Anlaşmalar gereğince ayrılan yedek akçeler,
533. Olağanüstü yedek akçeler,
534. Özel yedek akçeler ve fonlar,
535. Yeniden değerleme sonucu doğan yedek akçeler.

530. Kanuni (Yasal) Yedek Akçeler

Türk Ticaret Kanununa göre zorunlu olarak ayrılan yedek akçelerdir[146].

531. İhtiyari Veya Ana Sözleşmeye Göre Ayrılan Yedek Akçeler

Türk Ticaret Kanunu, ana sözleşme hükümlerine göre, isteğe bağlı olarak yedek akçe ayrılmasına olanak tanımıştır[147].

532. Anlaşmalar Gereğince Ayrılan Yedek Akçeler

İşletmelerin, kendilerine uzun vadeli kredi veren mali kuruluşlarla yaptıkları kredi anlaşmaları ile zorunlu olarak ayırdıkları yedek akçelerdir[148]. Amaç kredi verenlere teminattır.

---

(145) ERİMEZ, Rüştü, a.g.e., s. 265.
ÜNALAN, Sedat, Genel Muhasebe II, Ankara, 1968, s. 44-49.
(146) T.T.K., md. 466.
(147) T.T.K., md. 467.
(148) ERİMEZ, Rüştü, a.g.e., s. 269.

533. Olağanüstü Yedek Akçeler

Şirket genel kurulunun kanuni ve isteğe bağlı yedek akçe dışında, ayırılmasına karar verdiği yedek akçelerdir[149]. Bu yedek akçeler genellikle şirketin mali yapısını kuvvetlendirmek amacıyla ayrılır[150].

534. Özel Yedek Akçeler ve Fonlar

Belirli amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak üzere ayırılan yedek akçelerdir[151]. Bu tür yedek akçelerin belli başlıları:

— Kâr dağıtımı için ayrılan yedek akçeler,
— Çeşitli fonlar ve
— Müstahdem ve işçiler lehine yardım akçeleridir.

Bunları kısaca görmekte yarar vardır:

— Kâr Dağıtımı İçin Ayrılan Yedek Akçeler

Sermaye şirketlerinin istikrarlı kâr dağıtım politikası izleyebilmek için, kâr oranının yüksek olduğu yıllarda elde edilen dönem kârının tamamını dağıtmayarak, bunun bir kısmını, kârın düşük olduğu ya da bilançonun zararla kapandığı dönemlerde kâra eklemek üzere, özel bir yedek akçe hesabına devrettikleri yedek akçelerdir. Türk Ticaret Kanunu da bu tür yedek akçe ayrılmasına olanak tanımaktadır[152].

— Çeşitli Fonlar

Sermaye şirketlerinin ileride doğacağı tahmin edilen zarar ve giderlerle bazı yükümlülükleri karşılamak için karşılık ayırmalarıdır. Uygulamada en çok karşılaşılan türleri şunlardır[153]:

Yatırımları yenileme fonları,
Büyük tamir giderlerini karşılama fonları,
İşçilere ödenecek tazminat fonları,
Olağanüstü amortismanları karşılama fonları,

(149) T.T.K., md. 469.
(150) DURMUŞ, Ahmet Hayri, Mali Tablolar Tahlili, İstanbul, 1981, s. 19.
(151) ERİMEZ, Rüştü, a.g.e., s. 269.
(152) T.T.K., md. 468.
(153) ERİMEZ, Rüştü, a.g.e., s. 271.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kendi kendini sigorta fonları,
Yatırım indirimi fonu.

— Müstahdem ve İşçiler Lehine Yardım Akçeleri

Ana sözleşmede, şirketin müstahdem ve işçileri için yardım sandıkları, diğer yardım teşkilâtı kurulması ve devam ettirilmesi amacı ile yedek akçe ayrılması belirtilebilir. Yardım amacına ayırılan para ve diğer mallar, şirket mallarından ayırılarak Medeni Kanun hükümleri içerisinde bir tesis meydana getirilir[154].

535. Yeniden Değerleme Sonucu Doğan Yedek Akçeler

Para değerindeki düşmeler sonucunda, değer kazanan sabit kıymetlerin yeniden değerlenmesi sonucunda, aktif toplamında meydana gelen artış, pasifte öz varlığın artmasına neden olmaktadır. Bu artış yedek akçeler içinde sayılabileceği gibi, aksi görüş de mevcuttur[155].

Hesap Grubu : 54 Dağıtılmamış Kârlar

İleride doğması mümkün herhangi bir zararı sıkıntıya girmeden karşılamak, işletmenin gelişmesini kolaylaştırmak, yatırım yapma olanağını artırmak, ortaklara dağıtılacak kâr paylarının her dönem birbirine yakın olmasını sağlamak gibi nedenlerden dolayı, dağıtılmayıp işletmede alıkonan kârların izlendiği hesap grubudur[156].

Hesap Sınıfı : 6 Boş

Bu sınıf, maliyetlerle bağlantı kurulan sınıftır. Ancak Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde, bu tür maliyet hesaplarına gereksinim olmadığı için hesap sınıfı 6 boş bırakılmıştır ve kullanılmayacaktır.

---

(154) T.T.K., md. 468.
(155) ERİMEZ, Rüştü, a.g.e., s. 272.
(156) ATAMAN, Ümit, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İstanbul, 1982, s. 176.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 7 Giderler

İşletmelerin çalışma dönemi süresince, faaliyetlerini devam ettirebilmek için zorunlu olarak yaptıkları harcamalar bu hesap sınıfında izlenir. Ayrıca, yeterli bilgi edinilebilmesi, giderlerin niteliklerine göre, hesap grubu ve hesaplara ayrılması ile olanaklıdır.

Hesap Grubu : 70 Nakliye İşletme Giderleri

Bu hesap grubunda, nakliye işlemleriyle doğrudan doğruya ilişkisi olan giderler izlenir. Genellikle işletmelerin, kendi öz araçlarının yaptıkları giderler bu hesap sınıfına kaydedilir.

700. Yurt Dışı Yol Giderleri

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinin en önemli gider hesabıdır. İşletme araçlarının, avans karşılığı yurt dışında yaptıkları harcamalar bu hesapta izlenir. Bu giderleri de kendi içinde sınıflandırmak olanaklıdır. Yurt dışı yakıt giderleri, yurt dışı diğer giderler gibi.

Yurt dışı yol giderleri avanslardan karşılandığı için, hesap grubu 150'de açıklandığı şekilde muhasebeleştirilir.

701. Yakıt Giderleri

Nakil araçlarının harcadıkları tüm yakıt bedellerinin izlendiği hesaptır.

702. Bakım - Onarım Giderleri

Nakil araçlarının periodik bakım ve onarım harcamalarının izlediği hesaptır. Ancak araçların kasa veya motorlarının yenisi ile değiştirilmesi veya satın alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler, maliyete ekleneceği için[157] bu hesap yerine hesap grubu 30'a kaydedilir.

(157) V.U.K., md. 272.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

703. Lastik ve Yedek Parça Giderleri

Nakil araçlarının gereksinimi olan lastik ve yedek parçalar için yapılan harcamaların izlendiği hesaptır.

704. Yükleme, Boşaltma, Hammaliye Giderleri

Malların gümrüklerde, gerektiği zaman boşaltılması ve tekrar yüklenmesi için yapılan harcamalar bu hesapta incelenir.

705. TIR Karnesi Giderleri

Uluslararası karayolu taşımacılığı yapan araçların, yurt dışına çıkışlarında ve dönüşlerinde kullandıkları karnelere yapılan harcamaların kaydedildiği hesaptır.

706. Nakil Araçları Sigortaları

Bu hesaba, nakliye araçlarının her çeşit sigorta bedelleri kaydedilir. Ulusal sigortalar dışında uluslararasında geçerli ve zorunlu olan sigorta bedelleri de bu hesaba kaydedilir.

707. Nakil Araçları Vergisi

Motorlu kara taşıtları vergileri de ayrı bir hesapta izlenebilir. Taşımacılık öğesi olan araçların vergileri bu hesaba kaydedilebilir.

708. Şoför Maaşları

Nakil araçlarında çalışmakta olan şoförlerin maaşlarının kaydedildiği hesaptır.

709. Şoför Maaşları Sosyal Sigorta Primi İşveren Payı

Şoför maaşlarını ilgilendiren ve işveren tarafından ödenmesi zorunlu olan sosyal sigorta primlerinin izlendiği hesaptır.

710. Pasaport Giderleri

Yurt dışına çıkacak olan şoförlerin pasaport işlemleri ve çeşitli ülkeler vizeleri için ödenmesi zorunlu olan giderler bu hesaba kaydedilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

711. Türk Turing Otomobil Kurumu

Bu kuruma ödenen triptik vb. paralar, toplam olarak bu hesaba işlenir.

712. Otopark Kira Giderleri

Nakil araçlarının park ettikleri otoparklara ödenen tutarların kaydedildiği hesaptır.

713. Köprü Geçiş Ücretleri

Boğaziçi köprüsü geçiş ücretlerinin izlendiği hesaptır.

714. Nakliye Komisyonları Giderleri

Başka işletmeler adına yük taşıma sonucunda, yükü bulan işletmeye verilen komisyonların kaydedildiği hesaptır.

715. Diğer Nakliye Giderleri

Açıklanan bütün giderler dışında nakliye işleminin gerektirdiği diğer nakliye harcamalarının izlendiği hesaptır.

716. Nakil Araçları Amortisman Giderleri

İşletmelerin taşıma işlevini yerine getiren araçlarına ayrılan amortisman miktarlarının kaydedildiği hesaptır.

Hesap Grubu : 72 Harice Yaptırılan Nakliyeler

Bu gruba, işletmelerin kendi araçları dışındaki araçlarla gerçekleştirdikleri nakliye giderleri kaydedilir.

Öz araçları dışında işletmelerin;

— Sürekli olarak kiraladıkları araçlarla,
— Yerli işletmeler araçları ile,
— Yabancı işletmeler araçları ile yük taşıttırma olanakları bulunmaktadır.

İşte, öz nakil araçları dışındaki araçlar ile gerçekleştirilen nakliye işlevi nedeniyle, taşıyan tarafından işletme üzerine düzenlenen

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

navlun faturalarının kaydedildiği hesap grubudur. Bu bedeller karşılığında, taşımayı yapan işletmeler alacaklı duruma geçerler, ödemenin yapıldığı tarihte de hesaplar kapanır.

Hesap Grubu : 73 Genel Giderler

Bu hesap grubunda, işletmelerin nakliye giderleri dışında yaptıkları harcamalar izlenir.

730. Personel Maaşları

İşletmede çalışanlara verilen maaş ve ücretler bu hesaba kaydedilir. Brüt olarak bu hesaba kaydedilen maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler ayrı bir hesaba kaydedilir. Çalışanları da işyerlerine göre sınıflandırarak izlemek olanaklıdır. Büro personeli maaş ve ücretleri, garaj personeli maaş ve ücretler gibi.

731. Tazminatlar

Çalışanlara verilen tazminatların kaydedildiği hesaptır. Maaş ve ücretlerden ayrı olarak verilen kasa tazminatı gibi.

732. Personel Sosyal Yardımları

Personele, isteğe bağlı olarak veya toplu sözleşme hükümlerine göre ödenen, ikramiyeler, doğum, evlenme, ölüm yardımları, sağlık, çocuk, yiyecek, giyecek yardımları gibi sosyal yardımların izlendiği hesaptır.

733. Personel Maaşları Sosyal Sigorta İşveren Payı

Nakil araçları şoförleri dışında, işletmelerde çalışan personele ödenen maaş ve ücretlerden kesilen sosyal sigorta işveren payları bu hesaba kaydedilir.

734. Hukuk, Denetleme ve Danışma Giderleri

Bu hesap, noter, mahkeme ve avukat giderleri gibi hukukla

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ilgili giderlerin, mali danışma, mali tahlil, mali rapor düzenleme gibi denetleme ve danışma giderlerinin izlendiği hesaptır.

735. Reklâm ve Temsil Giderleri

İşletmelerin ve hizmetlerinin tanıtılması amacıyla yapılan her türlü reklâm giderleri, fuar ve sergi giderleri, reklâm amacıyla verilen hediye giderleri ile işletmelerin çıkarları için yaptıkları ağırlama, ziyafet, eğlence giderleri bu hesapta izlenir.

736. PTT Giderleri

Bu hesaba, kullanılan posta pulları, telefon, telgraf, teleks ücretleri, paket ücretleri ve bunlara benzer giderler kaydedilir. Bu tür giderleri niteliklerine göre sınıflandırmak, bilgi edinenler açısından uygun olur.

737. Enerji Giderleri

İşletmelerin, harcadıkları enerjiye ödedikleri tutarların izlendiği hesaptır. Bu hesap da enerji türlerine göre bölümlere ayrılabilir.

738. Bakım - Onarım Giderleri

Uluslararası taşımayı gerçekleştiren nakil araçları dışındaki sabit kıymetlere yapılan sürekli bakım ve onarım giderleri bu hesapta izlenir. Ancak aktifleştirilecek nitelikte olan harcamaların bu hesap yerine hesap sınıfı 3'teki ilgili hesaplara eklenmesi uygun olur.

739. Kira Giderleri

Bu hesap, işletmelerin kendi taşınmazı olmayan büro, yönetim binaları, garajlar için ödedikleri kira bedellerini kapsar.

740. Sigorta Giderleri

Uluslararası taşımayı gerçekleştiren nakil araçları dışındaki, nakil araçları, sabit kıymetler ve demirbaşlar için yapılan yangın, hırsızlık, hasar, sorumluluk, araç sigorta giderleri bu hesaba kaydedilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

741. Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak koşuluyla; bina, arazi, gider, tüketim vergileri, damga ve belediye resimleri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynî vergi, resim ve harçlar gider olarak yazılabilir[158]. Bu hesap, G.V.K.'na uyan bu tür giderlerin kaydedildiği hesaptır. Ayrıca işletme sahibi veya ortaklarla ilgili olmayan öteki vergiler de bu hesapta izlenir.

742. Mesleki Kurumlara Ödenen Aidatlar

İşletmeler, faaliyet konularına göre kamu kurumlarına üye olmak zorundadırlar[159]. Bu kurumlara ödenen aidatlar ile mesleki derneklere ödenen aidatlar bu hesapta izlenir.

743. Faiz ve Komisyon Giderleri

Bu hesap, verilen faiz ve komisyon giderlerini kapsar. Faiz giderleri, kredi kurumlarına verilen faizleri, bu faizlerle ilgili komisyon, gider vergisi ve bunlara benzer giderlerdir. İskonto ise, senet kırdırma işlemi sırasında yapılan harcamalardır.

744. Yapılan İndirim ve İskonto Giderleri

Yapılan hizmet karşılığı düzenlenen faturalar üzerinden yapılan indirimlerin kaydedildiği hesaptır.

745. Diğer Giderler

Genel Giderler grubu içerisinde bulunan seyahat giderleri, bağış ve yardımlar ile gazete, kitap, dergi giderleri bu hesapta izlenir.

746. Kırtasiye ve Büro Giderleri

İşletmelerin gereksinimi olan kırtasiye malzemelerinin kaydedildiği hesaptır.

747. Amortisman Giderleri

Maddi ve maddi olmayan sabit kıymetler üzerinden hesaplanan

---

(158) G.V.K., md. 40.
(159) 5590 Sayılı Odalar ve Borsalar Kanunu, md. 25.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

eskime paylarının kaydedildiği hesaptır. Amortisman giderleri bu hesaba, 3 sayılı hesap sınıfı altındaki hesap gruplarına göre bölünerek işlenir. Bu hesap karşısında ya sabit kıymetler (buna doğrudan doğruya amortisman ayırma yöntemi denir) ya da karşılık hesapları yer alır (ki, buna da dolaylı amortisman ayırma yöntemi denir).

Arsa ve arazilerin boş olanlarına amortisman ayrılamaz[160]. Ancak inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve tesisler amortismana tabi tutulabilir. Taşıma işlevini yerine getiren nakil araçları dışında kalan tüm maddi sabit kıymetler için, amortisman cetvelinde belirtilen oranlar üzerinden ayırılacak olan amortisman miktarları bu hesaba kaydedilir. Maddi olmayan sabit kıymetlerden, aktifleştirilen giderler 5 yıl içinde amorti edilir. Haklar faydalanma süresine göre amorti edilir. Ancak faydalanma süresi tesbit edilmemiş olan (imtiyazlar hariç) haklar % 20 amortismana tabidir[161].

Özel maliyet bedelleri ise, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır[162]. Kira süresi belli olmayanlar % 20 amortismana tabidir[163].

Hesap Grubu : 75 Arızi Giderler

İşletmelerin sürekli olarak yaptıkları giderler dışında, belirsiz zamanlarda ve nadiren yaptıkları harcamaların izlendiği hesap grubudur. Bu gruba giren hesaplar şunlardır :

750. Döviz Kur Farkları Giderleri

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı İşletmeleri, yabancı müşterileri üzerine düzenledikleri navlun faturaları karşılığı olan dövizleri, üç ay içinde ülkeye getirmek zorundadırlar[164]. Aksi için izin gereklidir. İşte navlun faturasının düzenlendiği tarihteki döviz kuru ile, dövizin ülkeye transfer edildiği tarihteki döviz kuru arasındaki

(160) V.U.K., md. 314.
(161) V.U.K., Genel Tebliğ, Sıra No: 55.
(162) V.U.K., md. 327.
(163) V.U.K., Genel Tebliğ, Sıra No: 55.
(164) TÜRK PARASINI KORUMA KARARLARI VE TEBLİĞLER, Hizmet Bedeli Dövizlerin Yurda Getirilmesi, Seri IV, Sıra No: 3, md. 10.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

aleyhteki durumda, fark bu hesaba kaydedilir. Ayrıca yabancı işletmeler kanalıyla, harice yaptırılan nakliyat bedellerinin, yabancı ülkeye transferi sırasında kur farklarından doğan fazla ödemeler de yine bu hesapta izlenir.

751. Sabit Kıymet Satış Zararları

Amortismana tabî sabit kıymetlerin satılması halinde, satış gününe kadar ayrılmış bulunan amortisman miktarlarının, sabit kıymet alış bedelinden düşülmesinden sonra kalan net değer ile satış bedeli arasındaki fark negatif ise, bu zarar sabit kıymetler satış zararı hesabına kaydedilir.

752. Hasar Tazminat Giderleri

Taşımacılığı yapılan mallar üzerinde, taşımacı işletmenin ihmalinden doğan hasarlar meydana gelirse, taşımacı bu hasarları tazmin eder ve gider olarak bu hesaba işler.

753. Diğer Arızi Giderler

Açıklanan giderler dışında nadiren meydana gelen giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Hesap Grubu : 76 Akreditif Giderleri

İşletmelerin açtırdıkları akreditifler ile ilgili giderler bu hesapta izlenir. Akreditifle ilgili banka işlemleri, gümrük vergileri, nakliye giderleri hep bu hesapta toplanır ve sonra akreditiflere devredilerek ithal edilen kıymetlerin maliyetine yüklenir.

Hesap Grubu : 77 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları gereğince gider olarak kabul edilmeyen harcamaların kaydedildiği hesap grubudur. Kanunen kabul edilmeyen bu giderler her iki kanunda da açıkça belirtilmiştir[165]. Bu tür harcamaların ayrı bir hesap grubunda gösterilerek, mali bilançoya eklenmemesi gerekir.

---

(165) G.V.K., md. 41.
K.V.K., md. 15.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Grubu : 78 Diğer Giderler

Bu hesap grubunda, yurt dışı bürosu bulunan işletmelerin, bürolara yaptıkları büro giderleri ile personel giderleri izlenir. Yurt dışı büro ve personel giderlerinin ayrı olarak izlenmesinin yararları vardır. Çünkü, yurt dışı büroların yıllık gereksinimleri için T.C. Merkez Bankası'ndan döviz talep edilir. Dönem sonunda bu hesaplar T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubesince kapatılır. Yurt dışı bürolarının giderlerini karşılamanın da iki yolu vardır.

— Döviz transferi,
— Navlun gelirlerinden karşılamak.

Genellikle kabul edilen yol, bu tür giderlerin yurt dışında mevcut navlun gelirlerinden karşılanması yoludur.

Yurt dışı büro giderleri için belirli bir harcama miktarı saptanır ve dönem içinde yapılan tüm giderler, yurt dışından getirilmesi zorunlu olan navlun bedellerinden karşılanır. Dönem sonlarında, hesap mutabakatı yapılıp, hesaplar, yapılan harcamaların belgeleriyle karşılaştırılarak, kapatılırken yapılan harcamaların döviz tutarlarının ülkeye getirildiği varsayılarak, döviz alış bordrosu düzenlenir. Hemen arkasından da döviz satış bordrosu düzenlenerek yeniden döviz satımı işlemi yapılmış sayılır. Böylece yurt dışı büroların harcamaları; navlun gelirlerinden karşılanmış olur.

Hesap Sınıfı : 8 Gelirler

İşletmelerin bütün gelirlerinin kaydedildiği ve gruplandırıldığı hesap sınıfıdır. Gelirlerin gruplandırılması gerekli bilgileri verir nitelikte olmalıdır. Gelirlerin, hem aşırı hesaplara ayrılmasından hem de dar kapsamlı olarak gruplandırılmasından kaçınılmalıdır.

Hesap Grubu : 80 Nakliye Gelirleri

Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan İşletmelerin, en önemli gelir grubu, nakliye gelirleri grubudur. Bu işletmeler, taşıma hizmetleri karşılığında ya Türk Lirası ya da döviz olarak navlun geliri elde ederler. İşletmelerin, kendi öz araçları ile yapılan taşımalardan elde edilen gelirler ile kiralık araçlar yardımıyla gerçekleştirilen taşımalardan elde edilen gelirleri ayrı hesaplarda izlemeleri, bilgi ver-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

me açısından, önemlidir. Ayrıca her aracın, bir dönem içerisinde ne kadar navlun geliri sağladığının saptanabilmesi için ayrı olarak izlenmesi gerekir.

Bunlar dışında, başka işletmelere yük taşıttırma nedeniyle elde edilen nakliye komisyon gelirleri ile yükleme veya boşaltma için belirlenen süreler dışında, araçların bekletilmesinden doğan bekleme gelirleri de bu hesapta izlenir.

Hesap Grubu : 81 Çeşitli Gelirler

Taşımacılık gelirleri dışında, çeşitli nedenlerle elde edilen gelirlerin izlendiği hesap grubudur. İştiraklerden elde edilen gelirler, sabit kıymetler kira gelirleri, çeşitli nedenlerle alınan faiz ve komisyonlar, iskonto ve indirimler sonucu elde edilen gelirlerin tümü bu hesap grubuna kaydedilerek dönem sonlarında sonuç hesaplarına devredilir.

Hesap Grubu . 82 Arızi Gelirler

Bu hesap grubu, işletmelerin elde ettikleri sürekli olmayan gelir hesaplarını kapsar.

820. Döviz Kur Farkları Gelirleri

İşletmelerin değişen döviz kurları nedeniyle elde ettikleri kur farkları bu hesapta izlenir. Navlun faturaları bedellerini üç ay içinde yurda getirme zorunluluğu bulunmakta olan işletmeler, taşımayı yaptıkları anda faturayı düzenlemekte ve o günkü kur üzerinden gelirler hesabına devrederek, alacaklı duruma geçmektedirler. Navlun bedelleri, transfer edildikleri günkü kurlar üzerinden Türk parasına çevrilerek ilgili aktif hesaplara kaydedilirler. Fatura düzenleme tarihindeki kurlar ile, navlun bedellerinin transfer edildikleri tarihteki kurlar arasında artma yönünde bir değişiklik varsa, kur farkları bu hesaba kaydedilir.

821. Sabit Kıymet Satış Kârları

Amortismana tabi sabit kıymetlerin satılması halinde, satış bedelleriyle, sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmüş net değerleri arasındaki fark pozitif ise, yani işletme bu satıştan kâr etmişse, kâr bu hesapta izlenir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

822. Hasar Tazminat Gelirleri

Genellikle sigortalı iktisadi kıymetlerde meydana gelen hasarlar nedeniyle, sigorta şirketlerinden elde edilen tazminatların işlendiği hesaptır.

Hesap Grubu : 83 Mal Satış Gelirleri

Hesap sınıfı 2'de açıklanan türdeki malların satışı halinde, satış gelirlerinin kaydedildiği hesaptır. Bu hesaba satılan mallar maliyet bedeliyle girmekte ve satış bedeliyle çıkmaktadır. Hesabın alacak kalanı, mal satışından elde edilen kârı gösterir. Malların ithal veya ihraç malı olması, hesap içinde ayırım yapılmasını da gerekli hale getirebilir. İhraç ve ithal mallarının satış bedelleri ayrı hesaplarda izlenebilir.

Hesap Sınıfı : 9 Sonuç Hesapları

İşletmelerin dönem sonu kâr/zarar hesabı ile bilanço hesaplarının kaydedildiği hesap sınıfıdır.

Hesap Grubu : 90 Kâr-Zarar Hesabı

Tüm gider ve gelir hesaplarının arta kalanlarının devredildiği ve karşılaştırılarak dönem sonucunun bulunduğu hesaplar bu grupta yer alır. Daha sonra bu hesap, ortaklık türüne göre, ilgili hesaplara devredilir.

Hesap Grubu : 91 Açılış Hesapları

Dönem başında bilanço hesaplarının açılmasında kullanılan yardımcı hesapların izlendiği hesap grubudur. Açılış Bilançosu Hesabı dönem başındaki aktif ve pasifteki hesap tutarlarının işlendiği hesaptır. Aktif hesaplar karşısında bu hesap alacaklandırılır. Daha sonra da pasif hesaplar karşısında borçlandırılarak, devreden çıkartılır.

Hesap Grubu : 92 Kapanış Hesapları

Dönem sonlarında, aktif ve pasif hesapların arta kalanları, dönem sonu bilançosuna temel olan Kapanış Bilançosu Hesabına devredilir. Kapanış Bilançosu Hesabı karşısında aktif hesaplar alacaklandırılır. Pasif hesaplar borçlandırılır. Dönem sonu kâr veya zarar hesabının da kaydedilmesi ile bilanço denkliği sağlanmış olur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap Sınıfı : 0 Nazım Hesaplar

Bu hesap sınıfı, işletmelerin öz varlıklarında kıymet hareketlerine neden olmayan ya da işlemin yapıldığı anda kıymet hareketleri meydana getirmeyen işlemleri kapsar[166].

Bu hesap grubuna dahil olan hesaplar bilanço hesaplarının en altında izlenebileceği gibi, ek çizelgeler düzenlenerek bilanço dışında da bırakılabilir[167]. Bu işlemin yapılmasındaki amaç, nazım hesapların bilanço toplamlarını artırmalarının, ortaya çıkaracağı yanlış anlamaları önlemektir.

Hesap Grubu : 00 Borçlu Nazım Hesaplar

Bu hesap grubunda, karşılıklı olarak izlenmekte olan nazım hesapların borçlu olarak kaydedilenleri izlenir.

000. Alınan Teminat Mektupları

İşletmelerin, çeşitli nedenlerle üçüncü kişilerden teminat olarak almış oldukları mektupların izlendiği hesaptır. Alınan bu teminat mektupları, alınmasının nedeni olan olayın gerçekleşmesinden sonra, mektubu veren kişilere iade edilir.

001. Açtırılan Akreditiflerden Borçlular

İşletmelerin, açtırmış oldukları ithalat akreditiflerinden borçlu bulunan üçüncü kişilerin izlendiği hesaptır. Lehine akreditif açtırılan kişi, ithalat gerçekleştirilinceye kadar bu hesapta izlenir, ithalat tamamlanınca da hesap kapatılır. İhracatta ise lehte akreditif açtırıldığında, akreditiften borçlu olan bankalar da bu hesapta izlenir[168].

002. Alınan Emanet Treylerler

Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan İşletmelerin emanet olarak başka firmalardan aldıkları treylerlerin kaydedildikleri hesaptır. Emanet alınan bu treylerlerin işletmenin kendi araçları ile karıştırılmaması gerekir. Çünkü bunların sahibi işletme değildir. Sahiplerine iade edildiği veya satıldığı zaman hesap kapatılır.

---

(166) ÖZASLAN, İsmail, Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1980, s. 326.
(167) Bankalar Birliği Örnek Bilançosu.
(168) ATAMAN, Ümit, Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, İstanbul, 1980, s. 109.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

003. Verilen Teminat Mektuplarından Borçlular

İşletmelerin, çeşitli nedenlerle üçüncü kişilere teminat olarak verdikleri mektupların izlendiği hesaptır. İşlemin bitip, teminat mektubunun geri alınmasıyla hesap kapatılır.

004. Yurt Dışından Gelen Dövizler

İşletmeler, döviz olarak elde ettikleri navlun bedellerini, bilgi edinmek amacı ile, bu hesapta toplayabilirler. Dönem sonunda ne kadar dövizli taşımacılık yapıldığı bu hesaptan saptanabilir.

Hesap Grubu : 01 Alacaklı Nazım Hesaplar

Hesap grubu 00'da kayıtlı bulunan hesapların pasifteki karşıtları bu hesap grubunda izlenir.

010. Alınan Teminat Mektuplarından Alacaklılar

Çeşitli nedenlerle alınmış olan teminat mektuplarını veren üçüncü kişilerin kaydedildikleri hesap grubudur. Teminat mektuplarının iade edilmesiyle hesap kapatılır.

011. Açtırılan Akreditiften Alacaklılar

Açtırılan akreditiften, akreditifi açan banka alacaklı durumdadır. Bu hesapta akreditifi açan bankalar izlenir. İthalat gerçekleştirildiğinde hesap kapatılır. İhracatta lehte akreditif açtırıldığında akreditiften alacaklı olan bankalar da bu hesapta izlenir[169].

012. Alınan Emanet Treylerlerden Alacaklılar

Emanet olarak alınan treylerlerin sahiplerinin kaydedildikleri hesaptır. Treylerlerin iade edilmesi veya satılması halinde, hesap karşılıklı olarak kapatılır.

013. Verilen Teminat Mektupları

İşletmelerin, üçüncü kişilere çeşitli nedenlerle teminat olarak verdikleri mektupların kaydedildikleri hesaptır. Teminat olarak verilen mektupların geri alınması ile hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

---

(169) ATAMAN. Ümit. a.g.e., s. 110.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

014. Yurt Dışından Döviz Gönderenler

Navlun bedellerinden borçlu olan kişilerin izlendiği hesaptır. Döviz tahsillerinin, ilgili aktif hesaplara kaydedilmesine karşın, sadece bilgi edinmek amacı ile gelen dövizleri gönderen kişiler de bu hesaba kaydedilirler.

322. TÜRK İŞLETMELERİNDE KULLANILMAKTA OLAN DEFTER SİSTEMLERİ

Daha önce de belirttiğimiz gibi Uluslararası Nakliyeciler Derneği'ne kayıtlı bulunan ve uluslararası karayolu yük taşımacılığı faaliyetiyle uğraşan işletmelerin, yaklaşık % 56'sı şahıs ortaklıkları, % 44'ü de sermaye ortaklıklarıdır.

Sermaye ortaklıkları V.U.K.'na göre 1. sınıf, şahıs ortaklıkları ise belirli kıstaslara göre 1. veya 2. sınıf tüccardır[170]. Bunlardan 1. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre, 2. sınıf tüccarlar, işletme esasına göre defter tutmak zorundadırlar[171].

Şahıs ortaklıklarının her ne kadar 2. sınıf tüccar olabilme olasılıkları varsa da, üçüncü kişilerle olan ticari ilişkilerin ve özellikle nakliye gelir ve giderlerinin ayrıntılı olarak izlenebilmesi için bu tür şirketlerin de bilanço esasına göre defter tutmaları daha uygun olacaktır.

1. sınıf tüccarların, V.U.K.'na göre tutmak zorunda oldukları defterler şunlardır[172] :

— Yevmiye Defteri
— Defter-i Kebir
— Envanter Defteri
— Günlük Kasa Defteri

Kanunî (yasal) defterlerin, çift yanlı kayıt esasına dayalı olarak, çeşitli tutulma yöntemleri bulunmaktadır. İnceleme yapılan işletmelere uygun olan defter tutma yöntemi İtalyan Sistemidir. Diğer defter tutma yöntemlerinin tercih edilmemesinin nedenleri şu şekilde açıklanabilir :

(170) V.U.K., md. 177.
(171) V.U.K., md. 176.
(172) V.U.K., md. 182.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Kasa ile ilgili çok sayıda işlem olmadığı için, kasa yevmiyesi ve mahsup yevmiyesi tutulmasını öngören Alman ve Türk defter tutma yöntemlerinin bu işletmeler için gereksiz olması,

— Çeşitli yevmiye defterleri tutulmasını öngören Fransız ve İngiliz defter tutma yöntemlerinin ortaya çıkaracağı zorluklar,

— Amerikan sisteminin basit olmasına karşın, az sayıda hesap gerektirmesi, yanlış sütun veya hesaplara kayıt düşülmesi olasılığının fazla ve sayfa toplamlarının alınmasının zaman kaybına neden olması.

Bu tür işletmelerde, İtalyan defter tutma yönteminin seçilmesinin nedenleri ise :

— Günlük iş hacimlerinin az olması,
— Her iş olgusu ile ilgili muhasebe fişlerinin düzenlenmesi ve
— Defterlerin tek kişi tarafından, muhasebe fişlerine göre kolaylıkla yazılabilmesidir.

323. PERSONEL

Muhasebe organizasyonunun en önemli öğesi hiç kuşkusuz beşeri öğe olan personeldir. Çünkü muhasebenin uygulayıcısı bizzat kendisidir. İşletmelerin büyüklük veya küçüklüğüne göre çalışan personelin işlev ve sayısı değişiklik göstermektedir.

Muhasebe kısmında çalışanlar arasında ya görevsel işbölümü ya da karmaşık işbölümü söz konusudur. Görevsel işbölümünde, genellikle bu tür işbölümüne gereksinim duyulan sektörlerde, muhasebe kısmında çalışan personelin her biri belirli bir görevi yaparak işlerin uyumlu şekilde yürütülmesini sağlar. Belirli bir üste bağlı olarak yapılan bu görevler, çoğu zaman 6 kısma ayrılabilir :

— Belgeleri düzenleme kısmı,
— Hesapları tutma kısmı,
— Maliyetleri tesbit etme kısmı,
— Mali durum tablolarını düzenleme kısmı,
— Sonuç raporlarını düzenleme kısmı,
— Planlama kısmı.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Üstler (yöneticiler), belirtilen kısımlara belirli ölçülerde yetki göçererek, kısım idarecilerinin de kendi kısımlarıyla ilgili kararlar alabilmelerini sağlamalıdırlar.

Karmaşık işbölümünde, ise muhasebe işleri birçok hizmet yerlerine dağıtılarak, buralarda görev alanlar tarafından, görevsel işbölümü dikkate alınmadan yerine getirilirler. Bu düzen içinde çalışan personel sadece tek bir iş yerine, muhasebeyle ilgili tüm işlere bakabilirler. Yani görev karmaşık olarak yürütülür.

İnceleme yapılan işletmelerde, genellikle karmaşık işbölümü tercih edilmekte ve personelin çeşitli muhasebe işlemlerini yapması gerekmektedir. Fatura kesen bir personel, ayrıca kalamozalara, defterlere kayıtlar yapmakta ve iş olguları ile ilgili muhasebe fişlerini düzenlemektedir. Özellikle araç sayısı az olan işletmelerde karmaşık işbölümü uygulanabilir. Ancak araç sayısı ve buna bağlı olarak da iş hacmi arttıkça, görevsel işbölümüne geçilebilir ve muhasebe kısmında çalışan personele belirli bir görev verilerek bir konuda uzmanlaşması sağlanabilir.

33. ÖRNEK OLAY

Örnek olay, Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan bir Türk İşletmesinin İstanbul - İngiltere - İstanbul - Ankara güzergâhında, ihraç ve ithal malları taşınma olgusunun gerektirdiği muhasebe kayıtlarını içermektedir. İş olgularının kaydedilmesinde bu hizmet sektörü için önerilmiş bulunan Genel Hesap Planından yararlanılmıştır.

«A» Uluslararası Nakliyat Anonim Şirketi, İstanbul'daki «B» Anonim Şirketi'nin 12.490 kg'lık pamuklu kadifesini İngiltere'ye taşıyacaktır.

«A» Anonim Şirketi yurt dışına göndereceği öz aracı için T.C. Merkez Bankası'ndan 2.000 $'lık döviz tahsisi almış ve bu dövizi, (x) Bankası'nın düzenlediği Döviz Satış Bordrosu ile satın almıştır.

Araç şoförüne yurt dışı yol giderleri için 2.000 $ (5.000 DM) ve yurt içi yol giderleri için de 50.000,— TL avans olarak verilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Verilen avansların muhasebeleştirilmesi :

———————— / ————————

15. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		306.898.50
150. Verilen Avanlar		
15010. Yurt Dışı Yol Giderleri Avansı	256.898.50	
15011. Yurt İçi Yol Giderleri Avansı	50.000,—	
10. KASALAR		306.898.50
100. TL Kasası		

Araç şoförüne verilen yurt içi ve yurt dışı yol giderleri avanslarının muhasebeleştirilmesi

———————— ————————

Çekici ve yarı romörktan oluşan araç, İstanbul Çerkezköy'den malı yüklemiş ve İngiltere'ye hareket etmiştir.

Aynı araç malları İngiltere'ye teslim ettikten sonra İstanbul ve Ankara için yük bulmuş ve bu yükleri alarak Türkiye'ye dönmüştür. Yüklerin 17.150 kg'ı Ankara, 2.514 kg'ı da İstanbul gümrüklerine teslim edilmiştir.

«A» Anonim Şirketi bu arada İngiltere'ye mal ihraç eden işletmeye navlun faturasını göndererek, karşılığı olan 425.000,— TL'sını nakden tahsil etmiştir.

———————— / ————————

10. KASALAR		425.000,—
100. TL Kasası		
80. NAKLİYE GELİRLERİ		425.000,—
800. Öz Araçlar Nakliye Gelirleri		

... ft. ile navlun bedelinin tahsilinin muhasebeleştirilmesi

———————— ————————

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Eğer satış F.O.B. satış olsa idi ve İngiltere'deki işletme bu malları taşıttırmış olsa idi, navlun faturası İngiltere'deki işletme adına düzenlenecek ve bu bedel 3 ay içerisinde yurda getirilecekti.

Bu varsayımdan hareket edildiğinde, ilgili muhasebe kayıtları:

——————— / ———————

14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR 425.000,—
141. Yabancı Müşteriler

80. NAKLİYE GELİRLERİ 425.000,—
800. Öz Araçlar Nakliye Gelirleri

... ft. karşılığı navlun bedelinin yabancı müşteriler hesabına devrinin muhasebeleştirilmesi

——————— ———————

Yurt dışı hizmetten doğan bu döviz alacağının tahsili, mevcut yurt dışı bürosuna bırakıldığı durumda, kayıt şu şekilde yapılır:

——————— / ———————

14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR 425.000,—
142. Yurt Dışı Büroları

14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR 425.000,—
141. Yabancı Müşteriler

... ft karşılığı yabancı müşterilerden olan alacağın, yurt dışı büroları hesabına devrinin muhasebeleştirilmesi

——————— ———————

Üç ay içinde bu navlun bedelinin transfer edildiği ve transfer günü kurları üzerinden TL karşılığının (kurların yükseldiği varsayımdan hareketle) 440.000,— TL olduğu varsayılırsa:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

10. KASALAR	440.000,—	
100. TL Kasası		
14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR		425.000,—
142. Yurt Dışı Büroları		
82. ARIZİ GELİRLER		
820. Döviz kur farkları gelirleri		

Yurt dışı bürolardan olan alacağın tahsilinin ve kur farkının muhasebeleştirilmesi

Araç şoförü malları İstanbul ve Ankara gümrüklerine teslim etmiş ve aldığı avanslarla ilgili bulunan harcama belgelerini Anonim Şirkete getirmiştir. Burada yapılacak olan işlem, şoföre verilmiş olan avans hesaplarının kapatılması işlemleridir.

Yurt içi yol giderleri avansının kapatılması :

Verilen yurt içi giderleri avansı «A» AŞ tarafından, getirilen belgelere dayanılarak kapatılır. Şoför, yurt içi yol giderleri avansına karşılık, yakıt faturası ile çeşitli makbuzlar getirmiştir.

/

70. NAKLİYE İŞLETME GİDERLERİ	47.875,—	
701. Yakıt Giderleri	46.800,—	
715. Diğer Nakliye Giderleri	1.075,—	
73. GENEL GİDERLER	330,—	
736. PTT Giderleri		
10. KASALAR	1.795,—	
100. TL Kasası		
15. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		50.000,—
150. Verilen Avanslar		
15011. Yurt İçi Yol Giderleri Avansı		

... belgeler ile yurt içi yol giderleri avansının kapatılmasının muhasebeleştirilmesi

işlerin uyumlu şekilde yürütülmesini sağlar. Belirli bir üste bağlı rine neden olmayan ya da işletmin yapıldığı anda kıymet hareketleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yurt dışı yol giderleri avansının kapatılması.

Verilen yurt dışı yol giderleri avansları ancak T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubelerince, belgeler incelendikten sonra kapatılabilir. Bu nedenle «A» Anonim Şirketi, araç şoförünün yurt dışında yapmış olduğu harcamaları gösteren belgelerin döküm listesini yapmış, harcamaları günlük kur üzerinden alınan döviz cinsine çevirmiştir. Döküm listesi, dilekçe ve ekli belgeler T.C. Merkez Bankası İstanbul Kambiyo Şubesine gönderilmiştir.

T.C. Merkez Bankası İstanbul Kambiyo Şubesi bu belgeleri incelemiş ve «GÖRÜLMÜŞTÜR» kaşesi ile belgelerin kabul edilebilir nitelikte olduğunu onaylamıştır. Aksi durumda söz konusu belgeler alınan avanstan karşılanamayacaktır.

Giderlerin muhasebeleştirilmesi :

———————— / ————————

70. NAKLİYE İŞLETME GİDERLERİ	256.898.50	
700. Yurt Dışı Yol Giderleri		
15. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		256.898.50
150. Verilen Avanslar		
15010. Yurt Dışı Yol Giderleri Avansı		

... belgeler ile yurt dışı yol giderleri avansının kapatılmasının muhasebeleştirilmesi

———————— ————————

Araç şoförünün, yurt dışında yaptığı harcamaların, almış olduğu yurt dışı yol giderleri avansını aştığı varsayıldığında; T.C. Merkez Bankası Kambiyo Şubesinde özellik gösteren bir durum ortaya çıkmaktadır ki; «FARAZİ TRANSFER» diye adlandırılan bu olayın akışı şu şekildedir :

Örnekte, araç şoförüne yurt dışı yol giderleri avansı olarak 2.000 $ verilmişti. Ancak yurt dışında zorunlu ve belgelere dayalı olarak yurt dışında tahakkuk eden dövizli navlun gelirlerinden, yani işletmenin yabancı müşterilerden olan alacaklarının tahsili yolu ile yapılan harcamalar toplamının 3.000 $ olduğu varsayılırsa; 1.000 $'lık kabul edilebilir nitelikteki harcamalar için Kambiyo Şubesi, iş-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

letmenin yurda getirme zorunluluğu bulunan döviz karşılığı navlun gelirlerinden 1.000 $'lık kısmının getirildiğini kabul ederek, bir döviz alış bordrosu düzenler. Aynı zamanda bir de döviz satış bordrosu düzenleyerek, 1.000 $'lık dövizin işletmeye satıldığı varsayılır. Bu sadece hesaplar üzerindeki işlemlerdir. Olayda döviz getirilmesi ve tekrar satışı fiilen gerçekleşmemektedir.

Faraz: Transfer olayında avansın kapatılması şöyle muhasebeleştirilir.

256.898.50'lık avans karşılığında 375.425.70 harcama yapıldığında;

——————— / ———————

70. NAKLİYE İŞLETME GİDERLERİ	375.425.70	
700. Yurt Dışı Yol Giderleri		
15. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		256.898.50
150. Verilen Avanslar		
15010. Yurt Dışı Yol Giderleri Avansı		
10. KASALAR		118.527.20
100. TL Kasası		

... belgeler ile yurt dışı yol giderleri avans ve avans fazlası harcamaların kapatılmasının muhasebeleştirilmesi

——————— ———————

İngiltere'den İstanbul ve Ankara'ya taşınan parsiyel yükler için, taşımayı yaptıran işletmeye navlun faturası kesilerek, bu sefere ait işlemler tamamlanmış olur.

Toplam 19.664 kg'lık 4 adet parsiyel yük getirilmiş, karşılığında da toplam 885.713,— TL'lık navlun bedeli ile 3.100,— TL'lık gümrükleme ve servis hizmetleri bedeli tahsil edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

10. KASALAR	888.813,—	
100. TL Kasası		
80. NAKLİYE GELİRLERİ		885.713,—
800. Öz Araçlar Nakliye Gelirleri		
81. ÇEŞİTLİ GELİRLER		3.100,—
816. Diğer Gelirler		

... ft. ile navlun bedelinin tahsilinin muhasebeleştirilmesi

Fatura bedelleri nakten tahsil edilmemiş ise;

/

14. HİZMETTEN DOĞAN ALACAKLAR	888.813,—	
140. Yerli Müşteriler		
80. NAKLİYE GELİRLERİ		885.713,—
800. Öz Araçlar Nakliye Gelirleri		
81. ÇEŞİTLİ GELİRLER		3.100,—
816. Diğer Gelirler		

... ft. karşılığı navlun bedelinin yerli müşteriler hesabına devrinin muhasebeleştirilmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4. SONUÇ

İşletme yöneticilerinin günümüzde en önemli görevlerinden biri de, hiç kuşkusuz, yerinde ve süratli kararlar alabilmektedir. Yöneticilerin karar almadaki başarıları ise, işletmelerin finansal ve beşeri potansiyeli hakkındaki bilgilerin zamanında ve yeterince elde edilebilmesine bağlıdır. İşlevleri gereği, işletmelerin işleyişini ve faaliyetlerinin akışını yakından izlemek zorundadırlar. Bu konuda yöneticilere en büyük destek, onlara yeterli bilgileri istenilen zamanda ve doğrulukta ulaştırabilecek iyi bir muhasebe organizasyonudur.

Yaptığımız incelemelerde, Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerindeki muhasebe organizasyonlarının, yöneticilerine yeterince bilgi verecek düzeyde olmadığı saptanmıştır. En önemli noksan, muhasebe organizasyonunun öğelerinden biri olan muhasebe hesap planının bulunmaması veya kullanılanların da istenilen nitelikte olmamasıdır.

Konunun, tez konusu olarak seçilmesinin amacı da bu hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde, muhasebe organizasyonunun belirtilen noksanını kapatabilecek bir Genel Hesap Planı önererek, hem işletmeler arasında muhasebede tekdüzenliği sağlamak hem de işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi sahibi olmak isteyecek yöneticilere, devlete ve kamuoyuna yardımcı olmaktır.

Bu nedenle tez'de önce ulaştırma, ulaştırma sistemleri, uluslararası taşımacılık, uluslararası karayolu yük taşımacılığı kavramları ile Türkiye'deki durum incelenmiş, sonra organizasyon ve muhasebe organizasyonu tanımlanmıştır. Türkiye'de bu sektörde hizmet veren işletmeler arasından kura ile saptanan ve tüm sektörü temsil edebilecek işletmelerin muhasebe organizasyonları incelenerek, tümü için geçerli olacak bir Genel Hesap Planı önerilmiştir. Önerdiğimiz bu Genel Hesap Planı kullanılarak bazı iş olgularının muhasebe kayıtları yapılmıştır. Ayrıca kullanılan belgeler, defterler ile bu iş akışını sağlayan personelin durumu incelenmiştir.

Bilindiği gibi uluslararası karayolu yük taşımacılığı sektöründe rekabet, uluslararası düzeyde gerçekleşmektedir. Türk işletmelerinin de bu uluslararası rekabet koşulları içerisinde faaliyetlerini de-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

vam ettirebilmeleri, hiç kuşkusuz yöneticilerin taşımacılığın ana öğesi olan araç filosunun, personelin, müşterilerin durumu, taşımacılık maliyetleri hakkında gerekli bilgilere sahip olabilmelerine bağlıdır. Bu bilgilerin de önemli bir bölümü, önerilen Genel Hesap Planı yardımıyla zamanında ve doğru olarak elde edilebilir. Uluslararası rekabet koşullarında çalışan bu hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, gerek kârlı bir şekilde çalışmaları gerekse Türk ekonomisine olan katkılarını artırma açısından hesap planlarını önerilen şekilde düzenlemelerinde, işletme ve sektör bazında büyük yararlar vardır.

Önerilen Genel Hesap Planı ile uluslararası karayolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin muhasebesinde tekdüzenliğin sağlanmasıyla, benzer işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılabilme olanağı yaratılmakta ve bununla yöneticiler dışında üçüncü şahıslarında işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi edinebilmeleri kolaylaştırılmış olmaktadır. Ayrıca, işletmelerin herhangi birinde görevli olan elemanların çeşitli nedenlerle diğerlerinde çalışmaları halinde, kısa sürede iş akışına alışabilmeleri de sağlanabilmektedir.

Diğer taraftan önerilen Genel Hesap Planının uygulanması ile bu sektöre tanınan teşvik tedbirlerinin (% 100 gümrük bağışıklığı, yatırım indirimi, orta vadeli kredilerde faiz farkı iadesi ve vergi, resim ve harç istisnası) kamu tarafından izlenmesinde de kolaylıklar sağlanmış olur.

Uluslararası karayolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin değişen koşullara uygun olarak muhasebe organizasyonlarında da yeniden düzenlemelere yönelmelerinde, organizasyonların dinamik olma niteliği nedeniyle, zorunluluk bulunmaktadır.

Muhasebe organizasyon ve reorganizasyonunu yürütecek olan kimselerde, organizasyonun işleyişini bilme, hesap planını uygulayabilme özelliklerinin bulunması gereklidir. Personelde bu gibi niteliklerin noksanlığı, muhasebe organizasyonundan beklenilen sonuçların elde edilememesine neden olabilmektedir.

Belirtilen konuların gerçekleştirilebilmesi ve uluslararası karayolu yük taşımacılığı yapan işletmelerde olumlu bir şekilde uygulanabilmesi, uluslararası rekabet koşulları altında kazanılacak başarının, en önemli öğesini oluşturacaktır.

Ayrıca uluslararası karayolu yük taşımacılığı sektörünün gelişmesi ile de Türkiye'nin döviz girdisi ve milli gelirinde artmalar sağlanacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5. *YARARLANILAN KAYNAKLAR*

AÇIKGÖZ, Engin : «Türkiye Üzerinden Transit Taşımaları Düzenleyen Kararnamenin Gerekçeleri, Ana Hükümleri ve Uygulaması», Milletlerarası Karayolu Taşımacılığı ve Türkiye, İAV, İstanbul, 1976.

AKARÇAY, Vural : Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980.

AKTEN, Necmettin : «Yeterli Ulaşım İhraç Malını En İyi Şekilde Değerlendirir», İTO Mecmuası, Ocak-Mart 1978.

AKTEN, Necmettin : «İhracat-Nakliye İlişkileri ve Nakliyecilerin Sorunları», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

AKTEN, Necmettin : RO-RO Taşımacılığı, İTO Yayını, Şubat 1982.

ANGELMAN, Adolf : Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Berlin, 1973.

ATALAY, Şekip : «Enflasyon Karşısında Ulaştırma Yatırımlarına Verilmesi Gereken Model», UKİ, Sayı 2, Haziran 1975.

ATAMAN, Ümit : Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, İstanbul, 1980.

ATAMAN, Ümit : Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İstanbul, 1982.

BARDA, Süleyman : Ulaştırma Ekonomisi, Ders Notları, İstanbul.

BEKTÖRE, Sabri : Muhasebe, Eskişehir, 1982.

BURSAL, Nasuhi : Muhasebe-Maliyet, Finansal Kontrol Konuları, İstanbul, 1976.

CEMALCILAR, Özgül : Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Ankara, 1977.

CEMALCILAR, İ. — BAYAR, D. — AŞKUN, İ.C. — ÖZ ALP, Ş.: İşletmecilik Bilgisi, Ankara, 1976.

CEYHUN, Ekrem : «Türkiye'de Ulaştırma Sorunları», UKİ, Sayı 1, Kasım 1973.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 1978.

DIEDERICH, Helmut : Verkehrsbetriebslehre (Ulaştırma İşletme Bilimi) Çev.: Güler Türker, Wiesbaden, 1977.

DOĞAN, Turhan : «Nakliye Sektöründe Aranan Özkaynak Limiti Düşürülmeli», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

DURMUŞ, A. Hayri : Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İstanbul, 1979.

DURMUŞ, A. Hayri : Mali Tablolar Tahlili, İstanbul, 1981.

EISELE, Wolfgang : «Zielvorstellungen und Gestaltungsprinzipien des Neuen Industriekontenrahmen», Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Nr 9, Würzburg, 1973.

EKİNCİ, Hayri : «Karayolları Taşımacılığı ve Türkiye'nin Durumu», Düşünenlerin Formu, Milliyet Gazetesi, 20.1.1976.

ERİMEZ, Rüştü : Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İstanbul, 1976.

ERKURAL, Kenan : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1979.

ERKURAL, Kenan : Muhasebe Prensipler ve Uygulama, İstanbul, 1982.

FALLER, Peter : «Verkehrsbetriebslehre», Teil I, WiSt Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Nr 6, Juni 1979.

FULDA, H. Faehnrich : «Ordnungsmaessiges Belegwesen», Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung, (Zeitschift für das gesamte Rechnungswesen), Dezember, 1979.

GREIFZU, Julius : Das Neuzeitliche Rechnungswesen, Hamburg, 1965.

GROCHLA, E. — WITTMANN, W.: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart, 1976.

GÜRKAN, Taner : «İhracat-Nakliye İlişkileri ve Nakliyecilerin Sorunları», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

HATİBOĞLU, Zeyyat : İşletmelerde Organizasyon, İstanbul, 1964.

HUCH, Burkhard: Der Neue Industriekontenrahmen als Organisationsbasis für ein Managment-Informationssystem, Mannheim 1972.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KALVERAM, Wilhelm : Doppelte Buchaltung und Kontenrahmen, Wiesbaden, 1962.

KARİKUTAL, Nesim : Karayolları Bülteni, Sayı 344, 1978.

KESKİNOĞLU, Suat : Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul, 1959.

KESKİNOĞLU, Suat : Genel İşletme, İstanbul ,1970.

KRETSCHMER, H. Joachim : Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf, 1971.

KUTLU, Kemal : Trafik Tekniği, İstanbul, 1976.

LALİK, Ömer : Finansal Muhasebe, Ankara, 1982.

LECHNER, Karl : Verkehrsbetriebslehre, Stuttgart, 1963.

OLUÇ, Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, Cilt I, İstanbul, 1978.

ÖZASLAN, İsmail : Kamu Kurumu Niteliğindeki Mesleki Teşekküllerde Hesap İşleri Organizasyonu, (Doktora Tezi).

ÖZASLAN, İsmail : Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1980.

ÖZGÜR, Feridun : Muhasebe İlkeleri, İstanbul, 1977.

PAMUKOĞLU, S. Zeki : «Türk Deniz Taşımacılık Hizmetleri», Yeni İş Dünyası, Eylül 1982.

PATON, W. — DIXON, R.: Muhasebenin Temelleri, Çev.: Mustafa Aysan, İstanbul, 1973.

PEGRUM, Dudley F.: Transportation Economics and Public Policy, 1973.

PEKİNER, Kâmuran : İşletme Denetimi, İstanbul, 1975.

PETER, K. — VON BORNHAUPT, K.J.: Ordnungsmaessigkeit der Buchführung, Herne/Berlin, 1972.

PİR, Mehmed : «Taşımacılık Sektörünün Dünü ve Bugünü», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

SALIN, Edgard : Die Entwicklung des Internationalen Verkehrs, Tübingen, 1964.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SCHÖNFELD, H. Martin : Grundlagen des Rechnungswesen, Stuttgart, 1969.

SELÂMOĞLU, M. Emin : «Uluslararası Taşımacılık Sektörü ve Geliştirilmesi», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

SEZGİN, Orhan : Sanayileşme - Ulaştırma İlişkisi ve Türkiye'de Karayolu - Demiryolu Ulaşımı, (Doçentlik Tezi), İstanbul, 1980.

THOMSON, J.M.: Modern Transport Economics, 1974.

TUZCUOĞLU, Ahmet : «Karayolu Taşımacılığı ve Sorunları», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

TÜMERTEKİN, Erol : Ulaşım Coğrafyası, İstanbul, 1976.

ULUSOY, Saffet : «9 Ayda Nakliye İçin Yabancılara Ödenen Döviz 72 Milyon Doları Buluyor», Rapor Gazetesi, 19.10.1981.

ULUSOY, Yılmaz : Ticari Defterler, Ticari Belgeler, İstanbul, 1981.

UNAL, H.: «TIR Sözleşmesi ve Türkiye'deki Uygulamaları», Milletlerarası Karayolu Taşımacılığı ve Türkiye, İAV, İstanbul, 1976.

ÜNALAN, Sedat : Genel Muhasebe II, Ankara, 1968.

ÜNALAN, S. — ÇALDAĞ, Y. — TENKER, N. — SAYARI, M.: Envanter Bilanço ,Ankara, 1977.

WEBER, H. Kurt : Betriebswirtchaftliches Rechnungswesen, München, 1978.

YAZICI, Mehmet : Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Üzerine Bir Öneri, (Doçentlik Tezi), İstanbul, 1965.

YAZICI, Mehmet : İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970.

YAZICI, Mehmet : Organisation des Betrieblichen Rechnungswesen, İstanbul, 1975.

YAZICI, Mehmet : Örgütlenme İlkeleri, İstanbul, 1978.

YAZICI, M. — DURMUŞ, A.H.: Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İstanbul, 1975.

YOZGAT, Osman : İşletme Yönetimi, İstanbul, 1978.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YÜCE, Rüştü: «Türkiye ve Dış Ülkelerdeki Karayolu Ulaştırmasına Toplu Bakış — Kıyaslama ve Öneriler», Türkiye'de Karayolu Taşıması ve Trafiği Güvenliği Toplantısı, İstanbul, 1976.

YÜCESOY, Cevat: Muhasebede Hesap Planları, İstanbul, 1963.

DBYKP, Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

DİE, Aylık İstatistik Bülteni, 1982, VI.

DPT: Muhasebenin Genel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, İstanbul, 1970.

DPT: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, İstanbul, 1970.

Gemeinschaftskontenrahmen für Versorgungs und Verkehrsunternehmen, Franfurt (Main), 1972.

İDTYDK: Tekdüzen Genel Hesap Planı.

İKTİSADİ RAPOR: 1980.
İKTİSADİ RAPOR: 1981.
İKTİSADİ RAPOR: 1982.
KARAYOLLARI TRAFİK KANUNU VE KARAYOLLARI TÜZÜĞÜ, 1976.
KARAYOLUYLA ULUSLARARASI EŞYA VE YOLCU TAŞIMA ESASLARI, Resmî Gazete, 29.6.1980.

ODALAR VE BORSALAR KANUNU
TIR SÖZLEŞMESİ
TÜRK PARASI KIYMETİNİ KORUMA KARARLARI VE TEBLİĞLER
TÜRK TİCARET KANUNU
UND 1981-1982 FAALİYET RAPORU
VERGİ USUL KANUNU

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fiatı : 230 TL.