

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE
MALİYET MUHASEBESİ VE UYGULAMASI

Zekiye RENDE
(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman:
Doç.Dr. Melih ERDOĞAN

Eskişehir-1995

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

ÖZET

Ulaştırma, ekonomiye işlerlik kazandıran, ticaret işlemlerinin gelişmesini ve ülkenin kalkınmasını sağlayan ekonomik, politik ve sosyal gelişmelerde büyük etkinliği bulunan bir sektördür.

Ulaştırmanın alt sistemi olan karayolu yük taşımacılığı kapıdan kapıya taşıma ile aktarmasız taşımayı sağlaması, terminal ihtiyacının olmayışı, ambalajlama ihtiyacını en aza indirmesi gibi üstünlüklerinden dolayı yurt içinde ve yurt dışında önemli bir yere sahiptir.

Karayolu yük taşımacılığında bir yandan mevcut rekabet, öte yandan ücret, yakıt, malzeme ve yedek parça vb. fiyatlarındaki yükselişler maliyetlerin saptanması ve kontrol edilmesine verilen önemi arttırmaktadır.

Bu çalışmada, karayolu yük taşıma işletmelerinin muhasebe sistemi içinde finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ilişkisi incelenmiş, maliyetler saptanmaya ve maliyet muhasebesi sistemi bir işletmede uygulanmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

Transportation is a sector that facilitates economy, develop business activities and helps to the overall development of a country. It also has great impact on economic, political and social progress.

As a subsystem of general transportation, overland load transportation, by supplying door to door transport, lacking the necessity for special ports and minimizing the packing costs, has great importance both at home and abroad.

The existing competition, rises in wages, oil, supplies and spare parts prizes increases the importance of cost assessment and control in overland load transportation.

This study examines financial and cost accountancy relations within the account systems of transport organizations, costs assessed and the cost ac countancy is applied on a firm.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

ULAŞTIRMA, TÜRKİYE'DEKİ DURUMU VE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

I. GENEL OLARAK ULAŞTIRMA	3
1. ULAŞTIRMANIN TANIMI	3
2. ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNÜN ÖZELLİKLERİ	5
A. ALTYAPI ÖZELLİĞİ	5
B. TAŞIT ÖZELLİĞİ	6
C. TALEP ÖZELLİĞİ	6
3. ULAŞTIRMA SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	8
A. DEMİRYOLU ULAŞTIRMASI	9
B. DENİZYOLU-SUYOLU ULAŞTIRMASI	11

C. HAVAYOLU ULAŖTIRMASI	12
D. BORUHATLARI ULAŖTIRMASI	13
E. KARAYOLU ULAŖTIRMASI	14
II. TÜRKiYE'DE ULAŖTIRMA SEKTÖRÜ	15
1. ALTYAPI	15
A. TÜRKiYE'DE KARAYOLLARININ DURUMU	16
B. TÜRKiYE'DE DEMİRYOLLARININ DURUMU	17
C. TÜRKiYE'DE SİVİL HAVA MEYDANLARININ DURUMU	17
D. TÜRKiYE'DE BORUHATTI UZUNLUĞU	17
2. ULAŖTIRMA SİSTEMLERİ İTİBARIYLA KAPASİTE	18
A. KARAYOLLARINDA KAPASİTE	18
B. DEMİRYOLLARINDA KAPASİTE	18
C. HAVAYOLLARINDA KAPASİTE	19
D. DENİZYOLLARINDA KAPASİTE	19
E. ULAŖTIRMA ALT SEKTÖRLERİNİN KAPASİTE DURUMLARI	20
3. ULAŖTIRMA SEKTÖRÜNÜN TÜRKiYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ	21
III. KARAYOLU YÜK TAŖIMA İŖLETMECİLİĐİ	24
1. KARAYOLU YÜK TAŖIMA İŖLETMECİLİĐİNİN DİĞER TAŖIMA SİSTEMLERİYLE ENTEĞRE DURUMLARI	24
A. KARAYOLU TAŖIMACILIĐININ DENİZYOLU TAŖIMACILIĐI İLE ENTEGRASYONU (ROLL ON-ROLL OF)	25
a. Doğrudan Yararları	26
b. Dolaylı Yararları	26

B. KARAYOLU TAŞIMACILIĞININ DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI İLE ENTEGRASYONU (ROAD-RAILER)	27
2. TÜRKİYE'DE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ DİĞER SİSTEMLERE GÖRE GELİŞMESİNİN SEBEPLERİ	28
√3. TÜRKİYE'DE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ SORUNLARI	30
√4. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON	32
A. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE ÖRGÜT YAPISI	33
5. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE TAŞIMACILIK FİYATININ ARZETTİĞİ ÖZELLİKLER	35
A. ÜRETİM BİRİMİNİN İFADESİ SORUNU	35
B. TAŞIMACILIK FİYATININ ARZETTİĞİ ÖZELLİKLER	35

İKİNCİ BÖLÜM

KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

I. GENEL OLARAK MUHASEBENİN AMAÇLARI VE BÖLÜMLENMESİ	39
II. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE FİNANSAL MUHASEBE DÜZENİ	41
1. DEFTER DÜZENİ	41
2. BELGE DÜZENİ	42

A. YURTIÇİ KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA KULLANILAN BELGELER	42
B. ULUSARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA KULLANILAN BELGELER	44
a. Sürücü İçin Gerekli Belgeler	44
b. Araç İçin Gerekli Belgeler	44
c. Yüke Ait Belgeler	48
3. HESAP PLANI	48
4. FİNANSAL TABLOLAR	50
A. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNİN BİLANÇO YAPILARI	50
B. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNİN GELİR TABLOSU	51
III. FİNANSAL MUHASEBE-MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

I. MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	54
II. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI	56
III. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİ İÇİN MALİYET SİSTEMLERİ KARŞILAŞTIRMASI	58

IV. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE	
MALİYET MUHASEBESİNİN BAŞLICA SORUNLARI	60
1. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA	
MALİYETLERİN TÜR OLARAK SAPTANMASI	60
A. DİREKT ARAÇ SEFER MALİYETLERİ	63
a. Akaryakıt Maliyetleri	63
b. Yağ Maliyetleri	64
c. Lastik Maliyetleri	65
d. Taşıma Komisyonları	66
e. Otoyol-Otoban ve Köprü Geçiş Ücretleri	67
f. RO-RO Gemisi ve Feribot Ücretleri	67
g. Otopark ve Garaj Ücretleri	67
h. Yükleme Boşaltma ve Tasnif Ücretleri	68
1. Seferle İlgili Direkt Şoför Ücretleri	68
B. ENDİREKT ARAÇ SEFER MALİYETLERİ	70
a. Motorlu Taşıt Vergisi	70
b. Araçların Trafik Sigorta Pirimleri	71
c. Araç Amortismanları	71
d. Araçlar Üzerinde Yapılan Ekleme ve Geliştirme Maliyetleri	74
e. Şoför Taban Ücretleri ve Yedek Şoförlere Ödenen Ücretler	74
f. Bakım-Onarım Maliyetleri	75
C. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	77
2. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA	
MALİYET MERKEZLERİ	77
A. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA	
MALİYET MERKEZLERİ AYIRIMI	78
a. Sefer Maliyetleri	79
b. Hat Maliyetleri	79

B. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA MALİYET TÜRLERİNİN MALİYET MERKEZLERİNE DAĞITIMI	80
a. Direkt Maliyetlerin Yüklenmesi	80
b. Endirekt Maliyetlerin Dağıtım	80
c. Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtım	82
3. MALİYETLERİN TAŞIYICILARA YÜKLENMESİ	83
V. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇESEL KONTROLU	85
1. MALİYET KONTROLU	85
A. STANDART MALİYETLER	85
B. FİİLİ MALİYETLER	88
2. BÜTÇE VE BÜTÇESEL KONTROL	88
A. GENEL OLARAK BÜTÇE	88
a. Bütçenin Amaçları ve Yararları	89
b. İşletme Bütçelerinin Türleri	91
c. Yıllık Faaliyet Bütçesinin (İşletme Bütçesi) Hazırlanması	92
B. BÜTÇESEL KONTROL	92
a. Bütçe Sorumluluk Raporları	95
b. Bütçe Farklarının Analizi	96

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YILMAZAY KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

I. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	98
--	----

1. İŞLETMENİN ÖRGÜT ŞEMASI	99
II. İŞLETMENİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	100
1. İŞLETMENİN DEFTER VE BELGE DÜZENİ	101
2. İŞLETMENİN TEKDÜZEN HESAP PLANI	102
III. SEFER MALİYETLERİNİ SAPTANMASI	107
1. DİREKT MALİYETLER	109
A. AKARYAKIT MALİYETLERİ	109
B. YAĞ MALİYETLERİ	110
C. LASTİK MALİYETLERİ	110
D. PARALI OTOYOL ÜCRETLERİ	111
E. OTOPARK VE GARAJ ÜCRETLERİ	111
F. ŞOFÖRLERE VERİLEN PRİMLER	111
2. ENDİREKT MALİYETLER	112
3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	112
4. ENDİREKT MALİYETLERİN DAĞITIMI	113
5. GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI	114
6. HESAPLARIMIZA GÖRE ANTAKYA-BULGARİSTAN SEFERİ HASILAT MALİYET ÇİZELGESİ	115
IV. HAT MALİYETLERİNİN SAPTANMASI	116
1. DİREKT MALİYETLER	116
A. AKARYAKIT MALİYETLERİ	116
B. YAĞ MALİYETLERİ	117
C. LASTİK MALİYETLERİ	117
D. OTOYOL-OTOBAN ÜCRETLERİ	117
E. OTOPARK VE GARAJ ÜCRETİ	117
F. RO-RO GEMİSİ ÜCRETLERİ	118
G. ŞOFÖRLERE VERİLEN PRİMLER	118
2. ENDİREKT MALİYETLER	119
A. MOTORLU KARA TAŞITLAR VERGİSİ	119
B. ARAÇLARIN TRAFİK SİGORTA PRİMLERİ	120

C. ARAÇ AMORTİSMANLARI	120
D. ŞOFÖR TABAN ÜCRETLERİ	120
3. ENDİREKT MALİYETLERİN DAĞITIMI	121
4. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	121
5. GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI	122
6. HASILAT	122
7. ANTAKYA-MOSKOVA HATTI KASIM-1994	
GELİR TABLOSU BÜTÇESİ	123
SONUÇ	125
EKLER (1-15)	128
KAYNAKLAR	158

KISALTMALAR LİSTESİ

A.g.k.	: Adı Geçen Kaynak
A.T.İ.K.	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler
BYKP	: Beş Yıllık Kalkınma Planı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Fak	: Fakültesi
GYG	: Genel Yönetim Giderleri
HDTM	: Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Md.	: Madde
M.T.VK.K.	: Motorlu Taşıt Vergisi Kanunu
M.K.T.V.	: Motorlu Kara Taşıt Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
RO-RO	: Roll-on/Roll-off
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TCDD	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demir Yolları
TIR	: Transport International Routier
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
U.N.D.	: Uluslararası Nakliyeciler Derneği
Ünv.	: Üniversite
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Ya.	: Yayın

EKLER

- EK: 1 Yılmazay A.Ş. Hesap Planı
- EK: 2 Taşımacının Sahip Olduğu Taşıtlar Listesi
- EK: 3 31 DK 943/937 Plakalı Aracın 23.6.1994 Tarihli Seferine Ait Yurtdışı Gider Listesi
- EK: 4 Yurtdışında Yapılan Giderlere Ait Belgeler
- EK: 5 Giriş-Çıkış Vizeleri
- EK: 6 TIR Karnesi
- EK: 7 Hamule Senedi
- EK: 8 31 FF 309/379 Plakalı Aracın 6.6.1994 Tarihli Seferine Ait Yurtdışı Gider Listesi
- EK: 9 Yılmazay A.Ş.1.1.1993-31.12.1993 Gelir Tablosu
- EK: 10 Yılmazay A.Ş. 31.12.1993 Bilançosu
- EK: 11 Yılmazay A.Ş.'nin 1994 1.Dönem Maliyet Raporu, Ülkeler İtibariyle İcmal Tablosu
- EK: 12 Yılmazay A.Ş. 1994 1.Dönem Faaliyet Raporu Transit Taşımaları
- EK: 13 Yılmazay A.Ş. 1994 1.Dönem Faaliyet Raporu Rusya Taşımaları
- EK: 14 Yılmazay A.Ş. 1994 1.Dönem Faaliyet Raporu Asya Taşımaları
- EK: 15 Yılmazay A.Ş. 1994 1.Dönem Faaliyet Raporu Avrupa Taşımaları

GİRİŞ

Ulaştırma insan ve eşyaların bir yerden diğer bir yere taşınmasını sağlar. Üretilen malların üretim bölgelerinden tüketim bölgelerine veya ihtiyaç duyulan malların bol olan bölgeden kıt olan yerlere nakli büyük ölçüde karayolu taşımacılığı ile gerçekleşmektedir. Bu hareketin ekonomik hedefi sistemin mümkün olan en kısa zamanda ve en az maliyetle işlemesidir. İşletme yönetimine düşen bu görevin yerine getirilebilmesi için muhasebenin sağlayacağı bilgilerin ilgili, yeterli ve zamanlı olmasının önemi açıktır. İşletme yönetiminin başarı göstergelerinden birisi işletmenin kârlılığıdır. Karayolu taşımacılığında rekabet hizmetin en düşük fiyatla fakat en kârlı şekilde sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle karayolu yük taşımacılığında maliyetler üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

Karayolu yük taşımacılığında maliyet kalemlerindeki artışlar, gelir kalemlerindeki artıştan daha hızlıdır. Bu nedenle kaynakların en verimli alanlarda ve en doğru şekilde kullanılabilmesinde muhasebenin ve özellikle maliyet bilgilerinin önemi diğer sektörlerden daha az değildir.

Maliyetlerin saptanması karayolu yük taşımacılığı işletme yönetimine fiyatların saptanmasında, maliyetlerin kontrolünde, ileriye dönük planlar yapılmasında en kısa zamanda ve en az hatalı kararlar alınmasında önemli bir yere sahiptir.

Karayolu yük taşıma işletmelerinde maliyetlerin saptanmasını ve maliyet muhasebesinin işletme yöneticilerince kullanılmasını sağlamayı

amaçlayan çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde ulaştırma sektörünün tanıtımında ulaştırma sektörünün özellikleri ve ulaştırma sistemleri ele alındıktan sonra Türkiye’de ulaştırma sektörünün altyapı ve kapasite durumları verilmiş, ulaştırma sektörünün Türkiye ekonomisindeki yeri incelenmiştir. Karayolu yük taşımacılığının diğer sistemlerle entegre durumları, diğer sistemlere göre gelişmesinin sebepleri, sorunları, organizasyonu ve taşımacılık fiyatının arz ettiği özellikler ele alınarak karayolu yük taşıma işletmeciliği gözden geçirilmiştir.

İkinci bölümde karayolu yük taşımacılığında muhasebe sisteminin genel yapısı açıklanmaya çalışılmış, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ilişkisi kurulmuştur.

Üçüncü bölümde karayolu yük taşıma işletmelerinde maliyet muhasebesi ayrıntılı ele alınarak maliyetle ilgili kavramlar açıklanmış, karayolu yük taşıma işletmelerinde maliyet muhasebesinin amaçları açıklanmış ve maliyet sistemleri karşılaştırılmıştır. Araç sefer maliyetlerini oluşturan direkt ve endirekt maliyet kalemleri ile genel yönetim giderleri tanımlanmıştır. Bu maliyetlerin merkezleri olan sefer ve hat maliyetlerine dağıtımını sağlayacak anahtarlar verilmiştir.

Maliyet kontrolündeki yeri ve öneminden dolayı sefer ve hatların gelir tablosu bütçesinin hazırlanmasına ışık tutmak amacıyla bütçeye ana hatlarıyla değinilmiştir.

Dördüncü bölümde Yılmazay Uluslararası Nakliyat ve Tic. A.Ş. hakkında tanıtıcı genel bilgiler verildikten sonra muhasebe sistemi incelenerek defter ve belge düzeni ortaya konulmuş mali tabloları ve faaliyet raporları verilmiştir. Hesap planı incelenmiştir. Km başına yağ, yakıt, lastik standard maliyetleri kullanılarak direkt, endirekt ve genel yönetim giderleri gözönünde bulundurulmuş, sefer maliyetlerinin saptanmasına çalışılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur. İşletmenin sefer maliyetlerinden yararlanarak bir aylık belli bir hattın gelir tablosu bütçesi düzenlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULAŞTIRMA-TÜRKİYE'DEKİ DURUMU VE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

I. GENEL OLARAK ULAŞTIRMA

1. ULAŞTIRMANIN TANIMI

İnsan hayatının bir parçası olan ulaştırma hizmeti sektörü, insanlığın varoluşu ile başlayan bir ihtiyaçtır. İnsanların toplum halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte yeni bir takım ihtiyaçlar da kendini göstermiş gelişme süreci içinde ortaya çıkan her türlü mal ve hizmetlerin talebi bulunduğu noktalara aktarılması için uygun çözüm yolları aranmıştır. İşte en genel anlamıyla ulaştırma varlıklarının bir yerden başka bir yere taşınmasıdır.

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

Bu tanımdan şu özellikler çıkartılabilir.

- Ekonomik bakımdan ulaştırma bir hizmet karakteri taşır. Diğer ekonomik faaliyetlerden bu hususta ayrılır.

- Ekonomik anlamda ulaştırmadan sözedebilmek için insan ve eşyanın taşınması gereklidir.

- Bir hizmetin ekonomik bakımdan ulaştırma hizmetleri arasında sayılabilmesi için hizmete konu olan insan ve eşyanın ihtiyaçları karşılamak için yer değiştirmesi, yani mal ve hizmet üretmek amacıyla yapılması gerekmektedir.

- İhtiyaçları gidermek için yer değiştiren insan veya eşyanın zaman ve yer faydası sağlaması gerekir ¹.

Üretim, fayda yaratmak olarak tanımlanmaktadır. Ulaştırma da “yer” ve “zaman” faydası yaratır. Belli bir zamanda kaynakların ve üretimin bol olduğu yerlerdeki tüketim fazlasının, değersiz faydasız olduğu; bu maddelerin kıt olduğu yerlerde ve zamanlarda ise çok değerli ve faydalı olabileceği açıktır. Aranılan şeyleri istenildikleri yerlere taşımak, ulaştırmanın mekân faydası ve değer yaratıcı fonksiyonlarıdır. Ancak yalnızca yer değiştirmek yeterli değildir. Bunun zamanlı yapılması gerekir. Yer değiştirilecek maddelerin dayanıksız tüketim malları olması ya da doğa koşullarının ulaşımı etkileyebilmesi durumunda zamanın ne denli önemli bir etmen olduğu ortaya çıkar ².

¹ Süleyman BARDA, *Ulaştırma Ekonomisi*, İstanbul Ün. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1973, s.5.

² Feryal ORHON, *Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Ekonomik ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti. Ya.No.7, İstanbul, 1983, s.5.

Başka bir tanıma göre ulaştırma, bir yarar sağlamak üzere kişilerin ve eşyaların elverişli, ekonomik, hızlı ve güvenli olarak yerlerini değiştirmesidir ³.

Bu tanımlamaya göre ulaştırmanın elverişli, ekonomik, hızlı ve güvenli olması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Ulaştırma sektörünün kendine has özellikleri vardır. Üç ana grupta topladığımız bu özellikler aynı zamanda ulaştırma sisteminin unsurlarını da oluşturmaktadır.

2. ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNÜN ÖZELLİKLERİ

- A. Altyapı Özelliği,
- B. Taşıt Özelliği,
- C. Talep Özelliği.

A. ALTYAPI ÖZELLİĞİ

Ulaştırma sektörü altyapısı denildiğinde karayolları, demiryolları, köprüler, deniz ve hava limanları ile benzer sabit tesisler anlaşılır.

Bu tesislerin yapımı oldukça pahalı ve bazı istisnalar dışında devlet tarafından gerçekleştirilmektedir. Çok uzun bir ömre sahiptir. Alternatif kullanımları azdır veya hiç yoktur. Başka amaçlarla kullanılması (özellikle demiryollarında) sonradan genişletilmesi olanaksızdır.

³ Şekip ATALAY. "Enflasyon Karşısında Ulaştırma Yatırımlarına Verilmesi Gereken Model", Ulaştırma Bakanlığı, Ulaştırma Koordinasyonu İdaresi (UKİ), Sayı: 2, Haziran 1975, s.1.

B. TAŞIT ÖZELLİĞİ

Ulaştırma sektöründe hareketli tesisler olarak da adlandırılan kamyon, tren, uçak, gemi ve benzeri araçlarla ulaştırma hizmeti yerine getirilmektedir.

Hareketli tesisler altyapı tesislerinde görülenlerle taban tabana zıt özellikler taşır. Nitekim altyapı tesislerinin milyarları bulan yapım masrafları karşısında araçların üretim maliyetleri çok önemsizdir. Hareketli tesisler kişilerin kendi olanaklarıyla elde edilebilmektedir. Ömürleri de altyapı tesislerine göre çok kısadır. Fırsat maliyetleri yönünden avantajlıdır. Gereksinim duyulmayan yerlerden, talep edildikleri yerlere geçme olanakları vardır.

C. TALEP ÖZELLİĞİ

Ulaştırma talebi aslında mal ve hizmetlere olan talebe göre belirlenir. Zaten ulaştırma ihtiyacını yaratan da malların ya da insanların kendilerine ihtiyaç duyulan yerlere taşınmasıdır. Örneğin bir ülkede uluslararası taşımacılık faaliyetinin yoğunluğunu yaratan temel neden, bu ülkenin dış ticareti hacmidir. Dış ülkelere ihracat ve ithalat hacminin artması doğal olarak bu tür taşımacılığın da artmasına neden olur. Bu bakımdan ulaştırma talebinin derecesi bir anlamda ekonominin nabızı sayılır. Zira ulaştırma talebi ekonomik faaliyetlerin hacmine bağlı olduğundan bundaki bir değişiklik sözkonusu ekonominin bir göstergesi olarak yorumlanır⁴.

⁴ Uluslararası Nakliyeciler Derneği (UND), "Uluslararası Karayolu Taşımacılığının Türk Ekonomisine Katkıları ve Sorunları Sempozyumu", UND Yayınları, İstanbul, 1988, s.34.

Ulaştırmada talep, mal ve hizmet talebinden farklı olarak trafik hacminin, alternatif ulaşım turleri arasındaki dağılımlı açısından ele alındığında ulaştırma talebini belirleyen oğeleri 4'e ayırabiliriz.

- Fiyat
- Gelir düzeyi
- Kullanıcı (tüketicisi) maliyeti
- Diğer değişkenler

Mevcut ulaştırma sistemleri içinde aynı hizmeti sağlayan sistemlerden birindeki fiyat değişikliği doğal olarak diğer sistemlere olan talebi etkileyecektir. Ancak yine de kısa dönemde fiyatlar hemen talebi etkileyemez. Uzun dönemde ise talep daha esnektir. Uzun dönemde faaliyet turlerinin veya teknolojinin değişmesi olasılığı daha fazladır.

Gelir düzeyinin artmasıyla ekonomik ve toplumsal faaliyetler gelişmekte ve ulaşım hizmetine talep artmaktadır. Gelir arttıka bazı alt sistemler de etkilenir. Örneğin gelir arttıka otobüse olan talep azalmaktadır.

Ulaştırma ile nüfus birbirini 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 oğelerden oluşan kullanıcı maliyetine katlanması gerekmektedir. Kimi kullanıcı için hız oğesi önem taşırken, kimi için güven ve ucuzluk oğeleri ön plana çıkmaktadır.

Ülkenin askeri, ekonomik ve diğer politikaları ile yerin konumu gibi öğeler de ulaştırma talebine etki eder ⁵.

3. ULAŞTIRMA SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Her taşıma alt sisteminin kendine özgü nitelikleri vardır. Hiçbir ulaşım sistemi yalnız başına “ideal” değildir. Her taşıma sistemi ortaya çıkış ve mahiyetlerine bağlı olarak diğer bir taşıma sistemi ile kıyaslandığında bazı avantaj ve dezavantajlara sahiptir. Bu nedenle taşıma sistemleri arasında mutlak en iyisi budur veya şudur şeklinde bir görüş ileri sürülemez. Bununla birlikte her taşıma türü için genelleştirilebilecek bazı avantaj ve dezavantajları sıralamak mümkündür.

Ulaştırma sistemleri şu şekilde sınıflandırılabilir⁶.

- Demiryolu Ulaştırması
- Denizyolu-Suyolu Ulaştırması
- Havayolu Ulaştırması
- Boruhatları Ulaştırması
- Karayolu Ulaştırması

Ulaştırma sistemlerinin ekonomik etkinliklerini belirleyen en önemli faktörler; hız, ulaşım aracının kitle nakliyatına uygun olup olmadığı, ulaşım ağını kurmada uygunluğu, düzenlilik, taşıma hizmetinin

⁵ Muhsin TOKGÖZ, *Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu*, Doktora Tezi, Marmara Üniv. Ya.No:412, İstanbul, 1984, s.13.

⁶ BARDA, a.g.k., s.230.

belli bir zaman içindeki (gün, hafta) sıklığı, güvenlik, konfor, rahatlık, enerji tüketimi, yatırım ve işletme maliyetidir ⁷.

A. DEMİRYOLU ULAŞTIRMASI

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 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.

Demiryolları altyapı tesisleri çok pahalı olan bir sistemdir. Bu nedenle bu ulaştırma türü devlet kontrolü altındadır. Devletin zorunlu olarak müdahalesine bir başka neden ise, özel teşebbüsün temel amacı kâr maksimizasyonu olduğu için kârlılığı az, fakat siyasi ve sosyal yönlerden ulaştırılmasında zorunluluk bulunan yörelere, demiryolunun uzatılması mümkün olmamaktadır. Ancak devletin müdahalesi ile bu durum önlenmektedir ⁸.

⁷ İsmet ERGÜN, *Türkiye'nin Ekonomik Kalkınmasında Ulaştırma Sektörü*, Hacettepe Üniv. Ya.No: 10, Ankara, 1985, s.48.

⁸ TOKGÖZ, a.g.k., s.15.

Demiryolu ulaştırmasında demir tekerlek ile demiryol arasındaki sürtünme, örneğın karayolunda lastik tekerlek ile yol zemini arasındaki sürtünmeden çok daha az olduğundan, demiryolunda birim nakliyat başına enerji tüketimi düşüktür. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi yakıt tüketimi bakımından en elverişli taşıma sistemi demiryoludur.

	Birim	Endeks	Birim	Endeks
Demiryolları	tonxkm	1,0	Yolcuxkm	1,0
Karayolları	tonxkm	9,8	Yolcuxkm	11,6
Denizyolları	tonxkm	1,4	--	--
Havayolları	--	--	Yolcuxkm	45.8
Boruhatları	tonxkm	1,4	--	--

Bu tabloya göre örneğın 1tonxkm hizmet üretimi için demiryollarında 1 birim yakıt tüketiliyorsa, bu rakam karayollarında 9.8, denizyollarında 1.4'dür.

Demiryolu ayrıca, demiryolu taşıtları imalatı, bakım ve onarım faaliyetleri ve geniş istihdam olanaklarıyla çok önemli bir sanayi koludur⁹.

⁹ ERGÜN, a.g.k., s.50-52.

Bunların yanında güvenilirlik, kaza payı oranının düşüklüğü ve çevreye olan etkisinin azlığı da demiryolu taşımacılığını üstün kılan önemli özelliklerindedir¹⁰.

B. DENİZYOLU-SUYOLU ULAŞTIRMASI

Denizyolları özellikle çok büyük miktarda ve hacimde eşyanın uzun mesafelere taşınmasında en elverişli bir sistemdir. Buna karşılık yolcu taşımalarında (şehir içi seferler ve turistik faaliyetler dışında) pek etkili değildir.

Bu taşıma sisteminde hız genellikle düşüktür. (Yük gemilerinin ortalama hızı saatte 10-20 mil arasında değişmektedir.) Son yıllarda kıydan alınan önlemlerle sistemin güvenliği önemli ölçüde arttırılmıştır. Ancak fırtınalı havalar, deniz patlaması vs. güvenliği azlatmaktadır. Enerji tüketimi düşük seviyededir (Bak. Tablo: 1) Bu nedenle denizyolu ucuz bir taşıma sistemidir ¹¹.

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 anlamında yaygın bulunmaktadır.

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

¹⁰ Atilla TEKEOĞLU, "Ülkemizdeki Ulaştırma Sistemleri", Trafik Şurası, Ankara, 1991, s.316.

¹¹ ERGÜN, a.g.k., s.50-52.

Nehir, göl ve kanalların üzerinde yapılan ulaşım hizmetlerine uluslararası ulaştırmada suyolları taşımacılığı adı verilmektedir.

Suyolları taşımacılığında, personel sayısı az, enerji tüketimi az, güvenliği yüksek ve maliyeti düşük olması sistemin avantajlarını oluşturmaktadır. Doğal koşullara bağlı oluşu nedeniyle ulaşım ağı kurma çok kısıtlı, hız çok düşüktür. Ayrıca yükleme boşaltması da çok zaman almaktadır. Kanal yapımı çok pahalı ve işletme maliyeti de çok yüksek olduğundan, kanalın ancak mal akımı yoğun merkezler arasında yapılması uygundur.

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. Özellikle kömür, kereste, demir gibi hacimleri geniş olan malların taşınmasında suyolları demiryoluna karşı rekabet edebilmektedir. Süveyş ve Panama kanalları gibi yapay suyolları açık deniz taşımacılığı yollarını oldukça kısaltmaktadır ¹².

C. HAVAYOLU ULAŞTIRMASI

Kısıtlı kitle taşımacılığı, yüksek hızı belli koşullar altında geniş ulaşım ağı kurma özelliği, güvenli, konforlu ve rahat bir ulaşım sistemidir. Elverişlilik mesafe uzadıkça artmaktadır. Daha ziyade yolcu taşımalarında etkilidir. Bunun yanında uçakların alımı büyük finansman (döviz) kaynaklarını gerektirmektedir. Ayrıca yakıt tüketimi ve işletme maliyeti de çok yüksektir ¹³.

¹² TOKGÖZ, a.g.k., s.17-20.

¹³ ERGÜN, a.g.k., s.53.

Büyük yatırım isteyen havayolu ulaştırmasında, özellikle hava limanlarının yapımı ve bakımı tamamen devlet tarafından finanse edilmektedir.

Havayolu ulaştırması hızlı taşımacılık, ambalajlamada ucuzluk, giriş-çıkış formalitelerinin hızlı ve basit oluşu, çabuk yükleme, depolama masraflarından tasarruf gibi çeşitli avantajları beraberinde getirmektedir¹⁴.

D. BORUHATLARI ULAŞTIRMASI

Boruhatları sıvıları (petrol-doğalgaz) ve sıvı içinde asılı katı maddeleri (demir, bakır gibi maden cevheri) uzak mesafelere kesintisiz taşıyabilen bir kitle taşıma sistemidir.

Boru hattı büyük yatırımlar gerektiren bir ulaşım sistemidir, ancak hizmete girdikten sonra taşımacılıkta büyük kolaylık ve ucuzluk sağladığından yatırım kısa sürede kendini geri ödemektedir. Hızı düşük ancak güvenliği çok yüksek ve hava koşullarından etkilenmeyen bir sistemdir. Taşıma kapasitesi borunun çapı ve taşıma hızı tarafından belirlenmektedir. Hareket ettirici güç pompa istasyonlarınca sağlanan basınçtır¹⁵.

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

Boruhatlarındaki yatırımda en büyük payı borular oluşturmaktadır. Toplam maliyetlerin %70-%75'i borulara, geri kalan %25-%30'u ise

¹⁴ TOKGÖZ, a.g.k., s.17-20.

¹⁵ ERGÜN, a.g.k., s.54.

pompa istasyonlarına ve petrol tanklarına isabet etmektedir. Toplam maliyetler ise boruların çaplarına dayanıklılıklarına, pompa istasyonlarının sayısına bağlı olarak değişmektedir. Bu maliyetler genellikle devletler tarafından karşılanmaktadır¹⁶.

E.KARAYOLU ULAŞTIRMASI

Demiryolunun tersine karayolu kitle ve uzun mesafe taşımacılığı için elverişli değildir. Ayrıca Tablo:1'de görüldüğü gibi karayolunun enerji tüketimi çok yüksektir.

Karayolu güvenlik açısından özellikle son yıllarda çok prim kaybetmiştir. Her yıl binlerce ölü, yaralı ve önemli miktarda maddi hasar ortaya çıkmaktadır. Buna ek olarak iklim koşulları (kar, don, yağmur vs.) karayolları trafiğinde güvenliği önemli oranda azaltmaktadır. Karayolu inşaat maliyeti demiryoluna kıyasla daha azdır. Yollar, köprüler, otoyollar, devlet tarafından yapılmakta, ancak üzerinde hizmet gören araçlar genellikle kişilere ait olabilmekte ve diğer ulaştırma türlerine göre daha az sermaye yatırımına gereksinim duyulmaktadır.

Özet olarak karayolunun aktarmasız taşımayı sağlaması, yolu kullananlara en yüksek hareket ve davranış serbestisi vermesi, "kapıdan kapıya" taşıma ile hemen hemen terminal ihtiyacının bulunmayışı, ambalajlama ihtiyacının en az gerektiren bir sistem oluşu gibi özellikler sistemin avantajlarını teşkil etmektedir.

Karayolu üzerinde ulaştırma hizmetlerini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Örneğin taşınan unsurlar bakımından¹⁷;

-Yolcu taşıma hizmetleri

¹⁶ TOKGÖZ, a.g.k., s.20.

¹⁷ BARDA, a.g.k., s.157.

-Yük (eşya) taşıma hizmetleri şeklinde sınıflandırma yapılabilir.

Konumuzu karayolu yük taşıma işletmeciliği oluşturduğundan ilerde daha ayrıntılı ele alınacaktır.

II. TÜRKİYE'DE ULAŞTIRMA SEKTÖRÜ

1. ALTYAPI

Ülkemizde ulaştırma altyapıları genellikle devlet eliyle yapılmaktadır. Ancak yap-işlet-devret diye adlandırılan metodla başta karayolları olmak üzere özel sektör ve yabancı sermaye bu alanda teşvik edilmektedir.

Demiryolları, limanlar, havameydanları ve bunları tamamlayan diğer ulaştırma altyapıları Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı Demiryolları Limanlar ve Havameydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü (DLHİ) kısmen de işletmeciler tarafından inşaa edilmektedir.

Karayollarının ve diğer karayolları altyapılarının (köprü, altgeçit, tünel) inşaaı Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na bağlı katma bütçeli bir kuruluş olan Karayolları Genel Müdürlüğüne, köy yollarının yapımı ise Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı'na bağlı Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nce yapılmaktadır.

Altyapıyla ilgili bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

A. TÜRKİYE'DE KARAYOLLARININ DURUMU

1950'lerden itibaren karayollarımızın geliştirilmesine önem verilmiş olmakla birlikte bugün bir gerçektir ki karayollarımız yeterli bir seviyeye çıkarılmamış, yoğun trafik güzergahlarında alternatif ulaşım imkanları yaratılmamıştır. Bu sebeptendir ki yılda beşbinin üzerinde ölü ve otuzbinin üzerinde yaralı bilançosuna sahibiz.

Satış cinslerine göre yol ağı durumu aşağıdaki gibidir¹⁸:

	Devlet Yolu	İl Yolu	Orman ve Köy Yolları
Asfalt	28.293	16.853	14.957
Stabilize	2.239	8.528	138.723
Diğer (çimento,parke)	530	2.439	--
Tesviyeli köy yolu	--	--	61.900
Ham köy yolu	--	--	45.988
TOPLAM	31.062	27.853	261.558

1994 yılı içinde devlet ve il yollarında 1.65 km asfalt (495 km'si beton asfalt), 1.230 km stabilize, 1.053 km. toprak tesviyeli yol, 30 adet köprü yapımı, köy yollarında 1000 km yeni asfalt, 7000 km stabilize, 6.500 km toprak tesviyeli yol yapımı planlanmıştır¹⁹.

¹⁸ D.P.T., *Karayolu Ulaştırması*, VI BYKP. Ö.İ.K. Raporu, D.P.T. Ya.No: 2306-Ö.İ.K.413, Ankara, 1992, s.6-40.

¹⁹ D.P.T., VI BYKP, *1994 programı destekleme çalışmaları*, Ankara, 1994, s.118.

B. TÜRKİYE'DE DEMİRYOLLARININ DURUMU

Hat Uzunluğu	Tek Hat	Çift Hat	Toplam
Elektrikli	716	189	905
Elektriksiz	7.448	77	7.525
TOPLAM	8.164	266	8.430

C. TÜRKİYE'DE SİVİL HAVA MEYDANLARININ DURUMU

Sivil hava meydanları DHMİ'nin teşkilatlandığı 19 il ve Hava Kuvvetleri Komutanlığı ile yapmış olduğu protokoller gereği askeri hava alanlarının sivil hava ulaşımına açılmasıyla birlikte 8 il daha ilaveyle toplam 27 il'e hava ulaşımı sağlanmış bulunmaktadır²⁰.

D. TÜRKİYE'DE BORUHATTI UZUNLUĞU

Türkiye'de doğalgaz boruhattı 138 km'dir. Petrol boru hattı uzunluğu aşağıdaki gibidir²¹.

Adıyaman-Sarıl	82
Batman-Dörtyol	511
Sarıcak-Pirinçlik	42
Selma-Batman	41
Yumurtalık-Kırkkale	<u>450</u>
Yurtiçi toplam	1.126
Irak-Türkiye	986
Yurtiçi (641)	
Yurtdışı (345)	
Genel Toplam	2.112

²⁰ D.P.T., *Havayolu Ulaştırması*, VI BYKP., Ö.İ.K. Raporu, D.P.T. Ya.No: 2217, Ö.İ.K.361, Ankara, 1990, s.55.

²¹ D.İ.E., *Ulaştırma İstatistikleri Özeti*, 1992, s.1.

2. ULAŞTIRMA SİSTEMLERİ İTİBARIYLA KAPASİTE

A. KARAYOLLARINDA KAPASİTE

1992 yılı itibariyle motorlu kara taşıtları sayısı aşağıdaki gibidir²².

Yolcu Taşıtları	Toplam (Adet)	Ticari (Adet)
Otomobil	2.181.388	164.098
Minibüs	145.312	90.758
Otobüs	75.592	54.297
Motosiklet	655.347	1.357
Yük Taşıtları		
Kamyonet	308.180	123.252
Kamyon	287.160	222.599

B. DEMİRYOLLARINDA KAPASİTE

Lokomotif ve vagon durumları aşağıdaki gibidir²³.

	1992	1993	1994
Elektrikli Anahat Lokomotifi	557	554	554 (Adet)
Yolcu Vagonu	1.086	1.090	1.023 (Adet)
Yük Vagonu	19.847	19.570	19.298 (Adet)

²² D.İ.E., *Ulaştırma İstatistikleri Özeti*, 1992, s.3.

²³ D.P.T., *VI. BYKP 1994 programı destekleme çalışmaları*, s.119.

C. HAVAYOLLARINDA KAPASİTE

THY filo durumu aşağıdaki gibidir²⁴.

Uçak Tipi	Adet	Birim Kapasite	Toplam Kapasite
DC-9-32	9	107-115 Koltuk	999 Koltuk
B-727-2F2	9	167 Koltuk	1.503 Koltuk
A-310-203	7	210 Koltuk	1.470 Koltuk
A,310-300	6	202 Koltuk	1.212 Koltuk
TOPLAM	31		5.184 Koltuk

D. DENİZYOLLARINDA KAPASİTE

1992 yılı itibariyle deniz ticaret filomuzda bulunan 18 ton ve daha yukarısı gemilerin adedi ve bunların eriştiği kapasite groston olarak aşağıdaki gibidir²⁵.

	Sayı	Gros-Ton
Yük gemisi	3.038	3.045.384
Yolcu gemisi	1.319	236.417
Tankerler	221	965.390
TOPLAM	4.578	4.247.191

²⁴ D.P.T., *Havayolları Ulaştırması*, VI. BYKP, Ö.İ.K. Raporu, D.P.T. Ya.No:2217, Ö.İ.K. 361, Ankara, 1990, s.151.

²⁵ D.İ.E., *Ulaştırma İstatistikleri Özeti*, 1992, s.15.

E. ULAŞTIRMA ALT SEKTÖRLERİNİN FİİLİ KAPASİTE DURUMLARI

Ulaştırma alt sektörlerinin yıllar itibariyle fiili kapasite durumları aşağıdaki gibidir²⁶.

BİRİM		1992 Gerçek- leşme	1993 Gerç. Tahmini	1994 Tahmin	Yıllık Artış 1993 1994	
Demiryolu Ulaşımı						
Yolcu Taşıma(Yurtiçi)	Milyon Yolcu-Km	6.228	6.850	7.000	10,0	2,2
Yük Taşıma(Yurtiçi)	Milyon Ton-Km	7.700	8.300	9.000	7,8	8,4
Denizyolu Ulaşımı						
Yolcu Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Yolcu-Km	638	640	650	0,3	1,6
Yolcu Taşıma (Yurtdışı)	Milyon Yolcu-Km	128	125	150	-2,3	20,0
Yük Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Ton-Km	653	1.010	1.000	54,7	-1,0
Yük Taşıma (Yurtdışı)	Milyon Ton-Km	24.426	36.104	32.400	47,8	-10,3
Türk Dnz.Tic.Filosu Tonajı (300 Grt ve üstü)	Bin DWT	6.255	7.800	8.600	24,7	10,3
Havayolu Ulaşımı						
Yolcu Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Yolcu-Km	1148	1.790	2.400	55,1	34,8
Yolcu Taşıma (Yurtdışı)	Milyon Yolcu-Km	5019	6.575	7.847	31,0	19,3
Karayolu Ulaşımı						
Yolcu Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Yolcu-Km	119.500	129.300	137.200	8,2	6,1
Yük Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Yolcu-Km	62.000	66.000	69.000	6,5	4,5
Boru Hattı Ulaşımı						
Yük Taşıma (Yurtiçi)	Milyon Ton-Km	3.063	2.594	3.041	-15,3	17,2
Yük Taşıma (Transit)	Milyon Ton-Km	0	0	0	--	--
Doğal Gaz	Milyon Nm3	4.431	5.338	6.000	20,5	12,4

²⁶ D.P.T., VI. BYKP 1994 programı destekleme çalışmaları, s.119.

3. ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Ulaştırma sektörünün tüm ekonomi içerisindeki yerini, ulaştırmanın ekonomide yaratılan gayri safi milli hasılaya olan katkısı, ekonomideki sabit sermaye yatırımlarından aldığı pay istihdamdaki yeri gibi göstergeler belirler. Bu göstergeler incelenecek olursa, ulaştırma sektörünün ekonomimizdeki yerinin önemi ortaya çıkar. Bununla birlikte bu sektörün ekonomimize olan katkısı henüz arzulanan düzeyde olmayışının başlıca nedenleri arasında bu sektörün yıllarca ihmal edilmiş olması ulaştırma faaliyetleri arasında etkin bir koordinasyonun olmayışı, ülkenin yüzey şekillerinin çok engebeli olması ve doğal limanların bulunmayışı sayılabilir²⁷.

1990-1993 yıllarındaki ekonomide yaratılan gayri safi milli hasıladaki ulaştırma sektörünün payı aşağıdaki gibidir²⁸.

Milyar TL.

	1990	%	1991	%	1992	%	1993	%
Tarım	65717	18	90778	15	153345	15	271030	15
Sanayi	83333	23	133385	23	229586	23	408794	24
İnşaat	23539	7	41649	7	69679	7	128880	8
Ticaret	70172	19	106366	19	187872	19	343535	20
Ulaştırma Hab.	45912	13	74058	13	132282	13	227562	13
Devlet Hizm.	32525	9	61051	11	111841	11	203922	12
Diğer Sektörler	37951	11	66930	12	114800	12	134410	8
TOPLAM	359149	100	574227	100	999405	100	1718133	100

²⁷ ORHON, a.g.k., s.19.

²⁸ HDTM, *Başlıca Ekonomik Göstergeler*, HDTM Matbaası, Ankara, Ekim-1994.

VI. BYKP içerisinde sektörler itibariyle sabit sermaye yatırımlarının 1992 ve 1993 gerçekleşen dağılımıyla 1994 programı aşağıdaki gibidir²⁹:

(Cari Fiyatlarla Milyar TL)

	Özel Sektör						Kamu Sektörü					
	1992	%	1993	%	1994	%	1992	%	1993	%	1994	%
Tarım	3.602	3.8	6.639	3.9	11.009	3.8	7.226	9.1	14.281	11.2	22.004	10.8
Madencilik	1.122	1.2	1.657	1.0	2.817	1.0	2.781	3.5	3.716	2.9	5.548	2.7
İmalat	24.958	26.5	41.942	24.8	67.708	24.1	4.355	5.5	4.130	3.3	6.245	3.1
Enerji	896	1.0	1.398	0.8	8.466	2.9	11.803	14.9	18.450	14.5	32.654	16.0
Ulaştırma	15.784	16.7	30.256	17.9	51.767	17.9	29.290	37.1	46.763	36.8	67.392	33.1
Turizm	4.733	5.0	4.198	2.5	6.717	2.3	1.182	1.5	2.027	1.6	3.698	1.8
Konut	38.326	40.6	74.775	44.3	125.080	43.3	1.956	2.5	2.828	2.2	4.572	2.2
Eğitim	636	0.7	1.057	0.6	1.728	0.6	5.984	7.6	11.048	8.7	19.055	9.4
Sağlık	1.339	1.4	2.052	1.2	3.625	1.3	2.542	3.2	4.673	3.7	7.973	3.9
Diğer												
Hizmetler	2.950	3.1	4.993	3.0	8.152	2.8	11.907	15.1	19.089	15.0	34.656	17.0
	94.346	100	168.969	100	289.068	100	100		100		100	

²⁹ D.P.T., VI. BYKP 1994 yılı programı, s.20-23.

1990 nüfus sayımına göre toplam nüfusun %60.6'sı olan iktisaden faal nüfus 24.727.000'dir. Bunun sektörlere göre yüzde dağılımı aşağıdaki gibidir³⁰.

Sektörler	%
Tarım	53.7
Madencilik	0.6
İmalat S.	11.9
Enerji	0.3
İnşaat	5.1
Ulaştırma, Tic.Turizm	7.9
Haberleşme	3.3
Ekonomik Mali Hiz.	2.3
Sosyal Hizmetler	14.3
İyi Tanımlanamayan	0.6

Türkiye'de yaratılan milli gelirin ortalama %13'lük kısmı ulaştırma sektöründen sağlanmış sabit sermaye yatırımlarından aldığı pay kamu sektöründe ilk sırada özel sektörde üçüncü sırada yer almaktadır. İktisaden faal nüfusun %7'si ulaştırma sektöründe istihdam edilmektedir.

³⁰ D.P.T., 1990 Yılı Genel Nüfus Sayımı Sonuçlarına Göre Türkiye'de Toplum Yapısının Karşılaştırmalı Profili, s.23.

Sivil istihdamın Ekim 1993 itibariyle sektörlere göre dağılımı aşağıdaki gibidir³¹.

Sektörler	(15 + Yaş, bin kişi) %
Tarım	8036
Sanayi	3083
İnşaat	1125
Ulaştırma	954
Ticaret	2436
Mali Müesseseler	471
Diğer Hizmetler	2467
TOPLAM	18772

III. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMECİLİĞİ

1. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMECİLİĞİNİN DİĞER TAŞIMA SİSTEMLERİYLE ENTEGRE DURUMLARI

Günümüz taşımacılığında aranan en önemli özellikler ekonomik olma, en hızlı şekilde ulaşma ve her türlü riski minimum seviyeye indirmedir. Karayolu yük taşımacılığında bilhassa ekonomik olma özelliğinden hareketle diğer taşıma sistemleriyle uyum içinde birleşerek hareket etme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler bugün iki şekilde ele alınmaktadır:

³¹ HDTM, *Başlıca Ekonomik Göstergeler*, HDTM Matbaası, Ankara, Eylül-1994, s.27.

- Karayolu Taşımacılığının Denizyolu Taşımacılığı ile Entegrasyonu
- Karayolu Taşımacılığının Demiryolu Taşımacılığı ile Entegrasyonu

A. KARAYOLU TAşIMACILIĞININ DENİZYOLU TAşIMACILIĞI İLE ENTEGRASYONU (ROLL ON-ROLL OF "RO-RO")

Roll on - Roll of yüklerin kendi hareketleriyle gemiye binip, aynı Şekilde inmelerini ifade eden bu deyimın kısaltılmışı olan RO-RO, ilk olarak İskandinav lkeleri arasında 1950'li yıllarda başlatılan ve günümüz ulaşım sektöründe en çok konu olan bir taşımacılık Şeklidir.

RO-RO taşımacılıkta yk tekerlekli araçlardır. Limanlar arasında bir anlamda taşıma köprüsü oluşturan RO-RO gemileriyle yapılan seferlerde, nakliyecilik sektörünün bir aracı olan kamyon ve TIR'ların yükleriyle birlikte yine bu sektörün diğer bir aracı olan gemilerle taşınmasıyla, limanların taşıma zincirindeki payı asgariye indirilmiş bulunmaktadır. Aktarma işlemlerinin sayısını büyük ölçüde azaltan ve böylece limanda kalma sürelerini de kısaltan bu sistemde taşıyıcının sorumluluğu açısından taşıma eylemi üç ayrı pozisyonda gerçekleştirilir. Bunlar, malın üreticinin fabrikasından veya deposundan kara nakil vasıtalarıyla yüklenip sonra da araçla birlikte gemiye alınıp, daha sonra tekrar karayolundan alıcısına teslim Şekline "Door To Door" denir. "Fas Door" Şeklinde ise, limanda teslim alınan malın alıcıya teslim edilmesidir. Malın limanda rıhtım üzerinde teslim alınmasından sonra tahliye limanında rıhtım üzerinde teslimine kadar olan sorumluluk Şekli ise "Fas Fas" olarak adlandırılmaktadır.

Operasyon alanına göre açık denizde uzun mesafe seferi yapan ve iç deniz ile boğazlarda kısa sefer yapan gemiler olarak ayrılan RO-RO gemileri, taşıdıkları yüklere göre de sınıflandırılabilir. Yalnızca tekerlekli aracı taşıma özelliğine sahip ise RO-RO Gemileri, aynı zamanda konteyner yüklüyorlarsa RO-RO Konteyner, otomobil ve yolcu ferry'leri vb.³².

RO-RO Taşıma Sisteminin Doğrudan ve Dolaylı Yararları³³:

a. Doğrudan Yararları

- Belirgin döviz tasarrufu (karayoluna nazaran 6.86 kat daha az)
- Malların taşıma maliyetinde düşüş sağlama,
- Karayolu taşıtlarının yıpranma paylarının aza inmesi ve
- Karayolu ağının ömrünün uzatılması olarak belirlenebilir.

b. Dolaylı Yararları

- Trafik yoğunluğunun düşürülmesi nedeniyle kara rizikosunun azaltılması,
- Karayolu ağında daha düşük bakım gideri,
- Malların pazarlama fiyatlarında istikrar sağlama,
- Ana güzergahlar için düşünülen yol genişletme (çift yol) yatırımlarından vazgeçme,

- Gerek karayolu ile denizyolu arasında taşımалardan doğan tasarruf, gerekse çok büyük meblağlara ulaşan karayolu yapım, onarım, tevsi ve bakım giderlerinden elde edilecek tasarrufun başka yeni yatırımlara kaydırılarak sürekli üretim ve istihdam sorunlarının çözümü için kaynak yaratılması,

³² Uluslararası Nakliyeciler Derneği, *UND'nin Sesi*, UND Yayınları, İstanbul, 1985, s.6.

³³ Muzaffer GÜNAY, *Kara ve Deniz Taşımacılığımızda Döviz Tasarrufuna Yönelik Entegrasyon Modeli-RO/RO İşletmeciliği*, İstanbul Deniz Ticaret Odası Ya.No:3, İstanbul, Nisan-1994, s.27.

- Bazı hatlarda zaman kazancı (İstanbul-Bandırma hattı karayolundan 7 saat olmasına karşılık denizyolundan 4 saat olabilecektir.)

- Sürücülerin dinlenme imkanı olarak belirlenebilir.

Ülkemizde İstanbul-Köstence (Romanya) RO-RO hattı ve Derince-Trieste (İtalya) RO-RO hattında tarifeli seferler düzenlenmektedir³⁴.

B. KARAYOLU TAŞIMACILIĞININ DEMİRYOLU TAŞIMACILIĞI İLE ENTEGRASYONU (ROAD-RAILER)

Road-Railer hem karayolunda hem de demiryollarında çekilebilen dorseyler (römork) ile kapıdan kapıya yapılan taşımacılığa imkan veren kombine taşımacılık şeklidir.

Müşteri fabrikasında yüklenen dorsey bir çekici vasıtasıyla demiryoluna ulaştırılır. Burada ray üzerinde hazır bekleyen boji üzerine sürülen dorsey otomatik olarak bojiyle kilitlenir ve lastik tekerleklerin zeminle teması kesilir. Dorsey bu andan itibaren bir vagon konumuna girmiş olur. Bütün bu sistemler 3-5 dakika içerisinde tamamlanır. Demiryolu ile istenilen yere ulaştırılan dorsey, açıklanan işlemin tersi izlenerek karayolu aracı konumuna dönüşür ve bir çekici vasıtasıyla müşterinin kapısına kadar ulaştırılır.

Bu sistem ilk olarak 1959 yılında ABD'de geliştirilmiş ve servise konulmuştur. Bu sistemin amacı demiryolu ve karayolu arasında rekabet yaratmak değil, her iki sistemin avantajlarını birleştirmektir.

³⁴ Ulaştırma Bakanlığı, *Ulaştırma ve Haberleşme 1983-1990*, Ankara, 1991, s.15-17.

Sözkonusu sistemin avantajları şunlardır:

- Demiryolu bağlantısı olmayan şehirler arasında demiryolu karayolu bağlantısı ile taşımacılığa imkan verir.
- Hafif olması nedeni ile ekspres tren hızı ile yapılabilir ve öncelikli tren işlemine tabi tutulabilir.
- Dorsey arasındaki boşluğun az olması nedeniyle rüzgar direnci azalır. Dolayısıyla yakıttan tasarruf sağlayan bir taşımacılık şeklidir.
- Karayolu ya da köprü bağlantısı bulunması halinde feribot geçişlerindeki yağlımaların önüne geçilebilir.
- Aynı ağırlıktaki konteyner trenleri ile karşılaştırıldığında, net ton kapasitesi daha fazladır.
- Özel yükleme ve boşaltma istasyonlarına ihtiyaç göstermez. Vinç, forklift gibi ekipmana ya da beton zemin gibi altyapı yatırımına gerek yoktur.
- Avrupa'daki istasyon uzunluğuna bağlı olarak yaklaşık 50 dorseyden oluşan Road-Railer trenlerin sefere konması mümkündür. Böylece 50 çekici, 50 şoför ve 50 TIR için yakıt masrafı gibi masraflardan kurtulup çevre kirliliğinin önlenmesine katkıda bulunulacaktır.
- Yurtiçi ve yurtdışındaki iki ayrı demiryolu hattı arasında karayolu vasıtasıyla bağlantı kurulmasına imkan sağlar. TCDD Genel Müdürlüğü, bu sistemi önümüzdeki yıllarda ülkemizde hizmete sunabilmek için çalışmalar yapmaktadır³⁵.

2. TÜRKİYE'DE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ DİĞER SİSTEMLERE GÖRE GELİŞMESİNİN SEBEPLERİ

Başta ülkemizin coğrafi yapısı ve sosyo-ekonomik yönden sahip olduğu özel durum yanında, batı ile doğu arasında tabii bir köprü oluşu ve

³⁵ TCDD Dergisi, Özel Sayı, 1992, s.4.

transit taşımacılığa elverişliliği, eski çağlardan beri ülkemizi karayolu taşımacılığı alanında daima ön plana koymuştur.

Bütün dünyada özellikle Avrupa'da süratle gelişen teknoloji, mal zengini batı ile petrol zengini doğu arasında büyük çapta ticari münasebetlerin doğmasına yol açmış bu durum ülkemizde önemli ölçüde etkilemiştir. 1950'li yıllara kadar yok denecek kadar az olan modern anlayışa uygun karayolu altyapısı ve karayolu taşımacılığına yeni bir takım yatırımlar yapılmasını ve teşvik tedbirlerinin alınmasını gerekli kılmıştır.

O dönemlerde, altyapının kolay, hızlı ve ekonomik bir şekilde gerçekleşmesi, petrolün ucuz ve teminin kolaylığı yanında, ülkemizde otomotiv sanayinin kurularak motorlu araçların üretilmesi ve devletimizin 1980'li yıllardan itibaren uygulamaya koymuş olduğu teşvik tedbirleri sonucu ülkemizde motorlu araç sayıları önemli ölçüde artmış ve gerek yurtiçi gerekse uluslararası karayolu taşımacılığı süratle gelişmiştir.

Karayolu ve motorlu araç sayılarındaki hızlı gelişmelere paralel olarak, ülkemizde kamyonculuk, otobüsçülük gibi meslekler ve işletmecilik dalları ortaya çıkmış ve gelişmeye başlamıştır. Otomobil, otobüs ve kamyon sahibi her aileye yeni iş sahaları açılmış, şoförlük bir meslek halini almıştır. Diğer taraftan, mevcut ulaşım sektörleri arasındaki dengesiz gelişmeler karayolu taşımacılığı lehine bir durum ortaya çıkarmıştır.

Bütün bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde hızlı nüfus artışı, hızlı bir şehirleşmeye doğru gidiş, ayrıca iç ve dış turizm hareketleri gibi faktörler de büyük ölçüde etki etmiştir.

Ülkemizde ulaşım sektörleri içinde en büyük paya sahip olan karayolu taşımacılığının diğer sektörlerle nazaran gelişme göstermesinin ve taşıma taleplerinde ilk sırayı almasının temelinde diğerlerine üstünlüğü olan “kapıdan kapıya” taşımayı gerçekleştirmesi yanında, hızlı (hava taşımacılığı hariç) kolay, konforlu ve daha ekonomik bir hizmet sunması yatmaktadır.

Bir fikir vermesi açısından, ülkemizde taşımaların alt sistemlere dağılımı ile üç ülkede karayolu, demiryolu ve havayolu ulaşımının yük taşımasındaki pay yüzdeleri ve bunun Avrupa, Asya ve Dünya ortalaması karşılaştırıldığında³⁶;

	Karayolu	Demiryolu	Havayolu
Türkiye	70.4	25.8	0.2
Amerika	77.4	22.4	0.2
Rusya	8.1	91.8	0.1
Avrupa Ort.	48.0	51.7	0.3
Asya Ort.	36.1	63.8	0.1
Dünya Ort.	28.6	71.1	0.2

3. TÜRKİYE'DE KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ SORUNLARI

Kısa dönemde bu derece hızlı bir gelişme içine giren sektörün beraberinde getirdiği sorunları şöyle özetlemek mümkündür.

- Kısıtlı parasal kaynaklarla bu sektöre giren fakat yeterince işletme sermayesine sahip bulunmayan firmaların karşılaştığı sorunlar.

³⁶ TEKEOĞLU, a.g.k., s.315-316.

- Taşımacılık alanında yeterince tecrübe, bilgi ve beceri sahibi olmadan, ayrıca işletmelerini uluslararası kurallara uygun olarak donatmadan faaliyete başlayan taşımacıların karşılaştığı engeller.

- Taşımacılığın cazibeli kârına kapılarak ağır borç altına girmek suretiyle, taşıma faaliyetlerine başlayan ve gelirle, gider arasındaki dengeyi sağlayamayarak iflas korkusu ile aşırı rekabete giren dolayısıyla taşıma faaliyetlerinin altında fiyat kırarak taşıma yapan firmaların yarattığı sorunlar.

- - Uluslararası taşımacılıkla rekabete girmek zorunda olduğumuz Almanya, Avusturya ve Bulgaristan gibi ülke filolarının yaş ortalamalarının milli filonun yaş ortalamalarına göre daha genç oluşu ve bu hususun pazar kaybına neden olması.

- Mevcut filonun büyük bir kısmının yaşlı, iyi bakım görmeyen günden güne gelişerek değişen teknolojiye ayak uyduramayan araçlardan oluşması ve bu araçların akaryakıt , tamir, bakım, yedek parça gibi ağır masraflar altında verimsiz çalışması taşıtıcının ise süratli, emniyetli ve teknik bakımdan üstün özelliklere haiz taşıma araçlarını tercih etmesi.

- Uluslararası taşımacılık işleriyle ilgilenen üç resmi kuruluş; Ulaştırma Bakanlığı, Gümrük ve Tekel Bakanlığı, Türkiye Odalar Birliği arasında gereken koordinasyon yeterli düzeye ulaşamamış, formalitelerden dolayı taşımacılar zaman kaybına uğramaktadır.

- Ortadoğu'ya yönelik taşımalarda meydana gelen azalma gibi problemleri sıralayabiliriz³⁷.

³⁷ Ulaştırma Bakanlığı, *Türkiye'de Ulaştırma Kesiminin Yapısı ve Finansmanı*, Ankara, Eylül-1987, s.57.

4. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON

Organizasyon bir işletmenin çeşitli bölümlerinde çalışanların, işletmenin genel amaçları doğrultusunda uyumlu bir şekilde çalışmasını sağlayan bir sistemdir.

İşletme büyüdükçe yönetim basamaklarının sayısı ile işbölümünün derecesi de artar. Bu durumun doğal bir sonucu olarak işletmenin amacını ve esas politikasını saptayanlarla bu politikayı uygulayanlar, gözetimi yapanlar ve kontrol edenler arasındaki işbölümü gittikçe genişler³⁸.

Görüldüğü gibi, ister 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 bölümlenmesi organizasyon kavramını ortaya çıkartmaktadır³⁹.

Yönetimin bilgilendirilmesi, raporların ve belgelerin akışı haberleşmenin sağlanması, dolayısıyla faaliyetlerin uyumlaştırılması, sağlıklı bir planlamanın yapılması, başarılı bir emir-kumanda sisteminin kurulması ve etkin bir denetimin sağlanması, işletmelerin örgüt yapısı, yöneticinin başarılarını belirleyen etmenlerdendir.

İyi bir plan, performansın değerlendirilmesi ve kontrolü için ne kadar gerekli ise, etkin bir örgütlenme işlemiyle ortaya çıkan "iyi bir örgüt"

³⁸ A.Kadir TUAN, *Yönetim Muhasebesi*, Kemal Matbaası A.Ş., Adana, 1979, s.1-2.

³⁹ Mehmet OLUÇ, *İşletme Organizasyonu ve Yönetimi*, İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi Ya.No: 77, Cilt:1, İstanbul, 1978, s.226.

de yönetimin yöneltme, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını kolaylaştırır ve bunların etkinliğini artırır.

Karayolu yük taşıma işletmelerinin örgüt yapısını etkileyen etmenler ise işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerin kapsadığı coğrafi bölge, hizmete olan talebin devamlılığı ve egemen olan trafik tipi. Pek çok işlevin bir veya birkaç kişide toplandığı basit bir yapıda olan küçük işletmeler büyüdükçe teknolojiyi kullanıp, işbölümü ve uzmanlaşma artacak emir kumanda organlarından oluşan örgüte kurmay organlar da katılacaktır. Faaliyetlerin kapsadığı coğrafi bölge genişledikçe “departmantal” ya da “bölümsel”⁴⁰ plana göre örgütlenme seçeneklerini ortaya çıkartır. Sunulacak hizmetin türündeki ve miktarındaki belirginlik sayesinde her çalışanın işini ortaya koymak, ne kadar çalışana gerek duyulacağını saptamak, belli bir işin gerektirdiği fonksiyonları ve bu fonksiyonların şart koştuğu nitelikleri standardize etmek, işleri rutin hale getirmek ve en az düzensizlikle çalışmak mümkün olur.

A. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE ÖRGÜT YAPISI

Şehirlerarası karayolu yük taşımacılığı tamamen özel sektör tarafından yapılmaktadır. Hem şoför, hem sahip tek araç uygulaması geneldir⁴¹. Büyük ve karmaşık örgüt yapılarından söz edilemez. Ancak uygulamadaki örnekler göstermiştir ki büyük işletme henüz nüve

⁴⁰ Departmantal sistemde belli faaliyet dallarında uzmanlaşmış kişiler tüm işletmenin en uzak köşelerine kadar ulaşan bir emir kumanda zinciri oluştururlar. Bölümsel planda ise bölüm yöneticisi, sorumluluğu altındaki her türlü faaliyeti gerçekleştiren kademelerin başıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. ORHON, a.g.k., s.37.

⁴¹ Türkiye Seferler ve Otomobilciler Federasyonu, *Türkiye’de Karayolu Taşınması ve Trafik Güvenliği Toplantısı*, Tür.Şoförler ve Oto.Fed.Ya.No.15, Ankara, 1977, s.174.

halindeyken benimsenen örgüt yapısı işletme büyüğünce de devam etmektedir. Bunun temelinde yatan neden bu tür işletmelerin bir tek kişinin girişimi ya da bir iki kişinin ortaklığıyla kurulmuş olmaları, işletme sahiplerinin aynı zamanda yöneticiler olup, işletme büyüdükçe yetki devrinden kaçınıp, hâlâ her konudaki son sözü kendilerinin söylemek istemelerinden kaynaklanmaktadır. Yoğun rekabet, yükselen maliyetler ve daralan kârlar, işletme faaliyetleriyle politikalarının ve örgüt yapılarının bugünün koşulları ışığı altında yeniden düzenlenmesini gerektirir.

Kara ulaşım işletmelerinin çoğunluğunun benimsediğı örgüt tipi, emir-kumanda tipi örgüttür. Zamanla işletme büyüyüp iş hacmi artınca, örgüt içerisinde, bir takım kararları almaya yetkili olmayan ancak kararların alınmasına yardımcı olacak komiteler kurulur. Bu girişim emir-kumanda-kurmay tipi örgüte geçiştir. Örgütsel yapı olarak genellikle uzmanlaşmaya olanak sağlayan departmantal plan uygulanır.

Karayolu yük taşıma işletmelerinde tüm ulaştırma işletmelerine özgü olan faaliyetler, trafik ve bakım departmanları vardır. Ancak burdaki görevi diğer sistemlerinki kadar ağır değildir. Pek az işletmenin kendi garajı vardır. Tamir bakım işleri çoğunlukla işletme dışındaki anlaşmalı garaj ve atelyelerde yaptırılmaktadır.

Kara ulaştırmasında her örgüt belirli fonksiyonları icra eder. Bu fonksiyonların hangi departmanlarca yapılacağı işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, bu fonksiyonlar yerine getirildiğı sürece önemli de değildir. Ancak bu sektör son derece dinamik olduğundan ve çok acele kararların isabetli alınmasını gerektirdiğinden, işletmenin büyümesine paralel olarak örgüt birimlerinin görevleri de yeniden gözden geçirilmeli etkin bir çalışma düzeni için gerekiyorsa yetki ve sorumluluklar yeniden dağıtılmalıdır⁴².

⁴² ORHON, a.g.k., s.33-35.

5. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE TAŞIMACILIK FİYATININ ARZETTİĞİ ÖZELLİKLER

A. ÜRETİM BİRİMİNİN İFADESİ SORUNU

Üretilen ve satılan değerler fiziki birimler olmadığı için, ulaşım hizmetinin “miktarını” ölçmek zordur. Bugün ulaştırma işletmesi için standart çıktı olarak ton-km ve yolcu-km kullanılmaktadır. Ulaştırmadaki birimler mesafeye göre taşınan ağırlık veya birim cinsinden ölçümlenmektedir. Ancak çıktı birimi olarak ton-km esas alındığında yapılacak maliyet kâr analizlerinde çok dikkatli olmak gerekir. Çünkü bu birimler esasında satış faaliyetlerinin başarısından etkilenirler ve üretim faaliyetlerinin başarı göstergesi değildirler. Ton-km kavramı yeterince açık bir kavram değildir. Örneğin 100 ton-km denildiğinde 100 ton 1 km mi taşınmış yoksa 1 ton 100 km mi taşınmış bu açık değil. Bu iki durumun sonuçları ve işletme maliyeti çok farklıdır.

Kârlılık ve ekonomiklik göstergesi olamaz. Ne partinin büyüklüğü, ne yükün cinsi, ne boş gidiş dönüşleri ne de zamanı dikkate almıyor. Boş bisküvi tenekeleri ile dolu diğeri demir yüklü iki kamyon aynı mesafeye yük taşısalar yalnızca ton-km bir çıktı ölçüsü kabul edildiğinde birincisinin yaptığı iş ikincisine göre çok düşük görünecektir⁴³.

B. TAŞIMACILIK FİYATININ ARZETTİĞİ ÖZELLİKLER

Karayolu taşımacılığı ücret konusunu düzenlerken bazı genel esaslara tabi olmaktadır⁴⁴.

⁴³ ORHON, a.g.k., s.31-33.

⁴⁴ BARDA, a.g.k., s.159.

- Karayolu yük taşımacılığı diğer sektörlerle göre sınırlı bir sermaye yatırıma ihtiyaç gösterir. Doğanın veya devletin açtığı yollarda ulaştırmayı sağlamak için herhangi bir yatırıma girmeye ihtiyaç yoktur.

- Karayolu ulaştırma sisteminde rekabet rejimi geçerli olup bu sektörde farklı ulaştırma fiyatlarının uygulanması dolayısıyla fiili tekele gitmek devamlı şekilde mümkün değildir. Öldürücü bir rekabete kadar gitmektense teşebbüsü terkedip başka bir sektöre sermaye kaydırmak mümkündür.

- Uzun mesafelerde karayolu ulaştırma araçlarının masrafları demiryollarındaki duruma kıyasla daha yüksektir. Taşıma işletmeleri yolların bakımı ile sorumlu olmadıklarından, kısa mesafelerde sabit masrafların payı nispeten az olmakta, ulaştırma ücreti de düşük tutulabilmektedir.

- Bu sektörde sabit masrafların rolü özellikle kısa mesafelerde sınırlı görünmektedir. Fiyat tespitinde ucuzluğu sağlayan faktörlerden biri de budur. Ulaştırma ücreti, daha çok sınırlı alan ve hacim için girilen değişken giderlere göre tespit edilmektedir.

- Ulaştırma ücretlerinin tamamıyla rekabet sistemine terkedilip ve taşıma hizmetinden faydalananların zararına işlemlerini önlemek, emniyet düzen ve serviste tek düzenliği sağlamak için belediye ve devletin denetimine (alt ve üst ücret sınırı olabilir) tabi tutulması gerekir.

Ticari taşıma ücretleri, Ulaştırma Bakanlığı Kara Ulaştırması Genel Müdürlüğü'nce bağlayıcı olmayan istişari nitelikte tespit edilebilmektedir⁴⁵.

Sabit giderler karayolu uzunluğu ne olursa olsun her zaman için ödenmesi zorunlu olan giderlerdir. Bunlar çeşitli vergi ve harçlar, şoför ve muavin ücretleri vb. gibi devamlı gider karakteri gösteren unsurlardan

⁴⁵ Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu, a.g.k., s.173.

meydana geldiği söylenebilir. Bu masraf grubunun genel maliyet içindeki payı nispeten sınırlıdır.

Değişken giderlere gelince karayolu taşımacılığında fiyatın tespitinde başrolü oynadığı söylenebilir. Bu masraflar taşıtın katettiği mesafe uzadıkça artmaktadır. Bunlar akaryakıt lastik, olağanüstü masraflar vs. gibi unsurlardır.

Genellikle sabit giderler km başına yapılan ulaştırma ünitelerine göre ayrılır.Yani belirli bir zaman sonucu km başına ne kadar çok yük veya yolcu taşınmışsa, sabit masrafların birim başına isabet eden miktarı da o kadar azalacaktır. Motorlu taşıtların km başına olan fiyatı aşağıdaki şartlar gerçekleştikçe azalacaktır.

- Yılda katedilen mesafe arttıkça (yük ve yolcu taşıma halinde) taşıma ücreti düşecektir.

- Taşıtılan yük ve yolcu çoğaldıkça km başına ücret azalacaktır.

Görülüyor ki yük taşıyan ve kâr peşindeki bir ulaştırma işletmesinin maliyet unsurları bakımından fiyat konusunda aşağıdaki hususları gözönünde tutması gereklidir.

- Seferlerin sayısını çoğaltmak,

- Taşıtları mümkün olduğu kadar doldurmak.

Genellikle değişen giderleri asgari seviyede tutmak arzusu kazanç olasılığını büsbütün arttıracaktır. Fakat esasında taşıtın ömrünü kısaltan ve ulaştırma hizmeti amaçlarından uzaklaşan bu şekildeki ekonomik olmayan ve gelişmelerin dışında kalan işletmelerin sonuçta ulaştırma sektörüne de zarar vereceği açıktır.

Genel maliyetler içindeki oranı az olmakla beraber sabit giderlerin fiyat üzerinde etkisi küçümsenmemelidir. Nitekim taşımacılığın cazibeli kârına kapılarak gelirlerle giderler arasındaki dengeyi sağlamayarak

iflas korkusuyla aşırı rekabete giren ve taşıma faaliyetlerin altında fiyat kırarak taşıma yapan firmalar sonlarını daha da hızlandırmaktadır. Ayrıca ulaştırma sektörü diğer bütün sektörlerle yakın ilgili olması ve üretimden önce başlayıp tüketime kadar ki aşamalarda faaliyet göstermesi maliyetlerin tespitinde diğer sektörlerdeki işletmeleri de etkilemektedir. Çünkü burdaki taşıma giderleri sanayi işletmelerinde üretim maliyeti unsurlarını oluşturmaktadır. Böylece yıllardır ihmal edilen maliyet muhasebesinin önemi daha da kendini göstermektedir. Bundan sonraki bölümlerde bu konuyu daha ayrıntılı ele alacağız.

İKİNCİ BÖLÜM

KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

I. GENEL OLARAK MUHASEBENİN AMAÇLARI VE BÖLÜMLENMESİ

İşletmelerin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlayarak ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunmak sürecine muhasebe denir.

Günümüzde ise muhasebe yönetim sürecinin planlama kontrol ve koordinasyon gibi safhalarında, her yönetim düzeyindeki karar vericiye gerek duyduğu biçim ve kapsamda bilgiler sunma gibi yeni boyutlar kazanmıştır. Dolayısıyla muhasebe kayıtları yalnızca işletmenin tarihini yansıtmamalı yönetim için geri veri (feed back) sağlamalıdır⁴⁶.

Muhasebe bilgi sistemi, genel olarak yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü

⁴⁶ Fevzi SÜRMELİ, *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, 1994, s.36.

yapmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir.

Etkin bir muhasebe sistemi şu üç ana amaca hizmet etmelidir⁴⁷:

- Cari işlemleri planlama ve kontrolde kullanmaları için yöneticilere dahili raporlamada,
- Özel kararlar vermede ve uzun vadeli planların yapılmasında kullanmaları için yöneticilere dahili raporlamada,
- Hissedarlara, devlete ve öteki ilgililere harici raporlamada.

Bilgi türleri, bilgilerin kimlere yöneltileceklerini de ortaya koymaktadır. Bu bilgilerin özellikleri ve sunulacakları kişilerin farklılığı “finansal muhasebe”, “yönetim muhasebesi” gibi kavramların doğmasına neden olmuştur.

Finansal muhasebenin temel görevi, işletmenin üçüncü şahıslar olarak adlandırılan diğer işletmelerle ve/veya diğer kişilerle olan ticari kaynaklı ilişkiler içinde ortaya çıkan borçları, alacakları, nakit giriş ve çıkışlarını hesaplar olarak kaydetmek ve sonuçlarını saptamaktır. Bunu gerçekleştirirken belirli ilkelere, yasalara ve ölçütlere uymak zorundadır. Kısaca finansal muhasebenin amacı ekonomik kararlar için gereksinilen yararlı bilgiyi sağlamak olarak özetlenebilir⁴⁸.

Maliyet muhasebesinin temel görevi, stoku değerleyerek, dönem kârını belirlemek, üretim faaliyetlerini planlamak ve maliyet kontrolüne yardımcı olmaktır⁴⁹.

Yönetim muhasebesinin temel görevi, finansal muhasebe dahil, ekonomi, pazarlama gibi çeşitli disiplinlerden aldığı bilgileri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı kalma zorunluluğu olmaksızın

⁴⁷ Özgül CEMALCILAR, *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, E.İ.T.İ.Akademesi Ya.No:102, Ankara, 1976, s.10.

⁴⁸ Melih ERDOĞAN-Nurten ERDOĞAN, *Muhasebede Bilgisayar Kullanımı*, Eskişehir, 1992, s.69.

⁴⁹ Kâmil BÜYÜKMİRZA, *Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi*, Ankara, İ.T.İ.A. Ya.No: 87, Ankara, 1974, s.13.

planlama faaliyetlerinde yürütme ve denetime ilişkin kararlarda kullanılmak üzere derler ve yorumlar.

II. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE FİNANSAL MUHASEBE DÜZENİ

Tüm diğer işletmelerde olduğu gibi karayolu yük taşıma işletmelerinde de faaliyetlerin G.V.K., T.T.K., V.U.K., vb. diğer kanun ve yönetmeliklere uygun şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve istenildiğinde yetkili kişilere ibraz etmek zorunluluğu vardır.

Karayolu yük taşıma işletmeleri özellik arzettiğinden muhasebe sisteminin kendine özgü bir takım kuralları vardır. Özellikle uluslararası taşımacılık yapan işletmelerin işlemlerinin muhasebeleştirilmesi başlıbaşına bir konu teşkil eder. Çünkü karayolu işletmeleri yıl sonunda diğer işletmelerden farklı olarak Ulaştırma Bakanlığı'na, Ticaret Odası'na ve Devlet İstatistik Enstitüsü'ne cari yılın faaliyet raporunu düzenleyip vermek zorundadırlar. Ulaştırma Bakanlığı'na ayrıca "Ülkeler İtibariyle İcmal Tablosu" adlı cetveli düzenleyip göndermek zorundadırlar.

Çalışmanın bu kısmında defter ve belge düzeni, hesap planı, bilanço ve gelir tabloları üzerinde durulacaktır.

1. DEFTER DÜZENİ

Taşıma işletmelerinin de kanunda⁵⁰ belirtilen defterleri tutmaları gerekmektedir.

⁵⁰ V.U.K. Md. 177.

Bu defterler; birinci sınıf tacir sıfatını taşıyanlar için bilanço esasına göre tutulacak olan defterler, günlük defter, büyük defter ve envanter ve bilanço defteridir⁵¹. İkinci sınıf tacirler için işletme hesabı defteridir. Tüzel kişiliği haiz şirketler birinci sınıf tacir sıfatını taşırlar.

2. BELGE DÜZENİ

Karayolu yük taşıma işletmelerinin diğer işletmelerden bir takım farklılıklarının olması belgelerinin de özellik arzemesine sebep olmaktadır. Bu belgeler çok değişik ve çeşitlidir. Kullanılan bu belgeler taşıma işletmelerinin çalışma yerlerine göre şöyle sınıflandırılabilir.

- Yurtiçi karayolu yük taşımacılığında kullanılan belgeler,
- Uluslararası karayolu yük taşımacılığında kullanılan belgeler.

A. YURTIÇİ KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA KULLANILAN BELGELER

Karayolu Yük Taşıma işletmeleri aşağıda yazılı belgeleri düzenlemek zorundadırlar.

- Taşıma İrsaliyesi
- Sevk İrsaliyesi
- Fatura
- İrsaliyeli Fatura

Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için taşıma irsaliyesi kullanmak zorundadırlar⁵².

⁵¹ Ayrıntılı Bilg İçin Bkz.; KOÇ-YALKIN Yüksel, *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1982, s.47, Sabri BEKTÖRE-Halim SÖZBİLİR- Kerim BANAR, *Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Eskişehir, 1993, s.81.

⁵² V.U.K. Md. 240/A

Taşıma irsaliyelerinde eşyaya ilişkin bilgiler⁵³ ve taşımaya ilişkin bilgiler bulunmalıdır. Sürücünün adı-soyadı, aracın plaka numarası, irsaliyenin seri ve sıra numarası, irsaliyenin düzenlenme tarihi, malın yükleme tarihi, malın cinsi, malın miktarı, malın nereye ve kime gönderildiği, alınan nakliye ücreti, satıcının imzası bulunan irsaliye üç nüsha düzenlenir. Biri eşyayı taşıttırana, biri eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne, üçüncü nüsha ise taşımayı yapan tarafından saklanır.

Sevk irsaliyesi malı taşıttıran tarafından düzenlenir ve malın sevkiyle birlikte taşıtta bulundurulması şarttır. Tüketicilerin tüketim amacıyla satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz⁵⁴.

Fatura, yapılan taşıma karşılığında müşterilerin borçlandığı meblağı (tutarı) göstermek üzere taşıma işini yapan tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır⁵⁵. Fatura üzerinde, düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, düzenlenen yerin adı, ticaret ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret ünvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı bulunmalıdır⁵⁶.

İrsaliyeli Fatura, fatura düzenlenmesine ilişkin şartları taşıması yanında malın nereye ve kime gönderildiği bilgisi eklenmiştir. Amaç mükellefin iş yükünü azaltmaktır⁵⁷. Taşınan veya taşıtılan mallar ile birlikte irsaliyeli faturanın bulunması durumunda ayrıca sevk irsaliyesi gerekli değildir. Üç nüsha düzenlenir iki nüshası malı taşıyan araçta bulundurulacaktır.

⁵³ V.U.K. Md. 209.

⁵⁴ BEKTÖRE-SÖZBİLİR-BANAR, a.g.k., s.51.

⁵⁵ V.U.K., 229.

⁵⁶ V.U.K., 230.

⁵⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 12 Eylül 1991 tarih ve 20989 Sayılı R.G. 211 sayılı V.U.K. Tebliği.

B. ULUSLARARASI KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA KULLANILAN BELGELER

Taşıma belgelerinin düzenlenmesi her ne kadar ilgili kuruluşlar ve firmalar tarafından yapılırsa da iş uygulama safhasına geldiğinde bunların sorumluluğu sürücülere kahr. Bu nedenle sürücülerin taşıdığı yükü bilmesi, yüklemeyi görmesi, mühürlemeyi kontrol etmesi önem taşır.

Karayolu ile uluslararası eşya taşımacılığı alanında gerekli belgeleri üç kısımda toplamak mümkündür.

- Sürücü için gerekli belgeler,
- Araç için gerekli belgeler,
- Yüke ait belgeler.

a. Sürücü İçin Gerekli Belgeler

- Pasaport
- İlgili ülkelere ait giriş veya transit vizeler
- Ağır vasıta şoför ehliyeti (E sınıfı)
- Beynelminel ehliyet
- Çalışma kartesi (defteri)

b. Araç İçin Gerekli Belgeler

i. Karayolu Taşıtı Uygunluk Belgesi

TIR Sözleşmesi⁵⁸ sistemi içinde taşımacılık yapan araç sahipleri tarafından düzenlenen ve ilgili gümrük idarecileri tarafından, söz konusu

⁵⁸ TIR Sözleşmesi: 15/1/1959 tarihinde Cenevre’de karayolu ile uluslararası eşya taşımalarını kolaylaştırmak üzere imzalanan “B.M. TIR Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşımalarına İlişkin Gümrük Sözleşmesi”dir.

taşıtın TIR Sözleşmesi Hükümlerine uygun olarak imal edildiğini onaylayan belgedir⁵⁹.

Bu belgelerin temininde en önemli husus aracın herhangi bir kaçakçılığa meydan vermeyecek şekilde uluslararası standartlara uygun bandrası, gümrük halatı ve taban tahtalarının sağlam olmasıdır. Uygunluk belgeleri iki yıl için geçerlidir. Bu süre içerisinde araçta herhangi bir değişiklik yapılması halinde, sözkonusu değişiklik Gümrük İdarecilerince tespit ettirilmelidir. Gümrük İdarecilerine ibrazı şart olan bu belgenin araç ile birlikte bulundurulması gereklidir.

ii. Yeşil Kart Sigortası

Yeşil Kart adı verilen sigorta türü birçok ülkede seyir eden yabancı plakalı araçları teminat altına alan bir mali mes'uliyet sigortasıdır. Bu sigortanın teminat limiti her ülkenin öngördüğü miktar ile sınırlıdır. Yeşil kart sigortası yurt dışında çalışan araçlar için zorunludur.

iii. İlgili Ükelere Ait Geçiş Belgeleri

Eşya nakliyatının yapılması müsadeye bağlıdır. Bu müsadde Geçiş Belgeleri ile gerçekleştirilir. Bu maksatla her iki devlet yazışma yoluyla veya her yıl toplanan karma komisyonlar vasıtası ile birbirlerine verecekleri geçiş belgelerinin sayısını tespit ederler. Bu belgeler bir yıllık olup, anlaşmaya göre bir defada veya parça parça verilir.

Geçiş belgeleri dört çeşittir:

- Giriş-Çıkış,
- Transit,
- Tek Tip,
- Üçüncü ülke.

⁵⁹ Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıyan Araçların Seyir, Konaklama, Denetleme, Uygulama ve Güvenlik İşlemlerine Ait Yönetmelik 12.10.1983 tarih ve 18189 nolu Resmi Gazete.

Uluslararası Karayolu Taşıma Anlaşması bulunan ülkeler⁶⁰ arasında karşılıklılık esasına göre tesbit edilen ve her yıl kotası tekrar gözden geçirilen geçiş belgeleri yük vasıtalarının ilgili yabancı memleketlere geçiş yapmaları, transit geçişleri veya bu ülkelerden üçüncü ülkelere yönelik dönüş yükü almaları halinde gereklidir. Bu belge olmadan, bir Türk vasıtasının geçiş belgesi uygulaması olan bir yabancı ülkeye girişi mümkün değildir. Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı ilgili ulaştırma bölge ve şube müdürlüklerince dağıtılan bu belgelerin taşımadan sonra tekrar alınan makama iade edilmesi gereklidir. Aksi takdirde daha sonraki belge talepleri karşılanmayacaktır. Geçiş belgelerinin kaybedilmesi halinde, belgenin kaybedildiği veya çalındığı mahale en yakın güvenlik kurumundan durumu gösterir bir resmi evrak alınması gerekmektedir.

iv. C Kartı (C Yetki Belgesi)

C yetki belgesi: Karayoluyla uluslararası eşya taşımacılığı yapacaklara Ulaştırma Bakanlığınca verilir. Taşımanın şekline göre türlere ayrılır⁶¹.

C1 yetki belgesi: Belirli bir zaman tarifesine göre eşya taşıyacaklara verilir.

C2 yetki belgesi: Belirli bir zaman tarifesine uymaksızın eşya durumuna göre sefer düzenleyerek taşıma yapacaklara verilir.

C3 yetki belgesi: Ticari amaçla kayıt ve tescil edilmekle beraber taşımacılık hariç taşıt sahibinin esas işgal konusu ile ilgili taşımaları kendi yüklerini taşıması halinde verilir.

⁶⁰ "İkili Karayolu Taşıma Anlaşması" yapılmış olan ülkeler şunlardır: Afganistan, Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çekoslovakya, Danimarka, Fransa, Finlandiya, Hollanda, İtalya, İsveç, İsviçre, İngiltere, İran, Irak, Kuveyt, Macaristan, Norveç, Polonya, Romanya, Yugoslavya, Yunanistan.

⁶¹ Karayolu ile Uluslararası Yolcu ve Yük Taşımalar Hakkında Yönetmelik, 21.04.1982 tarih ve 17671 Sayılı Resmi Gazete.

C kartı çekici ve römorku için ayrı ayrı verilir. Kullanma süresi iki yıl olan bu kartlar olmaksızın araçların yurtdışına çıkışları mümkün değildir.

v. Taşıt Kira Sözleşmesi

Firmaların öz mal aracı olmayan ve firma adına yapılan taşımalarda kullanılan şahıs veya başka bir firmaya ait araçlar için C Kartı yerine Taşıt Kira Sözleşmesi gerekmektedir. Bu sözleşme taşıt sahibi ve taşıyıcı firma arasında noter huzurunda yapılan resmi bir yazılı anlaşmadır.

vi. Şoför Vekaletnamesi

Araç sahibi tarafından uluslararası taşımayı yapacak sürücüye verilen bu vekaletname araç sürücüsüne, ilgili aracı yurt dışına çıkarmaya, yurt içinde ve dışında sürücü olarak kullanmaya, ilgili gümrük evrağını imzalamaya, gümrük işlemlerini takip etmeye, vasıtanın arızalarını yaptırmaya ve şirket namına hareket etme selahiyeti verir.

vii. Triptik

Triptik, bir ülkede tescil edilmiş bulunan bir aracın yurt dışına çıkışında tekrar ülkesine döneceğinin teminatıdır. Bu nedenle Triptik belgesi mevcut bir araç başka bir ülkeye geçici olarak girişinde tekrar ülkesine döneceğinden ötürü herhangi bir gümrük resmine tabi tutulmaksızın 6 aya kadar kalmasını mümkün kılar. Bu durumda TIR-Karnesi mecburiyeti yoktur. Bu tür araçlar triptik belgesi arayan ülkelere yönelik taşıma yapamamaları halinde triptik yerine U.N.D.'den temin edebilecekleri geçici çıkış belgelerini kullanabilirler. Türkiye'de Triptik belgeleri Türkiye Turing Otomobil Kurumu (T.T.O.K.) tarafından verilir.

c. Yüke Ait Belgeler

Yüke ait başlıca belgeler şunlardır⁶².

- Tır Karnesi,
- Hamule Senedi,
- Manifesto,
- Mal Faturası,
- Çeki Listesi,
- Menşei Şehadetnamesi,
- Bitgi Sağlık Sertifikası (Zirai Karantina),
- ATR 1 Belgesi,
- - T1 ve T2 Belgeleri.

3. HESAP PLANI

İşletmelerde kullanılacak bütün hesapların sistemli bir şekilde bölümlendirildiği çizelgeye "Hesap Planı" denir⁶³.

Hesap planı aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan, işletmenin büyüklüğüne uygun bir yönerge olmalıdır⁶⁴.

Plan işletme bünyesini ve faaliyetlerini en ayrıntılı şekilde takibe yetecek bir derinliğe sahip olmalıdır. Ancak, uygulaması pratik bakımından imkansız olacak derecede ayrıntılı tasniflerden kaçınmak gerektiği gibi, hesapları kontrol ve tahlil maksadıyla belirli kademelerde ihtiyaca göre gruplandırabilmek imkanları mevcut olmalıdır⁶⁵.

⁶² Uluslararası Nakliyeciler Derneği, *Sürücüler İçin Uluslararası Karayolu Taşımacılığı*, UND Yayınları, İstanbul, 1992, s.35-40.

⁶³ BEKTÖRE-SÖZBİLİR-BANAR, a.g.k., s.102.

⁶⁴ Münever YILANCI, *Muhasebe Organizasyonu*, Anadolu Üniv. Ya.No:624, Kütahya, 1992, s.84.

⁶⁵ Nasuhi BURSAL, *Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları*, İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Ya.No: 15, İstanbul, 1976, s.97.

V.U.K. ve T.T.K.'da hesap planına ilişkin uygulama yoktur. 1992'ye kadar ülkemizde çeşitli kuruluşlar⁶⁶ uygulama zorunluluğu belli kuruluşlara getirilen hesap planları hazırlamışlar. Ancak kapsamı dar çerçevede kalmıştır. Nihayet bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait bütün teşebbüslerin 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya mecbur oldukları hesap planı Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile "Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi" başlığıyla yayımlanmıştır. Karayolu Yük Taşıma İşletmeleri sözkonusu Tebliğdeki tekdüzen hesap çerçevesinden yararlanarak işletmelerin özelliğine uygun hesap planını hazırlamak durumundadırlar.

Finansal Muhasebeyle, maliyet muhasebesi birbiriyle karşılıklı ilişkide bulunmak zorunda olduğunda, bu ilişkinin şekli hazırlanacak hesap planı ile belirlenecektir. Adı geçen tebliğdeki Tek Düzen Hesap Planının ana hesap grupları aşağıdaki gibidir.

- 1 Dönen Varlıklar
- 2 Duran Varlıklar
- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5 Özkaynaklar
- 6 Gelir Tablosu Hesapları
- 7 Maliyet Hesapları
- 8 Serbest
- 9 Nazım Hesapları
- 0 Serbest

⁶⁶ İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu.

Bu hesap grupları içinde bilanço hesaplarını ilgilendiren ilk beş grup ulaştırma dallarında herhangi bir değişikliğe uğratılmadan aynen alınacaktır. Gelir Tablosu Hesapları temelde bir değişiklik olmadan hizmet sunma özelliğine göre, Maliyet Hesapları da Maliyet Merkezlerine göre uyarlanacaktır.

Karayolu yük taşımacılığına örnek hesap planı uygulama bölümünde verilmiştir.

4. FİNANSAL TABLOLAR

A. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNİN BİLANÇO YAPILARI

Bilanço, karayolu yük taşıma işletmesinin belirli bir andaki mali durumunu gösterir. Muhasebe esaslarına göre tutulan hesapların fiili ya da nazari kapanışından sonra müteakip devreye aktarılan kalanların (borç ve alacak) listelenmiş bir tablosu veya özetine bilanço denir⁶⁷.

Karayolu yük taşıma işletmeleri yıllık bilançoları, şekillerini hizmet görme özelliklerinden alırlar. Bu işletmeler somut bir çıktı yaratmadıklarından bilançoların aktifinde mamul ya da yarımamul stokları bulunmaz. Stoklar başlığı altında yakıt, işletme malzemesi, yedek parça hurda stokları gibi hizmet üretimi sonucu elde edilen değerlerle ilgisi olmayan kalemler yer alır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden biri olan dönemin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması ilkesine göre, o dönem boyunca tahakkuk eden giderlerin o dönemin faaliyetleri sonucu elde edilen gelirlerle karşılaştırılması gerekir. Tamamlanmamış seferlere ait giderler

⁶⁷ CEMALCIAR, a.g.k., s.21.

dönemin gelir tablosuna yansıtılırken seferlerin tamamlanma oranına göre gelirlerin de tahakkuk ettirilerek aynı dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Seferlerin tamamlanma oranı için sefer-gün sayıları sağlıklı bir ölçü olabilir.

Ulaştırma hizmetinin kaçınılmaz gereği olan boş seferler ve yatışlar, sanayi işletmelerindeki normal imalat sürecinin zorunlu kıldığı hazırlık (set up) maliyetlerine benzetilebilir. Sanayi işletmelerindeki bu tür hazırlık maliyetleri tek tek siparişlerle ilgilendirilmeyip genel imalat maliyetlerine atılır, genel imalat maliyetlerinin dağıtım yoluyla da dönem içerisinde imali tamamlanan ya da yarım kalan (dönem sonu yarı mamul stok) tüm siparişlere eşit bir şekilde dağıtılır.

Karayolu yük taşıma işletmelerinin bilanço yapıları, incelenecek olursa, sektör olarak sermaye yoğun işletmeler oldukları ve aktifin büyük oranda maddi duran varlıklardan oluştuğu görülür. Nakliye bedelleri de genellikle peşin değil fakat havale olarak tahsil edildiğinden şahıslarda veya özel şirketlerden olan kısa vadeli alacaklar hayli yüksektir⁶⁸.

B. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNİN GELİR TABLOLARI

Karayolu yük taşıma işletmelerinde gelir tablosu belli bir hesap dönemindeki faaliyet sonuçlarını gösterir. İşletmenin daha iyi yönetilmesini sağlayacak ve üçüncü kişilerin kararlarında yararlı olacak doğru, açık ve yeterli bilgileri verecek analizlerin yapılabilmesi, sonuç hesaplarının bölümlenmesi (gider-hasılat şeklinde) yanında sonucu oluşturan büyüklüklerin kaynakları ile birlikte bilinmesini önemli kılar. Bu bakımdan gelir tablosu hasılatı oluşturan bütün kalemleri, hasılattan indirimleri, hizmet satışlarının maliyetini, dönem giderlerini, diğer kâr ve

⁶⁸ ORHON, a.g.k., s.119-124.

zararları, sözkonusu döneme ait vergi ve diğer kanuni yükümlülük paylarını kapsamış olmalıdır. Bu şekilde ana faaliyet konusu ile ilgili olan ve olmayan sonuç hesaplarındaki büyüklükleri ayrı ayrı gösteren bir gelir tablosu işletmenin gelecek dönemlerinde elde edileceği gelirin tahmin edilip belirtilmesinde de büyük yararlar sağlar.

Bilanço ve Gelir Tablosu, işletme ilgilerinin şu gereksinmelerinin karşılanmasında önemli katkılara sahiptir⁶⁹.

- Karayolu yük taşıma işletmesinin gelişmesinin değerlendirilmesi,
- Yöneticiler, ortaklar veya sahipler tarafından önceden ortaya konulmuş amaçlara işletmenin ne denli ulaştığını,
- Yönetimin başarı derecesinin etkinliği ile amaçlarının ve yatırım kâr dağıtım planlarının değerlendirilmesi,
- İşletmenin ekonomik istikrarının ve zayıf yönlerinin saptanması,
- Bilançodan işletmenin nakit durumunun, mevcut ve gelecekteki duran varlık veya çalışma sermayesi gereksinmesinin uzun ve kısa dönemli borçlanmayı gütme yeteneğinin saptanması,
- Gelir tablosundan işletmenin, kâr payı ödeme kapasitesinin tahmin edilmesi,
- Ekonomik yönden karşılaştırmalar yapılması,
- İşletme ilgililerinin işletmenin üzerindeki mevcut veya geleceğe dönük haklarının değerlerinin tahmin edilmesi.

III. FİNANSAL MUHASEBE-MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Maliyet muhasebesinin genel (finansal) muhasebe ile birlikte çalışması nedeniyle bazı yazarlar maliyet muhasebesini finansal muhasebe içinde ona yardımcı olarak istediğini iddia etmektedirler⁷⁰.

⁶⁹ YILANCI, a.g.k., s.125.

⁷⁰ Mehmet URAGUN, *Maliyet Muhasebesi ve Mali Raporlar*, NAM Matbaacılık Koll. Şti., Ankara, 1972, s.2.

Bazı yazarlar da finansal muhasebe, maliyet muhasebesinin dış raporlama gereksinmesini yerine getiren alt seti olduğu görüşünü savunurlar.

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi karşılıklı birbirine bağlı sistemlerdir. Maliyet muhasebesi, finansal muhasebeden aldığı bilgileri, kendi gereksinmelerine göre açtığı hesaplarda izler ve işler, yarı mamül ve mamül stoklarını değerler. İmal edilen mamüller satıldığında bu faaliyetlerin sonuçları, üçüncü kişilerle haberleşme görevini üstlenmiş olan finansal muhasebeye iletir.

Maliyet muhasebesi odak noktasını işletme yöneticilerine hem yakın hem de uzak bir gelecekte yardım etmesi oluşturur. Finansal muhasebe ise geçmişle ilgili bilgi verir. Maliyet muhasebesi ancak dış raporlama gereksinmelerini tahmin etmeye ve karşılaşmaya yardımcı olması durumunda geçmişle ilgilenmesi uygun görülebilir⁷¹.

Maliyet muhasebesi finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi sisteminin bütünleştiği muhasebe dalıdır. Her ikisine de hizmet eden çift yönlü muhasebe dalı haline gelmiştir. Maliyet muhasebesi işletme yönetiminin planlama ve kontrol işlevlerinin yerine getirilmesinde gereksinim duyduğu maliyet verilerini sağlamakla yönetim muhasebesinin bir parçası olmakta, gelir tablosu ve bilanço gibi finansal tabloların düzenlenmesi için gereksinim duyulan, satılan mamüllerin yarı mamül stoklarının ve mamül stoklarının maliyetini saptamakla da finansal muhasebenin bir parçasını oluşturmaktadır⁷².

⁷¹ Rifat ÜSTÜN, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985, s.8.

⁷² Rifat ÜSTÜN, *Yönetim Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1992, s.10.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

I. MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Maliyet, Gider ve Harcama terimleri çoğu zaman birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu kavramları daha çok aşağıda verilen tanımları kapsamında kullanmaya çalışacağız.

Harcama, herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ölçülmüş tutarıdır⁷³. Harcama bir tedarik maliyeti olarak da tanımlanabilir⁷⁴.

73 Nasuhi BURSAL-Yücel ERCAN, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Der Yaynevi, Ya.No: 103, İstanbul, 1992, s.4.

74 CEMALCILAR, a.g.k., s.306.

Gider, belirli bir dönemin hasılat elde edilmesi yolunda kullanılmış, tükenmiş maliyetlerdir⁷⁵. Giderler tükenmiş aktif olmalarından dolayı özsermayeyi azaltır. Maliyetler tükenmemiş aktiflerdir ve özsermaye büyüklüğüne etkileri yoktur.

Maliyet; her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamül veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir⁷⁶. Belirli bir üretim faaliyetini sürdürebilmek için gerekli diğer bazı maliyetler de üretim maliyeti içine girer; sigorta primleri ve vergiler gibi.

Giderler finansal muhasebede ilk yazıldıkları hesaplardan maliyet muhasebesi için açılan özel hesaplara devredilirken gider olarak değil, maliyet türü olarak yazılır. Yapılan taşıma hizmetinin maliyeti, maliyet muhasebesindeki hesaplardan finansal muhasebeye aktarılır, orada gider olarak o dönemin hizmet satış gelirleriyle karşılaştırılır. Böylece önce faktör harcaması niteliğinde gider oluşturmakta bu gider sonra üretim maliyetine dönüşmekte ve en sonunda hasılat sağlandığı anda tükenmiş maliyet olacağından gidere dönüşmektedir.

Maliyet veya giderin bir harcama sonucu meydana geldiğini gözönünde tutarak harcamanın maliyeti ve gideri içine alan bir kapsama sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Maliyetle ilgili kavramları açıkladıktan sonra karayolu yük taşıma işletmelerinde maliyet muhasebesinin amaçlarını dört grupta toplayacağız.

75 a.g.k., s.239.

76 BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.4.

II. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Maliyet muhasebesinin genel olarak neyi amaçladığını sıralayacak olursak;

- Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetini ölçmek,
- Stokların değerini hesaplamak,
- Geleceğe yönelik planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek,
- Harcamaların kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile, olanaklar ölçüsünde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemler geliştirmek,
- Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek,

Buna göre karayolu yük taşımacılığında maliyet muhasebesinin amaçları ise;

i. Yapılan taşıma hizmetinin ton/km cinsinden kaç mal olduğunu sağlıklı bir şekilde saptayabilmektir. Birim maliyetin bilinmesi ise fiyat saptamasına veya mevcut fiyatlarla karşılaştırmaya yarayacaktır. İşletmenin hesap dönemi içinde hangi hatlardan ne kadar kâr veya zarar ettiği ayrıntılı ve sağlıklı bir maliyet muhasebesi sayesinde mümkün olabilir. Maliyetlerin bilinmesi işletmelerin işletme dışına verecekleri bilgiler bakımından da önemlidir; devletin kontrol organlarına, anlaşmazlıklarda mahkemelere veya işlemleriyle ilgili olarak bankalara veya işçi ücretlerinin saptanması için toplu sözleşme tartışmalarındaki kararlarda maliyet muhasebesinin vereceği ayrıntılı ve sağlıklı bilgilere ihtiyaç vardır.

ii) Diğer amacı, katlanılan maliyetleri gerek türleri, gerekse ortaya çıktığı yerler olarak kontrol aracı olmasıdır. Maliyet türleri bakımından ayırma tabi tutulduğunda hangi cins maliyetlerde zaman içinde azalma veya çoğalma olduğu kolayca saptanıp ona göre önlemler zamanında alınır. Hangi maliyet yerinde fazla maliyete katlanıldığı da zamanında ortaya çıkarılabilmektedir. Trafik türünün (yük-yolcu) tek olduğu işletmelerde birim maliyeti hesaplamak daha kolaydır. Ancak bu işletmelerde bile kontrol amacıyla maliyet hesapları yapılması gerekir. Özellikle standart maliyet sistemi uygulayan işletmelerde kontrol işlevi kendini daha iyi gösterir. Böylece fiili maliyetler önceden planlanan maliyetlerle karşılaştırılarak işletmenin gidişi kontrol edilebilir.

iii) Karayolu yük taşımacılığında maliyet muhasebesinin diğer önemli amacı planlamaya yardımcı olmasıdır. Maliyet muhasebesi bütçe ve standartlar aracılığıyla yapılan kontrollerden sonra maliyetlerin gelişme yönü ve temposu konusunda elde edilen bilgilere dayanılarak çeşitli tahminler gözönünde tutularak gerekli hesap dönemlerine ilişkin hizmet üretim ve maliyet planları hazırlanır. Hatlara göre en uygun araç seçimi araçların ve çalışanların en verimli olacağı hatlar ve faaliyetler düzenlenir.

iv) Karayolu yük taşımacılığında maliyet muhasebesinin bir başka amacı belirli durumlar ve koşullar karşısında işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yardımcı olmaktır. Örneğin, eskimiş araçlarının yenilenme kararını alırken yapacağı yeni yatırımın rantabilitesini sağlıklı bir şekilde hesaplamak ister. Sefer hatlarını kapatmak veya yeni bir hat açmak konularında karar verebilmesi için gereken bilgileri maliyet muhasebesi hızla sağlamalıdır. Rekabet koşullarının ağırlaşması işletmeleri çeşitli seçenekler arasında en kısa zamanda seçim yaparak en isabetli, hiç olmazsa en az hatalı kararları almaya zorlamaktadır. Karayolu yük taşıma işletmesi yöneticileri normal fiyatın

oldukça altında bir fiyattan bir teklifi kabul veya reddetme kararını vermekle her zaman karşı karşıyadır. İşte böyle bir durumda da yerinde bir karar alabilmek, ancak maliyet muhasebesinden zamanında yeterli ve sağlıklı bilgi elde edebilmekle mümkün olur.

III. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİ İÇİN MALİYET SİSTEMLERİ KARŞILAŞTIRMASI

Maliyet muhasebesi olarak düzenlenecek hesap ve kayıt sisteminin şekli ve kapsamı özellikle şu dört faktöre bağlıdır.

- İşletmenin teknik yapısı
- İşletmenin üretim politikası,
- İşletmenin büyüklüğü,
- Yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgiler.

Yukarıda saydığımız faktörler gözönünde bulundurularak birbirinden farklı maliyet muhasebesi sistemleri kurulabilir. Bu sistemler birkaç ölçüte göre şöyle sınıflandırılabilir.

Hesapların yapıldığı zamana göre ayırım; “ön maliyet” ve “kesin maliyet” ayırımıdır. İlk defa alınacak bir taşıma siparişi için bir fiyat önerisi verebilmek veya bir maliyet kestiriminde bulunmak için taşıma hizmetinden önce ön maliyet hesaplanması isabetli olacaktır. Hizmet fiili olarak bittikten sonra maliyet hesaplanıyorsa gerçekleşen veya kesin maliyet tercih edilmiş demektir.

Kullanılan rakamların fiili veya tahmini olmasına göre ayırım; fiili olmayan rakamlara dayanan maliyet, tahmini veya standart maliyettir. Geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve ileride olası gelişmelere göre

istatistiki bazı hesaplara dayanarak önceden saptanmış maliyetlere tahmini maliyet denir. Standart maliyet ise bilimsel ve teknik esaslara dayanılarak hesaplanan ve belirli koşullar altında olması istenen maliyetlere denir. Fiili maliyet ise fiilen oluşan maliyetleri temel alarak hesaplayan sistemdir. Yukardaki ayırımdan farkı, ara sıra belli bir amaç için değil, sürekli maliyet hesaplarırken bu ayırımdan birini temel almak gerekir. Planlama ve kontrolün sağlanması için fiili olmayan rakamlara dayanan maliyet sistemi tercih edilmelidir.

Maliyet hesabında maliyetlerin tümünü veya bir kısmını temel almaya göre ayırım; tam ve kısmi maliyet sistemleridir. Karayolu taşıma işletmelerinde maliyetlerin büyük bir kısmının değişken olması kısmi maliyet sisteminin benimsenmesine neden olmuştur. Tam maliyet sistemi içeriğine ve değişkenlik derecesine bakmaksızın tüm maliyetleri birim maliyete yükler. Kısmi maliyet sisteminde ise değişken maliyetlerin yüklenmesini sabit maliyetlerin dönemin kâr ve zarar hesabına devrini öngörür⁷⁷.

Birim maliyetlerin hesaplanma şekline göre yapılan ayırım, safha ve sipariş maliyet ayırımıdır. Safha maliyet sisteminde maliyet unsurları üretimin gerektirdiği her teknik safhada ayrı ayrı hesaplanır. Belirli zaman süreleri sonunda her teknik safhanın maliyetleri toplanır üretim birim sayısına bölünerek birim maliyet bulunur. Sipariş maliyet sisteminde belli bir zaman süresine bakılmaksızın her bir üretim partisi için ayrı ayrı hesaplanır. Taşımacılık sektöründe her bir araç seferi ayrı bir sipariş gibi yürütülür. Dolayısıyla ihtiyaçlara cevap verecek olan sipariş maliyeti sistemi uygulanmalıdır.

Bundan sonraki kısımda maliyet muhasebesinin sorunlarında, maliyet muhasebesinin kuruluş aşamaları, nasıl işlediği yer alacaktır.

77 Daha geniş bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Maliyet ...*, a.g.k., s.176-210.

IV. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN BAŞLICA SORUNLARI

Sistem olarak hangi maliyet sistemi olursa olsun hepsinde bazı ortak sorunlar ve izlenmesi gereken ortak bir yol vardır. Bu sorunları şu başlıklar altında toplayabiliriz⁷⁸.

- Maliyetlerin tür olarak saptanması (Maliyet türleriyle ilgili sorunlar)
- Maliyetlerin yapıldıkları veya ilgili oldukları yerlere dağıtımı (Maliyet merkezleriyle ilgili sorunlar),
- Maliyetlerin hizmet birimlerine yüklenmesi (Maliyet Taşıyıcılarıyla ilgili sorunlar),

1. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA MALİYETLERİN TÜR OLARAK SAPTANMASI

Maliyet türleri maliyet muhasebesinden beklenen amaçlar doğrultusunda sınıflamaya tabi tutulur. Bu sınıflama maliyetlerin hızlı, kolay ve sağlıklı bir biçimde hesaplanmasına, etkili bir kontrole olanak vermesine, planlama ve karar verme bakımından yönetimin gereksinmelerine cevap vermelidir. Yapılacak sınıflama maliyetlerin birbirinden kesinlikle ayrılabilmesine uygulamada kolaylıkla saptanabilmesine ve hizmet birimlerine kolaylıkla yüklenebilmesine olanak vermelidir. Sınıflama aynı zamanda maliyet yapısını ve bu yapıda ortaya çıkacak değişiklikleri en iyi biçimde yansıtmalıdır.

78 BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.28.

Maliyetler birkaç ölçüte göre sınıflandırılabilir. Maliyetlerin cinslerine göre sınıflama yapılacağı gibi ulaştırma işletmelerinin finansal tablolarında görülen maliyetler fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilir. Bunlar aracın hareket maliyeti, terminal ve istasyon maliyeti, pazarlama (trafik işleri) maliyeti, sermaye maliyeti, bakım-idame ve onarım maliyeti, genel yönetim maliyeti şeklinde sınıflandırılabilir. Bu sınıflama hizmet üretim maliyeti ile bunun dışında kalan maliyetlerin kolayca ayrılabilmesini mümkün kılar ve dolayısıyla gelir analizlerinde kolaylık sağlar⁷⁹.

Taşıma maliyetleri için önemli bir ayırım maliyetlerinin faaliyet hacmi karşısındaki davranışa göre sabit-değişken maliyet ayırımıdır. Toplam maliyet, hizmet üretim miktarına paralel olarak değişiyorsa değişken maliyet, hizmet üretim miktarındaki büyük değişmelere karşın belirli bir zaman süresi içinde toplam olarak değişmeden kalıyorsa sabit kabul edilir⁸⁰. Karayolu taşıma işletmelerinde sabit maliyetler aracın kullanımıyla ilgili olmayıp zamana bağlı olan maliyetlerdir. Bunlara örnek olarak sermaye maliyetleri, trafik sigorta primleri, motorlu taşıtlar vergisi, park garaj ücretleri, şoför taban ücretleri, reklam giderlerini sayabiliriz. Maliyet kısa dönemde sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır. Fakat dönem uzadıkça sabit kabul edilebilecek maliyetler azalır. Uzun dönemde bütün maliyetler değişkendir. Değişken maliyetler sefer süresi, taşıma hacmi veya katedilen kilometre ile orantılı olarak değişiklik gösterecektir. Karayolu taşımacılığında kilometreye bağlı değişken maliyetler, yakıt, motor yağı, yağlama yağı, lastikler, bakım onarımda gövde bakımı, frenlerin bakımı, güç-bağlantı mekanizmasının bakımı gibi maliyetlerdir. Sabit-değişken maliyet ayırımı fiyatlama ve atıl kapasiteyi değerlendirme gibi yönetim kararları ve maliyetleme süreci için önemini gösterecektir.

79 ORHON, a.g.k., s.60.

80 ÜSTÜN, *Maliyet...*, a.g.k., s.55.

Maliyetlerin üretilen hizmetle doğrudan doğruya mı dolaylı bir ilişki içerisinde mi olduğu direkt-endirekt maliyet ayırımını ortaya çıkartır. Her bir araç seferi için ne kadar harcadıkları doğrudan doğruya hesaplanabilen ve hizmet üretim birimiyle ilişkisi kesin olarak saptanabilen maliyetlere direkt maliyet denilmektedir. Endirekt maliyetler, direkt maliyet dışında kalan maliyetlerin dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılan hizmet üretim maliyetleridir. Endirekt maliyetleri nitelikleri bakımından iki gruba ayırma olanağı vardır⁸¹.

- Yapıldıkları yer bakımından dolaylı sayılan maliyetler,
- Nitelikleri veya kavranmalarındaki teknik güçlükler nedeniyle dolaylı sayılan maliyetler.

Maliyetler hizmet imalatının fiilen yapıldığı araç seferi esnasında veya maliyet dönemlerinde ortaya çıkabileceği gibi, hizmet imalat faaliyeti olmayan bazı kısımlarda da yapılabilir. Örneğin bakım-onarım maliyetleri vb.

Şoför taban ücretleri ise hizmet imalat faaliyetleri ile yakından ilgili olmalarına karşın nitelikleri bakımından araç sefer maliyetine doğrudan doğruya yüklenemez. Bazı dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılır.

Yönetim, denetleme, büro hizmetleri gibi işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi için yapılan zorunlu giderler ise “Genel Yönetim Giderleri” grubunda izlenecektir. Dağıtımları yine bazı anahtarlara göre yapılacaktır.

Karayolu yük taşımacılığında oluşan maliyetlerini dağıtıma tabi tutulma ve hesaplamada sağladığı kolaylık bakımından direkt-endirekt ayırma tabi tutacağız. Ayrıca maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve kontrol edilmesi açısından araç işletme giderleri ile işletmenin yönetim

81 BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.50.

giderleri arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Böylece karayolu yük taşımacılığında maliyetler üç gruba ayrılır.

- Direkt araç sefer maliyetleri,
- Endirekt araç sefer maliyetleri,
- Genel yönetim giderleri.

Bu üç grup içinde yer alan maliyet türlerini ayrıntılı bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

A. DİREKT ARAÇ SEFER MALİYETLERİ

Karayolu yük taşıma işletmelerinde direkt araç sefer maliyetleri aracın çalışmaya başlamasıyla ortaya çıkan ve aracın işletilmesiyle, taşıma hizmetlerinin görülmesiyle, doğrudan ilişkili olan maliyetlerdir. Bu nedenle doğrudan doğruya yüklenirler. Dağıtımına gerek yoktur.

Bu maliyetler şunlardır;

a. Akaryakıt Maliyetleri

Taşıma hizmetlerini yerine getiren araçların enerji kaynağıdır. Genelde karayolu yük taşımalarında akaryakıt olarak motorin kullanılmaktadır. Sefer maliyetlerinin en önemli kalemidir. Araçların katettiği yol uzunluğu ile doğru orantılı olarak artarlar. Kilometre başına düşen akaryakıt maliyetleri sabittir. Aracın yaşına göre değişiklik gösterebileceği gibi ortalama 100 kilometrede 45 litre motorin tüketimi piyasada benimsenen orandır.

Yol güzergahlarında petrol istasyonlarından alınan akaryakıt belgelendirilmelidir. Bu faturalar muhasebe kayıtları için kaynak teşkil etmektedir.

Eğer işletmeye ait stok tanklarından yakıt ikmali yapılıyorsa pompalara mutlaka sayaç takılmalı ve araç başına yakıt tüketimi izlenmeli ve kontrol edilmelidir.

Tüketilen akaryakıt ile katedilen kilometre birlikte incelenmeli ve kontrol edilmelidir; önceden belirlenmiş standartlardan sapmalar bulunmalı ve nedenleri (araç motorlarının gerektiği gibi çalışmaması, aşırı hız, duruşların sayısı, sürücünün mahareti vb.) araştırılarak giderilmeye çalışılmalıdır. Sefer uzunluğu ve katedilen kilometre trafik kanununa göre takılması zorunlu olan takametre cihazı sayesinde aracın çalışma saatleri, seyir hızı hareket ve durma saatleriyle birlikte belirlemek mümkündür.

Kilometre başına akaryakıt tüketimi toplam tüketimin katedilen kilometreye bölünmesiyle bulunur. Bunun akaryakıt birim fiyatıyla çarpımı akaryakıt maliyetini verir.

Akaryakıt sefer maliyeti ise, sefer boyunca akaryakıt miktarı, akaryakıtın birim fiyatı ve aracın katettiği kilometreye ait verilerden elde edilecektir.

b. Yağ Maliyetleri

Yağlar aracın motorunda, dişli kutusunda ve arka aksında kullanılan madeni yağlardır. Araçların teknik talimatnamesine göre, normal olarak yağ değiştirme zamanlarında dişli kutusu ve aks kutusuna konan yağlar, miktar olarak fazla olmamalarına karşın yine de ihmal edilmeyecek bir maliyet kalemini oluşturur⁸².

82 Hüseyin KOVANCI, *Karayolu Yük Taşıma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Kontrolü*, Doktora Tezi, Eskişehir, 1989, s.62.

Yağlama maliyetleri içinde motor yağları en büyük oranı oluşturur. Daha sık değiştirilmesi gerekir.

Yağ tüketimi katedilen kilometre ile doğru orantılı olarak artar. Hız yalnızca yakıt ve yağ tüketimi değil, bütün maliyet kalemlerini etkileyen en önemli unsurlardandır. Bunun yanında yolun yapısı, eğimi ve viraj durumu da hızı ve kalkış sayısını etkilemektedir, bu yüzden yağ ve yakıt tüketimini etkiler.

Maliyetlerin doğru olarak tespit edilmesi ve kontrolün sağlanması için yağ giderlerindeki doğru olarak belirlenmesi ve belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu da servis istasyonlarından alınan faturalarla sağlanacaktır.

Yağın değiştirilmesiyle birlikte değiştirilen yağ filtreleri ve kış aylarında takılan antifriz bir tür yağlama kabul edileceğinden bunları yağ maliyetine katmak mümkündür.

Bir görüşe göre yağ maliyetleri bakım-onarım maliyetleri arasında yer almalıdır. Bu durumda endirekt maliyetlerde yer alacaklardır. Önemli olan sonuçta bunların maliyete doğru olarak yüklenmesidir.

c. Lastik Maliyetleri

Lastik maliyetleri üç şekilde ortaya çıkabilir. Yırtılma ve delinmeler, jant kusurları ve lastik aşınması. Yırtılma ve delinmeler yabancı cisimler veya sürtünme nedeniyle olabilir. Jant kusurları lastik kalitesinden ve lastiklerdeki hava basıncının yeterli düzeyde olmamasından ve normalin üzerinde yüklenme halinde tekerleklerle düşen ağırlıktan kaynaklanabilir. Lastikler yolla temasları sırasında

sürtünmeden ısınır. Bu ısı lastiklerin yapısını bozar, yolların yapısı (yokuşlu ve virajlı yollar) da sürtünmeyi arttırabilir⁸³.

Karayolu yük taşımacılığında araç sefer maliyetleri ile katedilen kilometre süresince kullanılan lastik giderleri payı arasında direkt ilişki mevcuttur. Ancak bir aracın seferi sırasında birden fazla lastik ekonomik ömrünü doldurabileceği gibi, hiç lastik değiştirilmeden o seferin tamamlanması ve kullanılan bu lastiklerin daha birçok seferde kullanılması mümkündür. Bu nedenle lastik maliyetlerinin kilometre cinsinden saptanan standart maliyetlerle, sefer maliyetlerine eklenmesi, sefer maliyetinin hesaplanmasında daha doğru bir sonuç verecektir. Kilometre başına lastik maliyeti ise, arabaya takılan toplam lastik sayısına göre maliyet bedelleri bulunur ve ekonomik olarak katedeceği kilometreye bölünmek suretiyle kilometre başına toplam lastik maliyeti hesaplanacaktır. Bu arada yedek lastik kullanılması halinde yedek lastiğin maliyeti de daha önce toplam katedilen kilometre sayısına bölünerek kilometre başına fiili lastik maliyeti bulunmuş olacak ve araç seferleriyle çarpılarak standartlarla fark saptanmalıdır.

Fazla yüklenen lastik maliyeti sefer maliyetinden düşürülecek şekilde muhasebeleştirilir.

d. Taşıma Komisyonları

Araçların varış yerlerinde işletmeye ait büro veya temsilci olmaması halinde yük bulma, sözleşme yapma, yükleme, boşaltma vb. işlemlerin yerine getirmek için taşıma acentalarından⁸⁴ yararlanır. Bunun

83 ORHON, a.g.k., s.208.

84 Taşıma Acentası: Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem gibi bağımlı bir sıfatı olmaksızın bir mukaveleye dayanılarak belirli bir yer veya bölge içinde daimi bir suretle bir taşımacı adına bilet veya taşıma senedi düzenleyen kimseye acente denir.

karşılığında taşıma ücretinin belli bir yüzdesi komisyon ödenir. Bu komisyonlar ilgili sefer maliyetleriyle direkt olarak ilgilendirilir.

e. Otoyol-Otoban ve Köprü Geçiş Ücretleri

Karayollarındaki fiziki yetersizliğin giderilmesi amacıyla büyük şehir girişlerinde bölünmüş yol yapımlarına 1993'ten sonraları hız verilmiştir. Tahsis edilmiş bütçe kaynaklarının yetmemesi, bütçe dışı yeni kaynak bulunmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle paralı otoyollar yapma politikası uygulanmaya başlamıştır⁸⁵.

Araç çeşitlerine göre tarifeye uygun makbuz karşılığında ücret alınmaktadır. Seferle direkt ilgili olan bu geçiş ücretleri doğrudan sefer maliyetlerine yüklenmelidir.

f. RO-RO Gemisi ve Feribot Ücretleri

Bazen zorunlu bazen de daha ekonomik olmasından dolayı araçlar gemi ve feribotlara bindirilerek varış noktalarına ulaştırılır. Bunun karşılığında araçların özellikleri ve mesafeye göre ücret alınır. Bu ücret ilgili taşımanın direkt sefer maliyetine yüklenmelidir.

g. Otopark ve Garaj Ücretleri

Uzun süreli seferlerde sürücülerin dinlenmek, geceyi geçirmek, taşıtlarını park etmek ve teknik ihtiyaçlarını karşılamak için yapılmış tesislere⁸⁶ ödenen ücretler ilgili seferlerin direkt maliyetine eklenir.

85 D.P.T., *Karayolu ...*, s.4.

86 12.Ekim.1983 tarih 18189 sayılı Resmi Gazete'nin Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıyan Araçların Seyir, Konaklama, Denetleme, Uygulama, Güvenlik İşlemlerine Ait Yönetmelikte bu tesislerde bulunması gereken özellikler yer almaktadır.

h. Yükleme-Boşaltma ve Tasnif Ücretleri

Yükleme boşaltma ve tasnif işlemlerini anlaşmalı olarak yapıp karşılığında ücret ödeniyorsa bunlar da direkt sefer maliyetlerine yüklenecektir⁸⁷.

1. Seferle İlgili Direkt Şoför Ücretleri

İş kanununa göre; “Genel olarak ücret, bir kimseye iş karşılığında ödenen meblağı içerir”⁸⁸.

Ücret işverene tabi ve belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen, para ve mal ile sağlanan ve para ile ifade edilen menfaatlerdir⁸⁹.

Şoförlere aylık olarak ödenen sabit tutardaki ücretler direkt sefer maliyeti değil, endirekt sefer maliyetidir.

Genellikle, sefer süresince işletme adına belirli bazı harcamaları karşılamak üzere bir miktar avans verilir. Sefer dönüşünde bu harcamalar tespit edilerek şoförle doğrudan ilgili olan bu giderler, sefer dönüşünde doğrudan sefer maliyetlerine yüklenmelidir.

Şoförlerin esas ücretleri dışında ödenen tehlike verimlilik primleri, römork takma primleri, yükle geri dönüş primleri, harcırahlar, fazla çalışma ücretleridir.

87 T.T.K.'da karada taşıma sözleşmeleri md 762/815'de düzenlenmiştir. Taşıma işlemlerinin programlanması konusunda bilgi için bkz. Birol TENKEKİOĞLU, Pazarlamada Fiziksel Dağıtım ve Türkiye'de Uygulama, Eskişehir, İ.T.İ.Akademisi Ya.No: 128/78, Eskişehir, 1974, s.17.

88 1475 Sayılı İş Kanunu, 1927 sayılı yasayla değişik şekli Md.26.

89 G.V.K. Md.61.

Tehlikeli (yamııcı, patlayıcı vb.) zor taşınan (cam, mermer vb.) yükleri nakleden şoförlere belirli bir prim ödenir, bunlar tehlike primleridir.

Verimlilik primlerinde amaç, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak için mali teşvik yoluyla, çalışanların daha fazla güdülenmesini sağlamaktır⁹⁰.

Katedilen kilometre başına veya aracın kapasitesini tam kullanmak amacıyla ton başına, sefer sayısı başına, erken dönüş ve yükle geri dönüş için ödenen primlerdir.

Römork takılan araçlardan bir kat daha fazla yük taşıma imkanı doğar, bu da aracın kullanımında sürücüye bazı zorlukları getirir. Bu araçların şoförlerine ödenen bu prim yine direkt sefer maliyetleridir.

Aracın gerek yurt içi ve gerekse yurt dışına gönderilmesi halinde ödenen harcırahlar (yolluklar) doğrudan araç sefer maliyetine yüklenirler.

Fazla çalışma zammı sefer sırasında zorunlu hallerde yaptırılan çalışmalar için ödenen ek ücretlerdir. Genellikle uygulanan fazla çalışma zamları normal çalışma ücretinin %50'si kadardır. Fazla çalışmanın koşulları iş kanununda sıralanmıştır⁹¹. Direksiyon başında aralıklı veya aralıksız bulunma saat hadleri trafik kanununda ayrıca düzenlenmiştir ve takometre ile kontrol edilebilmektedir.

Yukarıda saydığımız ücretlerin toplamı oluştukları seferle ilgili direkt sefer maliyetlerine yüklenecektir. Ancak bu ödemeleri uzun dönemde inceleyip standart ücretlerin oluşturulması ücretlerle ilgili yönetsel kararların alınmasında, analiz rapor ve yorumlama açısından daha yararlı olacaktır.

90 ÜSTÜN, *Maliyet...*, a.g.k., s.325.

91 İş Kanunu Md. 35.

b. Araçların Trafik Sigorta Primleri

Araçların sigortaları zorunlu ve ihtiyari olmak üzere iki türdür. Karayolları Trafik Kanunu'nun zorunlu mali mesuliyet sigortasına göre motorlu taşıt, müteharrik makina veya lastik tekerlekli traktör sahipleri bunların kullanılmasından, üçüncü şahıslar aleyhine doğacak zararları temin etmek üzere "mali mesuliyet sigortası" akdine mecburdurlar⁹³. Aynı kanunun 50.maddesine göre hukuki sorumluluk araç sahibine yüklenmiştir.

İhtiyari sigortalar Kasko ve yüksek hadli ihtiyari mali mesuliyet sigortasıdır.

Kasko sigortası Tam Kasko, araçların yanması veya kaza sonucu meydana gelen hasarları karşılar. Kısmi Kasko yanma ve çalınma hasarlarını karşılar. Bu başlıkta yer alacak sigorta giderleri Trafik ve Kasko Sigortasıdır. Sigorta primleri çok sayıda araç çalıştırılması halinde filo esasına göre yıllık olarak da ödenecektir. Böyle bir durumda her bir araca isabet eden yıllık miktar sigorta şirketinden hesaplatılabilir.

c. Araç Amortismanları

Amortisman, duran varlıkların kullanılması, teknik gelişmeler, kazalar ve kötü çalışmalar sonucu ortaya çıkan eskime, aşınma ve demode olma şeklindeki değer azalışlarıdır. Maliyet anlamında amortisman kullanılan sabit değerlerinin kullanılmasında veya diğer nedenlerden meydana gelen değer kayıplarının maliyete geçirilmesi işlemidir.

⁹³ Karayolları Trafik Kanunu, Md. 51.

Amortisman tutarının hesaplanmasında Vergi Usul Kanunu'nda dört yöntem benimsenmiştir⁹⁴.

- Normal (Direkt) Amortisman Yöntemi, %20'yi geçmemek kaydıyla düz oranlı (heryıl eşit) serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden ayrılır⁹⁵.

- Azalan Bakiyeler Yöntemi; oran %40⁹⁶ geçmemek üzere normal amortisman oranınının 2 katıdır. İşletmelere yaptıkları yatırımları çabucak amorti edebilmek tanınan mali bir olanaktır. İlk yıllar fazla ve giderek azalan miktarda ayrılırlar.

Normal usulde amortisman ayrıldıktan sonra azalan bakiyeler usulüne dönülmez fakat tersi mümkündür⁹⁷.

- Fevkalade Amortisman Yöntemi; Maliye ve Gümrük Bakanlığınca her işletme için işin özelliğine göre tespit edilen "fevkalade, ekonomik ve teknik amortisman oranı" uygulanır.

- Madenlerde Amortisman Yöntemi; Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Sanayi Bakanlığı tarafından tespit edilecek oranlar üzerinden yok edilirler⁹⁸.

Kıst Amortisman Uygulaması⁹⁹ A.T.İ.K.'in aktife girdiği ilk hesap döneminde, aktife girdiği tarihten sonra kalan dönem sonuna kadar olan

94 V.U.K. Mad.313; Daha geniş bilgi için bkz. ÇETİNER, a.g.k., s.89, CEMALCILAR, a.g.k., s.140.

95 V.U.K. Md. 315. 4008 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle 1.1.1995 tarihinden itibaren alınacak A.T.İ.K.'e uygulanacak orandır. Bu tarihten önce aktife giren A.T.İ.K.'ler aktife alındıkları yılda yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılacaktır. 7.12.1994 tarih ve 22134 sayılı R.G. s.22.

96 V.U.K. Mükerrer Md. 315/2.

97 V.U.K. Mükerrer Md. 320.

98 V.U.K. Md. 316.

99 V.U.K Md. 320'ye eklenen fıkra 7.12.1994 tarih ve 22134 sayılı R.G., s.23.

süre dikkate alınarak amortisman ayrılmasıdır. Bu uygulamada A.T.İ.K.'lerin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman

$$\text{tutarı} = \frac{\text{Yıllık Amortisman}}{12} \times \text{kalan ay sayısı}$$

formülüne göre hesaplanacaktır.

Bu uygulama 6.7.1994 tarihinden itibaren geçerlidir. Kıymetin aktife girdiği ay kesri tam sayılacaktır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısım ise son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

Maliyet hesapları için önemli olan, üretime katılan sabit varlıkların maliyetlerinin, bu varlıklar üretiminde kullanıldıkları süreci ve kullanıldıkları oranda maliyetlere yüklenmesidir. "Azalan bakiyeli" amortisman yöntemi, işletmelere yaptıkları yatırımları çabucak amorti edebilmeleri için tanınan mali bir olanaktır. Bu yöntemle göre ayrılan amortismanların ilgili sabit varlıkların üretimde sağladıkları teknik hizmetle bir ilgisi yoktur. Bu hizmet o tesislerin kullandıkları sürece değişmeyeceğinden ve bir yandan maliyet karşılaştırmalarını kolaylaştırabilmek amacıyla maliyet hesapları için eşit taksitli normal amortisman yönteminin uygulanması daha uygundur.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılan hallerde, normal amortismanla tekabül edenin dışındaki amortisman kısmının, genel imal ya da genel yönetim gideri olarak maliyetlerle ilgilendirilmeyip doğrudan zarar yazılması gerekir. Çünkü bu kısım, taşıma aracındaki gerçek bir yıpranma ile ilgili değildir.

Karayolu taşımacılığında işletmenin filosu değişik yaş ve tür araçlardan oluşuyorsa her bir araca ait amortismanın ayrı ayrı izlenmesi

gerekecektir. Aracın amortisman giderleri yıl sonunda tahakkuk ettirilir. Sefer maliyetlerine yüklenecek kısmi yıllık amortisman tutarı/365 gün sayısına bölünerek bulunan günlük amortisman payı sefer gün sayısı ile çarpılır.

d. Araçlar Üzerinde Yapılan Ekleme ve Geliştirme Maliyetleri

Normal bakım ve onarım giderleri, maliyetleri oluşturan giderlerdir. Vergi Usul Kanunumuz, normal bakım ve onarım ve temizleme giderleri dışında, sabit kıymetleri genişletmek ve ekonomik değerini sürekli olarak arttırmak amacıyla yapılan harcamaların sabit kıymetlerin maliyet bedellerine ekleneceğini hükme bağlamıştır¹⁰⁰.

Araçların daha rasyonel kullanılmasını sağlayacak olan ve aracın iktisadi değerini arttıran ekleme genişletme veya iyileştirme ve geliştirme olarak adlandırabileceğimiz motora turbo düzeni taktırma, çabuk ve kolay boşaltmalar için kasaya hidrolik lift veya vinç taktırma, araç kabinlerini yataklı kabin şeklinde tadil etme vb. gibi harcamalardır.

Aracın iktisadi değerini artıracak büyük onarım giderleri yapılan onarımdan yararlanma süresi dikkate alınarak bu süre içerisinde amortisman tabi tutulur. Yapılan onarım gideri yararlanma süresine bölünerek yıllık onarım gideri bulunur. 365 güne bölününce günlük onarım gideri ve bu da sefer gün sayısı ile çarpılınca sefer maliyetlerine yüklenmesi gereken onarım payı gideri bulunur.

e. Şoför Taban Ücretleri ve Yedek Şoförlere Ödenen Ücretler

Şoförlere ödenen esas ücretleri ve sigorta primleri iş veren payları toplamıdır. Şoförlerin sefer dönüşü dinlenme haklarından veya işbaşı

100 V.U.K., Madde 272.

yapamama durumlarında seferlerin aksamaması için genellikle bürolarda yedek şoför bulundurmak durumundadırlar.

Ödenen toplam yıllık ücretler yıllık sefer gün sayısına bölünerek sefer gününe yüklenecek şoför ücret payları bulunur.

f. Bakım-Onarım Maliyetleri

Bakım işi, aracın normal çalışmasını sağlamak için sürekli olarak yapılan bir niteliğe sahiptir ve yıl süresince bu giderler oluşur. Bunun yanında bozulma ve onarım gibi bazı bakım işleri belirli bir zaman süresi geçtikçe oluşmaz ve çoğu kez fazla miktarda bir giderin yapılmasını zorunlu kılar¹⁰¹.

Aracın normal yıpranmaları dışında büyük tamiratları gerektirecek nedenlerin en önemlileri şunlar olabilir. Aracın ömründen daha kısa dayanma süreli bazı parçaların bulunması, kötü kullanılma, aşırı hız ve kazalar, asfalt yollar yerine stabilize ve toprak yollarda çalışması, yol yüzeyinin inişli çıkışlı olması da araçlarda yıpranmalara, bakım ve onarım giderlerinin artmasına sebep olacaktır.

Kazalar sigorta hasarları ve tazminini ilgilendirdiğinden bakım onarım kapsamı dışında kalacaktır.

Araçlar üzerinde yapılan onarım aracın ömrünü uzatıyor ise (örneğin motorunun değiştirilmesi vb.) bunlar aktifleştirilir ve amortismanına tabi tutulur¹⁰².

Yapılan onarım aracın varolan değerini veya kapasitesinin sürekliliğini sağlamak için katlanılan tamir maliyetleri aktifleştirilmez.

101 ÜSTÜN, *Maliyet...*, a.g.k., s.358.

102 Araçlar Üzerinde Yapılan Ekleme ve Geliştirme Maliyetleri başlığı altında, bu çalışmada ele alınmıştır.

Buna göre bakım ve onarım giderleri bir aracın normal çalışmasını sağlamak için yapılması gerekli her türlü periyodik bakım ayarları kısa ve uzun ömürlü parça değişimleri ve büyük onarım giderlerini kapsamaktadır¹⁰³.

Bakım ve onarım giderleri şu unsurlardan oluşur.

- Malzeme ve yedek parça giderleri,
- Bakım ve onarım işçilik giderleri.

Bakım ve onarım faaliyetleri işletmeden bağımsız bir atölyede yaptırıldığında, bunlar fatura ile belgelendirilecek, tamirhanenin yaptığı hizmet bakım-onarım işçilik maliyetine yedek parça kullanılmışsa bakım-onarım malzeme ve yedek parça hesaplarında izlenmeli ve iç kontrol açısından yöneticiler bunların doğruluğunu kontrol etmelidirler.

Bakım ve onarım faaliyetlerinin işletmeye ait atölyelerinde yapılması halinde malzeme ve yedek parçalar stok kayıt sistemiyle takip edilmeli, ihtiyacı olan araçlar bunu istek fişiyle bildirmeli ve bu fişler yardımıyla her bir araç için bakım ve onarım gideri yedek parça ve malzeme kullanım kartları üzerinde izlenmeli ve kontrol edilmelidir.

Bakım ve onarım işlemini kendi atölyelerinde yapmak için teknik elemana ihtiyaç vardır. Bunlara ödenen brüt ücret, S.S.K. işveren payı, sosyal yardım ve primler bakım onarım, işçilik giderlerini oluşturur. İşçi çalışma kartları yardımıyla her araç üzerinde geçen işçilik saati belirlenir.

Her bir araç için tutulan bakım onarım kartları sayesinde araçların çalışmadıkları süreleri, tamir-bakım harcamalarının ne oranda olduğunu

103 KOVANCI, a.g.k., s.88.

malzeme ve yedek parça gideri büyüklüğünü, teminindeki zorlukları kayıtlar ve muhasebe sistem belgelerinden elde edebileceklerdir.

İşletme yönetimi de hangi araçların değiştirilmesi gerektiğini ve yeni alınacak araçların seçiminin yapılması gibi özel yatırım kararlarını bu sonuçlara göre alacaklardır.

Kısa bir süre içinde oluşan maliyetlerin seferlere yüklenmesi yanlış sonuçlara götürür. Bu yüzden yıllık bakım-onarım maliyetlerinin katedilen kilometreye bölünmesiyle kilometre başına bakım-onarım maliyeti bulunarak ilgili seferin gün sayısı ile çarpılırsa, seferin bakım-onarım maliyet payı bulunmuş olur.

C. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Üretilen hizmetle doğrudan ilişkisi olmayan ancak işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için vazgeçemediği giderlerdir.

Bu giderler P.T.T. giderleri, elektrik, su, binaların, büroların kiralaları, sigorta giderleri, vergileri, bakım-onarım giderleri, amortismanları, büro ve garajlarda çalışan personel maaş ve sigorta işveren payları, tazminatlar, sosya yardımlar, kırtasiye ve büro giderleri, faiz ve komisyon giderleri, aidatlar, reklam ve temsil giderleri, denetleme ve danışma giderleridir.

2. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA MALİYET MERKEZLERİ

Maliyet türleri sınıflandırıldıktan sonra taşıma hizmetinin birim maliyetini hesaplayabilmek için öncelikle maliyet merkezleri ayrımının

ve maliyet türlerinin bu merkezlere dağıtılması gerekmektedir. Maliyet merkezi (yeri) maliyetlerin katlandığı ve/veya yüklendiği hesap birimleridir. Maliyet merkezinin başlıca üç işlevi vardır¹⁰⁴.

- Maliyetleri bünyesinde toplamak ve bunlardan mamüllere yüklenecek maliyet payının saptanmasına olanak vermek.

- Maliyetlerin ortaya çıktıkları veya dağıtıldıkları yerler bakımından kontrolünü kolaylaştırmak.

- Maliyetlerle maliyet merkezleri itibariyle planlanmasına olanak vermek.

Maliyet merkezleriyle ilgili sorunlar Maliyet Merkezleri Ayırımı ve Maliyet Türlerinin Maliyet Merkezlerine Dağıtım başlıkları altında incelenecektir.

A. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA MALİYET MERKEZLERİ AYIRIMI

Karayolu yük taşıma işletmelerinde üretim faaliyeti ulaştırma hizmeti, fiziki olarak üretimin yapıldığı yer ise taşıma aracıdır. Ancak yönetim için belli bir aracın neden olduğu maliyetler mi önemlidir, yoksa belli hatların maliyeti mi önemlidir. Hatların maliyeti önemli ise araçların hangi hatlarda ne kadar maliyete katlandıklarını hesaplamak mümkündür. Ancak karayolu yük taşıma işletmeleri için sefer maliyetleri daha önemlidir. Çünkü taşıma faaliyetleri doğa koşullarından çok etkilenmektedir. Aynı aracın aynı hattaki çeşitli seferlerinin maliyetlerini büyük ölçüde değiştirebilecektir. Diğer nedeni ise seferle ilgili maliyetleri yönetim kararlarında etkileyebilmesidir. Bu nedenle araç seferleri maliyet merkezi olarak kabul edilmelidir¹⁰⁵.

104 BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.189.

105 ORHON, a.g.k., s.216.

a. Sefer Maliyetleri

Seferler esnasında ortaya çıkan direkt, endirekt taşıma maliyetleri ve genel yönetim giderleri ilgili sefer maliyetlerine çeşitli anahtarlar kullanılarak yüklenecektir. Buralardan aldığı payların toplamı o seferin maliyetini verir.

Maliyetlerin ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi için şoförlerin bu maliyetle ilgili seferde satın alınan akaryakıt, yağ, lastik ve diğer harcamalar ile yük taşıma hasılatını ayrıntılı gösteren formların doldurulması gerekmektedir. Böyle bir formda belli bir sefere ait sağlanan kâr veya zarar da belirlenmiş olacaktır.

b. Hat Maliyetleri

Yönetim için sefer maliyetleri yanında hatların maliyetleri önemliyse araçların hangi hatlarda ne kadar maliyete katlandıklarından hat maliyetlerini çıkarmak mümkündür. Bir hattın taşıma maliyeti o hatta çalışan araçların; maliyeti hesaplanan dönem içerisinde yaptıkları seferlerin maliyetleri toplanarak hesaplanır. Bulunan sonuç ise karar ve kontrol işlemlerinde kullanılmayacak kadar genel ve ortalamadır. Hat maliyetleri tek başına ölçü olamadığından analiz ve yorumlar için yıllık ton/km başına gelir, yıllık ton/km başına gider, ton başına gelir ve ton başına gider hesaplamalarıyla birlikte gözönünde bulundurulmalıdır.

B. KARAYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA MALİYET TÜRLERİNİN MALİYET MERKEZLERİNE DAĞITIMI

a. Direkt Maliyetlerin Yüklenmesi

Direkt maliyetler hangi seferle ilgili oldukları belli olan ve doğrudan yüklenebilen maliyetlerdir. Bunlar araç itibariyle izlenebilen ve katedilen kilometre ile doğru orantılı olarak artan akaryakıt yağ ve lastik maliyetleri ile taşıma komisyonları, paralı otoyol-otoban geçişleri, köprü geçiş ücretleri, yükleme boşaltma ve tasnif ücretleri ile seferle ilgili direkt şoför ücretleridir.

b. Endirekt Maliyetlerin Dağıtımı

Taşınan yük ve katedilen kilometreye göre değişiklik göstermeyen maliyetlerdir. Endirekt maliyetler çok sayıda seferi ilgilendirdiğinden sefer maliyetlerine yüklemek için dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bu anahtarlar,

i. Sefer Gün Sayısı Anahtarı

Sefer gün sayısı anahtarı, endirekt taşıma maliyetlerinin çoğunun sefer süresiyle ilişkili olduğu düşüncesine dayanır.

Günlük maliyet kavramı özellikle yük taşıma işletmesi için yararlı olabilir. Bulunduğu yüke göre taşıma yapan bu işletmelerin belirli bir sefer başına elde edecekleri gelir bellidir. Sefer gidilecek yerin uzaklığına göre bir ya da birkaç gün sürebilir. Gün-maliyet kavramı, bu seferin ne kadar kâr bırakacağına kolayca hesaplanabilmesi için yararlıdır. Ancak bu kavram çalışma süreleri bakımından kararlı faaliyet gösteren işletmelerde yararlı olur. Faaliyetleri düzenli olmayan işletmelerde sabit maliyetlerden gün başına düşen pay yanıltıcı olacaktır¹⁰⁶.

106 a.g.k., s.249.

Bu anahtara göre, dağıtılacak endirekt taşıma giderleri payının hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanır.

$$\frac{\text{Yıllık Endirekt Taşıma Giderleri (Tahmini)}}{\text{Yıllık Sefer Gün Sayısı (Tahmini)}} = \text{Dağıtım Faktörü}$$

Tahmini olarak dağıtılan giderler fiili giderlerle karşılaştırılması, tahmini sefer gün sayısı ile gerçekleşen sefer gün sayısı arasındaki sapmalarda gözönünde tutularak sefer maliyetleri yeniden hesaplanmalı, maliyet analiz ve kontrolleri yapılmalıdır.

ii. Gayri Safi Hasılat Anahtarı

Gayri safi hasılat anahtarını savunanlar taşıma hasılatının her lirasının endirekt taşıma giderlerini yüklenmesi gerektiğini belirtmektedirler. Gidilen noktalardan boş dönme olasılıklarının olduğu hatlarda o hatların gelir sağlama kapasitelerinin esas alınması daha makul olacaktır¹⁰⁷. Bu anahtara göre her bir araç için aşağıdaki formül kullanılarak ayrı ayrı dağıtım faktörünün hesaplanması gerekmektedir.

$$\frac{\text{Yıllık Endirekt Taşıma Giderleri (Tahmini)}}{\text{Yıllık Gayri Safi Toplam Hasılat (Tahmini)}} = \text{Dağıtım Faktörü}$$

Ancak burdaki giderlerin yönetimin kontrolü alanına girmeyen özellik taşıması ve boş dönüş sırasında sefer maliyetine nasıl yükleneceği konusundaki zorluklar bu anahtarın kullanabilme olanağını kısıtlamaktadır¹⁰⁸.

107 a.g.k., s.249.

108 KOVANCI, a.g.k., s.99.

c. Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı

Bu giderler üretilen hizmete (sefer maliyetlerine) çeşitli anahtarlar kullanılarak yüklenir. Bu anahtarlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

i. Araçlara Eşit Olarak Yüklenmesi

Basit bir dağıtım şeklidir. Ancak filodaki araçların türleri, yapıları, kapasitelerinin aynı olması durumunda doğru bir yükleme olacaktır.

ii. Araçların Yılda Sefer Günü Anahtarı

Her bir aracın yıllık çalışma günleri tesbit edildikten sonra bunlar toplanır, filodaki araçların toplam gün sayısı bulunur.

Yıllık tahmini veya fiili genel yönetim giderleri filodaki araçların toplam gün sayısına bölünmesiyle gün başına genel yönetim giderlerini buluruz.

$$\text{Araçlar Günü Başına G.Y.G.} = \frac{\text{Toplam Genel Yönetim Giderleri}}{\text{Filodaki Araçların Toplam Çalışma Gün Sayısı}}$$

$$\begin{aligned} \text{Araç Başına} \\ \text{Yıllık G.Y.G.} &= \text{Araç Günü Başına G.Y.G.} \times \text{Aracın Yıllık Sefer Gün Sayısı} \end{aligned}$$

iii. Araçların Yük Taşıma Kapasitesi (Tonaj) Anahtarı

Farklı yük taşıma kapasitelerine sahip araçlardan oluşan filolarda genel yönetim giderlerinin araçların tonajlarına göre dağıtımları daha isabetli olacaktır¹⁰⁹.

$$\text{Ton Başına Düşen G.Y.G.} = \frac{\text{Toplam G.Y.G.}}{\text{Toplam Filo Taşıma Tonajı}}$$

109 a.g.k., s.106.

Araç Başına Yıllık Toplam G.Y.G. = Aracın Taşıma Tonajı X Ton Başına Düşen G.Y.G.

Bundan sonra,

$$\text{Gün Sayısına Düşen G.Y.G.} = \frac{\text{Araç Başına Yıllık Toplam G.Y.G.}}{\text{Aracın Tahmini Sefer Gün Sayısı}}$$

İlgili seferin G.Y.G.'den aldığı pay ise sefer gün sayısı ile, gün sayısına düşen G.Y.G.'nin çarpılmasıyla bulunacaktır.

Genel yönetim maliyetlerinin dağıtım anahtarı seçiminde amaç ne denli en gerçekçi olanın seçimi olsa bile keyfilikten kaçınılmaz.

Filonun farklı tonaj araçlardan oluşması halinde genel yönetim giderlerinin araçlara eşit olarak yükleme anahtarı sağlıklı değildir.

Araçların yılda sefer gün sayısı anahtarı ise taşıdıkları yük ağırlığı ve sağlanan gelirle ilişkili değildir. Anahtar seçiminde kural, dağıtılacak maliyetin niteliğine en uygun bunun değişimini en iyi izleyebilecek bir ölçü seçmektir¹¹⁰.

Araçların yükü taşıma kapasiteleri anahtarı sağlanan geliri doğrudan etkileyen bir faktördür. Bu yüzden daha doğru bir kriter olduğu kanısındayız.

3. MALİYETLERİN TAŞIYICILARA YÜKLENMESİ

Genel olarak bir işletmenin yarattığı her değer veya hizmet bir maliyet taşıyıcısı olabilir.

110 BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.196.

Bunlar sanayi işletmesinde birim kilo, ton, metre vs. birimlerle ifade edilen satılmak üzere mamüller veya işletme içinde kullanılmak üzere imal edilen tesisat ve sosyal hizmetler şeklinde olabilir.

Hizmet işletmelerinde maliyet taşıyıcısı için hizmetlerin niteliklerine göre farklı birimler kullanmak gerekmektedir. Avukatlar için dava sayısı, karayolu yük taşımaları için ton/km birimi kullanılmaktadır.

Faaliyet maliyetlerinin büyük çapta araçlara bağımlı maliyetlerden oluşması, maliyetleme çalışmaları, diğer sektörlere oranla kolaylaştırır. Daha önce üzerinde durduğumuz direkt maliyetler endirekt maliyetler ve genel yönetim giderlerinde yer alan kalemlerden elde ettiğimiz rakamları topladığımızda toplam araç maliyetlerini bulmuş oluruz. Uygulamada daha çok görüldüğü gibi toplam maliyetler, toplam kat edilen ton/km bölünmesiyle ortalama bir birim maliyet bulunmakta, ancak bunun karar işlemleri için fazla bir değeri yoktur. Çünkü hat özelliklerine göre birim maliyetteki değişmeyi göstermez ve bulunan maliyet rakamının maliyet denetimindeki başarıyı mı yoksa pazarlamadaki başarıyı mı gösterdiği anlaşılmaz. Bu yüzden hatların ve seferlerin maliyetleri gözönünde tutularak hasılat ve kârlar değerlendirilmeli, taşıma fiyatları saptanmalı, analiz ve kontroller yapılmalıdır.

Tahmini olarak dağıttığımız maliyetleri düzenli bir şekilde göstermek, karşılaştırma ve kontrol ve analizleri kolaylaştırmak için seferlerin ve hatların gelir tablosu bütçesini (maliyet hasılat çizelgesi) hazırlamak durumundayız. Bu nedenle bundan sonraki kısımda bütçeye ana hatları ile değinilmiştir.

V. KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇESEL KONTROLU

1. MALİYET KONTROLU

Kontrol olması gerekenle fiilen olanın karşılaştırılması ve buna göre gerekli tedbirlerin alınması olarak tanımlanmaktadır.¹¹¹ Bu duruma göre üretim verimliliğini arttırmayı hedef alan maliyet kontrolü için aşağıdaki verilere ihtiyaç vardır.

- Olması gereken maliyetler (Standart maliyetler)
- Fiili maliyetler (Tarihi maliyetler)
- Olması gereken ile fiili maliyetler arasındaki farklar.

Karşılaştırmanın yapılabilmesi için belli bir baz alınması gerekmektedir. Yani bir planın yapılması gerekmektedir. Bu plan kuşkusuz standart maliyet yardımıyla bütçelenecektir.

A. STANDART MALİYETLER

Standart maliyet, belirli bir çalışma düzeyinde ve belirli koşullar altında bir mamül ya da hizmetin maliyetini oluşturan dolaysız madde, dolaysız işçilik ve genel üretim giderlerinin bilimsel esaslara göre önceden saptanmış olan maliyetlerdir.¹¹²

Standartları küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde üst düzey yöneticileri, büyük işletmelerde genellikle fabrika veya bölüm yöneticileri belirler.¹¹³

¹¹¹ BÜYÜKMİRZA, a.g.k., s.13.

¹¹² a.g.k., s.5.

¹¹³ ÜSTÜN, *Yönetim ...*, a.g.k., s.121.

Maliyet kontrolü verimsizlikleri ortadan kaldırmak amacına yönelmiştir. Geçmiş dönemlerdeki tarihi maliyetler birçok verimsizliği kapsamına almakta olabilir. Kaldı ki maliyetlerdeki dalgalanmalar, sadece verim durumundan değil, aynı zamanda fiyat, ücret ve çalışma hacmi gibi etkenlerden de ileri gelebilmektedir. Bu bakımdan maliyetlerin kontrolü için fiili maliyetlerin yine fiili maliyetlerle değil, olması gereken (standart) maliyetlerle karşılaştırılması zorunlu olmaktadır. standart maliyetler böylece maliyet kontrolü için gerekli verilerden “olması gereken maliyetleri” göstermeleri ve sapmaların hesaplanmasını olanaklı kılmaları bakımından son derece önemli bir rol oynamaktadırlar.¹¹⁴

Karayolu taşıma işletmelerinde standart maliyetler; 1 kg. veya bir yolcunun taşıma maliyetinin ne olması gerektiğini gösterir.

Standartlar, temel olan maliyet faktörleri gözönüne alınarak geliştirilir. Temel maliyetlerle ilgili miktar ve ücret standardı olmak üzere iki çeşit standart maliyet belirlenir.

Kâr planlaması denetim süreci ile standart maliyetleme arasında çok yakın benzerlikler ve ilişkiler vardır. Bütçelenen maliyet toplamını, standart maliyet ise birim kavramlarını ifade eder.

Standart maliyetler en çok gelecekteki bir yıllık bir süre gözönünde bulundurularak saptanmalı ve en azından yılda bir defa gözden geçirilerek, değişen koşullara uyarlanmalıdır. Başka bir ifadeyle, standart maliyet bir birim ürünün üretim bütçesidir. Standart maliyet sistemi, maliyetleri prensip olarak ürün temelinde belirleyip izlemektedir. Maliyet denetimi ise, maliyetlerin sorumluluk alanlarının

¹¹⁴ BÜYÜKMİRZA, a.g.k., s.15.

izlenmesiyle ekili olabilir. Bu durumda, ürün standart maliyetleri bölümler gözönüne alınarak saptanıp izlenebilir.

Tahmini maliyetlerde, gerçekleşmesi beklenen maliyetlerin saptanması, standart maliyetlerde ise, belirli koşullar sağlandığında gerçekleşmesi gerekli olan maliyetlerin tesbit edilmesi sözkonusudur. Diğer bir deyişle maliyet masraflarında ulaşılması ideal durumu teşkil eden norm rakamları ortaya koyar.

Bütçeler tahmini olarak hazırlandığında ilk hareket noktası önceki yılda gerçekleşen fiili maliyetlerin listesini yapmak ve kalemlerin yanına gelecek yılda meydana gelebilecek artışları yüzde olarak tahmin etmektir. Artışlar enflasyon oranına göre tahmin edilebileceği gibi, araç sigorta maliyetleri ve şoför ücretlerindeki gibi önceden saptanmış olabilir.

Karşılaştırma yapabilmek ve etkili bir kontrol sistemi kurabilmek için faaliyetlerin önceden planlanmış olması şarttır.¹¹⁵ Bu plan kuşkusuz bütçe olacaktır. Standart maliyetler bütçelemenin temelini oluştururlar. Bu durumda bütçelenen tutar ile standart tutar arasındaki fark; standart maliyetler birimi göstermesine karşın, bütçelenen maliyet toplam maliyeti gösterir. Bütçe beklenen gerçek masrafları gösterir, standart masraflar ise ideal durumu gösterir. Bütçeler piyasadaki ve işletmedeki değişmelere göre devamlı değişirler. Standart maliyetler ancak işletmede çok önemli değişmelerden etkilenirler, yani daha büyük bir devamlılık gösterirler. Standart maliyetler sadece imalat alanında kullanılırlar. Standart masraflar normal olarak maliyet muhasebesi kayıtlarına girer, bütçelerdeki masraflar girmez. Standart maliyet sapmalara çare göstermez. Bütçe sapmanın olduğu taraf için çare gösterir. Bütçe tecrübe

¹¹⁵ BURSAL, a.g.k., s.214.

ve tahmine dayanır. Standartlar teknik metodlara yer vererek ölçmelere dayanılarak tespit edilir.¹¹⁶

B. FİİLİ MALİYETLER

Maliyet saptama yöntemlerinden gerek safha maliyet sistemi ve gerekse sipariş maliyet sistemine göre hesaplanan gerçekleşmiş (fiili) belirli bir dönemin net kârının saptanmasında bir faktör olarak kullanılır. Bu fiili maliyet bilgileri aynı zamanda üretim maliyetinin ve fiyatın saptanmasında temel olarak kullanılır. Bununla birlikte maliyetleri kontrol etmede sınırlı bir değere sahiptir. Geçmiş dönemlere ait maliyetlerdir ve artık yönetimin kontrolu dışındadır. Gerçek maliyetlerin geç belirlenmesi ve başarıyı ölçmemesi standart maliyetleri gerekli kılmaktadır.

2. BÜTÇE VE BÜTÇESEL KONTROL

A. GENEL OLARAK BÜTÇE

Bütün fonksiyonları kapsayan bütçeye genel bütçe denir. İşletmenin gelecek dönemindeki finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerin planlanmasında, düzenlenmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılmasını içerir. Bütçeler serisinden meydana gelir.

Genel bütçe iki kısımdan oluşur. Birincisi işletme bütçesi (faaliyet bütçesi), ikincisi finansal bütçedir. Birinci kısım yani işletme bütçesi, satış, üretim, direkt işçilik, GİG, SMM, direkt hammadde, dönem sonu

¹¹⁶ İlhan CEMALCILAR, *İşletme Bütçeleri*, E.İ.T.İ. Akademisi Ya.No: 24-2, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1965, s.18-20.

envanter, satış giderleri, yönetim giderleri bütçelerinden oluşur. Bu bütçelerden Bütçelenmiş Gelir Tablosu oluşturulur.

İkinci kısım olan Finansal Bütçe, nakit bütçesi ve proforma (bütçelenmiş) bilançoğu içerir.

Çalışmamızda karayolu yük taşıma işletmelerinde üretilen hizmetlerin oluştuğu maliyet ve satış bütçelerinden oluşan faaliyet bütçesi üzerinde durulacaktır.

a. Bütçenin Amaçları ve Yararları

Bütçeler üç amaca yönelik olarak hazırlanırlar.

- - Planlama
- - Düzenleştirme
- - Kontrol

Bütçeleme, işletme faaliyetlerinin ayrıntılı bir sayısal planın hazırlanması ile başlar. Bütçeler geleceğin sayısal planlarını oluşturur. bütçeler aslında geçmiş tecrübelerle dayanır, fakat gelecekteki beklentilere göre ayarlanırlar.

Plan sıra ile işletmenin tüm bölümlerindeki tüm sorumlu yöneticileri harekete geçirir, onlara yapacakları eylemlerde öncülük ederek koordinasyonu sağlar.

Kontrolde gerçekleşmiş sonuçlar elde edildiğinde bölümlere ayrılarak planlanmış sonuçlarla karşılaştırılır ve farklar bulunur. Daha sonra sapmalar incelenerek nedenleri araştırılır. Araştırma sonucunda elde edilen verilerden yararlanarak hataları önleyici önlemler alınır. Sapmalara ilişkin olarak elde edilen veriler yeniden planların geliştirilmesi ve düzenlenmesi için kullanılır. Bu nedenle kontrol,

yeniden planlama olarak düşünülebilir. Planlama ve kontrol arasındaki fark zaman sürecine dayanır. Planlama genellikle bir yıl ya da daha fazla bir geleceği ilgilendiren eylem seçenekleri hakkındaki kararların alınmasını zorunlu kılar, kontrol; bir saat, bir gün, bir hafta, bir ay ve üç ay sonraki eylemleri etkileyen kararların alınmasını zorunlu kılar.¹¹⁷

Bütçenin genel olarak yararları yönetim fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde sağladığı katkılardır. Özel yararların en önemlileri ele alınacak olursa;¹¹⁸

- Temel politikaların erken olarak ele alınmasını sağlar.
- Yönetimde, mantıklı ve sistemli karar alma geleneğini yerleştirir. Bütçe sistemi ilkelerini benimseyen yöneticiler, karar vermeden önce konu ile ilgili tüm seçenekleri ve unsurları analiz eder ve değerlendirirler.
- Genel ekonomi ve iş koşullarında beklenen trendlerin etkisinin zamanlı ve etkili bir biçimde ele alınmasını sağlar.
- Çeşitli bölüm yöneticileri arasında karşılıklı sorunlara ilişkin ortak anlayış ve görüş birliğinin yaratılmasında yardımcı olur. Yöneticileri, işletme genel amaçları ve diğer bölüm planları ile uyumlu planlar düzenlemeye zorlar.
- İşletme yönetimini, tatminkâr sonuçlara ilişkin hedefleri sayısal saptamaya zorlar.
- İşletme yönetimini, üretim faktörlerinden ve diğer kaynaklardan en ekonomik bir biçimde yararlanmaya, dolayısı ile planlamaya zorlar.
- Faaliyetlerin dönemsel analiz ve değerlemesini sağladığından, verimlilik ve verimsizliklerin zamanlı olarak saptanmasına olanak verir.

¹¹⁷ ÜSTÜN, *Yönetim...*, a.g.k., s.71.

¹¹⁸ KOÇ-YALKIN, a.g.k., s.46.

b. İşletme Bütçelerinin Türleri

İşletme bütçeleri çeşitli kıstaslara göre sınıflandırılabilir. Bunlardan üzerinde en çok durulan işletme bütçelerinin işletme faaliyet seviyesi ilişkisine dayandırılan türleridir. Bunlar;¹¹⁹

- Esnek işletme bütçeleri, işletmenin çeşitli faaliyet seviyelerine ilişkin bir seri statik işletme bütçelerinden oluşur. Fiili faaliyet seviyesine göre düzeltilmesine olanak verdiği için gerçek bütçe kontrolünü mümkün kılar.

- Statik işletme bütçeleri, belli bir dönemin tahmin edilen cari faaliyet seviyesi için düzenlenir.

İşletme bütçeleri nitelikleri bakımından ikiye ayrılırlar.

- Sabit işletme bütçeleri, belli dönemler için hazırlanır ve bu dönemin sonuna kadar bu bütçeler uygulanır.

- Hareketli işletme bütçeleri, belli ara dönemler itibariyle işletme bütçelerinin yeniden düzenlenmesini öngörürler. Bir yıl için düzenlenen işletme bütçesi her ay bitiminde bütçe 12 aya tamamlanır.

İşletme bütçeleri kapsadıkları zaman boyutuna göre;

- Kısa dönemli, gelecek bir yıl için düzenlenirler.
- Uzun dönemli, bir yılı aşan süreler için düzenlenirler.

Gider bütçelerine ilişkin sınıflama,

- Tahmin tipi işletme bütçeleri giderler planlanan faaliyet seviyelerine göre saptanırlar.

- Ödenek tipi işletme bütçeleri, faaliyet seviyesi ile giderler arasında direkt ilişki yoktur. Örnek olarak reklam, araştırma geliştirme bütçeleri verilebilir.

¹¹⁹ a.g.k., s.11.

c. Yıllık Faaliyet Bütçesinin (İşletme Bütçesi) Hazırlanması

Kontrol edilebilir giderler hatlar itibariyle, kontrol edilemeyen giderler işletmenin tümü için tahmin edildikten sonra bu giderler işletme bütçesinin hazırlanmasından sorumlu birim tarafından bir araya getirilir ve işletmenin tümü için bütçe hazırlanır.

Her bir hat için aylık bütçelerin hazırlanması işletmenin tümü için bütçenin hazırlanmasını kolaylaştıracaktır. İşletme bütçesi, hedeflenen hizmet satışından (hasılattan) araç işletme giderleri, sabit maliyetler ve genel yönetim giderlerinin tahminlerini düşerek bütçelenen kâra ulaşılır. Bu şekilde işletmenin tümü için hazırlanan bütçe aynı zamanda işletmenin tahmini gelir tablosudur. Tahmini gelir tablosu bütçe dönemi sonunda bütçelenmiş bütün çalışmalarını toplu olarak gösterir. Tahmini gelir tablosu hazırlama sorumluluğu bütçe yöneticisindedir. Kapsamlı bir bütçelemede (yatırım harcamaları bütçesi, stok bütçeleri gibi bütçelerin hazırlandığı durum) bütçe yöneticisi aynı zamanda tahmini bilançoyu da hazırlar.

Yıllık faaliyet bütçesi, yıllık toplam maliyet ve hasılat kalemlerinin gösterildiği bir cetvel şeklinde hazırlanacağı gibi, aylar itibariyle ana başlıklar bazında düzenlenebilir.

B. BÜTÇESEL KONTROL

İşletmede bütçe hazırlamanın temel amaçlarından biri de maliyet kontrolünün sağlanması olduğunu daha önce belirtmiştik. İşletme bütçelerinin etkin uygulanması, sürekli kontrol sistemi ile sağlanır. Sürekli kontrol, verimsizlikleri ve başarısızlıkları anında saptar ve

gerekli önlemlerin zamanında alınmasını mümkün kılar. Ancak maliyet giderlerinin bütçeler yardımıyla denetiminde gözönünde bulundurulması gereken bazı hususlar vardır. Bunlar¹²⁰:

- Faaliyet ve sorumluluk sahalarının belirlenmesi,
- Maliyet giderlerinin bölümlendirilmesi, özellikle denetlenebilen ve denetlenemeyen maliyet giderleri ayrımının yapılması,
- İşletmede sorumluluk muhasebesi uygulamasına yer verilmesi,
- Sağlıklı ve doğru sonuçlar veren mukayeselerin yapılması,
- Etkili raporların düzenlenmesi.

Kontrol herşeyden önce sorumluluk esasına göre uygulanabileceğinden, faaliyet sahalarının belirlenmesinde sorumluluk merkezlerinin ortaya çıkmasını kolaylaştıran özellikle yetki ve sorumlulukları açıkça belirleyen ayrımlar esas alınmalıdır. Bu ise hazırlanacak bütçelerin işletmenin organizasyon yapısına uydurulması gereksinimini ortaya çıkarır. Bütçenin düzenlenmesine bütçenin uygulanmasından sorumlu bütçe yöneticilerinin katılması öngörülmektedir. Orta ölçekli bir taşıma filosunda, örnek olarak bütçe sorumluluğu şu şekilde verilebilir. Trafik yöneticisi, tüm hasılat, şoför ücretleri, kısmen yakıt ve lastik giderleri, filo mühendisi, araçların bakım-onarım yakıt ve lastik giderleri ile diğer işletme giderleri, büro yöneticisi ise tüm genel giderler ücretler hariç tüm sabit giderlerin bütçesinden sorumlu olmalıdır.

Maliyet giderlerinin denetlenebilen ve denetlenemeyen maliyet gideri¹²¹ olarak ayrılması bazı etmenlerden etkilenir. Bu ayırım sorumluluk merkezlerine göre yapıldığında belli bir yönetim kademesinde

¹²⁰ Kâmuran PEKİNER, "Maliyet Giderlerinin Bütçeler Yardımıyla Denetiminde Gözönünde Tutulacak Hususlar", İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S.8, Mayıs-1977, s.22.

¹²¹ Daha geniş bilgi için bkz. BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.448.

bulunan bir sorumluluk merkezi için denetlenemeyen bir maliyet gideri daha üst bir kadamedeki sorumluluk merkezi için denetlenebilir bir maliyet olabilir. Örneğin direkt işçilik ve hammadde giderleri genellikle denetlenebilir kabul edilirler. Ancak toplu ücret artışları o bölüm yöneticisinin sorumluluğundan çıkmış üst kademedeki bulunan bir yöneticiye aittir. Böylece bir yöneticinin yetki ve sorumluluk sahasının genişliğine bağlı olan bu ayırım denetime tabi tutulan sorumluluk merkezi itibarıyla gözönünde bulundurulur. Denetlenebilir ve denetlenemeyen maliyet ayırımı dönemin kısa ve uzun olmasına da bağlıdır. Örneğin amortisman kısa zamanda denetlenemeyen bir giderdir. Ancak uzun dönemde taşıma araçları arttırılıp azaltılabilir. Sorumluluk merkezlerine göre yapılan bu ayırımın üretim miktarı ve çalışma derecesine göre yapılan sabit ve değişken maliyetlerle karıştırılmamalıdır. Fakat kısa dönem analizlerinde değişken maliyet giderleri ve denetlenebilen maliyet giderleri arasında büyük ölçüde gerçekleşen uyum nedeniyle bütçelerin sabit ve değişken ayırımı yapılarak hazırlanmasında bir sakınca görmüyoruz.

Sorumluluk muhasebesi, işletmenin çeşitli yönetim kademelerinde sorumluluk taşıyan bireylerin faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesi için muhasebe sisteminin, bütün kayıt düzeni ile birlikte işletmenin organizasyon yapısına ve sorumluluk esasına göre düzenlenmesidir. Üst kademedeki yöneticilerin sorumluluk muhasebesi ve bütçe sistemine gereken önemi ve desteği vermesi bütçe kontrolünün ön koşuludur.

İşletme bütçe sisteminde sürekli kontrol aşağıdaki öğeler yardımı ile sağlanır.

- Bütçe sorumluluk raporları,
- Bütçe farklarının analizi.

a. Bütçe Sorumluluk Raporları

Bütçe sorumluluk raporları işletme içi gereksinimleri karşılar ve sadece işletme yönetimi tarafından kullanılması öngörülür. Bu raporlar işletme rapor sisteminde yer alan kontrol raporlarının en önemli bölümünü meydana getirirler.

Üst kademe yönetimi daha çok genel mahiyette politika kararları aldığından, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında daha çok aylık, altı aylık ve yıllık raporlar üzerinde durur. Faaliyet yönetimi (yöneticiler) faaliyet sonuçları ve maliyet giderleri ile ilgili olarak günlük, haftalık ve aylık raporlara ihtiyaç duyarlar.

Bu raporların belli bir şekli yoktur. Kullananların isteklerine uygun, kapsam ve biçimi kullanıcıların öğrenim düzeylerine göre ayarlanmalıdır. Basit ve temel bilgileri içermelidir. Bütçe sorumluluk raporları zamanlı raporlama esasına da dayanmalıdır. Faaliyetin meydana gelmesi ile raporlama tarihleri arasındaki zaman aralığı uzadıkça bütçe sorumluluk raporlarının etkililiği azalır veya tamamen ortadan kalkar.

Bütçe sorumluluk raporlarının (faaliyet raporları veya bütçe kontrol raporları da denir) sahip olması gereken temel özellikler şu şekildedir.¹²²

- Yönetim sorumluluklarına göre düzenlenmesi,
- Bütçe verilerinin faaliyetlere ilişkin fiili sonuç verileri ile karşılaştırılabilir olması ve normal sayılmayan bütçe farkları üzerinde durulması,
- Raporlar sürekli olarak belirli zaman aralıklarında ve zamanında düzenlenmelidir.

¹²² KOÇ-YALKIN, a.g.k., s.223.

Bu raporlarda hedef rakamların yanında tahakkuk eden rakkamlar ve farklar sütunları da açılmalı böylece uzun dönem içindeki eğilimler ve bunların sebeplerini göstermesi açısından yararlı olacaktır.

b. Bütçe Farklarının Analizi

Farkların saptanması yeterli değildir. Farklarla ilgili birçok sorunun cevaplanması gerekir. Bu da bütçe kontrolünün esasını oluşturan fark analizleri ile gerçekleştirilir. Fark analizlerinin temel amaçları aşağıdaki şekildedir.

- Farkların meydana gelme nedenlerini saptamak,
- Farkların meydana geldikleri yerleri ve sorumlulukları belirlemek,
- Farkların lehte ve aleyhte olarak gerçek niteliklerini ortaya koymak,
- Farklarla ilgili alınacak önlemleri saptamak.

Yöneticilerin işletmenin verimliliği ve kârlılığı arttıracak önlemleri almalarına olanak verecek biçimde fark analizlerinin yapılması gerekir. Bu analizler yukardaki temel amaçları gerçekleştirmelidir. Yöneticiler fark analizlerine dayanarak işletmede cari faaliyet kontrolünü gerçekleştirirler.

Bütçe farklarının meydana gelme nedenlerini dört grupta toplamak mümkündür.

- İşletmede gerçekleştirilen verim derecesi ile ilgili etkenler,
- Direkt malzeme ve benzeri değerlerin satınalma fiyatlarında görülen dalgalanmalar,
- İşçilik ücretlerinde meydana gelen değişiklikler,
- Faaliyet hacminde görülen dalgalanmalar.

Fark analizlerinde lehte farklardan tüm işletmenin yararlanmasını sağlayacak önlemler alınırken aleyhteki farklar için düzeltici önlemlere yer verilir.¹²³

¹²³ a.g.k., s.237.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YILMAZAY KARAYOLU YÜK TAŞIMA İŞLETMESİNDE UYGULAMA

I. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Yılmazay Uluslararası Nakliyat ve Ticaret Anonim şirketi, 1982 yılında kurulmuş, 7ortaklı hem yurtiçi hem de yurtdışı karayolu yük taşımacılığı yapan 196.000.000.-TL. sermayeli şirkettir. Çok nadir olmakla birlikte deri ve araç lastikleri ticareti de yapmaktadır. İşletmede, değişik departmanlarda görev yapan dört büro personeli ve 15 şoför çalışmaktadır.

Ortalama 26 ton kapasiteli 17 TIR'ı mevcuttur. Bununla birlikte kiralanmış 150 TIR ve 14 tonluk 8 kamyon sahibiyile noterde sözleşme yapılmıştır. Kiralık kamyonlar genellikle yurtiçi taşımacılıkta faaliyet göstermektedir. Uluslararası taşımacılık yapması halinde giderleri TIR

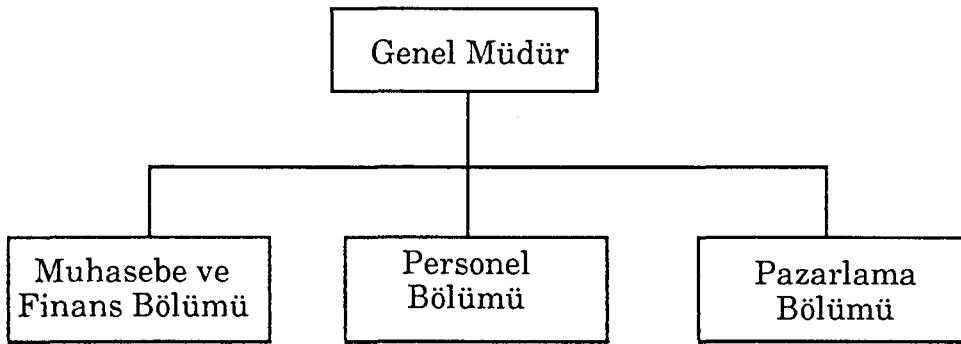
araçları kadar olmakla birlikte yük miktarı az olduğundan yurtdışı taşımacılıkta genellikle tercih edilmemektedir.

İşletmenin özvarlığı olan araçların Ulaştırma Bakanlığında C2 belgesi almak üzere ibraz ettikleri taşıtlar listesi Ek-2'de sunulmuştur. Liste ayrı ayrı plakalara sahip çekici ve yarı römorkları içermektedir. İşletmenin C2 belgesi alabilmesi için en az toplam 300 ton kapasiteli araç ve bu araç sayısına isabet eden çekici olması şartı aranmaktadır. Özmal filonun toplam 463,5 ton kapasiteli olduğu beyan edilmiştir.

Şirket Ortadoğu, Avrupa ve Rusya FDR devletlerine yük taşımacılığı yapmaktadır. Bu ülkelere yapılan taşımalarla ilgili bilgiler 6 aylık faaliyet raporunda yer almıştır (Ek-11).

1. İŞLETMENİN ÖRGÜT ŞEMASI

İşletmenin örgüt şeması aşağıdaki gibidir.



Muhasebe ve Finans Bölümü; muhasebe politikalarını saptayarak işletme içi ve işletme ile üçüncü kişiler arasındaki değer hareketlerini izler, ücret, maaşların ve borçların zamanında ödenmesini, vadesi gelen

alacakların tahsilini sağlar. Yerine getirilen taşıma işlerinin tümü için irsaliye ve fatura kesilmesini sağlar. Faaliyet sonuçlarını bir rapor haline getirerek işletme sahiplerine, devlete ve diğer ilgililere sunmak, verilecek vergiyi, ayrılacak kanuni yedek akçeyi ve gerekli sigorta işlemlerini yapmak görevini üstlenmiştir.

Personel Bölümü; araç sürücülerinin seçilmesi, işe alınması, ücretlerinin belirlenmesi ve konu ile ilgili işlemlerin yürütülmesini üstlenmiştir.

Pazarlama Bölümü; yük sahipleriyle doğrudan doğruya ilişkiler kurarak, filodaki araçların her zaman tam kapasite ile çalıştırılmasına yönelik iş olanaklarını araştırmakta, taşıma fiyatlarını belirlemekte ve taşıma sözleşmelerini yapmaktadır. Sefer maliyetlerine ilişkin belgelerin yeterli ve doğru bir şekilde muhasebe bölümüne verilmesini sağlamaktadır.

II. İŞLETMENİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

İşletmede finansal nitelikli bilgiler gerek işletme içi gerekse işletme dışı kullanıcılar için çok önemlidir. Kullanıcıların gereksinim duydukları bu bilgiler muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi denilince şu unsurların ele alınması gereklidir.

- Defter ve belge düzeni
- Hesap planı

1. İŞLETMENİN DEFTER VE BELGE DÜZENİ

İşletmenin tutmak zorunda olduğu defterler; kasa defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, kambiyo senetleri defteri (alınan ve verilen çek ve senetlerin kaydedildiği defterdir) ve karar defteridir. İşletmede muhasebe kayıtları bilgisayarlı bir ortamda gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla muhasebe fişleri bilgisayarlı bir ortamda kaydedilmekte ve “muhasebe paket programı” bu fişlerden hareketle yevmiye ve büyük deftere kayıtları yapmaktadır. Kullanılan fişler;

- - Kasa tahsil
- Kasa tediye ve
- Mahsup fişidir.

Bunun dışında nakliye şirketinin düzenlemek zorunda olduğu belgeler, taşıma irsaliyesi ve taşıma hizmetiyle ilgili faturadır. Malı sevk edenin düzenlediği sevk irsaliyesi veya mala ait irsaliyeli fatura da taşıma esnasında taşıtta bulundurulmak zorundadır. Ayrıca sürücü yurtdışına taşımalarda kendisine ait pasaport, ilgili ülkelere ait giriş veya transit vizeler, ehliyet, çalışma kartesi ve araç için gerekli olan belgelerle yüke ait belgeleri bulundurmak zorundadır. Araç için gerekli olan belgeler; karayolu uygunluk belgesi, sigorta belgeleri, ilgili ülkelere geçiş belgeleri (Ek-5) C2 yetki belgesi, triptik araç özmal değilse kira sözleşmesi, şoför çalıştırması halinde şoför vekaletnamesi gereklidir. TIR kartesi (Ek-6) kara manifestosu ve taşınan malın ilgili kişiye teslim edildiğini gösteren hamule senedi (Ek-7) taşıma işletmesinin yüke ait düzenlemesi gereken belgelerdir.

2. İŞLETMENİN TEKDÜZEN HESAP PLANI

İşletme, muhasebe uygulamaları için “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1-2 ve 3”e uygun olarak hesap planını geliştirmiştir. İşletmenin hesap planında hesap grupları şu şekilde belirlenmiştir.

1. DÖNEN VARLIKLAR
2. DURAN VARLIKLAR
3. KISA VAD. YB. KAYNAKLAR
4. UZUN VAD. YB. KAYNAKLAR
5. ÖZ KAYNAKLAR
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI
7. MALİYET HESAPLARI
8. ÖZELLİKLİ HESAPLAR
9. NAZIM HESAPLAR

Bu hesap planından ilk altısı diğer işletmeler ile farklılık göstermemektedir. Bu nedenle sadece tanımlarını vermekle yetineceğiz.

DÖNEN VARLIKLAR: Nakit olarak elde tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsar. İşletmenin dönen varlıkları, kasa, banka, alıcılar, verilen depozito ve teminatlar, şüpheli ticari alacaklar, ticari mallar, gelecek aylara ait giderler'dir.

DURAN VARLIKLAR: Bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya

tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar. İşletmenin duran varlıkları taşıtlar, verilen avanslar, gelecek yıllarda indirilecek KDV'dir.

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak en çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek yabancı kaynakları kapsar. İşletmenin kısa vadeli borçları, satıcılar, borç senetleri, diğer çeşitli borçlar, ödenecek vergi ve fonlar ve ödenecek sosyal güvenlik kesintileridir.

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsar.

ÖZKAYNAKLAR: İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr veya zararını kapsar.

GELİR TABLOSU HESAPLARI: İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

Taşıma işletmesinin faaliyetlerinden elde ettiği hizmet gelirini, yurtiçi ve yurtdışı hizmet satışları olmak üzere aşağıdaki hesaplarda izlemektedir.

- 600 YURTIÇİ SATIŞLAR
- 600.01 ÖZ ARAÇ
- 600.02 KİRALIK ARAÇ

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

601.01 ÖZ ARAÇ

602.02 KİRALIK ARAÇ

Gelirin tahakkuku kaydı ile dövizin bankada Türk parasına çevrildiği kur arasındaki farktan doğan gelirleri,

600 DİĞER GELİRLER

600.01 KUR FARKI

hesabında izlemektedir.

İŞletme araçlarının satışlarından elde ettiği kâr ise,

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂR

679.01 ARAÇ SATIŞ KÂRI

hesabında izlemektedir.

MALİYET HESAPLARI: Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüŐtürülerek izlendiği hesaplardır.

İŞletmenin özelliği nedeniyle ki, taşımacılık bir hizmet sektörüdür.

İŞletme maliyetleri ile ilgili olarak Tebliğdeki 7/A seçeneğini benimsemiŐtir. 7/A seçeneğinde kullanılan maliyet hesapları fonksiyonları itibarıyla Őyledir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydetmek suretiyle kullanılmaktadır.

İşletme maliyet hesapları için kodlamada üç kırılma benimsenmiştir. İlk kırılmada giderleri fonksiyonlarına göre belirlenmiştir. Örneğin 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ'dir. İkinci kırılmada ise gider çeşitleri ele alınmıştır. Bunlar;

- 740.01 MALZEME GİDERİ
- 740.02 İŞÇİ ÜCRETLERİ VE GİDERLERİ
- 740.03 DIŞARDAN SAĞLANAN F. VE HİZMET
- 740.04 ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 740.05 VERGİ RESİM VE HARÇLAR
- 740.06 AMORTİSMAN GİDERİ

Üçüncü kırılmada ise her bir gider çeşidinin alt hesabı oluşturulmuştur (Ek-1, s.135). Burada sadece malzeme giderlerinin alt hesaplarını ele alalım.

- 740.01.01 YURTDIŞI GİDERLER
- 740.01.02 KİRALIK ARAÇ GİDERİ
- 740.01.03 AKARYAKIT GİDERİ
- 740.01.04 LASTİK GİDERİ
- 740.01.05 GEÇİŞ ÜCRETLERİ
- 740.01.06 KARNE TRİPTİK
- 740.01.07 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ
- 740.01.08 YEDEK PARÇA
- 740.01.09 TAMİR BAKIM
- 740.01.10 TIR KARNE
- 740.01.11 GARAJ PARK ÜCRETİ

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin kullanıcılara tam ve doğru olarak sunulması gerekir. Bu amaçla işletme “Bilanço” ve “Gelir Tablosu” hazırlamaktadır.

İşletmenin en son hazırlayıp kullanıcılara sunduğu bilanço Ek-9’da Gelir Tablosu Ek-10’da verilmiştir.

Karayolu yük taşıma işletmeleri altı aylık raporlar halinde yılda iki defa Faaliyet Raporu olarak Ulaştırma Bakanlığı’na, Devlet İstatistik Enstitüsü’ne ve Ticaret Odası’na göndermek üzere yurtdışı taşımalarını listelemek zorundadırlar. Bu raporu oluşturan bölümler, ülkeler itibariyle İcmal Tablosu Ek-11, Transit Taşımaları Ek-12, Rusya Fedr. taşımaları Ek-13, Asya Taşımaları Ek-14, Avrupa Taşımaları Ek-15’de yer almıştır.

İşletmenin özmal olan araçların yurtdışı seferlerinde Türkiye sınırları dışında belgeleyebildikleri her türlü maliyet “740.01.01 YURTDIŞI GİDERLERİ” hesabında yer alır. Her bir seferle ilgili olan belgeler ayrı ayrı listelenir (Ek-3, Ek-8). Yabancı paralar üzerinden ödenen bu maliyetlerin sefer itibariyle toplamları alınarak TL karşılığı listelerde yazılır. Bu miktar kadar “740.01.01 YURTDIŞI GİDERLER” borçlandırılırken “195 İŞ AVANSLARI HS.” alacaklandırılır.

Şoförlere ödenen net ücretler ve bunlarla ilgili kesintilerin işveren payları aşağıdaki hesaplarda izlenir.

- 740.02 İŞÇİ ÜCRETLERİ VE GİDERLERİ
- 740.02.01 ESAS ÜCRET
- 740.02.02 SSK İŞVEREN PAYI
- 740.02.03 TAS.TEŞ.İŞVEREN PAYI
- 740.02.04 KONUT FONU

III. SEFER MALİYETLERİNİN SAPTANMASI

Faaliyet Raporunda Avrupa taşımalarından (Ek-15) 3.sıra nolu seferin maliyeti işletme yönetimince aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır. Taşıma Bulgaristan'a yapılmış ve mal teslimi gümrükte gerçekleşmiştir. Bu sefere ait taşıma ücreti 800 \$'dır. Özvarlık araç üzerinde yapılan bu taşıma için ihracatçı F.O.B. satış yapmıştır. Navlun ücreti Bulgaristan'dan (ithalatçıdan) alınmıştır. Yılmazay A.Ş. bunun üzerinden gelir faturası kesecektir.

Aracın gümrük tescilini yaptığı 23.06.1994 günü Merkez Bankası Kur'unu (1\$= 33.182) baz alarak 800\$ işletmeye gelir tahakkuku kaydedilmiştir. (22.182 x 800 \$ = 26.545.000 TL)

120.01 Y.DIŞI ALICILAR	26.545.000.-
600.01 Y.DIŞI SATIŞLAR	26.545.000.-

İşletmenin kendisine ait yakıt deposu yoktur. Yakıtı yol güzergahlarındaki petrol ofislerinden karşılamaktadırlar.

Antakya-Edirne (Kapıkule) 1400 km'dir. Hem işletme yönetimi hemde şoförlerle görüşme sonucu uzlaşılan akaryakıt tüketimi %45'tir. Yani her 100 km'de 45 lt. mazot tüketilmektedir. 1 lt. akaryakıt fiyatı 15.300 TL.'dir.

Akaryakıt Tüketimi : 1400 km x %45 = 630 lt.

Sefer Akaryakıt Gideri: 630 lt x 15.300 = 9.639.000.-TL.

İşletmenin hesap planına göre işlemin kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

740.01.03 AKARYAKIT	9.639.000.-
100.01 KASA HS.	9.639.000.-

Seferle ilgili yurtdışı giderleri ve gümrükte yapılan giderlerin belgelenmiş olanları Ek-3'de görüldüğü gibi Türk Lirası cinsinden değeri 4.564.170.- TL'dir. Bununla ilgili kayıt;

740.012.01 YURT DIŞI GİDERLER	4.564.170.-
195 YURT İÇİ İŞ AVANSLARI	4.564.170.-

İşletme hasılat elde ettiğinde 1\$=37.500.-TL.'ye çıkmıştır. Döviz bozdurmak üzere Merkez Bankası'na bir dilekçe ile başvurulmuş ve ele geçen nakit, aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$800 \$ \times 37.500 = 30.000.000.-\text{TL.}$$

Böylece 120.01 YURT DIŞI ALICILAR HS. kapatılarak ve aradaki fark Gelirde yer alan 602.01 KUR FARKI olarak yer almıştır.

100.01 KASA HS.	30.000.000.-
120.01 YURT DIŞI ALICILAR	26.545.000.-
602.01 KUR FARKI	3.455.000.-

31.12.1994'de bu hesaplar Yansıtma Hesaplarına şu şekilde devredilecektir.

<hr/>	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	14.203.170.-
741 HİZMET ÜRETİM MAL YAN.HS.	14.203.170.-
<hr/>	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA HS.	14.203.170.-
740.01.01 Y.DIŞI GİDERLER	4.564.170.-
740.01.03 AKARYAKIT	9.639.000.-
<hr/>	
601.01 YURT DIŞI SATIŞLAR	26.545.000.-
602.01 KUR FARKI	3.455.000.-
690 DÖNEM K/Z	30.000.000.-
<hr/>	
690 DÖNEM K/Z	14.203.170.-
622 SATILAN HİZMET MAL.	14.203.170.-
<hr/>	

Antakya-Bulgaristan arası sözkonusu seferin kanımızca maliyeti daha fazla olacaktır.

1. DİREKT MALİYETLER

A. AKARYAKIT MALİYETLERİ

Daha önce de hesaplandığı gibi Antakya-Kapıkule arası mazot gideri 9.639.000.-TL'dir.

B. YAĞ MALİYETLERİ

İşletmeci sefer maliyetlerini hesaplariken yağ maliyetlerini hesaba katmamıştı. Yağ maliyetlerini yakıt maliyetleriyle birlikte düşündüklerinden hesap planında aynı kaleme yer aldığını savunmuştur. Bizce yağ maliyetlerinde ayrı kalem izlenmesi, gerek maliyetlerin kontrolü açısından gerekse araç çok yağ harcıyor ise onarımının yapılması açısından daha doğru ve bilgi verici olacaktır.

Normal şartlar altında her 5.000 km'de aracın normal bakımının, yağ ve filtrelerinin değişmesi gerekmektedir. Her bakım-yıkama-yağlama ve filtre değiştirme 7.000.000.- TL'ya mal olmaktadır.

$$\text{Km Başına Yağ Maliyetleri} = \frac{7.000.000}{5000} = 1400 \text{ TL.}$$

Sefere Yapılan Yağ Gideri : 1400 km x 1400 TL = 1.960.000.-TL.

C. LASTİK MALİYETLERİ

Araba lastik üreticileri lastiğin ömrünün 110.000-120.000 km. olduğu üzerinde durmaktadırlar. Ancak elverişli olmayan yollar nedeniyle örneğin Asya ülkelerine yapılan taşımalardan lastiklerin daha çok yıprandığı gözlenmiştir. Avrupa'ya çalışan bir aracın lastik ömrünün 100.000 km olduğu kabul edilmektedir.

Lastiklerin fiyatı : 12.000.000.-TL.

Araç 14 adet lastik kullanmaktadır.

Lastiklerin ömrü 100.000 km.'dir.

Lastiklerin Toplam Maliyeti = 12.000.000 x 14 = 168.000.000.-

Km Başına Lastik Maliyeti = $\frac{168.000.000}{100.000} = 1680$ TL.

Sefer Lastik Maliyeti = 1400 km x 1680 TL. = 2.352.000.-TL.

D. PARALI OTOYOL ÜCRETLERİ

Türkiye sınırları içinde Antakya-Kapıkule arası otoyollar ve ücretleri aşağıdaki gibidir.

Erzin- Pozantı	: 290.000
Ankara-Bolu	: 340.000
Düzce-İstanbul	: 350.000
İstanbul-Edirne	: <u>350.000</u>
	1.330.000 TL'dir.

E. OTOYOL VE GARAJ ÜCRETLERİ

Bir günlük garaj ücreti: 350.000 TL.'dir. 2 defa konaklaması halinde;
2 x 350.000 = 700.000 TL.'dir.

F. ŞOFÖRLERE VERİLEN PRİMLER

Mesafeye göre 100 DM ile 500 DM arasında değişebiliyor. Kısa mesafe olmasından dolayı 200 DM verilmiştir.

200 DM x 23.700 = 4.740.000 TL.

2. ENDİREKT MALİYETLER

1994 yılı aracın motorlu taşıt vergisi: 4.990.000.-TL.

1994 yılı aracın trafik sigorta primi: 1.712.000.- TL.

1994 yılı bir şoföre ait taban ücretleri

Esas Ücret	18.500.000.-	TL.
SSK İşveren Payı	3.750.000.-	TL.
Tasarrufu Teşvik İşveren Payı	150.000.-	TL.
Konut Fonu	<u>125.000.-</u>	TL.
	29.227.000.-	TL.

3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

İşletmenin 1994 yılında toplam genel yönetim giderleri aşağıdaki gibidir.

KIRTASIYE ve BASILI EVRAK	12.000.000.-
İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ (Personel gideri 4 kişinin)	
Esas Ücret	74.000.000.-
SSK İşveren Payı	15.000.000.-
Tasarrufu Teşvik İşveren Payı	600.000.-
Konut Fonu	500.000.-
AYDINLATMA ISI SU	10.000.000.-
BAKIM ONARIM GİD. (Büro Araçları)	1.500.000.-
AKARYAKIT GİDERİ (Büro Araçları)	6.500.000.-
LASTİK	11.000.000.-
YEDEK PARÇA	12.250.000.-

HABERLEŞME	110.000.000.-
KİRA GİDERLERİ	8.000.000.-
MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ	25.000.000.-
SİGORTA GİDERLERİ	500.000.-
BAĞIŞ VE YARDIMLAR	650.000.-
DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	157.000.000.-
(Kargo gideri, bürodaki yemek ve ikramlar vb.)	
DAMGA VERGİSİ	3.038.000.-
AMORTİSMAN GİDERİ (Büro araçları)	—
HAVALE VE PROV. BANKA GİD.	<u>10.150.000.-</u>
GENEL YÖNETİM GİD. TOPLAMI:	457.688.000.-

4. ENDİREKT MALİYETLERİN DAĞITIMI

İşletme özellikle Avrupa taşımalarında çalışma süreleri bakımından kararlı faaliyet göstermektedir. Endirek taşıma maliyetlerini sefer günsayısı dağıtım anahtarını kullanarak dağıtım yaptığımızda sözkonusu seferin endirekt taşıma maliyetlerinden aldığı pay aşağıdaki gibidir.

Yıllık endirekt maliyet toplamı: 29.227.000.-TL.'dir. Sefer 27 gün sürmüştür.

Aracın yıllık sefer gün sayısı: 280 gündür.

$$\frac{\text{Toplam Yıllık Endirekt Taşıma Giderleri}}{\text{Toplam Yıllık Sefer Gün Sayısı}} = \frac{29.227.000}{280} = 104.382$$

$$\text{Seferin Endirekt Maliyet Payı} = 27 \text{ gün} \times 104.382 \cong 2.828.000.-\text{TL.}$$

5. GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI

İşletmenin filosu Ek-1'de görüldüğü gibi tonajları birbirine çok yakın aynı tür araçlardan oluşmaktadır. Bu yüzden genel yönetim giderlerinin araçlara eşit olarak dağıtılmasında bir sakınca görmüyoruz.

Filo 17 araçtan oluşmaktadır. Yıllık G.Y.G. toplamı: 457.688.000.- TL.

$$\text{Araç Başına Yıllık G.Y.G.} = \frac{457.688.000}{17} = 26.923.000.-\text{TL.}$$

$$\text{Araç Seferi Gününe Düşen G.Y.G.} = \frac{26.923.000}{280} = 96.154.-\text{TL.}$$

$$\text{Seferin G.Y.G. Payı} = 27 \text{ gün} \times 96.154 = 2.596.000.-\text{TL.}$$

İşletme sefer maliyetini sadece K.D.V. vergi iadesi dolayısıyla kullandığı ve hesap planını da ona göre düzenlediği (yurtdışındaki bütün giderleri "740.01.01 YURTDIŞI GİDERLER" hesabında toplamıştı) gözlenmiştir. Sefer maliyetlerinin hesaplanmasında birçok gideri hesaba katmadığı gibi birden çok dönemi ilgilendiren maliyetleri (lastik maliyetleri vb.) oluştuğu tarihteki seferle ilgilendirmektedir. Örnek seferde görüldüğü gibi 14.173.170.-TL. kâr getiren bir sefer görünmesine karşın 3.865.000.-TL.'lık net kâr kalmıştır.

Sefer maliyetinin tespiti bir muhasebe birimi olarak seferin hasılatı ile sefer maliyeti arasındaki fark seferden sağlanan kârı ya da zararı belirleyecektir. Bundan hareketle seferlerin kârlılığını birbirleriyle karşılaştırma olanağı doğmakta ve kontrol işlemlerine yardımcı olmaktadır.

İşletme yönetimi Asya ve Rusya Fedr. taşımalarında seferlerden çoğu zaman zarar ettiği (işletme dışı sebeplerden dolayı) ancak bunu önemsemediği önemli olanın işletmenin genel kârlılığı olduğunu kabul etmektedir.

6. HESAPLARIMIZA GÖRE ANTAKYA-BULGARİSTAN SEFERİ HASILAT-MALİYET ÇİZELGESİ

ENDİREKT MALİYETLER		2.818.000.-
Araç Vergileri		
Şoför Ücretleri		
Araç Sigortaları		
Amortismanlar vb.		
DİREKT MALİYETLER		20.721.000.-
Yakıt	9.639.000.-	
Yağ	1.960.000.-	
Lastik ve	2.352.000.-	
Diğerleri	6.770.000.-	
GENEL YÖNETİM GİD.		2.596.000.-
Kırtasiye		
Aydınlatma		
Isıtma		
Haberleşme		
.		
.		
.		
MALİYETLER TOPLAMI		26.135.000.-
HASILAT		30.000.000.-
Yurtdışı Hizmet Satışları	26.545.000.-	
Kur Farkı Geliri	3.455.000.-	
NET KÂR		3.865.000.-

IV. HAT MALİYETLERİNİN SAPTANMASI

Bir hattın taşıma maliyeti, o hatta çalışan araçların maliyeti hesaplanan dönem içerisinde yaptıkları seferlerin maliyetleri toplanarak tespit edilmektedir. Antakya-Rusya Fed. Dev. Hattı Kasım-1994 bütçesini hazırlamak için öncelikle bu hatta çalışan bir aracın bazı standartlara ve geçmişteki tecrübelere dayanarak sefer maliyet hasılatını hesaplamak gerekmektedir. Araçların benzerlik göstermesi nedeniyle bir sefer için bulduğumuz maliyetleri 8 araç için geçerli sayıyoruz.

İşletme bu hatta, talebe göre değişiklik göstermekle birlikte ayda ortalama 8 özmal araç sefere çıkarmaktadır. Sefer ortalama 30 gün sürmektedir. Araçların hepsi bu hatta çalışma standardına uygun olduğundan ve kış aylarında sefer süresinde sapma görülebileceğinden çok kesin bir çizelge yapılamamakta ve boşaltılan araçlar yüke gönderilmektedir. Önceleri Türkmenistan üzerinden Rusya Fed. Devleti'ne yapılan girişler iç savaş nedeniyle değiştirilmiştir. Bugün Antakya-Samsun-Rusya Fed. Dev. güzergâhı kullanılmaktadır. Yükler genellikle Moskova'da boşaltılmaktadır.

1. DİREKT MALİYETLER

A. AKARYAKIT MALİYETLERİ

Türkiye sınırları içinde gidilen Antakya-Samsun arası 900 km'dir. RO-RO gemisinden sonra Moskova'ya kadar 1200 km.'dir. Buna göre yakıt giderleri aşağıdaki gibidir.

Türkiye'de:

Gidiş-Dönüş: 900 km gidiş x 2 = 1800 km.

Akaryakıt tüketimi: 1800 x %45 = 810 lt.

Akaryakıt Tutarı: 810 x 15.300 = 12.393.000 .-TL

Rusya Fed.Dev.

Gidiş-Dönüş: 1200 x 2 = 2400 km.

Akaryakıt tüketimi: 2400 x %45 = 1080 lt (10 lt= 1\$'dır.)

Akaryakıt tutarı: 108 \$ x 37.500 = 4.050.000 TL.(1\$=37.500 TL)

Akaryakıt maliyeti = 12.393.000 + 4.050.000

= 16.443.000.-TL.

B. YAĞ MALİYETLERİ

Sağlıklı motoru olan bir aracın 4.500-5000 km.'de yağının ve yağ filtresinin değiştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda araç her bir gidiş dönüş seferinde yağ, yağ filtresi ve işçilik olarak 7.000.000 ödemektedir.

C. LASTİK MALİYETLERİ

Lastikler bu gibi elverişli olmayan yolların olduğu hatlarda Avrupa hatlarından daha çok yıpranmaktadır. Ancak bu ülkelere girişte yeni lastik şartı aranmadığından lastiklerin ömrünün 100.000 km. olduğu kabul edilmektedir. Lastik maliyetleri daha önce de hesaplandığı şekilde aşağıdaki gibidir:

Lastik fiyatları 1994 sene sonu itibariyle 1 adedi 12.000.000.- TL'dir.

14 adet x 12.000.000 = 168.000.000.-TL.

Km Başına Lastik Maliyeti = $\frac{168.000.000}{100.000} = 1.680$ TL.

Sefer Lastik Maliyeti = 2.100 km x 1.680 TL. = 3.528.000.-TL.

Gidiş-Dönüş = 3.528.000 x 2 = 7.056.000.-TL.

D. OTOYOL-OTOBAN ÜCRETLERİ

Antakya-Samsun arası bir aracın ödeyeceği otoyol ücreti, Tarsus-Pozantı geçiş ücreti olan 290.000.-TL.'dir.

Gidiş-Dönüş = 290.000 x 2 = 580.000.-TL.

E. OTOPARK VE GARAJ ÜCRETİ

Bir günlük otopark ve garaj ücreti 350.000.-TL.'dir. Gidiş ve dönüşte 20 gün konakladığında;

Gidiş-Dönüş = 350.000 x 20 = 7.000.000.-TL.

F. RO-RO GEMİSİ ÜCRETLERİ

Samsun-Novoroski arası RO-RO gemisi gidiş-dönüş ücreti 1500\$'dır.

1.500 \$ x 37.500 = 56.250.000.-TL.

G. ŞOFÖRLERE VERİLEN PRİMLER

Şoförlere 300 \$ ile 500 \$ arasında prim verilmektedir.

500\$ x 37.500 = 18.750.000.-TL.

Akaryakıt maliyeti:	16.443.000.-
Yağ maliyeti	7.000.000.-
Lastik	7.056.000.-
Otoyol-Otoban ücretleri	580.000.-
Otopark ve garaj ücreti	7.000.000.-
RO-RO gemisi ücreti	56.250.000.-
Şoförlere verilen primler	<u>18.750.000.-</u>
Bir aracın direkt maliyetleri	113.079.000.- TL

8 aracın direkt maliyetleri $113.079.000 \times 8 = 904.632.000.-\text{TL}$

2. ENDİREKT MALİYETLER

A. MOTORLU KARA TAŞITLAR VERGİSİ

Filodaki araçların istiyab haddi birbirine çok yakın yaşları ise birbirinden farklıdır. Sözkonusu hatta sefer yapacak araçlardan

1-15 yaş grubu 21 ton ve fazlası istiyab haddi 1994 MKTV:	4.990.000.-
15-20 yaş grubu 21 ton ve fazlası istiyab haddi 1994 MKTV:	2.650.000.-
5 araç x 4.990.000	= 24.950.000.-
3 araç x 2.650.000	= <u>2.950.000.-</u>
8 aracın yıllık MKTV	32.900.000.- TL

$$\text{Ortalama Bir Aracın Yıllık MKTDV} = \frac{32.900.000}{8} = 4.113.000 \text{ TL.}$$

B. ARAÇLARIN TRAFİK SİGORTA PRİMLERİ

Bir aracın 1994 yılı Trafik Sigorta Primi 1.712.000. Diğer araçlar için de aynı prim ödenmiştir.

İşletme 1994 yılında araçlarına kasko sigorta yaptırmamıştır. Eğer kasko sigorta yaptırsaydı diğer trafik sigorta primleri gibi maliyetlere yüklenecekti.

C. ARAÇ AMORTİSMANLARI

İşletmenin filosundaki tüm araçların amortisman ayırma dönemleri bitmiştir. 1994 yılında işletme araçlarına amortisman ayırmamıştır.

D. ŞOFÖR TABAN ÜCRETLERİ

Yıllık bir şoföre ait ücretler aşağıdaki gibidir.

Esas ücret	18.500.000.-
SSK İşveren Payı	3.750.000.-
T.Teşvik kesintisi	150.000.-
Konut Fonu	<u>125.000.-</u>
	22.525.000.- TL

3. ENDİREKT MALİYETLERİN DAĞITIMI

Endirekt maliyetlerin sefer gün sayısı anahtarına göre dağıtımı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Bir aracın yıllık ortalama MKTV	4.113.000.-
Bir aracın yıllık trafik sigorta primi	1.712.000.-
Bir aracın yıllık şoför ücreti	<u>22.525.000.-</u>
Bir aracın yıllık endirekt maliyeti toplamı	28.349.000.- TL

Bir araç yıllık ortalama 280 gün seferde kalmaktadır.

$$\text{Dağıtım Faktörü} = \frac{\text{Bir Aracın Yıllık Endirekt Taşıma Giderleri Toplamı}}{\text{Bir Aracın Yıllık Sefer Gün Sayısı}}$$

$$\text{Bir Sefer Günlük Endirekt Maliyet Payı} = \frac{28.349.000}{280} = 101.246$$

$$\text{Bir Aracın Hattaki Bir aylık Endirekt Maliyet Payı} = 30 \text{ gün} \times 101.246 = 3.037.380.-\text{TL}$$

$$8 \text{ aracın Hattaki Endirekt Maliyet Payı} = 3.037.380 \times 8 \cong 24.300.000.-\text{TL}$$

4. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Sefer maliyetlerinde bahsettiğimiz gibi işletmenin filosu aynı tür araçlardan oluştuğu için genel yönetim giderlerinin araçlara eşit dağıtılmasında bir sakınca yoktur.

5. GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI

Yıllık G.Y.G.: 457.688.000.-TL.

Araç sayısı: 17

Araç Seferi Gününe Düşen G.Y.G.: 96.154.TL. (Sefer maliyetlerinde hesaplanmıştı)

Araç Seferine Düşen G.Y.G.= 30 gün x 96.154 = 2.884.620.-TL.

8 Aracın 1 Aylık Hattaki G.Y.G. Payı= 2.884.620 x 8=23.077.000.-TL.

6. HASILAT

İşletme bu hatta gidişler için ortalama 3.000\$ ücret almaktadır. Araçların bu hatta boş dönme oranı %50'dir. Araçların yüklü dönmesi halinde ortalama 1.600\$ ücret alınmaktadır.

Gidişler = 8 araç x 3.000\$ = 24.000\$
= 24.000\$ x 37.500 = 900.000.000.-TL.

Dönüşler = 4 araç x 1.600\$ = 6400 \$
= 6400\$ x 37.500 = 240.000.000.-TL.

**7. ANTAKYA-MOSKOVA HATTI KASIM-1994 GELİR
TABLOSU BÜTÇESİ**

ENDİREKT MALİYETLER	24.300.000.-
Motorlu Taşıt Vergisi	
Sigorta Primleri	
Yıllık Şoför Ücretleri	
DİREKT MALİYETLER	904.632.000.-
Yakıt	
Yağ	
Lastik	
Paralı Otoyol	
.	
.	
.	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	23.077.000.-
Kırtasiye	
Aydınlatma, ısınma	
Kira	
.	
.	
.	
MALİYETLER TOPLAMI	952.000.000.-
HASILAT	
Yurtdışı Hizmet Satışlar (Gidişler)	900.000.000.-
Yurtdışı Hizmet Satışlar (Dönüşler)	240.000.000.-
NET KÂR	1.140.000.000.-
	188.000.000.-

Avrupa ülkelerinde yeşil kamyon uygulamasıyla araçlar daha verimli hatlarda seyir edememeleri üzerine verimli olmayan hatlarda iş yapmak zorunda kalmışlardır. Yolların elverişsiz olması araçların

yıpranmalarını hızlandırmaktadır. Bu ülkelerde çoğu giderlerini belgelendirememektedirler. Bunlar da işletmenin genel kârlılığı üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. İşletme yönetimi bunları gözönünde bulundurarak eski araçlarını satıp satmamaya karar vermelidir. Aksi takdirde rekabet gücü zayıflayarak kârlılığı daha da düşecektir.

Her bir hattın elde edilen gelirin maliyetlere oranı çıkartılarak hatlar arasında çok genel karşılaştırma yapılabilir. Hat taşıma maliyetlerinin kontrol edilmesi, hatların yeniden gözden geçirilmesi, bir kısım seferlerin azaltılması, bazılarının kaldırılması, işletme verimliliğinin ölçülmesi ve stratejik kararlarının alınmasında gerekli olmaktadır.

SONUÇ

Ülkemizin coğrafi yapısı doğu ile batı arasında tabii bir köprü oluşu transit taşımacılığa elverişliliği karayolu taşımacılığında ülkemizi daima ön plana koymuştur. Karayollarında 1950'lerde hızlı bir şekilde yapılan altyapı, otomotiv sanayinin kurulması, mevcut ulaşım sektörleri arasındaki dengesiz gelişmeler, karayolunun üstünlükleri diğer sistemlere göre gelişme göstermesine ve talepte ilk sırayı almasına sebep olmuştur.

Taşınacak yükün niteliklerine ve niceliklerine göre farklı taşıma sistemleri tercih edilmektedir. Karayolunun aktarmasız taşımayı sağlaması, kapıdan kapıya taşıma ile hemen hemen terminal ihtiyacının bulunmayışı, ambalajlama ihtiyacını en aza indirmekte ve diğer ulaşım sistemleriyle entegrasyonu sağlayabilmektedir.

Türkiye'de milli gelirin ortalama %13'lük bir kısmı ulaştırma sektöründe yaratılmıştır. Sabit sermaye yatırımlarından aldığı pay bakımından kamu sektöründe ilk sırayı, özel sektörde üçüncü sırayı almaktadır.

Karayolu yük taşımacılığında özellikle uluslararası taşımacılıkta sürücü için gerekli belgeler, araç için gerekli belgeler, yüke ait belgeler, çeşitli kuruluşlar ve firmalar tarafından düzenlense de uygulamada bunları bulundurma sorumluluğu sürücülerindir.

Karayolu taşıma sektörü, bütün mal ve hizmetlerin üretiminden önce başlayıp, tüketimine kadar uzanan bir süreci içine alır. Bu nedenle maliyetlerin doğru tespiti diğer işletmeleri de etkilemektedir.

Karayolu taşımacılığında var olan rekabet, özellikle Ortadoğu ve İran'a yapılmakta olan seferlerin azalmasıyla daha da hızlanmıştır.

Bundan dolayı, yük taşıma faaliyetleri sonucu oluşan maliyetleri her yükleme noktasından her boşaltma noktasına kadar doğru olarak saptayacak ve yönetime maliyetlerle ilgili gerekli tüm bilgileri sağlayacak bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekir.

İşletme yönetimi, karayolu yük taşımacılığında taşıma hizmeti fiyatını saptamak, mevcut fiyatlarla karşılaştırmayı sağlamak, katlanılan maliyetleri gerek türleri ve gerekse ortaya çıktığı yerler olarak ayırmak ve kontrol etmek amacıyla maliyet muhasebesine başvurur. Maliyet muhasebesi, ayrıca işletme yöneticilerine en kısa zamanda en az hatalı kararları almalarına ve planlama yapmalarına yardımcı olur.

Çalışmamızda da vurgulandığı gibi maliyetlerin üretilen taşıma hizmetiyle doğrudan veya dolaylı bir ilişki içerisinde olup olmadığını direkt-endirekt maliyet ayırımı çıkartmaktadır. Her bir araç için ne kadar harcadıkları doğrudan doğruya hesaplanabilen ve hizmet birimiyle ilişkisi kesin olarak saptanabilen maliyetlere direkt maliyetler diyoruz. Toplam taşıma maliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturan bu maliyetler akaryakıt, yağ, lastik, taşıma komisyonları, otoyol, otoban köprü ücretleri, RO-RO gemisi ve feribot ücretleri, otopark ve garaj ücretleri, yükleme-boşaltma tasnif ücretleri, seferle direkt ilgili şoför ücretleri maliyet merkezleri olan sefer maliyetlerine doğrudan yüklenmektedirler.

Endirekt taşıma maliyetleri, bir aracın tümüyle çalışmasına yararlı olmak amacıyla oluşan maliyetlerdir. Belirli anahtarlara göre yüklenen endirekt araç sefer maliyetleri, motorlu taşıt vergisi, araçların trafik sigorta primleri, araç amortismanları, araçlar üzerinde yapılan ekleme ve geliştirme maliyetleri, şoför taban ücretleri, yedek şoförlere ödenen ücretler ve bakım onarım maliyetlerinden oluşmaktadır.

Üretilen hizmetle doğrudan ilişkisi olmayan ancak işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için vazgeçemediği genel yönetim giderleri, çeşitli anahtarlara göre yüklenmektedirler. İşletme çalışma düzenine uygun anahtarlar seçmelidir.

Sefer ve hat maliyet merkezi olarak toplanan maliyetler bu hatlarda katedilen ton/km'ye bölünerek birim maliyetlere ulaşılmamaktadır. Bunun için her bir aracın her hatta ne kadar süre ile çalıştığı ve katettiği km'yi izlemesi gereklidir.

İşletme yönetimi geçmiş maliyet bilgilerine dayanılarak seferler hatlar itibariyle aylık, üç aylık ve yıllık işletme bütçesini hazırlayabilirler. Maliyetlerin yüksek olduğu yerleri böylece tespit edip düzeltme yoluna gidebilirler.

Aslında ekonomik ve politik kararlardan çok çabuk etkilenebilen bir sektör olmasından ve fiyatların tamamen arz talebe bağlı olmasından dolayı bütçenin hazırlanması oldukça güçtür. Bu konuda önemli olan, karayolu yük taşıma işletmelerindeki yöneticilerin olayları ve durumları yakından izlemesidir.

Uygulamada işletmelerin sefer maliyetlerine gidilmeyip toplam maliyetlerin, toplam katedilen ton/km'ye bölünmesiyle ortalama bir birim maliyet bulunmaktadır. Ancak bu kadar ortalama bir maliyetin karar işlemleri için fazla bir değeri yoktur. Çünkü sunulan hizmet homojen değildir. Aynı aracın aynı hattaki çeşitli seferlerinde bile maliyetleri büyük ölçüde değişme gösterebilmektedir. Ayrıca ton/km biriminin yeterince açık bir kavram olmaması ton/km başına düşen maliyetin sefer türüne veya hat özelliğine göre birim maliyetteki değişmeyi gösterememektedir.

Bunların yerine maliyet analizleri seferlerin ve hatların maliyetleri ve kârlılığı gözönünde bulundurularak yapılmalı araçların ve çalışanların en verimli şekilde çalışacakları hatlara dağıtımını sağlanmalıdır.

Taşınan yükün taşıma maliyeti ile hasılatı karşılaştırıldığında belki bu hattın programdan çıkarılması ya da belirli bir yükün tarifesinde gösterilen ücretle taşınmasının mümkün olmadığı anlaşılabilir.

Hatlar devamlı gözden geçirilmeli, gerekirse bir kısım seferler azaltılmalı, bazıları başka hatlara kaydırılmalıdır.

EKLER

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.Ş

Sayfa : 1

HESAP NO	HESAP ADI
100	KASA
100.01	MERKEZ KASA
101	ALINAN CEKLER
101.01	PORFOYDEKI CEKLER
102	BANKALAR
102.01	TC ZIRAAT BANKASI
102.02	EMLAKBANK
102.03	HALKBANK
102.04	Y KREDI BANKASI
102.04.01	YKB 2.HESABI
102.05	Y KRD D T H
102.06	PAMUKBANK
102.07	AKBANK
103	VERILEN CEK/ODEME EMIRLERI (-)
103.01	VERILEN CEKLER
108	DIGER HAZIR DEGERLER
11	MENKUL KIYMETLER
110	HISSE SENETLERI
111	OZEL KESIM TAHV, SENET, BONOLARI
112	KAMU KESIMI TAHV, SENET, BONOLAR
118	DIGER MENKUL KIYMETLER
119	MENKUL KIY. DEGER DUSUK. KARS (-)
12	TICARI ALACAKLAR
120	ALICILAR
120.01	Y DISI ALICILAR
120.02	Y ICI ALICILAR
121	ALACAK SENETLERI
121.01	ALACAK SENEDLERI
122	ALACAK SENETLERI REESKONTU (-)
126	VERILEN DEPOZITO VE TEMINATLAR
126.01	VERILEN DEPOZITO VE TEMNLR
126.02	EMANETLER
127	DIGER TICARI ALACAKLAR
127.01	DIGER TIC ALACAKLAR
128	SUPHELI TICARI ALACAKLAR
128.01	SUPHELI ALACAKLAR
129	SUPHELI TICARI ALACAK. KARS. (-)
13	DIGER ALACAKLAR
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
131.01	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132	ISTIRAKLARDEN ALACAKLAR
133	BAGLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
135	PERSONELDEN ALACAKLAR
136	DIGER CESITLI ALACAKLAR

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.Ş

Sayfa : 2

HESAP NO	HESAP ADI
137	DIGER ALACAK SEN. REESKONTU(-)
138	SUPHELI DIGER ALACAKLAR
139	SURHELI DIGER ALACAK. KARS.(-)
15	STOKLAR
150	ILK MADDE VE MALZEME
151	YARI MAMULLER - URETIM
152	MAMULLER
153	TICARI MALLAR
153.01	TORBA VE SANDIK
153.02	KLIMA
153.03	FORSELEN
153.04	LASTIK
153.05	DERI
157	DIGER STOKLAR
158	STOK DEGER DUSUKLUGU KARS. (-)
159	VERILEN SIPARIS AVANSLARI
18	GELECEK AYLAR GIDER/GELIR TAH.
180	GELECEK AYLARA AIT GIDERLER
180.01	SIGORTA
180.02	BAKIM DARIIM
180.03	YILLIK ABONE
181	GELIR TAHAKKUKLARI
19	DIGER DONEN VARLIKLAR
190	DEVREDEN K D V
190.01	DEVREDEN KDV
191	INDIRILECEK KDV
191.01	INDIRILECEK KDV
192	DIGER KDV
193	PESIN ODEMEN VERGILER/FONLAR
193.01	K GECICI VERGI
194	IADE EDILECEK K D V
194.01	IADE EDILECEK KDV
194.01.01	ARALIK 1993 KDV
194.01.02	KASIM 1993 KDV
194.01.03	EKIM 1993 KDV
194.01.04	EYLUL 1993 KDV
194.01.05	AGUSTOS 1993 KDV
194.01.06	TEMMUZ 1993 KDV
194.01.07	OCAK 1994 KDV
194.01.08	SUBAT 1994 KDV
194.01.09	MART 1994 KDV
194.01.10	NISAN 1994 KDV
194.01.11	MAYIS 1994 KDV
194.01.12	HAZIRAN 1994 KDV
194.01.13	TEMMUZ 1994 KDV
194.01.14	AGUSTOS 1994 KDV
194.01.15	EYLUL 1994 KDV
194.01.16	EKIM 1994 KDV

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.Ş

Sayfa : 3

HESAP NO	HESAP ADI
195	İS AVANSLARI
195.01	Y İCİ AVANSLARI
195.02	Y DİSİ AVANSLARI
196	PERSONEL AVANSLARI
197	SAYIM ve TESELLUM NOKSANLARI
198	DİGER CESİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199	DİGER DÖNEN VARLIKLAR KARS. (-)
2	DURAN VARLIKLAR
22	TİCARİ ALACAKLAR
220	ALICILAR
221	ALACAK SENETLERİ
222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
226.01	VERİLEN DEPZT VE TEM
229	SÜPHELİ ALACAKLAR KARSILIGI (-)
23	DİGER ALACAKLAR
230	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
231	İSTİRAKLERDEN ALACAKLAR
232	BAGLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
235	PERSONELDEN ALACAKLAR
236	DİGER CESİTLİ ALACAKLAR
237	DİGER ALACAK SEN.REESKONTU (-)
239	SÜPHELİ DİGER ALACAK. KARS. (-)
24	MALİ DURAN VARLIKLAR
240	BAGLI MENKUL KIYMETLER
241	BAGLI MEN.KIY.DEG.DUS.KARS. (-)
242	İSTİRAKLER
243	İSTİRAKLERE SERMAYE TAHHUT. (-)
244	İSTİR.SER.PAY.DEG.DUS.KARS. (-)
245	BAGLI ORTAKLIKLAR
246	BAGLI ORTAK.SERMAYE TAHHUT. (-)
247	B.ORT.SER.PAY.DEG.DUS.KARS. (-)
248	DİGER MALİ DURAN VARLIKLAR
249	DİGER MALİ DURAN VAR. KARS. (-)
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR
250	ARAZI VE ARSALAR
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ
252	BİNALAR
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR
253.01	TES MAK VE CİHAZLR
254	TASİTLAR
254.01	TASİTLAR
255	DEMİRBAŞLAR
255.01	DEMİRBAŞLAR
256	DİGER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR (-)
257.01	BİRİKMİS AMORTİSMAN
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259	VERİLEN AVANSLAR
259.01	VERİLEN AVANSLAR

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.S

Sayfa : 4

HESAP NO	HESAP ADI
26	MADDI OLMİYAN DURAN VARLIKLAR
260	HAKLAR
261	SEREFİYE
262	KURULUS VE ORGUTLENME GIDERLER
263	ARASTIRMA VE GELİSTİRME GIDER.
264	OZEL MALİYETLER
267	DİGER MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.
268	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR (-)
269	VERİLEN AVANSLAR
27	OZEL TUKENMEYE TABİ VARLIKLAR
271	ARAMA GİDERLERİ
272	HAZIRLIK VE GELİSTİRME GİDER.
277	DİGER OZEL TUKENMEYE TABİ VAR.
278	BİRİKMİS TUKENME PAYLARI (-)
279	VERİLEN AVANSLAR
28	GELECEK YIL AIT GİD/GEL TAHAK.
280	GELECEK YILLARA AIT GİDERLER
280.01	GELECEK YIL AIT GİDERL
281	GELİR TAHAKKUKLARI
29	DİGER DURAN VARLIKLAR
291	GELECEK YILLAR İNDİRİLECEK KDV
291.01	A T I K K D V
292	DİGER KATMA DEĞER VERGİSİ
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOK.
294	ELDEN ÇIK. STOK/MADDİ DURAN VAR
297	DİGER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. (-)
299	BİRİKMİS AMORTİSMANLAR (-)
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
30	MALİ BORÇLAR
300	BANKA KREDİLERİ
303	UZUN V.D. KREDİ ANAPARA TAK/FAİZ
304	TAHVİL ANAPARA BORÇ TAK/FAİZ.
305	ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306	ÇIKARILMIŞ DİGER MENKUL KIYMET
308	MENKUL KIYMET. İHRAC FARKI (-)
309	DİGER MALİ BORÇLAR
32	TİCARİ BORÇLAR
320	SATICILAR
320.01	SATICILAR
320.02	Y PARÇACILAR
320.03	Y DİŞİ DERİ SATICISI
321	BORÇ SENETLERİ
321.01	BORÇ SENEDLERİ
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
329	DİGER TİCARİ BORÇLAR
33	DİGER BORÇLAR
331	ORTAKLARA BORÇLAR
331.01	M.EROL YILMAZ

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.Ş

Sayfa : 5

HESAP NO	HESAP ADI
332	ISTIRAKLERE BORCLAR
333	BAGLI ORTAKLIKLARA BORCLAR
335	PERSONELE BORCLAR
335.01	VERGI IADESI
335.02	AYLIK UCURELER
336	DIGER CESITLI BORCLAR
336.01	DIGER CESITLI BORCLAR
336.02	PTT TAKSIT
34	ALINAN AVANSLAR
340	ALINAN SIPARIS AVANSLARI
349	ALINAN DIGER AVANSLAR
36	ODENECEK VERGI/DIG.YUKUMLULUK.
360	ODENECEK VERGILER
360.01	STOPAJ
360.02	DAMGA
360.03	FON
360.04	K GEC VERGISI
360.05	KURUMLAR VERGISI
360.06	EKONOMIK D VERG
360.07	K NET EKTIF VERGISI
361	ODENECEK SOSYAL GUVENLIK KES.
361.01	SSK PRM
361.02	T T FON
361.03	KONUT FONU
368	VD.GECMIS,ERTELENMIS/TAK.YUK.
369	ODENECEK DIGER YUKUMLULUKLER
37	BORC ve GIDER KARSILIKLARI
370	D.KARI,VERGI,DIG.YAS.YUK.KARS.
371	D.KAR.PESIN OD.VERGI/D.YUK.(-)
372	KIDEM TAZMINATI KARSILIGI
373	MALİYET GIDERLERİ KARSILIGI
379	DIGER BORC/GIDER KARSILIKLARI
38	GELECEK AYLAR GELIR/GIDER TAH.
380	.GELECEK AYLARA AIT GELIRLER
381	GIDER TAHAKKUKLARI
39	DIGER KISA VD.YABANCI KAYNAK.
391	HESAPLANAN KDV
391.01	HESAPLANAN KDV
392	DIGER KDV
398	SAYIM VE TESELLUM FAZLALARI
399	DIGER CESITLI YABANCI KAYNAK.
4	UZUN VADELI YABANCI KAYNAKLAR
40	MALI BORCLAR
400	BANKA KREDILERI
405	CIKARILMIS TAHVILLER
407	CIKARILMIS DIGER MENKUL KIYMET
408	MENKUL KIYMET. IHRAC FARKI (-)
409	DIGER MALI BORCLAR
42	TICARI BORCLAR
420	SATICILAR

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.S

Sayfa : 6

HESAP NO	HESAP ADI
421	BORC SENETLERI
422	BORC SENETLERI REESKONTU (-)
426	ALINAN DEPOZITO VE TEMINATLAR
429	DIGER TICARI BORCLAR
43	DIGER BORCLAR
431	ORTAKLARA BORCLAR
432	ISTIRAKLERE BORCLAR
433	BAGLI ORTAKLIKLARA BORCLAR
437	DIGER BORC SEN. REESKONTU (-)
438	KAMU.ERTELENMIS/TAKSIT.BORC.
439	DIGER CESITLI BORCLAR
44	ALINAN AVANSLAR
440	ALINAN SIPARIS AVANSLARI
449	ALINAN DIGER AVANSLAR
47	BORC ve GIDER KARSILIKLARI
472	KIDEM TAZMINATI KARSILIGI
479	DIGER BORC VE GIDER KARSILIK.
48	GEL.YIL.AIT GELIR/GIDER TAHAK.
480	GELECEK YILLARA AIT GELIRLER
481	GIDER TAHAKKUKLARI
49	DIGER UZUN VD. YABANCI KAYNAK.
492	GEL.YIL.ERTELENEN/TERK.ED.KDV
493	TESISE KATILMA PAYLARI
499	DIG.CES.UZUN VD.YABANCI KAYNAK
5	OZ KAYNAKLAR
50	ODENMIS SERMAYE
500	SERMAYE
500.01	SERMAYE
501	ODENMEMIS SERMAYE (-)
52	SERMAYE YEDEKLERI
520	HISSE SENETLERI IHRAC PRIMLERI
521	HISSE SENETLERI IPTAL KARLARI
522	M.D.V.YENIDEN DEGERLEME ARTIS.
522.01	YENIDEN DEGERLEME
523	ISTIRAKLER YENIDEN DEG. ARTIS.
529	DIGER SERMAYE YEDEKLERI
54	KAR YEDEKLERI
540	YASAL YEDEKLER
540.01	1 TERTIP Y AKCE
540.02	2 TERTIP Y AKCE
541	STATU YEDEKLERI
542	OLAGANUSTU YEDEKLER
548	DIGER KAR YEDEKLERI
549	OZEL FONLAR
57	GECEMIS YILLAR KARLARI
570	GECEMIS YILLAR KARLARI
570.01	DAGITILABILIR KAR
58	GECEMIS YILLAR ZARARLARI (-)
580	GECEMIS YILLAR ZARARLARI
59	DONEM NET KARI (ZARARI)

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.Ş

Sayfa : 7

HESAP NO	HESAP ADI
590	DONEM NET KARI
590.01	DONEM KARI
591	DONEM NET ZARARI (-)
6	GELIR TABLOSU HESAPLARI
60	BRUT SATISLAR
600	YURTICI SATISLAR
600.01	OZ ARAC
600.02	KIRALIK ARAC
600.03	LASTIK SATIS
600.04	DERI SATIS
601	YURTDISI SATISLAR
601.01	OZ ARAC
601.02	KIRALIK ARAC
602	DIGER GELIRLER
602.01	KUR FARKI
61	SATIS INDIRIMLERI (-)
610	SATIS TAN IADELER (-)
611	SATIS ISKONTOLARI (-)
612	DIGER INDIRIMLER (-)
62	SATISLARIN MALIYETI (-)
620	SATILAN MAMULLER MALIYETI (-)
621	SATILAN TICARI MAL MALIYETI (-)
622	SATILAN HIZMET MALIYETI (-)
623	DIGER SATISLARIN MALIYETI (-)
63	FAALİYET GIDERLERI (-)
630	ARASTIRMA GELİSTİRME GIDER. (-)
631	PAZ, SATIS VE DAGITIM GIDER. (-)
632	GENEL YONETIM GIDERLERI (-)
64	DIGER FAALİYETLERDEN GELİR/KAR
640	ISTIRAKLERDEN TEMETTU GELİR.
641	BAGLI ORTAK. TEMETTU GELIRLERI
642	FAIZ GELIRLERI
643	KOMISYON GELIRLERI
643.01	KOMISYON GELIRI
644	KONUSU KALMAYAN KARSILIKLAR
649	FAALİYETLE ILG.DIG.GEL.VE KAR.
649.01	TEM MK KOM TAHSILATI
65	DIG.FAAL.OLAGAN GIDER ZARAR(-)
652	REESKONT FAIZ GIDERLERI (-)
653	KOMISYON GIDERLERI (-)
654	KARSILIK GIDERLERI (-)
659	DIGER GIDER VE ZARARLAR (-)
66	FINANSMAN GIDERLERI (-)
660	KISA VADELİ BORCLANMA GİD. (-)
661	UZUN VADELİ BORCLANMA GİD. (-)
67	OLAGANDISI GELİR ve KARLAR
670	DIGER GELIRLER
671	ONCEKI DONEM GELİR VE KARLARI
679	DIGER OLAGANDISI GELİR VE KAR.
679.01	ARAC SATIS KARI

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.S

Sayfa : 5

HESAP NO	HESAP ADI
679.02	DEMIRBAS SATIS KARI
679.03	SIGORTA TAZMINATI
679.04	ISKONTO BELIRI
68	OLAGANDISI GIDER VE ZARAR (-)
680	CALISMAYAN KISIM GID/ZARAR (-)
681	ONCEKI DONEM GIDER/ZARARLAR(-)
689	DIGER OLAGANDISI GID/ZARAR (-)
689.01.	OTO SATIS ZARARI
69	DONEM NET KARI
690	DONEM KARI VEYA ZARARI
691	DON.KARI VERGI/DIG.YAS.YUK.KAR
692	DONEM NET KARI VEYA ZARARI
7	MALİYET HESAPLARI
70	MALİYET MUH. BAGLANTI HESABI
700	MALİYET MUH. BAGLANTI HESABI
701	MALİYET MUH. YANSITMA HESABI
71	DIREKT ILK MADDE/MALZEME GIDERI
710	DIREKT ILK MADDE/MALZEME GIDERI
711	DIREKT ILK MAD/MALZ.YANSITMA H.
712	DIREKT ILK MAD/MALZ.FIYA FARKI
713	DIREKT ILK MAD/MALZ.MIKTAR FARK
72	DIREKT ISCILIK GIDERLERI
720	DIREKT ISCILIK GIDERLERI
721	DIREKT ISCILIK GID.YANS.HESABI
722	DIREKT ISCILIK UCRET FARKLARI
723	DIREKT ISCILIK SURE FARKLARI
73	GENEL URETİM GIDERLERI
730	GENEL URETİM GIDERLERI
731	GENEL URETİM GID.YANSITMA HES.
732	GENEL URETİM GID.BUTCE FARKI
733	GENEL URETİM GID.VERİM.FARKI
734	GENEL URETİM GID.KAPASITE FARK
74	HİZMET URETİM MALİYETI
740	HİZMET URETİM MALİYETI
740.01	MALZEME GIDERI
740.01.01	YURTDISI GIDERLERI
740.01.02	KIRALIK ARAC GIDERI
740.01.03	AKARYAKIT GIDERI
740.01.04	LASTIK GIDERI
740.01.05	BEÇİS UCRETLERİ
740.01.06	KARNE TRİPTİK
740.01.07	MOTORLU TAŞIT VERGİSİ
740.01.08	YEDEK PARÇA
740.01.09	TAMİR BAKIM
740.01.10	TIR KARNE
740.01.11	BARAJ PARK UCRETİ
740.02	İSÇİ UCRETLERİ VE GİDERL
740.02.01	ESAS UCRET
740.02.02	SSK İSVEREN PAYI
740.02.03	T TESVK İSVERN PAYI

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.S

Sayfa : 9

HESAP NO	HESAP ADI
740.02.04	KONUT FONU
740.03	DISARDAN SAGLANAN F VE HIZMET
740.03.01	ENERJI GIDERI
740.03.02	DISARDAN SAGLANAN ISCILIK
740.03.03	BAKIM ONARIM GIDERI
740.04	CEMITLI GIDERLER
740.04.01	KIRA GIDERI
740.04.02	YOLLULAR VE SEYAHAT GIDERI
740.04.03	SIGORTA GIDERI
740.04.04	MAHKEME VE NOTER
740.04.05	GUMRK MESAI GIDERL
740.05	VERGI RESIM VE HARCLAR
740.05.01	VERGI RESIM VE HARCLAR
740.06	AMORTISMAN GIDERI
740.06.01	TASIT AMORTISMANLARI
741	HIZMET URETIM MALIYETI YAN.HES
742	HIZMET URETIM MALIYETI FARK.HE
75	ARASTIRMA/GELISTIRME GIDERLERI
750	ARASTIRMA/GELISTIRME GIDERLERI
751	ARASTIRMA/GELISTIRME YANS.HES.
752	ARASTIRMA/GELISTIRME BID.FARK.
76	PAZ.SATIS VE DAGITIM GIDERLERI
760	PAZ.SATIS VE DAGITIM GIDERLERI
761	PAZ.SATIS VE DAG.GID.YANS.HES.
762	PAZ.SATIS VE DAG.GID.FARK HES.
77	GENEL YONETIM GIDERLERI
770	GENEL YONETIM GIDERLERI
770.01	MALZEME GIDERI
770.01.01	KIRTASIYE VE BASILI EVRAK
770.02	ISCI UCRET VE GIDERLERI
770.02.01	ESAS UCRET
770.02.02	SSK ISVEREN PAYI
770.02.03	T TESP FON ISVEREN PAYI
770.02.04	KONUT FONU
770.03	DISARDAN SAGLANAN FAYDA VE HIZ
770.03.01	AYDINLATMA ISI SU
770.03.02	BAKIM ONARIM GIDERI
770.03.03	AKARYAKIT GIDERI
770.03.04	MUBAVIRLIK MUHASEBE HZM GIDERI
770.03.05	HABERLESME GIDERL
770.03.06	LASTIK GIDERI
770.03.07	Y PARCA
770.04	CEMITLI GIDERLER
770.04.01	KIRA GIDERLERI
770.04.02	YOLLUK VE SEYAHAT GIDERL
770.04.03	MAHKEME NOTER
770.04.04	SIGORTA GIDERI
770.04.05	GECIKME ZAML PARA -CZL
770.04.06	BAGIS VE YARDIMLAR
770.04.07	GIDER KAYDEDILEN DEMIRBASL
770.04.08	DIGER CEMITLI GIDERL

HESAP PLANI

YILMAZAY ULUS. NAK. TIC. A.S

Sayfa : 10

HESAP NO	HESAP ADI
770.05	VERGI RESİM VE HARCLAR
770.05.01	DAMGA VERGİSİ
770.05.02	RESİM VE HARCLAR
770.06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
770.06.01	TASİT AMORTİSMANLARI
770.06.02	DEMİRBAS AMORTİSMANLARI
770.07	FINANSMAN GİDERLERİ
770.07.01	HAVALE PRVZY BANKA GİDERL
771	GENEL YONETİM GİD.YANS.HESABI
772	GENEL YONETİM GİD.FARK.HESABI
78	FINANSMAN GİDERLERİ
780	FINANSMAN GİDERLERİ
780.01	FINANSMAN GİDERLERİ
781	FINANSMAN GİDER. YANSITMA HES.
782	FINANSMAN GİDERLERİ FARK HES.
79	GİDER CESİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)
790	İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
791	İSÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793	DISARIDAN SAĞL.FAYDA VE HİZMET
794	CESİTLİ GİDERLER
795	VERGİ, RESİM ve HARCLAR
796	AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAY.
797	FINANSMAN GİDERLERİ
798	GİDER CESİTLERİ YANSITMA HES.
799	ÜRETİM MALİYET HESABI
8	OZELLIKLI HESAPLAR
80	OZEL MASRAFLAR
800	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER.
800.01	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER
800.02	KANUNEN KABUL EDİLM GİD KARSIL
801	KANUNİ YARDIMLAR
81	MAHSUP EDİLECEK MUAMELELER
810	KAPANACAK HESAPLAR
83	TESVİKLI DEVAM EDEN YATIRIMLAR
832	1992 YILI YATIRIMLARI
833	1993 YILI YATIRIMLARI
9	NAZİM HESAPLAR
90	NAZİM HESAPLAR
900	TEMİNAT MEKTUPLARI
900.01	TEMİNAT MEKT BORÇLULAR
900.02	TEMİNAT MEKT ALACAKLILAR
BANKADAN ÇEKİLEN	A

Bu sayfa Nö.lu sayfa ile birlikte geçerlidir.

Sayfa:

T.C. ULAŞTIRMA BAKANLIĞI KARA ULAŞTIRMASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ			Taşıma Yetki Belgesinin		C	2		
			Numarası	Çıkarılış tarihi				
YILMAZAY ULUS.NAK.VE TİC.A.Ş.			1384-1404 18.07.1995					
YAVUZ SELİM CAD.B KİMYON APT.KAT:1 D:1 ANTAKYA								
TAŞIMACININ SAHİP OLDUĞU TAŞITLAR LİSTESİ								
Plaka No.	Cinsi	İstiah haddi	Plaka No.	Cinsi	İstiah haddi	Plaka No.	Cinsi	İstiah haddi
1-31 FF 375 YR	25.8		34-31 FU 443 YR	25.3		31 FC 341 YR	26.0	
2-31 FF 376 YR	25.7		T.YR:409.2			T.YR:409.2		
3-31 FF 377 YR	25.8		23 T			19 EYLÜL 1994		
4-31 FF 378 YR	25.7		31 FF 579 YR	25.4		T.Yr. 463.5		
5-31 FF 379 YR	25.8		T.YR:489			08 ARALIK 1994		
6-31 FF 380 YR	25.8		03			31 FK 983 Ç(82)		
7-31 FF 313 Ç	-					T.Yr. 463.5		
8-31 FF 312 Ç	-					29 ARALIK 1994		
9-31 FF 311 Ç	-							
10-31 FF 310 Ç	-							
11-31 FF 309 Ç	-							
12-31 FF 308 Ç	-							
13-31 FH 428 Ç	-							
14-31 FH 429 YR	25.4							
15-31 FH 103 Ç	-							
16-31 FH 198 YR	25.8							
17-31 FR 368 YR	25.5							
18-31 FR 369 Ç	-							
19-31 EV 297 Ç	-							
20-31 FD 914 YR	25.8							
21-31 DL 045 YR	25.9							
22-31 DK 937 YR	25.7							
23-31 DK 943 Ç	-							
24-31 DK 935 Ç	-							
25-31 DU 445 Ç	-							
26-31 DU 466 YR	24.8							
27-31 DZ 052 Ç	-							
28-31 DZ 053 YR	25.3							
29-31 KP 871 Ç	-							
30-31 KP 872 YR	27.0							
31-31 AR 836 Ç	-							
32-31 AR 716 YR	26.5							
33-31 FT 971 Ç	-							

GENEKLERİ GEÇERLİ DEĞİLDİR

предприятие, организация
КВИТАНЦИЯ
 к приходному кассовому
 ордеру № 47
 Принято от Дюженджен
Хомич
 Основание: решение
продления
ср. ш.б.р.р.р.
 прописью
 руб. 22600
 коп. 07 1994
 Главный (старший)
 бухгалтер
 Кассир

К-1 № 794047

АКЦИОНЕРНО-ОБЩЕСТВО
 С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 «СОПРОДПРОМСТРОИОРГАНМАШИ»
КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому
 ордеру № _____
 Принято от Окс
3102943
40140
 Основание: _____
за проезд
Гладуайт Г
 прописью
 руб. _____ коп.
 « 22 » 07 1994 г.
 П. О. М. П. _____
 Главный (старший)
 бухгалтер
 Кассир

предприятие, организация
КВИТАНЦИЯ
 к приходному кассовому
 ордеру № _____
 Принято от Окс
3102943
40140
 Основание: проезд
за проезд
Гладуайт Г
 прописью
 руб. _____ коп.
 « 22 » 07 1994 г.
 М. П. _____
 Главный (старший)
 бухгалтер
 Кассир

Türkiye'de kesin kayıtlı taşıtların geçici çıkışı ve Türkiye'ye gümrük vergisi alınmadan tekrar girişine mahsus sayfa

No. F-1086045

15-01-1995 tarihine kadar geçerlidir.

Karneyi veren : **TÜRKİYE TURİNG ve OTOMOBİL KURUMU**

Kime verildiği : **YILMAZAY ULUS NARİAŞ**

İkametgâhi : **HATAY**

Motorü taşıdın cinsi : **ÖZELKİTİMLİK Çeşitli BAZARLIK KARAKOLUKLARIKİTİMLİK Çeşitli BAZARLIK (Gerekli olmayan kelimeler çizilecektir.)**

Sasi { Markası : **VOLVO**
Nomarası : **18112**

Motor { Markası : **VOLVO**
Nomarası : **59844**
Silindir : **6**
Baygir kuvveti : **1981**

Karoseri { Şekli : **VOLVO**
Markası : **BLANC**
Rengi : **1**
Kaç kişilik olduğu : **2**

Yecek Lastik : _____

Telferuar : **RADIO, TAPE**

Prizis Numeresi : **TURQUITE 31 DK 943**

Arzabanın Açırışi : **928316**

Arzabanın kıymeti : **40 000 000L**

Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu
15 Ocak 1994

ÇIKIŞ ve GİRİŞ VİZELERİ

Gün İmza	Tarih	Mühür ve İmza
ÇIKIŞ		
ÇIKIŞ	19.2.1994	
GİRİŞ	17.7.94	
GİRİŞ	17.7.94	
GİRİŞ	17.7.94	

ÇIKIŞ VE GİRİŞ VİZELERİ

Gün İmza	Tarih	Mühür ve İmza	Gün İmza	Tarih	Mühür ve İmza	Gün İmza	Tarih	Mühür ve İmza
ÇIKIŞ			ÇIKIŞ	21.2.1994		ÇIKIŞ		
GİRİŞ			ÇIKIŞ	20/06/1994		GİRİŞ		
ÇIKIŞ			GİRİŞ			ÇIKIŞ		
GİRİŞ			ÇIKIŞ			GİRİŞ		
ÇIKIŞ			GİRİŞ			ÇIKIŞ		



YILMAZAY

Uluslararası Nakliyat ve Ticaret A. Ş.

Tel. : 182 79 - 182 58 P.K. 203 Teleks : UTA TR. 66542
Atatürk Cd. B. Civelek Apt. Zemin Kat Antakya/Hatay/TURKEY

Mlaka Ko. : 31.FF.309/379
Şoförün Adı :
Nav. Kar. Mas. :
Döviz Alım Ta. :
Alınan Döviz :
Sefer Tarihi :
Sefer Dön. Trr. : 28.06.1994

Sarf Evrakının Tarihi	Fatura No.	Firmanın Adı	A Ç I K L A M A	Sarf Edilen Yabancı Para	Karşılığı
06.06.1994	43169	Bilnam Ltd.Şti	Mazot	48.₺.-	
"	0365715	Bulgaristan	Mesai		11.DM.-
"	94526	"	Giriş ücreti	6.₺.-	
"	107532	"	Muamele	43.₺.-	
"	41459	"	Dezenfekte ücreti		17.DM.-
"	1937070	"	Giriş ücreti		5.DM.-
"	13	"	Park ücreti		10.DM.-
07.06.1994	070367	"	Çıkış Muamele ücreti	180.₺.-	
"		"	Gemi yatak ücreti	100.₺.-	
"		"	Gemi ücreti	505.₺.-	
23.06.1994	1098	Atlas Gemi A.Ş.	Gemi ücreti	800.₺.-	
08.06.1994		Ukrayna	Dowolo ücreti	180.₺.-	
"		"	Muamele' ücreti	45.₺.-	
"		"	Giriş Muamele Ücreti	45.₺.-	
"		"	Doktor ücreti	10.₺.-	
				1962.₺.-	43.DM.-
			(43.DM.- = 26.₺.-)	26.₺.-	
				1988.₺.-	
			1988.₺.- x 31.186,50 = 61.998	762.-	

EK-9

YILMAZAY ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A.Ş.
1.1.1993-31.12.1993
İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU

A- BRÜT SATIŞLAR		15.327.665.578.-
1-Yurt içi satışlar	412.650.475.-	
2-Yurt dışı satışlar	14.203.042.841.-	
3-Diğer gelirler	711.972.262.-	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-----
1-Satıştan iadeler (-)	-----	
2-Satış iskontoları (-)	-----	
3-Diğer indirimler (-)	-----	
C- NET SATIŞLAR		15.327.665.578.-
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		13.944.878.123.-
1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)	-----	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	348.655.759.-	
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	13.596.22.364.-	
4-Diğer Satışların Maliyeti	-----	
BRÜT SATIŞ KARI		1.382.787.455.-
E- FAALİYET GİDERLERİ		830.719.396.-
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-----	
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-----	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	830.719.396.-	
FAALİYET KARI		552.068.059.-
F- DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN GELİR VE KARLAR		-----
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	-----	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirler	-----	
3-Faiz Gelirleri	-----	
4-Komisyon Gelirleri	-----	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-----	
6-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	-----	
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		-----
1-Reeskont Faiz Giderleri	-----	
2-Komisyon Giderleri	-----	
3,Karşılık Giderleri	-----	
4-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-----	
H- FINANSMAN GİDERLERİ (-)		-----
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-----	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-----	
OLAĞAN KÂR		552.068.059.-
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		54.536.558.-
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları	-----	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	54.536.558.-	
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		41.225.169.-
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-----	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-----	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	41.225.169.-	
DÖNEM KÂRI		565.379.448.-
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK		-----
KARŞILIKLARI (-)		565.379.448.
DÖNEM NET KÂRI		
DİPNOTLAR:		
1.		

YILMAZAY ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A.Ş.
31.12.1993 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF

I-DÖNEN VARLIKLAR

A- HAZIR DEĞERLER		60.194.116.-
1.Kasa	8.625.844.-	
2.Bankalar	51.568.272.-	
B- TİCARİ ALACAKLAR		1.386.114.622.-
1.Ahçılar	1.309.131.242.-	
2.Ver.Dep.ve Tem.	23.863.000.-	
3.Şüph.Tic.Alacak.	53.120.380.-	
C- STOKLAR		92.808.700.-
1.Ticari Mallar	92.808.700.-	
D- GEL.AYL.AIT GİD. VE GEL.TAH.		95.640.786.-
1.Gel.Ayl.Ait Gid.	95.640.786.-	
E- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		378.148.972.-
1.Devreden KDV	277.979.972.-	
2.Peş.Öd.Verg.Fon.	100.169.000.-	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		2.012.907.196.-

II- DURAN VARLIKLAR

A- MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.112.181.122.-
1.Tatışlar	2.196.642.921.-	
2.Bir.Amort.(-)	1.086.461.799.-	
3.Veril.Avansl.	2.000.000.-	
B- DİĞER DURAN VARLIKLAR		16.931.683.-
1.Gel.Yıll.İnd.KDV	16.931.683.-	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		1.129.112.805.-
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		3.142.020.001.-

I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A- TİCARİ BORÇLAR		110.087.000.-
1.Satıcılar	27.587.000.-	
2.Borç Senetl.	82.500.000.-	
B- DİĞER BORÇLAR		1.279.480.390.-
1.Diğ.Çeş.Borçl.	279.480.390.-	
C- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YÜK.		180.583.689.-
1.Öd.Verg.ve Fonl.	118.431.583.-	
2.Öd.Sos.Güv.Kes.	62.152.106.-	
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		1.570.151.079.-

II-ÖZ KAYNAKLAR

A- ÖDENMİŞ SERMAYE		190.080.000.-
1.Sermaye	190.080.000.-	
B- SERMAYE YEDEKLERİ		203.313.310.-
1.MDV Yen.Değ.	203.313.310.-	
C- KAR YEDEKLERİ		38.016.000.-
1.Yasal Yedekler	38.016.000.-	
D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		575.080.164.-
1.Geçm.Yıll. Kâr.	575.080.164.-	
E- DÖNEM NET KARI		565.379.448.-
1.Dön.Net Kârı	565.379.448.-	
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		1.571.868.922.-
PASIF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		3.142.020.001.-



YILMAZAY

ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A. Ş.
INTERNATIONAL TRANSPORT CO.

ANTAKYA. / / 199

T.C.
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
KARA ULAŞTIRMASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ANKARA

Şirketimiz (Yılmazay Uls.Nak.Tic.A.Ş.) 1994/1. dönem (Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran) Faaliyet raporu, İcmal tabloları ve Ülkeler itibariyle icmal tablosu işiğikte sunulmuştur. Bilgilerinize arz olunur. Saygılarımızla.

E K İ

1. 1.Dönem Faaliyet Raporu Avrupa Taşımaları (1 Sayfa ve İcmal Tablosu)
2. 1.Dönem Faaliyet Raporu Asya Taşımaları (7 Sayfa ve İcmal Tablosu)
3. 1.Dönem Faaliyet Raporu Rusya Taşımaları (6 Sayfa ve İcmal Tablosu)
4. 1.Dönem Faaliyet Raporu Transit Taşımaları (4 Sayfa ve İcmal Tablosu)
5. 1.Dönem Faaliyet Raporu Ülkeler İtibariyle İcmal Tablosu

Y.Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ

YILMAZAY ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A.Ş.
YILMAZAY ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A.Ş.
Tel: 4775 11 11 ANKARA

DÖNEM 1994/1 ÜLKELERLE İTİBARIYLA İÇTAL TABLOSU

TARİFA	ÜLKELER	İSİMLER SAYISI	HEKTAR (TH)	GİBİLEN YOL (KH)	TH x KH	TOT. TAŞ. ÜCRETİ (TL)
ABDİ	TR - BULGARİSTAN	2	30.00	3.200	49.200	40.119.000.-
	TR - ROMANYA	1	16.00	1.750	28.000	57.600.000.-
	TOPLAM	3	46.00	4.950	77.200	97.719.000.-
ABDİ						
	TOPLAM					
ABDİ	TR - S. AHARİSTAN	80	2.184.20	201.350	5.000.255	1.000.713.000.-
	TR - ÜRDÜN	20	576.90	22.100	393.770	144.965.000.-
	TR - SURİYE	1	19.60	50	980	1.766.000.-
	TR - LÜBNAN	2	50.40	800	20.160	6.632.000.-
	TR - KUVAIT	4	96.00	8.800	211.200	46.934.000.-
	TR - YEMEN	1	25.00	3.500	87.500	13.273.000.-
	TOPLAM	124	2.952.10	236.600	5.713.865	1.214.283.000.-
ABDİ	KUVAIT - TR	1	4.00	2.200	8.800	1.500.000.-
	S. AHARİSTAN - TR	1	7.50	2.500	18.750	1.500.000.-
	TOPLAM	2	11.50	4.700	27.550	3.000.000.-
ABDİ	TR - RUSYA FIR.	30	536.70	101.900	1.840.105	2.745.202.000.-
	TR - TÜRKMENİSTAN	23	398.90	85.150	1.468.605	2.127.886.000.-
	TR - ÖZBEKİSTAN	1	3.70	4.350	16.095	87.880.000.-
	TR - KAZAKİSTAN	10	99.20	51.250	508.085	1.108.092.000.-
	TR - AZERİBAJAN	1	21.90	2.250	49.275	62.766.000.-
	TR - ÇEÇENİSTAN	1	3.80	2.500	9.500	66.686.000.-
	TOPLAM	66	1.063.00	247.400	3.891.665	6.198.452.000.-
ABDİ	RUSYA FIR. - TR	12	133.90	40.950	499.375	446.813.000.-
	KAZAKİSTAN - TR	3	44.30	15.150	223.715	251.924.000.-
	KIRGIZİSTAN - TR	7	74.50	39.550	423.090	540.832.000.-
	TÜRKMENİSTAN - TR	4	39.40	15.650	154.100	284.237.000.-
	ÇEÇENİSTAN - TR	2	23.60	5.900	69.620	22.490.000.-
	ÖZBEKİSTAN - TR	3	41.20	12.550	171.770	227.973.000.-
	TOPLAM	31	356.90	129.750	1.530.670	1.753.469.000.-
ABDİ	SURİYE - RUSYA	16	233.30	59.550	860.310	429.444.000.-
	MERSİN - ÜRDÜN	23	545.70	20.700	491.580	124.808.000.-
	SURİYE - ROMANYA	6	109.10	12.300	223.655	160.493.000.-
	RUSYA - SURİYE	3	34.40	11.700	134.160	58.033.000.-
	RUSYA - ÜRDÜN	2	29.90	29.000	145.550	29.326.000.-
	ÜRDÜN-MEZİDİYA	1	21.60	3.100	66.960	24.303.000.-
	ÜRDÜN-BULGARİSTAN	2	40.00	4.600	92.000	47.961.000.-
	ÜRDÜN - MERSİN	1	25.60	900	23.040	7.167.000.-
	MERSİN - CİDDE	1	17.50	2.450	42.875	7.341.000.-
	CİLVEGÖZÜ - TRAK	1	16.00	900	14.400	2.268.000.-
	TOPLAM	56	1.073.10	145.200	2.083.530	899.144.000.-
TOPLAM						

Y. Kemal Çelik. d.
Helmut C. C. LAZ

TAŞITIN				TAŞINAN EŞYANIN									Bitim Ton X Km Başına alınan Ücret TL.	Takip Edilen Güzergah	Diğerceler	
Sıra No.	Plaka No.	İstisna haddi	Özellik veya kiralık	Yükleme		Beşaltma		Miktarı Ton	Gidilen Yol Km.	Ton X Km. l	Toplam taşıma Ücreti TL.					
				Cinsi	Yeri	Tarihi	Yeri					Tarihi				
1	El. AK. 949/DC. 066	26300	Kiralık	Karpuz Çekirdeği	Mersin	10.1.994	Ürdün	15.1.994	22.9	900	20610	3.670.000.-	178.07	Cilvegözü/Ürdün		
2	El. KY. 239/KY. 659	26800	"	"	"	"	"	"	22.4	900	20160	3.670.000.-	182.04	"	"	
3	El. DS. 283/291	25600	"	Malzeme	Rusya	"	"	24.1.994	14.9	4.500	67050	14.663.000.-	218.69	Kapakule/Cilvegözü/Ürdün		
4	El. EL. 033/038	26000	"	"	"	"	"	"	15	3.500	67500	14.663.000.-	217.23	"	"	
5	El. KP. 070/071	25900	"	"	"	"	Balep	"	12	3.900	46800	14.663.000.-	313.31	Kapakule/Cilvegözü/Balep		
6	El. FF. 313/300	25877	Ösnel	Karpuz Çekirdeği	Mersin	11.1.994	Ürdün	16.1.994	22.6	900	20340	3.670.000.-	180.43	Cilvegözü/Ürdün		
7	El. KP. 871/872	27000	"	"	"	"	"	"	23.9	900	21510	3.670.000.-	170.62	"	"	
8	El. HS. 891/DV. 636	25100	Kiralık	Bal	"	"	Cidde	18.1.994	17.5	2.450	42875	7.341.000.-	171.22	Cilvegözü/S. Arabistan		
9	El. FU. 477/FK. 178	26000	"	Mezrubat	Cilvegözü	26.1.994	Zaho	02.2.994	16	900	14400	2.266.000.-	157.50	Bahur/Zaho		
10	El. DS. 283/291	25600	"	Konfeksiyon	Suriye	07.2.994	Moskova	18.2.994	13	3.900	50700	17.346.000.-	342.13	Cilvegözü/Samsun/Moskova		
11	El. EL. 033/038	26000	"	"	"	"	"	"	10.2	3.900	39780	17.346.000.-	436.05	"	"	
12	El. EL. 023/024	27000	"	Pastikiçi	Mersin	04.2.994	Ürdün	11.2.994	20.5	900	18450	4.342.000.-	235.34	Cilvegözü/Ürdün		
13	El. KP. 070/071	25900	"	Konfeksiyon	Suriye	07.2.994	Moskova	18.2.994	14.2	3.900	55980	17.431.000.-	314.75	Cilvegözü/Samsun/Moskova		
14	El. SE. 213/214	25000	"	Karpuz Çekirdeği	Mersin	"	Ürdün	15.2.994	24.4	900	21960	4.358.000.-	196.45	Cilvegözü/Ürdün		
15	El. HC. 585/FE. 329	26100	"	"	"	"	"	"	24.4	900	21960	4.358.000.-	196.45	"	"	
16	El. EK. 545/546	27300	"	"	"	"	"	"	24.4	900	21960	4.358.000.-	196.45	"	"	
17	El. AK. 949/DC. 066	26300	"	"	"	"	"	"	24.4	900	21960	4.358.000.-	196.45	"	"	
18	El. KY. 239/KY. 659	26800	"	"	"	"	"	"	24.4	900	21960	4.358.000.-	196.45	"	"	
											Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.	Av. Ort.	Ulaştırma Bakanlığı Yüksek Seviye Kurulunun Tarih: 10.01.1994 Mühür: [Mühür] Y. Kurul Başkanı Mehmet Krol YILMAZ
											Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.	Av. Ort.	4.109.63



YILMAZAY

ULUSLARARASI NAKLIYAT VE TİCARET A.Ş.
INTERNATIONAL TRANSPORT CO.

ANTAKYA, / / 199

T.C.
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
KARA ULAŞTIRMASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ANKARA

Öz Kapasite : 203.59
Kiralık Kapasite : 1417.20

RUSYA FEDR. TAŞIMALARI

İhraç malı
İthal malı

Miktar Ton	Gidilen Yol Km.	Ton x Km.	Toplam Taş. Ücreti
1.063.00	247.400	3.091.665	6.298.452.000.-
356.90	129.750	1.530.670	1.753.469.000.-
Birim Ton Baş. Alınan Ücret		Ortalama birim ücreti	
125.196.02		1.896.92	
42.365.21		1.366.62	

Y. Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ

YILMAZAY
Ulaştırma ve Ticaret A.Ş.
Yavuz Selim
Tel: 13253-... ANTAKYA

FİRMA ADI VE ADRESİ : METALURJİK VE MAKİNE VE ELEKTRİK İNŞAAT VE TİCARİET Lİ.M.Ş.İ.

1994 YILI 1. DÖNEM FAALİYET RAPORU

S. NO 1

SAHİP OLDUĞU YETKİ BELGESİ TÜRÜ : C 2

T A Ş İ T İ M		T A Ş İ N A N E Ş Y A N I N										Birim		Döğüceler	
Sıra No.	Plaka No.	İstisna baddi kiralıklı	Orsl	Cinsi	Y ü k l e m e		B o ş a l t m a		Miktarı Ton	Gidilen Yel Km.	Tos X Km. 1	Toplam taşıma Cerrahi TL.	Tos X Km Başına alman ücret TL.		Takip Edilen Gütergah
					Yeri	Taribi	Yeri	Taribi							
1	31.1E.121/2A.190	35500	Misallık	Zeri	Kazakistan	02.1.1994	Armsk	16.1.1994	5	3450	27300	25.000.000.-	1057,25	Kapıkule/Armenistan	
2	06.3E.22/2A	37500	"	"	Rusya	"	Yaroslavl	19.1.1994	5	2250	18750	10.000.000.-	2000,00	Kapıkule/Armenistan	
3	31.1E.1.206/207	25500	"	"	"	05.1.1994	"	21.1.1994	12	3250	37800	24.000.000.-	350,54	"	"
4	31.1E.1.242/2A.705	27500	"	"	"	05.1.1994	"	22.2.1994	13,2	3150	41550	37.177.000.-	2837,11	"	"
5	30.2.2163/77.203	26900	"	"	Kazakistan	05.1.1994	"	23.1.1994	13	5050	65650	33.000.000.-	507,24	"	"
6	31.1E.1.327/338	26100	"	"	Göçmenistan	"	Yerevan	21.1.1994	11,5	2950	33925	11.245.000.-	320,47	Kapıkule/Armenistan	
7	31.1E.1.413/435	26400	"	Zeri Fizise	Tatarbul	10.1.1994	Taşkent	25.1.1994	3,7	4350	16995	27.000.000.-	2450,06	Kapıkule/Armenistan	
8	31.1E.1.935/935	23000	"	Zeri	Göçmenistan	"	Yerevan	21.1.1994	12,1	2950	35595	11.245.000.-	315,03	Kapıkule/Armenistan	
9	06.P.4345/S.7812	24500	"	İzaleme Malzemeli	Türkiye	11.1.1994	Türkiye	29.1.1994	21,5	3650	78475	78.066.000.-	994,79	Kapıkule/Armenistan	
10	06.30.425/CP.773	24000	"	Zeri	Rusya	14.1.1994	Türkiye	01.2.1994	12	3150	37800	21.000.000.-	564,22	Kapıkule/Armenistan	
11	06.3E.51/5A	27900	"	Sarıya Malzemeli	Türkiye	19.1.1994	Azerbaycan	25.2.1994	21,9	2250	49275	62.766.000.-	1273,79	Kapıkule/Armenistan	
12	06.3P.642/643	23100	"	İzaleme Malzemeli	"	21.1.1994	Türkiye	28.1.1994	20,4	3650	74460	20.543.000.-	1093,04	Kapıkule/Armenistan	
13	06.3.5163/75.203	25900	"	Malzeme	"	28.1.1994	"	16.2.1994	20,5	3650	74825	75.000.000.-	1013,03	"	"
14	06.3.2105/75.419	27500	"	"	"	"	"	"	20,3	3650	74225	75.000.000.-	1013,03	"	"
15	06.30.425/CP.773	24500	"	Sarıya Malzemeli	"	01.2.1994	Rusya	10.2.1994	15,2	3150	50850	57.700.000.-	1152,04	"	"
16	31.1E.1.445/466	24675	Ünvan	Zeri	Kazakistan	08.2.1994	Armsk	13.4.1994	15	5800	37600	116.224.000.-	1335,21	Kapıkule/Armenistan	
17	06.ED.594/EE.769	27300	Zir-alık	Ün	Türkiye	11.2.1994	Türkiye	23.2.1994	20	3650	73000	119.225.000.-	1633,22	Kapıkule/Armenistan	
18	06.2.7207/7189	26600	"	"	"	"	"	"	20	3650	73000	119.225.000.-	1633,22	"	"
									Türk Ay.	Türk Ay.	Türk Ay.	Türk Ay.	At. Ort.		
									Türk Ay.	Türk Ay.	Türk Ay.	Türk Ay.	At. Ort.		
															23.248,85

Uluabatlı A.Ş.
Yerleşim Yolu No: 100-104
Teşkilatı: 100-104
Y. Kurul Başkanı: Y. Kurul Başkanı
Mühür: Mehmet Kemal YILMAZ



YILMAZAY

ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A.Ş.
INTERNATIONAL TRANSPORT CO.

ANTAKYA. / / 199

T.C.
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
KARA ULAŞTIRMASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ANKARA

Üz Kapasite : 206.36
Kiralık Kapasite : 675.28

TRANSİT TAŞIMALARI

Miktar Ton	Gidilen Yol Km.	Ton x Km.	Toplam Taş. Ücreti
1073.10	145.200	2.083.530	899.144.000.-
Birim Ton Baş. Alınan Ücret		Ortalama birim ücreti	
22.327.76		398.71	

Y. Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ

Y. Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ
Y. Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ

TAŞITIN				TAŞINAN EŞYANIN								Birim Ton X Km Başına alınan ücret TL.	Takip Edilen Güzergah	Düşünceler	
Sıra No.	Plaka No.	İstiap haddi	Özel veya kiralık	Cinsi	Yükleme		Boşaltma		Miktarı Ton	Gidilen Yel Km.	Ton X Km. 1				Toplam taşıma Ücreti TL.
					Yeri	Taribi	Yeri	Taribi							
1	31.KZ.169/170	25500	Kiralık	Kaysı Bugday	Antakya	05.1.994	Cidde	15.1.994	25	2200	55000	7.296.000.-	132.65	Cilvegözü/Cidde	
2	31.DE.943/937	26000	Özmal	Madina Karami	Antakya	10.1.994	Ürdün	18.1.994	4.3	1300	5590	5.873.000.-	1050.63	Cilvegözü/Ürdün	
3	31.FE.103/198	25759	"	"	"	"	"	"	2.9	1300	3770	5.873.000.-	1557.02	"	"
4	31.FP.312/377	25718	"	İznik	Antakya	14.1.994	Cidde	24.1.994	25	2200	55000	7.437.000.-	135.22	Cilvegözü/Cidde	
5	31.KX.350/905	27055	Kiralık	"	"	"	"	"	25	2200	55000	7.437.000.-	135.22	"	"
6	31.FE.428/429	25270	Özmal	Mercinek	"	17.1.994	Lübnan	20.1.994	25	400	10000	2.960.000.-	298	Cilvegözü/Lübnan	
7	31.KX.355/XP.674	27000	Kiralık	Donates Salçasi	"	19.1.994	Cidde	29.1.994	24.9	2200	54780	7.487.000.-	136.67	Cilvegözü/Cidde	
8	31.KX.542/907	26505	"	İznik	"	21.1.994	"	30.1.994	25	2200	55000	7.496.000.-	136.29	"	"
9	31.KZ.647/649	25000	"	"	"	"	"	"	25	2200	55000	7.496.000.-	136.29	"	"
10	31.EA.122/123	25000	"	Kaysı Mercinek	"	"	"	"	25	2200	55000	7.496.000.-	136.29	"	"
11	31.FP.119/120	25600	"	İznik	"	"	"	"	25	2200	55000	7.496.000.-	136.29	"	"
12	31.KX.553/XP.385	27150	"	Fladik	"	25.1.994	"	03.2.994	24.9	2200	54780	7.566.000.-	138.01	"	"
13	31.KV.297/PD.914	25890	Özmal	Mercinek	"	01.2.994	"	10.2.994	25	2200	55000	8.659.000.-	157.44	"	"
14	31.FP.369/368	25549	"	İznik	"	"	"	"	25	2200	55000	8.659.000.-	157.44	"	"
15	31.FE.103/198	25759	"	"	"	"	"	"	25	2200	55000	8.659.000.-	157.44	"	"
16	31.DF.728/730	25000	Kiralık	"	"	03.2.994	"	13.2.994	25	2200	55000	8.673.000.-	157.69	"	"
17	31.KX.350/905	27055	"	Mercinek	"	"	"	"	25	2200	55000	8.673.000.-	157.69	"	"
18	31.XP.871/872	27000	Özmal	"	"	04.2.994	"	"	25	2200	55000	8.684.000.-	157.89	"	"
									Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.	Türk Av.			
									Türk As.	Türk As.	Türk As.	Türk As.			

YILDIZAY
 A.Ş. Genel Müdürü
 Yavuz Selim Çelikkaya
 Tel: 0332-331 18 91
 A.Ş. Ofisi
 5.074.97
 Y. Kurulu Başkan İrd.
 Mehmet Krol
 XIIMAZ



YILMAZAY

ULUSLARARASI NAKLİYAT VE TİCARET A. Ş.
INTERNATIONAL TRANSPORT CO.

ANTAKYA. 7 / 199

T.C.
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
KARA ULAŞTIRMASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ANKARA

Üz Kapasite : 26.00
Kiralık Kapasite : 25.10

AVRUPA TAŞIMALARI

İhraç malı

Miktar Ton	Gidilen Yol Km.	Ton x Km.	Toplam Taş. Ücreti
46.80	4.950	77.280	97.719.000.-
Birim Ton Dağ. Alınan Ücret		Ortalama birim Ücreti	
3.669.96		1.034.90	

Y. Kurulu Başkan Yrd.
Mehmet Erol YILMAZ

(Handwritten signature)

KAYNAKLAR

- ATALAY, Şekip : *“Enflasyon Karşısında Ulaştırma Yatırımlarına Verilmesi Gereken Model”*, Ulaştırma Bakanlığı, Ulaştırma Koordinasyon İdaresi (UKİ), Sayı:2, Haziran, 1971.
- BARDA, Süleyman : *Ulaştırma Ekonomisi*, İstanbul Üniv. İktisat Fak. Yayını, İstanbul, 1973.
- BEKTÖRE, Sabri-
SÖZBİLİR, Halim-
BANAR, Kerim : *Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Eskişehir, 1993.
- BURSAL, Nasuhi : *Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları*, İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya. No:15, İstanbul, 1976.
- BURSAL, Nasuhi-
ERCAN, Yücel : *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınevi, Ya.No: 103, İstanbul, 1992.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : *Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi*, Ankara, İ.T.İ.A. Ya.No: 87, Ankara, 1974.
- CEMALCILAR, İlhan : *İşletme Bütçeleri*, E.İ.T.İ.A. Ya.24-2, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1965.
- CEMALCILAR, İlhan : *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, E.İ.T.İ.A Ya.No.102, Ankara, 1976.

DEVLET İSTATİSTİK
ENSTİTÜSÜ

: *DİE Ulaştırma İstatistikleri Özeti*, 1992.

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI

: *1990 Yılı Genel Nüfus Sayımı Sonuçlarına Göre Türkiye'de Toplum Yapısının Karşılaştırmalı Profili*.

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI

: *Havayolu Ulaştırması*, VI. BYKP, ÖİK Raporu, DPT Ya.No: 2217, ÖİK 361, Ankara, 1990.

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI

: *Karayolu Ulaştırması* VI. BYKP, ÖİK Raporu, DPT Ya.No: 2306, ÖİK 413, Ankara, 1992.

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI

: *VI. BYKP 1994 Programı Destekleme Çalışmaları*, Ankara, 1994.

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI

: *VI. BYKP 1994 Yılı Programı*.

ERDOĞAN, Melih-
ERDOĞAN, Nurten

: *Muhasebede Bilgisayar Kullanımı*, Eskişehir, 1992.

ERGÜN, İsmet

: *Türkiye'nin Ekonomik Kalkınmasında Ulaştırma Sektörü*, Hacettepe Üniv. Ya.No:10, Ankara, 1985.

- GÜNAY, Muzaffer : *Kara ve Deniz Taşımacılığımızda Döviz Tasarrufuna Yönelik Entegrasyon Modeli-RO/RO İşletmeciliği*, İstanbul Deniz Ticaret Odası Ya.No: 3, İstanbul, Nisan 1984.
- HAZİNE DIŞ TİCARET
MÜSTEŞARLIĞI : *Başlıca Ekonomik Göstergeler*, HDTM Matbaası, Ankara, Ekim 1994.
- KOVANCI, Hüseyin : *Karayolu Yük Taşıma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Kontrolü*, Doktora Tezi, Eskişehir, 1989.
- OLUÇ, Mehmet : *İşletme Organizasyonu ve Yönetimi*, İstanbul Üniv. İşletme Fakültesi, Ya.No: 77, Cilt: I, İstanbul, 1978.
- ORHON, Feryal : *Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Ekonomik ve Bilimsel Yayınlar Ltd.Şti., Ya.No:7, İstanbul, 1983.
- PEKİNER, Kamuran : *"Maliyet Giderlerinin Bütçeler Yardımıyla Denetiminde Göz Önünde tutulacak Hususlar"*, İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1977.
- SÜRMEİLİ, Fevzi : *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, 1994.
- TEKEOĞLU, Atilla : *"Ülkemizde Ulaştırma Sistemleri"*, Trafik Şurası, Ankara, 1991.
- TENEKECİOĞLU, Birol : *Pazarlamada Fiziksel Dağıtım ve Türkiye'de Uygulama*, Eskişehir, İ.T.İ.Akademisi Ya.No:128/78, Eskişehir, 1974.

- TOKGÖZ, Muhsin : *Uluslararası Karayolu Yük Taşımacılığı Yapan Türk İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu*, Doktora Tezi, Marmara Üniv. Ya.No: 412, İstanbul, 1984.
- TUAN, A.Kadir : *Yönetim Muhasebesi*, Kemal Matbaası A.Ş., Adana, 1979.
- TÜRKİYE ŞOFÖRLER
VE OTOMOBİLCİLER
FEDERASYONU : *Türkiye’de Karayolu Taşımaları ve Trafik Güvenliği Toplantısı*, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Ya.No: 15, Ankara, 1977.
- ULAŞTIRMA
BAKANLIĞI : *Türkiye’de Ulaştırma Kesiminin Yapısı ve Finansmanı*, Ankara, Eylül 1987.
- ULAŞTIRMA
BAKANLIĞI : *Ulaştırma ve Haberleşme 1983-1990*, Ankara, 1991.
- ULUSLARARASI
NAKLİYECİLER
DERNEĞİ : *UND’nin Sesi*, UND Yayınları, İstanbul, 1985.
- ULUSLARARASI
NAKLİYECİLER
DERNEĞİ : *“Uluslararası Karayolu Taşımacılığının Türk Ekonomisine Katkıları ve Sorunları Sempozyumu”*, UND Yayınları, İstanbul, 1988.

ULUSLARARASI
NAKLİYECİLER
DERNEĞİ

: *Sürücüler İçin Uluslararası Karayolu Taşımacılığı*, UND Yayınları, İstanbul, 1992.

URAGUN, Mehmet : *Maliyet Muhasebesi ve Mali Raporlar*, Nam Matbaacılık Koll.Şti., Ankara, 1972.

ÜSTÜN, Rifat : *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985.

ÜSTÜN, Rifat : *Yönetim Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1992.

YILANCI, Münevver : *Muhasebe Organizasyonu*, Anadolu Üniv. Ya.No: 624, Kütahya, 1982.

-----, : TCDD Dergisi, Özel Sayı, 1992.

- Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıyan Araçların Seyir, Konaklama, Denetleme, Uygulama ve Güvenlik İşlemlerine Ait Yönetmelik, 12.10.1983 tarih 18189 Nolu Resmi Gazete.
- Karayolu ile Uluslararası Yolcu ve Yük Taşımalar Hakkında Yönetmelik, 21.04.1982 tarih, 17671 Nolu Resmi Gazete.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)
- Türk Ticaret Kanunu (TTK)
- Vergi Usul Kanunu (VUK)