

ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNDE YERALAN İŞLETMELERDE HİZMET SUNUMU SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN MALİYETLERİN İZLENMESİ*

Zeki DOĞAN¹
Beyhan BELLER DİKMEN²

Özet

Ulaştırma ihtiyacının karşılanabilmesi amacıyla ortaya çıkan ulaştırma türleri nakil araçları çeşitlerine göre; karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu ulaştırması olarak sınıflandırılmaktadır. Buna göre, farklı ulaştırma türlerinde farklı nakil araçları kullanılmaktadır. İnsanların ulaştırma ihtiyaçları, nakil araçlarından herhangi biri ya da birbiri ile koordineli olacak şekilde en az iki nakil aracının kullanımı sonucunda karşılanabilmektedir. İnsanların bu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan işletmeler, ulaştırma işletmeleri olarak ifade edilmektedir. Yolcu ve yük ulaştırma faaliyetlerine ait hizmet üretiminin gerçekleştirildiği ulaştırma işletmelerinde, bu hizmetin üretilmesi sırasında bazı maliyetler ortaya çıkmaktadır. Ulaştırma işletmelerinde yolcu ve yük ulaştırma faaliyeti sırasında ortaya çıkan maliyetler, 26 Aralık 1992 tarihinde yayınlanan 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde sunulan 7/A ve 7/B seçeneklerinden herhangi birinin uygulanması ile kayıt altına alınıp izlenmektedir. Çalışmada, ulaştırma türleri arasında yer alan karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu ulaştırma işletmelerinde hizmet sunumu sırasında ortaya çıkan maliyetler ve bu maliyetlerin kaydedilip izlenmesinde kullanılacak seçenekler hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ulaştırma Sektörü, Ulaştırma Türleri, Ulaştırma İşletmeleri, Ulaştırma Maliyetleri.
Jel Sınıflandırılması: M40, M41, R40.

MONITORING OF COSTS INCURRED DUE TO THE SERVICE SUPPLY OF ENTERPRISES OPERATING IN THE TRANSPORTATION SECTOR

Abstract

The types of transportation which have emerged in order to meet transportation needs are classified such as highway, avial, maritime and railway transports according to the variety of vehicles. Accordingly, different means of transportation are used in different modes of transport. The transportation needs of people can be met by the use of at least two means of transport, either as standalone or as coordinated with each other. Enterprises established to meet these needs of people are referred to as transportation enterprises. Certain costs are incurred during the production of services in transportation enterprises where service production for passenger and freight transportation activities is realized. The costs incurred during the passenger and freight transportation activities by transportation enterprises are recorded and monitored with any of 7/A and 7/B options applications presented in the General Communiqué on Accounting System Implementation Serial No. 1 published on December 26, 1992. This study includes information on the costs incurred during the service supply of highway, avial, maritime and railway transportation enterprises and the options that can be used when these costs are recorded and monitored.

Key Words: Transportation Sector, Transportation Types, Transportation Operations, Transportation Costs.
Jel Classification: M40, M41, R40.

* Bu çalışma, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Hazırlanan "Devlet Demiryolları İşletmelerinde Yolcu Taşıma Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama" adlı Doktora Tezinden uyarlanmıştır. Ayrıca, bu çalışma Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Koordinatörlüğü'nce desteklenmiştir. Proje No: SOB2016/04- DOKTEP, 2017.

¹ Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, zekidogan7@hotmail.com

² Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi, SBMYO, b.beyhanbeller@gmail.com

GİRİŞ

Ulaştırma sektöru, insanların ve insanlara ait eşyaların bir yerden farklı bir yere ulaştırılması ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu sektör, göçebe toplumdan sanayi toplumuna geçişte katkı sağlamış ve günümüzde de hayatımızın tüm alanlarında kullanılmaktadır. Nakil araçlarının çeşitlerine göre ulaştırma türlerini karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu ulaştırması olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu ulaştırma türlerinde hizmet sunumu ve sunulan hizmetin tüketimi aynı anda gerçekleştirilmektedir. Hizmet sunumunun gerçekleştirildiği bu sektörde yer alan işletmeler hizmet işletmeleri olarak ifade edilmektedir.

Üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmelerinde de işletme içerisinde yer alan bilgi kullanıcıları; misyon ve vizyonun belirlenmesi, yönetim sürecinin planlanması, planlanan faaliyetlerin kontrolü ve gerekirse planlanan faaliyetlerde değişiklikler yapılması, yöneticilerin liderlik kararlarını sağlamlaştırması gibi konularda mali nitelikli bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Wiborg, 2010: 11-12). İşletme yöneticileri başta olmak üzere işletme içerisindeki bilgi kullanıcılarının mali nitelikli bilgi ihtiyaçları, maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan maliyetleme yöntemlerinin kullanılması sonucu elde edilecek veriler doğrultusunda karşılanabilmektedir. Bu verilerin elde edilmesinde önemli bir kavram olan maliyet; işletme tarafından hedeflenen bir sonuca ulaşabilmek amacıyla katlanması gereken fedakarlıkların parasal toplamı olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2013: 44).

Ulaştırma ihtiyacının karşılandığı işletmelerde hizmet sunumu sırasında ortaya çıkan maliyetlerin ulaşım araçları ile ilişkisi önem taşımaktadır. Demiryolları hariç diğer ulaştırma türlerinde ulaşıma ait alt yapı inşaası, bakım ve onarımı devlet tarafından yapıldığı için karayolu, havayolu, denizyolu gibi ulaştırma türlerinde oluşan maliyetler ulaşım araçları ile direkt olarak ilişkilidir. Bu yüzden, ulaştırma türlerinde oluşan maliyetler, büyük oranda kullanılan nakil araçları için katlanılan maliyetlerden ortaya çıkmaktadır (Orhon, 1983: 161).

Bu çalışmada, ulaştırma sektöründe yer alan karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu olarak belirtilen ulaştırma işletmelerinde ortaya çıkan maliyetler ve bu maliyetlerin kaydedilip izlenmesinde kullanılabilecek seçenekler hakkında bilgilere yer verilmiştir.

I. ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNDE YER ALAN İŞLETMELERDE ORTAYA ÇIKAN MALİYETLER

Ulaştırma işletmelerinde maliyetlerin sınıflandırılması farklı açılardan değerlendirilebilmektedir. Burada önemli olan nokta, maliyetlerin ilgili maliyet merkezlerine ve hizmet birimine doğru bir şekilde aktarılmasını sağlayacak sınıflandırmanın yapılabilmesidir. Maliyetler; ulaştırma hizmeti ile direkt ya da endirekt olarak ilişkisi olup olmamasına göre iki grupta sınıflandırılmaktadır. Ulaştırma hizmeti ile direkt olarak ilişkisi kurulabilen maliyetler direkt maliyet; ulaştırma hizmeti ile direkt olarak ilişki kurulamayan ve hizmetlere yüklenebilmesi için uygun dağıtım anahtarlarının kullanıldığı maliyetler ise endirekt hizmet üretim maliyeti olarak ifade edilmektedir (Orhon, 1983: 145).

Bir başka sınıflandırmaya göre, ulaştırma maliyetleri; sabit ve değişken maliyetler olarak gruplandırılmaktadır (Orhon, 1983: 147). Sabit maliyetler, belli bir faaliyet hacminde ne kadar iş yapılırsa yapılsın mutlaka katlanması gereken maliyetler olarak ifade edilmektedir. Değişken maliyetler ise işletmede ne kadar hizmet sunumunun meydana geldiğine bağlı olarak dalgalanma gösteren maliyetlerden oluşmaktadır. Ulaştırma işletmelerinde insanların ihtiyacını karşılamak amacıyla sunulan hizmet maliyeti, hizmetin sağlanması sürecinde gerçekleşen sabit ve değişken maliyetlerin toplamı olarak tanımlanabilmektedir (Gross, McClure ve Lankes, 2006: 175). Üçüncü sınıflandırmada ise finansal raporlarda yer alan maliyetlerin fonksiyonlarına göre; aracın hareket maliyeti, terminal ve istasyon maliyetleri, yol- alt yapıya ait araç gereç ve binaların bakım ve onarım

maliyetleri, genel yönetim maliyetleri, pazarlama maliyetleri ve son olarak finansman ve amortisman maliyetlerinden oluştuğu belirtilmektedir (Orhon, 1983: 145).

I.I. Karayolu Ulaştırma Faaliyetleri Sırasında Ortaya Çıkan Maliyetler

Karayolu ulaştırması; insanlara ve eşyaya, mekan ve zaman faydası sağlamak şeklinde tanımlanan ulaştırma faaliyetlerinin karayolu sistemi kullanılarak yerine getirildiği bölüm şeklinde tanımlanmaktadır (Kaya, 1997: 8). Karayolu ulaştırması ile hem ulusal hem de uluslararası boyutta yolcu ve yük ulaştırma faaliyetleri yerine getirilmektedir. Yolcu ve yük ulaştırması faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler; terminal ve sefer maliyetleri olarak iki ana grupta incelenmektedir. Bu maliyetleri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (Orhon, 1983: 203-209):

- *Terminal Maliyetleri:* Terminal maliyetler; yükleme ve boşaltma, terminal platformu, faturalama ve tahsilat maliyetlerinden oluşmaktadır.
- *Sefer Maliyetleri:* Sefer maliyetleri; yakıt, yağ, lastik, bakım malzemesi ve yedek parça maliyetleri, sermaye maliyetleri, sigorta, park ve garaj ücretleri, vergiler, lisans harçları, şoför ücretleri, satış maliyetleri, genel yönetim payı ve garaj yönetim maliyetlerinden oluşmaktadır.

Bir başka sınıflandırmaya göre karayolu ulaştırmasındaki maliyetler; yol yapım maliyeti, kaplama maliyeti, yol bakım maliyeti, yol kullanıcı maliyeti ve diğer maliyetler olmak üzere beş grupta incelenmektedir. Yol yapım maliyeti, yeni yol yapımında katlanılan maliyetler; kaplama maliyeti, mevcut olan yollar üzerinde periyodik veya belirsiz aralıklarla yapılan kaplama düzeltme çalışmaları sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir. Yol bakım maliyeti, karayoluna düzenli ve düzensiz aralıklar sonucunda yapılan bakım maliyetlerinden oluşmaktadır. Yol kullanıcı maliyetleri; akaryakıt tüketimi, yağ tüketimi, lastik tüketimi, bakım onarım ve yedek parça, personele ait maaş ve sigorta maliyeti, kasko ve vergi gibi sabit maliyetler, amortisman, kaza, zaman, konfor, park, çevresel etkiler, stres, araç alım, kayıt ve lisans ve tıkanıklık maliyetlerinden oluşmaktadır. Yol kullanıcı maliyetleri; karayolunu kullanan araç sürücüleri ve yolcular tarafından karşılanmaktadır. Diğer maliyetler ise sosyal adaletsizlik, hava, su, görüntü kirliliği, tarımsal ve endüstriyel ürün kaybı gibi olumsuz durumlarda ortaya çıkan maliyetlerdir (Başçuhadar, 2014: 19-21).

Farklı bir bakış açısına göre karayolu ulaştırmasındaki maliyetler; değişken ve sabit maliyetler, dahili, harici ve sosyal maliyetler, piyasa içi ve piyasa dışı maliyetler, gözle görülen ya da gerçek maliyetler, fiyat maliyeti, direkt ve endirekt maliyetler, ekonomik transferler, kaynak ve vergi maliyetleri olmak üzere yedi grupta sınıflandırılabilir. Yakıt ve seyahat süresine bağlı olarak oluşan maliyetler değişken maliyet; amortisman, sigorta masrafları, araç trafik harçları gibi maliyetler ise sabit maliyete örnek olarak verilebilmektedir. Dahili maliyetler kullanıcıya ait olan maliyetler, harici maliyetler, farklı etkenlere bağlı olarak oluşan maliyetler, sosyal maliyetler ise dahili ve harici etkenleri kapsayan maliyetlerdir. Piyasa içi maliyetler, araç ve benzin gibi herhangi bir pazarda serbest olarak değişimi gerçekleştirecek mamullere ait maliyet olarak; piyasa dışı maliyet ise, temiz hava ve kaza riski gibi herhangi bir pazara sahip olmayan mamul maliyetleri şeklinde ifade edilmektedir. İnsanların karayolu ulaştırmasındaki ihtiyaçlarını karşılayabilmek için ödediği park ücreti ve bireysel ulaşım ücreti gibi maliyetleri amortisman ya da sigorta maliyetlerinden daha kolay farketmeleri maliyetlerin gözle görülen ya da gerçek maliyet olarak sınıflandırılmasına neden olmaktadır. Herhangi bir mamul ya da hizmet alımında etkisi olan fiyat, karayolu ulaştırmasında da insanların seyahat kararlarını etkilemekte ve fiyat maliyetini ortaya çıkarmaktadır. Karayolu ulaştırması ile direkt ya da endirekt olarak ilişkisi kurulabilen maliyetler direkt ya da endirekt maliyetler olarak ifade edilmektedir. Ekonomik transferler, kaynak ve vergi maliyetleri ise, bu ulaştırma türündeki ihtiyaçların karşılanması ve devlete ödenecek vergiler sonucunda ortaya çıkan maliyetler şeklinde belirtilmektedir (Bakırcı, 2005: 397-399).

I.II. Havayolu Ulaştırma Faaliyetleri Sırasında Ortaya Çıkan Maliyetler

Havayolu ulaştırması, insanların, yüklerin ve postaların mekân ve zaman faydası sağlayabilecek şekilde, bir hava aracı kullanılması ile havadan yer değiştirmesi şeklinde

tanımlanmaktadır (Gerede, 2015: 3). Ülkemizde havayolu ulaştırması hem devlet hem de özel sektör işletmeleri tarafından yerine getirilmektedir. Havayolu işletmelerinde uçuş ile ilgili faaliyetler, imalat ve bakımla ilgili faaliyetler ve destek faaliyetleri olarak belirtilen faaliyetlerde hizmet sunumu gerçekleştirilmektedir (Alpaslan, 2010: 41). Hizmet sunumunun gerçekleştirilmesi amacıyla kurulan işletmelerde her alanda belirlenecek strateji ve alınacak kararlara hizmet edebilecek tek bir maliyet sınıflandırması bulunmamaktadır. Bu yüzden, havayolu işletmeleri maliyetlerini kendi ihtiyaçlarına göre bakış açıları doğrultusunda sınıflandırmaktadır (Durmuş, 2014: 210).

Sivil Havacılık Teşkilatı tarafından yapılan maliyet sınıflandırmasına göre maliyetler; direkt ve indirekt faaliyet maliyetleri olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Direkt faaliyet maliyetleri; uçuş faaliyetleri, direkt bakım ve amortisman maliyetlerinden oluşmaktadır. Uçucu mürettebat ücret ve maliyetleri, yakıt ve yağ maliyetleri, uçak sigortası, teçhizat kirası vb. maliyetler uçuş faaliyet maliyetlerini; direkt bakım işçiliği, bakım malzemesi, dışarıya yaptırılan bakım vb. maliyetler direkt bakım maliyetlerini; uçak gövdesi, motorlar, radyo telsiz, radar vb. araçlara ait yıpranma payları ise amortisman maliyetlerini oluşturmaktadır. Endirekt bakım, yer teçhizatı, yolcu ve kargo hizmetleri, trafik ve satışlar, reklam ve halkla ilişkiler, genel idare maliyetleri ise indirekt faaliyet maliyetlerini oluşturmaktadır (Orhon, 1983: 180).

Bir önceki paragrafta yapılan sınıflandırmanın yanısıra, IATA Airline Operational Cost Task Force Data Collection (AOCTF), havayolu işletme maliyetlerini uçuş faaliyetleri ile direkt ilişkisi olup olmamasına göre; uçuş işletme maliyetleri, yer işletme maliyetleri ve sistem işletim maliyetleri olarak üç grupta sınıflandırmaktadır. Uçuş işletme maliyetlerinin uçuş faaliyetleri ile yer işletme maliyetlerinin ise yer faaliyetleri ile direkt ilişkisi kurulabilmektedir. Sistem işletim maliyetleri ise, uçuş ve yer işletme faaliyetleri ile direkt ilişkisi kurulamayan indirekt niteliğe sahip maliyetler olarak ifade edilmektedir (Çapuk, 2012: 157).

Amerikan Ulaştırma Bakanlığı'nın yaptığı (U.S. Department of Transportation -US DOT-) Form 41 adlı çalışmasında havayolu ulaştırma maliyetleri; uçak işletme maliyetleri, uçak bakım onarım maliyetleri, yer operasyon maliyetleri ve işletim maliyetleri olmak üzere dört ana grupta incelenmektedir (Çapuk, 2012: 149):

- *Uçak Operasyon Maliyetleri:* Uçuş operasyon maliyetleri, yakıt, uçak sahiplik, uçak iniş ücretleri ve diğer uçak işletme maliyetlerinden oluşmaktadır.
- *Uçak Bakım Onarım Maliyetleri:* Uçak bakım onarım maliyetleri; uçuş ekipmanlarına yapılacak bakım onarım maliyetlerinden ve bu ekipmanların yıpranma paylarına ait maliyetlerden oluşmaktadır.
- *Yer Operasyon Maliyetleri:* Yer operasyon maliyetleri; uçağın uçuşunun gerçekleştirilebilmesi amacıyla yerde verilen hizmetlere ait maliyetlerden oluşmaktadır.
- *İşletim Maliyetleri:* İşletim maliyetleri, havayolu işletmelerinde hizmet sunumuna ait yolcu hizmetleri, satış kanalları, reklam, pazarlama ve tanıtım maliyetleri, operasyon maliyetleri olarak da ifade edilebilen genel maliyetlerden oluşmaktadır.

Havayolu işletmelerinde uçulan mesafenin büyüklüğü, uçakların tipleri, hava koşulları, yolcu ve yük talebinin özellikleri gibi bazı faktörlerin maliyetleri etkileme düzeyinin tespit edilebilmesi açısından ortaya çıkan tüm maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrıştırılması büyük önem taşımaktadır (Orhon, 1983: 179). Bu ayırım yapılırken kapasite değişimi sonucunda maliyetlerde değişim olup olmadığı dikkate alınmaktadır. Kapasitenin aynı kalması şartı ile uçuşların bir birim artması halinde değişen maliyetler değişken maliyet; kapasite değiştikçe değişmeyen maliyetler ise sabit maliyet olarak ifade edilmektedir (Alpaslan, 2010: 44).

I.III. Denizyolu Ulaştırma Faaliyetleri Sırasında Ortaya Çıkan Maliyetler

İnsanların ve yüklerin gemi, vapur gibi deniz araçları kullanılarak bir limandan farklı bir boşaltma limanına kadar denizyolundan taşınması denizyolu ulaştırması olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Kaya, 2011: 23-24). Karadeniz'i Akdeniz'e, Batı Avrupa'yı Ortadoğu'ya bağlayan 8.483 km kıyı şeridine sahip olan ülkemizde Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması sonucu deniz yollarına öncelik verilmesine rağmen, 1950 yılından itibaren değişen ulaştırma politikaları doğrultusunda

denizyolu ulaştırması ihmal edilmiştir. 1970 yılında Türk Deniz Ticaret Filosu tarafından genç bir filo oluşturma konusunda çaba sarf edilmiş ve 1980'li yıllarda, yurtdışında kullanılan gemilerin ithal edilmesi sonucu Türk Ticaret Filosu büyütülmüştür (Daştan ve Erol, 2015: 52). Dünya'da 21. yüzyılda ekonominin ve ticaretin hareketlenmesi sonucunda ortaya çıkan kombine taşımacılığın ülkemizde de geliştirilmesine bağlı olarak denizyolu ulaştırmasına önem verilmeye başlanmıştır (Delidere, 2012: 4).

Ülkemizde, denizyolunda yolcu ve yük taşıma faaliyetleri; gemi sahibi ya da taşıyıcı olarak ifade edilen armatör işletmeleri, gemi acenteleri, navlun komisyoncuları, gemi alım satım komisyoncuları, forwarder, bunker, konferans ve devlet işletmeleri tarafından yerine getirilmektedir (Özdemir, 2009: 1). Bu işletmelerde yolcu ve yük taşıma faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler; operasyon maliyetleri, sefer maliyetleri ve sermaye maliyetleri olmak üzere üç ana grupta sınıflandırılmaktadır (Daştan ve Erol, 2015: 115). Bu maliyetleri aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Altuğ, 1973: 60-63; Orhon, 1983: 178; Saban, 2009: 7-8; Özdemir, 2009: 43-66; Erol, 2013: 45-52):

- **Operasyon Maliyetleri:** Operasyon maliyetleri; personel, malzeme, sigorta, teknik ve ticari yönetim, bakım onarım ve genel maliyetlerden oluşan bu maliyetleri işletme maliyetleri olarak da ifade etmek mümkündür.
 - **Personel Maliyetleri:** Personel maliyetleri; gemide çalışan personel ile ilgili olarak ortaya çıkan direkt ve indirekt maliyetlerin tamamından oluşmaktadır.
 - **Malzeme Maliyetleri:** Malzeme maliyetleri; kumanya, boyalar, kırtasiye, basılı belge, güvenlik malzemeleri ve kıyafetleri, yedek malzeme vb. maliyetlerden oluşmaktadır.
 - **Sigorta Maliyetleri:** Sigorta maliyetleri; tekne, makine ve mali sorumluluk sigortası maliyetlerinden oluşmaktadır.
 - **Teknik ve Ticari Yönetim Maliyetleri:** Teknik ve ticari yönetim maliyetleri; gemilerin işletilebilmesi amacıyla ortaya çıkan işletme ve ofis masrafları, gemilerin emniyetinin sağlanması için yapılan denetleme masrafları ve her türlü sertifikasyon maliyetlerinden oluşmaktadır.
 - **Bakım Onarım Maliyetleri:** Bakım onarım maliyetleri; gemilerin rutin tamir, kuru havuzlama, raspalama³, boyama, ana ve yardımcı ekipmanların bakımı, güvertenin bakımı ve gemi işletme verimliliğinin artırılmasını sağlayacak bakım onarım maliyetlerinden oluşmaktadır.
 - **Genel Maliyetler:** Genel maliyetler; yapılacak haberleşme sonucunda oluşan haberleşme ücretleri, bayrak devleti ödemeleri, acente ücretleri ve idari denetim vb. kıyı kaynaklı yönetsel faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan maliyetlerden oluşmaktadır.
- **Sefer Maliyetleri:** Sefer maliyetleri; yakıt, boğaz ve kanal geçiş, liman ücret, yükleme boşaltma, yola elverişlilik belgesi maliyetlerinden oluşmaktadır.
 - **Yakıt Maliyetleri:** Yakıt maliyetleri; gemilerin türlerine göre değişkenlik gösteren yakıt, yağ ve su maliyetlerinden oluşmaktadır.
 - **Boğaz ve Kanal Geçiş Maliyetleri:** Boğaz ve kanal geçiş maliyetleri; gemilerin seferi ile ilgili olarak oluşan, gemi tonajına göre kanal otoriteleri tarafından hesaplanan ulusal, uluslararası boğaz ve kanal geçiş ücretlerinden oluşmaktadır.
 - **Liman Maliyetleri:** Liman maliyetleri; yolcu ya da yüklerin gemi ile ulaştırılması faaliyetleri sırasında uğranılan liman sayıları, bu limanlarda kalınan süre ve gemi büyüklüğüne bağlı olarak değişkenlik gösteren çekme, kılavuzluk, şamandıra, palamar⁴ maliyetleri, rıhtım harçları olarak ifade edilebilen çeşitli liman hizmet ücretleri ve diğer resim, harç ve vergilerden oluşmaktadır.
 - **Yükleme-Boşaltma Maliyetleri:** Yükleme boşaltma maliyetleri; gemiye yüklenen ya da gemiden boşaltılan yükler için yükleyici kişi ve kurumlara ödenen maliyetlerden oluşmaktadır.

³ Raspalama: Demir törpü kullanarak boyaları, pasları kazımak, pürüzleri gidermek ya da iki yüzeyi birbirine yapıştırmaktır.

⁴Palamar: Gemileri iskele, rıhtım ya da şamandıraya bağlamaya yarayan kalın halat olarak tanımlanmaktadır.

- *Yola Elverişlilik Belgesi Maliyetleri:* Yola elverişlilik belgesi maliyetleri; gemi ile yapılacak yolculukta geminin, tekne, genel donatım, makine, kazan gibi esas kısımlarının deniz tehlikelerine karşı koyabilecek durumda olup olmamasının yetkililer tarafından kontrol edilmesi ve geminin sefer yapabileceği durumda olduğunu gösteren belgeler ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerdir.
- *Sermaye Maliyetleri:* Sermaye maliyetleri; finansman, amortisman, komisyon ve harç maliyetlerinden oluşmaktadır.
- *Finansman Maliyetleri:* Finansman maliyetleri; deniz ulaştırma işletmelerinde kullanılan gemilerin elde edilmesi ile ilgili olarak katlanılan finansman maliyetleri ya da tüm dış kaynaklara ödenen faizler, vade farkları, kur farkları ve komisyonlardan oluşmaktadır.
- *Amortisman Maliyetleri:* Amortisman maliyetleri; deniz nakil araçlarının sefer maliyetlerinin dikkate alınması sonucunda oluşacak yıpranma paylarına ait maliyetlerden oluşmaktadır.
- *Komisyon ve Harç Maliyetleri:* Komisyon ve harç maliyetleri; yolcu ulaştırma faaliyetlerinde yolcu başına ya da kesilen bilet tutarlarının belirlenmiş bir yüzdesinin, yük ulaştırma faaliyetlerinde ise navlun kazancının sabit bir yüzdesinin acente ya da turizm işletmelerine ödenen tutarlarından oluşmaktadır.

Ulaştırma işletmelerinden biri olan denizyolu işletmelerinde ortaya çıkan maliyetler farklı açılardan da sınıflandırılabilir. İlk sınıflandırmaya göre maliyetler; direkt, indirekt ve genel yönetim maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Seferlere doğrudan yüklenebilen yakıt, gemi personeli, yükleme boşaltma, liman maliyetleri vb. maliyetler direkt maliyetler olarak belirtilmektedir. Gemilerin sorunsuz bir şekilde çalışmasına yardımcı olmak amacıyla ortaya çıkan ve önceden belirlenen dağıtım anahtarları kullanılarak sefer maliyetlerine yüklenebilen amortisman, bakım onarım, sigorta maliyetleri vb. maliyetler ise indirekt maliyetler olarak ifade edilmektedir. Genel yönetim maliyetleri ise, işletmelerde yapılan yönetim, denetim ve büro hizmetleri sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin tamamı için fayda elde edilen maliyetler olarak belirtilmektedir (Altuğ, 1973: 88; Güğercin, 2007: 110-120). Bu sınıflandırmanın yanı sıra oluşan maliyetler; yasal işlem açısından, temel ve ek maliyet; doğal nitelik açısından, hammadde, işçilik ve diğer maliyetler; faaliyet hacmi açısından ise değişken ve sabit maliyet olarak sınıflandırılmaktadır (Daştan ve Erol, 2015: 118).

I.IV. Demiryolu Ulaştırma Faaliyetleri Sırasında Ortaya Çıkan Maliyetler

Demiryolu ulaştırması; insanların ve insanlara ait eşyaların ulaştırma ihtiyacının, çeken ve çekilen araçların bir araya getirilmesi ile oluşturulan taşıt dizileri kullanılarak bir çift ray dizisi üzerinde hareketinin sağlandığı ulaştırma türü olarak ifade edilmektedir (Kozak, 2011: 41). Ülkemizde, Osmanlı Devleti döneminde yapılmış ancak o dönemde millileştirilmemiş olan demiryolu hatları 24 Mayıs 1924 tarihinde "Anadolu-Bağdat Demiryolları Müdüriyeti Umumiyesi"nin kurulması ile birlikte millileştirilmiştir. Bu kuruluşun adı, 31 Mayıs 1927 tarihinde demiryollarının yapımı ve işletilmesi faaliyetlerinin de yerine getirilebilmesi amacıyla "Devlet Demiryolları ve Limanları İdare-i Umumiyesi" olarak değiştirilmiştir. Kuruluş, 29 Temmuz 1953 tarihinden itibaren ise 6186 Sayılı Kanun ile "Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları (TCDD) İşletmesi" adı altında Kamu İktisadi Devlet Teşekkülü olarak faaliyetlerini yerine getirmeye başlamıştır (Uz, 2001: 235).

TCDD'nin yolcu ve yük ulaştırma faaliyetlerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler; işletme ve bakım maliyetleri, yönetim maliyetleri, faaliyet dışı maliyetler olmak üzere üç ana grupta sınıflandırılmaktadır. Birinci grup olan işletme ve bakım maliyetleri; demiryolu işletme ve bakım maliyetleri, liman işletme ve bakım maliyetleri ve Vangölü feribot müdürlüğü işletme ve bakım maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Demiryolu işletme ve bakım maliyetleri; yol maliyetleri, cer maliyetleri, yolcu maliyetleri, tesisler maliyetleri, yük maliyetleri, yemekli ve yataklı vagon maliyetleri, amortisman maliyetleri, trafik maliyetleri, banliyö maliyetleri ve hızlı tren yolu bakım ve işletme maliyeti, hızlı tren cer işletme ve bakım maliyeti, hızlı tren ticareti ve bakım maliyeti, hızlı

tren tesisleri işletme ve bakım maliyeti, hızlı tren trafik işletme ve bakım maliyetinden oluşmaktadır(TCDD Faaliyet Raporu, 2015: 138).

- *Cer Maliyetleri:* Cer maliyetleri; çeken ve çekilen araçlara ait yakıt, enerji, yağ, manevra ve bu araçların servise hazırlanması sürecinde ortaya çıkan maliyetlerden oluşmaktadır.
- *Yük ve Yolcu Maliyetleri:* Yük ve yolcu maliyetleri; yük servisi maliyetleri ve yataklı vagonlara ait maliyetlerden oluşmaktadır.
- *Yol Bakım ve Onarım Maliyetleri:* Yol bakım ve onarım maliyetleri; TCDD'nin faaliyetlerini yerine getirdiği yedi bölgede bulunan yolların bakım ve onarımına ait maliyetlerden oluşmaktadır.
- *Trafik Maliyetleri:* Bu maliyetler; trafik gar ve terminal maliyetleri, tren personeli maliyetlerinden oluşmaktadır.
- *Tesisler Bakım ve Onarım Maliyetleri:* Tesisler bakım ve onarım maliyetleri; elektrifikasyon, sinyalizasyon ve haberleşme tesislerinin maliyetlerinden oluşmaktadır.
- *Genel İdare Maliyetleri ve Genel Maliyetler:* Genel idare maliyetleri ve genel maliyetler; cer servisi, yolcu-banliyö - yüksek hızlı tren, yük servisi, yol servisi, tesisler servisi, trafik servisi, diğer daire ve servislere ait yönetim maliyetlerinden oluşmaktadır (TCDD "2016 Yılı Taşıma Maliyetleri", 2017: 40 - 42).

Bir önceki paragrafta yapılan açıklamalar doğrultusunda, TCDD İşletmesi'nde ortaya çıkan işletme ve bakım maliyetleri; işletmede kullanılan yol, lokomotif, yolcu arabaları, yük vagonları, limanlar ve feribot işletmesinin bakımı ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyetler şeklinde ifade edilmektedir. Yönetim maliyetleri, işletmenin yolcu ve yük taşıma faaliyetlerini yerine getirebilmesi amacıyla katlanılan ve yönetim faaliyeti ile ilgili olan maliyetlerdir. İşletmede araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ve finansman işlemleri ile ilgili olarak gerçekleşen maliyetler ise faaliyet dışı maliyetler olarak ifade edilmektedir.

Ulaştırma işletmelerinden biri olan demiryollarının maliyet yapısı incelendiğinde çeşitli faktörlerden etkilenerek ortaya çıkan maliyetler; sabit ve değişken maliyetler olarak iki grupta incelenebilmektedir (Kraan, 1997: 93). Farklı bir bakış açısına (Orhon'a) göre; üçüncü grup olarak birleşik ve ortak maliyet adı altında bir grup yer almaktadır. Faaliyet hacmindeki değişiklikten etkilenmeyen maliyetler sabit maliyetler, faaliyet hacmindeki artışa bağlı olarak değişen maliyetler ise değişken maliyetler olarak ifade edilmektedir. Birleşik maliyet; aynı üretim sürecinde birden fazla mamul veya hizmet elde edilmesi durumunda, başlangıçtan ayırım aşamasına kadar geçen süreçte ortaya çıkan maliyettir. Ortak maliyet ise; birden fazla mamul veya hizmetin birlikte üretileceği ortak üretim sürecinde ortaya çıkan maliyettir. Demiryolları da dahil olmak üzere taşıma sektöründe bu maliyetlerin büyük bir kısmı sabit maliyet olarak dikkate alınmaktadır (Orhon, 1983: 147-148).

II. ULAŞTIRMA SEKTÖRÜNDE ORTAYA ÇIKAN MALİYETLERİN İZLENMESİ

Ulaştırma işletmelerinde maliyet muhasebesinin birtakım amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi, ton / km ve yolcu / km'nin kaç mal olduğunu belirlemektir. İkincisi, işletmede katlanılan maliyetlerin türleri ve ortaya çıktığı maliyet yerleri açısından denetlenmelerine yardımcı olmaktır. Bu iki amacın gerçekleştirilebilmesi sonucunda ortaya çıkan üçüncü amaç ise, yönetime planlama ve karar alınması konularında yardımcı olmak olarak belirlenmiştir (Orhon, 1983: 138).

Ülkemizde, 26 Aralık 1992 tarihinde 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yayınlanması ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi yaygın bir şekilde uygulanmaya başlamıştır. Bu tebliğe göre, maliyetlerin izlenmesinde iki farklı seçeneğinin işletmeler tarafından kullanılabilmesi belirtilmektedir. Bu seçenekler, 7/A ve 7/B seçenekleri olarak ifade edilmektedir. Bu iki seçenek arasındaki farklılık ise, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarından kaynaklanmaktadır. Aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarı belli bir büyüklüğü aşan işletmeler, yani büyük işletmeler 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen büyüklüklerin altında kalan işletmeler ise, 7/A ve 7/B

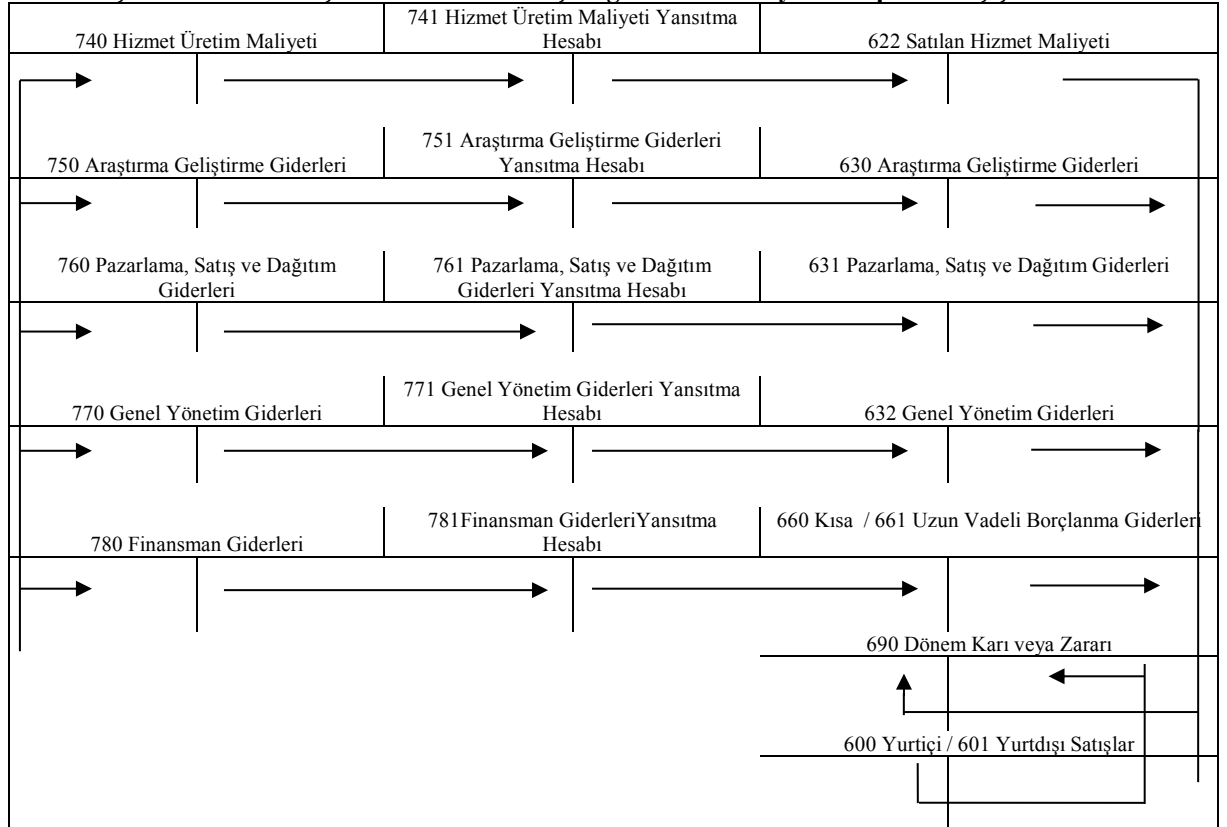
seçeneklerinden herhangi birini kullanma konusunda serbest bırakılmıştır (Civelek ve Özkan, 2011: 59-61).

2018 yılı için, Maliye Bakanlığı tarafından, 2017 yılı aktif toplamı 2.788.053 TL veya net satış hasılatı toplamı 5.575.854 TL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu tutarları aşan üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmaktadır (Bursa Muhasebe, ağıs). Bu seçeneğe göre maliyetler, işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılmakta ve muhasebeleştirme işlemi bu doğrultuda yapılmaktadır (Civelek ve Özkan, 2011: 62). 7/A seçeneği doğrultusunda fonksiyon esasına göre belirlenen hesap gruplarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
- 720 Direkt İşçilik Maliyetleri
- 730 Genel Üretim Maliyetleri
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

7/A seçeneğini uygulayan ulaştırma işletmelerinde yolcu ve yük ulaştırma faaliyetleri sırasında ortaya çıkan ve stoklanamayan hizmet üretim maliyetleri, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılarak kaydedilmektedir. Bu işletmelerde ortaya çıkan araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerinden oluşan dönem giderleri ise, fonksiyonlarına göre ilgili maliyet hesapları kullanılarak kaydedilmektedir. Hizmet işletmelerinde bu hesapların kullanılması ile oluşacak maliyet hesapları akış şemasını aşağıdaki Şekil 1'deki gibi göstermek mümkündür (Kaya ve Bayraktar, 2015: 492):

Şekil 1.1. Hizmet İşletmelerinde 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları Akış Şeması



Kaynak: (Kaya ve Bayraktar, 2015: 492).

Şekil 1’de görüldüğü gibi hizmet işletmelerinde uygulanan 7/A seçeneğine göre, işletmede dönem içerisinde ortaya çıkan maliyetler, 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına, dönem sonunda ise 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Üretim dışı maliyetler ya da dönem giderleri olarak ifade edilen araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderleri ise ilgili yansıtma hesapları aracılığı ile gelir tablosu hesapları arasında yer alan araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve kısa / uzun vadeli borçlanma giderleri hesaplarına aktarılmaktadır. Gelir tablosu hesaplarında kayıt altına alınan bu tutarlar 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılmaktadır. Dönem içerisinde satış işlemi gerçekleştirilen hizmetlere ait tutarlar ise, 600 Yurtiçi Satışlar ya da 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarından ilgili hesaba kaydedilmekte ve dönem sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılmaktadır. Dönem sonunda, 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının borç ve alacak kısmında yer alan tutarlar karşılaştırılarak işletmenin ilgili faaliyet dönemine ait kar ya da zarar tutarı belirlenebilmektedir.

2018 yılı için, Maliye Bakanlığı tarafından, 2017 yılı aktif toplamı 2.788.053 TL veya net satış hasılatı toplamı 5.575.854 TL’yi aşmayan ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler ise, maliyetlerin çeşit esasına göre kayıt altına alındığı 7/B seçeneğini uygulayabileceklerdir. Maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre kayıt altına alınan bu maliyetler, dönem sonunda maliyet dağıtım tablolarının düzenlenmesi sonucu fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine, hizmet üretim maliyetine ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır (Sürmen, 2015: 609).

II.I. Karayolu Ulaştırmasında Ortaya Çıkan Maliyetlerin İzlenmesi

Karayolu ulaştırması ile yolcu ve yük taşıma faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerin bazıları tek bir kişinin girişimi veya bir iki kişinin ortaklığı sonucunda kurulmuş işletmelerdir. Bu işletmelerde işletme sahipleri aynı zamanda yönetici konumunda yer almaktadır (Orhon, 1983: 49). Karayolu taşıma işletmelerinde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri, Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği’ne göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılarak kayıt altına alınmaktadır. Karayolu taşıma işletmelerinde maliyetlerin nasıl sınıflandırılacağı ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının nasıl kullanılacağına ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıda sunulmuştur (Sürmen ve Aygün, 2015: 303-304):

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

1. İŞÇİ ÜCRET VE MALİYETLERİ

10. Şoför Ücretleri
11. Şoför Harcırahları
12. Yurtdışı İrtibat Bürosu Ücretleri
13. Sosyal Güvenlik Kesintileri İşveren Payı
14. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

30. Bakım-Onarım Maliyetleri
31. Lastik ve Yedek Parça Maliyetleri
32. Yakıt Maliyetleri
33. Garaj ve Otopark Ücretleri
34. Kiralık Taşıt Maliyetleri
35. Taşıt Muayene ve TÜV Maliyetleri
36. Köprü Geçiş Ücretleri, Otopan ve Feribot Maliyetleri
37. Gümrükleme ve Müşavirlik Maliyetleri
38. Yükleme ve Boşaltma Maliyetleri
39. Haberleşme Maliyetleri

4. ÇEŞİTLİ MALİYETLER

40. Taşıtların Sigorta Maliyetleri
41. Büro Kira Maliyetleri
42. Noter ve Mahkeme Maliyetleri
43. Seyahat Maliyetleri

44. Bina, Garaj ve Depo Sigorta Maliyetleri
45. Zorunlu Koltuk Ferdi Sigorta Maliyetleri
46. Yetki Belgesi Maliyetleri
47. Diğer Maliyetler
5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
50. Motorlu Taşıtlar Vergisi
6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
60. Kamyonetler ve Binek Otolar Amortismanı
61. Kamyonlar Amortismanı
62. Otobüsler Amortismanı
63. Çekiciler ve Dorseler Amortismanı

Karayolu ulaştırması faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerde, daha önce ifade edildiği gibi, 2018 yılı için belirlenen rakamların aşılması söz konusu ise 7 / A seçeneğinin, aşılmaması durumunda ise 7/A ya da 7/B seçeneklerinden herhangi birinin uygulanması gerekmektedir.

II.II. Havayolu Ulaştırmasında Ortaya Çıkan Maliyetlerin İzlenmesi

Havayolu ulaştırması ile yolcu ve yük ulaştırma faaliyetlerinin yerine getirildiği devlet işletmeleri ile birlikte özel işletmeler, daha önce de ifade edildiği gibi, 7/A ve 7/B olarak belirtilen seçeneklerinden herhangi birini uygulamaktadır. Hizmet üretimini gerçekleştiren, büyük ve orta büyüklükteki havayolu işletmeleri maliyetlerini, 7/A seçeneğini dikkate alarak kaydetmektedir. Bu doğrultuda, işletmede ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri, Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği'ne göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılarak kayıt altına alınmaktadır. Havayolu ulaştırma işletmelerinde maliyetlerin nasıl sınıflandırılabilereği ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının nasıl kullanılabilereğine ilişkin ayrıntılı bilgiler aşığıda sunulmuştur (Sürmen, 2015: 614-615):

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

1. İŞÇİ ÜCRET VE MALİYETLERİ
10. Uçuş Ekibi Ücretleri
11. Yer Personeli Ücretleri
12. Fazla Uçuş ve Mesai Ücretleri
13. Yurtdışı İrtibat Bürosu Ücretleri
14. Sosyal Güvenlik Kesintileri İşveren Payı
15. İşsizlik Sigortası İşveren Payı
3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
30. Bakım-Onarım Maliyetleri
31. Lastik ve Yedek Parça Maliyetleri
32. Yakıt Maliyetleri
33. Yer Hizmetleri Maliyetleri
34. Kiralık Uçak Maliyetleri
35. Yolcu Hizmet ve İkram Maliyetleri
36. Enerji ve Isıtma Maliyetleri
37. Gümrükleme ve Müşavirlik Maliyetleri
38. Acente Bilet Komisyonları
39. Haberleşme Maliyetleri
4. ÇEŞİTLİ MALİYETLER
40. Uçak ve Helikopterlerin Sigorta Maliyetleri
41. Büro Kira Maliyetleri
42. Noter ve Mahkeme Maliyetleri
43. Seyahat Maliyetleri
44. Bina, Hangar ve Depo Sigorta Maliyetleri
5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
50. Motorlu Taşıtlar Vergisi
6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI

60. Uçak Gövde ve Motorları Amortismanı
61. Uçak Simülatörleri Amortismanı
62. Uçak Komponentleri Amortismanı
63. Helikopter Gövde ve Motor Amortismanı
64. Kamyonetler ve Binek Otolar Amortismanı
65. Telsiz Cihazları Amortismanı
66. Aydınlatma ve Elektrik Tesisleri Amortismanı
67. Kamyonlar Amortismanı
68. Otobüsler Amortismanı
69. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Uçakların Amortismanı

Havayolu ulaştırması faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerde, daha önce ifade edildiği gibi, 2018 yılı için belirlenen rakamların aşılması söz konusu ise 7/A seçeneğinin, aşılması durumunda ise 7/A ya da 7/B seçeneklerinden herhangi birinin uygulanması gerekmektedir.

II.III. Denizyolu Ulaştırmasında Ortaya Çıkan Maliyetlerin İzlenmesi

Denizyolu ulaştırma faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerde diğer ulaştırma işletmelerinden farklı olan ve sefer esasının dikkate alındığı bir maliyet sistemi bulunmaktadır. Çünkü, denizyolu ulaştırmasındaki seferler birbirinden bağımsız olarak yerine getirilmekte ve sefer süreleri de farklılık göstermektedir. Bu doğrultuda, denizyolu ulaştırma işletmelerinde muhasebe kayıtlarının her bir gemi ve sefere ait olmak üzere ayrı bir sipariş gibi yürütüldüğü sipariş maliyetleme yönteminin kullanılması uygun görülmektedir (Özdemir, 2009: 40-41).

Denizyolunda yolcu ve yük ulaştırma faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerde hizmet üretimi gerçekleştirildiği için hizmet üretim maliyetleri; Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliğine göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılarak kayıt altına alınmaktadır (Gügercin, 2007: 108). Bu işletmelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri ise, aşağıda belirtilen hesaplar kullanılarak kaydedilmektedir (Daştan ve Erol, 2015: 104-105).

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

1. İŞÇİ ÜCRET VE MALİYETLERİ
10. Personel Maaşları
11. Sosyal Güvenlik Kesintileri İşveren Payı
12. İşsizlik Sigortası İşveren Payı
13. Fazla Mesai Ücretleri
3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
30. Bakım-Onarım Maliyetleri
31. Malzeme ve Yedek Parça Maliyetleri
32. Yakıt Maliyetleri
33. Yiyecek ve İçecek Maliyetleri
34. Boğaz ve Kanal Geçiş Ücretleri
35. Acente Ücretleri
36. Yükleme ve Boşaltma Maliyetleri
37. Kılavuzluk, Pilotaj ve Römorkör Maliyetleri
38. Survey Maliyetleri
39. Haberleşme Maliyetleri
4. ÇEŞİTLİ MALİYETLER
40. Sigorta Maliyetleri
41. Kira Maliyetleri
42. Noter ve Mahkeme Maliyetleri
43. Dispeç Maliyetleri
44. Yola Elverişlilik Belgesi Maliyetleri
45. Diğer Çeşitli Maliyetler
5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
50. Motorlu Taşıtlar Vergisi

51. Komisyon ve Harçlar
6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
60. Deniz Taşıtları Amortismanı
61. Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı
62. Tersane Amortismanı
63. Diğer Araçlar Amortismanı
7. FİNANSMAN GİDERLERİ
70. Faiz Maliyetleri

Denizyolu ulaştırması faaliyetlerinin yerine getirildiği işletmelerde, daha önce ifade edildiği gibi, 2018 yılı için belirlenen rakamların aşılması söz konusu ise 7/A seçeneğinin, aşılmaması durumunda ise 7/A ya da 7/B seçeneklerinden herhangi birinin uygulanması gerekmektedir.

II.IV. Demiryolu Ulaştırmasında Ortaya Çıkan Maliyetlerin İzlenmesi

Yük ve yolcu ulaştırmasına ait faaliyetlerin demiryolu aracılığı ile yerine getirildiği TCDD İşletmesi'nde 1969 yılına kadar oluşan işletme maliyetleri topluca hesaplanmış, kayıt işleminde hiçbir maliyetleme çalışması yapılmamıştır. 1969 yılından itibaren ise demiryollarında "Hat Maliyetlemesi" çalışmaları uygulanmaya başlamıştır. Hat maliyetlemesi, işletmenin sunulan hizmet özellikleri, işletme bölgesi ve işletme koşulları gibi özelliklerin dikkate alınarak örgüt yapısının hatlara ayrılması şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu maliyetleme sisteminde, işletme müdürlüklerinden gelen belgeler genel müdürlükte öncelikle bölgelere göre sınıflandırılmaktadır. Daha sonra, her bölgede ortaya çıkan maliyetler tekrar bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu sınıflandırmada maliyetler; yol servisi, cer servisi, hareket servisi ve genel yönetim maliyetleri olmak üzere dört grupta sınıflandırılmaktadır. Bu durum, demiryolları işletmesindeki her bir hattın maliyetinin bu sınıflandırmadan aldıkları paylar toplamından oluştuğunu ifade etmektedir (Orhon, 1983: 221-222).

TCDD İşletmesi'nde 1 Ocak 1972 tarihinden beri tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır (Orhon, 1983: 84). İşletmede, muhasebe kayıt ve işlemleri 233 Sayılı KHK uyarınca 213 sayılı VUK 175 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği doğrultusunda yerine getirilmektedir (TCDD Mali Hizmetler Yönergesi, Madde: 30). Bu tebliğin yanı sıra, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 397. maddesinin temel alınması ile çıkarılan ve 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012 / 4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak işletme ve kuruluşların arasında, Hazine Müsteşarlığı tarafından Kuruluş'a gönderilen 15 Şubat 2013 tarih ve 2611 sayılı Yazı'da Kamu İktisadi Teşebbüsü olan, TCDD'nin de bulunduğu belirtilerek gerekli olan hazırlıkların yapılması talep edilmiştir. Bu doğrultuda işletme tarafından, UMS/TMS ve UFRS/TFRS konusunda personelin eğitimi ve altyapı çalışmaları yürütülmeye başlanmıştır (Kaya ve Bayraktar, 2015: 480). Hizmet üretimini gerçekleştiren TCDD İşletmesi, büyük çaplı bir işletme olduğu için maliyetlerini, 7/A seçeneğini dikkate alarak kaydetmektedir. Bu işletmede ortaya çıkan hizmet üretim maliyetleri, aşağıda belirtilen hesaplar kullanılarak kaydedilip izlenmektedir (Kaya ve Bayraktar, 2015: 490 - 495).

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

1. İŞÇİ ÜCRET VE MALİYETLERİ
10. Memur Ücretleri
11. Sözleşmeli Personel Ücretleri
12. Daimi İşçi Ücretleri
13. Geçici İşçi Ücretleri
14. Sosyal Güvenlik Kesintileri İşveren Payı
15. İşsizlik Sigortası İşveren Payı
3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
30. Bakım-Onarım Maliyetleri
31. Yakıt Maliyeti
32. Taşıma Maliyeti

33. Kur Farkı Maliyeti
34. Acentelere Ödenen Komisyonlar
4. ÇEŞİTLİ MALİYETLER
40. Sigorta Karşılıkları
5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
50. Damga Vergisi
6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
60. Buharlı Lokomotifler Amortismanı
61. Dizel Lokomotifler Amortismanı
62. Elektrikli Lokomotifler Amortismanı
63. Yolcu Vagonları Amortismanı
64. Yük Vagonları Amortismanı
65. Hangarlar Amortismanı
66. Yönetim Binalar Amortismanı
67. Yüksek ve Orta Gerilimli Tesisler Amortismanı
68. Elektrik Ölçü ve Kontrol Tertibatı Amortismanı

Yukarıdaki paragrafta da görüldüğü gibi, 7/A seçeneğini uygulayan TCDD İşletmesi'nde yolcu ve yük ulaştırma faaliyetleri sırasında ortaya çıkan ve stoklanamayan hizmet üretim maliyetleri, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilip izlenmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İnsanların yer değiştirme ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan ulaştırma ihtiyacı, ulaştırma sektörünün gelişmesine neden olmuştur. Ülkelerin sahip olduğu konuma göre kullanılan ulaştırma türleri farklılık gösterebilmektedir. Üç tarafı denizlerle çevrili ülkemizde, daha önce de belirtildiği gibi, karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu ulaştırmaları kullanılarak, insanların ulaşım ihtiyacı karşılanabilmektedir. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi amacıyla kurulan işletmelerde nakil araçlarının temin edilmesi, bu araçların kullanacağı yolların yapılması ve araçların hareketinin gerçekleştirilebilmesi için önemli olan yakıtın sağlanabilmesi işletmelerde maliyet oluşumuna neden olmaktadır.

Ulaştırma işletmelerinde oluşan maliyetlerin ulaştırma türleri açısından farklı gruplarda ifade edilmesine rağmen, hizmet üretim maliyetleri temelde üç ana grupta sınıflandırılmaktadır. İlk grupta, hizmet üretim maliyetleri çeşitli faktörlerden etkilenip etkilenmemesine göre sabit ya da değişken maliyet olarak sınıflandırılmaktadır. İkinci grupta, hizmet üretim maliyetleri ulaştırma hizmeti ile ilişkisinin olup olmamasına göre direkt ya da indirekt maliyet şeklinde sınıflandırılmaktadır. Son grupta ise, finansal raporlarda yer alan hizmet üretim maliyetleri fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır.

Ülkemizdeki mamul ya da hizmet üreten işletmelerin tamamını kapsayan ve bu işletmelerde oluşan maliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için 26 Aralık 1992 tarihinde 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Yayınlanan tebliğ ile, hizmet üretiminin gerçekleştirildiği karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu gibi ulaştırma işletmelerinde dönem içerisinde oluşan maliyetler, Tekdüzen Muhasebe Sistemi kullanılarak kaydedilmeye başlanmıştır. Bu tebliğde, oluşan maliyetlerin 7/A ve 7/B olarak ifade edilen iki farklı seçeneğinden uygun olanının kullanılması ile kaydedilebileceği belirtilmektedir. Seçenekler arasındaki farklılık, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarından kaynaklanmaktadır. Bu tutarlar Maliye Bakanlığı tarafından 2018 yılı için, 2017 yılı aktif toplamı 2.788.053 TL veya net satış hasılatı toplamı 5.575.854 TL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu tutarları aşan ulaştırma işletmelerinde 7/A seçeneği uygulanması zorunludur. Bu tutarları aşmayan işletmeler ise 7/A ya da 7/B seçeneklerinden herhangi biri uygulama konusunda serbest bırakılmıştır.

Ulaştırma işletmelerinde oluşan maliyetler, 7/A seçeneği doğrultusunda fonksiyonlarına göre; 7/B seçeneği doğrultusunda ise çeşit esasına göre kayıt altına alınıp izlenmektedir. Yapılan

araştırmalara göre; ulaştırma işletmeleri, istisnaları bulunmakla birlikte genel olarak 7/A seçeneğini kullanmakta ve stoklanamayan hizmet üretim maliyetlerini ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedip izlemektedirler. 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının altında açılacak yardımcı hesaplar, çalışmanın önceki kısımlarında açıklandığı gibi, ulaştırma türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Ulaştırma işletmeleri üretim dışı maliyetler ya da dönem giderleri olarak ifade edilen araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman giderleri ise fonksiyonlarına göre ilgili maliyet hesaplarına kaydedilip izlenmektedir.

Ulaştırma işletmelerinde hizmet sunumu sırasında ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanmasında ise; maliyetlerin kapsamı, saptanma zamanı ve hesaplanma Őekillerinin dikkate alındığı geleneksel maliyetleme yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemlere göre; hizmet üretiminde sadece üretim sürecine odaklanılmakta ve maliyetlerin dağıtılmasında tek bir dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Küreselleşme sonucunda hizmet sektörünün genişlemesi, bilgi ve üretim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, işletmelerdeki maliyet yapılarının değişmeye başlaması gibi nedenler geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yetersizliklerini ortaya çıkarmıştır. Bu yetersizlikleri ortadan kaldıracak için, işletme amaçlarının dikkate alındığı yeni maliyet hesaplama yöntemleri araştırılmıştır. Yapılan araştırmalar sonucunda, ağdaş maliyetleme yöntemleri olarak ifade edilen; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında üretim, kaizen maliyetleme, mamul yaşam dönemi maliyetleme ve benchmarking yöntemleri geliştirilmiştir. Bu maliyetleme yöntemleri ile; hizmet tasarımı planlama sürecinden başlamakta, tüketicinin memnuniyeti de dikkate alınarak hizmetin yaşam döneminde odaklanılmakta, maliyetlerin dağıtılmasında birden fazla dağıtım anahtarı kullanılmakta, işletmede takım başarisına verilen önem artmakta, toplam ve birim maliyetlerin daha doğru bir Şekilde hesaplanması sağlanabilmekte ve işletmede oluşturulacak kaliteli veritabanı kullanılarak doğru kararların alınması sağlanabilmektedir.

Bu çalışmada sadece ulaştırma sektöründe yer alan karayolu, havayolu, denizyolu ve demiryolu işletmelerinde ortaya çıkan maliyetler ve bu maliyetlerin kaydedilip izlenmesi sırasında kullanılabilecek seçeneklere ait teorik bilgilere yer verilmiştir. Ulaştırma işletmeleri ile ilgili olarak yapılacak araştırmalarda ise, araştırmacılar tarafından geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yanı sıra ağdaş maliyetleme yöntemlerinin de hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmasının literatüre ve ulaştırma sektöründe yer alan işletmelere önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Alpaslan, H. İ. (2010). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Havayolu İşletmeleri zerine Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altuğ, O. (1973). *Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bakırcı, A. E. (23 - 25 Mayıs 2005). *Taşıt İşletme Maliyetleri Bileşenlerinin İrdelenmesi, Tasarruf Bakışının Yerleştirilmesi*. 6. Ulaştırma Kongresi. TMMOB İnaaat Mühendisleri Odası, Kongre Sempozyum Bildiriler Kitabı Cilt: 1, İstanbul.
- Başuhadar, M. K. (2014). *Türkiye Őehirlerarası Karayolu Taşıt İşletim ve Birim Taşıma Maliyetleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Bilgi Lojistik Webnode (2014). Lojistikte Taşıma Modları, Web: <http://bilgilojistik.webnode.com.tr>, adresinden 10 Temmuz 2016'da alınmıştır.
- Bursa Muhasebe (2018). 2018 yılı 7 / a seçeneği uygulamak zorunda olanlar?. Web: <https://www.bursamuhasebe.net/> adresinden 24 Mart 2018'de alınmıştır.
- Büyükmirza, H. K. (2013). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*(18. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Çapuk, S. (2012). *Bir Havayolu Şirketinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (6. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Daştan, A. ve Erol, S. (2015). Denizyolu Taşıma İşletmeleri Muhasebesi. Y. Sürmen (Editör). *Taşıma İşletmeleri Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, ss. 397 - 528.
- Delidere, Ö. S. (2012). *Türkiye'de Denizyolu Ulaşımı ve İDO'nun Mali Yapısının Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Durmuş, S. Ve Öztürk, S. (2014). *Havayolu Taşımacılığında Lojistik Maliyetler*. KTÜ SBE Sos. Bil. Derg. (8), 205 - 220.
- Erol, S. (2013). *Denizyolu Taşıma Maliyetlerinin Finansmanında Türev Ürünlerin Kullanımına Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Gerede, E. (2015, Şubat). Havayolu İşletmeciliğine İlişkin Temel Kavramlar., E. Gerede (Editör). *Havayolu Taşımacılığı ve Ekonomik Düzenlemeler Teori ve Türkiye Uygulaması*. Ankara. Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Yayınları, Yayın No: HUD / T - 01, ss. 1 - 43.
- Gross, M.; McClure, C. R. and Lankes, R. D. (2006). Costing reference: Issues, approaches, and directions for research. *Haworth Press*, 173 - 186.
- Güğercin, G. (2007). *Deniz Taşıma İşletmelerinde Maliyet Yapısının İncelenmesi ve Yük Taşımacılığı Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Karacan, S. ve Kaya, M. (2011). *Lojistik Faaliyetlerde Maliyetleme*(Birinci Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaya, E. (1997). *Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kaya, U. ve Bayraktar, Y. (2015). Demiryolu Taşıma İşletmeleri Muhasebesi. Y. Sürmen (Editör). *Taşıma İşletmeleri Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, ss. 397 - 528.
- Kraan, M. (1997). In search for limits to mobility growth with a model for the allocation of time and money. In D. F. Ettema and H. J. P. Timmermans (Eds), *Activity - based approaches to travel analysis*(pp. 89 - 116). (First Edition). Great Britain: Pergamon Galliard (Printers) Ltd.
- Kozak, M. (2011). Demiryolunda rayların birleşim noktaları ve özelliklerinin araştırılması. *Yapı Teknolojileri Elektronik Dergisi*, 7(2), 40 - 49.
- Muhasebe Dersleri (2017). Maliyet-muhasebesi/maliyet-hesapları-7-A-seceneği. Web: <http://www.muhasabedersleri.com>, adresinden 12 Ocak 2017'de alınmıştır.
- Orhon, F. (1983). Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Türkiye'deki Uygulama), İstanbul: Eko - Bil Ekonomik ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti. Yayın No: 7.
- Özdemir, Ö. (2009). *Denizyolu Yük Taşımacılığında Maliyetler ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Saban, M. (2009). *Deniz Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri*. DEU Denizcilik Dergisi. Cilt: 1, Sayı: 1, s. 1 - 16.
- Sürmen, Y. ve Aygün, D. (2015). Denizyolu Taşıma İşletmeleri Muhasebesi. Y. Sürmen (Editör). *Taşıma İşletmeleri Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, ss. 187 - 396.
- Sürmen, Y. (2015). Denizyolu Taşıma İşletmeleri Muhasebesi. Y. Sürmen (Editör). *Taşıma İşletmeleri Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, ss. 529 - 666.

TCDD *Faaliyet Raporu*, (2015).

TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü (2017). *2016 Yılı Taşıma Maliyetleri*. Ankara: Muhasebe ve Finansman Dairesi Başkanlığı.

TCDD Mali Hizmetler Yönergesi, Madde: 30.

Türk Dil Kurumu, (2018). Web: <http://tdk.gov.tr>, adresinden 21 Mart 2018'de alınmıştır.

Uz, İ. (2001). Türkiye ve İngiltere'de demiryollarının özelleştirilmesi süreci. *Avrupa Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 231 - 269.

Wıborg, K. (2010). *Basic Financial Accounting*(1. Edition). Denmark: Academica.