

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

DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA
MUHASEBE DÜZENİ VE
YÜK TAŞIMA MALİYETLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BAŞAK ALBAYRAK

İstanbul, 2011

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

DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA
MUHASEBE DÜZENİ VE
YÜK TAŞIMA MALİYETLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

BAŞAK ALBAYRAK

Danışman: PROF.DR. AYTEN ERSOY

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi BAŞAK ALBAYRAK'ın DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA MUHASEBE DÜZENİ VE YÜK TAŞIMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

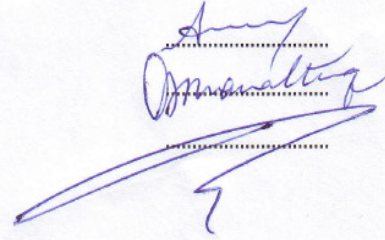
Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi

29.07.2011

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. AYTEN ERSOY
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. RECEP ÖKTEM



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Başak ALBAYRAK
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ayten ERSOY
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Temmuz 2011
Anahtar Kelimeler	: Denizyolu Taşımacılığı, Denizcilik Muhasebesi, Yük Taşıma Maliyeti

ÖZET

DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA MUHASEBE DÜZENİ VE YÜK TAŞIMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Globalleşme ve gelişen piyasa koşullarında ürün skalasının genişlemesi şirketlerin sundukları hizmetlerin kalitesini arttırıp, maliyetleri düşürerek pazarda kendilerine pay yaratmaya zorlamaktadır. Bu durum taşıma maliyetlerinin diğer taşıma türlerine oranla nispeten düşük ve uluslararası sularda daha emniyetli olması sebebi ile denizyolu taşımacılığının önemini arttırmıştır. Günümüzde gelişen teknolojinin ve değişen ekonomik şartların sonucunda, serbest pazarda sınırların ortadan kalkması, deniz ticaretinin yapısal değişimlere uğramasına sebep olmuştur. Denizcilik sektörü, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri gibi hizmet dallarını da kapsayan çok yönlü bir ticaret dalı haline gelmiştir. Bir diğer yandan denizyolu taşımacılığı tüm taşıma sistemlerinin birbirine entegre edilmesi ve yük taşımacılığında akılcı çözümler üretilmesine sebep olacak yapısal özellikleri ile giderek daha önemli hale gelmektedir.

Çalışmamızda, denizyolu taşımacılığında muhasebe düzeni ve yük taşıma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiştir. İşletmelerin karlılık hedeflerini yerine getirmesi ve sürekliliğinin sağlanması için maliyetlerin sektör koşullarına uygun olarak hesaplanması, giderlerinin karşılaştırılabilir olanağının sağlanması gerekmektedir. Deniz Taşımacılığında hazırlanan finansal tabloların açık ve güvenilir olması sektöre yön veren birer aktör haline gelmiş gemi donatanı, gemi acentesi, liman işletmecisi, broker, ihracatçı, ithalatçı, tersaneci, sigortacı ve hatta sektör çalışanlarının da yararına olacaktır.

GENERAL INFORMATION

Name & Surname	: Başak ALBAYRAK
Department	: Business Administration
Program	: Accounting Audit
Thesis Consultant	: Ph. D. Ayten ERSOY
Type and Date of Thesis	: Master – July 2011
Key Words	: Marine Transportation, Marine Accounting, Freight Cost

ABSTRACT

AN ACCOUNTING SYSTEM OF MARINE TRANSPORTATION AND FREIGHT COST ACCOUNTING

Expansion of product range during globalization and under developing market conditions force companies to increase the quality of the products they launch and to reduce the costs in order to create a share in the market they are involved. Therefore, marine transportation gained more importance since freight costs in marine transportation is relatively lower than other types of transport and more safe in international waters. As a result of the developing technology and changing economy of today, the borders get vanished in free market and the structure of marine trade changed. Marine sector became a multi directional trade sector comprising many kinds of services including vessel construction industry and port services. On the other hand marine transportation is getting more important with its structural features that shall cause integration of marine transportation with all other transport systems and development of rationalist solutions for cargo transportation.

In our study, accounting system of marine transportation and freight cost accounting issues are analyzed. Costs should be calculated in accordance with the sector conditions and expenses should be available for comparison so that profitability objectives of the companies could be met and sustainability could be accomplished. Clarity and trustworthiness features of the financial tables being prepared in Marine Transportation, became the actors that shape sector and this shall also be beneficial for ship owners, ship agencies, port operators, brokers, exporters, importers, shipyard owners, insurers and even for the workers of this sector.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. TAŞIMACILIK VE DENİZYOLU TAŞIMACILIĞI	3
2.1. Taşımacılığın Tanımı ve Türleri	3
2.1.1. Taşımacılığın Tanımı	3
2.1.2. Taşımacılığın Türleri	3
2.2. Denizyolu Taşımacılığı.....	4
2.2.1. Denizyolu Taşımacılığının Tanımı	4
2.2.2. Denizyolu Taşımacılığının Türleri.....	5
2.2.2.1. <i>Yük Türlerine Göre Denizyolu Taşımacılığı</i>	5
2.2.2.2. <i>Sefer Türlerine Göre Denizyolu Taşımacılığı</i>	6
2.2.2.3. <i>Gemilerin Suda Dolaşım Şekillerine Göre Denizyolu Taşımacılığı</i>	8
2.2.3. Denizyolu Taşımacılığının Avantajları.....	9
2.3. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Özellikli Konular.....	12
2.3.1. Limanlar Hakkında Genel Bilgi.....	12
2.3.2. Gemi Bayrağı Hakkında Genel Bilgi.....	14
2.3.2.1. <i>Bayrak Devleti</i>	14
2.3.2.2. <i>Serbest Bayrak Uygulaması</i>	15
2.3.2.3. <i>İkinci Sicil Uygulaması</i>	18
2.4. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Hukuki Düzenlemeler	19
2.4.1. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu' nda ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda Yer Alan Düzenlemeler	19

2.4.2.	Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Türk Hukuk Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler	27
2.4.2.1.	<i>Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler</i>	27
2.4.2.2.	<i>Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler</i>	30
2.4.2.3.	<i>Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler</i>	33
2.4.3.	Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	35
2.4.4.	Türkiye Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu Uygulaması.....	39
2.4.5.	Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları..	45
3.	DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ..	51
3.1.	Belgelerinin Sınıflandırılması.....	51
3.1.1.	Muhasebe Düzeninde Kullanılan Belgeler	51
3.1.1.1.	<i>Doğal Belgeler</i>	51
3.1.1.2.	<i>Yapay Belgeler</i>	52
3.1.2.	Denizyolu Taşımacılığında Kullanılan Belgeler.....	53
3.1.2.1.	<i>Konşimento</i>	53
3.1.2.2.	<i>Kargo Manifestosu</i>	54
3.1.2.3.	<i>Navlun Sözleşmesi</i>	55
3.1.2.4.	<i>Yükleme ve Teslim Ordinosu</i>	56
3.1.2.5.	<i>Yer Ayırtma Notu</i>	57
3.1.2.6.	<i>Denize Elverişlilik Belgesi</i>	58
3.1.2.7.	<i>Uluslararası Tonilato Belgesi</i>	59
3.1.2.8.	<i>Klas Sertifikası</i>	59
3.2.	Defterlerin Sınıflandırılması	63
3.2.1.	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bilanço Esasında Göre Tutulan Genel Defterler	63
3.2.1.1.	<i>Yevmiye Defteri</i>	63

3.2.1.2. Defteri Kebir.....	63
3.2.1.3. Envanter Defteri	64
3.2.1.4. Karar Defteri	64
3.2.1.5. Damga Vergisi Defteri.....	65
3.2.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Denizcilik Sektöründe Kullanılan Özel Defterler	65
3.2.2.1. Gemi Jurnalı Defteri.....	65
3.2.2.2. Yakıt Alım Defteri	66
3.2.2.3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri.....	67
3.3. Türk Tek Düzen Hesap Planı.....	67
3.3.1. Denizyolu Taşımacılığında Tek Düzen Hesap Planının Kullanımı	67
3.4. Denizyolu Taşımacılığında Kullanılan Özellikli Hesaplar	69
3.4.1. Denizyolu Taşımacılığında Kasa Hesabının Kullanımı.....	69
3.4.2. Denizyolu Taşımacılığında Finansal Kiralama İle İlgili Hesapların Kullanımı.....	70
3.4.3. Denizyolu Taşımacılığında Şubeler Cari Hesabının Kullanımı	72
3.4.3.1. Yurtiçi Şubeler Cari Hesabının Kullanımı	72
3.4.3.2. Yurtdışı Şubeler Cari Hesabının Kullanımı.....	73
3.4.4. Denizyolu Taşımacılığında Komisyon Giderleri Hesabının Kullanımı.....	75
3.4.5. Denizyolu Taşımacılığında Kur Farkı Hesaplarının Kullanımı.....	75
3.4.6. Denizyolu Taşımacılığında Maliyet Hesaplarının Kullanımı.....	76
3.4.6.1. Mürettebat Maliyetleri.....	80
3.4.6.2. Teknik Maliyetler	81
3.4.6.3. Tedarik Malzemesi Maliyetleri	84
3.4.6.4. Sigorta Maliyetleri.....	86
3.4.6.5. İşletme Maliyetleri	88
3.4.7. Denizyolu Taşımacılığında Nazım Hesapların Kullanımı	89
3.5. Deniz Taşımacılığında Türk Vergi Sistemine Göre Karşılaşılan Özellikli Durumlar.....	90
3.5.1. Yurtdışı Harcırah ve Masrafların Giderleştirilmesi	90

3.5.2.	Götürü Gider Uygulaması.....	91
3.5.3.	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gemi İşletmeciliğinden Doğan Kazancın Vergilendirilmesi.....	93
3.5.4.	Yurtdışındaki İştiraklerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	95
3.6.	Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Finansal Tablolar ve Sunumu.....	97
3.6.1.	Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	98
3.6.2.	Kapsamlı Gelir Tablosu.....	99
3.7.	Finansal Tabloların Denetimi ve Döngü Yaklaşımı.....	100
3.7.1.	Genel Açıklama.....	100
3.7.2.	Satış ve Tahsilat Döngüsü.....	104
3.7.3.	Satın Alma ve Ödeme Döngüsü.....	107
3.7.4.	Stok ve Üretim Döngüsü.....	111
3.7.6.	Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsü.....	114
3.7.7.	Nakit Bakiyelerinin Denetimi.....	117
4.	DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	119
4.1.	Nakit İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	119
4.1.1.	Kaptan Kasasından Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi.....	119
4.1.2.	Gemi Acentelik ve Gemi Brokerlık Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	123
4.2.	Personel İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	125
4.2.1.	Personel Avanslarının Muhasebeleştirilmesi.....	125
4.2.2.	Personel Maaşlarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.....	126
4.3.	Giderlerin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	129
4.3.1.	Sefer Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Dağıtım Anahtarının Seçilmesi.....	129
4.3.2.	Büyük Tamir Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	130
4.3.3.	Sigorta Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	132

4.3.4.	Amortisman Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	134
4.3.5.	Genel Yönetim Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	137
4.3.6.	Bunker Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi.....	138
4.4.	Giderlerin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesinde Yapılacak Diğer Muhasebe İşlemleri.....	140
4.4.1.	Çalışılmayan Dönem Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	140
4.4.2.	Bitmemiş Sefer Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	142
4.5.	Navlun İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	144
4.5.1.	Navlun Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	144
4.5.2.	Navlun İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi	145
4.6.	Gemi Alımında Yabancı Kaynak Kullanımı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	146
4.6.1.	Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	146
4.6.2.	Banka Kredisi İle Gemi Alımında Faiz Giderlerinin ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi.....	149
4.7.	Denizyolu Taşımacılığında Türk Vergi Sisteminden Doğan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi.....	151
4.7.1.	Özel Tüketim Vergisine Tabi Yakıt Alımının Muhasebeleştirilmesi.....	151
4.7.2.	Götürü Giderin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi	153
4.7.3.	Yurtdışı Şube Kazançlarının Muhasebeleştirilmesi.....	155
4.7.4.	Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlere İlişkin Tevkifatın Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi	157
4.7.4.1.	<i>KDV Tevkifatının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.</i>	157
4.7.4.2.	<i>Stopaj Tevkifatının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.....</i>	159
5.	DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	161
5.1.	Örnek İşletmenin Organizasyon Yapısı Hakkında Genel Bilgi.....	161

5.2. Örnek İşletmenin Kuruluşu ve Gemilerin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkında Açıklamalar	163
5.2.1. X Denizcilik A.Ş.'nin Kuruluş Aşamasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar	163
5.2.2. M/V B Gemisinin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar.....	164
5.2.3. M/V A Gemisinin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar.....	166
5.2.3.1. M/V A Gemisinin Aktife Alınması ve Sefer Giderleri Hakkındaki Açıklamalar	166
5.2.3.2. M/V A Gemisinin Sefer Sonrası Hakkındaki Açıklamalar ..	169
5.2.4. Dönem Sonu İşlemleri Hakkındaki Açıklamalar	170
5.3. Örnek İşletmenin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	170
5.3.1. Örnek İşletmenin Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	170
5.3.2. M/V B Gemisinin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	172
5.3.3. M/V A Gemisinin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	175
5.3.3.1. M/V A Gemisinin Aktife Alınması ve Sefer ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	175
5.3.3.2. M/V A Gemisinin Sefer Sonrası İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	181
5.4. Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	184
6. SONUÇ	186
EKLER.....	188
Ek 1. Türkiye Uluslar arası Gemi Sicili Tasdiknamesi	188
Ek 2. Konşimento.....	189
Ek 3. Türkiye Uluslar arası Gemi Sicili Tasdiknamesi	190
Ek 4. Denize Elverişlilik Belgesi	191
Ek 5. Uluslararası Tonilato Belgesi	192
Ek 6. Klas Sertifikası	193
Ek 7. Makina Seyir Defteri	194

<i>Ek 8. Özel Tüketim Vergisi İndirilmiş Yakıt Alım Defteri</i>	195
<i>Ek 9. Broker Faturası</i>	196
<i>Ek 10. Gemi Adamları Listesi</i>	197
<i>Ek 11. Sigorta Poliçesi</i>	198
<i>Ek 12. Yakıt Alım Faturası</i>	199
<i>Ek 13. Hesap Planı</i>	200
KAYNAKÇA	214

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1 : Yük Türleri	6
Tablo 2 : Tüm Gemilerde Bulunması Gereken Belgeler	61
Tablo 3 : Toplam Deniz Taşıma Maliyeti.....	89
Tablo 4 : İşletme İçindeki Olası Hileli İşlemler.....	101
Tablo 5 : İşletmelerin Yapmış Oldukları Gelir İşlemleri ve Olası Gelir Hileleri	107
Tablo 6 : Satılan Malın Maliyeti Etkisi ve Olası Hile Yöntemleri	110
Tablo 7 : Finansman Harcamaların Muhasebeleştirilmesi.....	149

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
a.g.t.	Adı Geçen Tutanak
A.Ş.	Anonim Şirket
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Hile Denetimi Enstitüsü)
Bk.	Bakınız
BSMV	Banka Sigorta Muamele Vergisi
CF	Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Teslim
CFR	Mal Bedeli ve Navlun Ödenmiş Teslim
CIF	Mal Bedeli, Navlun, Sigorta Ödenmiş Teslim
CTM	Cash To Master (Kaptan Nakit Avansı)
ÇEV.	Çeviren
DEB	Denize Elverişlilik Belgesi
DİK	Deniz İş Kanunu
DTO	Deniz Ticaret Odası
DWT	Genel Ağırlık
Ed.	Editör

FMSK	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FOB	Gemide Teslim
GRT	Groston (Brüt Ton)
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
H&M	Tekne ve Makine
IACS	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASB	Taslak ve Standartları Geliştirme Yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi
IFO	Light Fuel Oil (Hafif Fuel Yakıt)
ILO	International Labour Organization (Uluslararası Çalışma Örgütü)
IMO	International Maritime Organization (Uluslararası Denizcilik Örgütü)
ISM	International Ship Management System (Uluslararası Emniyetli Yönetim Sistemi)
KDV	Katma Değer Vergisi
KMDT	Kısa Mesafe Denizyolu Taşımacılığı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd. Şti.	Limited Şirket
M/V	Motor/Vessel
MGO	Marine Gas Oil (Deniz Gaz Yakıtı)
MK	Medeni Kanun
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

No.	Numara
NRT	Net Ton
OECD	Organization For Economic Co-Operation And Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
P&I	Tazminat ve Koruma
R.G.	Resmi Gazete
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
SSCB	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
STCW	Standards Of Training, Certification And Watchkeeping For Seafarers (Gemi Adamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Tutma Standartları)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu

TUGS	Türk Uluslararası Gemi Sicili
U/A	Uluslararası
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UFRYK	Uluslararası Finansal Raporlama Yüksek Kurulu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
USD	Amerikan Doları
Vb.	Ve Benzeri
Vs.	Vesaire
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisi içinde, şirketler müşteriye sunulan hizmetin, kalitesini arttırarak ve maliyetleri düşürerek rekabet sağlamaya, ve pazarda kendilerine pay yaratmaya çalışmaktadırlar.

Denizyolu, karayolu, demiryolu, havayolu ve boru hatları taşımacılığı bir malın bir noktadan bir diğer noktaya ulaştırılmasında kullanılan yöntemlerdir. Şirketler malların tesliminde kullanılacak ulaştırma yöntemini malın özellikleri, olanaklar ve maliyet faktörlerini göz önüne alarak seçer. Bu noktada deniz taşıtlarının yük ve yolcu kapasitesinin fazla olması, yol yapımı ve yenileme giderlerinin olmaması, yüksek olan liman yapım giderlerinin bakımlarının dışında bir yenilenmeye ihtiyaç duyulmaması, kıtalararası ithalat ve ihracatın kolaylığı nedeni ile denizyolu taşımacılığı büyük miktardaki yüklerin en az maliyet ile bir noktadan diğer bir noktaya taşınabilmesine imkan yaratarak diğer yöntemler içinde ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan, gelişen teknoloji ile internet kullanımının artması, pazarda sınırların ortadan kalkmasına sebep olmuş, yüksek miktartlı yük taşınabilmesi, enerji tüketiminin azlığı gibi nedenlerden dolayı deniz taşımacılığı daha da önem kazanmıştır.

Çalışmamızda, Denizyolu taşımacılığında Muhasebe Düzeni ve Yük Taşıma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiş, taşımacılık ve denizyolu taşımacılığı hakkında bilinmesi gereken temel kavramlar, deniz taşımacılığında özellikli konular hakkında bilgiler verilmiş, belge ve muhasebe düzeni mevzuatlar çerçevesinde aktarılmıştır. Denizyolu taşımacılığında sıkça karşılaşılan muhasebe uygulamalarına değinildikten sonra anlatılan tüm konular bir örnek uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümü giriş bölümüdür. Taşımacılık ve taşımacılığın bir türü olan denizyolu taşımacılığı ikinci bölümde ele alınmıştır. Denizcilik Sektöründeki uygulamayı genel hatları ile anlamamızı sağlayacak ve muhasebe düzeni kurulurken yaşanan olayları anlamamıza ışık tutacak temel kavramlara bu bölümde değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, denizcilik sektörü ve muhasebe düzeninde sıklıkla kullanılan belgeler ve defterler tasnif edilmiş, işlemlerin muhasebeleştirilmesi hakkında bilgiler

verilmeden önce sıklıkla kullanılan hesap kalemlerine değinilmiş, mevzuatlar çerçevesinde muhasebeleştirme aşaması için gerekli görülen açıklamalar yapılmıştır. Üçüncü bölümün sonunda ise, yapılan tüm işlemlerin birer çıktısı olan temel finansal tablolar ile finansal tabloların denetiminde kullanılan döngü yaklaşımı hakkında bilgiler verilmiş, olası hata, hile ve usulsüzlükler açıklanmıştır. Dördüncü bölüm, üçüncü bölümde anlatılan konuların örneklerle açıklanmasından oluşmaktadır. Bu bölümde sıklıkla kullanılan hesapların kullanımına ve mevzuattan kaynaklanan özellikli durumlara yine üçüncü bölüm ile bağlantılı olarak değinilmiştir.

Beşinci bölüm, tezin uygulama bölümüdür. M/V A ve M/V B gemileri ile bir hesap dönemi içinde yaşanmış olaylar açıklandıktan sonra, muhasebe kayıtları yapılmıştır. Ekler bölümünde, üçüncü ve dördüncü bölümde açıklanan bazı belgelere ve çalışmamıza uygun olarak hazırlanan hesap planına ilişkin örneklere yer verilmiştir. Tezin sonuç bölümünde beş bölümde anlatılan bilgiler referans alınarak sektörün genel durumuna ilişkin sorunlar ve öneriler sunulmuştur.

2. TAŞIMACILIK VE DENİZYOLU TAŞIMACILIĞI

2.1. Taşımacılığın Tanımı ve Türleri

2.1.1. Taşımacılığın Tanımı

Türk Dil Kurumu sözlüğünde, taşımacılık; insan, mal vb.' nin çeşitli araçlar ile bir yerden bir yere taşınması işi, nakliyecilik, nakliyat, transport olarak geçmektedir.¹ Diğer bir tanım ile taşımacılık, müşteri ihtiyaçlarının giderilmesi amacı ile üretilen malların ihtiyaç duyulan bölge ve merkezlere ulaştırılmasıdır.²

2.1.2. Taşımacılığın Türleri

Taşımacılığın amacı, insan ve yükleri taşıma sistemleri aracılığı ile son varış noktasına kadar hareket ettirmektir.³ Bu amaç ışığında, uluslararası alanda, insan ve yüklerin taşınması için lojistikte kullanılan beş yöntem vardır. Bu yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴

- Denizyolu Taşımacılığı,
- Karayolu Taşımacılığı,
- Demiryolu Taşımacılığı,
- Havayolu Taşımacılığı,
- Boru Hatları Taşımacılığı.

Taşıma şeklini etkileyen faktörler; malın özellikleri, taşıma olanakları, zaman, maliyet ve emniyet olarak sıralanabilir. Örneğin; yaş meyve ve sebze taşınması soğutucu

¹ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük,

<http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=ta%fe%fdmac%fdl%fdk&ayn=tam> (08.10.2010).

² R.Michae Quayle ve Bryan Jones, **Logistics: An Integrated Approach**, Newcastle: Tudorbusiness Publishing, 1993, s.87.

³ M. Douglas Lambert, James R. Stock, **Strategic Logistics Management**, 3. Edition, Boston: Irwin\Mcgraw-Hill, 1999, s.162.

⁴ Koray Başol, **Türkiye Ekonomisi**, İzmir: Anadolu Matbaası, 1994, s.186.

ekipmanı olan; maden, gübre, çimento ise dökme yük taşıyan gemiler ile yapılmaktadır. Malların çıkış ve varış yerinin özelliklerine göre taşınan malın şekli de belirlenmektedir çünkü taşıma acil durumlar dışında en ekonomik şekilde ve en kısa zamanda gerçekleştirilmelidir. Aksi takdirde malın değeri ile kıyaslandığında taşımanın malın bedelini aştığı bile görülebilmektedir.⁵

2.2. Denizyolu Taşımacılığı

2.2.1. Denizyolu Taşımacılığının Tanımı

Denizyolu taşımacılığı, malın denizyolu ile bir limandan başka bir boşaltma limanına kadar deniz araçları ile taşınmasıdır.⁶

Gemi donatanı, gemi acentesi, liman işletmecisi ve broker dışında ihracatçı, ithalatçı, sevkiyatçı, tersaneci ve hatta sigortacı bile denizyolu taşımacılığının bugünkü dinamik yapısında söz sahibi olan, sektörü rekabet yolu ile değişikliğe zorlayan kişilerdir.⁷ Günümüz denizyolu taşımacılığında temel amaç gemilerin limanda daha az süre kalarak verimli bir şekilde kullanılması ve taşıma maliyetlerinin azaltılarak maksimum kar elde edilmesidir.⁸ Denizcilik, dünyada hızla gelişen teknolojilere paralel olarak, yük ve yolcu taşımacılığı başta olmak üzere, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi ile doğal kaynakların üretimi ile ilgili bir ticaret ve hizmet dalı haline gelmiştir. Denizyolu ulaştırmasının faaliyet alanı uluslararası bir özellik taşımaktadır. Uluslararası siyasi ve ekonomik koşullar deniz ulaştırmasının kural ve yöntemlerini saptamaktadır.⁹

⁵ Reşad Deniz, **Gemi İşletmeciliği, Acentelik, Brokerlik**, İstanbul: Akademi Denizcilik, 2003, s.452.

⁶ Deniz, **a.g.e.**, s.451.

⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, "Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı", **Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001, s.84.

⁸ Lütfi Yeşilbağ, "Ro-Ro Taşımacılığının Ülkemiz Deniz Ulaştırma Sektöründeki Yeri", **Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99-Bildiri Kitabı**, Ed. A.İ. Akdoğan, Y. Ünsan, e. Bayraktarkatal, İstanbul: Yaklaşım, 1999, s.411. (I)

⁹ Devlet Planlama Teşkilatı., **a.g.r.**, s.9.

2.2.2. Denizyolu Taşımacılığının Türleri

2.2.2.1. Yük Türlerine Göre Denizyolu Taşımacılığı

Yük; herhangi bir taşıma aracı ile taşınacak, taşınmakta olan, taşınması bitmiş mal ya da gemiye taşınmak üzere yüklenilen her çeşit mal olarak tanımlanmaktadır.¹⁰

Taşınacak yüklerin fiziksel özelliklerine göre taşımacılık maliyetleri değişiklik göstermektedir. Bazı yüklerin taşınması ek önlem ya da özel ambalajlama, uzman mürettebat veya hızlı taşıma gerektirdiğinden taşıma maliyetleri yükselebilmektedir.¹¹ Örneğin; tehlikeli maddeler ya da denizyolu taşımalarına konu olan şekli ile tehlikeli yükler, genel olarak iki ayrı sınıfta değerlendirilmektedir. Bunlar, ambalajlanmış tehlikeli yükler ve dökme halde taşınan tehlikeli yüklerdir. Tehlikeli maddeler, “Deniz Kirliliğinin Bilimsel Yönlü İncelemesinde Uzmanlar Grubu” tarafından belirlenen temel kriterler çerçevesinde incelenerek, her bir madde için özel değerler tanımlanmaktadır. Bu değerler ile ilgili maddenin zarar seviyesi ve tehlike seviyesi belirlenerek, tehlikeli yüklerin sahip oldukları özelliklere göre ulusal ve uluslararası alanda düzenlemeler ve taşınmalarına ilişkin özel kurallar uygulanabilmektedir.¹²

Tablo 1’ e göre; kuru yükler grubuna giren genel kargo, bir gemiyi, ambarı veya kompartımanı tek başına doldurmayacak kadar küçük yük paketleridir. Genel Kargo, karma yükler ve homojen yükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Karma yükler, farklı tip ve paketlerde farklı nakliyecilerden gelen yüklerdir. Homojen yükler ise, nakliyecilerden büyük miktarlarda gelen yüklerdir. Genel kargo, çuval, karton kutu, kasa ve sandıklar içinde gemiye yüklenmektedir. Dökme yükler ise, demir cevheri, hububatlar, kömür, fosfat ve alüminyumdan oluşmaktadır. Bu tür yükler yükleme araçlarına doğrudan istiflenebildiklerinden dökme yükler adını almışlardır.¹³

¹⁰ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=y%fc&&ayn=tam> (06.07.2010).

¹¹ Sadık Özlen Başer, "Türkiye'nin Uluslararası Denizlerdeki Tarifersiz Gemi Taşımacılığının Ekonomik Analizi", **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.6, Sayı.2, 2004, s.10.

¹² Yusuf Zorba, Hakkı Kişi, "Uluslararası Deniz Ticaretinde Tehlikeli Yüklere İlişkin Emniyet Yönetimi ve Türk Limanları Üzerine Uygulama", **DEÜ Denizcilik Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2009, s.31.

¹³ Pekdemir, a.g.e., s.44.

Tablo 1: Yük Türleri

Yük Türleri				
Kuru Yükler		Sıvı Yükler		
Genel Kargo (Parça Yük)	Dökme Yükler	Petrol ve Petrol Ürünleri		Diğer
Karma Yükler	Demir Cevheri	Temiz Yükler	Kirli Yükler	Şarap
	Hububatlar	Petrol	Ham Petrol	Kimyevi Yağlar
	Kömür	Gazyağı	Asfalt	Bitkisel Yağlar
Homojen Yükler	Fosfat		Baz Gazlar	Hayvansal Yağlar
	Alüminyum			

Kaynak: Işıl Mendeş Pekdemir, Denizyolu Yük Taşımacılığı, Yönetim ve Organizasyonu, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, 1991,s.43.

2.2.2.2. Sefer Türlerine Göre Denizyolu Taşımacılığı

Çalışmamızda, sefer türlerine göre denizyolu taşımacılığı başlığı altında “Liner Taşımacılık” ve “Tramp Taşımacılık” kavramları ele alınacaktır.

Liner taşımacılığı; düzenli, sürekli ve “tarifeye dayalı” biçimde hizmet sunan taşımacılık biçimidir. Bu hizmet türünde zamanlama esastır. Gemiler seferlerini ve hizmetlerini belirli bir tarife uyarınca sürdürmektedir. Hangi limanlara ne zaman uğranacağı sefer programlarında belirtilir. Böylelikle yükleyiciler, taşıma gereksinimleri konusunda önceden bilgi edinirler. Hizmetin sürekliliği modelin belirgin özelliğidir. Gemiler, yeterli yük bulamadıkları zaman bile, programlarını aksatmamak için limanlara uğrarlar. Sefer programından çıkartılan limanlar yükleyicilere ve taşıyanlara önceden duyurulur.¹⁴

Liner taşımalarında hizmet kartelleşme biçiminde yürütülmektedir. “Navlun Konferansları” adını alan bu organizasyonlar, dünyada ilk uluslararası kartelciliği oluşturmuşlardır. Aynı taşıma bölgesinde liner taşımacılığı yapan birden fazla taşıyanın, o hattaki rekabeti azaltmak, piyasa risklerine karşı kendilerini güvence altına alabilmek, o hattaki düzenliliği ve sıklığı sağlayabilmek ve navlunları ayarlayabilmek için bir araya

¹⁴ Enis Kayserilioğlu, “ Deniz Taşımacılığı Sektör Profili ”, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2004, s.9.

gelerek resmi ve gayri resmi anlaşmalar ile kurmuş oldukları birliklere “Konferans” denmektedir.¹⁵

Düzenli sefer yapan gemilerin, düzensiz sefer yapan gemilere göre daha sık bir acente ağı olduğu gibi, trafiklerinin yoğun olduğu limanlarda kendi yükleme ve boşaltma tesisleri ve mürettebatı olabilir. Yeniden yük alacağı zamana kadar, belirli bir limanda beklemek zorunda kalabileceğinden liman giderleri yükselebilir.¹⁶ Düzensiz sefer yapan gemilerin, önceden belirlenmiş sabit rotaları olmadığı için tam kapasite ile taşımacılık yapabilecekleri rotaları seçme ve daha ucuz bir fiyat ile, hiç beklemeden yük alabileceği bir limanı tercih ederek birim maliyetleri düşürebilme imkânları vardır.¹⁷

Tramp taşımacılığı; limanlar arasında yük taşıma hizmetin yapılması şeklindedir. Liner taşımalarında hizmet esasken, tramp taşımalarında yük esastır. Taşıtan için, tramp hizmetlerinde istikrar ve mutlaka uyulması gereken bir sefer tarifesi sözkonusu değildir. Tramp taşımacılığı yükte ihtisaslaşmayı gerçekleştirmiş bir hizmet şeklidir, en ucuz taşımanın genellikle geminin aynı tür yük ve tüm sığıası ile yüklenmesi durumunda yapılabileceği ilkesine dayanmaktadır. Gemiler, kombine taşımalar dışında, pahalı tekne ve elleçleme donanımları gerektirmezler. Bu durum, hizmet maliyetini düşürmede önemli bir etmendir.¹⁸ Ancak boş sefer oranının yüksek olduğu düzensiz taşımacılıkta, özellikle talebin düşük olduğu dönemlerde boş sefer oranı yükseleceğinden, maliyetlerdeki yükselme düzenli sefer yapan gemilere oran ile çok daha hızlı olur.¹⁹ Tramp taşımacılığı, daha az sayıda aracı örgütün varlığını gerektirir. Buna karşılık güçlü bir istihbarat, yeterli ve elverişli haberleşme ve sadık bir navlun brokeri teminini zorunlu kılar. Gemi donatanı-acente ilişkileri, liner taşımalarındaki gibi sıkı değildir. Acente atamaları hizmetin doğduğu limanda ve genellikle her sefer için ayrı ayrı yapılır.²⁰

¹⁵ Kayserilioğlu, a.g.e., s.10.

¹⁶ Orhan Feryal, **Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: EKO-BİL, 1983, s.163-164.

¹⁷ Metin Saban, Gülay Güğereç, "Deniz Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri", **DEÜ Denizcilik Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2009, s.3.

¹⁸ Kayserilioğlu, a.g.e., s.10.

¹⁹ Saban ve Güğereç, a.g.m., s.3.

²⁰ Kayserilioğlu, a.g.e., s.11.

2.2.2.3. *Gemilerin Suda Dolaşım Şekillerine Göre Denizyolu Taşımacılığı*

Tonajı ve adı ne olursa olsun denizlerde ve iç sularda su ürünleri araştırmasında, istihsalinde, nakliyesinde, işlenmesinde kullanılan kayık, sandal, yelkenli, şat, sal, mavna gibi vasıtalar ile buharlı veya motorlu bilumum yüzer araçlara ‘‘Gemi’’ denir.²¹ Gemiden söz edilebilmesi için, birtakım şartların varlığının bulunması gerekmektedir. Geminin varlığını belirleyecek ilk unsur olarak, yüzme ehliyetine sahip bir teknenin varlığıdır.²² Gemileri birbirinden ayıran unsurlar; adı, tanınma işareti, bağlama limanı, tonajı ve milliyetidir. Deniz ticaretinin kapital unsurunu gemiler teşkil etmektedir. Kurtarılamayacak şekilde batan veya tamir kabul etmez hale gelen tekne, gemi vasfını kaybeder.²³

Zaman içerisindeki teknolojik ve ekonomik gelişmeler denizyolu taşımacılığını da etkilemiş, buna bağlı olarak gemiler gelişme göstermiş ve değişik sınıflara ayrılmışlardır.²⁴ Ticaret Kanunu’nda, deniz gemileri; ticaret gemileri ve ticaret dışı gemiler olmak üzere iki kısımda ele alınır. Bir geminin ticaret gemisi olarak kabul edilebilmesi için, geminin deniz ticaretine tahsis olması ya da tahsis olunmasa dahi fiilen deniz ticaretinde kullanılması şartı aranmaktadır. Örneğin; bir gemi, eğitim veya bilimsel araştırmaya tahsis edilmişse, ticaret gemisinden bahsedilmez. Gemi, bir kereye mahsus bile olsa, ücret karşılığı yolcu taşımışsa, o gemi, o sefer için ticaret gemisi sayılır.²⁵

Çalışmamız içinde, gemiler suda dolaşma şekillerine göre incelenecektir. Gemiler sularda dolaşma şekline göre; kabotaj taşımacılığı, ithal ve ihraç yük taşımacılığı, transit yük taşımacılığı, yabancı limanlar arası yük taşımacılığı ve iç su taşımacılığı olmak üzere beş gruba ayrılmaktadırlar.²⁶

²¹ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=gemi&ayn=tam> (06.07.2010).

²² M. Fatih Dikici, **Ticaret Hukuku-2**, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2010, s.185.

²³ Rayegan Kender, Ergon Çetingil, **Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler**, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2009, s.35-38.

²⁴ Barış Tozar, **Temel Denizcilik ve Denizde Güvenlik**, İstanbul: Deniz Ticaret Odası Yayınları, 1997, s.11-18.

²⁵ Dikici, **a.g.e.**, s.187.

²⁶ Pekdemir, **a.g.e.**, s.48.

Kabotaj Taşımacılığı (Kıydan Kıyıya Taşımacılık): Kabotaj taşımacılığı, bir ülkenin yönetim ve denetiminde bulunan denizlerde yapılan veya başlangıç ve bitiş noktaları bu ülkenin kıyılarında olan taşımacılık şeklidir. Kıydan kıyıya taşımacılık olarak da bilinen bu taşımacılık türünde, bir ulus kendi karasuları içinde kalan milli deniz çevresini kullanır ya da kullanılmasına izin verir.²⁷

İthal ve İhraç Yük Taşımacılığı: Ülke limanlarından başka ülke limanlarına yapılan ihracatın ya da başka ülke limanlarından ülke limanlarına yapılan ithalatın denizyolu ile gerçekleştirilmesidir.

Transit Yük Taşımacılığı: Transit yük taşımacılığında, yolculuğun bir bölümü sözleşme yapan tarafların ülke sınırları içerisinde gerçekleşmekte ancak başlangıç ve bitiş noktaları ülke sınırları dışında kalmaktadır.

Yabancı Limanlar Arası Yük Taşımacılığı: Üçüncü ülkeler arası taşımacılık da denilen bu taşımacılığın başlangıç ve bitiş noktaları ile yolculuk, ülke sınırları dışında gerçekleşmektedir.

İç Su Taşımacılığı (Göller ve Nehirlerdeki Yük Taşımacılığı): Ülke içindeki göller, nehirler ve kanallarda yapılan denizyolu taşımacılığıdır. “Kısa Mesafe Denizyolu Taşımacılığı (KMDT)” ya da “Yakın Denizyolu Taşımacılığı” kavramı, farklı coğrafyalarda farklı anlamlar taşımaktadır.²⁸ Fiilen denizde seyrüsefere tahsis olunan gemi, deniz gemisi, iç suda seyrüsefere tahsis olunan gemi ise iç su gemisi olarak adlandırılır.²⁹ Kısa mesafe denizyolu taşımacılığı, iç suyolları ve uluslararası denizyolu taşımacılığını, ana limanlara bağlantı yapan ikmal hizmetlerini, kıyı boyunca ve adalara yapılan taşımacılığının yanı sıra nehir ve göllerde yapılan taşımacılığı kapsamaktadır.³⁰

2.2.3. Denizyolu Taşımacılığının Avantajları

Denizyolu taşımacılığının avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

²⁷ Pekdemir, a.g.e., s.47.

²⁸ Erdal Murat, **Konteyner Deniz ve Liman İşletmeciliği**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s.473.

²⁹ Kender ve Çetingil, a.g.e., s.36.

³⁰ Murat, a.g.e., s.473.

- Denizyolu taşımacılığı, etkili ve ucuz bir taşımacılık yöntemi olduğundan, uluslararası ve hatta kıtalararası taşımacılıkta büyük bir yere sahiptir,³¹
- Denizyolu taşımacılığı, en ekonomik taşıma yöntemidir; yüksek miktarlarda yük taşınabilmesi, enerji tüketiminin azlığı gibi nedenlerden dolayı taşıma maliyetleri düşüktür.³² Taşımacılığın ekonomik açıdan, en az maliyet ile yapılması hedeflenir. Denizyolu taşımacılığı da, bu noktada en avantajlı konuma sahip durumdadır,³³
- Özellikle sanayi hammaddesini oluşturan büyük miktarlardaki yükler, denizyolu taşımacılığı ile bir defada bir noktadan diğer bir noktaya kolaylıkla taşınabilmektedir. Bu özellik, diğer taşıma yöntemlerine göre maliyetin düşük olmasını sağlar,³⁴
- Denizyolu taşımacılığı, uluslararası sularda daha emniyetlidir. Özellikle karayolu ve havayolu taşımacılığında, ülkelerarası taşıma yapılırken, diğer ülkelerin karayolu ve havayolu sahasının kullanılması, bu ülkeler ile olası gerginlik ve sorunlara yol açarak, ticareti olumsuz etkilemektedir.³⁵

Deniz yolu ile ulaşımın ülke ekonomisi açısından başlıca yararlarından bazıları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:³⁶

- Ulaştırma maliyetlerini düşürerek ürün maliyetlerinin rekabet edebilir düzeye çekilmesini sağlar,
- Tüketilen akaryakıt miktarından tasarruf sağlar. Tasarruf edilen akaryakıt dışa bağımlı kaynak ihtiyacını azaltır,

³¹ A.J. Baird, "Trends In Port Privatisation In The World's Top-100 Container Ports", **9th In Proceedings of the World Conference on Transport Resear WCTR**, Seoul: 2001, s.103.

³² Yılmaz Erdoğan, "Konteyner ve Konteyner Taşımacılığı", **Deniz Ticareti Dergisi**, Yıl.7, (Haziran 1990), s.63.

³³ Arnold Davis, Alan Favicchio, "State Of The Maritime Industry", **World Wide Shipping**, Volume.65, Number.1, February/March 2002, s.24.

³⁴ Richard O. Goss, **An Early History of Maritime Economics**, **International Journal Of Maritime Economics**, Volume.4, Palgrave Macmillan, 2002, s.17.

³⁵ Davis, **a.g.m.**, s.23.

³⁶ Deniz Ticaret Odası, **Türkiye'de Denizcilik Sektörünün Türkiye İçin Önemi, Sorunları, Çözüm Önerileri ve Ülke Ekonomisine Kazandıracakları**, İstanbul: DTO Yayını, 2003, s.11.

- İç taşımacılığın denizyoluna kayması ile karayollarının bakım, onarım, idame ve yenileme masraflarından tasarruf sağlanır,
- Ülkelerin büyük ekonomik sorunlarından kayıt dışılık azalır. Limanlardan yüklenen, boşaltılan bütün mallar gözetim altındadır,
- Dış taşımacılıkta ülkeye ait bayraklı gemilerin artırılması ile, yabancı bayraklı gemilere verilecek dövizin yurttan kalması sağlanır. Ödemeler dengesinde ve kaynak sağlama ihtiyacında iyileşmeler hayata geçer,
- Başta gemi inşa sanayi olmak üzere limanlar gelişir, ülke denizcilik potansiyelinin faaliyete geçmesi ile birlikte transit taşımacılık canlanır.

Deniz ticaretinin ülke ekonomisinin ödemeler bilançosuna olan katkıları da aşağıdaki gibi sıralanabilir:³⁷

- Ulusal ambarlar ve gemi işletmecilerinin ülke dışında elde ettikleri navlun gelirleri,
- Yurtdışına deniz sigortacılığı hizmeti sunan ulusal sigorta işletmelerinin gelirleri,
- Ulusal limanlara yabancı gemilerin ödedikleri liman hizmet masrafları,
- Ulusal gemi donatanlarının gemilerini kiralayan yabancı denizcilik işletmelerinin ödedikleri kira gelirleri,
- Ulusal tersanelerin yabancı gemilerden elde ettiği inşa, bakım, onarım vs. gelirler.

³⁷ Işıl Mendeş Pekdemir, “ Denizyolu Yük Taşımacılığı, Yönetim ve Organizasyonu ”, İstanbul: **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını**, 1991, s.24.

2.3. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Özellikli Konular

2.3.1. Limanlar Hakkında Genel Bilgi

Liman, gemilerin barınmalarına, yük alıp boşaltmalarına, yolcu indirip bindirmelerine yarayan doğal veya yapay sığınaktır.³⁸ Daha ayrıntılı bir tanımlama yapılması gerekirse; rıhtım ya da iskelelerine deniz taşıma araçlarının yanaşıp bağlanabileceği ya da su alanlarına demirleyebileceği; tekneden kıyıya, tekneden tekneye, kıyıdan tekneye yük veya insan nakli yapabilecekleri fiziksel ortamı sağlayan ve bunlara ilişkin altyapılar, açık kapalı mekanlar ve tesisler ile gemi, yük ve yolculara yönelik hizmetleri veren, kontrol ve güvenlik işlemleri için gereken yerleşik birim ve örgütleri içeren, ülkenin belli bölgesi üzerinde ekonomik faktör teşkil eden, taşıma sistemleri arasında dönüşüm noktası olan yerlere liman denir.³⁹

Dünyada meydana gelen gelişmeler, değişen ekonomik şartlar, siyasi olaylar ve teknolojik gelişmelere paralel olarak, denizyolu taşımacılığı dökme yük taşımacılığından, konteyner ve Ro-Ro taşımacılığına yönelmiş ve taşıma sistemi, kombine taşımacılığa dönüşmüştür. Limanlar, ekonomiyi doğrudan etkileyen stratejik lojistik merkezler konumuna gelmiştir.⁴⁰ Gerek denizyolu ile gelen ürünlerin hinterlanda dağıtımı, gerekse hinterlandtan dış pazarlara dağıtımının sağlanabilmesi için demiryolu, karayolu ve havayolu gibi ulaşım bağlantılarının güçlü olması gerekmektedir. Liman gerisinde oluşabilecek endüstriyel taleplerin ve baskıları azaltmak için, limanın yakın çevresindeki uygun alanlara organize sanayi bölgeleri kurulmalı, liman arkasında sit alanı mevcut ise, bu alanlara liman fonksiyonlarının girmesi önlenmelidir.⁴¹

Limanların kurulacağı arazinin seçim kararı iki ana kritere dayalıdır. Bunlardan ilki, kurulacak bölgedeki sosyoekonomik kalite (Nüfus, gelir düzeyi, endüstri, ticaret, tarım, turizm, şehirleşme vb.) ve mevcut talebi belirlemeye yardımcı bir trafik

³⁸ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=liman&ayn=tam> (10.08.2010).

³⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, **a.g.r.**, s.102.

⁴⁰ Ruhi Duman, "Gemi Acenteliği ve Ticaret, Limanlar", 2008, <http://www.vda.org.tr/baskandanyazi/ayinyazisimay09/tabid/287/default.aspx> (16.08.2010).

⁴¹ Cerit A. Güldem ve Aslı Birsnel, "Lojistik İşletmelerinin Kuruluş Yeri Seçiminde Arazi Faktörü", **İzmir Ulaşım Sempozyumu**, İzmir, 8-9.12.2009, http://ius.imoizmir.org.tr/ius_bildiriler/43_k29_ius_birsnel_cerit.pdf (01.10.2010).

çalışmasıdır. Limanın alan özelliklerinin belirlenmesindeki ikinci kriter ise okyanus coğrafyası, meteorolojik ve geoteknik gibi doğal durumun belirlenmesidir.⁴² Liman işletmesinin faaliyetleri açısından arazi seçiminde göz önünde bulundurulması gereken faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴³

- Hammadde, su, enerji ve ticari mal kaynaklarının yakınlığı,
- Kalifiye işgücünün temini,
- Kara, demir ve havayolları açısından ulaştırma kolaylıklarının varlığı,
- Müşteri pazarlarının yakınlığı,
- Nüfus ve gelir açısından büyüme potansiyeli,
- Maliyet, gelir ve verimlilik açısından konum yeri ekonomisi.

04.08.1983 tarihli Yat Turizmi Yönetmeliğinin 9. maddesine göre; limanların kuruluş yerlerinin sahip olması gereken fiziksel nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilir: (*)

- Hakim dalgalara açık olmaması,
- Liman içine yönelik yoğun kanalizasyon ve su akıntıları ile çamur birikintisi olmaması,
- Yakın yerleşme merkezi ile karayolu bağlantısı bulunması,
- Elektrik, tatlı su ve haberleşme imkanlarının bulunması,
- Denizdeki alanı kadar kara alanının temini,
- Limanın su alanı içinde ve liman yaklaşmasında, batık, sığlık, topuk vb. engellerin bulunmaması,

⁴² Ersel Zafer Oral, "Yat Limanlarında Yer Seçimi", **III. Ulusal Kıyı Mühendisliği Bildiriler Kitabı**, U.B.DLH İnşaatı 6. Bölge Müdürlüğü (drl.), Çanakkale, (5-7.10.2000), s.379.

⁴³ Funda Yarcan, **Liman İşletmeciliği ve Yönetimi**, Mersin: Mersin DTO Yayını, 1. Baskı, 1996, s.103.

(*) 04/08/1983 tarih ve 18125 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren yönetmelik, 24.08.2009 tarih ve 27298 Sayılı R.G. de yayımlanan "Deniz Turizmi Yönetmeliği"nin 60. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Limanlar, kurulumu açısından ekonomik olarak büyük bir yatırım gerektirdiği için, en uygun yere, en uygun ekonomik çözümler doğrultusunda, en fazla verimin alınacağı biçimde yapılmalıdır.⁴⁴ Limanlar ile gerçekleştirilen deniz yolu ulaştırmasında zaman, miktar, maliyet ve güvenlik unsurları önem taşır. Günümüz rekabet koşullarında hizmetlerdeki verimlilik ve kalitenin yükseltilmesi, limanların uluslararası standartlara getirilmesi gerekir.⁴⁵ Denizyolu ile coğrafi bölgelere taşınan ticari yüklerin cinsine göre yükleme-boşaltmanın, ihtisaslaşmış limanlarda yapılması, ticaretin akıcı ve kesintisiz olmasını sağlar. İhtisaslaşmış limanlar; dökme ve kuru yük limanı, dökme sıvı yük limanı, Ro-Ro limanı, konteyner limanı, ana aktarma limanı, soğutma deposu bulunan limanlar, kurvaziyer (Yolcu) limanları olarak sınıflandırılabilir.⁴⁶

2.3.2. Gemi Bayrağı Hakkında Genel Bilgi

2.3.2.1. Bayrak Devleti

Gemi donatanlığı ve gemi işletmeciliği alanlarının global ve sınırlar ötesi özelliği, bu alanı diğer yatırım alanlarından farklı kılmaktadır. Tüm dünya denizlerinde dolaşan gemi, bayrak devletlerinin kuralları yanında birçok liman devletinin hukuki, mali ve cezai hükümlerine tabi olmaktadır.⁴⁷ Bayrak devleti seçimi, gerek savaş ve sair hallerde lazım gelen korunma amacı ile gerekse hukuki uyumsuzluklarda uygulanacak hukuk kurallarının tespiti maksadı ile zorunlu bir unsurdur.⁴⁸

Gemiler, açık denizde bulunduğu süre boyunca ilke olarak bayrağını taşıdığı devletin yetkisi ve denetimi altındadır⁴⁹ ve bayrak devletinin kanunlarına uymak zorundadır.⁵⁰ Açık denizdeki gemilerde, bayrak yasaının geçerli olduğu, uluslararası hukukça kabul edilen geleneksel bir ilkedir. Açık denizde sefer yapan geminin bayrak devletinin görevi, kendi bayrağını taşıyan deniz araçlarının, hem kendi seyrüsefer güvenliğini hem de denizdeki güvenliği sağlamak amacı ile, uluslararası sözleşmelerde

⁴⁴ Güldem ve Birsal, **a.g.m.**, (2009).

⁴⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, **a.g.r.**, s.9.

⁴⁶ Ruhi Duman, "Gemi Acenteliği ve Ticaret, Limanlar", 2008, <http://www.vda.org.tr/baskandanyazi/ayinyazisimay09/tabid/287/default.aspx> (16.08.2010).

⁴⁷ Togan Han Saçaklıoğlu, "Donatanlar Açısından Bayrak Seçiminde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Kriterler", **Uluslararası Deniz ve Ticaret Dergisi**, (Haziran 2005), s.7.

⁴⁸ Dikici, **a.g.e.**, s.188.

⁴⁹ Rona Aybay, "Türk Hukukunda Gemilerin Uyruluğu", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt.42, Sayı.1, Yıl.1970, s.84 .

⁵⁰ Deniz, **a.g.e.**, s.12.

belirlenen kriterlere uygunluğunu kontrol etmektir. Bayrak devleti tarafından, uygun olan araçların seyrüseferine izin verilirken, uygun olmayanların eksikliklerinin giderilmesi ve ancak bu eksiklikler giderildikten sonra sefere çıkması sağlanır. Deniz araçlarının uyması gereken uluslararası kriterler; IMO tarafından hazırlanan sözleşmeler, ek protokoller ve kararlar ile belirlenir. Bu sözleşmelere ve ek protokollere taraf olan ülkeler, kendi bayraklarını taşıyan deniz araçlarının sözkonusu kriterlere uygunluğunu taahhüt etmiş olurlar.⁵¹

2.3.2.2. Serbest Bayrak Uygulaması

Bir gemi donatanının gemisine kendi uyrukluğuy dolayısı ile çekeceğı bayrak yerine, türlü kolaylıklar gösteren bir başka devletin bayrağını çekmesi ‘‘Elverişli Bayrak’’ ya da ‘‘Kolay Bayrak’’ olarak ifade edilmektedir.⁵² Geminin, hangi devletin bayrağını taşıdığı, hukuki ve ekonomik yönden önemli sonuçlar doğurabilir.⁵³ Küreselleşme, gelişen telekomünikasyon imkanları ve devletlerin sunduğı elverişli bayrak imkanları nedeni ile herhangi bir ülkedeki bir yatırımcı gemi donatanının önünde gemisi için seçebileceğı pek çok bayrak imkanı bulunmaktadır.⁵⁴ Elverişli bayrak ülkelerinin sicil ile ilgili kriterleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Yaş ve Tonaj: Elverişli bayrak ülkeleri yaş ve tonaj konusunda oldukça esnek olmak ile birlikte, ülkeler arasında küçük bazı farklılıklarda göstermektedir. Elverişli bayrak ülkelerine ait gemilerin en önemli karakteristik özelliklerinden biri, hiç kuşkusuz güvenlik önlemlerinin yetersiz oluşu ve gemilerinin yaşlı olmasıdır.⁵⁵

Sörveyler: Bayrak ülkeleri tarafından, muayene ve güvenlik sertifikalarının yıllık olarak yenilenmesi istenmektedir. Elverişli bayrak ülkelerinde, Nippon Kaiji Kyokai, Polski Rejester Statkow ve Russia Register of Shipping gibi klaslama

⁵¹ Sedef Yavuz, "Dünyada Liman Devleti Denetimi ve Liman Devleti Denetimi ile İlgili Türk Mevzuatının AB Müktesebatıyla Uyumlaştırılması İçin Gerekli Düzenlemeler", **Uzmanlık Tezi**, Ankara: DPT Yayın No.2667, 2003, s.10.

⁵² Lütfi Yeşilbağ, "Elverişli Bayrak, Uygulamalarının Dünya Deniz Ulaştırma Piyasasına Etkisi", **Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99-Bildiri Kitabı**, Ed. A.İ. Akdoğan, Y. Ünsan, e. Bayraktarkatal, İstanbul: Yaklaşım, s.321. (II)

⁵³ Aybay, **a.g.m.**, s.93.

⁵⁴ Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.74.

⁵⁵ Yeşilbağ, **a.g.e.**, s.323. (II)

kuruluşlarının yaptığı sörveyler ve bu kuruluşlardan alınacak sertifikalar kabul edilmektedir.⁵⁶

Sicil: Bazı bayrakların sicil sistemlerinin iyi çalışmadığı, hukuki güvenliğin tam olarak sağlanamadığı bilinmektedir. Bu sebep ile, kreditorler ve bankalar açısından gemi ipoteği kabul görmemektedir.⁵⁷

Mülkiyet: Elverişli bayrak işletmesinde kişinin tabiyeti veya işletmenin yeri önemli değildir. Elverişli bayrak ülkelerinde işletme kurmak kolay ve ucuz olduğundan, yabancı sahipli gemiler sicile zorluk çıkarılmadan kaydedilmektedir.⁵⁸ Türkiye’de yerleşik kişiler ve vatandaşlar elde ettikleri gelirlerden dolayı vergiye tabi olabilirler. Yurtdışında kurulu olan bir işletmenin ortağı olan şahıs, işletme kar payı dağıttığında, geliri iki ülke arasında çifte vergilendirme anlaşması olmaması durumunda beyana ve vergiye tabi olabilecektir. Ayrıca navlun açısından sıklık ile sefer yapılan bölgelere göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yürürlükte olduğu bayrakların seçimi önemlidir. Seçilen bayrakta yürürlükte bulunan işletmeler hukuku ve bayrak ülkesi ile hissedarlar ülkesi arasındaki ikili anlaşmalar dikkate alınmalıdır. Uygulamada, bayrak ülkesinde kurulu işletme sahiplerinden birinin ölümü ya da hissedarlar arasındaki anlaşmazlıkların çıkması halinde, miras ve ihtilafların çözülmesi karmaşık hukuki sorunlara yol açabilmektedir.⁵⁹

İşletme ve Sertifikalandırma: ‘‘Paris Memorandumu’’na tabi liman devletlerin ve memorandum dışındaki devletlerin liman otoriteleri, limanlarına giren gemileri inceleyerek, ulusal ve uluslararası düzenlemelere aykırılıkları tespit eder. Tutulan istatistikler ile incelenen gemilerde bulunan aykırılıkların sıklığına ve tutuklamaya sebebiyet verecek ciddiyette olmasına göre, gemi bayrakları; kara liste, gri liste ve beyaz liste olarak sınıflandırılmaktadır. Yayınlanan kara liste, kendi içinde yüksek risk, orta risk ve düşük risk taşıyan bayraklar olarak ayrıca sınıflandırılmaktadır. Gemi donatanı açısından, kara listede bulunan bayrak altındaki gemilerin liman devletleri kontrolüne daha sıklıkla tabi tutulacağı ve daha sıkı denetimlerden geçeceği

⁵⁶ Yeşilbağ, **a.g.m.**, s.322. (II)

⁵⁷ Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.76.

⁵⁸ Yeşilbağ, **a.g.m.**, s.322. (II)

⁵⁹ Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.76.

açıktır.⁶⁰ Beyaz bayrak sınıfındaki gemiler limandaki en düşük denetime, gri bayraklı gemiler orta düzey denetime tabi tutulurlar.⁶¹

Çalışma Koşulları: Bazı bayrak devletleri, gemi adamlarının belli oranda bayrak ülkesi vatandaşı olmasını aramakta ve milli iş hukuklarının bu çalışanlara uygulamasını zorunlu kılmaktadır. Elverişli bayrak ülkeleri ise bu konuda herhangi bir sınırlama getirmemektedir.⁶²

Sicile Kayıt Ücretleri: Elverişli bayrak devletlerinin pek çoğu sadece yıllık tonaj vergisi adı altında sabit vergi almaktadırlar. Gemi donatanı olan işletmelerin kurumlar vergisi ve diğer mali yükümlülükleri bulunmamaktadır.⁶³

Düşük vergi ve resim uygulamaları, gemilerin teknik özellikleri (Yola, yüke elverişliliği) gemi adamlarının nitelikçe ve sayıca yeterliliği gibi konularda titiz denetimlerin yapılmaması, yaşlı gemileri ucuz biçimde işletme olanağı vermektedir. Kimi devletlerin başvurusu yapılan hemen her gemi için kolaylık ile bayrak çekme hakkı tanımaları hangi yollardan edinildiğinin gizli kalması istenilen gemilere bayrak sağlama amacına da hizmet etmektedir.⁶⁴ Gemisini elverişli bayrağa kaçıran ve dolayısıyla ulusal kaynaklarının başka devlete gitmesine engel olamayan bir devletin vergi gelirinden ciddi miktarda kayba uğraması, uluslararası gerginlik döneminde ihtiyaç duyabilecekleri filolarının küçülmesi, gemilerde istihdam edilen gemi adamlarının sertifikalarında yazılı özelliklere haiz olmamaları ile yasal güvenceden yoksun olmaları ve çalışma koşullarının ILO standartlarının çok gerisinde olması, elverişli bayrak taşıyan gemilerin fiyat kırmaları nedeni ile haksız rekabet ortamı yaratarak navlun piyasasında istikrarı bozmaları, geminin tebligat yapılması kovuşturmanın zorluğu, gemilerin yaşlı olmaları ile teknik denetimlerinin tam olarak yapılmıyor olmasına bağlı olarak kazaya uğrayan ve batan gemilerin fazla olması,

⁶⁰ Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.74.

⁶¹ Murat, **a.g.e.**, s.391.

⁶² Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.76.

⁶³ Saçaklıoğlu, **a.g.m.**, s.76.

⁶⁴ Aybay, **a.g.m.**, s.84.

elverişli bayrak uygulamasının en önemli olumsuz sonuçları olarak dikkati çekmektedir.⁶⁵

2.3.2.3. İkinci Sicil Uygulaması

Bazı ülkelerin, bir başka ülkenin siciline kayıtlı gemiyi, o ülkenin sicilinin silinmeden kendi ülkelerinin sicillerine kaydolma olanağı sağlamaları “İkinci Sicil” olarak tanımlanmaktadır. İki sicilli gemilerde, gemilerin teknik ve idari denetimlerinin etkin bir şekilde nasıl ve hangi devlet tarafından yapılacağı hususu oldukça karmaşıktır.⁶⁶

Elverişli bayrak ülkeleri olarak adlandırdığımız ülkelerin, kendi bayraklarını çeken gemilere sağladığı avantajlar sonunda, başta Kuzey Avrupa ülkeleri filoları olmak üzere, birçok ülkenin filosunda, önemli oranda küçülmeler meydana gelmiştir. 1980' li yılların başından itibaren, başta Norveç olmak üzere, birçok Avrupa ülkesi, kendi milli sicillerini ortadan kaldırmadan, yine kendi ülke bayrakları altında oluşturdukları, elverişli bayrak ülkelerinin tanımış olduğu avantajları kendi gemi sahiplerine sağlayan, ikinci bir sicil düzenlemesi yoluna gitmişlerdir.⁶⁷ İkinci sicil olanağı, gemi donatanı gemisine istediğinde A ülkesinin bayrağını ve istediğinde ise B ülkesinin bayrağını çekme hakkı tanımaktadır.⁶⁸ Norveç, Danimarka, Finlandiya, Almanya, İngiltere, Fransa, Lüksemburg ve Portekiz' de, uluslararası gemi sicili uygulaması mevcuttur. İkinci sicil, genel olarak beklenen sonuçları vermiş, bu sicili uygulayan ülkeler, kendi vatandaşlarından gemi sahibi olanları ülkelerine çekebilmişlerdir. Elverişli bayrak, genel olarak yabancı gemilere yönelik bir uygulama olduğu halde, ikinci sicil daha ziyade yerli gemilere yönelik bir uygulama olarak ortaya çıkmıştır.⁶⁹

⁶⁵ Yeşilbağ, **a.g.m.**, s.325. (II)

⁶⁶ Yeşilbağ, **a.g.m.**, s.323. (II)

⁶⁷ Türkiye Büyük Millet Meclisi, "Genel Kurul Tutanağı", **21. Dönem 2. Yasama Yılı 35. Birleşim**, Ankara, 16.12.1999, s.12.

⁶⁸ Yeşilbağ, **a.g.m.**, s.323. (II)

⁶⁹ TBMM Genel Kurul Tutanağı, **a.g.t.**, s.12.

2.4. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Hukuki Düzenlemeler

2.4.1. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu' nda ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda Yer Alan Düzenlemeler

Avrupa Birliği mevzuatına da uyum dikkate alınarak; bölgesel ve küresel, mal ve hizmet piyasaları ile teknolojik gelişmeler doğrultusunda; Adalet Bakanlığı'nca 1999 yılı sonunda kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından 1535 madde olarak hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı⁷⁰ 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilerek, 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, deniz ticaret hukukunda yapılan başlıca temel değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷¹

1. TTK başlangıç ve son hükümler hariç beş kitaptan oluşmakta iken, yeni Yeni TTK altı kitaptan oluşmaktadır. "Deniz Ticareti Sözleşmeleri" başlıklı dördüncü kısımda (Madde 1119-1271) yer alan önemli değişikliklere aşağıda kısaca değinilmiştir;

- Deniz ödünçüne ilişkin hükümler, deniz ticaretinde uygulama alanı kalmaması nedeni ile çıkarılmıştır,
- Deniz aşırı satış sözleşmesine ilişkin hükümler satım hukukuna ait olması ve sürekli yenilenmesi nedeni ile çıkarılmıştır,
- Yapı ortaklığına dair hükümler, kaptanın hizmet sözleşmesini düzenleyen hükümler, kaptanın disiplin yetkisini düzenleyen hükümler, deniz aşırı

⁷⁰ Jale Nur Ece, "Yeni TTK'da Deniz Kazaları", *Deniz Haber*, 04.12.2007, http://www.denizhaber.com/index.php?sayfa=yazar&id=11&yazi_id=100210 (21.03.2010).

⁷¹ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", *Deniz Haber*, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

satışlara dair hükümler, yardım ve yük alacaklısı hakkına dair hükümler çıkarılmıştır,

- 6762 sayılı TTK' nda bulunmayan zaman üzerine kiralama, Fransız Hukuku esas alınarak düzenlenmiştir. Tahsis edenin, kiralayana karşı yük taşıma taahhüdü bulunmadığı kabul edilerek, bu sözleşmenin navlun sözleşmesi olmadığı kabul edilmiştir. Kiralayan ise, geminin ticari idaresini elinde bulundurması nedeni ile ancak o yük taşıma taahhüdünde bulunabilir. Kiralayan, geminin zilyedi olmadığından gemi donatanı sayılan kişi değildir,⁷²
- Pişmanlık navlununa ilişkin düzenlemeler kanundan çıkarılmıştır. Navlun sözleşmesine ilişkin hükümlerde hem 1968 Visby kuralları, hem de 1978 Hamburg kuralları müştereken kullanılmıştır.⁷³

Yapı ortaklığı, deniz ödücü sözleşmesine ilişkin hükümler, pişmanlık navlunu, deniz aşırı satış sözleşmelerine ilişkin hükümler, 1950 tarihli York Anvers kurallarında düzenlenen hususlara ilişkin hükümlerin işlevini yitirmiş olması sebebi ile, deniz rizikolarına karşı sigortalara ilişkin hükümler hakkında uluslararası metinlerin kullanılması nedeni ile, kaptanın donatan tarafından hizmet sözleşmesinin sona erdirilmesi ve tazminat haklarına yer veren maddeleri, Deniz İş Kanunu'nda düzenlendiği için yeni kanunda yer almamıştır. Kaptan ile gemide bulunan kimselerin münasebetlerine ait maddeleri insan haklarına ve iş hukukuna ilişkin Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu milletlerarası sözleşmelere aykırı olması nedeni ile kanunda yer almamıştır.⁷⁴

- Gemi kira sözleşmeleri düzenlenmiştir,
- Konşimento uygulamasında, 1968 Visby ve 1979 Özel Çekme Hakkı Protokolleri ile yapılan yeniliklere yer verilmiştir,

⁷² S. Didem Algantürk Light, "TTK Tasarısı'nın Deniz Ticareti Başlıklı Besinci Kitabı ile Getirilen Düzenlemeler ve Değerlendirmeler", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl.5, Sayı.10, Güz 2006/2, s.132.

⁷³ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", *Deniz Haber*, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

⁷⁴ Light, **a.g.m.**, s.125.

- 1978 Hamburg Kuralları'nın uygulamadaki gereksinimleri karşılayacağı düşünüldüğü hükümlerine yer verilmiştir,⁷⁵
- 2000 tarihli “Yolcuların ve Bagajının Deniz Yolu ile Taşınmasına İlişkin Atina Konvansiyonu” kanunda yer almıştır. Yeni kanunun 1062. maddesinde, 6762 sayılı TTK'nun 947. maddesinden farklı olarak üç önemli değişiklik yapılmaktadır. Gemi donatanının, gemi adamlarının kusurundan doğan sorumluluğuna kılavuz kaptanın kusuru da eklenmektedir. Gemi donatanının, yolculara ve yük ile ilgili kişilere karşı, taşıyanın gemi adamlarının kusurundan doğan sorumluluğuna ilişkin hükümlere göre sorumlu olacağı belirtilmektedir. 1256. ve 1257. maddelerde ise, taşıyan ve fiili taşıyanın sorumluluğu, yolcu taşıma sözleşmesinde can zararlarından doğan sorumluluk kusura dayalı olmayan bir sorumluluk olarak düzenlenmektedir. Gemi donatanının, Türkiye Cumhuriyeti' nin taraf olduğu sorumluluğun sınırlandırılmasına ilişkin milletlerarası sözleşmelerden doğan sorumluluğunu sınırlandırma hakkı saklı olduğuna ilişkin genel bir hüküm getirilmektedir,⁷⁶
- Taşıyanın bütün alacaklarının temini için, 6762 sayılı TTK' nda tanınan, yükü teslimden kaçınma ve rehin hakkı terk edilerek, MK' un sistemine uygun olarak hapis hakkı tanınmıştır. Aynı teminatlara ilişkin bütün hükümlerde hapis hakkının uygulanması yoluna gidilmiştir,⁷⁷
- Kanundaki en önemli değişikliklerden biri “gemi” tanımını veren 931. maddede yapılmaktadır. Gemi tanımı yapılırken “denizde” kelimesi yerine, iç su taşımacılığını da kapsayacak şekilde “suda” kelimesi kullanılmıştır.⁷⁸ 931. maddenin ikinci fıkrasında, gemi tanımının maddi unsuru olan “tekne” yerine “araç” kavramı kullanılmak sureti ile, tahsis gayesi suda hareket

⁷⁵ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", *Deniz Haber*, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

⁷⁶ Light, **a.g.m.**, s.129.

⁷⁷ Light, **a.g.m.**, s.130.

⁷⁸ Hacı Kara, “Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme”, *Deniz Haber*, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

etmesini gerektirmesi şartı ile kendiliğinden hareket etme kabiliyeti olmasa dahi bir araç gemi kabul edilmektedir. Örneğin, yüzen havuzlar, mavnalar (Gemilere ve yakın kıyılara yük taşıyan, güvertesiz büyük tekne⁷⁹) gemi kabul edilmektedir.⁸⁰

2. Taşıma işleri komisyonculuğu, eskiden olduğu gibi kara taşımaları esas alınarak yeniden düzenlenmiş, deniz taşımacılığına ilişkin hüküm konulmamıştır.

3. 6762 sayılı TTK' nda yer alan kurtarma ve yardım, Kurtarma başlığı altında düzenlenmiş ve bu düzenlemede 1989 Londra Sözleşmesi ve 2 no.' lu eki esas alınmıştır. Kurtarma ücretinin belirlenmesinde, deniz kirliliğinin önlenmesi için yapılan gayret ve çalışmanın da ayrıca değerlendirmeye esas alınması kabul edilmiştir. Kanunda, "kurtarma" ve "yardım" arasındaki fark kaldırılarak, bu nitelikteki her fiil ve hareket kurtarma olarak kabul edilmektedir. Kurtarmaya ilişkin hükümler eşya kurtarma ve insan kurtarma olarak iki grupta toplanmaktadır. Kurtarma yükümlülüğünün mevzuat gereği bulunması halinde dahi kurtarma hükümlerinin uygulanacağı ve kurtarma ücretine hak kazanılacağı hususuna açıklık getirilmektedir.⁸¹ Ayrıca, kirlenme, bulaşma, yangın, patlama ya da benzeri olayların, kıyı sularında ve ona bitişik bölgelerde insan sağlığına, deniz canlılarına ya da kaynaklarına verdiği ağır zararı ifade eden "çevre zararı" kavramına kanunda yer verilmiştir. Taraflar deniz kazalarında gemi ve yükün kaldırılması kadar, çevre zararının önlenmesi ve sınırlı özeni göstermesi için gerekli özeni göstermekle yükümlü olacaktır.⁸²

4. Deniz Kazaları bakımından; taraflar başka bir husus kararlaştırmamış olduğu takdirde, müşterek avarya paylaşırması, Milletlerarası Denizcilik Komitesi tarafından hazırlanarak Türkçe' ye çevrilip yayınlanmış olan en son tarihli York Anvers kuralları uygulanacaktır.⁸³

6102 sayılı Yeni TTK' da bulunan ilgili bazı maddeler aşağıdaki gibidir;

⁷⁹ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (22.06.2011)

⁸⁰ Light, **a.g.m.**, s.126.

⁸¹ Light, **a.g.m.**, s.131.

⁸² Denizci T.C. Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı Yayın Organı, "Türk Ticaret Kanunu Kabul Edildi", Yıl.2, Sayı.8 (Ocak-Şubat-Mart 2011), s.19.

⁸³ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", Deniz Haber, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

Madde 1126; ‘‘Kiracı, geminin iadesine kadar doğacak denizcilik ve sorumluluk rizikolarına karşı sigorta yaptırmak ve sigorta sözleşmesinin kurulduğunu kiraya verene önceden bildirmekle yükümlüdür. Sigorta sözleşmesinde ve poliçesinde, kiraya verenin ismen bildirilmesi ve sigortanın ‘‘kimin olacaksa onun lehine’’ yaptırılması zorunludur.’’

Madde 1272 ‘‘(1) Ortak bir deniz sergüzeştine atılmış olan gemiyi, yükü, diğer eşyayı ve navlunu birlikte tehdit eden bir tehlikeden onları korumak amacıyla ve makul bir hareket tarzı oluşturacak şekilde, bile bile olağanüstü bir fedakârlık yapılması veya olağanüstü bir gidere katlanılması hâlinde ‘‘müşterek avarya hareketi’’ var sayılır ve bu hareketin doğrudan doğruya sonucu olan zarar ve giderler müşterek avarya olarak kabul edilir. (2) Müşterek avaryadan sayılacak bir giderin yapılmaması için göze alınan her fazla gider de, başka ilgililer bu fazla giderlerden faydalansalar bile, önlenmiş olan giderin tutarına kadar, müşterek avarya garamesine girer’’

Madde 1274 ile; 6762 sayılı TTK' nda yer almayan müşterek avaryanın şahsi borçlarını belirleyen yeni bir hüküm getirilmektedir. Maddenin gerekçesinde, böyle bir düzenlemenin getirilmesindeki amacın uygulamada ortaya çıkan ihtilafları sonuçlandırmaya yönelik olduğu belirtilmektedir.⁸⁴

5. Çatmada 1910 tarihli Brüksel Sözleşmesi hükümleri esas alınmıştır.⁸⁵

Madde 1286 ‘‘(1) Bu Bölüm hükümleri, iki veya daha çok geminin çarpışması ‘‘çatma’’ sonucu gemilere ve gemilerde bulunan insanlara veya eşyaya verilen zararın tazmini hakkında uygulanır. (2) Geminin, bir manevrayı yapmak veya yapmamak yahut seyir kurallarına uymamak suretiyle başka bir gemiye veya gemide bulunan insanlara veya eşyaya çatma olmaksızın zarar vermesi hâlinde de, çatma hakkındaki hükümler uygulanır.’’

Mevcut ve Yeni TTK'nun, beşinci kitap, beşinci kısım ‘‘Deniz Kazaları’’ başlıklı bölümünde yer alan hükümlerde deniz kazası türlerinden sadece çatma kaza

⁸⁴ Light, **a.g.m.**, s.139.

⁸⁵ Hacı Kara, ‘‘Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme’’, Deniz Haber, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

türü belirtilmekte olup karaya oturma, kıyıya çarpma, genelde çatışma vb. kazaların bir sonucu olan batma, alabora, geminin su alması, yan yatması, yangın, patlama vb. gibi kazalar yer almamaktadır.⁸⁶ 1292. madde ile, tarafların dava öncesi delil tespitinin usulü ve hazırlanacak raporda kusurun olup olmadığının belirtilmemesi ve tespit her iki tarafın kaptanının veya onun temsilcisinin hazır bulunmasına ilişkin yeni bir hüküm getirilmektedir. Çatma halinde yaptırılan tespit amacını, çatmanın meydana gelişi ve geminin hareketinin çatmanın oluşumuna hangi oranda etkili olduğunun belirlenmesidir.⁸⁷ Brüksel Sözleşmesi'nin 1. maddesi "Deniz gemileri arasında veya deniz gemileri ile iç sular arasında olan çatmalar" ifadesi ile çatma olayına karışan gemilerden en az birinin deniz gemisi olduğu belirtilmektedir. Demirli bir gemiye seyir ya da hareket halinde bir geminin çarpmasına da "çatma" denilmektedir.⁸⁸

6. 6102 sayılı Yeni TTK' da gemilerin ihtiyati haczi ile ilgili düzenlemelerde temel kaynak olarak 12 Mart 1999 tarihinde Cenevre'de kabul edilen "Gemilerin ihtiyati Haczi İlişkin Milletlerarası Sözleşme" kabul edilmiştir. Ayrıca 6 Mayıs 1993 tarihli "Gemiler Üzerindeki İmtiyazlar ve İpotekler Hakkında Milletlerarası Sözleşme"nin gemi haczi ile ilgili hükümleri de dikkate alınmıştır. Sözleşmenin düzenlemediği usul ve icra hukukuna ilişkin konularda ihtiyati haciz istenen veya kararın uygulandığı mahkemenin hukuku uygulanır. Dolayısıyla sözleşmede hüküm bulunmayan durumlarda İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanır.⁸⁹ Madde 1323, gemi alacaklarında öncelik sırası 1993 Cenevre Sözleşmesi mad. 5, 6, 12/3'den alınmak sureti ile düzenlenmektedir. 3. fıkrada "karaya oturmuş veya batmış bir geminin kamu kurumları tarafından kaldırılması halinde bunun giderlerinin diğer bütün gemi alacaklarından önce ödeneceği belirtilmesine rağmen 1320. maddede gemi alacaklısı olarak bu hak sayılmamıştır.⁹⁰

⁸⁶ Jale Nur Ece, "Yeni TTK'da Deniz Kazaları", *Deniz Haber*, 04.12.2007, http://www.denizhaber.com/index.php?sayfa=yazar&id=11&yazi_id=100210 (21.03.2010).

⁸⁷ Light, a.g.m., s.141.

⁸⁸ Ece, Jale Nur Ece, "Yeni TTK'da Deniz Kazaları", *Deniz Haber*, 04.12.2007, http://www.denizhaber.com/index.php?sayfa=yazar&id=11&yazi_id=100210 (21.03.2010).

⁸⁹ Kerim Atamer, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Deniz Hukukunda Cebri İcra*, İstanbul: Arıkan Yayınları, 2006 s.265.

⁹⁰ Light, a.g.m., s.144.

7. Deniz ticaretini düzenleyen beşinci kitabın, yedinci kısmında deniz alacakları bakımından özel cebri icra hükümleri getirilmiştir.⁹¹

Gemi alacaklıları, gemi ipoteği alacaklıları ve gemi üzerinde rehin veya hapis hakkı sahibi olan diğer bütün rehinli alacaklar için ihtiyati haciz yolu açılmıştır. Düzenlenme, geminin gemi ipoteğinin kredi vasıtası olarak değerini arttıracığından önemli bir yeniliktir. Bu durumda bir gemi ipoteği temin edilmiş ise, bu bir deniz alacağı olarak kabul edilerek, o alacak için geminin ihtiyati haczine gidilebilmesi mümkün olacaktır.⁹²

1089. maddenin 4. fıkrası yeni bir hükümdür. Türkiye'nin taraf olduğu ve 1976 tarihinde Londra'da kabul edilen "Deniz Alacaklarına Karşı Mesuliyetin Sınırlanması Hakkında Milletlerarası Sözleşme" kaptanın sorumluluğunu sınırlama hakkı vermektedir. 1089. maddenin bu sözleşmeyi saklı tutan 4. fıkrası, "Kaptanın, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu sorumluluğun sınırlandırılmasına ilişkin milletlerarası sözleşmelerden doğan sorumluluğunu sınırlandırma hakkı saklıdır." hükmü eklenmektedir.⁹³

8. 6762 sayılı TTK'nda yer almayan gemi kirası, Fransız, Hollanda ve Türk Borçlar Kanunu'nun kira hükümleri esas alınarak düzenlenmiş, yeni hükümler eklenmiştir.⁹⁴

Navlun sözleşmesinin tanımı ve özellikleri Yeni TTK'nun 1138.-1245. maddelerinde düzenlenmektedir. 1138. maddede, navlun sözleşmesi yolculuk kiralama sözleşmesi ve kırkambar sözleşmesi şeklinde ayrılarak, 6762 sayılı TTK'nun 1016. maddesinin dili güncelleştirilmek sureti ile tanımlama yapılmaktadır. 1152. maddede, yüklemenin başlayacağı gün taraflarca önceden kesin olarak kararlaştırılmış olması halinde hazırlık ihbarında bulunulmasına gerek olmadığı düzenlenmektedir.⁹⁵ 1155.

⁹¹ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", Deniz Haber, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

⁹² Light, **a.g.m.**, s.144.

⁹³ Light, **a.g.m.**, s.129.

⁹⁴ Hacı Kara, "Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme", Deniz Haber, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

⁹⁵ Light, **a.g.m.**, s.132.

maddede, “sürastarya ücreti” yerine “sürastarya parası” terimi kullanılmaktadır. Sürastarya parasının sözleşmede belirlenmemesi halinde sadece zorunlu giderler ve yararlı giderlerin istenebileceği belirtilmektedir. Maddenin 4. fıkrasında, yükleme limanında doğan sürastarya parasının borçlusunun taşıtan olduğu belirtilerek, ödeme yapılmaz veya teminat verilmezse taşıyanın geminin sefere çıkmasını erteleyebileceği düzenlenmektedir.⁹⁶

8. Zamanaşımı, genel bir madde olarak değil, her bir müessesenin altında ayrı ayrı düzenlenmiştir.

9. Güverte yükü Hamburg kurallarına bağlanmıştır.

10. Taşıyanın gecikmeden kaynaklanan sorumluluğu düzenlenmiştir.⁹⁷ 1178. maddede; taşıyanın sorumlu olacağı haller düzenlenmektedir. Taşıyanın eşyanın sadece ziyayı veya hasarından değil, geç tesliminden doğan zararlardan da sorumlu olduğu kanuna eklenmektedir. Ayrıca, taşıyanın sorumluluğunun taşıyanın fiili hakimiyetinde bulunmasına bağlı olduğu belirtilerek, eşyanın zorunlu makamlardan alındığı andan, zorunlu makamlara teslim edildiği ana kadar da taşıyanın sorumlu olduğu kabul edilmektedir. Taşıyanın sorumluluktan kurtulması için hem zararın sebebini hem de bu sebebini doğumunda kendisinin ve adamlarının kusurunun bulunmadığını ispatlaması gerekmektedir. 1183. maddede, Hamburg kurallarının 5. maddesinin 7. fıkrasından alınan taşıyanın sorumluluğunda “Sebeplerin Birleşmesi” hali düzenlenmektedir. Sebeplerin birleşmesi halinde tazminata hükmedilip edilmeyeceği, hükmedilmesi halinde bunun miktarı “uygun illiyet bağı teorinden” hareketle tayin edileceği düzenlenmektedir.⁹⁸

Yeni kanunda, gemi siciline ilişkin aşağıda belirtilen düzenlemelere gidilmiştir:

Türk Bayrağı çekme yükümlülüğünü düzenleyen 940. maddede, 823. maddede yapılan değişiklikten farklı olarak, maddenin üçüncü fıkrasında birden fazla kişiye ait olan gemilerin;

⁹⁶ Light, **a.g.m.**, s.133.

⁹⁷ Hacı Kara, “Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme”, Deniz Haber, 20.01.2011, <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

⁹⁸ Light, **a.g.m.**, s.184.

a) Paylı mülkiyet hâlinde, payların çoğunluğunun,

b) Elbirliğiyle mülkiyet hâlinde, maliklerinin çoğunluğunun Türk vatandaşı olması şartı ile Türk gemisi sayılır şeklinde bir değişiklik yapılmıştır.⁹⁹

Yeni TTK madde 945. ile; onsekiz gros tonilâtodan küçük gemiler ve yatlar, denizci yetiştirme gemileri, münhasıran gezinti, spor, eğitim, öğretim ve bilim amaçlarına tahsis edilmiş gemilerin gemi tasdiknamesine ve bayrak şahadetnamesine ihtiyaç olmaksızın Türk bayrağı çekebilmesi mümkün hale getirilmektedir. Yeni TTK'nda, yapı halindeki bir geminin, ihtiyaten veya icraen haczi veya üzerinde ipotek tesisi söz konusu olmasa dahi malikin talebi üzerine yapı sicillerine tescil edilebileceği öngörülmektedir. Tersane sahibinin gemi ipoteğinin kurulmasına yönelik istem hakkını güvence altına almak amacı ile sicile şerh verilmesini talep ettiği hallerde de yapı halindeki geminin yapı siciline tescil edilebileceği, yapı siciline ipotek hakkı tescil edilmiş olan kişinin yapı ipoteği alacaklısı sayılacağı, sicilden terkin olunan bir yapı ipoteğinin ise, mevcut olmadığına ilişkin bir karine oluşturduğu belirtilmektedir.¹⁰⁰

2.4.2. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Türk Hukuk Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler

2.4.2.1. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Gemi menkul bir mal olmasına rağmen, mer'î mevzuatın gayrimenkul hakkındaki hükümlerine tabi tutulmaktadır. Ayrıca gerek vergi uygulamaları açısından gerek muhasebe standartlarında gemiler “Maddi Duran Varlık” olarak kabul edilmektedir.¹⁰¹

VUK Madde 269' a göre; “İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

⁹⁹ Light, **a.g.m.**, s.126.

¹⁰⁰ Light, **a.g.m.**, s.127.

¹⁰¹ Murat Erişti ve Abdullah Deliceoğlu, "Gemilerin Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, IAS'e Göre Değerlemesi ve Gemilerde Enflasyon Düzeltmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.275, (Temmuz 2004), s.65.

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar. ’’

VUK Madde 258’ e göre; ‘‘Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti.’’

VUK Madde 261’ de; Değerlemenin, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, maliyet bedeli; borsa rayici; tasarruf değeri; mukayyet değer; itibari değer; vergi değeri; rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ölçülerinden biri ile yapılacağını belirtmektedir.

VUK Madde 270’ de; gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduklarına hükmolunmaktadır.

VUK Madde 271’ e göre; ‘‘İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.’’

Sabit varlığın maliyetine eklenen giderler özelliğine göre amortismanına tabi tutulur. Asıl sabit varlık daha önce amorti edilmiş olabilir, bu durumda bedel ilavesinin amortismanına devam edilir. Eğer bedel ilavesinin sadece fayda ve fonksiyon artırma veya geliştirme özelliği varsa aktifleştirildiği yıldan başlayarak asıl sabit varlığın bakiye amortisman süresi içinde eşit miktarlarda amortismanı gerekir.¹⁰²

VUK Madde 271’ e göre; ‘‘Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya

¹⁰² Erişti ve Deliceoğlu, a.g.m., s.67.

iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadı ile yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. (Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler... maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.) ”

Türkiye’ de yerleşik kişilerin yurtdışından aynı ve nakdi kredi temin etmeleri, bu kredileri bankalar ve özel finans kurumları aracılığı ile kullanmaları kaydi ile serbesttir.¹⁰³ Finansman gideri, vadeli mal alımı, kredi veya borç para alınması dolayısıyla ortaya çıkan faizler, kur farkları ve borçlanma ile ilgili sair masraflardır. Bir kefalet niteliği taşımakla beraber, teminat mektupları için ödenen komisyonlar ve diğer giderler finansman gideri olarak kabul edilmektedir. Finansman giderleri, işletmelerin özsermayelerindeki yetersizliklerden kaynaklanan, dolayısıyla işletmenin bütününe ilgilendiren genel nitelikli bir gider türü olmakla beraber işletmelerdeki faaliyetin özsermaye ile yürütülmesi halinde ortaya çıkan ve enflasyondan kaynaklanan fiktif karların meydana getirdiği büyük vergi yüklerinden kurtulmak için özkaynak yerine yabancı kaynağın tercih edilmesinden de kaynaklanabilir.¹⁰⁴

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeni ile ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında tereddütlerin giderilmesi amacı ile **163 seri no.’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** yayımlanmıştır.

Tebliğe göre aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür;

“1.Yatırımların finansmanında kullanılan krediler ile ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymet ile birlikte amortisman yolu ile itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

¹⁰³ Mehmet Maç, **Son Değişiklikleriyle Kurumlar Vergisi**, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1995, s.14.64.

¹⁰⁴ Maç, **a.g.e.**, s.14.49.

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetler ile ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.’’

05 Mayıs 2004 Tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan, **334 seri no.’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine** göre; ‘‘Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyet ile ilişkilendirilmesi aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.’’ hükmü yer almaktadır.

238 seri no.’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; finansman giderlerinin ister genel üretim giderlerinden ister genel yönetim giderlerinden sayılsın, satın alınan veya üretilen stokların maliyetine eklenmek zorunda olduklarını belirtmektedir. **187 seri no.’ lu Gelir Vergisi Genel Tebliği** ile; iktisadi kıymetin aktive alındığı yılın sonuna kadar tahakkuk eden kredi faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi mecburiyeti getirilmiştir.

2.4.2.2. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

KDV Kanununun 11., 13., 14. ve 32. maddelerinde denizcilik sektörüne yönelik olan düzenlemeler bulunmaktadır.

KDV Kanunu madde 13 (a) ve (b) bentlerine göre;

‘‘aşağıdaki mal ve hizmetler vergiden müstesna tutulmuştur:

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan

mükelleflere bu amaç ile yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler. ”

KDV nihai tüketiciyi vergilendirme amaçlı dolaylı bir vergidir. Bazı iktisadi ve sosyal gerekçelerden ötürü birtakım mal ve hizmet teslimleri de KDV'den istisna edilmiştir. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 48 ve 107 seri no.' lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. İstisnadan yararlanabilenler, bu araçları çeşitli şekillerde işleten mükelleflerdir. İstisna kapsamındaki işlemler ise söz konusu araçların teslimi, imal ve inşası ile tadil, bakım ve onarımıdır.¹⁰⁵

Maliye Bakanlığı'nın 21.01.1987 tarih ve 4867 sayılı muktezasına göre; araçlara ilişkin istisna uygulaması mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçlar ile sınırlandırılmış olup, şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilen araçların teslimlerinde Katma Değer Vergisi istisnası uygulanmayacak, mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçların tesliminde ise istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Buna göre, mükellefin faaliyet konusu deniz taşımacılığı işleri olmaması ve sözü edilen taşıtın müessesenin ana faaliyet konusu ile doğrudan doğruya ilgili bulunmaması nedeni ile, konukların hizmetine verilmek üzere alınacak tekne teslimine aynı Kanununun 13. maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.¹⁰⁶

KDV Kanunu madde 14' e göre; “Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu istisnaya ait ayrıntılar müteakiben yer alan 2. madde “Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.” cümlesi ile belirtilmiş ve yine bakanlar kurulu 84/8889 sayılı kararnamesi ile;

¹⁰⁵ Mustafa Dakın, "İhraç Kayıtlı Gemi Satışı", *Vergi Dünyası*, Sayı.331, (Mart 2009), s.132.

¹⁰⁶ Mahmut Meftun Canbek, "Savunma Sanayimizin Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunları ve Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul: İÜ Deniz Bilimleri ve İşletmeciliği Enstitüsü, 2006, s.42.

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren,
- Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye’den geçip, yine bir yabancı ülkede sona eren, yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamını KDV’ den müstesna tutmuştur.

Hava ve deniz yolu ile yapılan uluslararası taşımacılığın bu taşıma işlemlerinde kullanılan asıl manifesto ve Türkçe manifesto ile belgelendirilmesi gerekmektedir.¹⁰⁷

Uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında faaliyet gösteren mükelleflerin, bu faaliyetleri dolayısıyla yükledikleri KDV tutarının, transit ve uluslararası taşımacılık İstisnasına isabet eden kısmını ilgili dönemdeki hesaplanan KDV tutarından indirebilecekleri ve indiremedikleri kısımlar içinse iade talep etme hakkına sahip oldukları aşağıda belirtilen şekilde hükmolunmuştur:

KDV Kanunu Madde 32’ ye göre; “Bu kanunun 11., 13., 14., 15. maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12. maddesi ile eklenen ibare Yürürlük; 06.06.2008) ile 17. maddesinin 4/s bendi uyarınca; vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler ile ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.”

KDV Kanunu 11/b “Mal ve Hizmet İhracatı” başlıklı fıkrasına 4731 sayılı kanun ile eklenen “Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade olunur. Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.” hükmü getirilmiştir.

¹⁰⁷ Nuri Değer, "Uluslararası Taşımacılık İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.133, (Ocak 2004), s.44.

Yukarıya alınan madde hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, uluslararası taşımacılık istisnası ile ilgili olarak iki temel konuda düzenleme yapıldığı görülür.

“ 1. Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrası ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlemlerinden, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna tutulmuştur.

2. Maddenin 2. fıkrası ile 11/b fıkrasında ise, söz konusu istisna, ikâmetgâhı, kanuni işyeri ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, yani Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla tanınabilecektir.¹⁰⁸

2.4.2.3. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

Tüketim vergileri belli bir malın üretimi, tüketimi, satışı veya bir hizmetin ifası üzerinden alınan vergileridir. Üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere, özel tüketim vergisi denilmektedir. Özel tüketim vergisi ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunların sadece birinde belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınmaktadır. Özel tüketim vergisi belirli bir emtia ve hizmet gruplarına uygulanmakta ve böylece bir ülke ekonomisi içinde üretilen değerler ile ithal edilen bazı mal ve hizmetler özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.¹⁰⁹

ÖTV Kanunu madde 12’ ye göre; Bakanlar Kurulu’na, ÖTV Kanunu’na ekli listelerde yer alan mallar için belirlenmiş olan maktu ve oransal vergi tutarlarını malların her biri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak sureti ile belirlemeye yetki vermiştir.¹¹⁰

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinin 1. maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj

¹⁰⁸ Değer, a.g.m., s.42.

¹⁰⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Ankara: Turmob Yayınları, No.183, s.17.

¹¹⁰ Mehmet Erkan, **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**, İstanbul: Acar Basım, 2009, s.535.

hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydı ile verilecek akaryakıtın ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

Dağıtıcılar, rafinericilerden ÖTV ödeyerek aldıkları deniz yakıtını teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri deniz yakıtına ilişkin olarak düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeyeceklerdir.

6 seri no.' lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Usul ve Esaslara İlişkin Kararnamenin, usul ve esaslara ilişkin sorumlulukların belirtildiği 5. bölümünde, “Kararname kapsamında teslim edilen deniz yakıtı, ait olduğu deniz aracının ihtiyacı için kullanılacak olup bu yakıt, hiçbir şekilde bir başka gerçek ya da tüzel kişiye satılamaz veya devredilemez. Ayrıca deniz yakıtı herhangi bir amaç ile başka bir deniz, kara ya da hava aracına, aynı donatana ait olsa dahi transfer edilemez.” hükmü yer almaktadır.

Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; “Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Sicili’ne ve Deniz Ticaret Odası’ na kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31.7.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliğinde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir.” olarak tanımlanmış ve Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin % 51' i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları ile balıkçı gemilerinin (5590 sayılı Kanununun 9/h fıkrasında sayılan “balıkçılıkla ilgili gemi işleten işletmeler” hariç), kararname kapsamında deniz yakıtı alabilmeleri için DTO' na kayıtlı olmalarının zorunlu olmadığı belirtilmiştir.

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde, kabotajda kullanılacak yakıt miktarlarına ilişkin herhangi bir sınır yer almazken, 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 4/a bölümünde, izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak şartı getirilmiş ve alınabilecek yakıt miktarı

sınırlandırılmıştır.¹¹¹ Kararname kapsamında teslim edilecek olan deniz yakıtını yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınan ve geçerlilik süresi dolmamış olan dağıtım izin belgesine haiz (Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ve özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlar için dağıtım izin belgesine haiz olma şartı aranmaz.) dağıtıcılar teslim edebilirler.

Deniz aracı için, tahsis edilen ve yakıt alım defterinde belirtilen bir defada ya da yıllık olarak alınabilecek azami deniz yakıtı miktarının aşılması halinde, aşan kısım için tahsil olunmayan ÖTV tutarı ile KDV tutarı, dağıtıcı işletmelerden aranılacaktır. Öte yandan, bir defada ya da yıllık olarak tahsis edilen miktardan daha fazla ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt alanların yakıt alım defterine el konulacak ve KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesince (Kazancı gerçek usulde vergilendirilmeyen balıkçıların, balıkçı teknesinin bağlama limanının bulunduğu yer vergi dairesince) limit aşımının yapıldığı faaliyet dönemi ile ilgili olarak kullanıcı incelemeye sevk edebilecektir.¹¹²

Kararname kapsamında deniz yakıtı kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (Ticari ve zirai kazançları gerçek usulde tespit edilmeyenler hariç), her takvim yılının ilk altı aylık 1. dönemi ve kalan altı aylık 2. döneminde kullandıkları deniz yakıtı ile gerçekleştirdikleri ticari ve zirai faaliyetlerine ilişkin olarak, yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen faaliyet raporunu, bu dönemleri takip eden ay başından itibaren 1 ay içerisinde, KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesine vereceklerdir.¹¹³

2.4.3. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 22. maddeleri ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesi uyarınca; Sermaye

¹¹¹ Canbek, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, s.109.

¹¹² Erkan, **a.g.e.**, s.555.

¹¹³ 22.07.2004 tarih ve 25530 sayılı R.G. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 36.

Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek finansal tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kurallar SPK'nun XI Seri Tebliği ile düzenlenmiştir.¹¹⁴

Maddi duran varlıklar tebliğin finansal tablolar ile ilgili açıklamalar bölümünde “Duran varlıklar, prensip olarak, bir yılda veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülme, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıklar olarak tanımlanmaktadır.”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliğinin 17, 19, 20, 31, 30, 28,38, 39 ve XI/1 sayılı Tebliğinin 33/B ek maddeleri aşağıda ele alınacaktır,

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 17' e göre; “Maliyet kavramı, nakit ve alacaklar dışındaki varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerden veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelden düşük olanı ile değerlendirilebileceğini; varlıkların değerlerinde maliyet bedellerine göre oluşan artışların ise (Yasal imkanlar dışında) dikkate alınmayacağını ifade eder.”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 19' a göre; maliyeti, tarihi maliyet, elde etme maliyeti, satın alma maliyeti, üretim maliyeti, inşa maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer, gerçekleşmesi beklenen satış fiyatı, rayiç bedel kavramları ve son giren ilk çıkar, ağırlıklı ortalama maliyet, hareketli ağırlıklı ortalama maliyeti, özel sipariş maliyet yöntemleri ile tanımlanmaktadır.

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 20' ye göre; “ Değerleme; her varlık, borç ve öz sermaye kalemi itibariyle ayrı ayrı yapılır. Ancak, nitelikleri itibariyle bir bütünlük gösteren benzer kalemler toplu olarak değerlendirilir.”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 31' e göre; “Maddi duran varlıklar ile ilgili olarak yapılan normal bakım ve onarım giderleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmez. Bunlar üretim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir.” Ancak maddi duran varlığın kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı

¹¹⁴ Erişti ve Deliceoğlu, a.g.m., s.72.

arttıran, varlığın ekonomik ömrünü uzatan giderler, varlığın hizmet kapasitesini arttıran giderler, üretilen mal veya hizmetin kalitesini arttıran ya da maliyetlerini azaltan giderler, "yatırım harcamaları" maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenir. Bu harcamalar duran varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 30’ e göre; “Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme uygulaması hariç, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ile varlığın önceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katlanılan bilimum giderlerden oluşur. Bu giderlere;

a) Nakliye ve montaj giderleri,

b) Varlığın yerleştirileceği yerin veya arsasının hazırlanması için yapılan giderler,

c) Donatım giderleri (Tesislerin çalıştırılabilmesi için yapılan eklemelere ilişkin giderler gibi),

d) Noter, mahkeme, kıymet takdiri v.b. giderler,

e) Duran varlıklarla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,

f) Varlığın iktisap edilmesinde kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman giderleri (Kur farkları dahil), gibi giderler örnek olarak gösterilebilir. Maddi duran varlıkların mütemmim cüz'ü ve teferruatı ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir. ”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 28’ de dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, dövize dayalı işlemlerin işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesinin gerekliliği belirtilmiştir.

XI/1 sayılı Tebliğin 33/B ek maddesinde, varlıklar özelliklerine göre sınıflandırılmamış, hem varlıkların hem de borçlanmanın türü veya yöntemi üzerinde

durulmamış, sadece borçlanma ile varlık edinimi arasında açık bir ilginin kurulabilmesi üzerinde durulmuştur. Varlık edinimi ile açık ilgisi kurulabilen her türlü finansman harcamasının varlık maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmesi, bunun dışında kalan, varlık edinimi ile açık ilgisi kurulamayan diğer finansman harcamalarının gerçekleştikleri dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesinin ve gelir tablosunda raporlanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.¹¹⁵

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 38' e göre; “Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirmektir. İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır.”

Seri XI no.1 sayılı SPK Tebliği madde 39' a göre; “Amortismanların ayrılmasında aşağıdaki ilkelere uyulması şarttır.

a) İşletmeler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alabilirler.

b) Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir.

e) Amortismanın bilanço tarihinde ayrılması gerekir. Ancak maliyet muhasebesi uygulamasında yıllık maliyet döneminden farklı bir sistemin benimsenmesi halinde, maliyet dönemine (Aylık, üç aylık, altı aylık v.b.) rastlayan amortisman tutarlarının hesaplanarak maliyetlere yansıtılması şarttır.

¹¹⁵ Nazlı Kepçe, "Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.57, (Aralık 2001), s.215.

g) Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temel ilkedir. Ancak, uygulanan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeye dayanılarak değiştirilebilir.

h) Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin finansal tabloların dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunludur.

Yukarıda belirtilen uygulamalar nedeniyle vergi matrahını etkileyebilecek tutarlar, aksine bir düzenleme olmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görür. ’’

2.4.4. Türkiye Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu Uygulaması

Gemi sicili, hem gelenekler itibari ile gemilerin mülkiyetinin tespitinde kullanılmakta hem de günümüzde hukuki işlemlerin yapılmasını ve bunların aleniliğini sağlamaktadır. Gemi sicillerinin tutulması devletin sorumluluğu altındadır.¹¹⁶ Gemi sicili Medeni Kanun’un 7. maddesi anlamında resmi sicillerdendir, aleni yani herkese açıktır.¹¹⁷

Yasa koyucu, Türk denizciliğinin geliştirilmesini sağlamak düşüncesi ile Türk Uluslararası Gemi Sicili’ ne tescil edilen gemi (**Bk. Ek 1, s.188**) ve yatların temin ve işletmesinde kolaylık sağlamayı amaçlamıştır. Sözü edilen kolaylık; gemiyi imal ve inşa edenlere sağlanmış bir kolaylık olmayıp, gemi siciline kaydedilecek ve uluslararası sularda çalıştırılacak haldeki işletmeye hazır gemilerin temininde yapılan işlemler ile kredi sağlanmasına ilişkin olarak alıcısına tanınmış kolaylıklardır.¹¹⁸

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile gemi donatanlarına ulusal sicile nazaran daha elverişli bir finansal ve mali ortam sağlanarak Türk denizcilik

¹¹⁶ Dikici, **a.g.e.**, s.190.

¹¹⁷ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.49.

¹¹⁸ Cevdet Okan Bahar, "Gemi İşletmeciliği Gelirlerinin Vergi İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.167, (Kasım 2006), s.146.

sektörünün gelişimini hızlandırmak amacı ile Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde İstanbul'da "Türk Uluslararası Gemi Sicili" oluşturulmuştur.¹¹⁹

5266 sayılı "4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" Kanun'un 3. maddesi ile değişik 12. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar;

a) Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (Dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,

b) Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (Dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.¹²⁰

İşletmeler vergi avantajı yolu ile vergi yüklerini azaltmanın yanında, vergi yükü azaltılmayan işletmelere göre bir üstünlük sağlamaktadırlar. Sağlanan vergisel avantaj kadar özkaynakları artmakta ve ödeme gücü üstünlüğü sağlamaktadırlar. Vergi avantajı ile üstünlük sağlayan ticari işletmeler zamanla bu avantajı yeni yatırımlara dönüştürerek büyürler, bu durum sadece işletmenin büyümesi demek değildir, aynı zamanda ülkenin sözkonusu alanda büyümesi anlamını taşır, zaten temel amaçta budur.¹²¹

TUGS Kanunu madde 9' a göre; TUGS'ne tescil edilen gemilerde ve yatlarda gemi donatanının yabancı veya Türk olmasına bakılmaksızın kaptanın Türk vatandaşı olması esastır; gemi donatanının Türk vatandaşı olması halinde ise, kaptandan başka

¹¹⁹ Levent Gençyürek, "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Sağlanan Mali Kolaylıklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.111, (Mart 2002), s.44.

¹²⁰ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**, İstanbul: Acar Basımevi, 2009, s.505.

¹²¹ Salih Özel, "Ülkemiz Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerimizin Uluslararası Deniz Taşımacılığında Sağlanan Kazançların Vergi Avantajları", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.19, Sayı.222 (Haziran 2011), s.16.

diğer bir gemi ve yat mürettebat sayısının en az % 51' inin de Türk vatandaşı olması şartı aranır.¹²²

Gelir İdaresi 1 seri no.'lu KVK Genel Tebliği ile istisnadan yararlanacak kazancın kapsamına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.¹²³

- Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanacaktır.
- Gelir İdaresi gemilerin yüzer otel veya restoran gibi farklı amaçlar ile kullanılmasını gemi işletme faaliyeti olarak kabul etmemektedir. Sicile kayıtlı gemi ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde kullanılması gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamına dahil edilmemiştir.

GVK'nun 70/7. bendine göre; gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına veya tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradından söz edebilmek için, kiralama konusu mal veya hakkın kullanıma terk faktörünün varlığı yani gayrimenkul sermaye iradi sahibinin (Kiralayanın) pasif pozisyonda olması şarttır. Şayet kullanıma terk söz konusu değil ise yani kazanç kiralama konusu mal ya da hakkın işletmeciliğinden kaynaklanıyor ise, kazanç gayrimenkul sermaye iradı değil ticari kazanç niteliği taşımaktadır.¹²⁴ Neticede; Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerin yine aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu istisnadan yararlanılması halinde bu faaliyetlere ilişkin gelir/giderlerin ayrı hesaplarda takip edilmesi ve doğan zararlarında başka faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmemesi gerekmektedir. Ancak Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin kaydının bu sicilden terkin

¹²² Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.55.

¹²³ M. Emin Akyol, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.176, (Ağustos 2007), s.70.

¹²⁴ Ramazan Oruç, "Deniz Ticaretinde Kullanılan Navlun Sözleşmeleri ile Çıplak Gemi Kira Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Yurt Dışından Yapılan Çıplak Gemi Kiralamalarının Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı.332, (Nisan 2009), s.129.

edilerek yurtdışına satılması durumunda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmadığından, bu satıştan doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir.¹²⁵

- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemiler ile yapılan deniz taşımacılığı faaliyetleri ile bu gemilerin devrinden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.
- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemiler ile yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere istisna uygulanması söz konusu değildir.
- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlarda istisnadan yararlanabilecektir.
- Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek sureti ile yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumu da gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamına dahil edilmemiştir. Bu şekilde elde edilen kira gelirlerine istisna uygulanması söz konusu değildir.

¹²⁵ Ayhan Yaman, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Sicilden Terkin Edilerek Yurtdışına Satılması", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.19, Sayı.222 (Haziran 2011), s.127.

- Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasıllara orantılı olarak dağıtılması sureti ile kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 6 no.'lu bendinin b alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kurumlar, kurumlar vergisinden istisna olan ve olmayan kazançları üzerinden kar dağıtmadıkları sürece gelir vergisi kesintisi yapmayacaklardır. Gelir Vergisi Kanunu' nun 94/6b maddesinde 4842 sayılı kanun ile kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi kesintisi uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılırken, Kurumlar Vergisi Kanunu ve özel bazı kanunlarda, kurumlar vergisinden istisna kazançlara ilişkin gelir vergisi kesintisine yönelik düzenlemelerin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin açık bir madde konulmamıştır.¹²⁶

Tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. Vergi kesintisi, kar payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Bir geminin denizde sefer yapabilmesi için teknesinde birçok parçalar eklenmektedir. Bunlardan bir kısmı tekneye maddeten sıkı sıkıya bağlı olup, gemi tahrip edilmeden kendisinden ayrılamaz. Örneğin; makine, kazan, pervane gibi. Bunlar geminin mütemmim cüzüleridir (Bütünleyici parçalar).¹²⁷

¹²⁶ Zihni Kartal, "Kurumları istisna Kazançlarının Gelir vergisi Kesintisi (G.V.K. Md. 94/6-B) Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı.22, (Ağustos 2003), s.53.

¹²⁷ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.38.

4490 sayılı kanununun 12/2 maddesi ve TUGS yönetmeliğinin 26/2. maddesine göre;

TUGS' ne kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi, navlun mukaveleleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar. Ancak, bu gemi ve yatlardan motorlu taşıt vergisine tabi olanların satış ve devrinde, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13/c maddesi gereğince bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belge, motorlu taşıtlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesinden istenir.¹²⁸

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicil Kanunu'nun 12. maddesinin 5. fıkrasına göre, Türk Uluslararası Gemi Sicili' ne kayıtlı gemilerde çalışan mürettebata ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu hüküm uyarınca, münhasıran 4490 sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerde çalışan mürettebata ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Gemi işletmeciliği yapan İşletmenin gemide çalışan mürettebatı dışındaki mürettebatına ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamamaktadır.¹²⁹

Kıdem Tazminatlarının Durumu aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

- İşveren tarafından 854 Sayılı Deniz İş Kanunu'nun 14. maddesinin 1. bendinde gösterilen sebepler (Gemi adamının herhangi bir limanda geminin hareketinden önce gemiye dönerek hizmete girmemesi veya gemiye hiç dönmemesi, gemide hizmet görmesinin tutukluluk, hapis veya gemide çalışmaktan menolunması gibi sebepler ile imkansız bir hal alması, işveren veya işveren vekiline karşı, kanuna, hizmet akitlerine sair iş ve çalışma şartlarına aykırı hareket etmesi, işveren veya işveren vekiline karşı denizcilik kural ve teamüllerine veya ahlak ve adaba aykırı hareket etmesi.¹³⁰) dışında,

¹²⁸ Burhan Gezgin, "Türk Uluslar arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna ve Diğer Vergisel Teşvikler", **Vergi Dünyası**, Sayı.235, (Mart 2001), s.91.

¹²⁹ HUD, **a.g.e.**, s.101.

¹³⁰ 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı R.G. 854 sayılı Deniz İş Kanunu.

- Gemi adamı tarafından bu Kanunun 14. maddesinin II. (Kanun hükümleri veya hizmet akti gereğince ödenmemesi, işveren veya işveren vekilinin gemi adamına karşı, kanuna, hizmet akitlerine veya sair iş şartlarına aykırı hareket etmesi, denizcilik kural ve teamüllerine veya ahlak ve adaba aykırı hareket etmesi.¹³¹) ve II. (Geminin herhangi bir sebeple 30 günden fazla bir süre seferden kaldırılması, Gemi adamının herhangi bir sebeple sürekli olarak gemide çalışmasına engel bir hastalığa veya sakatlığa uğraması.¹³²) bentleri uyarınca,
- Muvazzaf askerlik hizmetleri dolayısıyla,
- Bağlı buldukları kanun ile kurulu kurum ve sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malüllük aylığı ya da toptan ödeme almak amacı ile,
- 854 Sayılı Deniz İş Kanunu Madde 20' ye göre; gemi adamlarının ölümü veya 14. maddenin IV. bendi (Geminin kayba uğraması, terk edilmesi veya harp ganimeti ilan edilmesi ya da Türk Bayrağından ayrılması hallerinde.¹³³) sebebi ile hizmet akdinin feshedilmesi veya son bulması hallerinde işverence gemi adamına kıdem tazminatı ödenecektir.¹³⁴

2.4.5. Denizyolu Taşımacılığına İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları

Ekonominin küreselleşmesi ile muhasebe bilgi kullanıcıları birçok yeni sorun ile karşı karşıya gelmiştir. Bu sorunların kaynağı farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarıdır. Muhasebe alanında küreselleşmenin etkisiyle gün yüzüne çıkan sorunlara, muhasebe camiasında üretilen çözümler içerisinde en çok ilgi ve kabul göreni “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması” yaklaşımıdır.¹³⁵ 1973-2000 yılları arasında, “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ” adıyla görev yapan kurulun bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar “Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS)”

¹³¹ 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı R.G. 854 sayılı Deniz İş Kanunu.

¹³² 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı R.G. 854 sayılı Deniz İş Kanunu.

¹³³ 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı R.G. 854 sayılı Deniz İş Kanunu.

¹³⁴ HUD, a.g.e., s.102.

¹³⁵ Ahmet Ağca ve Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları IMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.18, (Ağustos 2007), s.227.

olarak tanımlanmıştır.¹³⁶ 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren, “Taslak ve Standartları Geliştirme, Yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi (IASB)” nin yorumlarını onaylama görevini üstlenmiştir. Bu tarihten itibaren, IASB tarafından bazı Uluslararası Muhasebe Standartları yeniden düzenlenmiş, bazılarında değişiklik yapılması veya yerine yeni UFRS çıkarılmasını önermiş, ayrıca daha önce standart yayımlanmamış UFRS’ ler hazırlanması çalışmaları başlatılmıştır¹³⁷ ve 2003 yılında UFRS ve UFRYK’ nin ilk nihai taslağı yayınlanmıştır. 2008 yılında ise; UMSK ve FMSK, UFRS’ lerin Amerika’ da dahil olmak üzere pek çok ülkede 2014 yılı genelinde uygulanmaya başlayacağı beklentisi ile ortaklaşa gerçekleştirdikleri projelerin 2011 yılı ortalarında tamamlanması için çalışmalarını hızlandırmıştır.¹³⁸

Pek çok ülke uluslararası muhasebe standartlarını herhangi bir değişiklik yapmadan ulusal muhasebe standardı olarak kabul etmiştir. Ayrıca uluslararası finansal raporlama standartları halen;

- Kendi ihtiyaçlarına göre ilke geliştiren ülkelere bir kıstas oluşturmak için (Asya, Orta Avrupa, eski SSCB ülkeleri),
- Pek çok ülkede ulusal muhasebeleştirme gereklerine yönelik zemin oluşturulmasında (Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi, Finansal Kiralamanın muhasebeleştirilmesi),
- Ulusal ve Uluslararası borsa ve düzenleyici kurumlar tarafından (Türkiye’de SPK),
- UMSK ilkelerine uygun olarak çalıştığını duyuran ülkelerüstü (Supra national) kuruluşlar tarafından (Avrupa Birliği),
- Sayıları her gün artan kurum ve kuruluşlarca kullanılmaktadır.¹³⁹

¹³⁶ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci, Sorunlar, Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.80, (Nisan 2007), s.102.

¹³⁷ Yavuz Çiftçi, "Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı ile Uluslararası Uygulamadaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması", **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 28.04.2005, s.43.

¹³⁸ Deloitte, **UFRS Cep Kitapçığı 2009**, www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS2009_061009, (17.10.2010), s.17.

¹³⁹ Özer T. Yeniay, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", www.sistems.org/as041205.html, (12.12.2010).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Setinin Türkiye’de yayımlanma hakkı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile yapılan anlaşma çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na aittir. Kurul, söz konusu Seti Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) şeklinde yayımlamaktadır.¹⁴⁰

Çalışmamızda; denizyolu taşımacılığının uluslararası taşımacılıktaki yeri nedeni ile mali işlemlerin sıklıkla yabancı para birimine dayalı olarak yapılması TMS 21 “Kur Değişiminin Etkileri”, geminin yapısal olarak aşağıda ayrıntılı biçimde açıklanacağı üzere özellikli varlık olarak değerlendirilmesi gereği nedeni ile TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” ve bir maddi duran varlık olan geminin aktifleştirilmesinin ve sonrasında değerlendirilmesinin esaslarını açıklanması nedeni ile TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standartlarına değinilecektir.

TMS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” standardı; yabancı para birimine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile finansal tablolarına dahil edilecek yabancı ülkelerdeki faaliyetler ile ilgili finansal tabloların raporlama para birimine dönüştürülmesi açıklanmaktadır.¹⁴¹ Standardın amacı; bir işletmenin yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetleri ile ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir.¹⁴² İşletme iki şekilde yabancı para birimine dayalı faaliyette bulunabilir.

- Yurt içinde yabancı para biriminde yapılan işlemler,
- Yurtdışındaki işletmeler (Yabancı ülkedeki faaliyetler)’ dir.¹⁴³

Parasal kalemlerin ödenmesi sonucu ortaya çıkan ve parasal kalemlerin ilk kayıt altına alım kurundan farklı bir kur ile çeviriminden kaynaklanan kur farkları, bir istisna dışında kara veya zarara dahil edilir. Raporlama yapan işletmenin yurtdışı

¹⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “Türkiye Muhasebe Standartları”,

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=22&Itemid=69 (30.06.2011).

¹⁴¹ Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, **Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, İstanbul: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.1903.

¹⁴² Deloitte, **a.g.e.**, s.76.

¹⁴³ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.303.

faaliyetlerindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, yurtdışı faaliyetleri içeren konsolide finansal tablolarda kapsamlı gelir içinde ayrı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Bu tür kur farkları net yatırımın elden çıkması ile özkaynaktan çıkartılarak kar/zarar olarak yeniden sınıflandırılır.¹⁴⁴

TMS 23 “Borçlanma Maliyetleri” standardının amacı, borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir.¹⁴⁵

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır duruma getirebilmesi zorunlu olarak uzun süreyi gerektiren varlıklardır. Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen ya da imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale gelen varlıklar da özellikli varlık değildir.¹⁴⁶ Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, “Temel Yöntem” ve “Alternatif Yöntem” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır.

Temel Yöntem: Bu yöntemde borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Borçlanmanın niteliği ve yöntemi dikkate alınmaz. Temel yöneme göre, muhasebeleştirilen borçlanma giderleri oluştukları dönemin gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

Alternatif Yöntem: Özellikli bir varlığın alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın bir parçası olarak aktifleştirilirler. Özellikli varlığa ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesi için; borçlanma maliyetleri özellikli varlık ile ilgili olmalı, aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri tutarı standarda uygun olarak belirlenmeli, varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı muhtemel olmalı ve özellikli varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebiliyor olması gereklidir.¹⁴⁷ Alternatif yöntemin benimsenmesi durumunda,

¹⁴⁴ Deloitte, **a.g.e.**, s.76.

¹⁴⁵ Deloitte, **a.g.e.**, s.77.

¹⁴⁶ Gökçen ve diğerleri, **a.g.e.**, s.318.

¹⁴⁷ Süleyman Yükçü, M.Yılmazıçerli ve Gülşah Uğurluel, "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.184, (Nisan 2008), s.35.

yöntemin işletmenin bütün özellikli varlıklarına uygulanması gereklidir. Bu tutarlılık ilkesinin bir gereğidir.¹⁴⁸

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı ya da üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlık ile ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir.¹⁴⁹ Genel amaçlı olarak alınan kredilerin aktifleştirme yapılabilecek varlık edinimi finansmanında kullanılması durumunda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarını belirlemek için dönem içinde kullanılan krediler ile ilgili borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması üzerinden bir aktifleştirme oranı hesaplanır ve bu oran aktifleştirilebilecek finansman giderlerinin belirlenmesinde kullanılır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.¹⁵⁰

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardı; maddi ve maddi olmayan özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilme esaslarını açıklamaktadır.¹⁵¹ Standardın amacı, maddi duran varlıkların ilk defa finansal tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesidir. TMS 16, sonraki dönemler için aşağıdaki muhasebe modellerinin seçimine izin verir:

Maliyet Modeli: Varlığın maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer azalışlarının düşülmesidir.

Yeniden Değerleme Modeli: Sabit kıymetin yeniden değerlendirilmiş tutarından gösterilmesidir. Yeniden değerlendirilmiş tutar değerlendirme tarihinde, sabit kıymetin gerçeğe uygun değerinden sonraki dönemde birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının indirilmesi ile bulunan değerdir. Yeniden değerlendirme modelinde, yeniden değerlendirme düzenli olarak yapılmalıdır. Aynı varlık sınıfındaki bütün kalemler yeniden değerlendirilmelidir. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değerlendirme artışları doğrudan özkaynakta yer alır. Yeniden değerlendirme azalışları öncelikle özkaynakta

¹⁴⁸ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.361.

¹⁴⁹ Gökçen ve diğerleri, **a.g.e.**, s.318.

¹⁵⁰ Deloitte, **a.g.e.**, s.77.

¹⁵¹ Akyol ve Küçük, **a.g.e.**, s.1902.

yeniden değerlendirme fonundan mahsup edilir, kalan fazlalık ise gelir tablosunda kayıt edilir. Yeniden değerlendirilmiş varlık elden çıkartıldığında, özkaynaktaki yeniden değerlendirme tutarı özkaynakta kalır ve gelir tablosuna sınıflanmaz. Bir sabit kıymetin farklı faydalı ömre sahip parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.¹⁵²

Varlık ile ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, varlık olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁵³ Maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.¹⁵⁴ Maddi duran varlıklar, yararlı ömrü boyunca sistematik amortismanına tabi tutulur. Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Bir varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemine, varlık kullanılabilir olduğunda başlanır ve varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durdurulamaz. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bu yöntemler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemleridir.¹⁵⁵ Maddi duran varlıkların takasında, alınan ya da verilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi veya işlemin ticari içerikten yoksun olması durumları dışında, bütün maddi duran varlık takasları gerçeğe uygun değerden hesaplanır.¹⁵⁶ Her sınıfa ait maddi varlıklar ile ilgili açıklamalar, sabit kıymetler yeniden değerlendirildikleri durumlarda; yeniden değerlendirme esasları, yeniden değerlendirme tarihi ve değerlendirme ile ilgili diğer açıklamalar dipnotlarda yer almalıdır.¹⁵⁷

¹⁵² Deloitte, **a.g.e.**, s.66.

¹⁵³ Gökçen ve diğerleri, **a.g.e.**, s.232.

¹⁵⁴ Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92 (12.12.2010).

¹⁵⁵ Gökçen ve diğerleri, **a.g.e.**, s.238.

¹⁵⁶ Deloitte, **a.g.e.**, s.66.

¹⁵⁷ Erişti ve Deliceoğlu, **a.g.e.**, s.78.

3. DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA BELGE VE MUHASEBE DÜZENİ

3.1. Belgelerinin Sınıflandırılması

Mali nitelikteki işlemlerin meydana getirdiği değer hareketlerinin, muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayacak olan belgeler, muhasebe organizasyonunun temel unsurlarından birisidir. Belge, “işlem” ile “kayıt” arasında köprü fonksiyonunu yerine getirmektedir.¹⁵⁸ Muhasebe belgesi gerçekleşen her işlemi kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan ve kanıtlayan yazılı bir nesne olarak tanımlanabilir. Belgeler oluşumlarına göre doğal belgeler ve yapay belgeler olarak ikiye ayrılabilir.¹⁵⁹

3.1.1. Muhasebe Düzeninde Kullanılan Belgeler

3.1.1.1. Doğal Belgeler

Ticari işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgeler, doğal belgeler olarak gruplanabilir. Bu tür belgeler, işletmenin üçüncü kişiler ile olan işlemlerinden doğduğundan, dış belgeler, orijinal belgeler ya da ekstern belgeler olarak adlandırılabilir.¹⁶⁰

Doğal belgeler düzenlendikleri işlemlere göre aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁶¹

Alışlara Ait Belgeler: Mal ve hizmet satın alınması ile ilgili belgelerdir. Bu belgelerin başında fatura gelir.¹⁶² Fatura VUK'nun 229. maddesine göre “Satılan emtia ve yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir.” olarak tanımlanmıştır.

¹⁵⁸ Hanifi Ayboğa, "İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.56, (Eylül 2001), s.64.

¹⁵⁹ Nuran Cömert, Gürbüz Gökçen, Cemal İbiş, **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları**, İstanbul: Der Yayınevi, 1999, s.76.

¹⁶⁰ Murat Ceyhan, "Muhasebe Biliminde Belge", 2004, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (15.12.2010).

¹⁶¹ Cömert ve diğerleri, **a.g.e.**, s.77-78.

¹⁶² Ayten Ersoy, **Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi**, İstanbul: Çantay, 1997, s.61.

Satışlara Ait Belgeler: Mal ve hizmet satışlarını belgelendirmek için düzenlenen belgelerdir. Bu belgelerin başında fatura gelmektedir.

Giderlere Ait Belgeler: Elektrik, su, telefon, seyahat, ücret gibi giderler yapıldıkça alınan belgelerdir.

Tahsil ve Ödeme Belgeleri: Kayıtlarda yer alan bir alacağın para veya para yerine geçen araçlar ile tahsil edilmesi veya borcun yine para veya para yerine geçen araçlar ile ödenmesi için düzenlenen belgelerdir.

Mahsup Belgeleri: Hesaba geçirme belgeleri olarak da adlandırılan bu belgeler, para ve para yerine geçen ödeme araçları dışındaki işlemler için kullanılır.

Diğer Doğal Belgeler: Bu tür belgeler yukarıda sayılan gruplarda yer almayan belgelerdir.

3.1.1.2. Yapay Belgeler

Orijinal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydına temel alınan, işletme içinde düzenlenmiş belgelerdir.¹⁶³ Doğal belge düzenlenmesi zorunlu olmayan işlemler için, işletme içinde düzenlenen, muhasebe kaydına esas alınan belgelerdir. Muhasebede kullanılan yapay belgelerin sayısı doğal belge sayısına ve türüne göre çok daha azdır. Yapay belgeler, işletmelerin iç değer hareketleri ile ilgilidir ve hesap akışını düzenleyerek kolaylaştırırlar.¹⁶⁴

Yapay belgeler, düzenlendikleri işlemleri esas alarak aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹⁶⁵

Giderlere İlişkin Yapay Belgeler: Bazı giderler için belge alınması çok zor ya da imkansız olabilir. Ancak bu gibi hallerde, gideri yapan kişi, bunların açıklamalı bir listesini yaparak imzalar.

¹⁶³Murat Ceyhan, "Muhasebe Biliminde Belge", 2004, http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_belge.htm, (15.12.2010).

¹⁶⁴Ayboğa, **a.g.m.**, s.69.

¹⁶⁵Cömert ve diğerleri, **a.g.e.**, s.79.

Envanter ile İlgili Yapay Belgeler: Dönemsonu envanter çalışmalarına dayanak olmak üzere düzenlenen belgelerdir.

Maliyet Muhasebesi Belgeleri: İşletmede gerçekleşen her türlü stok hareketlerini izlemek için düzenlenen belgeler birer yapay belgedir.

3.1.2. Denizyolu Taşımacılığında Kullanılan Belgeler

3.1.2.1. Konşimento

Konşimento, taşıyan tarafından tek taraflı olarak düzenlenen, malın gemiye yükletildiğini veya teslim alındığını tevsik ile taşınması ve gönderilene teslimi taahhüdünü belirtmeye yarayan, malı temsil eden kıymetli evrak niteliğindeki senettir **(Bk. EK 2, s.189)**.¹⁶⁶

Konşimentonun kıymetli evrak fonksiyonuna haiz olması, bu belgenin devri ile yükün zilyetliğini devretmeksizin, mülkiyetin nakil edilebilmesine imkan verir. Bu sayede yük, deniz üzerinde, gemi ile bir limandan diğerine taşındığı sırada, hamilin konşimentoyu devretmek sureti ile yük üzerindeki aynı hakkı devretme imkanı meydana gelmektedir.¹⁶⁷ Yani, konşimentonun kıymetli olması diğer nakliye modüllerindeki taşıma senetlerinin aksine çek gibi ciro edilebilir olmasından kaynaklanmaktadır.¹⁶⁸ Konşimentonun şahsına münhasır iki temel özelliği vardır. Bunlar, taşıyanın, taşınacak eşyayı teslim aldığına ilişkin bir ikrarın ve seferin sonunda taşınan eşyanın senedin meşru hamiline teslim edileceğine dair bir taahhüdün varlığından ibarettir.¹⁶⁹

Konşimentonun çeşitli fonksiyonları vardır. Bu fonksiyonlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Konşimento malın teslim alındığını ve gemiye yükletilmiş olduğunu tevsik eder,
- Konşimento malın taşınması ve teslimi taahhüdünü belirtmeye yarar,

¹⁶⁶ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.125.

¹⁶⁷ Deniz, **a.g.e.**, s.117.

¹⁶⁸ Volkan Demir, **Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması**, 2. Basım, İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım, 2008, s.40.

¹⁶⁹ Dikici, **a.g.e.**, s.203.

- Koşimento bir kıymetli evrak niteliğindedir,
- Koşimento malı teslim eder.¹⁷⁰

TTK Madde 1098' e göre; ‘‘Koşimento; taşıyanın ad ve soyadını veya ticaret unvanını; kaptanın ve soyadını; geminin adı ve tabiiyetini; yükletenin ad ve soyadını veya ticaret unvanını; gönderilenin ad ve soyadını veya ticaret unvanını; yükleme limanını; boşaltma limanını veya buna dair talimat alınacak yeri; gemiye yüklenen veya taşınmak üzere teslim alınan malların cinsi, ölçüsü sayı veya tartısı, markaları ve haricen belli olan hal ve mahiyetleri; navluna ait şartları; tanzim olunduğu yer ve günü; tanzim olunan nüshaların sayısını’’ ihtiva eder.

3.1.2.2. Kargo Manifestosu

Kargo Manifestosu, bir gemide mevcut yükün kimliği olarak da tarif edilebilir. Gümrüklemesi yapılmış yükün tahliyesi için veya yapılacak yüklemelerde ve gemi ambarlarında, güvertesinde mevcut yüke ait tüm bilgileri ihtiva eden ve yükleme limanında tanzim edilmiş evraktır (**Bk. EK 3, s.190**).¹⁷¹ Manifestolar, yükleme limanlarında acenteler tarafından koşimentolara göre hazırlanırlar.¹⁷²

Bir kargo manifestosunda aşağıdaki bilgiler mevcuttur:

Yükleyicinin adı, adresi, alıcı adı, adresi, ihbarı yapılmış ikinci alıcı adı, adresi, koşimento numarası, yükün markası, yükün cinsi, yükün ağırlığı, yükün hacmi, manifestoyu tanzim edenin kaşe ve imzası, kaptanın kaşe ve imzası, konsolosluk veya liman başkanlığı kaşesi ve imzası.¹⁷³

¹⁷⁰ Kender ve Çeringil, **a.g.e.**, s.132-136.

¹⁷¹ Deniz, **a.g.e.**, s.93.

¹⁷² Bes J., **Kiralama ve Deniz Nakliyat Terimleri**, Çev. Ferit Biren, 1. Cilt, 2. Baskı, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1992, s.183.

¹⁷³ Deniz, **a.g.e.**, s.93.

3.1.2.3. Navlun Sözleşmesi

Navlun; gemi ile yapılan taşımacılıkta sözleşme ile belirlenen mal taşıma bedelidir.¹⁷⁴ İki kişi arasında deniz yolu ile bir taşıma sözleşmesi yapılmışsa ve bu taşımanın konusu yük ise, bu sözleşme navlun sözleşmesidir.

Bir sözleşmenin navlun sözleşmesi olması için aşağıdaki öğeleri içermesi gerekmektedir:

- Taşıma deniz yolu ile yapılmalıdır,
- Yük taşınması taahhüt edilmiş olmalıdır,
- Yük, taşımayı üstlenen kişinin zilyetliğine geçmelidir,
- Taşıma karşılığı bir navlun ödenmelidir.¹⁷⁵

Bir yükün sevkiyatı için talep edilen fiyat tarifesi sadece deniz ve denizden uzak dahili navlunları değil aynı zamanda diğer birçok öğeleri de içerebilir. İçerdikleri kapsam, ticaretin gemi sahiplerinin geleneklerine bağlıdır.¹⁷⁶

TTK madde 1016' ya göre; “Navlun mukavelesiyle taşıyan navlun karşılığında;

1. Geminin tamamını veya bir cüzünü yahut muayyen bir yerini taşıtana tahsis ederek eşyayı denizde taşımayı taahhüt eder ki buna “Çarter Mukavelesi” denir.

Geminin tamamı özgülenmiş ise bu tür çarter sözleşmesi tam çarter; bir kısmı özgülenmiş ise kısmi çarterden bahsedilir. Bugün yapılan çarter sözleşmelerinin çoğu

¹⁷⁴ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=navlun&ayn=tam> (13.09.2010).

¹⁷⁵ Bayram Tamkan, "Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", 2009, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/231>, (13.09.2010).

¹⁷⁶ Alan E. Branch, **Economics Of Shipping Practice And Management**, 2nd Edition, London: Chapman And Hala Ltd., 1988, s.138-140.

tam çarter sözleşmeleridir. Tam çarter sözleşmelerinin de iki çeşidi vardır. Bunlar yolculuk çarteri ve zaman çarteridir.¹⁷⁷

2. Parça mal olan muayyen eşyayı denizde taşımayı taahhüt eder ki buna da “Kırkambar Mukavelesi” denir.”

Uygulamada, kırkambar taşımacılığına genel kargo ya da karışık yük taşıması denilmektedir. Kırkambar sözleşmeleri sayesinde, tek bir gemi ile yüzlerce küçük parti mal taşımak ve çok sayıda navlun sözleşmesi yaparak daha çok kazanç sağlamak mümkün hale gelmiştir.¹⁷⁸

TTK madde 1019' e göre; “Her nevi navlun mukavelesinde taşıyan, geminin denize ve yola elverişli bir halde bulunmasını (Madde 817) ve soğutma tesisatı da dahil olmak üzere ambarların yükü kabule, taşımaya ve muhafazaya elverişli bir halde bulunmasını temin etmekle mükelleftir.”

3.1.2.4. Yükleme ve Teslim Ordinosu

Yükleme ordinosu, bir yükün gemiye alınması için acente tarafından verilen belgedir.¹⁷⁹ Yükleme ordinosu, konşimento muhteviyatının aynı şekilde yazılı olduğu, ancak sadece rezervler, hasarlar ve kaptan notlarının yazılabilmesinde sakınca olmayan bir resmi hüviyete haiz yükleme evrakı,¹⁸⁰ yani bir tür güvence belgesidir.¹⁸¹ Gemi donatanı ya da acentası kendisine gelen bir ordinoya göre konşimentoyu düzenler ve bunu yük sahibine teslim eder.¹⁸²

Teslim ordinosu ile alıcı boşaltma limanına gelmiş olan yükünü manifestonun gümrüğe tescilini takiben ambardan çeker. Bu belgede acentanın mühür ve imzası bulunur.¹⁸³ Alıcısına teslim edilmemiş olan mallar, gemiden tahliye edilmiş ise bile bu mallar üzerinde tasarruf hakkı bulunan sadece taşıyandır. Taşınan mallar, taşıyan adına

¹⁷⁷ Bayram Tamkan, "Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", 2009, <http://www.bilgiledenetim.com/makale/goster/231>, (13.09.2010).

¹⁷⁸ Bayram Tamkan, "Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", 2009, <http://www.bilgiledenetim.com/makale/goster/231>, (13.09.2010).

¹⁷⁹ 08.10.1952 Tarihli Tehlikeli Eşyanın Ticaret Gemileriyle Taşınması Hakkındaki Tüzük, m.3.

¹⁸⁰ Deniz, **a.g.e.**, s.147.

¹⁸¹ Necmettin Atken ve M.Ali Albayrak, **Deniz Taşımacılığı Kılavuzu**, İstanbul: Ekim Matbaası, 1988, s.160.

¹⁸² Refik Akdoğan, **Ticaret Gemileri Gemiciliği**, 2. Baskı, İstanbul, 2000, s.215.

¹⁸³ Fikret Altınbuçuk, **Liman İdare ve İşletmesi**, İstanbul: DTO Yayın No.12, 1989, s.69.

depolanmakta ve antrepo idaresi ile taşıyan arasında bir ariyet sözleşmesi oluşmaktadır. Dolayısıyla hiç kimsenin, taşıyanın muvafakati olmaksızın malların alıcıya teslim hakkı ya da herhangi bir şekilde mallar üzerinde tasarrufta bulunma hakkı bulunmamaktadır. Bu sebep ile taşıyanın malların alıcıya teslim edilmesine muvafakat ettiğini gösterir nitelikte olan teslim ordinosu veya onun yerini tutan teslim talimatı sorulmaksızın malların alıcıya teslimi hukuken mümkün değildir.¹⁸⁴

3.1.2.5. Yer Ayırtma Notu

Yük için gemide yer rezervasyonu sağlamak üzere yapılan ve aynı zamanda taşıma koşullarının bir özetini kapsayan ön sözleşme karakterindedir. Yer ayırtma notunu takiben uygulamada kiralama sözleşmesi ya da konşimento düzenlenir.¹⁸⁵

Tramp taşımacılıkta, gemi kiralama müzakereleri sona erince taraflar arasında taşıma koşulları içeren bir taşıma sözleşmesi imzalanır, bu sözleşmeye “Çarter Parti” denir.¹⁸⁶ Çarter sözleşmeleri de kıymetli evrak niteliğinde bir belge değildir ve tedavül kabiliyeti yoktur. Sadece ispat vasıtası olduğundan uygulamada çarter partiden sonra, kıymetli evrak ve eşyayı temsil fonksiyonlarından yararlanmak amacı ile ayrıca konşimento düzenlenir.¹⁸⁷

Uygulamada hat yapan gemiler bu tür sözleşmeler yapar. Taşıyan, yükleri geminin istediği yerine istif edebilir ancak güverteye koyabilmesi için taşıtanın muvafakati gereklidir. Günümüzde kırkambar taşımacılığı, çoğunlukla yer ayırtma notu hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır. Yer ayırtma notu, kırkambar taşıma sözleşmesinin koşullarını yansıtmaktadır.¹⁸⁸

Yer ayırtma notunun hukuki fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yer ayırtma notu belirli bir yük için rezervasyon anlaşmasıdır,

¹⁸⁴ Ahmet Çalık, "Denizcilik Sektörümüzün Gümrük Müsteşarlığı ile Yaşadığı Sorunlar", 2009, www.dtoizmir.org/gümrük_sorun_çözüm.pdf, (12.10.2010).

¹⁸⁵ Fahiman Tekil, **Deniz Hukuku**, 4.Basım, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1993, s.143.

¹⁸⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.183.

¹⁸⁷ Erşan Gültekin, "Konşimento ve Çarter Partinin Hukuki Fonksiyonu", **Deniz Ticareti Dergisi**, Sayı.20, Yıl.5, (Mart 1988), s.66.

¹⁸⁸ Bayram Tamkan, "Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", 2009, <http://www.bilgilenetim.com/makale/goster/231>, (13.09.2010).

- Yer ayırtma notu ile taraflardan her biri için sözleşmenin inşası garanti altına alınmış olur. Tahsis edilen kiracı veya yükleten ister tarifeye dayalı taşımacılık yapıyor olsun ister tarifesiz taşımacılık yapıyor olsun yükün deplasmanını (Geminin yüzdüğü su hattı altında kalan hacmine deplasman hacmi denir) yer ayırtma notu sayesinde belli bir tarihini garanti etmiş olur,
- Yer ayırtma notu, sütarya, sürastaryanın hesaplanması, yükleme ve boşaltmanın şekli, vb. gibi gemi tahsisinin veya taşımanın çeşitli koşullarının tespitinde yarar sağlar.¹⁸⁹

Sürastarya, taşıyandan kaynaklanmayan sebeplerden dolayı yükleme ya da boşaltmada fazladan beklenen süreyi ifade eder. Bu süre içinde taşıyanın uğrayacağı zararları telafi etmek amacı ile taşıtan tarafından navluna ek olarak bir ödeme yapılmak zorundadır. Bu ödemeye de “sürastarya ücreti” ya da “demuraj” denir.¹⁹⁰

3.1.2.6. Denize Elverişlilik Belgesi

TTK madde 817 e göre; “Tekne, umumi donatım, makine, kazan gibi esas kısımları bakımından yapacağı yolculuğun (Tamami ile anormal tehlikeler hariç) deniz tehlikelerine karşı koyabilecek durumda olan bir gemi “Denize Elverişli” sayılır.”

10 Haziran 1946 gün ve 4922 no.’ lu Denizde Can ve Mal Koruma Hakkındaki Kanunun 1. maddesinde; “Denize Elverişlilik; tüm ticaret gemileri ve deniz tesislerinin tekne, makine, genel donanım, can kurtarma, yangından korunma ve yangın söndürme durumu, seyir teçhizatı ve haberleşme sistemi, sağlık koşulları, yük ve yolcu taşıma kapasiteleri, deniz kirliliğini önleme donanımları ile diğer seyir emniyeti konuları bakımından tahsis olundukları hizmetin normal deniz tehlikelerine karşı koyabilecek durumda olmaları hâlini ifade etmektedir. Denize elverişlilik belgesi, sefere çıkacak geminin yolculuğu sağ salim tamamlayabileceğini gösteren bir belgedir (**Bk.**

¹⁸⁹ Tekil, **a.g.e.**, s.143.

¹⁹⁰ Bayram Tamkan, "Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", 2009, <http://www.bilgilenetim.com/makale/goster/231>, (13.09.2010).

EK 4, s.191), Belgenin geçerlilik süresi 1 yıldır. Süresi biten elverişlilik belgesi, gerekli teknik şartların varlığı halinde yenilenebilir.’’¹⁹¹

Bu tanımlara göre; elverişlilik nisbidir, geminin denize elverişliliği her mevsim ve bütün yolculuklar bakımından değil, geminin yapacağı belirli yolculuk ve belirli zaman gözönünde tutularak tayin edilir.¹⁹²

3.1.2.7. Uluslararası Tonilato Belgesi

Tüm gemilerin ölçüm sonuçlarının ve diğer gemi bilgilerinin gösterildiği belgedir (**Bk. EK 5, s.192**).¹⁹³ Hususi hukuk bakımından, geminin ne kadar yük ve yolcu taşıyabileceği ve bunlar için alınacak taşıma ücretleri, donatanın bazı hukuk sistemlerindeki tonilato başına belirli miktarlarla sınırlanan sorumluluğu geminin tonajına göre belirlenir. Kamu hukuku bakımından gemilerden alınan çeşitli vergi ve resimler ile gemilerde bulunması gereken teçhizat ve gemi adamlarını tayinde tonaj esas alınır.¹⁹⁴

Geminin tonajı da hüviyeti bakımından büyük önem taşır. Bir geminin genel alma hacminden, yük, yakıt kazanı gibi, yük ve yolcuların bulunmayacakları bölümlerin çıkarılması ile elde edilen tonaja “Net Tonaj” denir. Geminin alma hacmi ile güvertedeki tüm tesislerin alma hacimlerinin toplamından oluşan tonaja ise, “Genel Gayrisafi Tonaj” denir.¹⁹⁵ Gross Tonilato (Gayrisafi tonaj) ise; geminin tüm kapalı yerlerinin kadem küp (2.83 m³ = 100 kadem küp) olarak hacminin yüze bölünmesi ile elde edilen hacim ölçüsüdür.¹⁹⁶

3.1.2.8. Klas Sertifikası

15 Mart 2004 Tarihli ve 25403 sayılı Gemi ve Deniz Araçlarının İnşası, Tadilatı, Bakım-Onarımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte; klas kuruluşu “Gemi ve deniz araçlarının emniyetli bir yapıya sahip

¹⁹¹ Dikici, **a.g.e.**, s.189.

¹⁹² Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.115.

¹⁹³ Deniz, **a.g.e.**, s.75.

¹⁹⁴ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.41.

¹⁹⁵ Dikici, **a.g.e.**, s.187.

¹⁹⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.215.

olabilmeleri için kendine mahsus yapım ve denetim kuralları ile uzman mürettebatı olan ve gemi/deniz aracı sahibi veya tesis sahibi tarafından gemi inşa/ tadilat/ bakım ve onarım faaliyetlerinin denetimi için başvurulmuş ve IMO tarafından sirküle edilmiş kuruluş’’ olarak tanımlanmıştır.

Klas kurumları gemiler ve denizde yüzen araçlar dahil olmak üzere, deniz ile ilgili tesislerin inşası, dizaynı ve denetimi ile ilgili teknik standartları oluşturan ve uygulayan organizasyonlardır. Klas kuruluşu tarafından uygulanan bu standartlar yazılı kurallar şeklindedir, kurallara uygun olarak dizayn ve inşa edilen gemiler, kuruma klas sertifikası almak için müracaat eder. Kurum ilgili klas denetimlerini yaptıktan sonra bu sertifikayı düzenler (**Bk. EK 6, s.193**). Klas sertifikası geminin denize elverişli olması garantisini vermez,¹⁹⁷ klas sertifikasına sahip olan geminin, klası altında bulunduğu kuruluşun kurallarına göre inşa edildiği anlaşılır.¹⁹⁸ Bağımsız bir organizasyon olarak klas kurumunun gemi dizaynı, inşası, sahipliği, operasyonu, yönetimi, bakımı veya tamiri, sigortası veya kiralaması üzerinde herhangi bir ticari çıkarı yoktur. IACS üyelerinin kuralları çerçevesinde inşa edilen bir gemi ile ilgili incelemeler başarılı bir şekilde tamamlandıktan sonra kurum tarafından klaslandırılırlar. Çalışan gemiler için, ilgili klas kurumu geminin kurallarına uygun olup olmadığını tespit etmek amacı ile inceleme yapar.¹⁹⁹

Gemi ve Su Araçlarının İnşası, Tadilatı, Bakım-Onarımlarında Uygulanacak Usul Ve Esaslara Dair Yönetmeliğin 2. maddesi gereğince; 500GT ve üzerinde veya 12 kişiden fazla yolcu taşıyan gemi/su araçlarının klaslı olması şartı aranır.

¹⁹⁷ Murat, a.g.e., s.391.

¹⁹⁸ Deniz, a.g.e., s.72.

¹⁹⁹ Murat, a.g.e., s.391.

Tablo 2: Tüm Gemilerde Bulundurulması Gereken Belgeler

Sıra	Belge İsmi	Kaynak
1	Uluslararası Tonilato Belgesi	
	Her gemide uluslararası tonilato sözleşmesinde (1969) belirtilen gross ve net tonaja uygun uluslararası tonilato belgesi verilir.	Tonilato Sözleşmesi Md.7
2	Uluslararası Yük hatları Belgesi	
	Uluslar arası yük hatları sözleşmesi, 1966 kurallarına ve aynı sözleşme veya 1988 LL Protokolü ile değiştirilmiş sözleşme uyarınca incelenen onaylanan her gemiye uluslararası yük hatları belgesi verilir.	LL Sözleşmesi Md.16 1988 Protokolü Md.18
3	Uluslararası Yük Hatları Muafiyet Belgesi	
	Yük hatları sözleşmesi madde 6 veya 1988 LL Protokolü ile değiştirilmiş sözleşme uyarınca yükleme muafiyeti verilmiş herhangi bir gemiye uluslararası yük hatları muafiyet belgesi verilir.	LL Sözleşmesi Md.6 1988 LL Protokolü Md.18
4	Başlangıç Denge Kitapçığı	
	Büyüklüğüne bakılmaksızın her yolcu gemisi boyu 24 m. veya daha büyük her yük gemisi tamamlandıktan sonra meyil deneyi yapılacak ve denge elemanları belirlenecektir. Geminin çeşitli yükleme şartları altında, kaptana çabuk ve basit işlemlerle hassas bir rehber niteliğinde olabilecek bir denge kitapçığı sağlanacaktır. Denge kitapçığı dökme yük taşıyan gemiler kitapçığında istenen bilgileri de içerebilir.	SOLAS 1974 Kural II-1/22 ve II-1/25-8 1988 LL Protokolü Kural 10
5	Hasar Kontrol Kitapçıkları	
	Yolcu ve yük gemilerinde, her bir güverte ve ambar için su geçirmez bölmelerin sınırlarını, buraldaki menfezleri ve kapama araçlarını ve bunlara ait kontrol konumlarını, yaralanmadan dolayı ortaya çıkabilecek meyli düzeltmek için gerekli düzenlemeleri açık olarak gösteren planlar, gemide görevli zabıtine rehberlik etmek üzere sürekli olarak sergilenecektir.Uygun bilgileri içeren kitaplar da gemi zabitanının kullanımına elverişli olarak biçimce doldurulacaktır.	SOLAS 1974 Kural II-1/23,23-1,25-8
6	Gemi adamı Donatımında Asgari emniyet belgesi	
	Sözleşmenin 1. bölümünün uygulandığı her gemi idarenin uygun gördüğü minimum güvenli mürettebat donatma belgesi veya idarenin vereceği minimum güvenli gemi adamı ile donatıldığına dair eşdeğer bir belge sağlanacaktır.	SOLAS 1974 (1989 değişiklikleri Kural V/ 13 (b)
7	Kaptan, Zabıtlar veya Tayfalar için Belgeler	
	Gemi adamlarının eğitimi, belgelendirmesi ve vardiya standartları hakkında 1978 Uluslar arası STCW sözleşmesi ekindeki hükümler uyarınca deniz hizmeti, yaş, sağlık, eğitim, nitelik ve sınav gereklerini karşıladığı idarece kabul edilen kaptan, zabıt ve tayfa belgeleri verilecektir. Belgelerin formatı STCW konvansiyonu A-I/2 bölümünde verilmiştir. Belgeler gemide, sahibinde orijinal şekliyle bulundurulacaktır.	STCW 1978 (1995 değişiklikleri) Md. VI Kural I/2 STCW Bölüm A-I/2
8	Uluslararası petrol Kirliliğini Önleme Belgesi	

Sıra	Belge İsmi	Kaynak
	150 groston ve üzeri her akaryakıt tankerine ve MARPOL 73/78' e taraf olmayan diğer ülkelerin kontrolü altındaki liman veya açık deniz kurallarına göre sefer yapan her 400 groston ve üstü diğer gemilere MARPOL 73/78 EK-I Kural 4' e göre yapılacak incelemeden sonra bir Uluslararası petrol Kirliliğini Önleme Belgesi Verilecektir.	MARPOL 73/78 EK-I Kural 5
9	Akaryakıt Kayıt Defteri	
	150 groston üzeri her petrol tankeri ve 400 groston ve üzeri tüm gemilere bir akaryakıt kayıt defteri, Kısım I (Makine dairesi işlemleri) sağlanacaktır. Ayrıca, 150 groston ve üzeri tüm akaryakıt tankerlerine bir akaryakıt kayıt defteri Kısım II (Yük/ Balast İşlemleri) sağlanacaktır.	MARPOL 73/78 EK-I Kural 20
10	Gemi akaryakıt Kirliliği Acil Planı	
	150 groston ve üzeri her akaryakıt tankeri ve 400 groston ve üzeri diğer gemiler, idare tarafından onaylanmış akaryakıt kirliliği acil planı bulundurulacaktır.	MARPOL 73/78 EK-I Kural 26
11	Atık Yönetim Planı	
	400 groston ve üzeri her gemi ve 15 kişi ve üzeri mürettebat taşıyan her gemi bir atık yönetim planı oluşturacaktır.	MARPOL 73/78 EK-V Kural 9
12	Atık Kayıt Defteri	
	400 groston ve üzeri her gemi ve 15 kişi ve üzerini taşımak için belge almış her gemi ve sözleşmeye taraf olmayan ülkelerin yönetimi altındaki liman veya açık deniz terminallerine sefer yapan gemiler ve sabit veya yüzer deniz yatağında kar amaçlı çalışmalar yapan platformlar atık kayıt defteri tutacaklardır.	MARPOL 73/78 Kural VI/5,VII/6,MSC/Genelge 745
13	Kargo Emniyet Kitabı	
	Kargo birimlerinin, konteynırlar dahil, yüklenmesi, istiflenmesi ve emniyete alınması,idare tarafından onaylanmış kargo emniyet kitabına göre yapılacaktır.Kargo emniyet kitabının, katı ve sıvı dökme yük harici yük taşıyan tüm gemiler için, organizasyon tarafından yazılan standartta veya en az organizasyon tarafından gerçekleştirilen standartlarına eşdeğer olması gerekir.	SOLAS 1974 Kural VII/5,VII/6 MSC/Genelge 745
14	ISM Kodu Uygunluk Dökümanı	
	ISM Kod gereklerine uygun her İşletmede uygunluk dökümanı verilecektir. Dökümanın bir kopyası gemide muhafaza edilecektir.	SOLAS 1974 Kural IX/4, ISM Kodu Paragraf. 13
15	Emniyetli Yönetim Belgesi	
	Her gemi idarenin kabul ettiği bir organizasyon tarafından emniyetli yönetim belgesi verilir, idare veya idarenin kabul ettiği organizasyon, emniyetli yönetim belgesi vermeden önce İşletmenin ve gemisinin onaylı emniyetli yönetim sistemine uygun olduğunu doğrulayacaktır.	SOLAS 1974 Kural IX/4, ISM Kodu Paragraf:13
Kaynak:’’ U/ A Gemi Sözleşmelerine Göre Tüm Gemilerde Bulundurulması Gereken Belgeler’’, Deniz Reşad, Gemi İşletmeciliği, Acentelik, Brokerlik, İstanbul:Akademi Denizcilik,2003, s. 79-80-81.		

3.2. Defterlerin Sınıflandırılması

3.2.1. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda Bilanço Esasında Göre Tutulan Genel Defterler

TTK madde 66; ‘‘Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere; tacir hükmi şahıs ise, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defterini Türkçe olarak tutmaya mecbur olduğu’’ belirtilmiştir.²⁰⁰

VUK madde 220; bilanço esasına göre tutulan defterlerden, yevmiye defteri, envanter defteri, imalat ve istihsal vergisi defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumları hasılat defterinin notere tasdik ettirilmesi zorunluluğunu belirtir.

3.2.1.1. Yevmiye Defteri

Bu defter işletmede meydana gelen işlemlerin tarih sırasına göre ve maddeler halinde kaydedildiği defterdir. Yevmiye defterinde işlemler sadece tarihlerine göre sıralandığından herhangi bir zamanda kasada mevcut para tutarını, bir şahsın alacağıının veya borcunun ne kadar olduğunu göstermez.²⁰¹

TTK madde 70; yevmiye maddelerinin en az, madde sıra, tarih, borçlu hesap, alacaklı hesap, meblağ, her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları, malumatını ihtiva etmesini şart koşar.

3.2.1.2. Defteri Kebir

TTK madde 71' e göre; ‘‘Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Defteri kebirdeki kayıtların en az; tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağ, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri malumatı

²⁰⁰ Cömert ve diğerleri, a.g.e., s.23.

²⁰¹ Cömert ve diğerleri, a.g.e., s.28.

ihativa etmesi şarttır.” Mükellefler defteri kebiri müteharrik yapraklı tutabilirler. Türk Ticaret Kanunu uyarınca bu defterinde notere onaylatılması gerekir.²⁰²

3.2.1.3. Envanter Defteri

Çıkarılan envantere kaydedildiği deftere “Envanter Defteri” denir. Envanteri yapılacak mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.²⁰³

TTK madde 72’ e göre; “Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur.” Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır. Bazı durumlarda, envantere defter üzerine çıkarılması imkansızdır. Örneğin; malları çok çeşitli büyük perakende mağazaları, hırdavatçılar ve ecza depoları gibi işyerlerinde envanteri tek bir deftere geçirmek imkansızdır. Yasa bu gibi işletmelerde yani büyük ve çeşitli mal üzerine iş gören müesseselerde envantere listeler halinde düzenlenmesini kabul etmiştir.²⁰⁴

3.2.1.4. Karar Defteri

TTK Madde 78’ e göre; “Hükmi şahıs olan tacirler tarafından tutulan karar defterine gerek umumi heyet veya ortaklar heyeti, gerek varsa idare meclisi tarafından müzakere neticesinde ittihaz olunan kararlarla toplantıda hazır bulunan azaların adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen rey ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu kararların altı işletme namına imza koymaya yetkili olanlar tarafından imza edilir.”

²⁰² Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001, s.230.

²⁰³ Özyer, **a.g.e.**, s.230.

²⁰⁴ Cömert ve diğerleri, **a.g.e.**, s.32.

3.2.1.5. Damga Vergisi Defteri

31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere düzenlenen kağıtlar ya da yapılan ödemeler sonucunda damga vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler, damga vergisi defteri tutmak zorundadırlar.

VUK madde 205' e göre; “Damga Resmi Kanunu’na göre yolcu bileti ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret primlerle istifa ettikleri damga resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaya mecburdurlar. Tüccarlar bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttukları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir ‘Damga Resmi Defteri’ tutulur. Devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçer.” hükmü yer almaktadır.

3.2.2. Türk Ticaret Kanunu’nda Denizcilik Sektöründe Kullanılan Özel Defterler

3.2.2.1. Gemi Jurnalı Defteri

TTK madde 980’e göre; “Her gemide, gemi jurnalı denilen bir defter tutulur. Bu deftere her yolculukta yük veya safranın yüklenmesi başladığı andan itibaren geçecek belli başlı hadiseler yazılır. Gemi jurnalı kaptanın nezareti altında ikinci kaptan tarafından ve bunun mazereti halinde bizzat kaptan yahut nezareti altında olmak şartıyla münasip bir gemi adamı tarafından tutulur. Bir liman içinde yolculuk eden küçük gemilerde jurnal tutmak mükellefiyeti yoktur.” (Bk. EK 7, s.194)

TTK madde 981’ e göre; “Gemi jurnalına; hava ve rüzgarın hali, geminin takip ettiği rota ve katettiği mesafeler, geminin bulunduğu tul ve arz dairesi, sintinelerdeki su yüksekliği günü gününe yazılacağı bundan başka, iskandil (Denizin derinliğini ölçme) edilen su derinliği, kılavuz alınması ve kılavuzun gemiye girdiği ve ayrıldığı saatler, gemi adamları arasındaki değişiklikler, gemi meclisince verilen kararlar, gemi veya yükünün uğradığı bütün kazalar ve bunların tafsilatı da jurnala yazılacağı belirtilmiştir. Gemide işlenen suçlar ve verilen disiplin cezalarıyla gemideki

doğum ve ölüm vakaları dahi jurnala yazılır. Nüfus Sicil Kanununun hükümleri mahfuzdur. Mani olmadıkça kayıtlar her gün yapılır. Gemi jurnalı kaptan ve ikinci kaptan tarafından imzalanır.”

Yani, kaptanın gözetimi altında tutulan bu belge, gemide hasıl olan olayların günü gününe tespitin yapıldığı bir çeşit sefernamedir.²⁰⁵

3.2.2.2. Yakıt Alım Defteri

01.07.2003 tarih ve 2003/ 5868 sayılı Kararname kapsamında; yakıt alım defteri, deniz yakıtı kullanacak gemilerin teknik özelliklerini, almış oldukları ve alabilecekleri yakıtın cinsini ve azami miktarlarını gösteren, DTO, Denizcilik Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı ilgili vergi dairesi Müdürlüğünün onayını taşıyan defter olarak tanımlanmıştır.²⁰⁶

31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6 seri no.' lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine göre; Milli Sicile ve TUGS' ne kayıtlı kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydı ile verilecek akaryakıtın ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.²⁰⁷ Buna göre; 2004 yılının Ocak ayından itibaren ÖTV'si indirilmiş yakıt alım defteri kullanma zorunluluğu getirilmiştir. (**Bk. EK 8, s.195**) Yakıt alım defteri; deniz aracına ait genel bilgiler ile ana ve yardımcı makinelerin ayrı ayrı makine gücü, kullanabilecekleri yakıt cinsi, bir defada ve bir yılda alabilecekleri azami deniz yakıtı miktarları, ana ve yardımcı makinelerine ait yakıt tank kapasiteleri, günlük, üç aylık, yıllık azami sarf kapasiteleri, mürettebat sayısı, DEB veya Avlanma Ruhsatının geçerlilik süresi ve numarası gibi bilgileri içerir.²⁰⁸

²⁰⁵ Dikici, **a.g.e.**, s.190.

²⁰⁶ 31.12.2003 tarihli ve 25333 (2. Mükerrer) sayılı R.G. 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

²⁰⁷ Deniz Ticaret Odası, **Deniz Sektörü Raporu**, İstanbul, 2006, s.89.

²⁰⁸ 31.12.2003 tarihli ve 25333 (2. Mükerrer) sayılı R.G. 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

3.2.2.3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri

Türkiye’ de yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18. ve 19. maddelerine göre yürütülmektedir. Vergileme, KVK’ nun 19. maddesine göre hesaplanan hasılat, KVK’ nun 18. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın tespit ettiği ortalama emsal nispeti uygulandıktan sonra bulunan vergi matrahı üzerinden yürütülmektedir. Kurumlar açısından vergi nispeti, KVK’nun 25. maddesinin belirlediği nispettir. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin yaptığı uluslararası taşımacılık işlerinde kazanç, Gelir Vergisi Kanunu’nun 45. maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunacaktır.²⁰⁹

VUK Madde 207; Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri hususundaki mecburiyetini “Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’ de temsil eden şube veya acentaları bir “Hasılat Defteri’ tutmaya ve bu deftere Türkiye’de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar.” belirtmiştir.

3.3. Türk Tek Düzen Hesap Planı

3.3.1. Denizyolu Taşımacılığında Tek Düzen Hesap Planının Kullanımı

Türkiye’ de Tek Düzen Hesap Planı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ nun 170. maddesinde yer alan ve 3762 sayılı kanunun 1. maddesi ile eklenen “Maliye ve Gümrük Bakanlığı; Muhasebe Standartları, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, işletme ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belgelemeye yetkilidir.” hükmü ile yine aynı kanunun 257. maddesinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı’ na verilen yetkiye dayanılarak 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hazırlanarak 26 Aralık 1992 gün ve 21447 sayılı resmi gazetenin mükerrer sayısında yayımlanmıştır.²¹⁰ Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanarak, kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları, yardımcı

²⁰⁹ Murat Semercigil, **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Feryal Yayıncılık, 1992, s.110-111.

²¹⁰ Halil Başağaç, Sedat Yalçın, Hilmi Akaz ve Mevlüt Özer, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Ankara: Maliye Eski Gelirler Kontrolleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı Yayını No.3, 2003, s.1.

hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içerisinde, amaca, plana, denetime uygun biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan, aynı iş olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesi ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge'dir.²¹¹

Muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında esas alınan kavramlara ‘‘Muhasebenin Temel Kavramları’’ denir. Tebliğde temel muhasebe kavramları aşağıdaki gibi sıralanır:

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı.

²¹¹ Ümit Ataman ve Başak Akgül, **Genel Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998, s.8.

İlk beş kavram işletme ile muhasebe işlevleri arasındaki ilişkiyi kuran kavramlar olduğundan bunlara muhasebenin temel varsayımları da denilir. Diğer yedi kavram ise muhasebe kayıt düzeni ve raporlama tekniği ile ilgili kavramlardır.²¹²

3.4. Denizyolu Taşımacılığında Kullanılan Özellikli Hesaplar

3.4.1. Denizyolu Taşımacılığında Kasa Hesabının Kullanımı

Kaptan avansları, gemi ihtiyaçları için gemi işleteni, sahibi, kiracısı, yük sahibi vs. tarafından kaptana yapılan nakit teslimatını kapsar ve kısaca CTM (Cash to Master) olarak adlandırılır. DTO yayını “Gemi Acenteliği Eğitimleri” adlı kitapta kaptan avansları verilirken dikkat edilmesi gereken unsurlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Gemiye kaptan avansı tesliminde makbuz alınmalı ve gemi kaptanına verilen para sayılarak teslim edilmelidir,
- Yüklü miktarlardaki nakit teslimlerinde, paranın kaynağı konusunda dikkatli olunması gerekir. Gelen para teslimi talepleri, kara para aklama, kanunsuz para transferleri gözönüne alınarak cevaplanmalıdır,
- Daha sonra ortaya çıkabilecek, sahte para riskini önlemek için gemiye verilen paraların seri numaraları görülebilecek şekilde fotokopileri çekilmeli ve gemiye teslimlerde kaptandan bu fotokopileri imzalaması istenmelidir,
- Para teslimlerinde çalınma ve kaybolma risklerine karşı sigorta yaptırılmalıdır,²¹³

Yukarıda belirtilen riskler gemi kasa bakiyesinin denetiminin zorluğu hususunda bir fikir verebilir. Kasa ve banka hesaplarında dönem sonunda gözükten bakiyeler yerine yıl içindeki nakit hareketlerinin denetimi daha fazla önem taşımaktadır. Ayrıca nakit hareketlerinde yolsuzluk olasılığı diğer hesaplara göre daha fazladır.²¹⁴ Avans ödemeleri, çeşitli katkı ve bağışlar, vekalet ücreti gibi durumlar için yapılan ödemelerde çoğu kez fatura, satın alma emri, teslim alma raporu gibi belgeler

²¹² Cömert ve diğerleri, **a.g.e.**, s.35.

²¹³ Deniz Ticaret Odası, **Gemi Acenteliği Eğitimi**, İstanbul: DTO Yayın No.73, 2007, s.180.

²¹⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2006, s.347.

bulunmaz. Bu gibi durumlarda ödeme için onayın verilmiş olduğunu belirten bir yazılı talimat ya da karar bulundurulmalı ve dosyada saklanmalıdır.²¹⁵

Dönem sonlarında kasa hesabının denetimi iki aşamadan oluşur. Birincisi; kasa hesabının envanterinin denetiminin yapılması, ikincisi; değerlemelerin denetiminin yapılmasıdır. Kasanın envanter denetimi sırasında 31.12.19XX tarihinde düzenlenen kasa sayım cetveli ile 31.12.19XX tarihli kasa sayım bakiyesi karşılaştırılır. Eğer bir farklılık varsa bu farklılığın neden kaynaklandığı araştırılır. Araştırılmak üzere 197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI ve 397. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI hesaplarından birine alınıp alınmadığı kontrol edilir.²¹⁶

3.4.2. Denizyolu Taşımacılığında Finansal Kiralama İle İlgili Hesapların Kullanımı

Gemi satın almada kullanılan bir yöntemde finansal kiralama değildir.²¹⁷ Finansal kiralamanın birçok tanımı arasında en açık olan tanım “Avrupa Leasing Birliği” tarafından yapılmıştır. “Finansal Kiralama, belirli bir süre için kiralayan ve kiracı arasında imzalanan ve üreticiden kiracı tarafından seçilip, kiralayan tarafından satın alınan bir malın mülkiyeti kiralayanda, kullanımı ise kiracıda bırakan sözleşme olup, malın kullanımı belirli bir kira ödemesi karşılığında kiracıya bırakılmasıdır.”²¹⁸ Kiracının ve kiraya verenin ihtiyaçlarına ve kiralanan varlığın özelliklerine göre kiralanan varlığın özelliklerine göre farklı koşullar ihtiva eden kiralama sözleşmeleri düzenlemek mümkündür. Kiralama türleri; tam ödemeli kiralama (full-payout lease), tam ödemesiz kiralama (non-payout lease), vergi kiralamaları (tax-based lease ya da tax credit lease), net-lease, brüt lease, net-net lease, net-net-net lease, kapalı-uçlu kiralamalar, açık-uçlu kiralamalar, yüzde kiralamaları (percentage lease, değiş-tokuş kiralamaları (swap lease, satıp-geri kiralama (sale and leaseback), kaldıraçlı kiralamalar (leveraged leasing) olarak sıralanabilir.²¹⁹

²¹⁵ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım, 2008, s.381.

²¹⁶ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001, s.293.

²¹⁷ Murat, **a.g.e.**, s.395.

²¹⁸ M. Vefa Toroslu, **Leasing İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s.1.

²¹⁹ Senan Uyanık, **Proje Finansmanında Finansal Kiralamanın Rolü**, Ankara: TOBB Yayınları, 1990, s.22.

Denizcilik işletmesi tarafından seçilen bir gemi finansal kiralama işletmesi tarafından satın alınır. Yapılan sözleşmeye göre gemi, mülkiyeti leasing işletmesinde kalmak üzere belirli bir kira ödemesi karşılığında denizcilik işletmesine kiralanır. Kiracı işletme geminin Tekne ve Makine (H&M) ile Koruma ve Tazminat (P&I) sigortalarını yaptırmak ve primleri düzenli olarak ödemek zorundadır.²²⁰ İşletmenin finansman politikası, finansal davranışlarının bir yandan başlangıç noktasını, bir yandan da sonucunu oluşturmaktadır. İşletme, faaliyetlerini ve yatırımlarını özkaynak ile finanse edebileceği gibi yabancı kaynaklarla da finanse edebilir. Günümüzde işletmelerin yabancı kaynak kullanımı giderek artmakta ve işletmeye vergi kalkını oluşturmaktadır.²²¹ Finansal kiralamanın kiracı işletme açısından, işletme sermayesinin korunması, vade ve KDV avantajı, gider gösterme gibi çeşitli avantajları vardır.²²²

Günümüzde finansal kiralama çıplak kiralama (Bareboat) modeline benzemektedir ve bareboat kiralamanın yerini almıştır. Bareboat kiralamada, gemi sahibi gemisini mürettebatsız ve tüm işletme haklarını devrederek kiralar.²²³ Çıplak gemi kirası sözleşmesinde, geminin asli zilyetliği ve geminin tüm kontrolü belirli bir süre için gemi işletme müteahhidine geminin teçhizatı ile birlikte devredilmektedir. Bu durumda, geminin teknik ve gerekse ticari yönetimi konusunda donatanın bir yetkisi bulunmamaktadır ve bu yetkiler gemi işletme müteahhidine bırakılmaktadır.²²⁴ Ancak TUGS Kanunu'nun 12. maddesinde, bareboat kapsamındaki gemiler ve yatlar TUGS'ne tescil edilemeyeceği belirtilmiştir.

TUGS'ne kayıtlı bir aracın finansal kiralama ile edinilmesi halinde alt hesaplar açılmak sureti ile detaylandırılmasında yarar vardır. Çünkü TUGS'ne kayıtlı aracın kur farkı gelir ve giderleri ile ödenen faizlerin, diğer gelir unsurları ile ilişkilendirilmesi vergisel sorun yaratacaktır.

²²⁰ Murat, **a.g.e.**, s.395.

²²¹ Murat, **a.g.e.**, s.388.

²²² Murat, **a.g.e.**, s.395.

²²³ Murat, **a.g.e.**, s.395.

²²⁴ Didem Algantürk, "CMI Tarafından Gemi İşletme Müteahhidinin (Bareboat Çarterer) Tesciline İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Değerlendirme", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.8, Güz 2005/2, s.15.

3.4.3. Denizyolu Taşımacılığında Şubeler Cari Hesabının Kullanımı

3.4.3.1. Yurtiçi Şubeler Cari Hesabının Kullanımı

393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI' nın kullanımı Tek düzen hesap planında; “Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çalışan hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır, füzyon da kapatılır.” olarak açıklanmaktadır.

Bu hesap yurt içindeki şubelerin cari hesap ilişkilerini izlemekte faydalıdır çünkü dönem içinde hesap borç bakiye verebilmekte fakat dönem sonunda, şube ve merkezin hesapları konsolide edildiği için hesap sıfırlanmakta ve sorun yok olmaktadır.²²⁵

KV 1 seri no.' lu Genel Tebliğinde; “yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançların elde edildiği dönem itibarı ile, Türkiye’ de ilgili olduğu dönemin geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınması gerektiği” belirtilmiştir.

Buna karşılık yurtdışı şube ile merkez arasındaki cari hesap ilişkileri borç bakiye verdiği zaman dönem sonunda bu hesabın kapanması mümkün değildir ve hatta aktife taşınması gerekir. Yurt dışı şubeler için hesap planında borçlu hesaplar açılması muhasebede, tam açıklama ve tutarlılık ilkeleri, açısından daha doğru olacaktır.²²⁶

Şube kapatıldığı ve sermayenin geri geldiği durumda kur farkı ortaya çıkarsa, sermayenin geri geldiği dönemde gelir tablosuna dahil edilir. Söz konusu hesap genellikle döviz ile ifade edilen değerlerin giriş çıkışına konu olur. Bu hesabın kur değerlemesine tabi tutulacağına dair açık bir hüküm yoksa da, yurt dışındaki ya da Türkiye serbest bölgesindeki şubenin merkezden ayrı olarak teşekkül etmiş bulunan vergisel kişiliği nedeni ile ve genel hükümler uyarınca, kur değerlemesine tabi tutulması gerekmektedir. Yurt dışında sürekli faaliyet göstermekte olan şube için açılan 393 no.’

²²⁵ Cemalettin Uçak, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.204, (Aralık 2009), s.157. (I)

²²⁶ Uçak, *a.g.m.*, s.157. (I)

lu hesap dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulduğunda ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider niteliğindedir.²²⁷

3.4.3.2. Yurtdışı Şubeler Cari Hesabının Kullanımı

Bir kuruluşun merkezi dışında faaliyette bulunan bölümleri şube olarak adlandırılır. Hukuken, idari ve ekonomik olarak merkeze bağlı olsa da üçüncü şahıslara karşı ayrı bir yerde faaliyette bulunan ve bulunduğu yerin ticaret siciline kayıt olunan birimlerdir.²²⁸ Yurt dışında şube açmayı düşünen işletmeler doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı'na başvururlar. Bakanlık talebi inceler, sonuca bağlar ve gereken izni verir. Yurt dışında şube olarak faaliyette bulunulduğunda, o ülkenin mevzuatına göre mükellefiyet tesis edilir, defter tutulur ve o ülkenin belge düzenine uyulur. Yurtdışı şube kazançları yıl ya da dönem sonlarında sadece kâr payı ya da zarar olarak tek kalemdede merkezin hesaplarına intikal ettirilebilir.²²⁹

Yurtdışı şube kazancı istisnası, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda; Yurt dışı şube kazancı istisnası 5. maddesinin (g) fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra aşağıdaki gibidir;

‘g) Kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların

²²⁷ Mehmet Maç, "Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube İle İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap", **Yaklaşım Dergisi**, sayı.98, Şubat 2001, s.78.

²²⁸ Cemalettin Uçak, " Türkiye'deki Şubelerin Vergi ve Muhasebe Düzeni", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.201, (Eylül 2009), s.124. (II)

²²⁹ Uçak, **a.g.m.**, s.156. (I)

doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.’’

Yurt dışı şube kazancı için Türkiye’de istisna hükümlerinden dolayı vergileme yapılmazsa yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de mahsubu mümkün olamayacaktır. Ancak yurt dışı şube kazançları istisnasının şartlarına uyulmadığı için Türkiye’de beyan edilen ve vergilendirilen kazançlar oluşursa yurt dışında ödenen vergilerin belirli şartlar ile Türkiye’de mahsubu mümkündür. KVK’ nun 33/4. maddesi uyarınca yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brüt olarak gösterilmesi olması gerekmektedir.²³⁰ Vergi yükü; iştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması sureti ile tespit edilecektir.²³¹

KVK’ nun 9. maddesi uyarınca kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri mümkündür. Bunun için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (Zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Yurt dışı şubenin faaliyetinin zararlar

²³⁰ Cemalettin Uçak, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.205, (Ocak 2010), s.131. (III)

²³¹ İlhan Çetin, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.164, (Ağustos 2006), s.218.

sonuçlanması halinde, bu zararın yurt içi kazançtan indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.²³²

3.4.4. Denizyolu Taşımacılığında Komisyon Giderleri Hesabının Kullanımı

Brokerlar; aracı, simsar işletmelerdir, birkaç çeşit broker olmak ile birlikte başlıcaları; sigorta simsarları ve navlun simsarlarıdır. Sigorta simsarları, gemi sahibi ile sigortacı arasındaki ilişkileri düzenler. Navlun simsarları ise, gemi sahibi ile yükleyici veya kiralayıcı arasındaki ilişkileri düzenler.²³³ Deniz ticareti ile ilgili işletmelerin işlerini en iyi ve seri şekilde yürütebilmeleri için, her birinin bu işleri için doğrudan istihdamda bulunmaları ekonomik olmadığından, bu tür bir hizmeti gören brokerlik kuruluşları, deniz ticareti yapan işletmelere az bir masraf ile kaliteli hizmet sağlamaktadır.²³⁴ Deniz taşıma işletmesi ya da yetkilisi ile yük taşıyan ya da yetkilisi arasındaki navlun sözleşmesinin düzenlenebilmesi için her iki tarafı bir araya getiren, sözleşmenin imzalanmasını sağlayan aracılara verilecek ücrete simsar ücretleri denilmektedir. Simsar ücretleri navlunun belirli bir yüzdesi olarak hesaplanmaktadır (Bk. EK 9, s.196).²³⁵

Broker faturalarını muhasebeleştirilirken, broker komisyonunun, gelire bağlı olarak doğan ve yüzde ile hesaplanan bir gider olduğu dikkate alınarak, 653. KOMİSYON GİDERLERİ HESABI'nda izlenmesinin yönetim raporlamaları açısından daha verimli olacağını düşünmekteyiz.

3.4.5. Denizyolu Taşımacılığında Kur Farkı Hesaplarının Kullanımı

Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmelerinin tebliğde öngörülen 7/A seçeneğine göre maliyet muhasebesi tutmasını gerektirmektedir. 7/A seçeneğinin en önemli unsuru gider yerleridir, 7/B seçeneğinde giderleri defter-i kebir seviyesinde çeşitleri itibari ile bir arada görmek mümkün değildir. 7/A seçeneğinde giderler

²³² Uçak, a.g.m., s.132. (III)

²³³ Deniz, a.g.e., s.210.

²³⁴ Yarcan, a.g.e., s.84.

²³⁵ Osman Altuğ, "Deniz Taşıma İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi", **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1974, s.56.

fonksiyonlarına göre ayrıldığından, bir gider çeşidi birden fazla hesap bünyesinde yer alabilmektedir. Modern muhasebe gereği olarak yapılan harcamalar ve tahakkuk edilen giderler mutlaka bir gider yeri ile ilgili olmak durumundadır.²³⁶

KVK madde 8' e göre; "Kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez.", buna göre gemi işletmeciliği kazançlarının nelerden oluştuğunun tespit edilmesi ve bu kazançlara ilişkin giderlerin belirlenmesi gerekmektedir.²³⁷ Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemiler ile yapılan denizyolu taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.²³⁸

Bu durumda; işletmenin borçlandığı tutarlar ile ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderler ile yansıtma ve fark hesaplarının izlendiği 78. FİNANSMAN GİDERLERİ grubu ve kambiyo karlarının izlendiği 646 no.' lu hesap ile Kambiyo zararlarının izlendiği 656 no.' lu hesapların alt kırımları gemi gider yerlerine göre ayrılacak şekilde izlenebilir.

3.4.6. Denizyolu Taşımacılığında Maliyet Hesaplarının Kullanımı

Finansal muhasebe, geçmişe dönük işletme içi ve dışı mali olayları zamanında ve gerekli şekilde belgeleme, kayıtlama, sınıflama, özetleme ve dönemsel olarak işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını işletmenin yöneticilerine ve ortaklara, işletme ile ilgili diğer kişi ve kurumlara (Devlete, kredi verenlere vb.) raporlama sistemidir. Finansal muhasebe bu görevini yerine getirirken Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Kavramlarına göre hareket eder.²³⁹

²³⁶ Bülent Üstünel, "Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları", *e-yaklaşım*, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199312175.htm> (11.12.2010)

²³⁷ Gürbüz Gökçen, "Tugs Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.58, (Mart 2002), s.79.

²³⁸ HUD, **a.g.e.**, s.506.

²³⁹ Yunus Kishalı, Selman Aziz Erden, Sadi Işıklılar, **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.3.

Maliyet muhasebesi ise; bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilebilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri, türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür.²⁴⁰ Maliyet muhasebesinin temelini oluşturan maliyet hesapları, üretim süreci boyunca yapılan giderlerin izlendiği ve bu giderlerin mamullere yüklendiği hesaplardır.²⁴¹

Maliyet, fayda yaratılması amacı ile üretim faktörlerinin tüketilmesidir.²⁴² Yönetim işlevi bir bütün olarak ele alındığında maliyet kavramı daha geniş bir alanı kapsamakta ve farklı amaçlara göre değişik nitelik göstermektedir. Bu durumda yönetimin planlama, kontrol, örgütlenme ve ölçümleme işlevlerinin gerektirdiği kararlar için geçerli maliyet bilgilerini içerecek geniş kapsamlı bir tanımın gereği ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda maliyet; işletmenin işlevlerini yerine getirmek ve yönetimin işlevlerini işletme sürekliliğini sağlayacak biçimde oluşturmak amacı ile kullanılan ya da kullanılması öngörülen kaynakların parasal belirtimidir.²⁴³ Maliyet hesaplama yöntemleri üretim faaliyetlerinin özelliğine göre sipariş maliyeti ve safha maliyeti olarak sınıflandırılmaktadır. Safha maliyetinde üretimin geçirdiği çeşitli safhaların maliyetleri ayrı ayrı bulunur ve her bir safhanın maliyeti analiz edilir. Rekabet esnasında, her safhaya ait maliyet unsurlarının sürekli olarak denetlenmesi gerekir. Ancak bu şekilde, herhangi bir gideri azaltmak ya da hiç olmazsa yükselmemesi için gerekli önlemleri almak olanaklıdır.²⁴⁴ Maliyetler incelendiğinde farklılıklar görülmektedir. Faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenip etkilenmemesine göre maliyetleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;²⁴⁵

²⁴⁰ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2004, s.6.

²⁴¹ Başağaç ve diğerleri, **a.g.e.**, s.258.

²⁴² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 11. Baskı, İstanbul: Evrim,1996, s.16.

²⁴³ Sait A. Sevgener, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları No.1986/2-10, 1986, s.20-21.

²⁴⁴ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No.364/597, 1982, s.169.

²⁴⁵ Ahmet Vecdi Can, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2009, s.37.

Değişken Maliyetler; belli bir dönem için faaliyet hacmi değiştiği halde toplamı değişen maliyetlere değişken maliyetler denir. Geminin yükleme derecesi ile orantılı değişkenlere değişken, aynı kalanlara sabit maliyet denmektedir. Değişken maliyet deniz taşıma hizmeti üretiminde belirtilen yükleme, boşaltma maliyetleridir. Buna ek olarak, provizyon, komisyon, vb. giderler vardır.²⁴⁶

Sabit Maliyetler; belli bir dönem için faaliyet hacmi değiştiği halde, toplamı değişmeyen aynı kalan maliyetlere sabit maliyetler denir. Değişken maliyet olarak sayılan maliyetler haricindeki tüm maliyetler değişmezdir çünkü bunlar yük miktarından hiç etkilenmezler ya da önemsenmeyecek kadar az etkilenirler.²⁴⁷ Ulaştırma işletmeleri mal üretenlere nazaran satışıdaki olumsuz dalgalanmalara karşı daha hassastır. Deniz taşıt işletmelerinde sefer maliyetleri içerisinde değişmez maliyet yükünün fazla olması, yöneticinin vereceği kararlarda da ağırlığını hissettirmektedir.²⁴⁸

Yarı Değişken Maliyetler; hem sabit hem değişken maliyet özelliği gösteren maliyetlerdir. Yarı değişken nitelikli maliyetlerin bir kısmı faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenirken bir kısmı da etkilenmez.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, dönemsellik ilkesi dönem ile ilgili tüm hasılatın ve buna ilişkin kaynak kullanımlarının finansal tablolarda gösterilmesini gerekli görmektedir. Maliyetlerin dönem sonuçlarına etki etmeleri dört olasılıktan birinin gerçekleşmesi ile olur. Bu olasılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İşleme,
- Kullanma,
- Zaman Aşımı,
- Teknolojik Yıpranma.

Maliyetlerin üretime etkisi esas olarak alındığında, yukarıda sıraladığımız dört olasılıktan biri nedeni ile üretime dönüştürülen maliyetler, gider olarak

²⁴⁶ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.142.

²⁴⁷ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.143.

²⁴⁸ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.174.

nitelendirilmektedir.²⁴⁹ Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin faydası tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülen kısmıdır. Başka bir ifade ile gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi, üretim, hizmet veya sürekli ana iş konusu ile ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.²⁵⁰

7 no.' lu hesap sınıfı mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğine getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesap sınıfıdır.²⁵¹ 1 seri no.' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile öngörülen hesap planında maliyet hesapları iki grup halinde düzenlenmiştir. Maliyet hesaplarından hangisinin kullanılması gerektiği; kendi organizasyon yapısı, işletme büyüklüğü ve ihtiyaçlarına göre işletmeler tarafından belirlenecektir. İşletmeler bu hesapları kullanırken kendi yapılarına uygun maliyet hesaplama yöntemlerini kullanabileceklerdir.²⁵²

7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise, çeşit esasına göre belirlenmiştir. 7/A veya 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerin üretim, hizmet ve ticaret işletmeleri olup olmamalarına göre bu seçeneklerde yer alan gider hesaplarının, dönem sonlarında ya 6 no.' lu sınıftaki ilgili sonuç hesaplarına ya da bilançoda yer alan ilgili hesaplara yansıtma hesapları vasıtasıyla aktarılması gerekmektedir.²⁵³

74 no.' lu hesap grubu hizmet işletmeleriyle ilgilidir. Hizmet işletmelerinde, 71., 72. ve 73. gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaz. Bu hesaplar yerine 74. gruptaki hesaplar kullanılır.²⁵⁴ 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı kullanılırken, yapılan

²⁴⁹ Sevgener, **a.g.e.**, s.22.

²⁵⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, 2004, s.7.

²⁵¹ Ataman ve Akgül, **a.g.e.**, s.10.

²⁵² Başağaç ve diğerleri, **a.g.e.**, s.259.

²⁵³ Ataman ve Akgül, **a.g.e.**, s.12.

²⁵⁴ Sibel Özmen, **Tekdüzen Hesap Planı, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2000, s.164 .

giderlerin fiili tutarları hesabın horcuna kaydedilir. Dönem sonlarında hesap, 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.²⁵⁵

Yönetim muhasebesi ise; gerek genel muhasebe, gerek maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareket ile yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar almada ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür.²⁵⁶ Yönetim muhasebesi adında “muhasebe” kelimesi olmakla beraber bir kayıt düzeni değildir. “Muhasebe” kelimesi sadece yönetim kararlarında, planlama ve kontrol faaliyetlerinde muhasebe ortamına ait bilgilerin kullanıldığını işaret eder. Bu bilgileri, büyük ölçüde maliyetlerle ve maliyet muhasebesi ile ilgilidir.²⁵⁷

Yönetim muhasebesinin amacı; planlama, örgütleme, eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur.²⁵⁸ Bir deniz taşıt işletmesinde, raporlar hazırlanmasında amaç; hem ayrıntılı olarak maliyetlerin bilinmesi hem de aynı ticaret yolunda çalışan aynı tipteki gemilerin giderlerinin karşılaştırılabilme olanağının sağlanmasıdır. Böylece daha doğru sonuç ve kararlara varmak mümkün olabilir.²⁵⁹

Gemi giderleri sınıflandırılır iken, aşağıdaki beş gruba bağlı olarak hareket edilecektir; Mürettebat Ücretleri, Teknik Giderler, Tedarik Malzemesi Maliyetleri, Sigorta Maliyetleri ve İşletme Maliyetleri

3.4.6.1. Mürettebat Maliyetleri

TTK madde 821' e göre; gemi adamları, kaptan, gemi zabitleri ve gemide istihdam edilen diğer kimselerdir. 854 Sayılı Deniz İş Kanunu 29. madde ve devamında işverenin gemi adamına olan ücret ödeme borcu konusu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

²⁵⁵ 26.12.1992 tarih ve 1 Seri No. lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

²⁵⁶ Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.21.

²⁵⁷ Muzaffer Civelek, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No.10, 1998, s.452.

²⁵⁸ Sevilengül, s.21.

²⁵⁹ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.184.

İşverenin gemi adamına ücret konusu yanında iâşe ve ikamet yeri sağlama yükümlülükleri takip eden maddelerde düzenlenmiştir.²⁶⁰

Gemi işletmeleri genellikle, “ücretler”, “seyahat” ve “diğer masraflar” başlığı altında bir kategori oluşturarak mürettebat maliyetlerini direkt ve endirekt olarak gruplandırırır.²⁶¹

Ücretler (Direkt): Asıl maaş, fazla mesai, izin maaşı, harcırah, ikramiye, bonus, sosyal güvenlik ve emeklilik,

Seyahat (Direkt): Mürettebat değişimi ile ilgili yolcu bilet ücretleri, konaklama ve yiyecek, harcırah, bagaj ücretleri,

Diğer Maliyetler (Endirekt): Tıbbi muayene, tıbbi tedavi, sendika ödemeleri, mürettebat acente harcı/ücreti, denizcilik programlarında eğitim görme, sosyal güvenlik primleri, eğitim masrafları, yeterlilik sertifikaları, bekletme ücretleridir.

Bir kıyıdan diğere yolcu ve yük taşınması ve mal mübadelesinin başlıca taşıma aracı olan gemi, hukuki bir varlık ve bir işletme olarak kabul edilmiştir. Gemi donatanının, kaptanının, diğeri çalışanlarının haklarının, görev ve sorumluluklarının belirlenmesi, taşınan insan ve yükün güvenliği, ülkelere giriş-çıkışı gibi konular ve yapılan işlem ve faaliyetler, uluslararası kurullarla belirlenmiştir. Türk limanlarına giriş ve çıkış yapan tüm gemi ve taşıtlar, deniz kapılarında pasaport polisine FAL Konvansiyonu 1965 kurallarına uygun bir mürettebat listesini (**Bk. Ek 10, s.197**) bu listede isimleri belirtilen gemi adamı cüzdanları ile birlikte vermekle yükümlüdürler.²⁶²

3.4.6.2. Teknik Maliyetler

Eski gemiler, yeni gemilere nazaran daha farklı bir maliyet yapısına sahiptirler. Gemi yaşlandıkça sermaye maliyetleri düşer fakat yeni gemilere nazaran sefer ve operasyon maliyetleri artar.²⁶³ Teknik bölümün maliyeti, geminin gerekli bakımı ve

²⁶⁰ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.101.

²⁶¹ John M. Downard, **Running Costs**, İstanbul: Alesta Denizcilik Yayınları, 1982, s.30-32.

²⁶² Ruhi Duman, "Gemi Acenteliği ve Hukuk", 2007, www.vda.org.tr/Başkandanyazi/.../tabid/277/Default.aspx, (15.12.2010).

²⁶³ Selim İnal, **Deniz İşletmeciliğinde Planlama**, Balıkesir: Körfez Gazetecilik Matbaacılık, 2004, s.23.

onarımı, devlet ile ilgili tüm masrafları gemi donatanı tarafından karşılanır. Teknik departmanın giderleri donatanın geminin olmasını istediği koşulda olmasını sağlamak için gerekli tüm tamir, bakım ve onarımı kapsar. Genel olarak bu durum, geminin yıl içindeki maksimum gün sayısı ile operasyonda tutulması anlamına gelir, ayrıca geminin bakıma alınması, beklemeye alınması ve satılması yada satın alınmasını da kapsar. Teknik maliyetlere alınan hizmetler, işçilik, ekspertiz (Gözetim), parçalar, malzemeler, alet ve ekipmanlar dâhildir. Teknik maliyetleri, geminin amacı ile ilgili olarak, belirli birkaç özel gider dışında nerdeyse her gemi için aynı olabilir. Bu maliyetlerin planlanması on kategori halinde aşağıda sıralanmıştır:²⁶⁴

Gövde (Gemi): Tüm yapı (Tekne), güverte, tesisat, filikalar, vinçler, vs.,

Motor ve Elektrik: Tüm makine ve ilgili ekipmanlar,

Telsiz ve Navigasyon Donanımları: Bu başlığa bağlı tüm elektrikli ve elektronik ekipmanlar,

Yedek Parça: Tekne, makine ve elektrik, telsiz ve navigasyon amaçlı donanımlara ait yedek parçalarının maliyetleri,

Denize Elverişlilik ile İlgili Maliyetler: Haritalar, emniyet ekipmanları, can kurtarma araçları,

Denetim: Denetimlerin maliyetleri.

Klas Sertifikası; geminin yapımındaki uygunluğun sörvey tarafından tespiti neticesi verilmiş bir belgedir.²⁶⁵ Klasın korunması için klaslanmış olan tekne, makina, elektrik donanımı ve özel ekipmanın düzenli ve program dışı sörveyleri yapılmalıdır. Periyodik sörveyler; yıllık sörveyler, ara sörveyler, klas yenileme sörveyleri ve olağandışı sörveyler; hasar ve onarım sörveyleri, seyirde tamirat ve bakım sörveyleri, tadilat sörveyleri vb. olarak listelenebilir.²⁶⁶

²⁶⁴ Downard, **a.g.e.**, s.50.

²⁶⁵ Deniz, **a.g.e.**, s.72.

²⁶⁶ Türk Loydu Vakfı, "Klas Sörveyleri", <http://www.turkloydu.org/turkloydu/getdoc/4374fc04-f8a0-4928-bc70-2a1e201596d0/klas-sorveyleri.aspx> (12.12 2010).

Gözetim ve Danışmanlık: Herhangi bir problemin çözülmesi maksadı ile dışarıdan alınan danışmanlık, sahil destek ekibi maliyetleri, ilave olarak kıyıda alınan mürettebat ve teknik ekip maliyetleri dahil olabilir,

Gemilerde çeşitli nedenler ile katı, sıvı ve gaz halinde atık meydana gelir. Atıklar, yükten kaynaklanan atıklar ve geminin işleyişinden kaynaklanan atıklar gibi çeşitli nedenler ile ilgili olabilir. Marpol 73/78 Gemilerden Kaynaklanan Kirliliği Önleme Uluslararası Konvansiyonunda özellikle denizleri korumaya yönelik alınması gereken tedbirler belirtilmiştir. Gemilerden atık alımı liman sınırları içinde yavaşık vaziyette yapılması yanında ayrıca transit geçen gemilerde ve demirdeki gemilerde deniz vasıtaları marifeti ile bu konuda yetkilendirilmiş işletmeler ve resmi devlet kurumları tarafından yapılır.²⁶⁷

Sicile Kayıt: Geminin sicil kaydı ile ilgili olarak ortaya çıkan bilirkişi maliyetleri, lisanslar, kayıt harçları,

Yaşam Mahalli: Tüm iç onarım maliyetleri, konaklama için sabit mobilyalar ve donanımlar,

Modifikasyonlar: Mevzuat değişikliklerine veya gemi ticaretine uygun olarak, geminin yapısındaki veya ekipmanlarındaki değişiklikleri kapsar.²⁶⁸

Deniz taşıma işletmeleri, hazırladıkları yıllık iş programları ile bakım ve onarımın her gemi için ne zaman yapılacağını, bakım ve onarım giderlerinin ne kadar tutacağını belirlemektedirler. Yıllık iş programları ile belirlenen gemi başına hesaplanan standart bakım-onarım giderlerinin bir güne düşen payı, sefer maliyeti hesaplanan geminin, sefer gün sayısı ile çarpılarak, bakım-onarım giderleri sefer maliyetlerine yüklenmiş olur. Sene sonunda, tahmini bakım-onarım giderleri ile fiili bakım-onarım giderleri arasında bir fark oluşmuş ise, gerekli düzeltme kayıtları yapılarak bu fark ortadan kaldırılmaktadır.²⁶⁹

²⁶⁷ DTO, 2007, a.g.e., s.156.

²⁶⁸ Downard, a.g.e., s.51.

²⁶⁹ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.63.

3.4.6.3. *Tedarik Malzemesi Maliyetleri*

Tedarik malzemesi gider grupları; güverte, makine ve kabin malzemeleri, kumanya ve diğer masraflarından oluşur.²⁷⁰

Güverte Malzemeleri: Emniyet ekipmanı, boyalar, halat, tel halat ve tatlı su, güverte müstehlik, yük ve yükleme ile ilgili diğer gereçler.²⁷¹

Tatlı Su (Temiz Su); Gemilerin işleyişleri için her zaman tatlı su ihtiyacı bulunmaktadır. Bu ihtiyaç gemide bulunan mürettebat ve yolcuların günlük ihtiyaçlarını karşılamalarının yanı sıra geminin çalışması esnasında ihtiyaç duyulan su, ambar ve tank temizliğinde kullanılan su ihtiyacına kadar geniş bir yelpazeyi kapsar.²⁷²

Makine Malzemeleri: Kimyasallar, elektrik malzemeleri, makine dairesi müstehlik, yağlar.²⁷³

Yağlar, gemilerin sürekli ihtiyacı olan yağ çeşitleri için bu ihtiyaçlarını kendi gemi donatanına bildirir. Bedelini tahmini olarak peşin gönderir veya acente ihtiyacı karşılar ve faturasını gemi donatanına ibraz ederek bedeli tahsil eder.²⁷⁴

Kabin Malzemeleri: Temizlik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, çamaşırhane malzemeleri, mutfak malzemeleri.²⁷⁵

Kumanya; Gemilerin ihtiyacı olan gıda maddeleri içinde gerek liman veya gerekse boğaz bölgelerinde kurulmuş işletmeler vardır. Bu işletmeler, gemilerin ihtiyacı olan gıda maddelerini ilgili geminin bağlı olduğu gemi donatanı, kiracı veya brokerin acentesi kanalı ile teyit etmek kaydı ile ve gemi kaptanının listesine uygun olmak koşulu ile tedarik ederler.²⁷⁶ Yük gemisi işletmecileri genelde iki ayrı şekilde gemi kumanyasının ne şekilde gemiye verileceği uygulaması yapmaktadırlar;

²⁷⁰ Downard, **a.g.e.**, s.61.

²⁷¹ Downard, **a.g.e.**, s.63.

²⁷² DTO, 2007, s.155.

²⁷³ Downard, **a.g.e.**, s.63.

²⁷⁴ Deniz, **a.g.e.**, s.182.

²⁷⁵ Downard, **a.g.e.**, s.63.

²⁷⁶ Deniz, **a.g.e.**, s.183.

1. Gemi işleticisi tarafından ya uluslararası kumanya tedarikçisi işletmeler, ya gemi acenteleri, ya da geminin uğrak yaptığı limandaki mahal, kumanya tedarikçileri tarafından, gemi kaptanının bildirdiği ihtiyaç listesine, mürettebatın sendikal haklarının ya da çalışma kontratlarının detayları çerçevesi içinde, en ekonomik şekilde gemiye temin edilebilecek limanda sefer süreleri de göz önüne alınarak gemi işleticisi işletmenin satın alma departmanı aracılığı ile karşılanır.

2. Gemi işletmecisi, gemi mürettebatının kontratları, sendikal hakları çerçevesince gemi mürettebatının günlük iâşe bedellerinin, sefer süresi göz önüne alınarak gemi kaptanına kumanya bedeli nakit olarak ödenir ve gemide mürettebat tarafından kurulan alım komisyonu tarafından gemi kaptanı başkanlığında satın alınır.²⁷⁷

Gemide herhangi bir sebep ile kuzine faaliyetleri durdurulmuş, yemek pişirme imkansızlaşmış ise, gemi adamlarına daha önce belirtildiği şekilde tespit edilen bedelin altında olmamak üzere, beher sefer günü için nakden bir ücret ödenmesi sözkonusudur. Yapılan bu ödemeler uygulamada çığden iâşe giderleri olarak anılmaktadır ve sefer ile ilgili olduklarından doğrudan doğruya sefer maliyetlerine yüklenmektedirler.²⁷⁸

Diğer Giderler: İş kıyafeti, elleçleme ve nakliyat, kantin, modifikasyonlar.

Bunker giderleri, gemi sefere çıkmadığı sürece minimum seviyededir. Ancak hiçbir zaman sıfır olmaz çünkü geminin limanda olduğu sürede elektrik üretimi, havalandırma, soğutma, ısıtma gibi nedenler ile yardımcı motorların çalışması gerekmekte ve bunker giderleri ortaya çıkmaktadır. Bunker giderleri hesaplanırken, geminin seferi ile ilgili olarak makine sarfiyat jurnali kullanılmakta ve bu defterde miktar olarak gösterilen yakıt, yağ ve su tüketimi birim fiyatları üzerinden değerlendirilmektedir.²⁷⁹

²⁷⁷ DTO, 2007, a.g.e., s.154.

²⁷⁸ Altuğ, **Yayımlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.58.

²⁷⁹ Saban ve Güğçerç, a.g.e., s.5.

3.4.6.4. Sigorta Maliyetleri

Deniz sigortalarının en önemli özelliği, sigorta edilen rizikonun umumiliği prensibinin cari olmasıdır. Ancak bu rizikonun, denizcilik rizikosu olması şarttır. Denizcilik rizikoları, denizde seyrüsefere bağlı olan her türlü rizikolardır.²⁸⁰ Sigorta genel şartları, sigorta poliçesinin arkasında yazılı olan ve her sigorta dalı için ayrı ayrı düzenlenerek sigorta şirketlerini murakebe eden makamın tasdikinden geçen sözleşme şartlarıdır. Deniz nakliyat sigortalarında “Türk Tekne Poliçesi Umumi Şartları” ile “Emtea Nakliyat Sigortası Genel Şartları” kullanılmıştır. 1953 tarihli “Emtea Nakliyat Sigortası Genel Şartları” 28 maddeden oluşmuştur. Birinci maddede genel olarak rizikolar belirtilmiş, sonraki maddelerde riziko ve istisnaları bir sistem içinde toplanmadan ayrı ayrı gösterilmiştir. Genel Şartların ikinci maddesinde istisnalar gösterilmiştir.²⁸¹

Geminin cari masrafları; deniz, savaş ve mali sorumluluk sigortası ücretleri üzerinedir. Gemi sigortası; fiziksel hasar veya masrafı, üçüncü şahısların yükümlülüğünü kazanç ve kaybı kapsar.²⁸²

Zarar ve ziyana karşı koruma: Yıllık prim tutarı dikkate alındığında, bir denizcilik işletmesinin sigorta giderleri içinde en önemli paylardan bir tanesini Tekne ve Makine (H&M) sigortaları almaktadır (**Bkz. EK 11, s.198**).²⁸³ Gemi donatanının durumu, yaşı, işletmesi, bayrağı, mürettebatı, ticaret şekli vs. açısından sigortalanmaya değer bir gemisi olmalıdır. Tekne ve makine sigortası için pay biçilen oran tahakkuk edildiğinde, sigortacılar birçok faktörü düşünmektedir. Sigortacılar, gemi donatanı ve geminin kendisi, net ağırlık tonajı/geminin yük taşıma kapasitesi; brüt gemi tonajı/net ağırlığı, ticaret alanı ve bayrak kayıtlarından etkilenir.²⁸⁴ Zira tekne sigortası esasen uzun süreli olduğundan primler taksitli bağlanmaktadır. İlk prim ödenmeden sigortacının sorumluluğu başlamayacaktır.²⁸⁵

²⁸⁰ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.251.

²⁸¹ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.262.

²⁸² Downard, **a.g.e.**, s.71.

²⁸³ M. Levent Sönmez, "Denizcilik Sigortaları ve Running Cost", 2000, <http://eski.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi7/incele72.htm>, (12.12.2010).

²⁸⁴ Downard, **a.g.e.**, s.61.

²⁸⁵ Kender ve Çetingil, **a.g.e.**, s.264.

Mali Sorumluluk: Bu sigorta çoğunlukla Koruma ve Tazminat Birliği'nce (P&I) sağlanır. Gemi sahiplerinin ortaklık anlayışı ile bir araya gelip kurmuş oldukları, profesyonel idareci işletmeler tarafından kar amacı güdülmeksizin yönetilen ve daha çok sigorta sahibinin sorumlulukları ile ilgili riskleri teminat altına alan P&I Klüp sigortalarının payı, artan sorumluluk hasarlarına bağlı olarak yükselmiştir.²⁸⁶ Koruma ve Tazminat Birliği'ne bir gemi dâhil olmadan önce; ticaret alanları, taşımacılık için nakliyatlar, bayrak ve tescil, mürettebatın uyuğu ve gemi sahibinin kayıtları gibi birçok faktör hesaba katılmaktadır.²⁸⁷ P&I kulüpleri gemi sahiplerinin sorumluluklarını kapsar, mülkiyet olarak gemiyi kapsamaz. Kapsam altına alınan riskler aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁸⁸

- Gemi mürettebatı, yolcular ve üçüncü kişilerin ölümü ve yaralanması,
- Gemideki kaçaklar ve denizden kurtarılan kişiler için doğan sorumluluklar,
- Çatışmadan doğan sorumluluklar,
- Karaya oturmadan doğan sorumluluklar,
- Sabit ve yüzer objelere zarar vermeden doğan sorumluluklar,
- Kirlenmeden doğan sorumluluklar,
- Batık çıkarmadan doğan sorumluluklar,
- Yedekleme operasyonundan doğan sorumluluklar,
- Yüke karşı sorumluluk.

Kazanç kayıplarına karşı koruma: kira kaybı, savaş riskleri, greve karşı koruma, tovalop ve mürettebat sigortası başlıklarından oluşmaktadır.²⁸⁹

²⁸⁶ M. Levent Sönmez, "Denizcilik Sigortaları ve Running Cost", 2000, <http://eski.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi7/incele72.htm>, (12.12.2010).

²⁸⁷ Downard, s.73.

²⁸⁸ Murat, a.g.e., s.391.

²⁸⁹ Downard, a.g.e., s.74.

Kira kaybı; Tekne ve Makine sigortasının kapsadığı risklerden bir tanesinin (Tam ziya hariç) gerçekleşmesi ve veya normal yıpranma dışındaki bir makine hasarı sonucunda geminin mahrum kaldığı kira ve/veya kazancı önceden belirlenen bir günlük limit ve gün muafiyeti ile teminat altına alan bu sigorta türü, özellikle son yıllardaki talep nedeni ile önemini artırmaya başlamıştır.²⁹⁰ Yıllık prim ücreti, sene başına sigorta poliçesi tarafından müsaade edilen kira bitiş günlerinin toplamı ile günlük sigorta bedelinin çarpımı ile hesaplanır.²⁹¹

Savaş riskleri; Bu sigorta tipi, prim hesaplamalarında standart bir piyasa oranının olduğu nadir deniz sigortalarından biridir. Genellikle sigortalının da katıldığı Londra pazarındaki savaş riski komitesi tarafından belirlenen oranlara göre hesaplanır.²⁹² Oranlar genellikle Tekne ve Makine sigorta poliçeleri için kullanılan gemilerin değerine göre ayarlanır.²⁹³

3.4.6.5. İşletme Maliyetleri

Kara personeli giderleri, seyahat, konaklama, haberleşme, baskı ve kırtasiye, uzman ücretleri, diğer ücretler, amortisman ve yıpranma payı.²⁹⁴

Gemi işletim giderleri kendi içinde sabit ve değişken giderler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gemi işletmeciliğinde değişken giderlerin optimal seviyede tutulması gemi navlun gelirlerini arttıracaktır.²⁹⁵ Deniz ulaştırma işletmelerinde bütün gelir ve giderler gemi ve sefere göre sınıflandırılırlar ve geminin her seferi ayrı bir iş olarak kabul edilir.²⁹⁶ Yolculuk ne kadar uzun olursa olsun, liman masrafları değişmez; mesafe arttıkça toplam maliyetler de giderek azalan bir bölümü oluşturur. Uzun seferlerde değişken maliyetlerde gittikçe azalan bir hızla yükselmektedir.²⁹⁷ Limanlarda

²⁹⁰ Downard, **a.g.e.**, s.76.

²⁹¹ Downard, **a.g.e.**, s.77.

²⁹² M. Levent Sönmez, "Denizcilik Sigortaları ve Running Cost", 2000, <http://eski.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi7/incele72.htm>, (12.12.2010).

²⁹³ Downard, **a.g.e.**, s.74.

²⁹⁴ Downard, **a.g.e.**, s.85.

²⁹⁵ Esmer Soner, Murat Yılmazel ve Ali Rıza Firuzan, "Gemi İşletim Maliyetlerinde Gider Minimizasyonu" , **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.7, Sayı.3, 2005, s.201.

²⁹⁶ Sertaç Çakı, "Deniz Ulaştırma İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyet Sisteminin Kurulması", **Çağdaş Denizcilik Stratejileri İşletme Yönetimi Yaklaşımı**, A.G. Cerit, H. Kişi, H.F. Yercan, A.Ö. Dedeoğlu, İzmir: Dokuz Eylül Yayınları, 1998, s.176.

²⁹⁷ Sadık Başer, "Türkiye'nin Uluslararası Denizlerdeki Tarifersiz Gemi Taşımacılığının Ekonomik Analizi", **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.6, S.2, 2004, s.7.

gemilere verilen hizmet karşılığında ödenen ücretler; fenerler ve tahliye ücretleri, gemilerin barınma hizmetleri ücretleri, atıkların alınma ücretleri, kanal geçiş giderleri, depolama ücretleri, gemi yer değiştirme ücreti, tatlı su ücreti, pilotaj, römorkör, palamar ve rıhtım ücretleri şeklinde sınıflandırılmaktadır. Limanlarda, gemiye yüklenen ya da boşaltılan yük için yükleyici kişi ve kurumlara yükleme ve boşaltma giderleri adı altında ücretler ödenmektedir.²⁹⁸

Tablo 3: Toplam Deniz Taşıma Maliyeti

Sabit Giderler	Hareketin Uzun Süre Kesilmesi ile Oluşan Giderler	Değişken Giderler
Faiz	Mürettebat	Demoraj
Geri Ödeme	Sigorta	Yükleme-Boşaltma
Yatırım Maliyeti	Tamir- Bakım	Haplama
Amortisman	Survey	Liman Rüsüm Ücretleri
	Yağlama Yağı	Yakıt
		Diğer Seyir Masrafları

*Kaynak: Gorton Lars Ralf Ihre, **Shipbroking and Chartering Practice**, London: Lloyd's Ok London Press Ltd., 1984, s.95, Aktaran: Ayşe Taş, "Gemi Acente ve Broker İşletmeciliği; Türkiye Uygulamaları", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İzmir: DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s.75.*

3.4.7. Denizyolu Taşımacılığında Nazım Hesapların Kullanımı

İşletmenin faaliyetleri sonucunda doğan ve muhasebe sisteminde kayıt altına alınan giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesinin kabul edilmiş olması, ticari olarak işletme varlıklarında azalma yarattığı ve ticari olarak gider niteliğine haiz olduğu gerçeğini değiştirmeyeceğinden, doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.²⁹⁹ KVK 1 seri no.'lu Genel Tebliğinde, istisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi sureti ile istisna kazancın tespiti gerekir. Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekliliği belirtilmektedir.

²⁹⁸ Saban ve Güğerc, **a.g.e.**, s.6.

²⁹⁹ Cem Çeliköz, "Yurtdışı Gemi Taşımacılığında Gelir Vergisi Kanunu 40/1 Maddesi Karşısındaki Durumu ve Götürü Gider Uygulaması", 2009, http://www.moorestephens.com.tr/makalelerimiz/haber_oku.php?Haber_İd=7 (11.10.2010).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde, kanunen kabul edilmeyen giderlerin bahsi geçmemektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin KV beyannamesi üzerinde kurum kazancına eklenmesi gerektiği için yıl boyunca özel bir izlemeye konu edilmesi zorunluluğu vardır. Hesap planında kanunen kabul edilmeyen giderler hesabı açmayıp bu nitelikli gider veya maliyet unsurlarını, makul gider ve maliyet gibi ilgili hesaplara kaydetmek ve bu tür kayıtların her birinin akabinde kanunen kabul edilmeyen giderleri nazım hesaplar yolu ile izlemek³⁰⁰ yönetim muhasebesi açısından bu konuya geçirilebilecek en makul çözüm olarak görülmektedir.

3.5. Deniz Taşımacılığında Türk Vergi Sistemine Göre Karşılaşılan Özellikli Durumlar

3.5.1. Yurtdışı Harcırah ve Masrafların Giderleştirilmesi

Harcırah Kanunu madde 3'e göre; harcırah, ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını ifade eder.

GVK 24/2. bendine göre, Harcırah Kanunu'na tabi olmayan mürettebata ödenecek yurtdışı harcırah tutarının istisna edilmesinde, öncelikle Harcırah Kanunu'na tabi olan mürettebata ödenecek ve yurtdışı harcırahın istisna edilmesinde esas alınacak:

- Harcırah tutarının,
- Seyahatin ilk on günü için ödenecek harcırah tutarının,
- Yolluk ücretinin fatura ile belgelendirilmesinde ödenecek harcırah tutarının bilinmesi gerekir.³⁰¹

Harcırah gündeliği uygulamasına göz atmak gerekirse;

³⁰⁰ Maç, a.g.e., s.15.33.

³⁰¹ Cenk Ramazan, "Yurtiçi ve Yurtdışı Harcırahların, İstisna Edilmesi, Gider ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.123, (Mart 2003), s.239.

- Tahakkuk ettirilen harcırah, günlük tutar itibari ile aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen miktarda veya bu miktardan az ise, stopaja gerek olmaksızın gider kaydedilebilir,
- Devlet memurlarına ödenen miktarı aşılıyor ise, aşan kısmı brüte iblağ edilmek ve seyahat edenin diğer ücretleri ile birleştirilmek sureti ile ücret olarak vergi stopajına tabi tutulur,
- Harcırah kanunu sadece yeme ve yatma giderlerinin karşılığıdır. İstenirse harcırah tahakkuk ettirilmeyip, belgelerine dayalı olarak yeme ve yatma giderlerinin masraf olarak yazılması mümkündür,
- Yeme ve yatma giderleri dışındaki giderler ise (Yol, haberleşme, temsil ve ağırlama, numune gideri gibi) ister harcırah uygulaması yapılmış, ister bunun yerine gerçek usul benimsenmiş olsun, ayrıca belgelenmek sureti ile gider kaydedilebilir,
- Gündelik tahakkuk yöntemi benimsendiğinde, tahakkuk ettirilebilecek gündelik tutarı herhangi bir tahdide tabi olmaksızın istenilen miktarda belirlenebilir,
- Seyahatte geçen gün sayısının hesabı ise Harcırah Kanunu' nun 43. maddesi uyarınca, hareket saatinden itibaren geçen her yirmidört saatin bir gün sayılması ve sonraki saat kesirlerinin de tam gün olarak kabulü sureti ile yapılır,
- Yurtdışı görev 180 günden fazla sürmüştse, 181. ve daha sonraki günler için verilebilecek harcırah, normal harcırahın üçte ikisidir.³⁰²

3.5.2. Götürü Gider Uygulaması

GVK 40/1 “İndirilecek Giderler” başlıklı bendinde “İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı

³⁰² Maç, a.g.e., s.14.180.

giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.” belirtilmektedir.

Getirilen bu uygulamaya ilişkin 194 ve 197 seri no.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalar yer almaktadır. Uygulamaya ilişkin asıl düzenlemeler 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.³⁰³

Tebliğden kesin olarak anlaşılacağı üzere;

- Taşımacılığın gerçekleştirildiği noktalardan en az biri yurtdışında bir liman ise,
- Yurtdışı taşımacılık hasılatı döviz cinsinden ise,

Söz konusu taşımacılığa ilişkin belgesiz harcamalar götürü gider uygulamasına tâbi olacaktır. Bu koşullardan herhangi birinin gerçekleşmemesi durumunda götürü gider uygulanması olanaksızdır.

Yine 194 Seri no.’ lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde CF ve CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliye döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişiye yaptırması halinde, ihracatçı götürü gider uygulamasından nakliye ve sigorta bedeli hariç ihracat bedeli (FOB satış bedeli) üzerinden yararlanabileceğinden, taşıma işini döviz karşılığı yapan nakliyeciler söz konusu döviz cinsinden taşımacılık hasılatını götürü gider uygulamasında dikkate alabileceklerdir.³⁰⁴

Uluslararası taşımacılık faaliyeti yoğun olarak yabancı ülke limanlarında gerçekleştirilmekte ve o bölgedeki ticârî teâmüller ve yasalar çerçevesinde kullanılan “borç/alacak dekontu (Debit/credit note), hesap ekstresi (Disbursement statement) ve sâir” belgeler alınabilmekte ya da bazı işler için belge alınmamaktadır.³⁰⁵ Konu ile

³⁰³ Mustafa Tan, "Götürü Gider Uygulanmasında Yaşanan Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.152, (Ağustos 2005,) s.134.

³⁰⁴ Hasan Yalçın, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, İstanbul: Klavuz Yayınları, 2000, s.229.

³⁰⁵ Cem Çeliköz, "Yurtdışı Gemi Taşımacılığında Gelir Vergisi Kanunu 40/1 Maddesi Karşısındaki Durumu ve Götürü Gider Uygulaması", 2009, http://www.moorestephens.com.tr/makalelerimiz/haber_oku.php?Haber_İd=7 (11.10.2010).

ilgili olarak, Danıştay 4. Dairesi'nin, E. 1998/594, K. 1999/1152 sayılı kararında (3) iptal gerekçesinde şu ifadelere yer verilmiştir. "...193 sayılı Kanun'un 40. maddesinin 1. bendinde yer alan götürü gider olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere, ihracatçılara verildiğini göstermektedir...." Danıştay 4. Dairesi'nin anılan iptal gerekçesinden de anlaşılacağı üzere götürü gider gerçekten bir giderin yapılp belgesinin temin edilmesi mümkün olmayan harcamalar için getirilen bir düzenlemedir.³⁰⁶

3.5.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gemi İşletmeciliğinden Doğan Kazancın Vergilendirilmesi

Günümüzde globalleşme hareketleri nedeni ile sermayenin ve emeğin serbest dolaşımı ile birlikte, çok uluslu işletmelerin faaliyet alanlarında büyük gelişmeler olmuştur. İşletmelerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde devletlerin ülkelerindeki gelir getirici uluslararası nitelikteki faaliyetleri vergilendirirken bir takım problemler ile karşılaştıkları görülmektedir. Karşılaşılan problemlerin en önemlisi; gelir getirici faaliyetler üzerinden vergi alma yetkisine sahip devletler arasında yetki çakışmasından doğan mükerrer vergilendirme.³⁰⁷ Çifte veya mükerrer vergilendirme; "Birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı bir yetkinin bir kaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır."³⁰⁸

GVK madde 3'e göre; Türkiye'de yerleşmiş olanlarla resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları; Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. Kanununun 4. maddesine göre ise;

³⁰⁶ Tan, **a.g.m.**, s.152.

³⁰⁷ Levent Başak, "Çifte Veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler", *e-yaklaşım*, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046478.htm> (15.10.2010).

³⁰⁸ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s.3.

ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı belirtilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ise devamlı oturma süresi 183 ve daha fazla gün olarak öngörülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde sayılan hallerde elde edilen ticari kazanç, bir Türk vatandaşı veya Türkiye’de mukim bir yabancının yurtdışında bulunan bir teşebbüsü vasıtasıyla elde edilmiş ise, sadece teşebbüsün bulunduğu ülkede vergilendirilir. Bir Türk vatandaşının veya Türkiye’de ikamet eden bir yabancının sahibi bulunduğu bir teşebbüsün uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazanç ise yalnızca Türkiye’de vergilendirilebilecektir. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, mülkîlik esasının uygulanması kaçınılmazdır. Gayrimenkuller varlıkların satışı, bağışı, trampası veya üzerinde sair surette hak tesis edilmesi, ilgili sicil kayıtlarına şerh veya tescil edilerek devlet güvencesi ile mümkün olmaktadır. Devletin taraf olduğu bu tür işlemlerde vergilendirme hakkı aslidir.³⁰⁹ Kanunların mülkîliği ilkesi, devletin coğrafi sınırları içinde yaşayan herkesten, kanunların şahsiliği ilkesi ise, devletlerin tabiiyetinde olan herkesten vergi almak istemesini ifade etmektedir.³¹⁰

Türkiye Cumhuriyeti’nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına bakıldığında, OECD model anlaşmasının temel alındığı görülmektedir. OECD modelinin hazırlanıp oluşturulmasında, bütün ülkelerin mutabık kalması sağlanamamış, her devletin ekonomik yapısındaki, vergi sistemindeki farklılıklar, ya da ulusal çıkarların uyuşmaması nedeniyle bazı maddeler alternatifli olarak düzenlenmiştir. OECD model anlaşmasının 8. maddesinde gemicilik, iç su yolları taşımacılığı ve hava taşımacılığı kazançlarının vergilendirilmesinde hakim olan genel esaslar belirtilmiştir.³¹¹

Belçika anlaşması örnek alınarak yapılan 8. madde yorumuna göre; OECD modeli uluslararası taşımacılıkta vergilendirme yetkisini münhasıran teşebbüsün iş

³⁰⁹ Kemal Sarıtaç, Bekir Sıtkı Tacir, "Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi", 2009, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/309> (09.10.2010).

³¹⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2007, s.47.

³¹¹ Oruç, **a.g.m.**, s.130.

merkezinin bulunduğu devlete tanırken, Türkiye OECD modelinin 2 no.'lu yorum notundan yararlanarak, iş merkezi kavramına bu maddede yer vermemekte, yalnızca teşebbüs kavramıyla yetinmekte teşebbüsün mukimliği konusunda çözümü 4. maddeye bırakmaktadır. OECD modelinin 3. maddesinde düzenlenen, "iş merkezinin geminin güvertesi olması" hususuna, zaten iş merkezi dikkate alınmadığı için, anlaşma metninde hiç yer verilmemektedir.³¹² Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının çıplak olarak kiraya verilmesi durumunda Türkiye, OECD Model Anlaşması'nın ticari kazançlarla ilgili 7. ve uluslararası taşımacılık kazançlarıyla ilgili 8. madde hükümlerini değil, gayri maddi hak bedellerine ilişkin 12. madde hükümlerini uygulayacaktır. Çıplak gemi kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 8. madde de özel bir hükme yer vermediği sürece, nakil vasıtalarının çıplak kiralanmasının 12. madde kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³¹³

3.5.4. Yurtdışındaki İştiraklerinden Elde Edilen Temettü Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Yurtdışına sermaye ihracı yolu ile yapılan direkt yatırım ve portföy yatırımlarından, sağlanan temettülerin elde ettikleri yurtdışı ülke ile Türkiye'de vergilendirilmesinde vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı olacaktır. Yani ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibari ile gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (Kar) vergilemede esas alınacaktır. Yurt dışı iştiraklerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı olacaktır.³¹⁴

Yurt dışı iştiraklere yatırım yapan yükümlülerin yurt dışı iştirak karları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamalar açısından dağıtılmış olarak kabul edilecek, bu iştiraklerden elde edilmiş bulunan kazancın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanacaktır. Kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirme koşulları arasında en zor gerçekleşecek olan koşul yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço

³¹² Semercigil, **a.g.e.**, s.110.

³¹³ Oruç, **a.g.e.**, s.132.

³¹⁴ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Yurtdışındaki İştiraklerinden Kar Payı Elde Eden Türk İşletmelerinin, Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi", **Rapor No.07/ 11-12-13-14**, İstanbul, 2007, s.6.

karı üzerinde “%10” dan az oranında gelir yükü taşıması koşuludur. Öyle ki, Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları içinde kar paylarının genel vergilendirme oranı %15 tir.³¹⁵

Temettü ödeyen işletmenin mukim olduğu devlette, o devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

- Temettü elde eden, temettü ödeyen işletmenin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25’ini elinde tutan bir işletme ise (Ortaklıklar hariç), gayri safi temettü tutarının yüzde 15’i,
- Tüm diğer durumlarda gayri safi temettü tutarının %20’ si.³¹⁶

İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı sureti ile yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması koşulunun Türk Gelir İdaresi tarafından kontrolü çok zordur.³¹⁷

Yurtdışında elde edilen kazançların Türkiye’de vergilendirilmesinin ertelenmesini önlemek amacı ile mevzuatımıza “Kontrol Edilen Yabancı Kurum” kavramı dahil edilmiştir. KVK’ nun 7. maddesindeki şartları taşıyan kurumların, yurt dışında kâr dağıtımını kararı almaması halinde bile bu kazançtan Türkiye’deki mükellefin payına düşen kısmın beyanı gerekmektedir. Ancak bu kapsama girmeyen yurt dışı iştirak kazançları ancak elde edildiği zaman, yani hukuken dağıtıldığı zaman, Türkiye’de beyan edilecektir.³¹⁸

³¹⁵ İYMMO, a.g.r., s.11.

³¹⁶ Kemal Sarıtaç, Bekir Sıtkı Tacir, "Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi" , 2009, <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/309> (09.10.2010).

³¹⁷ İYMMO, a.g.r., s.9

³¹⁸ Uçak, a.g.m., s.158. (I)

3.6. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Finansal Tablolar ve Sunumu

Bir yandan işletmelerin büyümesi diğer yandan ortaklık yapılarının farklılaşması işletmeler ile ilgili olarak, yönetim dışında işletmeler ile ilgili çeşitli gruplar ortaya çıkarmıştır.³¹⁹ İşletmenin mali durumu ile ilgili bilgi almak isteyen kişi ve kurumlar öncelikle işletmenin; mali yapısını, karlılık durumunu ve kaynak yapısını görmek ister.³²⁰

Finansal tablolar; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgiler veren, gelecekteki nakit akımları değerlendirmede bilgiler sağlayan ve bu bilgiler ilgili yöneticilere, kredi verenlere, yatırımcılara ve diğer ilgililere karar almada yardımcı olacak bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır.³²¹

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, finansal tabloların genel kurallarının, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları özetler.³²² TMS 1’ de tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki gibidir;

- Dönem sonu itibari ile “Finansal Durum Tablosu” (Bilanço)
- Döneme ait “Kapsamlı Gelir Tablosu”
- Döneme ait “Nakit Akış Tablosu”
- Döneme ait “Özkaynaklar Değişim Tablosu”
- Önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren “Finansal Tablo Dipnotları”
- Bir finansal tablo kaleminin yeniden sınıflandırılması, bir muhasebe politikasının geriye dönük olarak uygulanması ya da finansal tabloların

³¹⁹ Akyol, a.g.e., s.1896.

³²⁰ Akyol, a.g.e., s.1895.

³²¹ Ataman ve diğerleri, a.g.e., s.168.

³²² Deloitte, a.g.e., s.52-53.

geriye dönük olarak yeniden düzenlenmesi halinde, karşılaştırılabilir en erken dönem başı itibari ile ‘‘Finansal Durum Tablosu’’³²³

Açıklayıcı dipnotlarda önemli muhasebe politikalarının açıklanması ve finansal tabloların daha açıkça anlaşılır şekilde olması için gerekli görülen açıklama ve detay dökümlerinin ilgili finansal tablo kalemlerine referans verilerek yer alması finansal tabloların güvenilirliğini arttıracaktır.³²⁴

Standarta göre; aktif ve pasifler, gelir ve giderler netleştirilmez. Finansal tablolarda ve dipnotlarda gösterilen tutarlar için karşılaştırmalı önceki dönem bilgileri sunulur. Finansal tablolar genellikle yıllık olarak hazırlanır. Bir işletmenin raporlama dönemi tarihi değiştiğinde ya da finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlaması durumunda, bu husus ile ilgili ilave açıklamaların yapılması gerekir.³²⁵

3.6.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilanço, bir kurumun belli bir andaki varlık ve bu varlığın kaynak durumunu gösteren, muhasebe kural ve ilkelerine uygun olarak oluşturulmuş çift yanlı bir çizelge olarak tanımlanmaktadır.³²⁶ Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlık ve kaynakları, diğer bir ifadeyle finansal durumu hakkında bilgi veren tablodur. Finansal durum ise, işletme kontrolünde bulunan ekonomik kaynakları, mali yapısı, likitidesi, borç ödeme gücü, içinde bulunduğu çerçevedeki değişikliklere uyum sağlama yeteneği şeklinde tanımlanmaktadır.³²⁷

Bilançonun varlıkları gösteren tarafına aktif, kaynakları gösteren kısmına pasif adı verilmektedir.³²⁸ Bilançonun aktif tarafı işletmede mal ve hizmet üretimine tahsis edilen iktisadi kıymetlerin toplamını ve bunların kullanım biçimini göstermektedir. Diğer

³²³ Kerem Sarioğlu, ‘‘TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu’’Volkan Demir (Ed.) **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2. Baskı, İstanbul: İSMMMO, 2009, s.33.

³²⁴ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.169.

³²⁵ Deloitte, **a.g.e.**, s.53.

³²⁶ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Erim Arat, **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No.521/755, 1997, s.7.

³²⁷ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.64.

³²⁸ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s.9.

bir ifade ile aktifte işletmenin amacına ulaşmak için kullanmak zorunda olduğu araçların değeri görünmektedir. Bu da aktifin, varlıklar ya da sermayenin tahsis yerlerini göstermesi anlamına gelmektedir. Pasif tarafı ise mal ve hizmet üretimine tahsis edilen iktisadi kıymetlerin nerelerden sağlandığını göstermektedir. Diğer bir ifade ile pasifte işletmenin finansman kaynakları görünmektedir.³²⁹ Bu finansman kaynakları eğer işletme dışındaki üçüncü kişilerden sağlanmışsa, bu kişilerin işletme varlıkları üzerindeki haklarını borç gösterecektir. Finansman kaynakları işletme ortaklarından sağlanmışsa, ortakların varlıklar üzerindeki haklarını özkaynaklar gösterecektir.³³⁰

3.6.2. Kapsamlı Gelir Tablosu

Gelir Tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyetleri ve giderleri ile bunun sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur.³³¹

Gelir tablosu işletmenin bir faaliyet dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren tablodur.³³² Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kar kalemi, bir maliyet gider ve zarar kaleminden, tamamen veya kısmen karşılaştırmak sureti ile gelir tablosu kapsamından çıkartılamaz.³³³ Gelir tablosu düzenlemenin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.³³⁴

³²⁹ Mazhar Hiçşaşmaz, **Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Sayı.20, 1970, s.4.

³³⁰ A.K. Cox Raymond, R. Gene Stout ve Daniel E. Vetter, **Financial Administration and Control**, USA: Blackwell Publishers Ltd., 1995, s.12.

³³¹ Akdoğan ve Tenker **a.g.e.**, s.155.

³³² Güredin, **a.g.e.**, s.501.

³³³ Ahmet Demir, "Temel Mali Tablolar, Dipnotları ve Dipnotların Denetime Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.42, (Mart 1998), s.96.

³³⁴ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.171.

3.7. Finansal Tabloların Denetimi ve Döngü Yaklaşımı

3.7.1. Genel Açıklama

Muhasebe denetimi; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili savların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacı ile tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir.³³⁵ Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlüklerden ya da hatalardan kaynaklanabilmektedir. Hile ve usulsüzlükleri, hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı yapıp yapılmadığıdır.³³⁶ Hile ve usulsüzlük, işletme personeli, yönetimden sorumlu kişiler ya da üçüncü kişiler tarafından bilinçli olarak menfaat sağlamak amacı ile aldatma içeren davranışlarda bulunmasıdır.³³⁷ Hileli finansal raporlama; finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının ya da destekleyici dokümanların tahrif edilmesi (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesi, manipüle edilmesi, gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi, finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanması ya da yansıtılması, finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını içerir.³³⁸ Hilenin, belgeler üzerinde, bilinçli olarak yapılması nedeni ile muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığı için, tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür.³³⁹ İşletmelerde yapılan hileler genellikle üç grupta toplanmaktadır. Bunlar; işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı (Çalışan hileleri), hileli finansal raporlama, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak ifade edilebilir.³⁴⁰ Muhasebe hilelerinin örnekleri amaçlarına bağlı

³³⁵ Auditing Concepts Committee, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, <http://www.csun.edu/~vcact02q/CHEN1.PPT> (17.06.2011).

³³⁶ Murat Emir, "Hile Riskinin Denetim ile İlişkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl.2008, Sayı.88 (Temmuz Ağustos 2008), s.88

³³⁷ Güredin, **a.g.e.**, s.134.

³³⁸ Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2008, s.163.

³³⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul: Yıldız Ofset, 2. Baskı, s.67.

³⁴⁰ ACFE, **The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abu-se, the Association of Certified Fraud Examiners** (2006), s.8.

olarak çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir.³⁴¹ İşletmelerin optimum kar seviyesini yakalamak, istikrarlı bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmek, pazar paylarını koruyabilmek, rekabet avantajını yakalayabilmek ve kendilerine sağlıklı bir faaliyet ortamı hazırlayabilmek³⁴² ya da zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirlerini yanıltma istekleri, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanmak, vergi kaçırma amaçlarına ulaşabilmek için; muhasebe hileleri uygulanabilmektedir.³⁴³

Tablo 4: İşletme İçinde Yapılabilecek Hileli İşlemler

Satış Yolsuzlukları	Faturasız Satış Yapılması. Düşük Bedelle Satış Yapılması
Alış Yolsuzlukları	Naylon Fatura Alınması. Yüksek Bedelli Fatura Alınması, Alış İskontolarının Kayıt Dışı Tutulması
İşletme Giderlerinin Yüksek Gösterilmesi	Yukarıdakilere ilaveten diğer giderleri yüksek göstermek (Örneğin gereğinden fazla karşılık, amortisman giderleri kaydetmek)
Özel Giderlerin İşletmeye Aktarılması	Ev veya diğer özel büroları ile ilgili elektrik, su, telefon faturalarının işletmeye ödenmesi, Özel seyahat ve otomobil giderlerinin işletmeye ödenmesi
Arızı Gelirlerin Kayıt Dışı Tutulması	Amortismanını tamamlamış duran varlıkların, hurdaların satışının kayda alınmaması.
Değerleme Hileleri (Karı Azaltmak Amacı ile)	Stokları olduğundan daha az göstermek, Karşılık giderleri yaratmak veya yükseltmek, Amortisman giderlerini yüksek hesaplayabilmek için gerçekçi olmayan amortisman oranlarının kullanılması, Amortisman süresini tamamlamışlara amortisman gideri hesaplamak, Hurda, artık, defolu malları bilançoya almayarak yok göstermek, Devlet kağıtlarına, vadeli mevduata, ters repo işlemlerine gelir tahakkuk ettirmemek, Örtülü sermaye dağıtımı, ortakların alacaklarına, kuruluş dönemi sermayesine faiz yürütmek, bunu tahvil ve VDMK ihracı yolu ile yasallaştırmak, şirkete devamlı borçlu kalmak, Örtülü kazanç dağıtımı, Ortakların diğer şirketlerine veya grup içi diğer şirketlere emsaline oranla daha ucuz mal satmak, İlişkili kişilerden daha pahalı fiyatlar ile mal almak.
Değerleme Hileleri (Karı Artırmak Amacı ile)	Stokları olduğundan fazla göstermek veya değerlemek, Karşılık ve reeskont ayırmamak, Düşük amortisman oranları kullanmak, Örtülü sermaye faizi elde etmek, Örtülü kazanç elde etmek.
Kaynak: Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, 2005, s. 65–66.	

³⁴¹ Gülşen Özkan, Tevfik Nas, “Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.335 (Temmuz 2009), s.123.

³⁴² Mevlüt Özer, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 2**, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997, s.904. (II)

³⁴³ Hakan Gürsoy, “Muhasebe Hilesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.17, Sayı.203 (Kasım 2009), s.145.

İşletme içinde ve dışında yer alan çıkar grupları, işletme ile ilgili ekonomik kararların alınmasında çeşitli amaçlar ile finansal tablolara gereksinim duyarlar. İşletmenin finansal tabloları aracılığı ile alınacak kararların isabet derecesi ise, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.³⁴⁴ Finansal tablolar hazırlanırken, yönetim tarafından bir işlemin veya hesabın doğruluğu hakkında; var olma ve meydana gelme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sunuş ve tam açıklama iddialarında bulunmaktadır.³⁴⁵

Yukarıda sayılan nedenler ile işletmeler tarafından açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bu konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır.³⁴⁶ Finansal tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, finansal tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir.³⁴⁷ Denetim faaliyetlerini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişi olarak denetçinin³⁴⁸ sorumluluğu finansal tablolar ile ilgili önemli yanlışlık risklerinin ortaya çıkartılması ve raporlanmasıdır.³⁴⁹ Denetçi işletmenin iddialarına karşılık denetim hedeflerini belirleyerek gerekli çalışmaları yapmaktadır. Denetçinin yönetimin her iddiasına karşılık gelen bir denetim hedefi bulunmaktadır.³⁵⁰ Bu hedefler; geçerlilik, bütünlük, sahiplik, değerlendirme, sınıflandırma, hesap kesimi, mekanik doğruluk ve sunuş olarak sıralanır.³⁵¹

Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar içermedikleri hususunda makul ölçüde bir denetçi görüşüne ulaşabilmek için denetim çalışmasını mesleki şüphecilik yaklaşımı ile planlayarak yürütür.³⁵² Finansal tabloların, Genel

³⁴⁴ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl.2011, Sayı.56, s.121.

³⁴⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s.48.

³⁴⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.9.

³⁴⁷ HUD, **a.g.e.**, s.8.

³⁴⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.31.

³⁴⁹ Güredin, **a.g.e.**, s.131.

³⁵⁰ Bozkurt, **a.g.e.**, s.48.

³⁵¹ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.25-29.

³⁵² Güredin, **a.g.e.**, s.213.

Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araca denetim kanıtı adı verilir.³⁵³ Denetçi, her işletme iddiası için toplayacağı kanıtların sayısını belirlerken; bir muhasebe bilgisinin açıklanmaması veya yanıltıcı bir şekilde açıklanması nedeni ile finansal tabloları esas alarak karar veren basiretli finansal tablo kullanıcılarından kararlarını değiştirebilecek veya etkileyebilecek büyüklükteki hususları içeren³⁵⁴ önemlilik kavramını, finansal tablolar hakkında karar verilirken ortaya çıkartılmayan önemli bir hata bulunamama olasılığını en aza indirmek amacı ile³⁵⁵ risk kavramını, kanıtın niteliğini, ekonomik etkenleri, ana kütle büyüklüğünü ve özelliklerini göz önünde bulundurur.³⁵⁶ Kaliteli bir denetim görüşünün verilebilmesi denetim kanıtlarının uygun bir biçimde değerlendirilebilmesine bağlıdır.³⁵⁷

SPK Seri: X, 22 Numaralı Tebliği 9/1 4. madde; Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin, bağımsız denetimi planlaması gerektiğini belirtir. Denetimin yürütülmesi aşamasında denetçinin yaptığı iş, denetim planında ve denetim planının uygulama ayağı olan denetim programında belirlenen koşullarda, ana içeriği muhasebe kayıtlarında yer tutan tutarların denetimine yönelik, test etme çalışmalarını yapmaktır. İç kontrol yapısı çalışmaları ile ilgili olan iç kontrol yapısının tanınması ile ilgili testler ve kontrol testleri ile tutar denetimlerine yönelik olan muhasebe işlemlerinin maddilik testleri, analitik prosedürler, hesap bakiyelerinin maddilik testleri denetim çalışmalarında kullanılan denetim testleri türleridir.³⁵⁸

Muhasebe denetiminin zaman içerisinde gösterdiği değişim ve meslekte yaşanan gelişmeler, işletmelerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini araştırırken, incelenen finansal tablolar üzerinde etkili olabileceği düşünülen ancak daha önce denetim çalışmalarında ele alınmamış işletmeye ait finansal ya da finansal olmayan birçok bilginin dikkate alınmasını zorunlu kılmıştır.³⁵⁹ Mali işlemlerin aynı

³⁵³ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.30.

³⁵⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.216.

³⁵⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s.55.

³⁵⁶ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.31.

³⁵⁷ Güredin, **a.g.e.**, s.275.

³⁵⁸ Bozkurt, **a.g.e.**, s.180.

³⁵⁹ Dönmez ve Ersoy, **a.g.m.**, s.122.

anda birden fazla hesabı ilgilendirmeleri nedeni ile sadece bir hesap ya da hesap grubunun tek başına ele alınması mümkün değildir.³⁶⁰ Son yıllarda finansal tabloların denetiminde ‘döngü yaklaşımı’ adı verilen bir yaklaşıma geçilmiştir. Döngü yaklaşımında finansal tabloları oluşturan süreç işlevsel bölümlere ayrılmaktadır. Ayrıca her döngünün incelenmesi denetim ekibindeki farklı kişiler tarafından yürütülür.³⁶¹

3.7.2. Satış ve Tahsilat Döngüsü

Malın gönderilmesi anında yükleme belgesi düzenlenir. Belge malın fiilen gönderildiğinin kanıtıdır.³⁶² Malın teslimi anından itibaren ortaya çıkan gelişmeler işletmenin kredi politikasına uygun şekilde gelişecektir. Denetçinin öncelikle işletmenin satış politikalarını, kredili satışlara yönelik politikalarını, faaliyet kolunun özelliklerini, müşterilerin belirgin özelliklerini ve diğer kredili satışları ilgilendiren benzeri hususları bilmesi gereklidir. Önemli konulardan biri de işletmenin faaliyet kolu ve işletme büyüklüğüdür.³⁶³

İşletmenin kredili satışlara yönelik açık bir politikası olmalıdır. Bu işletme politikası da tüm satış personeli tarafından hem bilinmeli ve benimsenmelidir. Uygulama yönetim tarafından kontrol edilmeli ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar giderilmelidir.³⁶⁴ Belirli sınırlar içerisinde ilgili personele satış, kredi, ödeme ve benzeri konularda insiyatif tanınmalıdır. Olağanüstü şartların varlığı halinde personel kendi insiyatifi ile hareket etmemeli ve mutlaka onay almalıdır.³⁶⁵ Kredilendirme işlemlerinde olabilecek aksaklıklar, işletmenin alacakları tahsil edememesine ve şüpheli alacakların artmasına neden olur.³⁶⁶

Denetçi faturalarda yer alan birim satış fiyatlarının işletmenin fiyat listesi, sözleşmeler veya diğer fiyatlandırma yöntemleri ile uyumunu araştırır. Uyumsuzluk kasti olmayan yazım hataları nedeni ile olabileceği gibi işletmedeki fiyatlandırma

³⁶⁰ Özer, a.g.e., s.666. (II)

³⁶¹ Bozkurt, a.g.e., s.47.

³⁶² Bozkurt, a.g.e., s.255.

³⁶³ Özer, a.g.e., s.813. (II)

³⁶⁴ Özer, a.g.e., s.814. (II)

³⁶⁵ Özer, a.g.e., s.815. (II)

³⁶⁶ Bozkurt, a.g.e., s.254.

politikasına uyulmamış olması nedeni ile de ortaya çıkabilir.³⁶⁷ Mal veya hizmet satışı nedeni ile müşteriden alınan paranın gelir hesaplarına yazılması gerekirken fatura düzenlenmediği için alınan avanslar hesabında gösterilmesi³⁶⁸ karşılaşılan durumlardan biridir.

Bilanço tarihi itibari ile kayda geçmemiş alacakların tespiti için; ilgili şirket mensupları ile konuşulup, bilançoya herhangi bir nedenden dolayı önemli alacak kalanlarının olup olmadığının araştırılması, bilanço tarihinde fatura edilmemiş sevk irsaliye fişlerinin olup olmadığının tespit edilmesi³⁶⁹ gerekir.

Satışlar ve kredili satışlar hesaplarının tahsilatlar ile de ilgili olması nedeni ile kasa ve banka hesaplarını yakından ilgilendirir. İşletmede alacaklara yönelik etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması durumunda hata ve hileli işlemler satış aşamasında ortaya çıkabileceği gibi tahsilat aşamasında da ya da her iki aşamada birden ortaya çıkabilecektir.³⁷⁰ Örneğin; vadesinde tahsil edilemeyen senetlerin hukuki yollar ile tahsili aşamasına gelindiğinde senetlerin tahrif edilmesi yani üzerindeki yazı ve rakamların değiştirilmesi halinde, ihtilaf durumunda senedin yasal yollardan tahsili de mümkün olmayacaktır. Vadesi geldiğinde ödenmeyen senet, şekil şartlarındaki noksanlık nedeni ile geçersiz olacak ve yasal yollara başvurulamayacak, alacağın tahsili imkânsız hale gelecektir. Böylece satıcı firmadan bedeli ödenmeden mal satın alınmış, bir anlamda firma dolandırılmış olacaktır.³⁷¹ Vadeli çek ve senet kullanımının çok olduğu firmalarda, dikkat çekmeyecek derecede küçük tutarların elden tahsil edilerek, muhasebe kayıtlarına geçirilmeden tahsilâtı yapan personel tarafından zimmete geçirilmesidir.³⁷² Aynı senedin birkaç kere hesaba giriş ve çıkış kaydedilmesi ve işletmede, bankalara iskonto ettirilmek üzere sene sonunda düzenlenen ve sene başında

³⁶⁷ Güredin, **a.g.e.**, s.413.

³⁶⁸ Sakıp Şeker, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.17, Sayı.196 (Nisan 2009), s.109.

³⁶⁹ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.210.

³⁷⁰ Özer, **a.g.e.**, s.812. (II)

³⁷¹ Mazhar Hiçşaşmaz, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, 4. Baskı, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1974, s.74.

³⁷² İsmail Küçük, “Finansal Raporlamada Hile Manipülasyonlar ve Önlenmesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.120 s.144.

bankadan tekrar geri alınan hatır senetlerinin bulunması senetler üzerinde yapılabilecek bir diğer hiledir.³⁷³

Satış iade ve iskontoları, denetlenen işletmenin müşterileri ile olan ilişkileri hakkında önemli bilgiler sağlar. Çok sayıda vadesinde toplanmamış alacağın bulunması, müşterilerin mamullerden, sunulan hizmetten ve fiyattan memnun kalmadıklarını gösterir. Satış iadeleri nedeni ile alacaklar hesabına yapılan alacak kayıtları, fiyatlara yapılmış itirazlar ya da mamullerin kaliteleri hakkında şikayetlerin çokluğu belirli problemlerin varlığına işaret eder.³⁷⁴

Şüpheli alacaklar, işletmelerin önceki dönemlerde tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler, borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar esas alınarak ve makul bir gerekçeye dayanılarak tahmin edilmektedir.³⁷⁵ Alacağın azaltılması, uygun karşılığın ayrılması ve ilgili giderin yazılması işlemlerinin yapılabilmesi için hukuki gereklerin yerine getirilmiş olması³⁷⁶ ve şirket tarafından şüpheli alacaklar listesine dahil edilmeyen alacakların tespit edilmesi gerekir. Şirketin avukatlarından yazılı olarak alınan dönem sonu itibarıyla şirket lehine veya aleyhine açılan davalar ile şirketin dönem sonunda ayırdığı şüpheli alacaklar listesi ile kontrolünün yapıp,³⁷⁷ şüpheli ve değersiz alacaklarda oluşan artışlar incelenmelidir. Bu artışlar çalınan malın, alacak kaydının gizlenmesinin belirtisi olabilir.³⁷⁸

Yurtiçi şubelerin ticarî alacak hesaplarının incelenmesi; herhangi ticari bir alacağın incelenmesinde kabul edilen ile aynı yöntemi izler. Yöneticilerden, yönetim kurulu üyelerinden, ortaklardan alınması gereken alacaklarının tutarları dikkatle incelenmelidir. Bilanço tarihinde kalıntı vermemiş olsalar bile, bu hesaplar, neden

³⁷³ Hiçşaşmaz, s.75.

³⁷⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.407.

³⁷⁵ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.212.

³⁷⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.256.

³⁷⁷ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.213.

³⁷⁸ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.319.

açıldıkları, alacakların geçerli olup olmadığı, bilançoda usulüne uygun biçimde sunulup sunulmadığı yönlerinden analiz edilmelidir.³⁷⁹

Tablo 5: İşletmelerin Yapmış Oldukları Gelir İşlemleri ve Olası Gelir Hileleri

İşlem	İlgili Hesaplar	Olası Gelir Hileleri
1. Müşterilere mal ya da hizmet satımı	Alacak hesapları, Gelirler (Satış gelirleri gibi)	Hayali satış kaydı yapılması (İlişkili taraflar, gerçek olmayan satışlar, şartlı satışlar) Gelirleri çok erken tanımak (Uygun olmayan fiyat indirimleri) Gerçek satışları abartmak (Satış sözleşmelerini değiştirmek, satış fiyatlarını uygun olmayan bir biçimde yüksek göstermek)
2. Tahsil edilemeyen alacakların tahmini	Şüpheli alacak masrafları, şüpheli alacaklar karşılığı	Şüpheli alacaklar karşılığının olduğundan az gösterilmesi, bu nedenle alacakların abartılması
3. Müşteriler tarafından iade edilen malların kabulü	Mal iadeleri, alacak hesapları	Müşteriler tarafından iade edilen malların kayıt edilmemesi İade edilen malların dönem sonundan sonra kayıt edilmesi
4. Tahsil edilemeyen alacakların silinmesi	Şüpheli alacaklar karşılığı, alacak hesapları	Tahsil edilemeyen alacakların Kaydedilmemesi İade edilen malların sonraki dönemde Kaydedilmesi
5. İndirim dönemi sonrasında nakit toplanması	Kasa, alacak hesapları	Banka transferlerini müşterilerden yapılan nakit tahsilatı İlişkili taraflardan alınan nakdin manipülasyonu
6. İndirim sırasında nakit toplanması	Kasa, satış iskontoları, alacak hesapları	Müşteriye yapılan indirimin kaydedilmemesi

Kaynak: Steve W. Albrecht ve Chad O. Albrecht, *Fraud Examination*, Ohio: Thomson South-Western, 2003, s.362, Aktaran: Nermin Çıtak, "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:2009, Sayı:9, (Ocak-Şubat 2009), s.94.

3.7.3. Satın Alma ve Ödeme Döngüsü

Döngü, çeşitli mal ve hizmetlerin işletme dışındaki üçüncü kişilerden satın alınması ve ödemelerinin yapılması işlemlerinden oluşur.³⁸⁰ Muhasebede yer alan stok, duran varlık, borç ve gider hesapları döngü ile doğrudan ilişkilidir.³⁸¹

İşletmenin satınalma ve ödeme döngüsüne saldırı yapılması için sahte satın alma belgelerinin yaratılması gerekmektedir. Bu tür belgelere örnek olarak, faturalar,

³⁷⁹ Arthur W. Holmes, Wayne s. Overmyer, **Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri-1**, Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği, 8. Baskı, 1973, s.462.

³⁸⁰ Bozkurt, **a.g.e.**, s.279.

³⁸¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.287.

satın alma istekleri, satın alma sipariş formları ve alış raporları sayılabilir.³⁸² Örneğin, siparişi alınmış ancak henüz yüklemesi yapılmamış ürünlerin müşteriye teslim edilmiş gibi gösterilerek, satış geliri kaydı yapmak henüz doğmamış gelirin muhasebeleştirilmesi olarak değerlendirilebilir.³⁸³

Hesapların denetimi yapılırken, ticari olmayan borç kalemlerinin maskelenmek amacı ile ticari borçların içine aktarılmış olabileceği ya da ödenmiş olduğu halde dövizli borçların ödenmemiş gösterilerek yıl sonunda kur karı/zararı yazılmış olabileceği göz önünde tutulmalı,³⁸⁴ dövizli borçların döviz tutarlarının bilanço dipnotlarına yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmeli, satıcılar hesabı içinde borç bakiyesi veren hesaplar tespit edilerek nedenleri araştırılmalı, borç bakiyesi veren satıcı hesaplarının verilen sipariş avansları hesabına yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmelidir.³⁸⁵

Yüksek bedel ile mal alış yapmak vergiye tabi olmayan, defter tutmayan veya götürü vergiye tabi mükellefler tarafından daha çok uygulanmaktadır. Satıcılar, sattıkları malın bedelini aslına nazaran yüksek göstermek sureti ile düzenledikleri faturaları (Müstahsil makbuzu, gider pusulası vb.) alıcıya verirler. Alıcı faturaların tutarlarını hesaplarına geçirir, malın faturadaki alış fiyatının yüksekliği yüzünden maliyeti ile satış fiyatı arasındaki gayrisafî karın daraltılması sureti ile vergi matrahının küçültülmesi olanağı elde eder. Yüksek bedel ile alış yolsuzluğu, sahte firmalar vasıtası ile ve sahte fatura temini sureti ile yapılabilir.³⁸⁶

Denetçiyi doğrudan ilgilendiren işletmeye ait olmayan mal ve hizmet alımlarının işletme kayıtlarına girme olasılığıdır.³⁸⁷ Örneğin; giderler içerisinde sigorta giderlerinin olması durumunda sigorta giderlerine ilişkin poliçelerin olup olmadığı, bu poliçelerin işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili olup olmadıkları, kayıtlı tutarlar ile poliçe tutarlarının uyumlu olup olmadığı, poliçelerin uygun hesaplara kaydedilip kaydedilmediği hususları ile önceki dönemlerde ödenen poliçe

³⁸² Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım, 2009, s.216.

³⁸³ Andrew Holt, Eccles Timothy, "Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry", **Briefings in Real Estate Finance**, November, s.327.

³⁸⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s.294.

³⁸⁵ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.224.

³⁸⁶ Yako Gökay, **İşletmelerde Vergi, Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994, s.24.

³⁸⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s.286.

tutarları ile poliçenin bitiş tarihleri bilinmelidir.³⁸⁸ 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabı, maliyet ve bütçelenen diğer giderlerin doğru olarak belirlenmesi açısından önemlidir. Bu giderlerin doğru olarak, kayıtlara alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir. Önceki dönemde kayıtlara alınmayan giderlerin sıklığı iç kontrolün yetersizliğini gösterir.³⁸⁹

Genellikle varlıklar içinde en büyük payı oluşturan maddi duran varlıklardır. İşletmenin defterlerinde gösterilen duran varlıkların fiziken var olduklarının ve bu varlıkların işletmedeki kullanım amaçlarına uygun olarak kullanıldıklarının saptanması, maddi duran varlıkların gerçekten işletmenin sahipliğinde bulunduğu ve bunlar üzerinde haciz veya ipoteğin olup olmadığının saptanması, işletmede duran varlıklar muhasebesinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda devamlılık temeline göre yürütülmekte olduğunun araştırılması denetçinin, duran varlıkların denetimindeki üç temel amacıdır.³⁹⁰

Satış yolsuzlukları, satılan emtia bedellerinin veya ücret ile yapılan işlerde ücret tutarlarının tamamen ya da muhasebe kayıtlarına geçirilmeden, işletme tarafından açıktan tahsil edilmesi yolu ile yapılır. Vergi gizlemeye yönelik yolsuzlukların başında satış yolsuzlukları gelir. Çift fatura kullanma usulü, fatura sahtekarlığının bir şeklidir. Bu şekildeki yolsuzluklarda müşteriye verilen fatura doğru, fakat işletmede saklanan ve muhasebe kayıtlarına geçirilen faturanın sureti tahrifli olur. Bu tür satışlar genellikle alıcının bilgisi dışında gelişir.³⁹¹

İşletmede ödeme yapma yetkisi olan çalışanların, esasında hile eyleminin içinde olmayan satıcıları kullanarak haksız kazanç sağlamalarına öde ve geri al yolu ile hile denilir.³⁹² Bu neden ile satın alma siparişleri, faturalar ve diğer ilgili belgeler karşılaştırılmadan ödeme yapılmama, Bir fatura üzerinden iki kere ödeme yapılmasını sağlayacak olanaklar ortadan kaldırılmalıdır.³⁹³ Ödeme belgeleri üzerinde tahrifat yapılarak gerçekleştirilen hileli işlemler, çek ile veya bankaya verilen talimatlar ile

³⁸⁸ Özer, **a.g.e.**, s.1019. (II)

³⁸⁹ Serap Yanık, “Hesap kalemlerinin Denetimi”, Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay (Ed.), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.285.

³⁹⁰ Güredin, **a.g.e.**, s. 449.

³⁹¹ Gökay, , **a.g.e.**, s.122.

³⁹² Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.233.

³⁹³ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.236.

yapılan ödemelerde tutarlar ile oynamak sureti ile gerçekleştirilir. Bu durumda imzayı atan kişi ödeme tutarı kadar bir belgeyi imzaladığını sanırken, aslında bankadan çekilen tutar çok daha yüklü bir tutar olmakta, aradaki tutar ise işlemi gerçekleştiren personelin zimmetine geçmektedir.³⁹⁴ Örneğin; bir ihracatçı kuruluş, ihracatını yaptığı malları yurt dışında paravan bir firmaya düşük bedel ile satmış gözüküp aslında başka bir firmaya yüksek bedel ile satabilir. Böylece hem hasılatını düşük göstereceği için vergi kaçırabilir hem de gerçek satış fiyatı ile sahte firmaya gösterdiği satış fiyatı arasındaki farkı oluşturan dövizî ülkeye getirmeyerek yurt dışında tasarruf etme olanağına kavuşabilir.³⁹⁵

Tablo 6: Satılan Malın Maliyeti Etkisi ve Olası Hile Yöntemleri

İşlem	İlgili Hesaplar	Olası Gelir Hileleri
1. Alınan stoklar	Mal Stok hesabı, Borçlar hesabı	Alışları çok geç kaydetmek, Alışları kaydetmemek
2. Satıştan iadeler	Borçlar hesabı, Mal Stok hesabı	İadeleri fazla göstermek, Daha erken dönemde iadeleri kaydetmek
3. İndirim zamanında satıcı ödemesi	Borçlar hesabı, Mal Stok hesabı, Kasa	İndirimleri fazla göstermek, Stok maliyetini azaltmamak
4. İskontosuz satıcı ödemesi	Borçlar hesabı, Kasa	Stok maliyetini azaltmamak Alışları ve ödemeleri sonraki dönemde kaydetmek
5. Stok satışı; satılan mal maliyetinin kaydı	Satılan Mal Maliyeti, Mal Stok hesabı	Satılan malın maliyetini düşük miktarda Satılan mal maliyetini kaydetmemek veya stoku azaltmak
6. Mal Stok hesabının kaydı	Stok hesabının zarar yazılması, Mal Stok hesabı	Hesabı kapatma veya kullanılmayan stoku kaydetmek
7. Mal Stok hesabının değerlendirilmesi	Mal Stok hesabındaki fire, Mal Stok hesabı	Stoku fazla tahmin etmek
8. Stoku hesaplamak	Mal Stok hesabındaki fire, Mal Stok hesabı	Stoku yüksek hesaplamak
9. Stok maliyetini belirlemek	Mal Stok hesabı, Satılan Malın Maliyeti	Yanlış maliyetleri kullanmak Yanlış tutar hesaplamak Hayali stok kaydetmek

Kaynak: Steve W. Albrecht, ve Chad O. Albrecht, Fraud Examination, Ohio: Thomson South-Western, 2003, s.372, Aktaran: Nermin Çıtak, 'Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?', Mali Çözüm Dergisi, Yıl:2009, Sayı:91 (Ocak-Şubat 2009), s.98.

³⁹⁴ Küçük, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, s.122.

³⁹⁵ Gökay, **a.g.e.**, 123.

3.7.4. Stok ve Üretim Döngüsü

Stok, işletmenin satmak, üretimde kullanılmak veya tüketmek amacı ile edindiği ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, yan ürün, atık ve hurda gibi varlıklardan oluşmaktadır.³⁹⁶ Stok hesapları işletme içerisindeki en aktif hesap gruplarından biridir. Bu nedenle kasa, banka, çekler, satışlar, maliyetler, borçlar ve alacaklar gibi pek çok hesap ile doğrudan ilişkisi vardır.³⁹⁷ Denetçi, stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulduklarını, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir biçimde fiyatlandırıldıklarını saptamalıdır.³⁹⁸

Denetim yapılırken, stoklar kalemleri içinde bulunan, verilen depozito ve teminatlar kaleminin mahiyetine dikkat edilmelidir. Depozito ve teminat nakit olarak verilmiş olabileceği gibi aynı bir değer olarak verilmiş olabilir. Gerek nakit ve gerek aynı değerlerin değer kayıplarına uğrayıp uğramayacakları ve bu değer kayıplarının telafi edilip edilmeyeceği, depozito ve teminatın herhangi bir sözleşme, senet ya da benzeri bir belgeye dayanarak verilip verilmediği önemli birer unsurdur.³⁹⁹

Hileli işlemler genellikle stokların fiyatlarına, kalitesine ve miktarına yönelik olarak yapılmaktadır.⁴⁰⁰ Denetçi, yapılan kayıtların hangi gerekçeler ile yapıldığını, herhangi bir fiili sayım yapıp yapılmadığını tespit etmeli, fiili sayım yapılmış ise sayım sonuçlarını gözden geçirmelidir. Hileli şekilde çalınan malların bu hesaba aktarılmasını önlemek amacıyla bu hesaba kayıtların herhangi bir onaya tabi olup olmadığı ya da sayım ve teslim noksanlarından yönetimin ya da yönetim tarafından yetki verilen sorumlu kişilerin bilgisinin olup olmadığını bilmelidir.⁴⁰¹ Stok alımlarına ilişkin verilecek onayda stok miktarları, birim fiyatları, kalitesi gibi hususlarında bulunması gereklidir. Stok alımlarının yapılmasından sonra, yönetim tarafından verilecek yetki dahilinde

³⁹⁶ Bozkurt, a.g.e., s.307.

³⁹⁷ Özer, a.g.e., s.904. (II)

³⁹⁸ Güredin, a.g.e., s.429.

³⁹⁹ Özer, a.g.e., s.871. (II)

⁴⁰⁰ Özer, a.g.e., s.907. (II)

⁴⁰¹ Özer, a.g.e., s.1045. (II)

alınan stoklar ile onay ve düzenlenen belgelerin karşılaştırılması gereklidir. Bütün stok alımları mutlaka bir sipariş talebine dayanmalıdır.⁴⁰²

Sipariş verme, malı teslim alma, envanter kayıtları yapma ve ödemeleri gerçekleştirme işlevleri birbirinden ayrılmalıdır. İşletme içi mal hareketlerinin prosedürleri incelenmelidir. Olağan olmayan fire, atık, döküntü ve buna benzer hareketlere bakılmalıdır.⁴⁰³

Gelecek bir kaç yıllık yedek parça ihtiyaçlarının bir defada alınarak, bu varlık unsurunun dönen varlıklar içinde bırakılması, önemli tutarda ve özellikli olan bu çeşit varlık unsurlarının bilançolarda açıkça görülmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bilanço incelemelerinde faydalı olarak kullanılabilir ve işletme faaliyet ve politikaları hakkında esaslı fikirler edinmeye yarayacak, stoklar toplamı dönen varlıkların yüksek gösterilmesine sebep olmaktadır. Bu türlü stoklarının duran varlıklar kısmına alınması, bilançoyu incelemelere daha uygun hale getirecektir.⁴⁰⁴

3.7.5. Personel ve Ücret Döngüsü

Personel ve Ücret Döngüsü, işletmede personel istihdamı ve ücretlerin ödenmesi işlemlerinden oluşur.⁴⁰⁵

Ücret döngüsü, işlevleri birbiri ile ilişkili, ancak farklı iki sistemi gerektirir. İnsan kaynakları işlemleri; personel alımı, statü değişiklikleri ve işten ayrılmalar gibi faaliyetleri içine alır. Ücret işlemleri, çalışanlarının zaman ile bağlantılı olarak, hizmetleri için yapılan ödemeleri içerir. Bu aynı zamanda ücret bordrolarının da hazırlanması anlamına gelir. Personele ilişkin tüm hareketler ve değişiklikler, insan kaynakları bölümünde izlenir ve bu değişikliklerin gerekli olanları, ücret hesaplamaları için girilir.⁴⁰⁶ İşletmeye personel alımı hangi biçimde yapılırsa yapılsın, normal olarak bordroda yer alan her isim, personel kayıtları ile karşılaştırılmalıdır.⁴⁰⁷ Uygulamada

⁴⁰² Özer, a.g.e., s.906. (II)

⁴⁰³ Bozkurt, 2009, a.g.e., s.319.

⁴⁰⁴ Mustafa A. Aysan, **Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971, s.180.

⁴⁰⁵ Bozkurt, a.g.e., s.333.

⁴⁰⁶ Melih Erdoğan, **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.264.

⁴⁰⁷ Bozkurt, 2009, a.g.e., s.252.

başvurulan yolsuzlukların başında yeni işten ayrılmış kişiler için gerçek olmayan ücret tahakkuklarının yapılması ve bu tutarların zimmete geçirilmesi gelmektedir.⁴⁰⁸ Bir diğer yöntem ise hayalet çalışan yaratılmasıdır. Hayalet çalışan, işletmede fiili anlamda çalışmadığı halde, bordroda gözüken gerçek veya sahte kişidir.⁴⁰⁹

Çalışanın, çalışma saatlerini normalden fazla gösterebildiği gibi, hak ettiği ücretin hesaplanmasına esas teşkil eden birim saat ücreti üzerinden de sahtecilik yapılabilmektedir.⁴¹⁰ Çalışanlara yapılan ödemelerin uygunluğunu saptamak için ücret hadleri ile kaynak belgeler arasında karşılaştırma yapılmalı, fazla çalışma söz konusu ise, ek çalışma saatleri kontrol edilmelidir. Teşvikli ücret sistemi uygulanmakta ise üretilen birim adedi kontrol edilmelidir.⁴¹¹ Ayrıca, işletmelerin, ilgili bulunduğu hesap dönemleri sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve kıdem tazminatı karşılıklarını genel yönetim ya da faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirmeleri zorunludur. Kıdem tazminatı hesaplamasına tabi olan çalışanların, kıdem tazminatına esas olan çalışma yıllarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.⁴¹²

Maaş ödemelerinin yanı sıra personel avanslarının mahiyeti ve kimlere verildiği muavin kayıtlarda izlenmeli, maaş ve ücret tutarını aşan avans verilişleri hususları gözden geçirilmelidir.⁴¹³ Sahte belgeler ile avans hesapları açılabilir. Açılan bu hesaplar daha sonra iptal edilebilir, başka hesaplara virmanlanabilir ya da başka hileli şekillerde gizlenebilir.⁴¹⁴ Sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge alınarak, belgeler üzerinde tahrifat yapılarak ya da belgeler yok edilerek iş avansları üzerinde önemli hileli işlemler yapılabileceği ve bu hileli işlemlerin işletmeyi önemli riskler ile karşı karşıya getirebileceği de göz ardı edilmemelidir. İş avansları üzerinde yapılan hileli işlemlerin çoğunluğu avansların gerçek dışı kullanılması, harcamanın belgelenememesi, gerçek dışı ve sahte ya da

⁴⁰⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.506.

⁴⁰⁹ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.251.

⁴¹⁰ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.262.

⁴¹¹ Güredin, **a.g.e.**, s.506.

⁴¹² Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.228.

⁴¹³ Özer, **a.g.e.**, s.1039. (II)

⁴¹⁴ Özer, **a.g.e.**, s.1002. (II)

muhteviyatı itibari ile belge kullanılması,⁴¹⁵ iş ile ilgili olmayan seyahat harcamalarının ve özel harcamaların gider kaydedilmesi gider kaydedilmesi⁴¹⁶ şeklinde görülmektedir.

Bir gider raporunda makbuzlar ve diğer destek belgeler, harcamanın işletmeye yönelik yapıldığının açıklanması, giderin oluştuğu tarih, harcamanın yapıldığı yer, harcama raporu bilgilerinin yer alması gerekmektedir. Her gider raporu ödeme aşamasına gelmeden önce bir kontrolör tarafından incelenmeli ve onaylanmalıdır. Destek belgeler üzerinde yapılmış olan değişikliklere dikkat edilmelidir. Orijinal belgelerin kabul edilmesi, hileleri önleyici etki yapacaktır.⁴¹⁷ Harcırah ödendiği halde ayrıca yemek ve yatak harcamalarının gider kaydedilmemiş olmasına dikkat edilmelidir.⁴¹⁸

İşletmenin gerek mükellef gerek ise sorumlu sıfatı ile ödeyeceği vergi borçları ile sosyal güvenlik kesintilerinin (sigorta primi, işsizlik primi) doğrulanarak, bu tutarların gerçek borcu yansıtmayı yansıtmadığı,⁴¹⁹ brüt ücretten yapılan tüm kesintilerin uygunluğunu ya da doğruluğunu incelemelidir. Çeşitli cezalarla karşılaşmamak için ücretler ile ilgili vergiler ve sosyal güvenlik primleri zamanında hesaplanmalı ve ödenmelidir.⁴²⁰

3.7.6. Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsü

Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsünde; banka kredileri, senetli borçlar, çıkarılmış tahviller, çıkarılmış diğer menkul kıymetler, sermaye, yedekler, geçmiş yıl karları, finansman giderleri, ödenecek kar payları hesapları yer almaktadır. Senetli borç adını verebileceğimiz, mal veya hizmet alımlarında, kredi sağlanmasında ve tahvilli borç toplanmasında ortaya çıkabilen borçlanmalar, ödenecek finansman

⁴¹⁵ Özer, **a.g.e.**, s.1042. (II)

⁴¹⁶ Sedat Akbıyık, **Vergi Uygulama Yönüyle “Denetim ve Raporlama”**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s.163.

⁴¹⁷ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.233.

⁴¹⁸ Akbıyık, **a.g.e.**, s.164.

⁴¹⁹ Yanık, **a.g.e.**, s.253.

⁴²⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.506.

giderleri, özkaynak ilişkileri ve kar payı ödemeleri denetim çalışmalarında dikkate alınır.⁴²¹

Kaynak, işletmenin kişiliği açısından içeriği ne olursa olsun bir borç niteliğindedir. Yabancı kaynaklar üçüncü kişilerin işletme varlıkları üzerindeki haklarını göstermektedir. Hiçbir işletme bütün ticari faaliyetini sadece öz kaynakları ile finanse ederek yürütemez. Bu çağdaş işletmecilik anlayışı ile bağdaşmayacağı gibi verimli de olmayacaktır. Zira çoğu durumda öz kaynakların alternatif maliyetlerinin yabancı kaynakların alternatif maliyetleri üzerine çıktığı görülecektir.⁴²²

Denetçi işletme adına alınan kredinin hangi amaca dönük olarak alındığını bilmelidir. Kredinin işlerin idamesi, işletmenin ve işlerin geliştirilmesi ya da benzeri bir neden ile alınıp alınmadığı ve bu amaca dönük olarak kullanılıp kullanılmadığı bilinmelidir.⁴²³ Örneğin; işletme sahibinin kendi arabası satılarak, nakit işletmenin finansmanında kullanılır. İşletmede işler düzelince de işletme adına yeni bir araç alınır, ancak araç işletme sahibinin hizmetindedir. İşletme adına kayıtlı olduğu için de benzin, bakım onarım masraflarının tümü işletme tarafından karşılanır.⁴²⁴

İşletmenin ödemelerini düzenli ve vadesinde yapmaması, ödemede temerrüde düşmesinin sonucu, kredi maliyetleri artar.⁴²⁵ Bu durumda; kredi veren kurum ile işletmenin herhangi bir organik bağının olup olmadığı kontrol edilmelidir.⁴²⁶ Ayrıca; şirketin kullandığı kredilerin banka ekstreleri ve bankalara gönderilen mutabakat yazı yanıtları ile karşılaştırılmasının yapılması gerekir. Ödenen faiz ve komisyonların hesaplamaları yapılarak, bu tutarlara muhasebe kayıtları ve banka ekstreleri ile karşılaştırılmalıdır.⁴²⁷

Yüksek kar ve yüksek kar sonucunu doğuran büyük tutarlı varlıklar, düşük tutarlı yükümlülükler ya da yüksek tutara sahip özkaynaklar; tahvil yatırımcısında ya da

⁴²¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.342.

⁴²² Bozkurt, **a.g.e.**, s.341.

⁴²³ Özer, **a.g.e.**, s.1223. (II)

⁴²⁴ Özer, **a.g.e.**, s.1194. (II)

⁴²⁵ Küçük, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, s.172.

⁴²⁶ Özer, **a.g.e.**, s.1195. (II)

⁴²⁷ Özer, **a.g.e.**, s.1195. (II)

⁴²⁸ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.223.

işletmeye borç ve kredi sağlayan diğer kişi ve kurumlarda, işletmenin kredibilitesinin iyileştiği izlenimini yaratır. Kredibilitesi iyi olan işletmeler borçlanma maliyetlerini azaltabilmektedir. Bu nedenle, işletmeler düşük maliyetle borçlanabilmek amacı ile finansal tablolarında karlarını, varlıklarını ve özkaynaklarını olduğundan yüksek; yükümlülüklerini ise olduğundan daha düşük gösterme çabası içine girmektedir.⁴²⁸

Özkaynaklar, işletme sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarının para birimleri ile ifade edilmiş miktarını temsil eder. İşletme varlıkları üzerindeki bütün alacaklıların hakları toplamını temsil eden borçlar toplamının varlıklar toplamından düşülmesinden sonra, elde kalan miktar, işletme üzerindeki sahiplik (mülkiyet) hakkının ölçüsünü teşkil eder.⁴²⁹ Denetimi yapılan dönem itibari ile, şirketin ana sözleşmesinde sermaye ile ilgili değişikliklerin olup olmadığı ve şirketin sermayesinde bir artış söz konusu ise, sermayede meydana gelen artışın hangi kaynaklardan karşılandığının tespit edilmesi gerekmektedir.⁴³⁰ Herhangi bir ticarî işlem, öz kaynak hesaplarında sonuçlanır. İlk bakışta, tüm bilanço kalemlerinin doğruluğu saptanacak ise, dağıtılmamış kârlar ve gelir ve giderlerin ele alınmasının gerektiği düşünülebilir. Ancak, hem gelir hem de gider kalemlerinde varolabilecek hataların ve fazla ya da düşük göstermelerin gözden kaçırılması olasıdır. Bu neden ile, aktif ve pasiflerin doğru bildirildiğini anlamak amacı ile gelir ve giderlerin incelenmesi zorunludur.⁴³¹

Yatırımcılar kar payı dağıtan, yüksek ve sürekli kazanma gücüne sahip işletmelerin hisse senetleri için daha yüksek fiyat ödemeye hazırdır. Kar payı dağıtılması, gelecekte kar payı dağıtılacağına yönelik beklenti ya da işletme hisselerinin sermaye kazancı sağlayacağı beklentisi işletmeye yatırım yapılmasını ve işletmenin hisse senetlerinin değer kazanmasını sağlamaktadır. Hisse senetlerinin değer kazanması hem işletmenin piyasa değerinin artırmakta hem de işletmenin sermaye maliyetini azaltıcı bir rol oynamaktadır. Yöneticiler için ise yüksek hisse senedi değeri, yüksek prim anlamına gelmektedir. İşletmeler hisse senedi fiyatının yükselmesini sağlamak

⁴²⁸ Mark Wilson, Shailer Greg, "Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth&Co Ltd, 1910-1965", **Accounting and Business Research**, Vol. 37, s.255, Aktaran: Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, "Muhasebe Manipilasyonu-1 –Yöntemler ve Teknikler-" **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl.17, Sayı.84 (Kasım-Aralık 2007), s.109.

⁴²⁹ Aysan, **a.g.e.**, s.208.

⁴³⁰ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.228.

⁴³¹ Holmes ve Overmyer, **a.g.e.**, s.437.

amacı ile finansal tablolarında manevralar yapmakta ve yatırımcılara işletmenin yüksek kazanma gücü olduğu izlenimini vermektedirler.⁴³² Hisse senetlerine yönelik hileli işlemler genellikle senetlerin elden çıkarılması sırasında olacaktır. Hisse senetleri hesabında yapılabilecek hileli bir işlemin ortaya çıkartılabilmesi için hisse senetlerinin elden çıkarılması ile ilgili olarak düzenlenen belgeler ve kayıtlar karşılaştırılmalıdır. Kayıtlarda yer alan çıkış tarihi ile fiili elden çıkarılış tarihinin aynı olmasına özen gösterilmelidir. Hisse senetleri kayıtlar üzerinde daha düşük bir bedel ile çıkarılmış gösterilebilir.⁴³³

3.7.7. Nakit Bakiyelerinin Denetimi

İşletmelerde nakit hareketleri, kasa hesabı ve banka mevduat hesabı kanalı ile olur. Nakit işlemler, dolayısıyla nakit girişleri ve nakit çıkışları satış ve tahsilat döngüsü, satın alma ve ödeme döngüsü, kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü, personel ve ücret döngüsü ile doğrudan ilişki içindedir.⁴³⁴ Kasa işlemleri likiditesi en yüksek değerdir ve hile niyeti taşıyan personelin belki de ilk başvuracağı işlemler için en uygun zemin kasa işlemleri içinde olacaktır.⁴³⁵ Bir işletmede genellikle para ve öteki değerler bunları korumakla görevli olanlar tarafından zimmete geçirilmek sureti ile ortadan kaldırmakta ve yok edilmektedir.⁴³⁶ Kasadan alınan nakitin başka bir varlık haline getirilmesi rastlanan bir diğer durumdur. Örneğin; bir taşınmaz alımı, kimi durumlarda bankaya yatırılması, kiralık kasalarda saklanması veya başkasına verilmesi gibi durumlarda ise ispatı güçleşmekte hatta imkânsız hale gelmektedir.⁴³⁷

Kasa denetiminde, nakit hareketlerinin yetkilendirilmiş imzaların kontrolünde olup olmadığı, nakitlerin tamamının şirketin mülkiyetinde olup olmadığına tespiti için sürpriz kasa sayımlarının yapılması, ödeme günleri dışında kasa hesabına giren ve çıkan yüksek tutarların tespiti ve bunların nedenlerinin araştırılması, kasa hesabının işletme yönetimi tarafından belirlenen maksimum tutardan yüksek olmasının sebebinin

⁴³² Charles W. Mulford; Eugene E. Comiskey; **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, New York: John Wiley&Sons, Inc., 2002, s.5, Aktaran:Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “Muhasebe Manipilasyonu-1 –Yöntemler ve Teknikler-” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl.17, Sayı.84 (Kasım-Aralık 2007), s. 109.

⁴³³ Yaman, **a.g.m.**, s. 188.

⁴³⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s.347.

⁴³⁵ Mevlüt Özer, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 1**, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997, s.667. (1)

⁴³⁶ Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İstanbul; Çeltüt Matbaacılık,1975,s.67.

⁴³⁷ Küçük, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, s.120.

araştırılması ve kayıp faiz gelirinin tespit edilmesi gerekir.⁴³⁸ Tek başına kasa hesabına yönelik hileli bir işlem söz konusu olamaz mutlaka her hileli işlemin bir karşı hesabı olacaktır. Bu hesap gider hesapları olabileceği gibi stok ya da alacak ya da borç hesapları da olabilir.⁴³⁹ Özellikle nakit tahsilatlar, kasa sayımları, bankaya para yatırma, bankaya para yatırma makbuzlarının doğrulanması, banka doğrulamaları, nakit ödemeler işlerinin yürütülmesinde birden fazla çalışanın görev almasında kesin yarar bulunmaktadır.⁴⁴⁰

⁴³⁸ Ataman ve diğerleri, **a.g.e.**, s.204.

⁴³⁹ Özer, **a.g.e.**, s.668. (I)

⁴⁴⁰ Bozkurt, 2009, **a.g.e.**, s.210.

4. DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINDA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. Nakit İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

4.1.1. Kaptan Kasasından Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

Gemi, iç yada dış hatta seferde iken, sefer başlangıcından bitimine kadar çeşitli masrafların ödenmesi gerekir.⁴⁴¹ Kaptan avansları, gemi ihtiyaçları için gemi donatımı tarafından kaptana yapılan nakit teslimatı kapsar.⁴⁴² İşletmelerde, Türk ve yabancı paranın envanteri her gün yapılır,⁴⁴³ ancak sefer süresinin uzunluğu nedeni ile kaptan kasasının envanterinin yapılmasında böyle bir imkan olmayacaktır.

D Denizcilik A.Ş., sahip olduğu ve kiralayacağı her türlü deniz nakil vasıtaları ile büyük ve küçük tonajda ticaret ve tanker filoları kurmak ve gemi işleterek deniz nakliyatı yapmak, gemi ticareti ile işleri ile iştigal etmektedir. Şirket, 2010 yılı içerisindeki tüm kazancını aktifinde kayıtlı M/V X (Motor/Vessel) adlı geminin işletilmesinden elde etmiştir.

02 Ocak 2010 tarihinde sefere çıkacak gemiye, sefer sırasında ihtiyaçlarının karşılanması için, 5.000 USD kaptan avansı ödemesi yapılmıştır. Gemi 15.03.2010 tarihinde seferini tamamlayarak, yükleme limanına geri dönmüştür. Sefer dönüşünde kaptan kasasından, 1.000 USD elektrik sarf malzemesi ve 5.500 USD kumanya alımı olmak üzere toplam 6.500 USD belgelendirilmiş masraf bildirim yapılmıştır. (1\$ Kuru=1,5000 TL)

Sefer sonunda kaptan kasa giriş ve çıkışlarını aşağıdakine benzer bir şekilde belgelendirerek beyan edilir;

⁴⁴¹ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.47.

⁴⁴² DTO, 2007, **a.g.e.**, s.180.

⁴⁴³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Yayınları, 2007, s.59.

Sefer Kaptan Kasası (USD)					
Girişler			Çıkışlar		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
02.01.2010	Merkezden Gelen Nakit	50.000	05.01.2010	Elektrik Sarf Malzemesi	1.000
			05.01.2010	Kumanya Alımı	5.500
Toplam		50.000	Toplam		6.500

Kaptan kasasına verilen avansın kaydı;

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Kaptan Avansı Tutarı} &= 50.000 \times 1,5 \\ &= 75.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

		02.01.2010		
100. KASA			75.000	
-Kaptan USD Kasası				
	100. KASA			75.000
	-Merkez USD Kasa			

Kaptan kasasından yapılan masrafın kaydı;

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Masraf Tutarı} &= 6.500 \times 1,5 \\ &= 9.750 \text{ TL} \end{aligned}$$

		15.03.2010		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			9.750	
- Kumanya	8.250			
-Elektrik Sarf Malzemesi	1.500			
	100. KASA			9.750
	-Kaptan USD Kasası			

İşveren, yapılan seferler için mutemedine yeteri kadar para verir. İç hatlarda yapılan seferlerde, mutemedin yapacağı ödemelerden dolayı ortaya çıkabilecek kasa açıklarını gidermek amacı ile bir kasa tazminatı olması ferdi hizmet akti ya da toplu iş sözleşmeleri ile belli edilebilmektedir.⁴⁴⁴ Dış hatlarda sefer yapan gemide, işveren nam ve hesabına çeşitli ödemeler yapacak olan mutemede, muhtemel kasa açıklarını gidermek amacı ile kasa tazminatı ödenmesi gerekir.⁴⁴⁵ Satın alınan mal ve malzemelerin teslim alınması sırasında ortaya çıkan noksanlıklar⁴⁴⁶ ve fazlalıklar olabilir.

M/V X Gemisinin sefer dönüşünde yapılan kasa sayımı sonucunda, kasa mevcudununun 40.000 USD olduğu saptanmıştır. Noksanlığının nedeni araştırılmak üzere, tutarın geçici olarak 197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabında izlenmesine karar verilmiştir.

Hesap İsmi	Toplamlar		Kalanlar		Kasa
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Farkı
100. Kaptan Kasası	50.000	6.500	43.500		3.500

Kasa sayım noksanının kayda alınması;

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Kasa Sayım Farkı} &= 3.500 \times 1,5 \\ &= 5.250 \text{ TL} \end{aligned}$$

15.03.2010			
197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		5.250	
-Kaptan USD Kasa Noksanları			
100. KASA			5.250
-Kaptan USD Kasası			

⁴⁴⁴ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.47.

⁴⁴⁵ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.49.

⁴⁴⁶ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**, s.259.

Sefer sonunda saptanan 3.500 USD tutarındaki kasa noksanının, kaptan tarafından yurtdışından alınan sarf malzemesi için belge alınamamasından kaynaklandığı ortadan çıkmıştır.

15.03.2010	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ -Sarf Malzemesi	5.250
197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI -Kaptan USD Kasa Noksanları	5.250

Şirkette muhasebe politikası gereğince, sermayede meydana gelen eksilmeler KKEG olarak nazım hesaplarda takip edilmektedir;

15.03.2010	
950.ALACAKLI NAZIM HESAPLAR - Belgesiz Kaptan Kasası Harcamaları (KKEG)	5.250
900.BORÇLU NAZIM HESAPLAR - Belgesiz Kaptan Kasası Harcamaları (KKEG)	5.250

30.03.2010 tarihinde kasa hesabına kur değerlemesi yapılmıştır. Değerleme günü, 1\$ Kuru=1,600 TL' dir.

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Kaptan Kasası Bakiyesi} &= 40.000 \times 1,6 \\ &= 64.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kaptan Kasası Kambiyo Karı} &= 64.000 - 60.000 \\ &= 4.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

30.03.2010	
100. KASA - Kaptan USD Kasası	4.000
646. KAMBİYO KARLARI -M/V X GEMİSİ Kur Farkı	4.000

Acentalar, uluslararası deniz ve hava taşımacılığına ilişkin olarak araçlara yapılan akaryakıt, su, kumanya, teknik ve diğer malzeme olarak sayılan teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi durumundadır. İşlemlerin yapılması sırasında masraflara ilişkin fatura ve benzeri belgeleri gemi sahibinin veya işleticisinin adına alırlar. Ancak, bazı durumlarda zorunlu olarak bu belgeler acenta adına da düzenlenebilmektedir. Bu durumda, acenta düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin üzerine temsilcisi buldukları gemi sahibinin veya işleticisinin adını ve ünvanını yazdırmak sureti ile bu belgeleri kendi kayıtlarına almaksızın ilgisine aktarırlar.⁴⁴⁷ Acentelerin gemi muameleleri veya işleyişleri sırasında yapmak zorunda oldukları bazı faturasız harcamalar vardır. Bu harcamaları tüm denizcilik işletmeleri tarafından kabul edilmektedir.⁴⁴⁸ Mutemede verilen para yetiemediği takdirde acenteden borçlanma yetkisi verilebilir.⁴⁴⁹

Z Gemi Acentalığı Ltd. Şti., M/V X Gemisine yükleme limanında, 500 TL tutarında tatlı su aktarması yaptırmıştır. Acenta adına kesilen faturaya gemi adı ve gemi donatanı işletmenin ünvanını yazdırarak, D Denizcilik A.Ş. şirketine 10.04.2010 tarihinde dekont etmiştir.

		10.04.2010		
157. DİĞER STOKLAR			500	
-Su Stokları				
	320. SATICILAR			500
	-Acenteler			

4.1.2. Gemi Acentelik ve Gemi Brokerlık Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Limanlarda kaldığı sürece gemi ve yük ile ilgili çeşitli işlemler yapan acentalara hizmetleri karşılığında verilen ücretler acenta ücretleri olarak anılırlar.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ 29.11.2006 tarihli ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.12.9165 sayılı mukteza.

⁴⁴⁸ Deniz, a.g.e., s.141.

⁴⁴⁹ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.47.

⁴⁵⁰ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.71.

Z Gemi Acentalığı Ltd. Şti., şirkete verdiği hizmet için 10.04.2010 tarihinde KDV dahil 236 TL tutarında fatura kesmiştir (KDV oranı %18 kabul edilecektir).

10.04.2010			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		200	
-Acente Masrafları			
191. İNDİRİLECEK KDV		36	
320. SATICILAR			236
-Acenteler			

Broker ise; kendisinin bir arz-talep kapasitesi olmayan ancak taşıyan ile taşıtanı sözleşme yapmak veya anlaşmak üzere bir araya getiren ve bu işten belli bir komisyon alan kişidir.⁴⁵¹

D Denizcilik A.Ş., M/V X Gemisine müşteri bulması için B Shipping S.A. brokerlik şirketi ile anlaşmıştır. Şirket, verdiği hizmet için, seferden elde edilen navlun geliri üzerinden %2 komisyon faturasını 22 Mayıs 2009 tarihinde kesmiştir. (1\$ Kuru = 1,5000 TL)

$$\begin{aligned}\text{TL Karşılığı Fatura Tutarı} &= 4.803,91 \times 1,5 \\ &= 7.205,87 \text{ TL}\end{aligned}$$

22.05.2010			
653. KOMİSYON GİDERLERİ		7.205,87	
-Brokerlık Komisyonları			
320. SATICILAR			7.205,87
-Broker			

⁴⁵¹ Deniz, a.g.e., s.406.

4.2. Personel İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

4.2.1. Personel Avanslarının Muhasebeleştirilmesi

Deniz İş Kanunu hükümlerinden biri, yazılı iş akdine dayalı çalışma zorunluluğudur.⁴⁵² Deniz İş Kanunu Madde 30 uyarınca; işveren veya işveren vekili, gemi adamının isteği halinde hizmet sözleşmesinde yazılı esaslara göre avans ödemeye zorludur. Personele yolluk giderlerini karşılamak üzere önceden yapılan ödemeler avans hesabına borç, personelin beyan ettiği yolluk giderleri, ilgili gider hesabına alınırken alacak kaydedilir.⁴⁵³ Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus şudur ki, **DİK Madde 21 ve Madde 23'** e göre, hizmet akdinin gemi adamı tarafından yurt dışında veya yurtiçinde feshi halinde, işveren veya işveren vekili gemi adamını, iadeye ilişkin ve durumuna uygun yol, iaşe ve sair zaruri masraflarını karşılayarak, geminin bağlama limanına iade etmek zorundadır.

Şirketin personel departmanı, Nisan 2010 maaş ödemeleri yapılmadan önce M/V X Gemisi kaptanına e-posta göndererek, kaptan kasasından personele yapılan avans ödemeleri hakkında bilgi istemiştir. Gemide personele toplam 1.000 TL karşılığı avans ödemesi yapıldığı, ödemelerin yapıldığı kişilerin isimleri ve avans tutarları belirtilerek e-postayı cevaplanmıştır.

Gemiden verilen personel avansının kaydı;

30.04.2010			
195. PERSONEL AVANSLARI		1.000	
-M/V X Gemisi Personel Avansları			
100. KASA			1.000
-Kaptan USD Kasası			

DİK madde 31' e göre; gemiden verilen avansların kontrolü için; her gemide, noterce tasdikli bir ücret ödeme defteri tutulması ve gemi adamlarına yapılacak

⁴⁵² Oğuz Özbek, *Yorumları ve Yargı Kararları İle Deniz İş Kanunu*, İstanbul: Beta Yayını, 2003, s.29.

⁴⁵³ Akdoğan ve Sevilengül, *a.g.e.*, s.257.

ödemelerin bu deftere kaydedilerek kayıtların imza veya makbuz ile belgelenmesi zorunluluğudur.

Nisan 2010 maaş ödemelerinin kontrolü için, gemi seferini tamamlayarak, yükleme limanına döndükten sonra ücret ödeme defteri ile kaptan tarafından e-posta ile gönderilen ödeme listesi karşılaştırılır. Gemi adamının üzerinde avans olarak görünen, 250 TL tutarındaki ödemenin gemiye kumanya alımı için personele verildiği ve kumanyanın belgesinin personel tarafından kaptana teslim edildiği saptanmıştır.

Gemiden verilen personel avansının düzeltme kaydı;

30.04.2010			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ -Kumanya	195. PERSONEL AVASLARI -M/V X Gemisi Personel Avansları	250	250

4.2.2. Personel Maaşlarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

İş görene belirli bir iş yapma karşılığı olarak ödenen kök ücretin dışında işte gösterilen verimlilik, başarı veya ekstra hizmetin karşılığı olarak işletmeler tarafından çeşitli özendirici ücret modelleri uygulanmaktadır.⁴⁵⁴ Gemi adamı, gemide verilen işi yapmaz ise durum gemi jurnaline yazılmak veya bir tutanakla tespit etmek sureti ile belgelenir ve kendisine bu süreye ilişkin ücreti ödenmeyeceği gibi, hareketinde ısrar eder ise hizmet akdi haklı sebep ile tazminatsız feshedilebilir.⁴⁵⁵ Gemi adamının hesabına yatırılacak net ücret aşağıdaki gibi ortaya çıkar;

Ad	Görev	Brüt Maaş	Başlama Tarihi	Ayrılış Tarihi	Gün	Toplam Maaş	Ekstra Çıkm	Diğer Kznc	Toplam Kazanç	Avans Merkez	Avans Gemi	Diğer Kst.	Ödenecek Tutar
	Kaptan	6.500,00	16.07.2010	31.07.2010	15	3.250,00	50,00		3.300,00		100,00		3.200,00
	2.Kpt.	5.000,00	16.07.2010	31.07.2010	15	2.500,00			2.500,00				2.500,00
Toplam						5.750,00	50,00	0,00	5.800,00	0,00	100,00	0,00	5.700,00

⁴⁵⁴ Zeyyat Sabuncuoğlu, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 1.Basım, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000, s.229.

⁴⁵⁵ Özbek, a.g.e., s.127.

Net Ücret	3.200,00
Toplam Gelir	3.794,17
SGK Matrahı	3.794,17
SGK Primi	569,12
SGK İşveren	922,35
Damga Vergisi	25,04
Toplam Maliyet	4.741,56

TUGS'ne tabi gemide çalışan gemi adamının bordro kaydı;

/		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.723,73
-Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşveren)	929,57	
-Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşçi)	569,12	
-Damga Vergisi	25,04	
-Personel Maaşları	3.200,00	
335. PERSONELE BORÇLAR		3.200,00
-M/V X Gemisi Maaş Hesabı		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		25,04
-Damga Vergisi		
361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.498,70
-Sosyal Güvenlik Kesintileri (İşveren)		

Gemi adamlarının kıdemleri hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın, aynı işverenin tek ya da değişik gemilerinde ve hizmetinde çalıştıkları süre gözönüne alınarak hesaplanır. DİK madde 20' göre; geminin devir veya intikali yahut herhangi bir neden ile bir işverenden başka bir işverene geçmesi ya da başka bir yere nakli halinde gemi adamının kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplandığı hükümlenir. Vergi yasalarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir nitelikte olması için, fiilen ödemenin yapılması gerekir.⁴⁵⁶

D Denizcilik A.Ş. yönetimi, 05.01.2010 tarihinde yapılan yönetim toplantısında 01.02.2002 tarihinden itibaren şirketin çeşitli gemilerinde çalışmakta olan personelin, 28.02.2010 tarihi itibarıyla tüm yasal hakları ödenerek işten çıkarılmasına ve

⁴⁵⁶ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.469.

kıdem tazminatı için karşılık ayrılmasına karar vermiştir. İşçinin son aylık brüt ücreti; 1.046,76 TL'dir. Bu ücret dışında adı geçen işçiye herhangi başka bir ücret ya da ücret eki ödeme yapılmamaktadır.

Personel Çalışma Süresi = 01.01.2002-31.01.2010
= 9 yıl 1 ay

Kıdem Tazminatı = (9x1.046,76) + (1.046,76/12)
= 9.508,07 TL

Damga Vergisi (%0,66) = 1.046,76 x %0,66
= 62,75 TL

Ödenecek Tazminat = 9.445,32 TL

Personele ödenecek kıdem tazminatına karşılık ayrılması;

05.01.2010			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9.508,07	
-M/V X Gemisi Kıdem Tazminatları			
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			9.508,07
-M/V X Gemisi Kıdem Tazminatı Karşılıkları			

Kıdem tazminatının ödenmesi;

28.02.2010			
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		9.508,07	
-M/V X Gemisi Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
102. BANKALAR			9.445,32
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			62,75

4.3. Giderlerin Sefer Maliyetlerine Yüklmesi

4.3.1. Sefer Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Dağıtım Anahtarının Seçilmesi

Uygulamada çoğu kez sadece zamana bağı maliyetler işletme maliyeti olarak yorumlanır. İşletme maliyetinin yıllık tahmini tutarı, bir yıla düşen işletme çalışma günleri toplamına bölünür. Böylece elde edilen değişmez günlük maliyet hesaplarda kullanılır. Hesaplanan günlük maliyet, her seferin maliyetine sefer gün sayısına göre yüklenir. İşletme maliyetine, ek olarak genellikle yol maliyeti nadiren de seyahat maliyeti denen maliyet türü gelir. Her yükün maliyeti, rota ve seyahate göre değiştiği için her sefer için ayrı hesaplama gerekir.⁴⁵⁷ Zamana ve faktör fiyatına bağı maliyetler; yakıt maliyeti ve liman-kanal kullanma ücretleridir. Faktör fiyatı ve yük miktarına bağı maliyetler ise; yükleme, yığma, boşaltma maliyetleridir.⁴⁵⁸

Bir geminin münferit seferinin uzunluğu birçok ayı kapsayabilir. Bu neden ile deniz taşıt işletmelerinde bir gemi işletme karlılığını en iyi şekilde belirleyecek muhasebe dönemi, münferit sefer olmaktadır.⁴⁵⁹ Maliyetlerin belirlenmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklandığı üzere iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar fiili maliyet yöntemi ve önceden saptanmış maliyet yöntemidir. Fiili maliyet yönteminde kullanılan bilgiler gerçek rakamlar olduğu halde önceden saptanmış maliyet yönteminde, tahmini veya standart maliyet bilgileri kullanılmaktadır.⁴⁶⁰ Maliyet kontrolleri ise, standart maliyetler ile, fiili maliyetlerin karşılaştırılması ile gerçekleştirilir.⁴⁶¹ O halde öncelikle seferin ne demek olduğunu tanımlamamız gerekmektedir. Tarifersiz şekilde işleyen bir gemi için sefer geminin yüksüz olarak yükleme limanına uğrayıp yük alması ve oradan da başka bir limana gidip yükünü boşaltmak üzere limanı terk etmesiyle başlar. Tarifeli sefer yapan bir deniz taşıt işletmesine bağı bir gemi için ise sefer, belirli bir limandan aynı limana

⁴⁵⁷ F.M. Fisser, Tramp Schiffahrt, Entwicklung, Bedeutung, Markt Elemente, Weltsciffahrts- Archiv, **Beitrage Zur Internationaln Schiffahrt Forschung**, 1. Cilt, Bremen, 1957, s.229, Aktaran: Osman Altuğ, "Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi", **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kıtap)**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1974, s.166.

⁴⁵⁸ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kıtap)**, s.164.

⁴⁵⁹ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kıtap)**, s.42.

⁴⁶⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.45.

⁴⁶¹ Can, **a.g.e.**, s.40.

dönüş ile sonuçlanan bir turdur. Geminin boşaltılmasının bittiği andan başlayarak sefer biter ve yeni bir sefer başlar.⁴⁶² Sefer maliyetlerinin bütçelenmesinde; geminin gidiş süresi “Toplam Mesafe/(Geminin gidiş hızı*24 saat)”; dönüş süresi ise “Toplam Mesafe/(Geminin dönüş hızı*24 saat)” formülünden hesaplanır.⁴⁶³

Gemi sefer maliyetlerinin hesaplanmasında, maliyetler kalemlerinin herbiri birbirleri ile yakından ilişkilidir. Örneğin; gemiyi yeni sefere en çabuk şekilde çıkarmak isteği ile hızın arttırılması sefer süresini kısaltacaktır. Böylece günlük maliyetin çarpanı küçülecek ve zamana bağlı maliyet düşecektir. Fakat aynı zamanda günlük maliyetin kendi yükselmektedir çünkü normal aşan hız, makinaların maliyet payı (Amortisman, faiz, bakım onarım maliyeti) günlük maliyeti yükseltecektir. Bundan başka yakıt tüketimi artacak ve yakıt maliyeti yükselecektir.⁴⁶⁴

Dolaylı ulaşım giderlerinin sefer maliyetlerine yüklenmesinde kullanılacak dağıtım anahtarı sefer gün sayısıdır. Sefer gün sayısı anahtarının seçilmesinde ana fikir dolaylı ulaşım giderlerinin çoğunun sefer süresi ile organik ilişkisi olmasıdır. Amortisman, sigorta ve geminin çalışmadığı süredeki giderleri gibi giderler süre ile ilgilendiren giderleridir. Bu anahtara göre her sefere verilecek pay aşağıdaki formülden bulunacak olana göre hesaplanır.⁴⁶⁵

Dolaylı Ulaşım Giderleri/Sefer Gün Sayısı = Dağıtım Faktörü

4.3.2. Büyük Tamir Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi

Fiili maliyet yönteminde, aylık dönemler itibariyle gerçekleşmesi mümkün olmayan giderlerin önceden bütçelenmesi ve buna göre maliyetlerin hesaplanması, yöntemin ilkelerine aykırı değildir.⁴⁶⁶ Büyük tamir giderleri, geminin değerini arttırıcı nitelikteki tamirler için ödenen giderleridir. Büyük tamir giderleri, özel sörvey giderleri

⁴⁶² Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.43.

⁴⁶³ Esmer ve diğerleri, **a.g.m.**, s.208.

⁴⁶⁴ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.180.

⁴⁶⁵ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.72-95.

⁴⁶⁶ N. Bursal, Y. Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Der Yayınları, 1994, s.164.

olarak da anılırlar. Büyük tamir giderleri yapılan tamirden yararlanma süresi alınarak, bu süre içerisinde amortismanına tabi tutulmaktadır.⁴⁶⁷

Büyük tamir giderleri, yararlanma süresi ile orantılı ve sefer gün sayısına bağlı olarak sefer maliyetlerine yüklenir.⁴⁶⁸

Havuzlama	Yararlanılacak	Günlük	Toplam	Yüklenilecek
Gideri (TL)	Süre	Gider (TL)	Sefer Günü	Gider (TL)
		(HG/YS)		(HG/YS)*SG

M/V X Gemisi 2009 yılında beş senelik bakım için tersaneye girmiştir. Tersane, büyük tamir bedeli olarak 30.07.2009 tarihinde 100.000 TL tutarında fatura kesmiştir.

30.07.2010			
180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		20.000	
-M/V X Gemisi Havuzlama Gideri			
280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		80.000	
-M/V X Gemisi Havuzlama Gideri			
320. SATICILAR			100.000
-Tersane			

M/V X Gemisi, 2010 yılında ilk seferine 02 Ocak 2010 tarihinde çıkmış ve 15.03.2010 tarihinde seferini tamamlayarak yükleme limanına geri dönmüştür. Sefer 72 gün sürmüştür. Seferde yüklenecek havuzlama gideri maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır;

Havuzlama	Yararlanılacak	Günlük	Toplam	Yüklenilecek
Gideri (TL)	Süre	Gider (TL)	Sefer Günü	Gider (TL)
100.000,00	1826 gün	54,76	72	3.942,72

15.03.2010			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		3.942,72	
-M/V X Gemisi Seferbaşı Havuzlama Gideri			
180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			3.942,72
-M/V X Gemisi Havuzlama Gideri			

⁴⁶⁷ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.83.

⁴⁶⁸ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.84.

4.3.3. Sigorta Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklmesi

Sigorta, faiz, kira, vergi, lisans gideri, reklam gideri gibi önceden ödenmiş fakat karşılıklı henüz alınmamış giderler ve tüketilecek işletme malzemesi, cari varlıklar altında gösterilir.⁴⁶⁹ Gemilerin sigortalanması, sigorta giderlerinin tahakkuk edilmesi ve ödemelerin yapılması, her gemi için ayrı ayrı belirlenmekte ve bunlar iş programları ile belirtilir.⁴⁷⁰ Tarifeli sefer yapan gemide, gemi materyelinde yolculuğun arz ettiği özelliklere ayak uydurması için, materyalde bazı şeyler değiştirilir veya takviye edilir, sigorta maliyetleri yükselir.⁴⁷¹ Yapılan değişikliklerde, cari varlığın dönem içinde yararı tükenen kısımlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda, mamul maliyeti veya dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına geçirilmesi gerekir.⁴⁷²

	Toplam	Toplam	
Police Tutarı (TL)	Police Gün	Sefer Günü	Gider (TL)
			(PT/PG)*SG

M/V X Gemisi için, 04.2010-01.01.2012 dönemini kapsayan Tekne ve Makina sigortası yaptırılmıştır. Sigorta poliçesi bedeli 136.000 USD bedelindedir. M/V X Gemisinin 2010/3 no.lu seferi poliçe tarihinden sonra 62 gün daha sürmüştür. (1 \$ Kuru=1,5000 TL)

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Police Tutarı} &= 136.000 \times 1,5 \\ &= 204.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	126.285,26	
-M/V X Gemisi Sigorta Giderleri		
280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	77.714,24	
-M/V X Gemisi Sigorta Giderleri		
320. SATICILAR		204.000,00
-Sigortacılar		

⁴⁶⁹ Güredin, a.g.e., s.466.

⁴⁷⁰ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.65.

⁴⁷¹ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.178.

⁴⁷² Güredin, a.g.e., s.468.

Sigorta giderinin sefer maliyetine yüklenmesi;

	Toplam	Toplam	
Police Tutarı (TL)	Police Gün	Sefer Günü	Gider (TL)
204.000,00	640	62	19.762,50

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ -M/V X Gemisi Seferbaşı Sigorta Gideri	19.762,50	
180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER -M/V X Gemisi Sigorta Giderleri		204.000,00

VUK madde 329' e göre; Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyana uğrayan amortismana tabi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile zarara uğrayan duran varlığın yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilir ve teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabileceğini belirtir. Rizikolara karşı sigorta ettirilen duran değerlerde, rizikoların meydana gelmesi sonucu ile uğradıkları zarara karşılık sigorta şirketlerinin işletmeye ödedikleri sigorta tazminatları, duran değerlerin hesaplardaki maliyet bedelinden (Amortisman ayrılmış olanlar ile amortisman miktarı düşüldükten sonra kalan miktar) fazla ise farkı gelir olarak, az ise farkı zarar olarak kaydedilir.⁴⁷³

İşletme, elde etme maliyeti 1.500,00 TL olan bir demirbaşı 2.000,00 TL karşılığı peşin bedel ile 20.04.2010 tarihinde satmıştır. Satış zamanında demirbaşın 300,00 TL tutarındaki kısmı itfa edilmiştir. 30.06.2010 tarihinde ise, işletme sattığı demirbaşın yerine 1.750,00 TL bedel ile yeni demirbaş satın alınarak, 31.12.2010 tarihinde 250,00 TL tutarında amortisman hesaplamıştır.

⁴⁷³ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt II**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.187.

20.04.2010			
102. BANKALAR		2.000	
257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		300	
-M/V X Gemisi Amortismanı			1.500
255. DEMİRBAŞLAR			
-M/V X Gemisi Amortismanı			800
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			
-Gemi Satış Karı			

20.04.2010			
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		800	
-Gemi Satış Karı			800
549. ÖZEL FONLAR			
-Gemi Fonu			

30.06.2010			
255. DEMİRBAŞLAR		1.750	
-M/V X Gemisi Amortismanı			1.750
102. BANKALAR			

31.12.2010			
549. ÖZEL FONLAR		250	
-Gemi Fonu			250
257. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			
-M/V X Gemisi Amortismanı			

4.3.4. Amortisman Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi

Trh.	Demirbaş Adı	Aktif Dğeri	%	Brkmş Amrt.	Dnm Amrt.	2010 Dönem Dağılımı			
						I.Dnm	II.Dnm	III.Dnm	IV.Dnm
	M/V X Gemisi		5,55						
	M/V X Gemisi Faiz		5,55						
	M/V X Gemisi Kur Farkı		5,55						
	Taşıt								
	Bilgisayar								
	Demirbaş								
	Genel Toplam								

Amortisman uygulaması için duran varlığın aktifte kayıtlı olması ve işletmede kullanılabilir durumda olması gerekir. Duran varlığın kullanma süresini uzatmayan, ancak fonksiyonunu geliştiren maliyet arttırıcı giderler duran varlığın kalan amortisman süresi içinde eşit tutarlarda amorti edilir. Maliyet arttırıcı gider, duran varlığın kullanma süresini uzatıyor ise; bu tür maliyet arttırıcı giderler duran varlığa ait sürede aktifleştirildikleri yıldan başlayarak amorti edilir.⁴⁷⁴

M/V X Gemisi 07.11.2007 işletme aktifine girmiştir. Geminin amortisman oranı %5,55, ekonomik ömrü 18 yıl, alış bedeli 8.722.748 TL olan gemiye normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmaktadır.

Aktife Giriş Tarihi	Demirbaş Adı	Aktif Değeri (TL)	%	Birikmiş Amortisman (TL)	Dönem Amortismanı (TL)
07.11.2007	M/V X GEMİSİ	8.722.748,00	5,55	484.112,51	121.028,13

07.11.2007			
254. TAŞITLAR		8.722.748,00	
-M/V X Gemisi			
	320. SATICILAR		8.722.748,00

Gemiler envanteri, gemi içinde bulunan ancak gemi kıymetinin dışında bırakılan, gemi demirbaşlarıdır. Başlıcaları arasında, branda ve ambar muşambaları, yükleme ve boşaltma donanımı, temizleme donanımı, tabak-çanak ve cam eşya, kuzine takımları, cankurtaran ve yangın söndürme teçhizatı, yatak yorgan takımı, navigasyon aletleri, halat ve savlolar, alet edevat vb. sayılabilir. Bu demirbaşların amortisman oranları, amortisman tabi demirbaşların her biri için ayrıdır.⁴⁷⁵ Gemi envanterine amortisman ayrılmasında karşılaşılabilecek temel sorun, özellikle kötü hava şartlarında kamara malzemelerinin gördükleri zararlar nedeni ile atıl duruma gelmesi ve gemi demirbaşının sürekli yenilenmesi gereğinin doğmasıdır.

⁴⁷⁴ Ataman, a.g.e., s.167-168-173.

⁴⁷⁵ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.82.

31.01.2008 tarihinde, M/V X Gemisinde kullanılmak üzere amortisman oranı %25, ekonomik ömrü 4 yıl, alış bedeli KDV dahil 1.807,71 TL olan bir adet bilgisayar alınmıştır.

Aktife Giriş Tarihi	Demirbaş Adı	Aktif Değeri (TL)	%	Birikmiş Amortisman (TL)	Dönem Amortismanı (TL)
31.01.2008	BİLGİSAYAR	1.531,96	25	382,99	95,74

31.01.2008			
191. İNDİRİLECEK KDV		275,75	
255. DEMİRBAŞLAR		1.531,96	
-M/V X Gemisi Demirbaşları			
320. SATICILAR			1.807,71

M/V X Gemisine 2010 yılı için 484.112,51 TL, gemiye alınan demirbaş 382,99 TL olmak üzere toplam 484.495,5 TL amortisman hesaplanmıştır. Geminin 2010 yılı içindeki ilk sefer toplam 72 gün sürmüştür. Söz konusu sefere isabet eden amortisman gideri aşağıdaki gibi hesaplanır;

Amortisman giderinin sefer maliyetine yüklenmesi kaydı;

Senelik Amortisman	Günlük Amortisman	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
484.112,51	1.326,44	72	95.479,17
382,99	1,05	72	75,55
484.495,5	1.327,49		95.554,72

15.03.2010			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		95.554,72	
-M/V X Gemisi Demirbaşları	75,55		
-M/V X Gemisi	95.479,17		
373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI			95.554,72
-M/V X Gemisi Demirbaşları	75,55		
-M/V X Gemisi	95.479,17		

4.3.5. Genel Yönetim Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi

Yöneticilerin amacı, her seferin net karının yaklaşık olarak bulunmasıdır. Sefer maliyet raporunu tamamlayabilmek ve belirli bir sefere uygulanması mümkün olan bütün giderleri maliyete dahil edebilmek için, genel yönetim giderleri payını da gerçekleştirilmiş olan seferin maliyetine katmak gerekir.⁴⁷⁶ Genel yönetim giderleri sefer maliyetlerine, gemilere yapılan hizmet oranında yüklenmelidir. Bu yükleme içinde en uygun ölçek gemi giderleri ile birlikte ele alındığı kombine dağıtım anahtarıdır.⁴⁷⁷

Gemi Adı	Hizmet Üretim Maliyeti	Hesaplama	Katsayı
M/V X	HÜM (A)	HÜM (A)+(B) / HÜM (A)	K (A)
M/V Y	HÜM (B)	HÜM (A)+(B) / HÜM (B)	K (B)

	GYG Toplamı	Katsayı	GYG Payı
M/V X	GYG	K (A)	GYG* K (A)
M/V Y	GYG	K (B)	GYG* K (B)

Aşağıda D Denizcilik A.Ş.'nin yılsonu itibari ile 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ bilgileri ve 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesaplarının bilgileri verilmiştir;

HESAP KODU	HESAP ADI	BORC	ALACAK	BAKIYE
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.023.146,92	0,00	1.023.146,92
74022	M/V X İŞLETME GİDERLERİ	364.929,24	0,00	364.929,24
74026	M/V B İŞLETME GİDERLERİ	564.677,97	0,00	564.677,97
74090	KAZA GİDERLERİ	93.539,71	0,00	93.539,71
770	GENEL YONETİM GİDERLERİ	541.016,81	12.436,05	528.580,76

	Gemi İşletme Giderleri	Hesaplama	Katsayı
M/V X	364.929,24	364.929,24/929.607,21	0,39
M/V Y	564.677,97	564.677,97/929.607,21	0,61
	929.607,21		1,00

⁴⁷⁶ Altuğ, Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap), s.91.

⁴⁷⁷ Altuğ, Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap), s.78.

	GYG Toplamı	Katsayı	GYG Payı
M/V X	528.580,76	0,39	206.146,50
M/V Y	528.580,76	0,61	322.434,26

31.12.2010			
622. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		206.146,50	
-M/V X Gemisi GYG Payı			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			
-M/V X Gemisi GYG Payı			206.146,50

31.12.2010			
622. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		206.146,50	
-M/V X Gemisi GYG Payı			
741. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI			
-M/V X Gemisi GYG Payı			206.146,50

31.12.2010			
690. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		206.146,50	
-M/V X Gemisi GYG Payı			
622. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			
-M/V X Gemisi GYG Payı			206.146,50

4.3.6. Bunker Giderlerinin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesi

Deniz taşıt işletmesinde, makine sarfiyat jurnalini alan ilgili servis, miktar olarak gösterilen bunker giderlerinin değerini para olarak hesaplar ve maliyet servisine verir. İlgili servis tarafından birim fiyatlar üzerinden değerlendirilen bunker giderleri direkt sefer maliyetine yüklenir.⁴⁷⁸ Geminin seyirdeki bunker kullanımı aynı tipteki diğer bir gemiden fazla ise, başmühendis, bunker kullanımı gemi kaptanının daha uzun

⁴⁷⁸ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.60.

bir rota izlenmesinden arttırmış ise, gemi kaptanının değiştirilmesi farklı sonuçlar verebilir.⁴⁷⁹

YILLIK YAKIT SARFIYATI TABLOSU (MİKTAR)							
Bunker Giderleri	Dönem Başı Miktar	Dönemiçi Alım Miktarı	Toplam Girişler	Seferde Kullanılan Miktar	Limanda Kullanılan Miktar	Toplam Çıkışlar	Devreden Miktar
Yakıt (Ton)							
Yağ (Litre)							
Toplam							

YILLIK YAKIT SARFIYATI TABLOSU (TL)							
Bunker Giderleri	Dönem Başı Tutar	Dönemiçi Alım Tutar	Toplam Girişler	Seferde Kullanılan Tutar	Limanda Kullanılan Tutar	Toplam Çıkışlar	Devreden Tutar
Yakıt (TL)							
Yağ (TL)							
Toplam							

SEFER YAKIT SARFIYATI TABLOSU								
Bunker Giderleri	Sefer Başlangıcı Miktarı	Sefer Başlangıcı Tutar	Sefer Sonu Miktar	Sefer Sonu Tutar	Seferde Kullanılan Miktar	Seferde Kullanılan Tutar	Limanda Kullanılan Miktar	Limanda Kullanılan Tutar
Yakıt								
Yağ								
Toplam								

Şirket KDV dahil 1.201,98 TL tutarında yakıt alımı yapmıştır. KDV tutarı 183,25 TL ve ÖTV tutarı ise 784,43 TL' dir. M/V X gemisine yapılan yakıt alımları ÖTV' den istisnadır.

157. DİĞER STOKLAR	1.018,63	
-M/V X Gemisi Yakıt Stokları		
191. İNDİRİLECEK KDV	183,25	
320. SATICILAR		1.201,98

⁴⁷⁹ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.184.

Yakıtın sefer maliyetine yüklenmesi;

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ -M/V X Gemisi Yakıt Giderleri	1.018,63	
157. DİĞER STOKLAR -M/V X Gemisi Yakıt Stokları		1.018,63

Bütçelenen yakıt harcaması; geminin doluyken harcadığı yakıt “Toplam Gidiş Süresi*Gemi Doluyken Harcanan Günlük Yakıt”; gemi boşken harcadığı yakıt harcadığı yakıt “Toplam Dönüş Süresi*Gemi boşken harcanan Günlük Yakıt”, geminin limanda harcadığı yakıt “Toplam Liman Süresi*Gemi Limandayken Harcanan Günlük Yakıt” formüllerinden bulunmaktadır.⁴⁸⁰ Fiili olarak farklı bir durumun ortaya çıkması halinde; sapmanın nedenleri, kuvvetli bir sağduyu ve teknik denizyolları bilgisine dayanılarak yorumlanmalıdır. Örneğin; gemi jurnalinin incelenmesi sonucu, denizdeki dalgalı havalarda, mil başına düşen yakıt tüketimini arttırdığını ortaya çıkarabilir. Bu neden ile kötü hava sonucu ortaya çıkan sapma, önlenmesi mümkün olmayan standart üstü giderleri ifade eder. Eğer iyi hava şartlarında da yakıt tüketimi standardını aşacak olursa, kaptan ve baş makinist yönünden ayrıca bir araştırma yapılmalıdır. Araştırma sonucu, aleyhteki sapmaların başlıca sebepleri, örneğin; makinelerdeki arıza, yakıttaki kötü evsaf ya da dikkatsiz bir tüketim gibi, ortaya çıkaracaktır.⁴⁸¹

4.4. Giderlerin Sefer Maliyetlerine Yüklenmesinde Yapılacak Diğer Muhasebe İşlemleri

4.4.1. Çalışılmayan Dönem Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Belirli bir geminin, belirli bir süre içerisinde gerçekleşen, sefer gün ya da saat sayısı ile büyük tamirde kalma süresi toplamı, öngörülen sefer gün sayısından daha uzun ise, noksan gün sayısı toplam için hesaplanacak, dolaylı ulaşım giderleri ile genel yönetim giderleri payı toplamı gemilerin boş çalışma maliyetini verir.⁴⁸² Faaliyetlerin

⁴⁸⁰ Esmer ve diğerleri, **a.g.m.**, s.209.

⁴⁸¹ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.131.

⁴⁸² Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.111.

durdurulması durumunda ortaya çıkacak çalışılmayan kısım gider ve zarar tutarları, 680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabında izlenir.⁴⁸³

M/V X Gemisine 2010 yılı amortisman bilgileri aşağıdaki gibidir. Gemi 2010 yılı içinde elverişsiz hava koşulları nedeni ile toplam 12 gün limanda demirde kalmıştır.

Senelik Amortisman	Günlük Amortisman	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
484.112,51	1.326,44	12	15.917,28
382,99	1,05	12	12,6
484.495,5	1.327,49		15.929,88

680. ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		15.929,88	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			15.929,88
-M/V X Gemisi Demirbaşları	12,6		
-M/V X Gemisi	15.917,28		

İhracat işlemlerine ilişkin olarak, gümrük idaresine ihracat beyannamesi ile birlikte ibraz edilecek çok sayıda belge bulunur, bunlar arasında, ihracat faturası, konşimento, sigorta belgesi, navlun faturası, çeki listesi, standart kontrol belgesi, analiz raporu, ekspertiz raporu, bitki sağlık sertifikası, kontrol belgesi ön plana çıkar. İhracatın gerçekleştirildiği ülkelere ve bu ülkelerin mevzuatına, ihraç konusu ürünün özelliklerine ve teslim şekline göre kullanılan uluslararası belgelerdeki eksik ve hatalar, ihracatçının ekstra ödemeler yapmasına ya da gecikmelere yol açabilir.⁴⁸⁴ Önlenilecek nedenler sebebi ile ötürü atıl kapasiteye düşen sabit giderlerin üretim maliyetine dahil edilmeyip, Türkiye Muhasebe Standartları göz önünde bulundurularak, hesap planında satışların maliyeti bölümünde açılacak 624. DAĞITILMAYAN ÜRETİM GİDERLERİ hesabında izlenmesi gerekmektedir.⁴⁸⁵

⁴⁸³ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.622.

⁴⁸⁴ Cevdet Bozkurt, “İhracat İşlemlerinin Değişen Gümrük ve Kambiyo Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı.99, (Mayıs-Haziran 2010), s.194.

⁴⁸⁵ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.622.

Yukarıdaki örnekte verilen amortisman bilgileri sabitken, M/V X Gemisinin 2010 yılı içinde toplam 12 günlük limanda demirde kalma süresi, gemi kalkış evraklarındaki hatalardan kaynaklanmıştır.

624. DAĞITILMAYAN HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR -M/V X Gemisi Demirbaşları 12,6 -M/V X Gemisi 15.917,28	15.929,88	15.929,88
---	-----------	-----------

4.4.2. Bitmemiş Sefer Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bitmemiş sefer maliyeti, hesap dönemi içerisinde başlamış olmak ile beraber aynı dönem içerisinde bitirilemeyen seferin maliyetidir.⁴⁸⁶ Hesap döneminin sonunda sefer devam etmekte ise, birikmiş gider ve gelir toplamları sonraki yıla aktarılır. Hiçbir kar ya da zarar payı hesaplara intikal ettirilmez.⁴⁸⁷ Hizmet Stokları için, 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ hesabı kullanılmaktadır. Bu hesap, hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde kullanılmaktadır. Hizmetin gerçekleştirilmesi için yapılan harcamalar, stok maliyeti olarak muhasebeleştirilebilir. Hesap, üretim-yarı mamüller hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirir.⁴⁸⁸

M/V X Gemisinin 2010/06 seferi aynı yıl içinde başlamış ve 2011 yılının başında bitmiştir. 2010 yılında seferde kalınan süre 72 gündür. Geminin 2010 yılı için ayrılan amortismanı 484.112,51 TL tutarındadır.

Senelik Amortisman	Günlük Amortisman	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
484.112,51	1.326,44	72	95.479,17

⁴⁸⁶ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.111.

⁴⁸⁷ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.44.

⁴⁸⁸ Akdoğan ve Sevilengül, *a.g.e.*, s.182.

31.12.2010

154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ -M/V X Gemisi Bitmemiş Sefer Amortisman Maliyeti 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA	95.479,17	95.479,17
---	-----------	-----------

2011 yılında hizmet tamamlanmıştır.

155. TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ -M/V X Gemisi Önceki Dönem Bitmemiş Sefer Maliyeti 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ -M/V X Gemisi Bitmemiş Sefer Maliyeti	95.479,17	95.479,17
---	-----------	-----------

Hizmet tamamlandığında gelir tahakkuk etmiş ise;

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	123.526,00	123.526,00
--	------------	------------

Yeni yılın ilk çalışma gününde yevmiye defterine işlenecek olan yevmiye maddesi bir önceki yılın kapanış bilançosundan alınacaktır. Stok devir girişleri için, tek başına yevmiye maddesi yazılmaz. Devir için yevmiye defterine yazılmış birinci yevmiye maddesi içinde stokların bir önceki yıldan devir girişleri de mevcuttur.⁴⁸⁹

01.01.2011

100. KASA	XX	
102. BANKALAR	XX	
157. DİĞER STOKLAR	XX	
254. TAŞITLAR	XX	
320. SATICILAR		XX
500. SERMAYE		XX
590. DÖNEM NET KARI		XX

⁴⁸⁹ Ayten Ersoy, a.g.e., s.101.

4.5. Navlun İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

4.5.1. Navlun Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir gemi işletmesinde en önemli geliri aldığı navlunlar, en önemli gideri ise doğal olarak gemi işletim maliyetleridir. Gemilerin toplam giderleri, piyasa şartlarının dikte ettiği navlun seviyesi ile farklılık göstermekte, yapılan seferin maliyeti ne olursa olsun karşılığında elde edilecek navlun, rekabet ve pazarlık şartlarının belirlediği tutardır.⁴⁹⁰

M/V X Gemisinin 02 Ocak 2010 tarihinde çıktığı 2010/01 seferinden 100.000 USD navlun geliri elde edecektir. (1 \$ Kuru=1,5000 TL)

02.01.2010	
120. ALICILAR	150.000
601. YURTDIŞI SATIŞLAR	150.000

Dönem içinde ihracat bedelinin transferinin gecikmesi nedeni ile ortaya çıkan lehteki kur farkları 601.YURTDIŞI SATIŞLAR hesabında izlenir. Önceki yıl satışlarına ilişkin tutarların tahsilinde ortaya çıkan kur farkları ise kambiyo karları hesabına alınır.⁴⁹¹

31.12.2010 tarihinde navlun gelirleri ile ilgili yapılan kur değerlemesinde, 10.000 TL kambiyo karı ortaya çıkmıştır.

31.12.2010	
601. YURTDIŞI SATIŞLAR	10.000
120. ALICILAR	10.000

⁴⁹⁰ Esmer ve diğerleri, a.g.e., s.210.

⁴⁹¹ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.575.

4.5.2. Navlun İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yüke navlun birim fiyatından daha düşük bir oranda navlun tahakkuk ettirilir ise eksik tahakkuk ettirilen navlun, navlun indirimi olarak tanımlanır. Bazı navlun sözleşmelerinde, konşimentonun imzalanmasında, yani yükün gemiye yüklendiği anda, navlun geliri üzerinden adres komisyonu adı verilen belirli oranda bir komisyonun gemiyi kiralayana tanınması sözkonusu olmaktadır. Gemiye kiralayan, özel hizmet görmemekte ve hiçbir fedakarlığa katlanmamaktadır. Adres komisyonu adı altında gerçekte bir navlun indirimi yapılmaktadır.⁴⁹²

İşletme M/V X Gemisinin 2010/01 seferinden elde ettiği 100.000 USD tutarındaki navlun geliri üzerinden %5 oranında adres komisyonu kesintisi yapılmıştır. (1 \$ Kuru=1,5000 TL)

02.01.2010			
612. DİĞER İNDİRİMLER		7.500,00	
-M/V X Gemisi Adres Komisyonu			
120. ALICILAR			7.500,00

Satış ile ilgili faturanın düzenlenip, satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları 611. SATIŞ İSKONTOLARI hesabında yer alır. Satılan mal veya hizmet bedelinden yapılan indirim ise, hasılatla ilişkilendirilmeden, alıcı adına yapılacak giderleri karşılamak üzere, alıcıdan yapılan tahsilat daha önce satış geliri olarak yazıldığı için 612. DİĞER İNDİRİMLER hesabı kullanılır.⁴⁹³

Yük ilgililerin, yükleme ya da boşaltma sırasında zaman kazanmak amacı ile olağandışı bir takım giderler yapmaları sözkonusu olduğunda dispeç parası şeklinde bir bedel/tazminat almaları sözkonusu olabilir.⁴⁹⁴ Bazen dispeç parası gerçekte navlun fiyatında gizli bir indirim demektir. Sözleşmede, yükleme ya da boşaltma süresi

⁴⁹² Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.73.

⁴⁹³ Akdoğan ve Sevilengül, *a.g.e.*, s.581-583.

⁴⁹⁴ Altuğ, *Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)*, s.76.

gerçekleştirilmesi mümkün olan süreden daha uzun bir süre gösterilir. Dispeçi yük ilgilisi öder.⁴⁹⁵

M/V X Gemisi 15.03.2010 tarihinde seferini tamamlayarak limana geri dönmüştür. Gemi donatanı ve yük ilgilisi arasındaki sözleşmeye göre 18.03.2010 tarihine kadar tamamlanması gereken tahliye işlemi 17.03.2010 tarihinde tamamlanmıştır. Taraflar arasında dispeç ücreti 1.000 USD olarak belirlenmiştir. (1\$ Kuru= 1,5000 TL)

18.03.2010			
689. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		1.500,00	
120. ALICILAR			1.500,00

4.6. Gemi Alımında Yabancı Kaynak Kullanımı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

4.6.1. Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Finansal Kiralama konusu taşıt rayiç bedeli ile ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilerek aktife alınır ve aynı miktar pasifte anapara borcu olarak gösterilir.⁴⁹⁶

Q Finansal Kiralama A.Ş. ile yapılan 4 senelik finansal kiralama sözleşmesine ait geri ödeme bilgileri aşağıdaki gibidir;

Ödeme No	Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz ve Ücretler	Anapara + Faiz	KDV (%18)	Toplam Tutar
1. Ödeme	12.02.2010	20.000,00	0,00	20.000,00	3.600,00	23.600,00
2. Ödeme	17.03.2010	4.980,30	2.937,50	7.917,80	1.425,20	9.343,00
3. Ödeme	12.04.2010	5.986,07	2.070,04	8.056,11	1.450,10	9.506,21
4. Ödeme	12.05.2010	5.608,26	2.447,85	8.056,11	1.450,10	9.506,21
5. Ödeme	11.06.2010	5.643,39	2.412,72	8.056,11	1.450,10	9.506,21
6. Ödeme	12.07.2010	5.678,74	2.377,37	8.056,11	1.450,10	9.506,21
7. Ödeme	12.08.2010	5.714,32	2.341,79	8.056,11	1.450,10	9.506,21
8. Ödeme	08.09.2010	5.750,11	2.306,00	8.056,11	1.450,10	9.506,21
9.Ödeme	12.10.2010	5.786,13	2.269,98	8.056,11	1.450,10	9.506,21
10. Ödeme	12.11.2010	5.822,38	2.233,73	8.056,11	1.450,10	9.506,21

⁴⁹⁵ Altuğ, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, s.77.

⁴⁹⁶ Mehmet Koç, **Finansal Kiralama (Leasing)**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s.221-220.

Ödeme No	Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz ve Ücretler	Anapara + Faiz	KDV (%18)	Toplam Tutar
11. Ödeme	10.12.2010	5.858,85	2.197,26	8.056,11	1.450,10	9.506,21
2010 Genel Toplam		76.828,55	23.594,24	100.422,79	18.076,10	118.498,89
2011 Genel Toplam		55.438,01	17.066,98	72.504,99	13.050,90	85.555,89
2011-2014 Toplamı		271.935,43	34.461,75	306.132,18	55.103,80	361.235,98
GENEL TOPLAM			404.201,99	58.055,99	406.554,97	73.179,90

Açıklama	Hesap Kodu	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Bakiye
İktisadi Kıymet	265	404.201,99	1,50000	606.302,99	B
Faiz	302	17.066,98	1,50000	25.600,47	B
Faiz	402	34.461,75	1,50000	51.692,63	B
Anapara + Faiz	301	96.673,32	1,50000	145.009,98	A
Anapara + Faiz	401	306.132,18	1,50000	459.198,27	A

Geri Ödeme Planına Göre Borcun kayda alınması;

265. FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI	606.302,99	
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	25.600,47	
402. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	51.692,63	
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		145.009,98
401. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		459.198,27

17.03.2010 tarihli faturanın tahakkuku;

17.03.2010		
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR	11.876,70	
191. İNDİRİLECEK KDV	2.137,80	
320. SATICILAR		14.014,50

Faturanın Ödenmesi;

17.03.2010		
102.BANKALAR	14.014,50	
320. SATICILAR		14.014,50

Faiz Giderinin Kaydı;

17.03.2010			
780. FİNANSMAN GİDERLERİ 302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	3.596,25		3.596,25

163 seri no.' lu VUK Genel Tebliğine göre finansman giderlerinin taşıtın aktife giriş yılı itibari ile maliyete dahil edilmesi zorunludur;

17.03.2010			
780. FİNANSMAN GİDERLERİ 254. TAŞITLAR	3.596,25		3.596,25

Vadesi 1 yılın altına düşen borçların ilgili hesaba aktarılması;

/			
401. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR 301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR	108.757,49		108.757,49

Vadesi 1 yılın altına düşen ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetinin ilgili hesaplara aktarılması;

/			
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ 402. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	25.600,47		25.600,47

Finansal kiralama süresinin dolmasından sonra yapılacak demirbaş virmanı kaydı;

Kiralama Bedeli	Senelik Amortisman	Sözleşme Süresi (Yıl)	Toplam Amortisman
606.302,99	109.243,79	4	436.975,18

254. TAŞITLAR	606.302,99	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	436.975,18	
265. FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI		606.302,99
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		436.975,18

4.6.2. Banka Kredisi İle Gemi Alımında Faiz Giderlerinin ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Alınan kredilerin bir kısmının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satın alınmasında kullanılması mümkündür. Bu durumda satın alma bedeli içerisinde, kullanılan krediye isabet eden faiz ödemesini de dikkate almak gerekir. Çünkü ödenen faiz, satın alma amacı ile kullanılan kredi için ödenmiştir. Faiz ödemesi, satın alma bedeli içerisinde yer almaktadır. İşletme kredisi kullanılarak, vade farkı adı altında satana ödeyeceği tutarını, faiz ödemesi adı altında bankaya ödemektedir. Ödenen faiz tamamen satın alma bedeline yansımakta, onun içinde kalmaktadır.⁴⁹⁷ Faiz harcamalarının ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir;

Tablo 7: Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Varlıklar	Faiz Harcamaları			Kur Farkları		
	Aktifine alındıkları tarihe kadar	Aktifine alındıkları tarihten sonra		Aktife alındıkları tarihe kadar	Aktifine alındıkları tarihten sonra	
SPK	Maliyet	Gider		Maliyet	Maliyet veya Gider	
VUK	Kuruluş Dönemi		İşletme Dönemi	Kuruluş Dönemi		İşletme Dönemi
	Aktife Alındığı Tarihe Kadar	Aktife Alındığı Tarihten Dönem Sonuna Kadar	Aktife Alındığı Dönemden Sonraki Dönemlerde	Aktife Alındığı Tarihe Kadar	Aktife Alındığı Tarihten Dönem Sonuna Kadar	Aktife Alındığı Dönemden Sonraki Dönemlerde
	Maliyet	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider	Maliyet	Maliyet	Maliyet veya Gider

Kaynak: Nazlı Kepçe, "Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.57, (Aralık 2001), s.218-221.

⁴⁹⁷ Halit Başağaç, "Gider ya da Maliyet Unsuru Olarak Kredi Faizleri", *e-yaklaşım*, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930216.htm>, (12.01.2011).

2009 yılı içinde gemi alımı finansmanında kullanılan kredinin 50.000 TL olan 2010 yılı kredi faizinin gemi maliyetine yüklenmesi kararı alınmıştır.

/		
254. TAŞITLAR - M/V X Gemisi Kur Farkı	50.000	
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		50.000

Kredinin alındığı tarih ve bilanço günü arasında geçen günlere düşen faiz, işletme tarafından hesaplanarak 381. GİDER TAHAKKUKLARI hesabının, kredinin uzun vadeli faiz ödemesiz dönemli olması durumunda 481. GİDER TAHAKKUKLARI hesabının, alacağı karşılığında gider yazılır (yatırım kredilerinde yatırım dönemi faizleri yatırım maliyetine eklenir). Yabancı para olarak kullanılan ve kullanıldığı tarihteki kur üzerinden değerlendirilerek kayıtlara alınmış bulunan krediler bilanço günündeki kur üzerinden değerlendirilerek TL karşılıklarının tutarı bilanço günündeki değerine eşitlenir.⁴⁹⁸

D Denizcilik A.Ş. muhasebe departmanı, 2010/03 geçici vergi döneminde, M/V X Gemisi finansmanında kullanılan kredi değerlemeye tabi tutulmuş, oluşan 853.119,51 TL kambiyo zararının maliyete aktarılması kararı verilmiştir.

30.09.2010		
656.KAMBİYO ZARARLARI -TUGS'a Tabi Gemi Kur Farkı	853.119,51	
300.BANKA KREDİLERİ		853.119,51

30.09.2010		
254. TAŞITLAR - M/V X Gemisi Kur Farkı	853.119,51	
656.KAMBİYO ZARARLARI -TUGS'a Tabi Gemi Kur Farkı		853.119,51

⁴⁹⁸ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.402.

Aynı dönemde kur değerlemesi sonucu kambiyo karı çıkması durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

30.09.2010			
300.BANKA KREDİLERİ		853.119,51	
646.KAMBİYO KARLARI			853.119,51
-TUGS'a Tabi Gemi Kur Farkı			

30.09.2010			
646.KAMBİYO KARLARI		853.119,51	
-TUGS'a Tabi Gemi Kur Farkı			853.119,51
254. TAŞITLAR			
- M/V X Gemisi Kur Farkı			

4.7. Denizyolu Taşımacılığında Türk Vergi Sisteminden Doğan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

4.7.1. Özel Tüketim Vergisine Tabi Yakıt Alımının Muhasebeleştirilmesi

Özel Tüketim Vergisi 9 seri no.' lu Genel Tebliği 4/d bendinde, kiraya verilen, kira sözleşmesi süresi biten veya sözleşmesi iptal edilen deniz araçları ile donatanı tarafından satılan deniz araçlarının deposunda ÖTV' si sifıra indirilmiş deniz yakıtı bulunması halinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu' nun 4/2. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 9/1. maddesine uyarınca, bu yakıtla ilişkin ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarının, kiraya veren, kiracı veya deniz aracını satan donatan tarafından sorumlu sıfatı ile beyan edilmesi hükmolunmuştur. Özel Tüketim Vergisi, üretimden veya üretimin belli bir aşamasından alınmayıp, tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan bir vergi olup özelliği sınırlı sayıda olan bazı malları kapsamaktadır.⁴⁹⁹

07.08.2010 tarihli fatura ile 950 Lt. motorin alımı yapılmıştır. Fatura toplamı 1.986,41 TL' dir. ÖTV tutarı; 784,43 TL, KDV tutarı ise 183,35 TL' dir. Söz konusu

⁴⁹⁹ Ataman, a.g.e., s.99-103.

yakıtın ÖTV istisnasına tabi olmaması durumunda, şirket ÖTV' ye tabi malı üretim faaliyetinde kullanmadığı için, tutarı giderleştirmelidir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır (Bk. EK 12, s.199);

07.08.2007			
157. DİĞER STOKLAR		1.803,06	
-M/V X Gemisi Yakıt Stoğu			
191. İNDİRİLECEK KDV		183,35	
320.SATICILAR			1.986,41

18.01.2008/1526 tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01-MUK-2 no.' lu muktezaya uyarınca, gerekli lisans ve izin belgelerine sahip olan şirketin, ÖTV' siz deniz yakıtı satışı yaptığı, yurt içinden ya da yurt dışından temin edilen söz konusu yakıtın gerek şirkete ait gerekse anlaşma yapmış olunan firmalara ait araçlar ile birden fazla deniz aracına ikmalinin yapıldığı ve ikmal yapacak araçların dolmuş tesisinden çıkarken hangi müşteriye ne miktar teslimatın yapılacağını tam olarak bilinemediği; ayrıca ikmal için çıkan araçlarınızın bazen hava muhalefeti bazen de önceden tahmin edilemeyen sebepler yüzünden ikmal yapamadan geri döndüğü ve yakıtın tekrar depolara boşaltıldığı haller için 173 sıra no.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin c/1-a bölümünden alıntı yapılmıştır. Buna göre;

“Alıcıların kimler olacağı ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde; nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne "Muhtelif Müşteriler" ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılması mümkündür...”

Hava muhalefeti nedeni ile limana yanaşamayan M/V X Gemisi ÖTV tutarı dahil olarak satın aldığı 950 Lt. mazot, gemi içinde taşıdığı malın bozulması riski olan thermoking araçlara bedeli karşılığında aktarmıştır.

100. KASA	600. YURTIÇİ SATIŞLAR 391.HESAPLANAN KDV 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.986,41	1.018,63 183,63 784,43
622. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	157. DİĞER STOKLAR -M/V X Gemisi Yakıt Stoğu	1.018,63	1.018,63

4.7.2. Götürü Giderin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu işlerle ilgili tevsik edemedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider müessesesi getirilmiştir. Ayrıca aynı hüküm gereğince tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşamayacaktır. Konu ile ilgili 194 seri no.' lu GVK Genel Tebliğinde götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Söz konusu tebliğe göre; tüm giderlerin vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmeleri, işletmenin yurtdışı faaliyetine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin tekdüzen muhasebe sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda 690. DÖNEM KARI/ZARARI hesabına aktarılması gerektiği, belgesi temin edilmeyen giderlerin, götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kar ilave edilmesi gerekmektedir.

CF ya da CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliyeyi döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişilere yaptırmaması halinde, ihracatçı götürü gider uygulamasından nakliye ve sigorta bedeli hariç ihracat bedeli (FOB satış bedeli) üzerinden yararlanabileceğinden, taşıma işini döviz karşılığı yapan nakliyeciler sözkonusu döviz cinsinden taşımacılık hasılatını götürü gider uygulamasında dikkate alabilecektir.⁵⁰⁰ Hesaplama örneği aşağıdaki gibidir;

Götürü Olarak Hesaplanabilecek Gider Üst Sınırı = İhracattan Doğan Hasılat * 0,005

İndirilecek Giderler Toplamı = Belgesi Temin Edilen Giderler + Götürü Olarak Hesaplanan Gider

Taşımacılık faaliyetlerinde, taşımanın birden fazla yol ve araç ile yapılması halinde taşımanın aynı işletme tarafından üstlenilmiş olması gerekmektedir. Taşımanın farklı işletmeler tarafından üstlenilmesi halinde uygulamadan yararlanma hususu her işletme açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir.⁵⁰¹ Türkiyeden, Türkiye sınırları içindeki bir serbest bölgeye yapılan taşıma işleri uygulamadan faydalanamaz.⁵⁰²

D Denizcilik A.Ş., M/V X Gemisinin 2010 yılı yurtdışı seferlerinden, 20.000.000 TL karşılığı döviz tutarında hasılat sağlamıştır. Dönem içinde 74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesap grubu altında ilgili hesaplarda ve nazım hesaplar altında KKEG olarak izlenen belgesiz giderler toplamı 125.000 TL tutarındadır. 2010 yılında elde edilen navlun geliri üzerinden götürü gider hesaplanarak kardan düşülmesine karar verilmiştir.

Belgelendirilmemiş Giderler = 125.000 TL
Ticari Kazançtan İndirilebilecek Götürü Gider Tutarı = 20.000.000 x % 0,5
= 100.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler = 125.000 – 100.000
= 25.000 TL

⁵⁰⁰ Hamza Sivirikaya, 'İhracatta Götürü Gider Uygulaması', **Mali Çözüm**, Sayı.99, (Mayıs-Haziran 2010), s.235.

⁵⁰¹ Sivirikaya, **a.g.m.**, s.235.

⁵⁰² Zihni Kartal, 'Yurtdışı İşlerde Götürü Gider', **Vergi Dünyası**, s.259, (Mart 2003), s.92.

31.12.2010			
950.ALACAKLI NAZIM HESAPLAR - Götürü Gider uygulanacak Belgesiz Gider		100.000	
	900.BORÇLU NAZIM HESAPLAR - Götürü Gider uygulanacak Belgesiz Gider		100.000

31.12.2010			
622.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		100.000	
	741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		100.000

4.7.3. Yurtdışı Şube Kazançlarının Muhasebeleştirilmesi

Şube sermayesi, niteliği gereği olarak bu şubeyi kurmuş olan firmanın sermayesinin, o şubeye tahsis edilmiş kısmıdır. Dolayısıyla bir firmanın şubelerine tahsis edebileceği sermaye, kendi sermayesi ile sınırlıdır. Yurt dışında veya Türkiye’deki serbest bölgelerde kurulan şubelere resmen tahsis edilmiş olan “sermaye” iştirak niteliğindedir.⁵⁰³

D Denizcilik A.Ş., Çin Halk Cumhuriyeti’nde şube açmaya karar vermiştir. Açılacak şubeye 50.000 USD sermaye tahsis edilmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir; (1 \$ Kuru=1,5000 TL)

31.12.2010			
242. İŞTİRAKLER - Yurtdışı Şube Hesabı		75.000	
	102. BANKALAR		75.000

Şubeler, merkez ve diğer şubeler ile olan hesap işlemlerini merkez kanalı ile gerçekleştirir.⁵⁰⁴

⁵⁰³ Maç, a.g.m., s.77.

⁵⁰⁴ Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.485.

D Denizcilik A.Ş.'nin biri yurtiçinde diğeri yurtdışında olmak üzere iki şubesi bulunmaktadır. Yurtiçi şube 15.04.2010 tarihinde faaliyetini yürütmek için, KDV hariç 1.000 TL tutarında harcama yapmış, gider aynı tarihli faturalandırılarak, şirket merkezine gönderilmiştir. Faturanın ödemesi, 22.04.2010 tarihinde banka kanalı ile yapılmıştır.

15.04.2010			
393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		1.000	
-Yurtiçi Şube Hesabı			
191. İNDİRİLECEK KDV		180	
320. SATICILAR			1.180

22.04.2010			
320.SATICILAR		1.180	
102.BANKALAR			1.180

İlgili ülke mevzuatına göre resmen sermaye olarak kabul ve/veya tescil edilmiş olan meblağ dışında, merkezin şubeye veya şubenin merkeze kullandığı paralar ile, şube ile merkez arasında cereyan eden mal veya hizmet hareketlerinden kaynaklanan cari hesap hareketleri, üçüncü kişilerle olan cari hesap ilişkileri gibi düşünülmelidir.⁵⁰⁵

Merkez yurtdışı şubenin yaptığı harcamalar ile ilgili olarak talep ettiği 1.000 TL karşılığı döviz bankası kanalı ile ilgisine göndermiştir.

/			
393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		1.000	
- Yurtdışı Şube Hesabı			
102. BANKALAR			1.000

⁵⁰⁵ Maç, a.g.m., s.78.

Maliye Bakanlığı, 1 seri no.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9. bölümünde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucunun, Türkiye’de aynı tarih itibariyle genel sonuç hesaplarına aktarılmasını öngörmektedir.⁵⁰⁶ Şubede yıl boyunca oluşan kazanç veya zarar yıl kapanıp hesaplar çıkarıldıktan sonra merkeze dekont edilir. Şubenin bildirdiği kazanç veya zarar, dönem sonu itibarıyla gelir tablosu hesaplarına ve şube carî hesabına kaydedilmek sureti ile muhasebeleştirilir.⁵⁰⁷

D Denizcilik A.Ş.’ nin Çin Halk Cumhuriyeti’nde bulunan şubesi dönem sonunda 10.000 USD kar elde etmiştir. Tutar 04.04.2011 tarihinde merkez hesaplarına havale edilmiştir. (1 \$ Kuru=1,5000 TL)

31.12.2010			
393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI		15.000	
- Yurtdışı Şube Hesabı			
	649.DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		15.000
	- Yurtdışı Şube Karları		
	/		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI		15.000	
	649.DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		15.000
	- Yurtdışı Şube Karları		

4.7.4. Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlere İlişkin Tevkifatın Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

4.7.4.1. KDV Tevkifatının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

91 seri no.'lu GVK Genel Tebliği; Türkiye’de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri gümrüklemeye tabi olmayan ithal her türlü hizmete ait KDV hizmetten yararlanan kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatı ile ödenecek olduğunu belirtir. Yurtdışından alınan bir hizmette KDV sorumluluğunun doğmaması için;

⁵⁰⁶ Uçak, **a.g.m.**, s.158. (I)

⁵⁰⁷ Maç, **a.g.m.**, s.79.

- Hizmet, KDV'nin konusuna girmeyen bir hizmet olmalıdır,
- Hizmet, Türkiye'ye ithal edilmemiş (Türkiye'de icra edilmemiş ve Türkiye'de faydalanılmamış) olmalıdır,
- İthal edilen hizmet, KDV istisnasına konu bir hizmet olmalıdır.

Yurtdışından alınan ve bu üç şartın sağlanamadığı tüm hizmetler, KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması, vergi anlaşmalarının KDV'ni kapsamaması sebebi ile, KDV sorumluluğunu etkilememektedir.⁵⁰⁸

Operasyon departmanı, yurtdışından ofis için harita malzeme sipariş etmiş ve siparişi yurtdışındaki satıcı işletme tarafından Türkiye'ye gönderilmiştir. Fatura tutarı 10.000 USD' dir. (1\$ Kuru= 1,5000 TL) (KDV oranı %18 kabul edilecektir.)

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Fatura Tutarı} &= 10.000 \times 1,5 \\ &= 15.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sorumlu Sıfatı ile Ödenen KDV} &= \text{Fatura Tutarı} \times \text{KDV Tutarı} \\ &= 15.000 \times 0,18 \\ &= 2.700 \text{ TL} \end{aligned}$$

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	15.000	
191. İNDİRİLECEK KDV	2.700	
320. SATICILAR		15.000
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		2.700
-Ödenecek KDV		

⁵⁰⁸ Yıldız Arslan, “Yurt Dışından Gelen Hizmet Faturalarında Kdv ve Stopaj Sorunu”, *e- yaklaşım*, Mayıs 2009, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090514479.htm> (21.01.2010).

4.7.4.2. Stopaj Tevkifatının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Verginin ödenme zamanında yükümlülere ağır bir yük oluşturmasını önlemek ve vergi alacağını garanti altına alma gibi ihtiyaçlar, verginin, vergiyi doğuran olayın kaynağından alınmasını öngören “kaynakta vergileme” yöntemini doğurmuştur.⁵⁰⁹ Yurt dışında yerleşik kişi ve kurumların, Türkiye’deki gerçek ve tüzel kişilere verdikleri hizmetler nedeni ile elde ettiği gelirler, vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması kaydı ile Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Hizmetin konusu ücret, serbest meslek, sair kazanç ve irat ise stopaja tabi tutularak vergilendirilmesi gerekmektedir. Hizmetin konusu ticari kazanç ise stopaja tabi tutulmadan giderleştirilir.⁵¹⁰

Daha önce Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde düzenlenmiş olan, tam mükellef kurum kazancı üzerinden yapılacak stopaj Kurumlar Vergisi Kanunu’nun içine alınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, tam mükellef kurumlara yönelik stopaj hükümlerini 15. maddesinde, dar mükellef kurumlara yönelik hükümleri ise 30. maddesinde düzenlemiştir.⁵¹¹

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları aşağıdaki gibidir;

- Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir gerçek kişi olmalıdır,
- Yapılan hizmet niteliği itibariyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılacak hizmetler arasında sayılmalıdır,
- Kendisine hizmet sunulan kişi veya kurum Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yer alan tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında sayılmalıdır.,

⁵⁰⁹ A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İstanbul: ISMMMO Yayınları, Yayın No:3, 1992, s.1.

⁵¹⁰ Yıldız Arslan, “Yurt Dışından Gelen Hizmet Faturalarında Kdv ve Stopaj Sorunu”, *e- yaklaşım*, Mayıs 2009, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090514479.htm> (21.01.2010).

⁵¹¹ Erdoğan Sağlam, “Tam ve Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi (Stopaj)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.165 (Eylül 2006), s. 124.

- İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır veya vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılacak stopajın şartları ise aşağıdaki gibidir;

- Hizmeti sunan yurt dışında mukim bir kurum olmalıdır,
- Yapılan hizmetin niteliği itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında tevkifata tabi olması gerekir,
- İlgili ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmamalıdır ya da vergi anlaşmasında stopajı engelleyici bir hüküm bulunmamalıdır,

D Denizcilik A.Ş. aktifinde kayıtlı olan gemi ile ilgili olarak yurtdışında yerleşik ancak Türkiye'de temsilciliği olan bir işletmeden teknik hizmet danışmanlığı adı altında 10.000 USD tutarında hizmet alımı yapmış ve hizmet bedelini Türkiye'den ilgili firmanın hesabına transfer etmiştir. (1\$ Kuru=1,5000 TL) (Stopaj oranı; %10)

$$\begin{aligned} \text{TL Karşılığı Fatura Tutarı} &= 10.000 \times 1,5 \\ &= 15.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Stopaj ile Brüte Götürülen Tutar} &= (\text{Fatura Tutarı}/(100-\text{Stopaj Oranı})) \times 100 \\ &= 15.000/(90 \times 100) \\ &= 16.666,67 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Stopaj Tutarı} &= \text{Stopaj ile Brüte Götürülen Tutar} \times \text{Stopaj Oranı} \\ &= 16.666,67 \times 0,1 \\ &= 1.666,67 \text{ TL} \end{aligned}$$

	/			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 320. SATICILAR 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		16.666,67		15.000 1.666,67

5. DENİZYOLU TAŞIMACILIĞINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1. Örnek İşletmenin Organizasyon Yapısı Hakkında Genel Bilgi

X Denizcilik ve Tic. A.Ş., 01.01.2008 tarihinde kurulmuş olup İstanbul Ticaret Sicili Memurluğunda kayıtlıdır. İstanbul ve Marmara, Ege, Akdeniz, Karadeniz Bölgeleri Deniz Ticaret Odası üyesidir. Şirket, sahip olduğu ve kiralayacağı her türlü deniz nakil vasıtaları ile büyük ve küçük tonajda ticaret ve tanker filoları kurmak ve gemi işleterek deniz nakliyatı yapmak, gemi ticareti ile iştigal etmek, gemi alıp satmak, kendi gemilerini kiraya vermek ve bu gaye için lüzumu halinde inşa yerleri açmak, tersaneler kurmak ve işletmek işleri ile iştigal etmektedir.

Şirketin biri yurtiçinde diğeri yurtdışında olmak üzere iki şubesi bulunmaktadır. Yurtiçi şubesinde muhasebe ve yönetimden sorumlu birer eleman çalışmaktadır. Yurtdışı şubesinde geminin ticari işlemlerini yürütmek üzere iki elemanı bulunmaktadır. Merkez ofiste gemi personeli departmanında iki kişi, muhasebe-finans departmanında üç kişi, satınalma departmanında iki kişi ve teknik departmanda dört kişi ve iki yönetici olmak üzere onüç kişi çalışmaktadır.

Şirket, kasa raporları merkez ve şubelerde günlük olarak hazırlanmakta ancak gemilerden kasa envanter bilgileri aylık ya da seferlik olarak merkeze bildirilmektedir. Yakıt alımlarını tek bir şirket gerçekleştirilmektedir. Beher gemi için Tekne makine (H&M) sigortası ile koruma ve tazminat (P&I) sigortasının yaptırılması zorunludur. Sigorta poliçeleri bir yıllık yapılmakta ve bedelleri dört taksit halinde ödenmektedir.

M/V A gemisi zaman çarteri olarak işletilmekte, M/V B gemisi ise sefer bazlı çalıştırılmaktadır. M/V A gemisinin söz sabit giderleri dışında, havuzlama giderleri, teknik bakımları ve yönetim giderleri gemi sahibi tarafından karşılanmaktadır. Ancak zaman çarteri sözleşmesi gereği donatan liman masrafları (Ticari), kanal geçişleri ve yakıt masrafını üstlenmez. Bu gider kalemleri kiracı tarafından karşılanır. M/V B gemisi seferde çalıştığı için tüm teknik giderlerinin yanı sıra liman masrafları, kanal geçişleri ve yakıt masrafları da donatan tarafından karşılanmaktadır. Gemi ihtiyaçlarının

karşılanması şirket prosedürlerine uygun olarak satınalma departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir. Teknik ekip ve gemi kaptanı tarafından uygun görülerek talep edilen malzemeler yönetim birimlerince onaylandıktan sonra satınalma departmanı tarafından karşılanmaktadır.

Şirket aktifinde kayıtlı M/V A ve M/V B gemilerine ait bilgiler aşağıdaki gibidir;

	M/V A Gemisi	M/V B Gemisi
DWT	: 7.435	4.820
NRT/GRT	: 2.846/4.281	1523/3126
HIZ/SAAT	: 12 KNTS	11 KNTS
YAPIM YILI	: 2007-ÇİN YAPISI	2007-ÇİN YAPISI
YAKIT SARF.(IFO)	: 9MTS	8MTS
YAKIT SARF.(MGO)	: 2 MTS	1,5 MTS
AMBAR	: TEK AMBAR	TEK AMBAR

Mürettebat listeleri ve maaşları aşağıdaki gibidir;

	M/VA Gemisi	M/V B Gemisi
Kaptan	\$6.500,00	\$6.000,00
2. Kaptan	\$4.200,00	\$4.000,00
3. Kaptan	\$2.750,00	\$2.750,00
4. Kaptan	\$2.500,00	\$2.500,00
Güverte Lostromosu	\$1.200,00	\$1.200,00
Gemici	\$1.000,00	\$1.000,00
Çarkçıbaşı	\$6.000,00	\$5.750,00
2. Mühendisi	\$4.000,00	\$4.000,00
3. Mühendis	\$2.750,00	\$2.750,00
Makine Lostromosu	\$1.200,00	\$1.200,00
Yağcı	\$1.000,00	\$1.000,00
Yağcı	\$1.000,00	\$1.000,00
Aşçı	\$1.400,00	\$1.300,00
Silici	\$900,00	
Toplam	\$36.400,00	\$34.450,00

Şirket, kasa raporları merkez ve şubelerde günlük olarak hazırlanmakta ancak gemilerden kasa envanter bilgileri aylık ya da seferlik olarak merkeze bildirilmektedir. Yakıt alımlarını tek bir şirket gerçekleştirilmektedir. Beher gemi için Tekne makine (H&M) sigortası ile koruma ve tazminat (P&I) sigortasının yaptırılması zorunludur. Sigorta poliçeleri bir yıllık yapılmakta ve bedelleri dört taksit halinde ödenmektedir.

5.2. Örnek İşletmenin Kuruluşu ve Gemilerin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkında Açıklamalar

Yapılan tüm işlemlerde KDV oranı %18, 1\$ kuru= 1,5000 TL, 1€ kuru= 2,000 TL kabul edilecektir.

5.2.1. X Denizcilik A.Ş.' nin Kuruluş Aşamasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar

1. Şirket 02.01.2008 tarihinde 10.000.000 TL sermaye ile kurulmuştur.

Aşağıdaki işlemler şirket kuruluşunun akabinde 03.01.2008 tarihinde gerçekleşmiştir.

2. Şirket yurtiçinde ve yurtdışında banka işlemlerini gerçekleştirme üzere Y bankasında USD, EUR ve TL vadesiz hesapları açtırmıştır. Hesaplara sırası ile 150.000 TL, 100.000 USD ve 50.000 EUR yatırılmıştır.
3. 5 senelik kira sözleşmesi imzalanarak, aylık 3.000 TL karşılığında merkez ofisi kiralanmış, 1 senelik kira bedeli ve 5.000 TL depozito peşin olarak ödenmiştir. Ayrıca ofisin kiralandığı iş hanının aylık aidatı 250 TL' dir.
4. Şirket merkez bünyesinde oluşturulacak departmanlarda kullanılmak üzere KDV hariç toplam 18.000 TL tutarında bilgisayar satın alınmıştır. Alınan bilgisayarlarda kullanılan programların toplam bedeli KDV hariç 10.000 TL' dir. Merkez ofiste kullanılmak üzere KDV hariç 25.000 TL tutarında ofis mobilyası alınmış ve 15.000 TL tutarında tadilat-dekorasyon işlemi gerçekleştirilmiştir.
5. Şirket, Çin Halk Cumhuriyetinde kurulacak şube için sermaye olarak 10.000 USD tutarında, sermaye aktarımının banka havalesi yolu ile gerçekleştirmiştir.
6. Yurtiçi şube kuruluş masrafları için toplam 1.500 TL tutarındaki alımların bedelini merkezden talep etmiş, söz konusu tutar banka havalesi ile

karşılanmıştır. Şirketin anlaşmalı olduğu boya firması, şube için verdiği 500 TL tutarındaki servisi merkeze faturalandırılarak göndermiş, fatura ödemesi merkez ofisten şube adına yapılmıştır.

7. Şirket 05.01.2008 tarihinde KDV hariç 30.000 TL bedel ödenerek binek araç satın alınmıştır.

5.2.2. M/V B Gemisinin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar

1. 15.01.2008 tarihinde 4.200.000 USD' si banka kredisi ile karşılanmak üzere 5.000.000 USD bedelindeki M/V B gemisi şirket aktifine alınmıştır. Gemi alım işlemi tamamlandıktan sonra tersaneye girmiştir.
2. 03.02.2008 tarihinde M/V B gemisi tersaneden çıkmıştır. Donatım gideri olarak şirkete aynı tarihli 109.810,09 TL tutarında fatura kesilmiştir.
3. M/V B gemisi, 10.02.2008 tarihinde limandan limana toplam 500.000 USD navlun ile 55 günlük sefer anlaşması yapılmıştır. Sefer ile ilgili gider bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yükleme Limanı Masrafı:	:	12.000 USD
Tahliye Limanı Masrafı:	:	7.000 USD
Süveyş Kanal Geçiş:	:	75.000 USD
Kidnap & Ransom (Korsan) Sigortası:	:	22.000 USD
Toplam	:	116.000 USD

Yakıt Faturası Ayrıntısı;

	MTS	USD	
IFO	340	420	142.800,00
MGO	90	750	67.500,00
	Fatura Toplamı		210.300,00

4. 2008/01. vergi döneminde kur değerlemesi yapılmış, M/V B Gemisinin değerlendirme ile ilgili 672.300,00 TL tutarında kambiyo karı hesaplanmıştır.

5. Gemi limana döndükten sonra gemi yakıt jurnalinden sefer boyunca sarf edilen yakıt bilgileri tespit edilerek, stok kayıtları güncellenmiştir;

	Gün	Sarf.	Y. Fiyatı	
IFO	40	8	420	134.400,00
MGO	55	1,5	750	61.875,00
			Toplam	196.275,00

6. 14.04.2008 tarihinde 114.836,31 TL tutarındaki kredi faizi ödemesi gemi maliyetine yüklenmiştir.

7. 10.04.2008 tarihinde, geminin 02 no.' lu seferinin 2. gününde kaza geçirmiştir. 15.05.2008 tarihinde 425.740,00 TL tutarındaki tamir masrafı gemi maliyetine yüklenmiştir.

8. Kaza ile ilgili yapılan sigorta incelemesi sonrası, 02.06.2008 tarihinde hasarın 286.594,44 TL tutarındaki kısmı sigorta tarafından banka havalesi ile karşılanmış, tutar gemi maliyetinden düşülmüştür. Sigorta tarafından ödenen miktar tersane hesabına geçilmiştir.

9. 2008/02. vergi döneminde yapılan değerlendirme sonrası, M/V B gemisinin değerlendirme ile ilgili 220.985,62 TL tutarında kambiyo zararı hesaplanmıştır.

10. Gemi amortisman giderleri hesaplanarak sefer maliyetlerine ve çalışılmayan dönem maliyetine yüklenmiştir.

11. M/V B Gemisi, 10.07.2008 tarihinde 5.500.000 USD karşılığı satılmıştır. Satış karı özel fon olarak ayrılmıştır.

5.2.3. M/V A Gemisinin İşletilmesi Sırasında Yaşanan Olaylar Hakkındaki Açıklamalar

5.2.3.1. M/V A Gemisinin Aktife Alınması ve Sefer Giderleri Hakkındaki Açıklamalar

1. 15.01.2008 tarihinde 11.283.030 TL bedelindeki M/V A gemisi için finansal kiralama sözleşmesi imzalanmıştır. Finansal kiralama sözleşmesine ait bilgiler aşağıdaki gibidir;

Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz ve Ücretler	Anapara + Faiz	KDV (%18)	Toplam Tutar
12.02.2010	400.000,00	0,00	400.000,00	72.000,00	472.000,00
17.03.2010	99.606,00	58.750,00	158.356,00	28.504,00	186.860,00
12.04.2010	119.721,40	41.400,80	161.122,20	29.002,00	190.124,20
12.05.2010	112.165,20	48.957,00	161.122,20	29.002,00	190.124,20
11.06.2010	112.867,80	48.254,40	161.122,20	29.002,00	190.124,20
12.07.2010	113.574,80	47.547,40	161.122,20	29.002,00	190.124,20
12.08.2010	114.286,40	46.835,80	161.122,20	29.002,00	190.124,20
08.09.2010	115.002,20	46.120,00	161.122,20	29.002,00	190.124,20
12.10.2010	115.722,60	45.399,60	161.122,20	29.002,00	190.124,20
12.11.2010	116.447,60	44.674,60	161.122,20	29.002,00	190.124,20
10.12.2010	117.177,00	43.945,20	161.122,20	29.002,00	190.124,20
2010 Toplamı	1.536.571,00	471.884,80	2.008.455,80	361.522,00	2.369.977,80
2011 Toplamı	1.464.713,60	468.752,80	1.933.466,40	348.024,00	2.281.490,40
2012-2014 Toplamı	4.520.735,40	669.873,29	5.190.608,69	934.309,69	6.124.918,38
GENEL TOPLAM	7.522.020,00	1.610.510,89	9.132.530,89	1.643.855,69	10.776.386,58

Açıklama	Hesap Kodu	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Bakiye
İktisadi Kıymet	265	7.522.020,00	1,50000	11.283.030,00	B
Faiz	302	471.884,80	1,50000	707.827,20	B
Faiz	402	1.138.626,09	1,50000	1.707.939,13	B
Anapara + Faiz	301	2.008.455,80	1,50000	3.012.683,70	A
Anapara + Faiz	401	7.124.075,09	1,50000	10.686.112,63	A

Sefer ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

2. Şirket M/V A gemisi için, 62.000 USD tutarında koruma ve tazminat (P&I) sigorta poliçesi kayıtlarına almıştır.

3. Gemi için 28.050 USD tutarında yakıt, 1.000 USD nakliye masrafı olmak üzere toplam 29.050 USD fatura kesilmiştir. Fatura bilgileri aşağıdaki gibidir;

	MTS	USD	
IFO	40	420	16.800
MGO	15	750	11.250
	Toplam		28.050,00

4. Gemi yolcu salonuna KDV hariç 1.250 TL tutarında 1 adet televizyon ve KDV hariç 2.500 TL tutarında 4 adet bilgisayar alınmıştır. Gemi demirbaşları 25.01.2008 tarihli fatura ile aktive alınmıştır.

5. Gemiye toplam 15.000 TL tutarında KDV' den istisna kamara ve mutfak malzemesi alınmıştır.

6. 12.02.2008 tarihinde finansal kiralamanın ilk ödemesi yapılmıştır.

Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz ve Ücretler	Anapara + Faiz	KDV (%18)	Toplam Tutar
12.02.2008	400.000,00	0,00	400.000,00	72.000,00	472.000,00

7. C firmasının aracılık ettiği firma ile 15.02.2008 tarihinde günlük 6.500 USD kiralama sözleşmesi imzalanmıştır. Sözleşmesi gereğince %2,5 oranındaki brokerlık komisyonu, kiracının her 15 günlük ödemesine binaen banka havalesi yolu ile ödenecektir. İmzalanan anlaşma gereği mazot masrafları kiracı tarafından karşılanacaktır. Şirket yakıt depolarında stokta bulunan 17.900 USD tutarındaki yakıtı kiracısına faturalandırmıştır.

8. 15.02.2008 tarihinde kaptan kasası için 5.000 USD tutarında ödeme elden yapılmıştır.

9. 16.02.2008 tarihinde 7.000 USD tutarında KDV' den istisna kumanya satın alınmıştır.

10. 18.02.2008 tarihinde 15 günlük toplam 97.500 USD tutarında kira faturası kesilmiştir. Fatura bedeli sözleşme gereği aynı gün peşin olarak hesaplara alınmıştır.

11. Yükleme limanında meydana gelen teknik arıza nedeni ile geminin kalkışında 12 saatlik gecikme meydana gelmiştir. % 2,5 oranındaki brokerlık komisyonu, 12 saatlik gecikmeden kaynaklanan kira kaybı göz önüne alınarak aracı firmanın banka hesaplarına havale edilmiştir. Banka masrafı 30 TL tutarındadır.

12. 18.02.2008 tarihinde jeneratör arızasının tamiri için 3.500 USD yedek parça, 1.500 USD servis, 250 USD teknisyen ulaşımı için toplam 5.250 USD fatura kesilmiştir.

13. Mısır' daki limanda bir gemi personeli rahatsızlanmış ve personel Türkiye'ye getirilmiştir. Mısır'da bulunan acente vize işlemleri, otel ve uçak masrafı karşılığı şirkete 22.02.2008 tarihinde 1.800 USD tutarında fatura kesilmiştir.

14. Gemiden e-posta ile personel avans listeleri ve gemi personelinin sefer sırasında ekstra çalışmalarından doğan onaylanmış ekstra kazançları listelenmiştir. Ayrıntılar aşağıdaki gibidir.

		Ekstra	Avans
2. Kaptan	:		\$200,00
3.Kaptan	:		\$100,00
3. Çarkçı	:		\$150,00
Aşçı	:	\$100,00	
Silici	:	\$35	

15. Şirket personel maaş hesaplamaları yapılarak, ödemeler banka hesaplarına yatırılmıştır.

16. 02.03.2008 tarihinde teknik personel dümen arızası nedeni ile yurtdışında gemiye gitmiş, personele günlük 50 USD olmak üzere 5 günlük harcırah ödemesi nakit olarak yapılmıştır.

17. 02.03.2008 tarihinde 4.500 USD tutarındaki yıllık klas faturası gelmiştir.

5.2.3.2. *M/V A Gemisinin Sefer Sonrası Hakkındaki Açıklamalar*

1. 02.03.2008 tarihinde kaptan kasası evrakları ile teslim alınmıştır. Yapılan masraf dökümleri aşağıdaki gibidir;

Kumanya	: 250 USD
Bayrak ve harita	: 400 USD
Kamara malzemesi	: 100 USD

2. Kaptan Kasası ve avans kayıtları kontrol edilmiştir. 3. kaptan üzerinde avans olarak görünen 50 USD tutarındaki belgelendirilmiş masrafın sehven avans olarak kayıtlara alındığı saptanmıştır.

3. Kasa sayımı yapılmış bakiyede 20 USD tutarında açık saptanmıştır. Açığın sebebi ortaya çıkana dek geçici hesaplarda izlenmesine karar verilmiştir.

4. Kaptan söz konusu açığın yurtdışında elden yapılan ödemelerden kaynaklandığını beyan etmiştir

5. Gemi envanter listesinde yer alan büyük ekran televizyonun hava koşulları nedeniyle hasar görerek kullanılmayacak duruma gelmiş ve KDV hariç 1.300 TL' ye yenilenmiştir.

6. Aynı tarihte çöp atık alımı hizmeti 600 USD tutmuştur.

7. Finansal kiralama sözleşmesi 2. ödemesi yapılmıştır.

Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz ve Ücretler	Anapara + Faiz	KDV (%18)	Toplam Tutar
17.03.2008	99.606,00	58.750,00	158.356,00	28.504,00	186.860,00

8. Sigorta giderleri ve amortisman giderleri sefer maliyetlerine yüklenmiştir. Sefer toplam 14 gün sürmüştür.

5.2.4. Dönem Sonu İşlemleri Hakkındaki Açıklamalar

Dönem sonunda mizanda görünen bazı kalemler ve bakiyeler aşağıdaki gibidir;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Bakiye
601	YURTDISI SATISLAR	0,00	4.018.527,80	4.018.527,80
60101	M/V A	0,00	3.268.527,80	3.268.527,80
60102	M/V B	0,00	750.000,00	750.000,00
740	HIZMET URETİM MALİYETİ	3.111.287,91	2.299,56	3.108.988,35
74001	M/V A	1.853.686,71	1.461,95	1.852.224,76
74022	M/V B	250.170,45	837,61	249.431,84
74010	M/V B Donatım Gideri	1.523,61	0	1.523,61
74020	M/V B Tamir Gideri	5.907,14	0	5.97,14
770	GENEL YONETİM GIDERLERİ	114.474,31	0,57	114.473,74
90001	BELGESİZ HARCAMALAR	262.286,50	0,00	262.286,50

1. Genel yönetim giderleri sefer maliyetine yüklenmiştir.
2. Götürü gider hesaplaması yapılmıştır.
3. Yurtdışı şube 1.000 USD kar elde etmiştir.
4. M/V A Gemisi 30.12.2008 tarihinde yeni seferine başlamıştır. 208 yılında çalışılmayan dönem amortismanı hesaplaması yapılarak maliyetlere yüklenmiştir.

5.3. Örnek İşletmenin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

5.3.1. Örnek İşletmenin Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

1. 02.01.2008

500. SERMAYE	102. BANKALAR	10.000.000	10.000.000
--------------	---------------	------------	------------

2.	03.01.2008			
	102. BANKALAR		400.000	
	- TL Mevduat	150.000		
	- USD Mevduat	150.000		
	- EUR Mevduat	150.000		
	102. BANKALAR			400.000

3.	03.01.2008			
	126. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		5.000	
	180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		33.000	
	- Merkez Ofis Kira Bedeli			
	770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.250	
	- Merkez Ofis Kira Bedeli	3.000		
	-Aidat Bedeli	250		
	102. BANKALAR			41.250

1	03.01.2008			
	191. İNDİRİLECEK KDV		12.240	
	255. DEMİRBAŞLAR		43.000	
	- Bilgisayar	18.000		
	- Mobilyalar	25.000		
	260. HAKLAR		10.000	
	264. ÖZEL MALİYETLER		15.000	
	102. BANKALAR			80.240

5.	03.01.2008			
	242. İŞTİRAKLER		15.000	
	- Yurtdışı Şube Hesabı			
	102. BANKALAR			15.000

6.	03.01.2008			
	393. ŞUBE VE MERKEZ CARİ HESABI		2.000	
	- Yurtdışı Şube Hesabı 1.500			
	- Boya Faturası Karşılığı 500			
	102. BANKALAR			2.000

7.	05.01.2008			
	254. TAŞITLAR		35.400	
	- Binek Araçlar			
	102. BANKALAR			35.400

5.3.2. M/V B Gemisinin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

1.	15.01.2008			
	254. TAŞITLAR		7.500.000	
	- M/V A Gemisi			
	320. SATICILAR			7.500.000
	(5.000.000 USDx1.5)			
	/			
	320. SATICILAR		6.300.000	
	300. BANKA KREDİLERİ			6.300.000
	(4.200.000 USDx1.5)			

2.	03.02.2008			
	254. TAŞITLAR		109.810,09	
	- M/V A Gemisi Maliyet			
	320. SATICILAR			109.810,09

3.	10.02.2008			
	157. DİĞER STOKLAR		315.450	
	- IFO	214.200		
	- MGO	101.250		
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		174.000	
	- Kanal Geçiş	112.500		
	- Liman Acente	28.500		
	- Sigorta Diğer	33.000		
	320. SATICILAR			315.450
	(210.300x1,5)			
	320. SATICILAR			174.000
	(116.000x1,5)			

4.	31.03.2008			
	254. TAŞITLAR		672.300	
	- M/V A Gemisi Kur Farkı			
	646. KAMBİYO KARLARI			672.300

5.	07.04.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		294.412,50	
	- IFO	201.600		
	- MGO	92.812,50		
	157. DİĞER STOKLAR			294.412,50
	- IFO	201.600		
	- MGO	92.812,50		

6.	14.04.2008			
	254. TAŞITLAR		114.836,31	
	- M/V A Gemisi Maliyet			
	300. BANKA KREDİLERİ			114.836,31

7.	15.05.2008			
	254. TAŞITLAR		425.740	
	- M/V Gemisi Tamir Maliyet			
	320. SATICILAR			425.740

8.	02.06.2008			
	102. BANKALAR		286.594,44	
		254. TAŞITLAR		286.594,44
		- M/V Gemisi Tamir Maliyet		
		/		
	320. SATICILAR		220.985,62	
		102. BANKALAR		220.985,62

9.	30.06.2008			
	656. KAMBİYO ZARARLARI		220.985,62	
		254. TAŞITLAR		220.985,62
		- M/V B Gemisi Kur Farkı		

Aktife Giriş Tarihi	Demirbaş Adı	Aktif Değeri	%	Yıllık Amortisman	Dönem Amortismanı
15.01.2008	M/V B	7.500.000,00	5,55%	416.250,00	104.062,50
03.02.2008	M/V B Donatım Gideri	109.810,09	5,55%	6.094,46	1.523,61
31.03.2008	M/V B Kur Farkı-1	672.300,00	5,55%	37.312,65	9.328,16
14.04.2008	M/V B Maliyet-1	114.836,31	5,55%	6.373,42	1.593,35
15.05.2008	A Yapı Gemi End.San.Ve Tic. A.Ş.	425.740,00			
02.06.2008	Sigortadan Tahsil Edilen	-286.594,44			
	Toplam Kaza Maliyeti	139.145,56	5,55%	7.722,58	1.930,64
30.06.2008	M/V B Kur Farkı	-220.985,62	5,55%	-12.264,70	-3.066,18
	Toplam	8.315.106,34		461.488,40	115.372,10

Senelik Amortisman	Günlük Amortisman	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
461.488,40	1.264,35	57	72.068,05

10.	30.06.2008			
		680. ÇALIŞILMAYAN DÖNEM GİDERLERİ	158.676,15	
		- Amortisman Giderleri		
		740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	72.068,05	
		- Amortisman Giderleri		
		257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		230.744,20
		-M/V A Gemisi		

Senelik	Günlük	Toplam	
Amortisman	Amort. Değ.	Gün	Gider (TL)
461.488,40	1.264,35	10	12.643,5

11.	10.07.2008			
		102. BANKALAR	8.250.000	
		257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	243.387,70	
		-M/V A Gemisi Amortismanı		
		254. TAŞITLAR		7.500.000
		-M/V A Gemisi		
		549. ÖZEL FONLAR		993.387,70
		-Gemi Satış Karı		

5.3.3. M/V A Gemisinin İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

5.3.3.1. M/V A Gemisinin Aktife Alınması ve Sefer ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

1.	15.01.2008			
		265. FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI	11.283.030,00	
		302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	707.827,20	
		402. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇ MALİYETLERİ	1.707.939,13	
		301. FİNANSAL KİRALAMA		3.012.683,70
		İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		
		401. FİNANSAL KİRALAMA		10.686.112,63
		İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		

2.	15.01.2008			
	180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		93.000	
	-M/V A Gemisi Sigorta Giderleri			
	320. SATICILAR			93.000
	(62.000x1,5)			

3.	15.01.2008			
	157. DİĞER STOKLAR		42.075	
	- IFO 25.200			
	- MGO 16.875			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.500	
	320. SATICILAR			43.575
	(29.050x1,5)			

4.	25.01.2008			
	191. İNDİRİLECEK KDV		720	
	255. DEMİRBAŞLAR		4.000	
	- Bilgisayar 2.500			
	- Televizyon 1.250			
	320. SATICILAR			4.720

5.	25.01.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		15.000	
	- Kamara ve Mutfak Malzemesi			
	320. SATICILAR			15.000

6.	12.02.2008			
	191. İNDİRİLECEK KDV		72.000	
	301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		400.000	
	320. SATICILAR			472.000
	/			
	320. SATICILAR		472.000	
	102. BANKALAR			472.000

7.	15.02.208			
	120. ALICILAR (17.900x1,5)		26.850	
	602. DİĞER SATIŞLAR			26.850
	-M/V A Gemisi Yakıt			
	/			
	623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ		11.625	
	-M/V A Gemisi Yakıt Stokları			
	157. DİĞER STOKLAR			11.625
	-M/V A Gemisi Yakıt Stokları			
	/			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		15.225	
	-M/V A Gemisi Yakıt Giderleri			
	-M/V A Gemisi Yakıt Stokları			15.225

8.	15.02.2008			
	100. KASA		7.500	
	-Kaptan USD Kasa			
	100. KASA			7.500
	-Merkez USD Kasa			
	(5.000x1,5)			

9.	16.02.2008			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			10.500	
-Kumanya				
	320. SATICILAR			10.500
	(7.000x1,5)			

10.	18.02.2008			
120. ALICILAR			146.250	
	601. YURTDIŞI SATIŞLAR			146.250
	(97.500x1,5)			
	/			
102. BANKALAR			146.250	
	120. ALICILAR			146.250

11.	18.02.2008			
653. KOMİSYON GİDERLERİ			3.534,37	
-Brokerlık Komisyonları				
770. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			30	
	320. SATICILAR			3.534,37
	102. BANKALAR			30
	/			
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR			4.875	
-Navlun Zararları				
	120. ALICILAR			4.875

12.	18.02.2008			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			7.875	
- Jenatör	5.250			
- Hasar Onarım	2.250			
- Enspektör Masrafları	375			
	320. SATICILAR			7.875
	(7.000x1,5)			

13.	22.02.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Personel Liman Acente	320. SATICILAR (1.800x1,5)	2.700	2.700

14.	31.03.2008			
	195. PERSONEL AVANSLARI (450x1,5)	100.KASA -Kaptan USD Kasa	675	675

Personel Maaş Hesaplaması;

Görev	USD Maaş	Başlama Tarihi	Ayrılış Tarihi	Gün	Maaş	Ekstra Çalışma	Gemi Avans	Toplam Kazanç	USD Ödenecek	TL Ödenecek
Kaptan	\$6.500,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$6.500,00			\$6.500,00	\$6.500,00	9.750,00
2. Kaptan	\$4.200,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$4.200,00		\$200	\$4.200,00	\$4.000,00	6.000,00
3. Kaptan	\$2.750,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$2.750,00		\$100	\$2.750,00	\$2.650,00	3.975,00
4. Kaptan	\$2.500,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$2.500,00			\$2.500,00	\$2.500,00	3.750,00
Güverte Lostr.	\$1.200,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.200,00			\$1.200,00	\$1.200,00	1.800,00
Gemici	\$1.000,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.000,00			\$1.000,00	\$1.000,00	1.500,00
Çarkçıbaşı	\$6.000,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$6.000,00			\$6.000,00	\$6.000,00	9.000,00
2. Mühendisi	\$4.000,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$4.000,00			\$4.000,00	\$4.000,00	6.000,00
3. Mühendis	\$2.750,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$2.750,00		\$150	\$2.750,00	\$2.600,00	3.900,00
Makine Lostr.	\$1.200,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.200,00			\$1.200,00	\$1.200,00	1.800,00
Yağcı	\$1.000,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.000,00			\$1.000,00	\$1.000,00	1.500,00
Yağcı	\$1.000,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.000,00			\$1.000,00	\$1.000,00	1.500,00
Aşçı	\$1.400,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$1.400,00	\$100		\$1.500,00	\$1.500,00	2.250,00
Silici	\$900,00	01.03.2008	31.03.2008	30	\$900,00	\$35		\$935,00	\$935,00	1.400,00
										54.125,00

Personel Yasal Kesintiler Hesaplaması;

Brüt Ücret	62.543,22
SSK işçi payı	6.841,72
İşçi İşs.sig.	488,69
G.V.Matrahı	0,00
Gelir Vergisi	0,00
Damga Vergisi	412,79
Yasal Kesintiler	7.743,20
Net Kazanç	54.800,02
SSK işveren payı	10.262,58
İsv.İşs.Sigor.	977,39
Toplam Maliyet	73.783,19

15.	01.03.2010		
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	73.783,19	
	-SGK Kesintileri 18.570,40		
	-Damga Vergisi 488,69		
	-Personel Maaşları 54.800		
	102. BANKALAR		54.125
	195. PERSONEL AVANSLARI		675
	335. PERSONELE BORÇLAR		54.125
	-M/V A Gemisi Maaş Hesabı		
	360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		412,79
	361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		18.570,40
	/		
	195. PERSONEL AVANSLARI	675	
	335. PERSONELE BORÇLAR		675
	-M/V A Gemisi Maaş Hesabı		

16.	02.03.2008		
	195. PERSONEL AVANSLARI (250x1,5)	375	
	100.KASA -Merkez USD Kasa		375

17.	02.03.2008			
		740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.750	
		- Klas Sörvey		
		320. SATICILAR		6.750
		(4.500x1,5)		

5.3.3.2. M/V A Gemisinin Sefer Sonrası İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

1.	02.03.2008			
		740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.125	
		- Kumanya		
		375		
		- Kamara Malzeme		
		600		
		- Harita ve Yayımlar		
		150		
		100.KASA		1.125
		-Kaptan USD Kasa		

2.	02.03.2008			
		740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	75	
		- Sarf Malzemesi (50x1,5)		
		335. PERSONELE BORÇLAR		75

3.	02.03.2008			
		197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	30	
		- Kaptan Kasası Sayım Noksanları (20X1,5)		
		100.KASA		30
		-Kaptan USD Kasa		

4.	02.03.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		30	
	-Belgesiz Giderler			
	197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI			30
	- Kaptan Kasası Sayım Noksanları (20X1,5)			
	/			
	950.ALACAKLI NAZIM HESAPLAR		30	
	- Belgesiz Kaptan Kasası Harcamaları			
	900.BORÇLU NAZIM HESAPLAR			30
	- Belgesiz Kaptan Kasası Harcamaları			

5.	02.03.2008			
	257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		22,20	
	689. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		1.227,80	
	255. DEMİRBAŞLAR			1.250
	/			
	191. İNDİRİLECEK KDV		234	
	255. DEMİRBAŞLAR		1.300	
	320. SATICILAR			1.534
	/			

6.	02.03.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		900	
	- Atık/Çöp Masrafları			
	320. SATICILAR			900
	(600x1,5)			

7.	17.03.2008			
	191. İNDİRİLECEK KDV		28.504	
	254. TAŞITLAR		58.750	
	301.FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN DOĞAN BORÇLAR		99.606	
	302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA			58.750
	BORÇ MALİYETLERİ			
	320. SATICILAR			128.110

Aktife Giriş Tarihi	Demirbaş Adı	Aktif Değeri	%	Amortisman	Dönem Amortismanı
15.01.2008	M/V A	11.283.030,00	5,55	626.208,17	156.552,04
17.03.2008	M/V A Maliyet-1	58.750,00	5,55	3.260,63	815,16
TAŞIT		11.341.780,00		629.468,79	157.367,20
31.01.2008	2 Adet Bilgisayar	2.500,00	25	625,00	156,25
BİLGASAYAR		2.500,00		625,00	156,25
31.01.2008	LCD Televizyon	1.250,00	20	250,00	62,50
	LCD Televizyon	-1.250,00			
02.03.2008	LCD Televizyon	1.300,00	20	260,00	65,00
TELEVİZYON		1.300,00		510,00	127,50
TOPLAM		11.345.580,00		630.603,79	157.650,95

Senelik Amortisman	Günlük Amortisman	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
629.468,79	1.724,57	14	24.144,00
625,00	1,71	14	23,94
250,00	0,68	14	9,58

Police Tutarı (TL)	Toplam Police Gün	Toplam Sefer Günü	Gider (TL)
93.000	365	14	3.567,12

8.	03.03.2008			
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Amortisman Giderleri		24.177,52	
	257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			24.177,52
	740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - P&I Sigorta		3.567,12	
	180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER - Sigorta Giderleri			3.567,12

5.4. Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

	2008 Maliyet	Hesaplama	Katsayı
M/V A	1.852.224,76	1.852.224,76/2.101.656,6	0,88
M/V B	249.431,84	249.431,84/2.101.656,6	0,12
	2.101.656,6		

	GYG Toplamı	Katsayı	GYG Payı
M/V A	114.473,74	0,88	100.736,89
M/V B	114.473,74	0,12	13.736,85

1. 31.12.2008

622. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	114.473,74	
-M/V A Gemisi Yakıt Giderleri		
741. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		114.473,74
-M/V A Gemisi GYG Payı	100.736,89	
-M/V B Gemisi GYG Payı	13.736,85	

Belgelendirilmemiş Giderler = 154.322,44 TL
Ticari Kazançtan İndirilebilecek Götürü Gider Tutarı = 4.018.527,80x % 0,5
= 200.926,39 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler = 262.286,50 – 200.926,39
= 61.360,11 TL

2. 31.12.2008

950.ALACAKLI NAZIM HESAPLAR	200.926,39	
- Götürü Gider uygulanacak Belgesiz Gider		
900.BORÇLU NAZIM HESAPLAR		200.926,39
- Götürü Gider uygulanacak Belgesiz Gider		

3.	31.12.2008		
	393. MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	1.500	
	- Yurtdışı Şube Hesabı		
	649.DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		1.500
	- Yurtdışı Şube Zararları		
	(1.000x1,5)		

Senelik Amortisman	Günlük Amort. Değ.	Toplam Gün	Bitmemiş Sefer Gider (TL)	Çalışılmayan Gider (TL)
629.468,79	1.724,57	(365-334=) 32	3.449,14	51.737,10
625,00	1,71	32	3,42	51,30
250,00	0,68	32	1,36	20,40
			3.453,92	51.808,80

Senelik Amortisman	Günlük Amort. Değ.	Toplam Gün	Gider (TL)
461.488,40	1.264,35	(176-57=) 119	150.457,65

4.	31.12.2008		
	680. ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	202.266,45	
	- M/V A Gemisi	51.808,80	
	- M/V B Gemisi	150.457,65	
	154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	3.453,92	
	-M/V A Gemisi	3.453,92	
	741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		205.720,37

6. SONUÇ

Ülkemizde taşımacılığın gelişimine bakıldığında karayolu taşımacılığına teslim olmuş bir yapı dikkati çekmektedir. Oysa tüm sistemlerin birbirine entegre edilmesi, koşullara bağlı olarak oluşturulan bileşik sistemlerin avantajlı kombinasyonlar ile kullanılması yük taşımacılığında akılcı çözümler üretilmesine sebep olacaktır. Ancak böylelikle kaynakların doğru şekilde kullanımı gerçekleştirilecektir.

Denizcilik sektörü; yük ve yolcu taşımacılığı, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi, deniz sporları ile canlı ve cansız doğal kaynakların üretimi ile bir endüstri alanı olduğu kadar aynı zamanda bir ticaret ve hizmet koludur.

Dünya ticareti yüzde 90 denizyolu ile gerçekleşmektedir. 01 Ocak 2010 tarihi itibari ile 1000 GT ve üzeri gemileri kapsayan ve dünya filosunun yüzde 88,8' ini kontrol eden 30 ülke arasında Türkiye 15.328.000 DWT'luk filo kapasitesi ile 16. sıradadır.

Türk denizcilik sektöründe 2003 yılından bu yana sahiplik oranında yüzde 156 artış gerçekleşmiştir. 2008 yılındaki finansal krizin etkisi ile bankaların finansman desteğinin önemli ölçüde azalması ve armatörlerin kendi imkanları ve özsermayesi ile gemi inşa ettirebilme yükünün altına girememesi sektörde devlet desteğini çok önemli bir duruma getirmiştir. İşte bu noktada krizin etkilerini bertaraf etmek için kamu kurum ve kuruluşlarından gemi inşa sektörüne 2 milyar TL tutarında gemi siparişi ile yarım kalan gemilerin tamamlanması için kredi garanti fonundan destek verilmiştir. Bugün 2002 yılında 550 bin DWT olan tersane proje kapasitesi, mevcutta 3,51 milyon DWT' a ulaşmıştır. Denizcilik sektöründeki Ar-Ge projelerine destek kapsamında TUBİTAK TEYDEB Sanayi Ar-Ge destek programları oluşturmuştur. Hibe şeklinde verilen destek oranı yüzde 50-75 arasında değişmektedir. Özel Tüketim Vergisi İndirilmiş Yakıt Uygulaması ile mükelleflere destek sağlanmıştır.

Türk deniz sektörü adına son yıllarda yapılan en büyük atılım tartışmasız ki; çalışmamızda değinildiği üzere Yeni TTK'nun Deniz Ticareti başlıklı kitabıdır. Kitapta reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır.

2003-2010 yılları arasında transit yük taşımacılığında yüzde 6'dan yüzde 20'lere ulaşılmış, 2008 yılında 618 sayılı Limanlar Kanunu'nun 5790 sayılı kanun ile değiştirilen 2. maddesi ile tüm liman başkanlıklarına ait liman mevzuatının yönetmelik olarak düzenlenmesi hükme bağlanmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda hazırlanan ve sonuca bağlanan liman yönetmelikleri yayımlanmak amacı ile görüşlere açılmıştır. 2011 yılı sonuna kadar tüm yönetmeliklerin Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesi için çalışmalar devam etmektedir.

Denizcilik Müsteşarlığı Türk bayraklı gemilerin yurtdışında liman devleti denetimlerinde performanslarını arttırılmasını öncelikli hedef olarak belirlemiştir. 2003 yılında her dört gemisinden birisi uluslararası limanlarda tutulan ülkemiz 2008 yılı sonunda liman devleti denetimlerinde gösterdiği yüksek performans sayesinde ilk kez beyaz bayrağa geçiş sağlamıştır. Beyaz bayrağa geçiş ile Türk deniz ticaret filosunun itibarı artmış ve ticari bakımdan avantajlı duruma gelmiştir.

Denizcilik eğitiminin arttırılması ve tersanelerde kalifiye ara eleman ihtiyacı gibi konular denizcilik müsteşarlığı tarafından ele alınmakta STCW Sözleşmesi'ndeki asgari standartları karşılayacak şekilde eleman yetiştirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Sektörde yaşanan bu hızlı gelişim süreci içinde denizcilikte çalışan personelin çalışma şartlarının sosyal devlet ilkesine uygun olarak sağlıklı işleyişi özellikle sağlanmalıdır.

Denizcilik sektöründe çalışmaya yeni başlamış bir personelin sektör ile ilgili genel kavramları öğrenmesi, mevzuat ve yönetici istekleri çerçevesinde finansal tablolardan beklentileri tam olarak kavrayabilmesi için eğitim çalışmalarının bu çerçevede yapılması faydalı olur.

Sermayenin belli bir alana yönlenmesi ve yönetimin karar süreçlerinin şekillenmesinde, yöneticilerin geleceği görme yetkinlikleri bir yana devletin altyapı çalışmalarını etkinleştirilmesi ve hukuki yapının sağlıklı bir şekilde kurulması ve etkin bir denetimin gerekliliği yadsınamaz.

EKLER

EK 1: Türkiye Uluslararası Gemi Sicili

Tasdiknamesi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ TASDİKNAMESESİ THE REPUBLIC OF TURKEY TURKISH INTERNATIONAL CERTIFICATE OF REGISTRY	
4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu gereğince ibraz olunan belgelere dayanılarak, gemisi, Türk Uluslararası Gemi Siciline	
numarası ile tescil edilmiştir.	
The documents which are submitted; In compliance with the provision of article 7 of the Turkish International Register Code Nr. 4490 is recorded in Turkish International Register with registration number	
1. Geminin Adı / The name of the vessel :
2. Tanınma İşareti / Call sign :
3. Nev'i / Type :	RO RO/CARGO GEMİSİ
4. IMO No. / IMO Nr. :
5. Kızıktan indiği yıl, inşa yeri Year and place of build :	1987/DANİMARKA
6. Bağlama Limanı / The Port of registry :	İSTANBUL
7. Resmî Ölçme Sonuçları -metre- Out come of official measurement-in meters
a) Boyu / Length :	154.12
b) Eni / Breadth :	23.50
c) Derinliği / Depth :	14.20
d) Makina Daire Boyu The length of engine room :
e) Groston / Gross tonnage :	19689
f) Netton / Net tonnage :	9257
g) Tonaj Serifikası Tonage certificate :	İSTANBUL-20635
h) Makina gücü / Engine power :	9000 BHP

EK 2: Konşimento

SEVICE
BILL OF LADING
FOR CUSTOMS USE ONLY

Shipper _____

Consignee to order of _____

Notify address Carrier not to be responsible for failure to notify _____

Vessel Name _____ Port of loading _____

Port of Discharge _____ Freight payable at _____ Number of original B/Ls _____

Marks and nos	Number and kind of packages ; description of goods	Gross weight	Measurement
CNKU 8329661	22 PLT 1980 CASES FRESH TABLE GRAPES	19.610,00	KG
SEHL 8182078	22 PLT 1980 CASES FRESH TABLE GRAPES	20.219,00	KG
TOTAL : 44 PLT 3960 CASES		TOTAL	39.829,00 KG

"QUANTITY AND QUALITY OF THE CARGO INSIDE PALLETS IS UNKNOWN. VESSEL IS ONLY RESPONSIBLE FOR THE NUMBER OF PALLETS TRANSPORTED"

"DUE TO VESSELS ARE NOT EQUIPPED WITH HEATING AND COOLING SYSTEM CARRIER NOT BE RESPONSIBLE FOR ANY LOSS OR DAMAGE OF ANY KIND OF PERISHABLE GOODS EVEN IF SUCH LOSS, DAMAGE AND/OR DETERIORATION IS CAUSED FROM WEATHER CONDITIONS"

Particulars supplied by the Shipper

Freight details, charges etc.	WEIGHT, MEASURE, MARKS, NUMBER, QUALITY, CONTENTS and value if mentioned in the Bill of Lading are to be considered unknown unless the contrary has been expressly acknowledged and agreed to. The signing of this Bill of Lading is not to be considered as such an agreement.
	In accepting this Bill of Lading the Shipper, Consignee and/or the owner of the goods and the holder of this Bill of Lading expressly accept and agree to all its stipulations, exceptions and conditions whether written, printed, stamped or incorporated, as fully as if they were all signed by such shipper, owner or holder.
	One of the Bill of Lading must be surrendered duly endorsed in exchange for the goods or delivery order.
	IN WITNESS where of the Master of the Vessel has signed the number of original Bills of Lading stated as above all of this content and date, on off which being accomplished the others to null and void.

Place and date of issue _____

Signed (for the Master) by _____


Continues on reverses

EK 3: Kargo Manifestosu

OUR REF: F.9545		MANIFEST AND FREIGHT LIST OF THE M.V.		C A R G O D E T A I L S		K I L O S		F R E I G H T C H A R G E S		T O T A L	
B/L N.	1 - SHIPPERS 2 - CAPTAIN 3 - NOTIFY	PLATE No TRAILER	VEHICLE NUMBERS (OF PKGS)	N O O F V O L U M E S	C O M M O D I T Y	K I L O S	F R E I G H T C H A R G E S	P R E P A I D	C O L L E C T	T O T A L	
1	1		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 14 PACKAGES LEADERS	22.600,00	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
2	2		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 58 PACKAGES SEMS, ELECTRICAL MATERIALS, SPARE PARTS, PLASTIC MATERIALS, AND FRANCE/TURKEY	13.979,00	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
3	3		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 70 PACKAGES PACKING MATERIALS	18.696,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
4	4		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 36 PALLETS COTTON FABRICE	4.588,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
5	5		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 603 PACKAGES TAPES, FITTINGS, METAL WORKS ITALY/TURKEY	20.389,17	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
6	6		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 19 PACKAGES PAPER	24.457,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
7	7		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 33 PALLETS MEDICALS	21.715,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
8	8		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 13 PALLETS GRAPHITE ELECTRODES FOR OVENS GERMANY/TURKEY	19.875,00	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
9	9		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 331 BUNDS MEDICALS	13.382,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
10	10		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 2 PACKAGES MACHINERY AND EQUIPMENTS	16.500,00	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
11	11		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 24 PACKAGES EMPTY SPOONS, PACKING MATERIALS GERMANY/TURKEY	12.880,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
12	12		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 7 PALLETS GRAPHITE ELECTRODES GERMANY/TURKEY	20.025,00	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
13	13		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 27 PACKAGES ACIDIC, FLAVOURINGS, CHEMICALS, DYES, ESSENCE, PERFUMES ITALY/TURKEY	24.314,80	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	
14	14		14.500,0	1	COMPLETE UNIT SAID TO CONTAIN : 13 PACKAGES SALT AND TOMATOES GREAT BRITAIN/TURKEY	22.311,00	FREE IN / FREE OUT EUR-1100,00/C/U-EUR-1100,00			EUR 1.100,00	
15	15		7.500,0	1	TRAILER SAID TO CONTAIN : 106 PACKAGES TOBACCO	20.532,31	FREE IN / FREE OUT EUR-900,00/TAL-EUR-900,00			EUR 900,00	

EK 4: Denize Elverişlilik Belgesi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF TURKEY
DENİZE ELVERİŞLİLİK BELGESİ
CERTIFICATE OF SEAWORTHINESS

Certificate No: DMDEB1506Y12180589
 Page 1 of 2

 Form No DEB Rev:02

Gemini Adı	Tanıtma İşareti Distinctive Number of Letters	Geminin Cinsi Type Of Ship	IMO No. IMO Nr.
	TCUV	RO RO YÜK GEMİSİ	
Ömrüne Giriş Tarihi - Yeri Date on Which Keel was Laid - Place	İşanin İbni Tarihi ve Yeri Date and Place of Suit	Son Tadilat Tarihi ve Yeri Dates of Last Repair and Kind	
	İSTANBUL		
Tescilli Limanı Port of Register	Sağlama Limanı The Port of Registry	Teknik Kök Limanı Port of Technical Reg.	
	İSTANBUL		
Donatan Owner (s)			
İşleten Manager (s)			

GEMİNİN ANA NİTELİKLERİ
Ship's Principal Particulars

BOYUTLAR Dimensions	TONAJ Tonnage		FRIBORD Freeboard
	Tam Boy (m) Length Over All	Gros Tonaj (GRT)	
Kütük Boyu (m) Register Length	154,12	19608	Fribold (Yaz) (mm) Freeboard (Summer)
Kütük Eni (m) Register Breadth	23,5	9257	Fribold (Kış) (mm) Freeboard (Winter)
Kütük derinliği (m) Register Depth	14,2	13926	

ANA MAKİNELER
Main Engines

No. Nr.	Yapımcı Maker	Tipi Type	Makine No. Engine Nr.	Gücü Power
1	MAK	6M301	E3120	4615 kW

JENERATÖRLER
Generators

No. Nr.	Yapımcı Maker	Tipi Type	Makine No. Engine Nr.	Gücü Power
1	MAK	6M332	33628	750 kW
2	MAK	6M332	33629	750 kW

YAKIT
Fuel

Cinsi Kind of	Toplam Kapasite (Ton) Total Capacity	Günlük Sarfıyat (Ton) Daily consumption (Ton)
Fuel Oil-Motorin	1202	26,5


TAŞIMA KAPASİTESİ (Yolcu ve Gemi Personeli Dahil)
The Carrying Capacity of Ship (Passengers and crew are included)

	LİMAN SEFERİ Inter-port		KABOTAJ SEFERİ Domestic	YAKIN KUVVAT SEFERİ Near Coastal Voyage	UZAK SEFER Ocean voyage
	İdari Administrative	100 milie saate Limited to 100 miles			
KİŞİ (Person)	12	12	12	12	12
YAZ (Summer)	12	12	12	12	12

MÜSAADE EDİLEN SEFER BÖLGESİ/ Allowed Voyage Range

Uzak Sefer

EK 5: Uluslararası Tonlato Belgesi

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF TURKEY			
ULUSLARARASI TONLATO BELGESİ INTERNATIONAL TONNAGE CERTIFICATE			
1969, Gemilerin Tonlato Ölçme Uluslararası Sözleşmesi hükümlerine göre, kendisi bakımından Sözleşmenin 18 Temmuz 1982 tarihinde yürürlüğe girdiği TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ'nin yetkisi altında DENİZCİLİK MÜSTEŞARLIĞI İSTANBUL BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ tarafından düzenlenmiştir.			
Issued under the provisions of the International Convention on Tonnage Measurement of Ships, 1969, under the authority of the GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF TURKEY for which the Convention came into force on the 18 th of July, 1982 by THE MARITIME UNDERSECRETARIAT İSTANBUL DISTRICT DIRECTORATE			
GEMİNİN ADI Name of Ship	TANINMA İSARETİ Distinctive Number of Letters	BAGLAMA LİMANI Port of Registry	TARİH (*) Date(*)
		İSTANBUL	01.01.1987
(*) Geminin omurgasının konulduğu veya benzer inşa safhasında bulunduğu (Madde 2(6)), veya büyük ölçüde tadilat yapıldığı (Madde 3(2)(b)) tarih. (*) Date of which the keel was laid or the ship was a similar stage of construction (Article 2(6)), or date on which the ship underwent alterations of a major character (Article 3 (2)(b)), as appropriate.			
ANA BOYUTLAR MAIN DIMENSIONS			
BOY (Madde 2 (8)) Length (Article 2 (8))	GENİŞLİK (Kaid 2(3)) Breadth (Regulation 2 (3))	Geminin ortasında üst güverteye kadar kalıp derinliği (Kaid 2 (2)) Moulded Depth Amidships to Upper Deck (Regulation 2 (2))	
154,12	23,50	14,20	
GEMİNİN TONLATOLARI THE TONNAGES OF THE SHIP ARE			
GROS TONLATO 19689 GROSS TONNAGE			
NET TONLATO 9257 NET TONNAGE			
Geminin tonlato ölçümü, 1969, Gemilerin Tonlato Ölçme Uluslararası Sözleşmesi hükümleri gereğince tesbit edilmiş tasdik olunur. This is to certify that the tonnages of this ship have been determined in accordance with the provisions of the International Convention on Tonnage Measurement of Ships, 1969.			
İSTANBUL'da 26.12.2006 tarihinde verilmiştir. Issued at İSTANBUL on the			
Aşağıda imzası bulunan, bu belgenin düzenlenmesi hususunda adı geçen Hükümet adına tam yetkili olduğunu beyan eder. The undersigned declares that he/she is duly authorized by the said Government to issue this Certificate.			
Belge No : 7 Cert.Nr.			
 Ahmet KABACI DENİZCİLİK MÜSTEŞARLIĞI İSTANBUL BÖLGE MÜDÜRÜ MARITIME UNDER SECRETARIAT DIRECTOR DISTRICT OF İSTANBUL			

EK 6: Klas Sertifikası

Certificate no:
Page 1 of 3

Lloyd's Register Certificate of Class

This certificate is issued to the

LR Number
Date of Build 01/12/1987
Port of Registry **ISTANBUL**
Gross tons 19,689

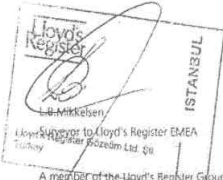
to confirm that having been surveyed by Lloyd's Register EMEA and having been found in compliance with the Rules and Regulations for the Classification of Ships, the aforesaid ship has been assigned the class

**100A1 ROLL ON - ROLL OFF CARGO SHIP,
LMC, UMS**

Date Special Survey Assigned 31 December 2007
This Certificate is valid until* 30 December 2012

* Unless extended after completion of a Special Survey (see page 3) or in accordance with Part 1, Chapter 2, Section 3.5.9 of the Rules and Regulations (see page 3) and is subject to surveys as prescribed (see page 2) being satisfactorily completed. (See notes 1 to 4, page 3)

Issued at **Istanbul**
on **04 August 2010**


M. Mikelsen
Surveyor to Lloyd's Register EMEA
Lloyd's Register EMEA Ltd. Ltd.
Turkey
A member of the Lloyd's Register Group

Note: 1. To establish the classification status of this ship, the ClassDirect Live web site and the Interim Certificates issued on completion of classification surveys should be consulted in addition to this certificate. Access to ClassDirect Live is available via <http://www.cdlive.lr.org>.

Lloyd's Register, its affiliates and subsidiaries and their respective officers, employees or agents are, individually and collectively, referred to in this clause as the 'Lloyd's Register Group'. The Lloyd's Register Group assumes no responsibility and shall not be liable to any person for any loss, damage or expense caused by reliance on the information or advice in this document or howsoever provided, unless that person has signed a contract with the relevant Lloyd's Register Group entity for the provision of this information or advice and in that case any responsibility or liability is exclusively on the terms and conditions set out in that contract.

Form 1717 (2009 08)

EK 7: Gemi Makine Seyir Defteri

MAKİNE SEYİR JURNALI

ENGINE LOG - BOOK

Tarih / Date : 29.11.2010 Sahife No / Page Number : 333
 Gün / Day : PAZARTESİ Sefer No / Voyage Number :

SANCAK ANA MAKİNE MAIN ENGINE (STANBOARD)										No. 1 Jeneratör Generator 1		No. 2 Jeneratör Generator 2		No. 3 Jeneratör Generator 3		Liman Jeneratör Port Generator		Kazan Boiler		DÜŞÜNCELER Remarks		
Silindir egzoz gazı sıcaklığı Temperature of the Cylinder's exhaust gas										Egzoz sıcaklığı Exhaust temperature		Yağ basıncı Oil pressure		Yağ sıcaklığı Oil temperature		Egzoz sıcaklığı Exhaust temperature		Egzoz sıcaklığı Exhaust temperature			Tepelik sıcaklığı Chest temperature	
1 2 3 4 5 6 7 8 9										Yağ basıncı Oil pressure		Yağ sıcaklığı Oil temperature		Yağ basıncı Oil pressure		Yağ sıcaklığı Oil temperature		Yağ basıncı Oil pressure		Yağ sıcaklığı Oil temperature		
10 69 69 70 69 71 114 82 24										325 320 360 325 355 350		3.6 50 60		ST-BY				435 lt		59 cm		MIE: 8580.7 D/G: 43035/20643 KZN: 74661 EVA: 8323.6
10 60 60 60 60 60																						
20 69 69 70 69 72 114 84 24										330 320 360 330 355 350		3.5 50 60		ST-BY		400 lt		60 cm		MIE: 8582.3 D/G: 43037/21063 KZN: 74669 EVA: 8328		
20 59 60 60 59 60																						
30 69 69 69 69 71 113 84 30										330 320 360 330 355 350		3.5 50 60		ST-BY		375 lt		61 cm		MIE: 8592.9 D/G: 43036/21494 KZN: 74653 EVA: 8330.3		
30 59 60 60 59 59																						
33 69 69 69 69 71 113 78 27										330 320 360 330 355 350		3.6 50 64		ST-BY		600 lt		58 cm		MIE: 8599.4 D/G: 44357/21827 KZN: 74658 EVA: 8334.6		
30 60 60 60 59 59																						
39 68 68 69 68 70 113 78 26										330 320 360 330 355 350		3.3 50 60		ST-BY		600 lt		64 cm		MIE: 8605.1 D/G: 44356/22233 KZN: 74662 EVA: 8338		
33 59 59 60 58 59																						
39 68 68 69 68 71 113 79 26										330 320 360 330 355 350		3.5 50 60		ST-BY		575 lt		64 cm		MIE: 8610.9 D/G: 45201/21637 KZN: 74668 EVA: 8342.3		
30 59 60 60 58 59																						

SOĞUTMA SİSTEMİ
Domestic Refrigerator

Zaman Time	Çalışma saatleri Hours Running	Sıcaklık Temperature			Basınç CO ₂ Press CO ₂
		Etilik Meat	Sebzelik Veg	Günük Handing	
10.00	—				
4 p.m.	—				
8 p.m.	—				
12 p.m.	—				
4 a.m.	—				
8 a.m.	—				

Başmühendis (Başmakineci)
Chief Engineer

Açıklama:
Explanations

YAZAN MAHALINDEKİ KUMANYA
GREYİNİN QURUK OLAN DESİSEK
PROFİLİ SOKULUP ALINDI PROFİLİN
MADİĞİNİN DİĞER ETLİ BORUDAN YERİNE İMAK
EDİLDİ YERİNE BAĞLANDI.

EK 8: ÖTV' si İndirilmiş Yakıt Alım Defteri

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İNDİRİLMİŞ YAKIT ALIM DEFTERİ

DEFTER NO: D-43-43-1216

(2007 yılı için düzenlenmiştir.)

Düzenleme Nedeni : Yeni Defter

İlgili Defter Numarası : --

1. Özel Tüketim Vergisi İndirilmiş Yakıt Alacak Deniz Aracının

Adı			
Cinsi			
Tanınma İşareti	YM 2305	Gros Tonilatosu	17,24
Net Tonilatosu	8,59	Deadweight Tonilatosu	0
Teknik Kütük Limanı	İSTANBUL	Teknik Kütük No	19357
Bağlama Limanı	İSTANBUL	Bağlama No	6308
Sicil Limanı	İSTANBUL	Sicil No	8223
Boy (Ölçü Boyu)	12,73	Eni	4,21
Draftı (Su Çekimi)	0	Personel Sayısı	1
İnşa Yeri	K.ÇEKMECE/İSTANBUL	İnşa Yılı	1990

2. Denize Elverişlilik Belgesinin

Numarası		Düzenlendiği Yer	İSTANBUL
Düzenlendiği Tarih		Geçerlilik Süresi	14.04.2007
Sefer Bölgesi	Liman Seferi		

3. Su Ürünleri Ruhsat Tezkeresinin (balıkçı gemileri için)

Numarası	--	Düzenlendiği Yer	--
Düzenlendiği Tarih	--	Geçerlilik Süresi	--

Belge No: 23442

Belge No: 23442



R02007125-KD7PS-FWITV-02915

1

EK 9: Broker Faturası

SHIPPING COMPANY Sp. S.A. <small>(INCORPORATED IN MONROVIA) BRANCH IN GREECE</small>	
BUILDING	ORIGINAL
Telephone: +30 (1) 8125500 Fax: +30 (1) 8125580 Telex: 214706-9 e-mail:	
Messrs	Athens 22 nd May 2009
Malta	
<u>COMMISSION INVOICE</u>	
RE: CP DD 14/05/2009	
<hr/>	
Hire from 23/05/2009 23:36 to 30/06/2009 14:50 Less off- hire= net period 37.530556 days x usd 6400	
2% commission	USD 4,803.91
<hr/>	
Commission due to Empros Lines	USD 4,803.91
 <u>Payable to:</u> Correspondent Bank: Account: Account Number: ? Swift: F	
 Beneficiary Bank Details: Bank Name: Address: ? Sort Code: 1	
 Account Name: ? Account Number: ? Ref: ?	

EK 10: Gemi Adamları Listesi

TARİH: 15/12/2018

GEMİ ADAMLARI LİSTESİ

GEMİNİN ADI	BAYRAĞI	GROS TON	BAĞLAMA LIMANI	ÇAĞRI ADI	IMO NO	GELDİĞİ LIMAN
	TÜRK	13867				
MAKİNE GÜCÜ (kwHP)	GEMİNİN CİNSİ		TEKNİK KÜTÜK NO	MMSI NO	INM-C	GİDECEĞİ LIMAN
	RO-RO PASSENGER					

NO	ADI VE SOYADI	GÖREVİ	YETERLİLİĞİ	SİCİL NO	SİCİL LIMANI	DOĞUM TARİHİ VE YERİ	CÜZDAN NO	BABA ADI	YETERLİLİK NO	T.C. KİMLİK NO
1		KAPTAN	UZAYIMLI KAPTAN		İSTANBUL			AYM		
2		2.KAPTAN	UZAYIMLI 1.ZABIT		SAMSUN			SELM		
3		3.KAPTAN	ÜY. YARDIYI ZABITI		İSTANBUL			TURGUT		
4		BAŞ MAKİNİST	ÜY. BAŞ MAKİNİST		SAMSUN			ZİYA		
5		2.KÜHNENDİS	BAŞ MAKİNİST		İSTANBUL			AHMET		
6		3.KÜHNENDİS	KİNCİ MAKİNİST	5	İSTANBUL			SEYİT AHMET		
7		BÜKLEZİT	YAĞCI		İSTANBUL			KEMAL		
8		GÜLÖST	GÜLÖST		İNEBOLU			SERVET		
9		USTA GEMİCİ	USTA GEMİCİ		SAMSUN			HACMI		
10		USTA GEMİCİ	USTA GEMİCİ		SAMSUN			RÜŞTÜ		
11		USTA GEMİCİ	GÜLÖST		GÖRELE			AHMET		
12		USTA GEMİCİ	USTA GEMİCİ		SAMSUN			MEHMET		
13		USTA GEMİCİ	USTA GEMİCİ		İSTANBUL			OSMAN		
14		MİÇO	MİÇO		SAMSUN			MUSTAFA		
15		GEMİCİ	GEMİCİ		FATSA			ABDULLAH		
16		YAĞCI	YAĞCI		SAMSUN			ALİ		
17		YAĞCI	MİÇO		VAKIFKEŞİR			FEYZİ		
18		PİTER	SEHİRLİ MAZARİTİ		SAMSUN			YUSUF		
19		YAĞCI	YAĞCI		İSTANBUL			HÜSEYİN		
20		YAĞCI	YAĞCI		GÖBELE			İBRAHİM		
21		ASÇI	ASÇI		SAMSUN			SAHİN ZEKİ		
22		KAMAROT	MİÇO	2	SAMSUN			ARSLAN		
23		KAMAROT	KAMAROT		AMBARLI			YELMAZ		
24		KAMAROT	KAMAROT		SAMSUN			MEVLÜT		
25		KAMAROT	MİÇO		İSTANBUL			BAĞ		

NOT: 2.KAPTAN, 3.KAPTAN GÖC YETERLİLİKİNE SAHİPTİRLER

Kimlik Elin

MASTER

EK 11: Sigorta Poliçesi

Continuation of Cover Note Number : RMAMH1003758
Dated : 7 May, 2010
Page : 2 of 10

PERIOD: Effective: From: 09.30 hours on 26th April 2010 Greenwich Mean Time
To: 00.01 hours on 1st January 2012 Greenwich Mean Time

In respect of Allianz Global Corporate & Specialty (France), Groupama Transport UK Branch, Axa Corporate Solutions Assurance France shares only:

Effective: From: 09.30 hours on 26th April 2010 Greenwich Mean Time
To: 00.01 hours on 1st January 2011 Greenwich Mean Time

VESSEL(S): "GAN-DESTINY"
IMO: 9440526
Builder: SPP, Korea
Type: Aframax Tanker
Built: 2010
Flag: Liberia
GRT/ DWT: 62,500 / 113,250

TRADING: World Wide as per Institute Warranties 1/7/76, as attached, or held covered with or without prior notice at terms and conditions to be agreed by Insurers.

INTEREST: Hulls, Machinery, Materials, Gear, Equipment and everything connected therewith nothing excluded.

AGREED VALUES: USD 68,000,000

SUM INSURED: 100% of above Agreed Insured values.

CONDITIONS: Institute Time Clauses – Hulls (1/10/83) CL280, as attached, amended herebelow and subject to current circulars and the articles of Association of The Swedish Club.




Clause 1.2. deleted.

Clause 6.2.3, amended to read "negligence of Master, Officers, Crew, Fuel Suppliers or Pilots"

Clause 26 deleted.

Clause 22 deemed deleted and replaced with The Swedish Club's Hull and Machinery circular 383/2009 dated 15 October 2009, **in respect of The Swedish Club share only.**

EK 12: Yakıt Faturası

FATURA INVOICE																																																																					
					Seri B Sıra No: 7160																																																																
					İrsaliye Tarihi: 06.08.2007 İrsaliye No: C-07																																																																
					Fatura No : Sipariş No : Fatura Tarihi: 07-08-2007																																																																
					Fatura Saati : 09:48 Fatura Vade : ..																																																																
					Tel : Fax :																																																																
 İL KODU : 34																																																																					
<table><thead><tr><th>MALİN KODU</th><th>CİNSİ</th><th>BRÜT LİTRE</th><th>KESAFET/ HACİM FAKTÖRÜ</th><th>KG</th><th>MİKTAR LT</th><th>BİRİM FİYATI</th><th>TUTAR</th><th>ÖTV BİRİM FİYAT</th><th>ÖTV TUTARI</th></tr></thead><tbody><tr><td>M2001</td><td>Motorin 2000</td><td>950</td><td>.8369</td><td>787</td><td>940</td><td>1.918145</td><td>1,803.06</td><td>-.83450</td><td>-784.43</td></tr><tr><td colspan="2">MAL TOPLAMI</td><td>950</td><td></td><td>787</td><td>940</td><td></td><td>1,803.06</td><td></td><td>-784.43</td></tr><tr><td colspan="2">KDV MATRAHI</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>1,018.63</td><td>YTL</td><td></td></tr><tr><td colspan="2">KDV % 18</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>X18 X 1,018.63</td><td>183.35</td><td>YTL</td><td></td></tr><tr><td colspan="7">GENEL TOPLAM</td><td>1,201.98</td><td>YTL</td><td></td></tr></tbody></table>										MALİN KODU	CİNSİ	BRÜT LİTRE	KESAFET/ HACİM FAKTÖRÜ	KG	MİKTAR LT	BİRİM FİYATI	TUTAR	ÖTV BİRİM FİYAT	ÖTV TUTARI	M2001	Motorin 2000	950	.8369	787	940	1.918145	1,803.06	-.83450	-784.43	MAL TOPLAMI		950		787	940		1,803.06		-784.43	KDV MATRAHI							1,018.63	YTL		KDV % 18						X18 X 1,018.63	183.35	YTL		GENEL TOPLAM							1,201.98	YTL	
MALİN KODU	CİNSİ	BRÜT LİTRE	KESAFET/ HACİM FAKTÖRÜ	KG	MİKTAR LT	BİRİM FİYATI	TUTAR	ÖTV BİRİM FİYAT	ÖTV TUTARI																																																												
M2001	Motorin 2000	950	.8369	787	940	1.918145	1,803.06	-.83450	-784.43																																																												
MAL TOPLAMI		950		787	940		1,803.06		-784.43																																																												
KDV MATRAHI							1,018.63	YTL																																																													
KDV % 18						X18 X 1,018.63	183.35	YTL																																																													
GENEL TOPLAM							1,201.98	YTL																																																													
BİRİKİYÜZBİR YTL ve DOKSANSEKİZ YKR																																																																					
AÇIKLAMA/ÇEK NO : FİYATA ESAS İLCE KODU : İSTANBUL-İSTANBUL_ANA-03400 ÖDEME ŞEKLİ VE DETAYI : Yurt içi Havale SEVK ŞEKLİ VE YERİ : BAYİYE TESLİM /M.SİNAN İSTANBUL Türkiye TESLİM ALAN PLAKA/VE İMZA : tam pet YAKIT ALAN DENİZ ARACI DEFTER NUMARASI : YAKIT ALIM DEFTERİ BELGE NO : TAKSİL EDİLMİYEN ÖTV TUTARI : 784.43 YTL KARIDA YER ALAN MALLAR 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU - 6 SERİ NOLU ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ MADDESİ KAPSAMINDA TESLİM EDİLMİŞTİR. ikinci adet fatura nüshasını ve analiz raporunu teslim alın. BU BELGENİN SEVK EDİLEN MALLA BİRLİKTE BULUNMASI HALİNDE AYRICA SEVK İRSALİYESİ ARANMAZ.																																																																					
																																																																					
																																																																					
ASIL																																																																					

EK 13: Hesap Planı

HESAP KODU	HESAP ADI
100	KASA
10001	MERKEZ KASA
100010001	TL KASASI
100010002	USD KASASI
10002	M/V A GEMİSİ KASASI
100020001	TL KASASI
100020002	USD KASASI
10003	M/V B GEMİSİ KASASI
100030001	TL KASASI
100030002	USD KASASI
101	ALINAN CEKLER
102	BANKALAR
10201	BANKA TL MEVDUATLARI
10202	BANKA USD MEVDUATLARI
10203	BANKA EURO MEVDUATLARI
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER
110	HİSSE SENETLERİ
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLAR
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLAR
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
120	ALICILAR
12001	YURTIÇİ MÜŞTERİLERİ
12002	YURTDIŞI MÜŞTERİLERİ
12003	GRUP ŞİRKETLER
121	ALACAK SENETLERİ
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
124	KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
135	PERSONELDEN ALACAKLAR
13501	MERKEZ OFİS PERSONELİNDEN ALACAKLAR
13502	GEMİ PERSONELİNDEN ALACAKLAR
13503	YURTDIŞI PERSONELİNDEN ALACAKLAR
13504	YURTIÇİ PERSONELİNDEN ALACAKLAR
136	DİĞER CESİTLİ ALACAKLAR
13601	ŞİGORTA HASARINDAN DOĞAN ALACAKLAR
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
150	İLK MADDE VE MALZEME
151	YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
152	MAMÜLLER
153	TİCARİ MALLAR
154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ

15401	M/V A TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ
15402	M/V B TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ
155	TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ
15501	M/V A TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ
15502	M/V B TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ
157	DİĞER STOKLAR
15701	YAKIT STOKLARI
15702	MAZOT STOKLARI
15703	SU STOKLARI
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
159	VERİLEN SİPARİS AVANSLARI
15901	YURTIÇİ SATICILAR
15902	YURTDİŞİ SATICILAR
15903	GRUP ŞİRKETLER
170	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
178	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
18001	SİGORTA GİDERLERİ
18002	HAVUZLAMA GİDERLERİ
18003	DİĞER GİDERLER
181	GELİR TAHAKKUKLARI
190	DEVREDEN KDV
19001	DEVREDEN KDV
192	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
195	İŞ AVANSLARI
19501	MERKEZ İŞ AVANSLARI
19502	GEMİ İŞ AVANSLARI
19503	ŞUBE İŞ AVANSLARI
196	PERSONEL AVANSLARI
19601	MERKEZ İŞ AVANSLARI
19602	GEMİ İŞ AVANSLARI
19603	ŞUBE İŞ AVANSLARI
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
19701	MERKEZ KASA NOKSANLARI
19702	GEMİ KASA NOKSANLARI
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
220	ALICILAR
221	ALACAK SENETLERİ
222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
224	KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
229	ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
235	PERSONELDEN ALACAKLAR
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER
241	BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
242	İŞTİRAKLER
24201	İŞTİRAKLER
242010001	YURTDİŞİ ŞUBE KURULUŞ SERMAYESİ

243	İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHUTLERİ (-)
244	İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR
246	BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
247	BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
249	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
250	ARAZİ VE ARSALAR
251	YERALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ
252	BİNALAR
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
254	TASITLAR
25401	GEMİ
25402	ARAÇLAR
255	DEMİRBAŞLAR
25501	GEMİ DEMİRBAŞLARI
25502	OFİS DEMİRBAŞLARI
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
25701	GEMİ BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
25702	ARAÇLAR BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
25703	GEMİ DEMİRBAŞLARI BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
25704	OFİS DEMİRBAŞLARI BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259	VERİLEN AVANSLAR
260	HAKLAR
26001	HAKLAR
261	ŞEREFİYE
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
264	ÖZEL MALİYETLER
26401	OFİS KURULUŞ GİDERLERİ
265	FİNANSAL KİRALAMA KONUSU KIYMETLER
26501	GEMİ ALIMI FİNANSAL KİRALAMA
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
26801	HAKLAR BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
26802	ÖZEL MALİYETLER BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
26803	FİNANSAL KİRALAMA KONUSU KIYMETLER BİRİKMİŞ AMORTİSMANI
269	VERİLEN AVANSLAR
271	ARAMA GİDERLERİ
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
277	DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
278	BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
279	VERİLEN AVANSLAR
280	GELECEK YILLARA AIT GİDERLER
28001	SİGORTA GİDERLERİ
28002	HAVUZLAMA GİDERLERİ
28003	DİĞER GİDERLER
281	GELİR TAHAKKUKLARI
291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA
292	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
300	BANKA KREDİLERİ
30001	USD BANKA KREDİLERİ
30002	TL BANKA KREDİLERİ
301	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
30101	GEMİ ALIMINDAN DOĞAN BORÇLAR
302	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)
30201	GEMİ ALIMINDAN DOĞAN BORÇLANMA MALİYETLERİ
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ
30301	GEMİ ALIM KREDİSİ ANAPARA TAKSİDİ
304	TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
305	ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
308	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309	DİĞER MALİ BORÇLAR
320	SATICILAR
32001	YURTIÇİ SATICILAR
32002	YURTDİŞİ SATICILAR
32003	GRUP ŞİRKETLER
321	BORÇ SENETLERİ
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
331	ORTAKLARA BORÇLAR
332	İŞTİRAKLERE BORÇLAR
333	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
335	PERSONELE BORÇLAR
33501	OFİS PERSONELE BORÇLAR
33502	GEMİ PERSONELE BORÇLAR
336	DİĞER CESİTLİ BORÇLAR
33601	SİGORTA HASARINDAN DOĞAN BORÇLAR
337	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)
340	ALINAN SİPARİS AVANSLARI
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR
350	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
358	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
36001	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ STOPAJI
36002	ÖDENECEK MAL VE HİZMET STOPAJI
36003	ÖDENECEK KDV
36004	ÖDENECEK ÖTV
361	ÖDENECEK SOSYAL GUVENLİK KESİNTİLERİ
36101	ÖDENECEK SOSYAL GUVENLİK KESİNTİLERİ
368	VAD.GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTDİ
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
371	DÖNEM KARI PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER (-)
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
37201	OFİS PERSONEL KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI
37202	GEMİ PERSONEL KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
37301	AMORTİSMANLAR
373010001	BİNALAR
373010002	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
373010003	TASITLAR
373010004	DEMİRBAŞLAR

373010005	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
373010006	HAKLAR
373010007	ÖZEL MALİYETLER
373010008	FİNANSAL KİRALAMA KONUSU KIYMETLER
37302	GEMİ SEFER GİDERLERİ
373020001	HAVUZLAMA GİDERLERİ
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381	GİDER TAHAKKUKLARI
38101	GİDER TAHAKKUKLARI
391	HESAPLANAN KDV
392	DİĞER KDV
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
39301	YURTIÇİ ŞUBE CARİ HESABI
39302	YURTDIŞI ŞUBE CARİ HESABI
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
39701	MERKEZ KASA FAZLALARI
39702	GEMİ KASA FAZLALARI
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR
400	BANKA KREDİLERİ
40001	USD BANKA KREDİLERİ
40002	TL BANKA KREDİLERİ
40003	GEMİ ALIM KREDİSİ
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
40101	GEMİ ALIMINDAN DOĞAN FİNANSAL BORÇLAR
402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)
40201	GEMİ ALIMINDAN DOĞAN BORÇLANMA MALİYETLERİ
405	ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
408	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
409	DİĞER MALİ BORÇLAR
420	SATICILAR
421	BORÇ SENETLERİ
422	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
431	ORTAKLARA BORÇLAR
432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR
433	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
437	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
438	KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR
440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
449	ALINAN DİĞER AVANSLAR
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
47201	OFİS PERSONEL KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI
47202	GEMİ PERSONEL KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI
479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481	GİDER TAHAKKUKLARI
492	GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KDV
493	TESİSE KATILMA PAYLARI
499	DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
500	SERMAYE
50001	SERMAYE
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

502	SERMAYE OLUMLU FARKLARI
503	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)
520	HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ
521	HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI
522	MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
523	İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
524	MALİYET BEDELİ ARTIŞLARI
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
540	YASAL YEDEKLER
541	STATÜ YEDEKLERİ
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
548	DİĞER KAR YEDEKLERİ
549	ÖZEL FONLAR
54901	GEMİ YENİLEME FONU
570	GECMIS YILLAR KARLARI
580	GECMIS YILLAR ZARARLARI (-)
590	DONEM NET KARI
600	YURTCI SATISLAR
60001	M/V A GEMİSİ NAVLUN GELİRLERİ
60002	M/V B GEMİSİ NAVLUN GELİRLERİ
601	YURTDISI SATISLAR
60101	M/V A GEMİSİ NAVLUN GELİRLERİ
60102	M/V B GEMİSİ NAVLUN GELİRLERİ
602	DİĞER GELİRLER
610	SATIŞTAN İADELER (-)
611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)
612	DİĞER İNDİRİMLER (-)
61201	NAVLUN İNDİRİMLERİ
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
62201	M/V A HİZMET MALİYETİ
62202	M/V B HİZMET MALİYETİ
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
624	DAĞITILMAYAN ÜRETİM GİDERİ (-)
62401	M/V A DAĞITILMAYAN ÜRETİM GİDERİ
62402	M/V B DAĞITILMAYAN ÜRETİM GİDERİ
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
63201	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
641	BAĞLI ORTAKL. TEMETTÜ GELİRLERİ
642	FAİZ GELİRLERİ
643	KOMİSYON GELİRLERİ
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646	KAMBIYO KARLARI
64601	KAMBIYO KARLARI
64602	M/V A GEMİSİ KAMBIYO KARLARI
64603	M/V B GEMİSİ KAMBIYO KARLARI
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648	ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR
64901	YURTDIŞI ŞUBE KARLARI
653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)
65301	BROKERLIK KOMİSYONLARI

653010001	M/V A BROKERLIK KOMİSYONU
653010002	M/V B BROKERLIK KOMİSYONU
65302	DİĞER KOMİSYONLAR (-)
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656	KAMBIYO ZARARLARI (-)
65601	KAMBIYO ZARARLARI
65602	M/V A GEMİSİ KAMBIYO ZARARLARI
65603	M/V B GEMİSİ KAMBIYO ZARARLARI
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
658	ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
65901	YURTDIŞI ŞUBE ZARARLARI
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
679	DİĞER OLAGANDISI GELİR VE KARLAR
67901	GEMİ SATIŞ KARI
67902	DİĞER OLAGANDISI GELİR VE KARLAR
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
68001	M/V A ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI
68002	M/V B ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
68101	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI
689	DİĞER OLAGANDISI GİDER VE ZARARLAR (-)
68901	NAVLUN İNDİRİMLERİ
68902	DİĞER OLAGANDISI GİDER VE ZARARLAR
690	DÖNEM KARI VE ZARARI
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
692	DÖNEM NET KARI VE ZARARI
697	YILL.YAY.İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
698	ENFLASYON DÜZELTME HESABI
700	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
701	MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
712	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI
713	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
722	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
723	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKI
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
733	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKI
734	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKI
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
74001	M/V A GEMİSİ
740010001	PERSONEL ÜCRETLERİ
740010001001	BRÜT ÜCRETLER
740010001002	SSK İŞVEREN
740010001003	İŞSİZLİK İŞVEREN
740010001004	İHBAR TAZMİNATLARI
740010001005	KIDEM TAZMİNATLARI
740010001006	STAND-BY (BEKLEME ÜCRETİ)
740010001007	AMBAR TEMİZLİĞİ

740010001008	SAVAŞ BÖLGESİ BONUS
740010001009	LASHING
740010001010	GV. PERSONEL FAZLA MESAI
740010001011	MK. PERSONEL FAZLA MESAI
740010001012	KMR. PERSONEL FAZLA MESAI
740010001013	TASARRUFU TEŞVİK
740010001014	PERSONEL/AİLE TAZMİNAT-BAĞIŞ
740010001015	DİĞER PERSONEL ÖDEMELERİ
740010001016	KUMANYA
740010001017	PERSONEL YOL ULAŞIM
740010001018	PERSONEL LİMAN MASRAFLARI
740010001019	İLAÇ
740010001020	PERSONEL SAĞLIK HARCAMALARI
740010001021	PERSONEL EHLİYETLER
740010001022	SOSYAL HARCAMALAR
740010001023	PERSONEL LİMAN ACENTE
740010001024	İŞ KİYAFETİ
740010001025	PERSONEL ACENTE MASRAFLARI
740010001026	VİZE MASRAFLARI
740010002	MALZEME GİDERLERİ
740010002001	GÜVERTE MALZEME
740010002002	LASHING ARAÇLARI
740010002003	HALAT/TEL HALAT
740010002004	KREYN TELLERİ
740010002005	AMBAR KAPAK EKİPMAN
740010002006	KAMARA MALZEME
740010002007	KIRTASIYE
740010002008	HARİTA VE YAYIMLAR
740010002009	MAKİNA MALZEME
740010002010	ALET/EDEVAT
740010002011	DİĞER MALZEME
740010002012	MUTFAK MALZEME
740010002013	EMNİYET ARAÇLARI
740010002014	BOYA
740010002015	KİMYASALLAR
740010002016	GAZLAR
740010002017	TATLI SU
740010002018	YAĞLAR
740010002019	YAKIT (IFO)
740010002020	YAKIT (MGO)
740010002021	ELEKTRİK SARF MALZEMESİ
740010003	YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740010003001	ANA MAKİNA
740010003002	JENARATÖR
740010003003	YARDIMCI MAKİNA
740010003004	OTOMASYON
740010003005	BUZLUK
740010003006	GV.IRGAT-HİDROLİK
740010003007	KAZAN
740010003008	ELEKTRİK
740010003009	HABERLEŞME CİHAZ
740010003010	SEYİR
740010003011	KREYNLER
740010003012	DİĞER MAKİNA VE ELEKTRİK
740010003013	NAVLUN VE NAKLİYE
740010004	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
740010004001	GÜVERTE

740010004002	AMBAR (GV)
740010004003	AMBAR KAPAKLARI (GV)
740010004004	TANKLAR (GV)
740010004005	YAŞAM MAHALLİ (GV)
740010004006	GÜVERTE-DİĞER
740010004007	ANA MAKİNA (M.E.)
740010004008	JENERATÖR (M.E.)
740010004009	YARDIMCI MAKİNA (M.E.)
740010004010	OTOMASYON (M.E.)
740010004011	BUZLUK (M.E.)
740010004012	GV.İRGAT-HİDROLİK (M.E.)
740010004013	KAZAN (M.E.)
740010004014	ELEKTRİK (M.E.)
740010004015	HABERLEŞME CİHAZ (M.E.)
740010004016	SEYİR (M.E.)
740010004017	KREYNLER (M.E.)
740010004018	DİĞER MAKİNA VE ELEKTRİK (M.E.)
740010004019	GÜVERTE BORULARI
740010004020	MAKİNA BORULARI
740010004021	BORULAR-DİĞER
740010004022	ACENTE MASRAFLARI
740010004023	TEKNİSYEN MASRAFLARI
740010004024	ATIK/ÇÖP MASRAFLARI
740010004025	KLAS SÖRVEY
740010004026	DİĞER SÖRVEY
740010004027	İLAÇLAMA DERAT
740010004028	SUALTI TEMİZLİK
740010004029	ENSPEKTÖR MASRAFLARI
740010004030	HASAR ONARIM MASRAFLARI
740010004031	TEKNE
740010004032	GENEL (HVZ)
740010004033	MAKİNA VE ELEKTRİK (HVZ)
740010004034	BOYA (HVZ)
740010004035	HAVUZ DİĞER
740010004036	EMNİYET HARCAMALARI
740010005	İŞLETME GİDERLERİ
740010005001	BAYRAK TONAJ
740010005002	BAYRAK SİCİL
740010005003	HABERLEŞME
740010005004	POSTA
740010005005	NOTER MASRAFLARI
740010005006	ENSPEKTÖR HARCIRAH
740010005007	İŞLETME MASRAFLARI
740010005008	DİĞER ÇEŞİTLİ
740010006	SİGORTA GİDERLERİ
740010006001	TEKNE MAKİNA
740010006002	PANDI
740010006003	İLAVE
740010006004	KAZANÇ KAYBI
740010006005	SAVAŞ RİSKİ
740010006006	SİGORTA DİĞER
740010006007	KURTARMA ARAMASI
740010007	SEFER GİDERLERİ
740010007001	BUNKER
740010007002	LIMAN ACENTE
740010007003	KANAL GEÇİŞ
740010007004	SÖRVEY

740010007005	TİCARİ İŞLETME GİDERLERİ
740010008	DİĞER GİDERLER
740010008001	KURULUŞ MALİYETİ
740010008002	İYİLEŞTİRME MALİYETİ
74002	M/V B GEMİSİ
740020001	PERSONEL ÜCRETLERİ
740020001001	BRÜT ÜCRETLER
740020001002	SSK İŞVEREN
740020001003	İŞSİZLİK İŞVEREN
740020001004	İHBAR TAZMİNATLARI
740020001005	KIDEM TAZMİNATLARI
740020001006	STAND-BY (BEKLEME ÜCRETİ)
740020001007	AMBAR TEMİZLİĞİ
740020001008	SAVAŞ BÖLGESİ BONUS
740020001009	LASHING
740020001010	GV. PERSONEL FAZLA MESAI
740020001011	MK. PERSONEL FAZLA MESAI
740020001012	KMR. PERSONEL FAZLA MESAI
740020001013	TASARRUFU TEŞVİK
740020001014	PERSONEL/AİLE TAZMİNAT-BAĞIŞ
740020001015	DİĞER PERSONEL ÖDEMELERİ
740020001016	KUMANYA
740020001017	PERSONEL YOL ULAŞIM
740020001018	PERSONEL LİMAN MASRAFLARI
740020001019	İLAC
740020001020	PERSONEL SAĞLIK HARCAMALARI
740020001021	PERSONEL EHLİYETLER
740020001022	SOSYAL HARCAMALAR
740020001023	PERSONEL LİMAN ACENTE
740020001024	İŞ KİYAFETİ
740020001025	PERSONEL ACENTE MASRAFLARI
740020001026	VİZE MASRAFLARI
740020002	MALZEME GİDERLERİ
740020002001	GÜVERTE MALZEME
740020002002	LASHING ARAÇLARI
740020002003	HALAT/TEL HALAT
740020002004	KREYN TELLERİ
740020002005	AMBAR KAPAK EKİPMAN
740020002006	KAMARA MALZEME
740020002007	KIRTASIYE
740020002008	HARİTA VE YAYIMLAR
740020002009	MAKİNA MALZEME
740020002010	ALET/EDEVAT
740020002011	DİĞER MALZEME
740020002012	MUTFAK MALZEME
740020002013	EMNİYET ARAÇLARI
740020002014	BOYA
740020002015	KİMYASALLAR
740020002016	GAZLAR
740020002017	TATLI SU
740020002018	YAĞLAR
740020002019	YAKIT (IFO)
740020002020	YAKIT (MGO)
740020002021	ELEKTRİK SARF MALZEMESİ
740020003	YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740020003001	ANA MAKİNA
740020003002	JENARATÖR

740020003003	YARDIMCI MAKİNA
740020003004	OTOMASYON
740020003005	BUZLUK
740020003006	GV.İRGAT-HİDROLİK
740020003007	KAZAN
740020003008	ELEKTRİK
740020003009	HABERLEŞME CİHAZ
740020003010	SEYİR
740020003011	KREYNLER
740020003012	DİĞER MAKİNA VE ELEKTRİK
740020003013	NAVLUN VE NAKLİYE
740020004	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
740020004001	GÜVERTE
740020004002	AMBAR (GV)
740020004003	AMBAR KAPAKLARI (GV)
740020004004	TANKLAR (GV)
740020004005	YAŞAM MAHALLİ (GV)
740020004006	GÜVERTE-DİĞER
740020004007	ANA MAKİNA (M.E.)
740020004008	JENERATÖR (M.E.)
740020004009	YARDIMCI MAKİNA (M.E.)
740020004010	OTOMASYON (M.E.)
740020004011	BUZLUK (M.E.)
740020004012	GV.İRGAT-HİDROLİK (M.E.)
740020004013	KAZAN (M.E.)
740020004014	ELEKTRİK (M.E.)
740020004015	HABERLEŞME CİHAZ (M.E.)
740020004016	SEYİR (M.E.)
740020004017	KREYNLER (M.E.)
740020004018	DİĞER MAKİNA VE ELEKTRİK (M.E.)
740020004019	GÜVERTE BORULARI
740020004020	MAKİNA BORULARI
740020004021	BORULAR-DİĞER
740020004022	ACENTE MASRAFLARI
740020004023	TEKNİSYEN MASRAFLARI
740020004024	ATIK/ÇÖP MASRAFLARI
740020004025	KLAS SÖRVEY
740020004026	DİĞER SÖRVEY
740020004027	İLAÇLAMA DERAT
740020004028	SUALTI TEMİZLİK
740020004029	ENSPEKTÖR MASRAFLARI
740020004030	HASAR ONARIM MASRAFLARI
740020004031	TEKNE
740020004032	GENEL (HVZ)
740020004033	MAKİNA VE ELEKTRİK (HVZ)
740020004034	BOYA (HVZ)
740020004035	HAVUZ DİĞER
740020004036	EMNİYET HARCAMALARI
740020005	İŞLETME GİDERLERİ
740020005001	BAYRAK TONAJ
740020005002	BAYRAK SİCİL
740020005003	HABERLEŞME
740020005004	POSTA
740020005005	NOTER MASRAFLARI
740020005006	ENSP.HARCIRAH
740020005007	İŞLETME MASRAFLARI
740020005008	DİĞER ÇEŞİTLİ

740020006	SİGORTA GİDERLERİ
740020006001	TEKNE MAKİNA
740020006002	PANDI
740020006003	İLAVE
740020006004	KAZANÇ KAYBI
740020006005	SAVAŞ RİSKİ
740020006006	SİGORTA DİĞER
740020006007	KURTARMA ARAMASI
740020007	SEFER GİDERLERİ
740020007001	BUNKER
740020007002	LIMAN ACENTE
740020007003	KANAL GEÇİŞ
740020007004	SÖRVEY
740020007005	TİCARİ İŞLETME GİDERLERİ
740020008	DİĞER GİDERLER
740020008001	KURULUŞ MALİYETİ
740020008002	İYİLEŞTİRME MALİYETİ
74010	GEMİ AMORTİSMANI
7401001	M/V A GEMİSİ AMORTİSMANI
74010010001	M/V A GEMİSİ AMORTİSMANI
74010010002	M/V A GEMİSİ DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
7401002	M/V B GEMİSİ AMORTİSMANI
74010010001	M/V B GEMİSİ AMORTİSMANI
74010010002	M/V B GEMİSİ DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
742	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
752	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
761	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
762	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
77001	MERKEZ OFİS GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770010001	MERKEZ PERSONEL ÜCRETLERİ
770010002	MERKEZ PERSONEL İKRAMİYELERİ
770010003	MERKEZ PERSONELİ KIDEM VE İHBAR TAZMİNATLARI
770010004	MERKEZ PERSONEL SOSYAL YARDIM
770010005	MERKEZ PERSONEL SSK İŞVEREN PAYI
770010006	MERKEZ PERSONELİ SSK İŞSİZLİK SİG. İŞVEREN PAYI
770010007	MERKEZ PERSONEL YEMEK MASRAFLARI
770010008	MERKEZ PERSONEL ULAŞIM
770010009	MERKEZ PERSONELİ EĞİTİM-KURS GİDERLERİ
770010010	TEKNİK PERSONEL İLETİŞİM GİDERLERİ
770010011	MERKEZ PERSONELİ DİĞER GİDERLER
77002	TEKNİK PERSONEL GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770020001	TEKNİK PERSONEL ÜCRETLERİ
770020002	TEKNİK PERSONEL İKRAMİYELERİ
770020003	TEKNİK PERSONEL SOSYAL YARDIM
770020004	TEKNİK PERSONEL KIDEM VE İHBAR TAZMİNATLARI
770020005	TEKNİK PERSONEL SSK İŞVEREN PAYI
770020006	TEKNİK PERSONELİ SSK.İŞSİZLİK SİG. İŞVEREN PAYI
770020007	TEKNİK PERSONEL YEMEK MASRAFLARI
770020008	MERKEZ PERSONEL ULAŞIM
770020009	TEKNİK PERSONEL İŞ ELBİSESİ
770020010	TEKNİK PERSONEL SAĞLIK GİDERLERİ
770020011	TEKNİK PERSONEL EĞİTİM-KURS GİDERLERİ

770020012	TEKNİK PERSONEL KİTAP VE YAYIMLAR
770020013	TEKNİK PERSONEL İLETİŞİM GİDERLERİ
770020014	TEKNİK PERSONEL DİĞER GİDERLER
77003	MERKEZ OFİS GİDERLERİ
770030001	ELEKTRİK SU VE ISINMA GİDERLERİ
770030002	MERKEZ TELEFON FAKS İNTERNET GİDERLERİ
770030003	MERKEZ OFİS KİRALARI
770030004	AİDAT GİDERLERİ
770030005	MERKEZ YEDEK PARÇA-BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
770030006	MUTFAK VE TEMİZLİK GİDERLERİ
770030007	KÜÇÜK DEMİRBAŞ GİDERLERİ
770030008	BİLGİ İŞLEM GİDERİ
770030009	MERKEZ GAZETE-DERGİ-KİTAP YAYIN GİDERLERİ
770030010	KIRTASIYE GİDERLERİ
770030011	MERKEZ NOTER GİDERLERİ
770030012	POSTA VE KARGO GİDERLERİ
770030013	TERCÜME GİDERLERİ
770030014	MERKEZ BAĞIŞ VE YARDIMLAR
770030015	TESCİL İLAN GİDERLERİ
770030016	BANKA MASRAFLARI
77004	ARAÇ GİDERLERİ
770040001	YAKIT MASRAFLARI
770040002	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
770040003	GEÇİŞ OTOYOL ÜCRETLERİ
77005	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
770050001	YURTDIŞI SEYAHAT GİDERLERİ
770050002	YURTDIŞI SEYAHAT GİDERLERİ
770050003	MİSAFİR AĞIRLAMA GİDERLERİ
770050004	MİSAFİR KONAKLAMA GİDERLERİ
77006	DANIŞMANLIK GİDERLERİ
770060001	HUKUKİ DANIŞMANLIK GİDERLERİ
770060002	DENETİM DANIŞMANLIK GİDERLERİ
770060003	MALİ MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
770060004	AVUKATLIK GİDERLER & DOSYA İCRA MASRAFLARI
770060005	BLGİSAYAR DANIŞMANLIK GİDERLERİ
770060006	DİĞER DANIŞMANLIK GİDERLERİ
77007	SİGORTA GİDERLERİ
770070001	MERKEZ BİNA-MAKİNA-TEŞİS YANGIN SİG.
770070002	MERKEZ KAR KAYBI SİGORTASI
770070003	TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
770070004	MERKEZ HIRSIZLIĞA KARŞI SİG. GİD.
770070005	MERKEZ MALİ.MESUL.-FERDİ KAZA-SAĞLIK SİGORTA GİD.
770070006	TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
77008	VERGİLER
770080001	MERKEZ ÇEVRE TEMİZLİK-TABELA VERGİLERİ
770080002	MERKEZ BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ
770080003	MOTORLU ARAÇ TAŞIT VERGİSİ
770080004	DAMGA VERGİSİ
770080005	İLAN VE REKLAM VERGİLERİ
77009	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
770090001	YURTDIŞI ŞUBE MASRAFLARI
770090002	YURTDIŞI ŞUBE MASRAFLARI
77010	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
770100001	BİNALAR
770100002	TEŞİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
770100003	TASITLAR
770100004	DEMİRBAŞLAR

770100005	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
770100006	HAKLAR
770100007	ÖZEL MALİYETLER
770100008	FİNANSAL KİRALAMA KONUSU KIYMETLER
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
772	GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
780	FINANSMAN GİDERLERİ
78001	FİNANSMAN GİDERLERİ
78002	M/V A FINANSMAN GİDERLERİ
78003	M/V B FINANSMAN GİDERLERİ
781	FINANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
782	FINANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI
900	VERGİ MATRAHINA İLAVELER
90001	VERGİ MATRAHINA İLAVELER
90001 001	GİDER KABUL EDİLMEYEN HARCAMALAR
950	VERGİ MATRAHINA İLAVELER KARŞILIĞI
95001	VERGİ MATRAHINA İLAVELER KARŞILIĞI
95001001	VERGİ MATRAHINA İLAVELER KARŞILIĞI

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akbıyık, Sedat. **Vergi Uygulama Yönüyle “Denetim ve Raporlama”**. Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.
- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**. 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 12. Baskı, Ankara: Gazi Yayınları, 2007.
- Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- Akdoğan, Refik. **Ticaret Gemileri Gemiciliği**. 2. Baskı, İstanbul, 2000.
- Akyol, Emin ve Muzaffer Küçük. **Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. İstanbul: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Albrecht, Steve W. ve Chad O. Albrecht. **Fraud Examination**. Ohio: Thomson South-Western, 2003.
- Altınbuçuk, Fikret. **Liman İdare ve İşletmesi**. İstanbul: DTO Yayını, No.12, 1989.
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No.364/597, 1982.
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. 11. Baskı, İstanbul: Evrim, 1996.
- Arkun, Osman Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**. İstanbul; Çeltüt Matbaacılık,1975.
- Ataman, Ümit ve Başak Akgül. **Genel Muhasebe Uygulamaları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998.
- Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt II**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.
- Atamer, Kerim. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Deniz Hukukunda Cebri İcra**. İstanbul: Arıkan Yayınları, 2006.
- Atken, Necmettin ve M. Ali Albayrak. **Deniz Taşımacılığı Kılavuzu**. İstanbul: Ekim Matbaası, 1988.

- Aysan, Mustafa A. **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971.
- Başagaç, Halil, Sedat Yalçın, Hilmi Akaz ve Mevlüt Özer. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi**. Ankara: Maliye Eski Gelirler Kontrolleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı Yayını, No.3, 2003.
- Başol, Koray. **Türkiye Ekonomisi**. İzmir: Anadolu Matbaası, 1994.
- Bes, J. **Kiralama ve Deniz Nakliyat Terimleri**. Çev. Ferit Biren, 1. Cilt, 2. Baskı, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1992.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2007.
- Bozkurt, Nejat. **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**. Alfa Basım, 2009.
- Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2006.
- Branch, Alan E. **Economics Of Shipping Practice And Management**. 2nd Edition, London: Chapman And Hala Ltd., 1988.
- Bursal, N. ve Y. Ercan. **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: Der Yayınları, 1994.
- Can. Ahmet Vecdi. **Maliyet Muhasebesi**. 3. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık, 2009.
- Civelek, Muzaffer. **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No.10, 1998.
- Cömert, Nuran, Gürbüz Gökçen ve Cemal İbiş. **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları**. İstanbul: Der Yayınevi, 1999.
- Demir, Volkan. **Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması**. 2. Basım, İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım, 2008.
- Deniz Ticaret Odası, **Türkiye'de Denizcilik Sektörünün Türkiye İçin Önemi. Sorunları. Çözüm Önerileri ve Ülke Ekonomisine Kazandıracakları**. İstanbul: DTO Yayını, 2003.
- Deniz Ticaret Odası. **Gemi Acentalığı Eğitimi**. İstanbul: DTO Yayını, No.73, 2007.
- Deniz, Reşad. **Gemi İşletmeciliği, Acentelik, Brokerlik**. İstanbul: Akademi Denizcilik, 2003.
- Dikici, M. Fatih. **Ticaret Hukuku-2**. Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2010.
- Doğrusöz, A. Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**. İstanbul: ISMMMO Yayınları, Yayın No:3, 1992.
- Downard, John M. **Running Costs**. İstanbul: Alesta Denizcilik Yayınları, 1982.

- Durmuş, Ahmet Hayri ve Mehmet Erim Arat. **İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No.521/755, 1997.
- Erdoğan, Melih. **Denetim**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Erkan, Mehmet. **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**. İstanbul: Acar Basım, 2009.
- Ersoy, Ayten. **Anbar İşletmeciliği ve Muhasebesi**. İstanbul: Çantay, 1997.
- Feryal, Orhan. **Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: EKO-BİL, 1983.
- Goss, Richard O. **An Early History of Maritime Economics. International Journal Of Maritime Economics**. Volume.4, Palgrave Macmillan, 2002.
- Gökay, Yako, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, 1.Baskı, İstanbul:Boyut Yayıncılık,1994.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Gürbüz, Gökçen. **Genel Muhasebe**. İstanbul: Beta Yayınları, 2007.
- Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Arıkan Basım, 2008.
- Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009**. İstanbul: Acar Basımevi, 2009.
- Hiçşaşmaz, Mazhar. **Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi**. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Sayı.20, 1970.
- Holmes, Arthur W. ve Wayne S. Overmyer. **Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yöntemleri-1**. Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği, 8. Baskı, 1973.
- İnal, Selim. **Deniz İşletmeciliğinde Planlama**. Balıkesir: Körfez Gazetecilik Matbaacılık, 2004.
- Kayserilioğlu, Enis. **Deniz Taşımacılığı Sektör Profili**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2004.
- Kender, Rayegan ve Ergon Çetingil. **Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler**. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2009.
- Kishalı, Yunus, Selman Aziz Erden ve Sadi Işıklılar. **Finansal Muhasebe**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- Koç, Mehmet. **Finansal Kiralama (Leasing)**. İstanbul: Beta Yayınları, 2004.
- Lambert, M. Douglas ve James R. Stock. **Strategic Logistics Management**. 3. Edition, Boston: Irwin\Mcgraw-Hill, 1999.

- Maç, Mehmet. **Son Değişiklikleriyle Kurumlar Vergisi**. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1995.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. İstanbul: Yıldız Ofset, 2. Baskı.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**. Ankara: Turmob Yayınları, No.183.
- Mazhar Hiçşaşmaz, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, 4. Baskı, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını,1974.
- Mulford, Charles W. ve Eugene, E. Comiskey. **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**. New York: John Wiley&Sons. Inc., 2002.
- Murat, Erdal. **Konteyner Deniz ve Liman İşletmeciliği**. 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Özbek, Oğuz. **Yorumları ve Yargı Kararları İle Deniz İş Kanunu**. İstanbul: Beta Yayını, 2003.
- Özer, Mevlüt. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 1**. Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997.
- Özer, Mevlüt. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 2**. Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997.
- Özmen, Sibel. **Tekdüzen Hesap Planı, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı**. Ankara: Seçkin Kitabevi, 2000.
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001.
- Pekdemir, Işıl Mendeş. **Denizyolu Yük Taşımacılığı, Yönetim ve Organizasyonu**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, 1991.
- Quayle, R.Michae ve Bryan Jones. **Logistics: An Integrated Apporach**. Newcastle: Tudorbusiness Publishing, 1993.
- Raymond, A.K. Cox, R. Gene Stout ve Daniel E. Vetter. **Financial Administration and Control**. USA: Blackwell Publishers Ltd.,1995.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat. **İnsan Kaynakları Yönetimi**. 1.Basım, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000.
- Sarioğlu, Kerem “TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu”Volkan Demir (Ed.) **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**. 2. Baskı, İstanbul: İSMMMO, 2009.

Semercigil, Murat. **Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Feryal Yayıncılık, 1992.

Sevgener, Sait A. **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları, No.1986/2-10, 1986.

Sevilengül, Orhan. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**. 10.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.

Soydan, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1995.

Taş, Oktay. **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2008.

Tekil, Fahiman. **Deniz Hukuku**. 4.Basım, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1993.

Toroslu, M. Vefa. **Leasing İşlemleri ve Muhasebesi**. İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Tozar, Barış. **Temel Denizcilik ve Denizde Güvenlik**. İstanbul: Deniz Ticaret Odası Yayınları, 1997.

Uyanık, Senan. **Proje Finansmanında Finansal Kiralamanın Rolü**. Ankara: TOBB Yayınları, 1990, s.22.

Yalçın, Hasan. **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**. İstanbul: Klavuz Yayınları, 2000.

Yanık, Serap. “Hesap kalemlerinin Denetimi”, Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay (Ed.). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

Yarcan, Funda. **Liman İşletmeciliği ve Yönetimi**. Mersin: Mersin DTO Yayını, 1. Baskı, 1996.

SÜRELİ YAYINLAR

Ağca, Ahmet ve Rafet Aktaş. “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları IMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.18, Ağustos 2007.

Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci. Sorunlar. Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.80, Nisan 2007.

Akyol, M. Emin. “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.176, Ağustos 2007.

Algantürk, Didem. “CMI Tarafından Gemi İşletme Müteahhidinin (Bareboat Çarterer) Tesciline İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Değerlendirme”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.8, Güz 2005/2.

- Aybay, Rona. “Türk Hukukunda Gemilerin Uyraklığı”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Cilt.42, Sayı.1, Yıl.1970.
- Ayboğa, Hanifi. “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, Mali **Çözüm Dergisi**. Sayı.56, Eylül 2001.
- Bahar, Cevdet Okan. “Gemi İşletmeciliği Gelirlerinin Vergi İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.167, Kasım 2006.
- Başer, Sadık Özlen. “Türkiye’nin Uluslararası Denizlerdeki Tarifersiz Gemi Taşımacılığının Ekonomik Analizi”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.6, Sayı.2, 2004.
- Bozkurt, Cevdet. “İhracat İşlemlerinin Değişen Güruk ve Kambiyo Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.99, Mayıs-Haziran 2010.
- Çakı, Sertaç. “Deniz Ulaştırma İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyet Sisteminin Kurulması”. **Çağdaş Denizcilik Stratejileri İşletme Yönetimi Yaklaşımı**. Ed: A.G. Cerit. H. Kişi. H.F. Yercan. A.Ö. Dedeoğlu. İzmir: Dokuz Eylül Yayınları,1998.
- Çetin, İlhan. “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.164, Ağustos 2006.
- Çıtak, Nermin. “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl.2009, Sayı.91, Ocak-Şubat 2009.
- Dakın, Mustafa. “İhraç Kayıtlı Gemi Satışı”, **Vergi Dünyası**. Sayı.331, Mart 2009.
- Davis, Arnold ve Alan Favicchio. “State Of The Maritime Industry”, **World Wide Shipping**. Volume.65, Number.1, February/March 2002.
- Değer, Nuri. “Uluslararası Taşımacılık İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.133, Ocak 2004.
- Demir, Ahmet. “Temel Mali Tablolar. Dipnotları ve Dipnotların Denetime Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.42, Mart 1998.
- Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır, “Muhasebe Manipilasyonu-1 –Yöntemler ve Teknikler-”, **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl.17, Sayı.84, Kasım-Aralık 2007.
- Denizci T.C. Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı Yayın Organı. “Türk Ticaret Kanunu Kabul Edildi”. Yıl.2, Sayı.8, Ocak-Şubat-Mart 2011.
- Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl:2011, Sayı: 56.
- Emir, Murat. “Hile Riskinin Denetim ile İlişkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl.2008, Sayı.88, Temmuz Ağustos 2008.

- Erdoğan, Yılmaz. “Konteyner ve Konteyner Taşımacılığı”, **Deniz Ticareti Dergisi**. Yıl.7, Haziran 1990.
- Erişti, Murat ve Abdullah Deliceoğlu. “Gemilerin Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, IAS’e Göre Değerlemesi ve Gemilerde Enflasyon Düzeltmesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı.275, Temmuz 2004.
- Gençyürek, Levent. “Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Sağlanan Mali Kolaylıklar”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.111, Mart 2002.
- Gezgin, Burhan. “Türk Uluslar arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna ve Diğer Vergisel Teşvikler”, **Vergi Dünyası**. Sayı.235, Mart 2001.
- Gökçen, Gürbüz. “Tugs Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.58, Mart 2002.
- Gültekin, Erşan. “Konşimento ve Çarter Partinin Hukuki Fonksiyonu”, **Deniz Ticareti Dergisi**. Sayı.20, Yıl.5, Mart 1988.
- Gürsoy, Hakan. “Muhasebe Hilesi”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl.17, Sayı.203, Kasım 2009.
- Kartal, Zihni. “Kurumları istisna Kazançlarının Gelir vergisi Kesintisi (G.V.K. Md. 94/6-B) Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**. Sayı.22, Ağustos 2003.
- Kartal, Zihni. “Yurtdışı işlerde Götürü Gider”. **Vergi Dünyası**. s.259, Ağustos 2003.
- Kepçe, Nazlı. “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.57, Aralık 2001.
- Light, S. Didem Algantürk. “TTK Tasarısı’nın Deniz Ticareti Başlıklı Beşinci Kitabı ile Getirilen Düzenlemeler ve Değerlendirmeler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl.5, Sayı.10, Güz 2006/2.
- Maç, Mehmet. “Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube İle İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.98, Şubat 2001.
- Oruç, Ramazan. “Deniz Ticaretinde Kullanılan Navlun Sözleşmeleri ile Çıplak Gemi Kira Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Yurt Dışından Yapılan Çıplak Gemi Kiralamalarının Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**. Sayı.332, Nisan 2009.
- Özel, Salih. “Ülkemiz Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerimizin Uluslararası Deniz Taşımacılığında Sağlanan Kazançların Vergi Avantajları”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl.19, Sayı.222, Haziran 2011.
- Özkan, Gülşen ve Tefik Nas, “Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**. Sayı.335, Temmuz 2009.

- Ramazan, Cenk. “Yurtiçi ve Yurtdışı Harcirağların, İstisna Edilmesi., Gider ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı. 123, Mart 2003.
- Saban, Metin ve Gülay Güğerç. “Deniz Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri”, **DEÜ Denizcilik Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, 2009.
- Saçaklıoğlu, Togan Han. “Donatanlar Açısından Bayrak Seçiminde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Kriterler”, **Uluslararası Deniz ve Ticaret Dergisi**, Haziran 2005.
- Sağlam, Erdoğan. “Tam ve Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi (Stopaj)-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.165, Eylül 2006.
- Sakıp Şeker, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.17, Sayı.196, Nisan 2009.
- Sivirikaya, Hamza. “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.99, Mayıs-Haziran 2010.
- Soner, Esmer, Murat Yılmazel ve Ali Rıza Firuzan. “Gemi İşletim Maliyetlerinde Gider Minimizasyonu”, **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.7, Sayı.3, 2005.
- Tan, Mustafa. “Götürü Gider Uygulanmasında Yaşanan Bir Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.152, Ağustos 2005.
- Uçak, Cemalettin. “Türkiye’deki Şubelerin Vergi ve Muhasebe Düzeni”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.201, Eylül 2009.
- Uçak, Cemalettin. “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.204, Aralık 2009.
- Uçak, Cemalettin. “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.205, Ocak 2010.
- Wilson, Mark ve Sharler Greg. “Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth&Co Ltd, 1910-1965”, **Accounting and Business Research**. Vol. 37, 2007.
- Yaman, Ayhan. “Türk Uluslar arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Sicilden Terkin Edilerek Yurtdışına Satılması”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl.19, Sayı.222, Haziran 2011.
- Yükçü, Süleyman, M. Yılmazıçerli ve Gülşah Uğurluel. “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.184, Nisan 2008.
- Zorba, Yusuf. Hakkı Kişi. “Uluslararası Deniz Ticaretinde Tehlikeli Yüklere İlişkin Emniyet Yönetimi ve Türk Limanları Üzerine Uygulama”, **DEÜ Denizcilik Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, 2009.

INTERNET

- Arslan, Yıldız. “Yurt Dışından Gelen Hizmet Faturalarında Kdv ve Stopaj Sorunu”, e-yaklaşım. 2009. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090514479.htm> (21.01.2010).
- Auditing Concepts Committee. “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts”, The Accounting Review, <http://www.csun.edu/~vcact02q/CHEN1.PPT> (17.06.2011).
- Başak, Levent. “Çifte Veya Mükerrer Vergileme Kavramının Analizi ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uygulanacağı Kişiler”, e-yaklaşım. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046478.htm> (15.10.2010).
- Ceyhan, Murat. “Muhasebe Biliminde Belge”. 2004. http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_belge.htm (15.12.2010).
- Çalık, Ahmet. “Denizcilik Sektörümüzün Gümrük Müsteşarlığı ile Yaşadığı Sorunlar”. 2009. www.dtoizmir.org/gumruk_sorun_cozum.pdf (12.10.2010).
- Çeliköz, Cem. “Yurtdışı Gemi Taşımacılığında Gelir Vergisi Kanunu 40/1 Maddesi Karşısındaki Durumu ve Götürü Gider Uygulaması”. 2009. http://www.moorestephens.com.tr/makalelerimiz/haber_oku.Php?Haber_Id=7 (11.10.2010).
- Deloitte, UFRS Cep Kitapçığı 2009. www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS2009_061009 (17.10.2010).
- Duman, Ruhi. “Gemi Acenteliği ve Hukuk”. 2007. www.vda.org.tr/Baskandanyazi/.../tabid/277/Default.aspx (15.12.2010).
- Duman, Ruhi. “Gemi Acenteliği ve Ticaret, Limanlar”. 2008. <http://www.vda.org.tr/baskandanyazi/ayinyazisimay09/tabid/287/default.aspx> (16.08.2010).
- Ece, Jale Nuri. “Yeni TTK’da Deniz Kazaları”, Deniz Haber. 04.12.2007. http://www.denizhaber.com/index.php?sayfa=yazar&id=11&yazi_id=100210 (21.03.2010).
- Güldem, Cerit A. ve Aslı Birsal, “Lojistik İşletmelerinin Kuruluş Yeri Seçiminde Arazi Faktörü”, İzmir Ulaşım Sempozyumu. İzmir, 8-9.12.2009, http://ius.imoizmir.org.tr/ius_bildiriler/43_k29_ius_birsal_cerit.pdf (01.10.2010).
- Halit Başağaç. “Gider ya da Maliyet Unsuru Olarak Kredi Faizleri”, e-yaklaşım. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930216.htm>, (12.01.2011).
- Kara, Hacı. “Deniz Ticaret Hukukunda Yeni Düzenleme”, Deniz Haber. 20.01.2011. <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/av.-dr.-haci-kara/175/deniz-ticaret-hukukunda-yeni-duzenleme.html> (21.03.2010).

Kaya, Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”.
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=2
(12.12.2010).

Sarıtaç, Kemal ve Bekir Sıtkı Tacir. “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”. 2009.
<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/309> (09.10.2010).

Sönmez, M. Levent. “Denizcilik Sigortaları ve Running Cost”. 2000.
<http://eski.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi7/incele72.htm>, (12.12.2010).

Takman, Bayram. “Navlun Sözleşmelerinin ve Navlun Sözleşmelerine Göre Elde Edilen Bazı Gelirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”. 2009.
<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/231> (13.09.2010).

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük. <http://www.tdkterim.gov.tr>.

Türk Loydu Vakfı. “Klas Sörveyleri”, <http://www.turkloydu.org/turkloydu/getdoc/4374fc04-f8a0-4928-bc70-2a1e201596d0/klas-sorveyleri.aspx> (12.12.2010).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. “Türkiye Muhasebe Standartları”.
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=22&Itemid=69 (30.06.2011)

Üstünel, Bülent. “Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları”, e-yaklaşım.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199312175.htm> (11.12.2010).

Yeniay, Özer T. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”.
www.sistems.org/as041205.html, (12.12.2010).

KANUNLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 10703 /10.01.1961.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 18563 /02.11.1984.

4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 23913/21.12.1999.

4922 Sayılı Denizde Can ve Mal Koruma Hakkında Kanun Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 6333/14.06.1946.

5266 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 25665/09.12.2004.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 26205/21.06.2006.

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 9353/09.07.1956.

854 Sayılı Deniz İş Kanunu Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 12586/29.04.1967.

TEBLİĞLER

27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı R.G. 163 sayılı VUK Genel Tebliği.

19.01.1989 tarih ve 20064 sayılı R.G. Seri. XI No.1 Sayılı SPK Tebliği.

26.12.1992 tarih 21447 sayılı R.G. 1 Seri no.' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı R.G. 238 sayılı VUK Genel Tebliği.

03.08.1995 tarih ve 22363 sayılı R.G. 187 sayılı GV Genel Tebliği.

31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı R.G. 6 Seri no.' lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı R.G. 334 sayılı VUK Genel Tebliği.

22.07.2004 tarih ve 25530 sayılı R.G. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 36.

TÜZÜKLER

08.10.1952 tarih ve 8227 sayılı R.G. Tehlikeli Eşyanın Ticaret Gemileriyle Taşınması Hakkındaki Tüzük.

YÖNETMELİKLER

04.08.1983 tarih ve 18125 sayılı R.G. sayılı Yat Turizmi Yönetmeliği.

15.03.2004 tarih ve 25403 sayılı R.G. Deniz Araçlarının İnşası Tadilatı Bakım Onarımlarında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik.

MUKTEZALAR

18.01.2008/1526 tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01-MUK-2 no.'lu mukteza.

29.11.2006 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.12.9165 no.'lu mukteza.

DIĞER YAYINLAR

ACFE, "The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abu-se, the Association of Certified Fraud Examiners".2006.

- Altuğ, Osman, “Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi”, **Yayınlanmış Doktora Tezi (Tez-Kitap)**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1974.
- Baird, A.J. “Trends In Port Privatisation In The World’s Top-100 Container Ports”, **9th In Proceedings of the World Conference on Transport Resear WCTR**, Seoul. 2001.
- Canbek, Mahmut Meftun. "Savunma Sanayimizin Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunları ve Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul: İÜ Deniz Bilimleri ve İşletmeciliği Enstitüsü, 2006.
- Çiftçi, Yavuz, “Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı ile Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 28.04.2005.
- Danıştay 4. Dairesi. 17.3.1999.E. 1998/594, K. 1999/1152.
- Deniz Ticaret Odası, **Deniz Sektörü Raporu**, İstanbul, 2006.
- Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, **Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001.
- Fisser, F.M., Tramp Schiffahrt, Entwicklung, Bedeutung ve Markt Elemente. “Weltsciffahrts-Archiv”, **Beitrag Zur Internationaln Schiffahrt Forschung**, 1. Cilt, Bremen, 1957.
- Holt Andrew ve Eccles Timothy. “Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry”, **Briefings in Real Estate Finance**, November 2002.
- İsmail Küçük, “Finansal Raporlamada Hile Manipülasyonlar ve Önlenmesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “Yurtdışındaki İştiraklerinden Kar Payı Elde Eden Türk İşletmelerinin, Vergi Anlaşmaları Açısından Vergilendirme Durumu ve Bunların Hissedarlarının Türk Mevzuatı Açısından Vergilendirilmesi”, **Rapor No.07/ 11-12-1**. 2007.
- Oral, Ersel Zafer, “Yat Limanlarında Yer Seçimi”, **III. Ulusal Kıyı Mühendisliği Bildiriler Kitabı**, U.B.DLH İnşaatı 6. Bölge Müdürlüğü (drl.), Çanakkale, 2000.
- Taş, Ayşe. “Gemi Acente ve Broker İşletmeciliği; Türkiye Uygulamaları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İzmir: DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, **Genel Kurul Tutanağı**, 21. Dönem 2. Yasama Yılı 35. Birleşim, Ankara, 16.12.1999.
- Yavuz, Sedef, “Dünyada Liman Devleti Denetimi ve Liman Devleti Denetimi ile İlgili Türk Mevzuatının AB Müktesebatıyla Uyumlaştırılması İçin Gerekli Düzenlemeler”, **Uzmanlık Tezi**, Ankara: DPT Yayın No.2667, 2003.

Yeşilbağ, Lütfi, “Elverişli Bayrak Uygulamalarının Dünya Deniz Ulaştırma Piyasasına Etkisi”, **Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi**. Ed. A.İ. Akdoğan, Y. Ünsan, e. Bayraktarkatal, 99-Bildiri Kitabı, İstanbul: Yaklaşım, 1999.

Yeşilbağ, Lütfi, “Ro-Ro Taşımacılığının Ülkemiz Deniz Ulaştırma Sektöründeki Yeri”, **Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi**. Ed. A.İ. Akdoğan, Y. Ünsan, e. Bayraktarkatal, 99-Bildiri Kitabı, İstanbul: Yaklaşım, 1999.