

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Doktora Tezi

Denizyolu Yük Taşımacılığında Maliyetler ve Bir
Uygulama

Özgür Özdemir
2502030198

Tez Danışmanı: Prof.Dr. Cengiz ERDAMAR

İstanbul, 2009

ÖZ

“Denizyolu Yük Taşımacılığında Maliyetler ve Bir Uygulama”

Özgür Özdemir

Çalışmanın amacı, maliyet muhasebesi bilgi sistemlerinin yetersiz olduğu Türk denizyolu yük taşımacılığı sektörüne katkıda bulunmaktır. Bu amaçla denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetleri incelenmiştir. Çalışma, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin hesaplanmasına ve hesaplanma sistemine ilişkin öneriler getirme doğrultusunda yapılmıştır. Çalışmada denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde taşıma aracı olan yük gemisi endirekt maliyetlerinin belirlenmesi ve denizyolu yük taşıma işletmelerindeki muhasebe sistemindeki sorunların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, denizyolu yük taşımacılığında kullanılan gemi kiralama sözleşmeleri incelenmiş, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetleri tespit edilmiş, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar belirlenmiş ve sorunlara yönelik öneriler getirilmiştir. Öneriler getirilirken denizcilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye ait bir geminin gerçek verileri kullanılarak çalışmanın uygulama kısmı oluşturulmuştur. Uygulama kapsamında, hesaplamaları yapılan gemi, süreli gemi kiralama sözleşmesi (time charter) kullanılarak kiraya verilmiştir. Uygulamanın amacı, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde taşıma aracı olan yük gemisi endirekt maliyetlerinin belirlenmesi ve endirekt maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin önerilerin sunulmasıdır.

ABSTRACT

“Costs In Sea Cargo Transportation and An Application”

Özgür Özdemir

The aim of the study is to contribute to practice of Turkish sea cargo transportation sector whose cost accounting information systems are not sufficient. The study is conducted in a manner that indirect cost computation in sea cargo transportation is demonstrated and suggestions related to cost accounting information system are made. The study also aims to determine the indirect costs of cargo ships and to define problems in cost accounting systems of sea cargo companies. Costs of sea cargo transportation businesses and difficulties related to their cost accounting system are examined. The study also covers sea cargo transportation companies, ship lease agreements related to sea cargo transportation, costs of sea transportation companies and problems in computing costs in this sector. The study provides with suggestions to the sector by using real information of a ship that belongs to a Turkish shipping company. The application of the study is based on this ship which is leased with time charter agreement. The aim of the application is to determine indirect costs of a cargo ship and to provide with suggestions about computation of indirect costs.

ÖNSÖZ

Denizyolu yük taşımacılığında maliyetlerin hesaplanması konulu doktora tezinin seçilmesindeki amaç, Türkiye’de denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde, maliyet muhasebesi tekniklerinin ve maliyet incelemelerinin yeteri kadar ele alınmamış olması ve bu nedenle dolaylı olarak Türk denizyolu yük taşımacılığına bir katkıda bulunmaktır. Çalışma kapsamında denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetleri incelenmiş, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar belirlenmiş ve sorunlara yönelik öneriler getirilmiştir.

Çalışmada karşılaşılan başlıca güçlükler, Türkiye’de konu ile ilgili az sayıda çalışma olması, denizcilik sektörünün kendine özgü terminolojisi ve denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyet muhasebesi tekniklerinin yeterince gelişmemiş olmasıdır.

Çalışmanın denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelere faydalı olması, bu konuda yapılacak olan çalışmalara örnek oluşturması ve temel bazı katkılar sağlaması da amaçlanmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aşamada büyük desteğini gördüğüm tez danışmanım Prof. Dr. Cengiz ERDAMAR’a, tez izleme komitesi üyeleri Prof. Dr. Fahir BİLGİNOĞLU’na, Prof.Dr. Başak ATAMAN AKGÜL’e ve İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı’ndaki tüm öğretim üyelerine ve yardımcılara, uygulama bölümündeki bilgileri veren işletmenin yöneticilerine ve bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan aileme teşekkürü borç bilirim.

Özgür Özdemir

İstanbul

Temmuz 2009

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

1.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI ALANINDA FAALİYET

GÖSTEREN İŞLETMELER	5
1.1.1. Armatör İşletmeler	5
1.1.2. Gemi Acenteleri	6
1.1.3. Navlun Komisyoncuları	7
1.1.4. Gemi Alım-Satım Komisyoncuları	7
1.1.5. Forwarder İşletmeler	8
1.1.6. Bunker İşletmeler	8
1.1.7. Konferans İşletmeler	9

1.2. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI TÜRLERİ

1.2.1. Gemilerin Sularda Dolaşma Şekline Göre Denizyolu Yük Taşımacılığı	10
1.2.2. Sefer Türlerine Göre Denizyolu Yük Taşımacılığı	11
1.2.2.1. Düzensiz (Tramp) Taşımacılık	11
1.2.2.2. Düzenli (Liner) Taşımacılık	12
1.2.3. Yük ve Gemi Türlerine Göre Taşıma	14
1.2.3.1. Tanker Taşımacılığı	14

1.2.3.2. RoRoTaşımacılığı	15
1.2.3.3. Konteyner Taşımacılığı	16
1.2.3.4. Kombine Taşımacılık	17
1.2.3.5. Dökme Yük Taşımacılığı	17
1.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA NAVLUN VE GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ.....	18
1.3.1. Navlun	18
1.3.1.1. Navlun Kavramı	18
1.3.1.2. Navlun Şartları	20
1.3.2. Gemi Kiralama Sözleşmeleri	21
1.3.2.1. Gemi Kiralama Sözleşmelerinde Taraflar.....	24
1.3.2.1.1. Kiracı (Charterer)	24
1.3.2.1.2. Armatör (Owner).....	25
1.3.2.1.3. Broker.....	25
1.3.2.2. Gemi Kiralama Sözleşmeleri Türleri	26
1.3.2.2.1. Çıplak Gemi Kiralama Sözleşmesi	26
1.3.2.2.2. Süreli Gemi Kiralama Sözleşmesi	28
1.3.2.2.3. Sefere Bağlı Gemi Kiralama Sözleşmesi	29
1.3.2.2.4. Kontrat Taşıma Sözleşmesi.....	31
1.4. ULUSLARARASI DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖN VEREN KURULUŞLAR.....	34
1.5. TÜRK DENİZCİLİK MEVZUATI VE ULUSLARARASI ANLAŞMALAR	36

İKİNCİ BÖLÜM

DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLER

2.1. MALİYET, HARCAMA VE GİDER KAVRAMLARI	39
--	-----------

2.2. MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	41
2.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	44
2.3.1. Denizyolu Yük Taşımacılığının Direkt Maliyetleri	46
2.3.1.1. Yakıt (Bunker) Giderleri	47
2.3.1.2. Yükleme ve Boşaltma (Elleçleme) Giderleri	48
2.3.1.3. Liman Giderleri.....	52
2.3.1.4. Kanal Geçiş Giderleri.....	56
2.3.2. Denizyolu Yük Taşımacılığının Endirekt Maliyetleri.....	56
2.3.2.1. Gemi Personel Giderleri.....	56
2.3.2.2. Gemi Sigorta Giderleri.....	59
2.3.2.2.1. Gemiye Ait Sigorta Giderleri	59
2.3.2.2.2. Yüke Ait Sigorta Giderleri	64
2.3.2.3. Gemi Gözetim (Survey) ve Klaslama Giderleri.....	68
2.3.2.4. Gemi Bakım ve Onarım Giderleri.....	70
2.3.2.5. Gemi Yağ Giderleri.....	71
2.3.2.6. Gemi Malzeme ve Yedek Parça Giderleri	71
2.3.2.7. Gemi Amortisman ve Faiz Giderleri.....	72
2.3.2.8. Gemi Haberleşme Giderleri	74
2.3.2.9. Geminin Diğer Giderleri	74
2.3.3. Genel Yönetim Giderleri.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNİN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

3.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİ.....	78
---	-----------

3.2. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI	81
3.2.1. Denizyolu Yük Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetlerinin Hesaplanma Sistemi.....	82
3.2.1.1. Sefer Tahmini (Voyage Estimation)	84
3.2.1.2. Munzam Giderler (Running Costs)	88
3.2.1.3. Denizyolu Yük Taşımacılığı İşletmelerinde Sefer Maliyetlerinin Hesaplanma Sistemine İlişkin Bir Örnek	90

3.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR	98
3.3.1. Standart Maliyetleme Sisteminin Kullanılmasına İlişkin Sorunlar.....	99
3.3.2. Endirekt Maliyetlerin Bütçelenme Yöntemine İlişkin Sorunlar	103
3.3.3. Amortisman Giderine İlişkin Sorunlar	104

3.4. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARA YÖNELİK ÖNERİLER	105
3.4.1. Standart Maliyetleme Sisteminin Kullanılmasına İlişkin Öneriler	106
3.4.2. Endirekt Maliyetlerin Bütçelenme Yöntemine İlişkin Öneriler.....	109
3.4.3. Amortisman Giderine İlişkin Öneriler	113

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SÜRELİ KİRAYA VERİLEN GEMİNİN SEFER MALİYETİNİN HESAPLANMASI - BİR UYGULAMA

4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	115
4.1.1. Uygulamanın Amacı	115
4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Sınırları	116
4.1.3. Uygulanan Yöntem	117

4.2. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ VE GEMİNİN ENDİREKT MALİYETLERİ	120
4.2.1. ABC Denizcilik Anonim Şirketi	120
4.2.2. ABC Denizcilik Anonim Şirketi'ne Ait D Geminin Özellikleri	121
4.2.3. ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde Muhasebe Sistemi.....	122
4.2.4. ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde Maliyet Türleri	123
 4.3. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ ÖNERİSİ.....	125
4.3.1. Bütçe Komitesi ve Komitenin 2008 Yılı Endirekt Maliyetleri İçin Öngörülleri	126
4.3.1.1. Geminin Faaliyet Hacmi İçin Yapılan Öngörüller	127
4.3.1.2. Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi İçin Yapılan Öngörüler	130
4.3.1.2.1. Geminin Personel Giderleri	131
4.3.1.2.2. Geminin Sigorta Giderleri.....	135
4.3.1.2.3. Geminin Gözetim (Survey) ve Klaslama Giderleri.....	137
4.3.1.2.4. Geminin Bakım Ve Onarım Giderleri.....	139
4.3.1.2.5. Geminin Yağ Giderleri	142
4.3.1.2.6. Geminin Malzeme ve Yedek Parça Giderleri	143
4.3.1.2.7. Geminin Haberleşme Giderleri	147
4.3.1.2.8. Geminin Amortisman Gideri.....	148
4.3.1.2.9. Geminin Diğer Giderleri	149
4.3.1.2.10. Geminin 2008 Yılı Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi	
Toplamı	149
 4.4. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ 2008 YILI GERÇEKLEŞEN ENDİREKT MALİYETLERİ.....	151
4.4.1. Geminin Personel Giderleri.....	152
4.4.2. Geminin Sigorta Giderleri.....	152
4.4.3. Geminin Gözetim (Survey) ve Klaslama Giderleri.....	153
4.4.4. Geminin Bakım ve Onarım Giderleri.....	155

4.4.5. Geminin Yağ Giderleri	156
4.4.6. Geminin Malzeme ve Yedek Parça Giderleri	157
4.4.7. Geminin Haberleşme Giderleri	159
4.4.8. Geminin Amortisman Gideri	160
4.4.9. Geminin Diğer Giderleri	160
4.4.10. Geminin 2008 Yılı Endirekt Maliyetleri Toplamı	161
 4.5. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ 2008 YILI GERÇEKLEŞEN ENDİREKT MALİYETLERİ VE ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ ÖNERİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	163
 4.6. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ ENDİREKT MALİYETLERİNİN BÜTÇELENME SİSTEMİ VE 2008 YILI İÇİN PLANLANAN ENDİREKT MALİYETLERİ	167
4.6.1. 2008 Yılı Planlanan Endirekt Maliyetleri ve Endirekt Maliyetler Bütçe Önerisinin Karşılaştırılması	170
 4.7. GEMİNİN 2008 YILI FAALİYET HACMİ İÇİN YAPILAN ÖNGÖRÜLERİN VE 2008 YILI GERÇEKLEŞEN FAALİYET HACMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	173
4.7.1. ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi Bütçelenen Endirekt Maliyetlerinin Gün Başına Maliyeti.....	174
4.7.2. Öngörülen Sefer Gün Sayısı Dağıtım Anahtarı	175
 SONUÇ VE ÖNERİLER.....	178
KAYNAKÇA	182
EKLER.....	191
ÖZGEÇMİŞ.....	249

TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo No</u>	<u>Tablonun Konusu</u>	<u>Sayfa</u>
1.1	Gemi Kiralama Sözleşmelerinde Armatörün Sorumluluğu	33
2.1	Denizde ve Limanda Geçen Süreler	93
4.1	Geminin Teknik Özellikleri	121
4.2	Geminin 2007 Yılı Sefer Ayrıntısı	129
4.3	Gemi Personelinin Sayısı ve Görevleri	132
4.4	2008 yılı Personel Giderlerinin Hesaplanması	134
4.5	Geminin Personel Giderleri Bütçe Önerisi	134
4.6	Geminin Sigorta Giderleri Bütçe Önerisi	136
4.7	Geminin Survey Giderleri Bütçe Önerisi	139
4.8	Geminin Bakım Onarım Giderleri Bütçe Önerisi	141
4.9	Geminin Yağ Giderleri Bütçe Önerisi	143
4.10	Geminin Güverte Malzemesi Giderleri Bütçe Önerisi	145
4.11	Geminin Makine Malzemesi Giderleri Bütçe Önerisi	146
4.12	Geminin Yedek Parça Giderleri Bütçe Önerisi	147
4.13	Geminin Haberleşme Giderleri Bütçe Önerisi	148
4.14	Geminin Diğer Giderleri Bütçe Önerisi	149
4.15	Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi	150
4.16	Geminin Personel Giderleri	152
4.17	Geminin Sigorta Giderleri	153
4.18	Geminin Survey Giderleri	154
4.19	Geminin Bakım ve Onarım Giderleri	155
4.20	Geminin Yağ Giderleri	156
4.21	Geminin Güverte Malzemesi Giderleri	158
4.22	Geminin Makine Malzemesi Giderleri	159
4.23	Geminin Yedek Parça Giderleri	159
4.24	Geminin Haberleşme Giderleri	160
4.25	Geminin Diğer Giderleri	160
4.26	Geminin Endirekt Maliyetleri	161
4.27	Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi ve 2008 Yılı Gerçekleşen Endirekt Maliyetleri	165
4.28	Geminin 2008 Yılı İçin Planlanan ve Gerçekleşen Endirekt Maliyetleri	168
4.29	Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi Farkları ve 2008 Yılı Planlanan Endirekt Maliyetler Farkları	171
4.30	Geminin 2008 Yılı Sefer Ayrıntısı	173

EKLER LİSTESİ

<u>Ek No</u>	<u>Ekin Konusu</u>	<u>Sayfa</u>
1	Çıplak Gemi Kiralama Sözleşmesi Örneği	191
2	Sürelî Gemi Kiralama Sözleşmesi Örneği	204
3	Sefere Bağlı Gemi Kiralama Sözleşmesi Örneği	220
4	Kontrat Taşıma Sözleşmesi Örneği	224
5	İMO (Uluslararası Denizcilik Örgütü) Sözleşmeleri	232
6	İkili Ticaret ve Deniz Taşımacılık Anlaşmaları	234
7	Bölgesel Anlaşmalar	240
8	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Aşamaları	241
9	D Gemisi 2006 Yılı Endirekt Maliyetleri	244
10	D Gemisi 2007 Yılı Endirekt Maliyetleri	246
11	2006, 2007 ve 2008 Yılları İtibariyle 1 Amerika Birleşik Devletleri Doları Karşılığı Türk Lirası Değerleri	248

GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz yüzyılın özellikle ikinci yarısında dünya ülkeleri arasındaki ilişkiler giderek artmış ve buna bağlı olarak da dünya ticaret hacmi her geçen gün biraz daha fazlalaşmıştır. Günümüzde üretimlerini arttırmak ve dolayısı ile ekonomilerini geliştirmek, tüm ülkelerin milli hedeflerinden biri haline gelmiştir.

Dünya ticaretine konu olan malların büyük bir bölümü deniz yoluyla taşınmaktadır. Dünya ticaretinin yaklaşık % 80'i ve ülkemizin ithalat ve ihracat taşımalarının ise yaklaşık % 90'ına yakın bir bölümü deniz yoluyla yapılmaktadır.¹ Uluslararası rekabetin yoğun olduğu denizyolu yük taşımacılığının temel elemanları deniz araçları ve limanlardır. Üretilen malların yükleme ve boşaltma işlemleriyle, taşımaların başlayıp sona erdiği limanların, taşımaları yapan gemilerin yurtiçi, yurtdışı ve transit taşımacılıkta ülke ekonomisine katkısı büyüktür. Gerek sanayi hammaddesini oluşturan yükleri bir seferde büyük miktarlarda taşıma özelliği, gerekse taşıma maliyetinin demiryoluna, karayoluna ve havayoluna göre daha ucuz olması denizyolu yük taşımacılığının önemli avantajları arasındadır.²

Ülkemizde yurt içi yük taşımacılığı ağırlıklı olarak karayoluyla yapılmakta, deniz ulaşımına ise olması gereken ilgi gösterilmemektedir. Türkiye, coğrafi konumu itibariyle üç kıtanın kesiştiği önemli su yollarının odak noktasında bulunmasına rağmen dünya denizyolu yük taşımacılığında yeterli payı elde edememiştir. Dünya denizcilik sektöründeki teknolojik gelişmeler ve değişen ekonomik koşullar, Türk denizcilik sektöründeki işletmelerin çağdaş tekniklerden yararlanmalarını zorunlu hale getirmektedir.

Denizyolu yük taşımacılığında maliyetlerin hesaplanması konulu doktora tezinin seçilmesindeki amaç, Türkiye'de denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde, maliyet muhasebesi tekniklerinin ve maliyet incelemelerinin yeteri kadar ele

¹ Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, “Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2007, s.3.

² A.e., s.4.

alınmamış olması ve bu nedenle dolaylı olarak Türk denizyolu yük taşımacılığına bir katkıda bulunmaktır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde uygulanan maliyet muhasebesi bilgi ve tekniklerinin yetersiz olması ve bu nedenle denizyolu yük taşımacılığı sektöründe faaliyet gösteren işletme yöneticilerinin verecekleri kararlardaki bilgi eksikliklerinin giderilmesine katkıda bulunmak amacıyla, denizyolu yük taşımacılığı sektörü incelenmiştir. Çalışmanın denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelere faydalı olması, bu konuda yapılacak olan çalışmalara örnek oluşturması ve temel bazı katkılar sağlaması da amaçlanmaktadır.

Denizcilik sektörü, yük ve yolcu taşımacılığı, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi, deniz sporları ile su ürünlerinin üretimi ile ilgili bir endüstri alanı olduğu kadar, aynı zamanda bir ticaret ve hizmet koludur. Çalışma kapsamında konunun önemi ve denizcilik sektöründe gözlemlenen uygulamalar doğrultusunda sadece denizyolu yük taşımacılığı incelenecektir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin yönetim ve organizasyon, pazarlama ve satış, finansman gibi fonksiyonları bulunmakla birlikte çalışma kapsamında denizyolu yük taşıma maliyetleri üzerinde durulacaktır.

Çalışma, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin hesaplanmasına ve hesaplanma sistemine ilişkin öneriler getirme doğrultusunda yapılacaktır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde taşıma aracı olan yük gemisi endirekt maliyetlerinin belirlenmesi ve denizyolu yük taşıma işletmelerindeki muhasebe sistemindeki sorunların tespit edilmesi ve sorunlara yönelik öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışma kapsamında denizyolu yük taşımacılığı ile ilgili literatür taraması yapılmış, literatürde yer alan çalışmalar, denizyolu yük taşımacılığı sektöründeki uluslararası ve Türkiye'deki uygulamalar incelenmiştir. Türkiye'de başta Deniz Ticaret Odaları olmak üzere denizcilik sektörüne yön veren kuruluşlarda incelemeler yapılmıştır. Denizyolu yük taşımacılığı sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde yapılan incelemeler doğrultusunda bir denizyolu yük taşımacılığı işletmesinde çalışmanın amacına uygun bir uygulama yapılmıştır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetler ve bir uygulama başlığını taşıyan çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü denizyolu yük taşımacılığıdır. Birinci bölüm içerisinde, denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletmeler birinci kısımda yer almıştır. Denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletmeler, armatör işletmeler, gemi acenteleri, navlun komisyoncuları, gemi alım-satım komisyoncuları, forwarder işletmeler, bunker işletmeler ve konferans işletmeler şeklinde bir sınıflandırma yapılmış ve işletmelerin tanımları yapılmıştır. Birinci bölümün ikinci kısmında denizyolu yük taşımacılığı, taşımacılık türlerine göre sınıflandırılmıştır. Denizyolu yük taşımacılığı türleri, gemilerin sulara dolaşma şekline göre, sefer türlerine göre ve yük ve gemi türlerine göre denizyolu yük taşımacılığı şeklinde üç başlıkta değerlendirilmiştir. İkinci kısımda sefer türlerine göre denizyolu yük taşımacılığı, düzensiz taşımacılık ve düzenli taşımacılık kavramları incelenerek açıklanmıştır. Yük ve gemi türlerine göre denizyolu yük taşımacılığı kapsamında tanker taşımacılığı, ro-ro taşımacılığı, konteyner taşımacılığı, kombine taşımacılık ve dökme yük taşımacılığı anlatılmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı bölümünün üçüncü kısmında denizyolu yük taşımacılığında navlun ve gemi kiralama sözleşmeleri, dördüncü kısımda uluslararası deniz taşımacılığına yön veren kuruluşlar ve faaliyetleri incelenmiştir. Birinci bölümün beşinci kısmında ise Türk denizcilik mevzuatı ve uluslararası anlaşmalar genel hatlarıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetler açıklanarak, denizyolu yük taşımacılığı maliyetlerinin sınıflandırılması yapılmıştır. Bu kapsamda ilk kısımda denizyolu yük taşımacılığı direkt maliyetlerinde yakıt giderleri, yükleme ve boşaltma giderleri, liman giderleri ve kanal geçiş giderleri açıklanmıştır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetler bölümünün ikinci kısmında denizyolu yük taşımacılığı endirekt maliyetlerinde personel giderleri, gemi sigorta giderleri, gemi survey ve klaslama giderleri, gemi malzeme ve yedek parça giderleri, gemi bakım ve onarım giderleri, gemi amortisman ve faiz giderleri, gemi haberleşme giderleri ve geminin diğer giderleri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerini hesaplamasında karşılaştığı sorunlar incelenerek, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar ve denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik öneriler kısımları yer almaktadır.

Çalışmanın son bölümünde Türkiye’de faaliyet gösteren bir denizyolu yük taşımacılığı işletmesinde, yük taşıma maliyetlerinin hesaplanması konusunda bir uygulama yapılacaktır. Uygulamanın kapsamı, denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletmelerin yük taşımacılığı yapan gemi türlerinin farklı olması nedeniyle sınırlandırılmıştır. Uygulamanın, denizyolu yük taşımacılığı işletmesinde verilen tüm hizmet maliyetlerinin bulunmasına yönelik olması halinde, kapsamın çok fazla genişleyeceği ve çalışmanın istenen sonuçları veremeyeceği kaygısıyla, çalışma, uygulama yapılacak işletmenin tüm faaliyetleriyle ilgili hizmet maliyetlerinin bulunması yerine, sadece kiraya verilen belli bir gemi türünün sefer maliyetinin hesaplanmasıyla sınırlı tutulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

1.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI ALANINDA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER

Denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletmeler, armatör işletmeler, gemi acenteleri, navlun komisyoncuları, gemi alım-satım komisyoncuları, forwarder işletmeler, bunker işletmeler ve konferans işletmelerdir.

1.1.1. ARMATÖR İŞLETMELER

Kendine ait veya kiraladığı gemilerde taşımacılık işlevi gören denizyolu işletmelerine armatör adı verilmektedir, bu işletmeler faaliyetlerinin düzenli olup olmamasına göre iki şekilde sınıflandırılabilir; düzenli sefer yapan liner işletmeler ve düzensiz sefer yapan tramp işletmeler, ayrıca taşımacılık yaptığı gemi türüne göre de tanker taşımacılığı yapan işletmeler de armatör işletmeler şeklinde tanımlanabilir.

Uygulamada bir deniz taşımacılığı işletmesi hem liner, hem de tramp ve tanker taşımacılığı yapabilmekte, konteyner, Ro-Ro gemileri gibi özel amaçlı gemiler işletebilmektedir.¹ Gemi sahibi olabilmek için gemiyi inşa ettirmek ya da satın almak gerekir. Gemi sahipliğine göre armatörlük, konvansiyonel armatörlük ve sanayici armatörlük şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Konvansiyonel armatörlük, bu işi meslek edinen ve kuşaktan kuşağa geçen deniz ticaret işletmeciliğidir. Sanayici armatörlük ise, mevcut işinin gereği, gemi sahibi olmanın kiralamaktan daha karlı olabileceği düşüncesinden kaynaklanmıştır.² Sanayici armatörler konvansiyonel armatörlerden farklı olarak gemilerinin çalışma kapasitelerini kendi yüklerinin durumlarına göre ayarlayabilir. Sanayici armatörlerin kendi limanından, kendi gemisiyle, kendi yükünü

¹ Işıl Mendeş Pekdemir, “Deniz Yolu Yük Taşımacılığı; Yönetim ve Organizasyonu”, İstanbul, İşletme Fakültesi Yayın No:251, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No:144, 1991, s.56.

² Kemal Bakkal, “Deniz Ticaret İşletmeciliğinde Maliyetler, Gemi Kiralama ve Sefer Tahminleri”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996, s.9.

taşıması dışarıya bağımlılığını azaltır. Ancak denizyolu yük taşımacılığındaki navlun fiyatları düşerken, sanayici armatörler kendi gemilerini desteklemek zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca konvansiyonel armatörler, sadece deniz ticareti faaliyeti ile uğraştıkları için “geminin yüke bağlanmasında” (geminin hangi yükü taşıması hususunda karar verme) anında karar verebilirler.³

1.1.2. GEMİ ACENTELERİ

Gemi acenteleri, yaptıkları anlaşmalar ile gemi sahibi, kaptanı, işleteni veya gemi kiralayanı adına ve hesabına yük/yolcu toplayan ve gönderen, bilgi veren, bir geminin alım/satımı veya kira akdinin hazırlığını yürüten ve gerçekleştiren, sahasına giren tüm hizmetleri gören ve temsil ettiği gerçek ve tüzel kişilerin üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı haklarını koruyan ve bu kişiler ve kuruluşlara karşı yükümlülüklerini yerine getiren ve kazanç amacıyla hareket eden ticari işletmelerdir.⁴

Gemi acentesi, bir veya birkaç gemi işletmesinin belirli bir bölge içinde temsilciliğini üstlenmekte, temsilciliklerini yaptıkları gemileri uğradıkları limanlarda gemi ile ilgili her türlü hizmeti ve denetimini üstlenmekte ve yol (kılavuz) hizmetlerini yerine getirmektedir. Bu hizmetler genellikle limanlarda meydana gelen grev, doğal afet gibi olağanüstü değişiklikleri bildirmek, bulundukları bölgede yük araştırması yapmak, müşteri ile yapılan sözleşme noksanı ve fazlası yükleri takip etmek, aktarma yükleri ait oldukları limanlara sevk etmek, acentesi olduğu gemilerin geliş ve gidişlerinde, gümrük, liman, polis, yükleme-boşaltma gibi işlerini, rıhtım ve iskelelere yanaşıp kalkma işlerini yerine getirmek, personelin sağlık problemi ile ilgilenerek, gıda ihtiyaçlarını karşılamak gibi işlemlerde gemi sahibinin talimatına göre hareket etmektir. Acenteler bu görevlerine karşılık belirli bir komisyon ya da ücret almaktadırlar.

³ Donald J. Bowersox, David J.Closs, **Logistical Management, The Integrated Supply Chain Process**, McGraw-Hill Companies Inc.1996.

⁴ Ulaştırma Bakanlığı, “**Gemi Acenteleri Hakkında Yönetmelik**”, Resmi Gazete Sayısı : 25982, Resmi Gazete Tarihi : 31/10/2005

1.1.3. NAVLUN KOMİSYONCULARI

Navlun Komisyoncuları (yük brokerleri), yük ile gemiyi buluşturan ve gerek armatörün gerekse taşıtanın karşılaşılabilecekleri sorunların büyük bir kısmını da çözme görevini üstlenmiş kuruluşlardır. Broker işletmeler, gemi sahibine ya da işletmesine yük, nakliyeciyeye de gemi bulma faaliyetiyle uğraşırken armatörün reklamını yapmakta ve şirketi tanıtmakta, yük sahibine de gerekli bilgi ve önerileri sunmaktadırlar. Asıl fonksiyonu “hizmet satışı” olan navlun komisyoncuları bağlantının gerçekleşmesi durumunda navlun üzerinden komisyon almaktadırlar.⁵ Broker işletmeler daha çok tramp taşımacılıkta faaliyet göstermektedir ve hem yük arayana hem de gemi arayana karşı önemli sorumlulukları vardır.

Broker işletmeleri olarak isimlendirilen navlun komisyoncuları, sürekli araştıran, piyasayı çok iyi bilen, uluslararası sözleşmeleri çok iyi takip eden, literatürü izleyen, limanlar ve limanların özellikleri hakkında çok yeni bilgiler toplayan ve değişimleri izleyen kuruluşlar olmalıdırlar.⁶

1.1.4. GEMİ ALIM-SATIM KOMİSYONCULARI

Gemi alım-satım komisyoncuları, ulusal ve uluslararası alanda gemilerin alım ve satımlarıyla uğraşan kuruluşlardır. Alıcı ve satıcılar, birbirleri ile direkt olarak ilişki kurarak pazarlık edebilirler ancak, alıcı ve satıcının çıkarlarını en iyi şekilde gözetken, taraflar arasında görüşmeyi sağlayan ve temelde bir anlaşmaya ulaşabilmesi için gerekli formaliteleri yerine getiren bir aracından yararlanmak daha uygun olabilmektedir. Gemi alım-satım komisyoncularında uzmanlaşma çok önemlidir. Gemi alıcısı ile satıcısını karşılaştıran, aralarında ilişki kurulmasını sağlayan bu kuruluşlar, faaliyetlerinin karşılığı olarak, alım-satım işleminin gerçekleşmesinden sonra, satış bedeli üzerinden belirli bir komisyon almaktadırlar.

⁵ S.Erol Eröztürk, “Deniz Taşımacılığında Acentalığa Başlarken”, Deniz Nakliyatı T.A.Ş. Yayını, İstanbul, 1985, s.3.

⁶ Pekdemir, a.g.e., s.61.

1.1.5. FORWARDER İŞLETMELER

Forwarder (Nakliye Aracısı) işletmeler, ithalatçı ve ihracatçı ile taşıyıcı firmalar arasında aracılık görevini yapmakta ve gerekirse yükün bilfiil alınmasında aracılık etmektedir. Bu işletmeler nakliyecisi adına, liman ve gümrükteki bütün prosedür ve evrak formalitelerini tamamlarlar. Malların yola çıkmadan önceki depo işlerini de düzenleyen forwarder işletmeler sözleşme çerçevesinde belirtildiği üzere ön taşımayı veya gemiye yüklemeyi de gerçekleştirirler.⁷ Forwarder işletmeler navlun fiyatlarını, taşıma zaman ve programlarını, paketleme, gümrük, sigorta ile kanuna uyulması gereken yükümlülükleri incelemelidirler. Çünkü siparişin alınmasından kendisine mal ulaştırılacak kişiye mal ulaşınca kadar, güvenli bir şekilde malın taşınmasından sorumludurlar.

Forwarder işletmeler, sipariş sevk edilmek üzere hazırlandığında, her şeyin siparişe uygun olarak yapıldığından emin olmak için akreditifi, koli listelerini ve diğer işlemleri gözden geçirmekte, kendisinden istendiğinde, taşıma işlemini gerçekleştirmek üzere gemide yük için yer de ayırmaktadır. Son yıllarda, daha geniş bir alana hizmet vermek ve sermayelerini daha kolayca artırmak için bu işletmeler birleşmektedirler.⁸ Genel olarak liner (düzenli) işletmeler, taşıma taleplerinin büyük bir kısmını forwarder işletmeler aracılığı ile karşılamaktadırlar.

1.1.6. BUNKER İŞLETMELER

Bunker, gemilerin kömürle çalıştığı dönemden kalma ve halen kullanılmakta olan bir terimdir. Eski anlamının kömürlerin saklandığı ambar olması nedeniyle günümüzde gemi yakıtları bunker, yakıt ikmali de bunkering olarak adlandırılmaktadır.

⁷ İhracatı Geliştirme ve Etüd Merkezi, (Çevrimiçi), www.igeme.org.tr, 16 Kasım 2006.

⁸ Oral Erdoğan, “Belirsizlik ve Risk Koşullarında Yatırım”, Deniz Ticareti Dergisi, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:22 Mart 2005,s. 57.

Bunker İşletmeler, transit geçen yabancı bayraklı gemilere yakıt, yağ ve boya ikmalı yapan kuruluşlardır. Gemi işletme giderlerinin büyük bir kısmını yakıt giderleri oluşturduğu için hem gemi makinelerinin performansı, hem de çıkabilecek problemlerin getireceği yüksek maliyetler, yakıtlar için belirlenmiş standartlara uyulmasını gerektirmektedir. Bunker işletmeler denizyolu ile yapılan taşımacılıkta önemli bir hizmeti verirler.

1.1.7. KONFERANS İŞLETMELER

Kabotaj bir devletin kendi limanları arasında yolcu ve yük taşıma hakkıdır. Kabotaj sularında yük taşımacılığı, ilgili ülkenin denetim ve kontrolüne verilmişken uluslararası yük taşımacılığında serbest ticaret ilkeleri geçerli olmaktadır. Bu nedenle düzenli hatlarda çalışan işletmeler, kendi arasında ortak sözleşme şartlarını ve navlunları uygulayarak, rekabeti ortadan kaldırmak ve anlaşmanın dışında kalan taşıyıcılara karşı gerekli önlemleri almak amacıyla örgütlenmektedirler. Bu şekilde oluşan örgütlere konferans işletmeler adı verilmektedir.⁹ Bu örgütlenmelerin tespit ettiği tarifeler uyarınca, liner taşımacılıkta taşıma ücretleri belirlenmekte ve konferans üyelerinin bu tarifelere uymaları gerekmektedir. Konferans üyesi olan bir liner işletmesi, konferanstan bağımsız olarak navlun oranı belirleme politikası güdemeyeceği gibi bağımsız bir büyüme politikası da izleyemez.¹⁰

Konferanslar, sabit navlun oranlarını belirledikleri gibi, belirli gemilerin (optimum hacim ve hızda, en iyi teçhizatla donatılmış gemilerin) kullanılmasında ve sefer sıklığının belirlenmesinde de rol oynayarak liner işletmeler arasında rekabetin ortadan kalkmasına yönelik çalışmalar yapmaktadırlar.

⁹ Pekdemir, a.g.e., s.64.

¹⁰ Chuck Chiang, "Shipping-rates hike takes toll on business", Knight Ridder Tribune Business News, Washington, Aralık 2005.

1.2. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI TÜRLERİ

Denizyolu yük taşımacılığı, gemilerin sulara dolaşma şekline, sefer türlerine ve yük ve gemi türlerine göre yapılan taşımacılık şeklinde sınıflandırılmaktadır.

1.2.1. GEMİLERİN SULARDA DOLAŞMA ŞEKLİNE GÖRE DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

Gemilerin sulara dolaşma şekline göre denizyolu yük taşımacılığı, kabotaj taşımacılığı, ithal ve ihraç yük taşımacılığı, transit yük taşımacılığı, uluslararası denizyolu yük taşımacılığı ve iç sular yük taşımacılığı şeklinde sınıflandırılmaktadır.

- Kabotaj Taşımacılığı

Kabotaj sulara yük taşımacılığı, bir ülkenin yönetim ve denetiminde bulunan denizlerde yapılan taşımacılık türüdür.

- İthal ve İhraç Yük Taşımacılığı

İthal ve ihraç yük taşımacılığı ülkenin ithal ve ihraç mallarının denizyolu ile taşınmasıdır. Ülke limanlarından başka ülkelere yapılan yük taşımaların ya da başka ülkelerden yapılan ithalatın ülke limanlarına taşınmasının denizyolu ile gerçekleştirilmesidir.

- Transit Yük Taşımacılığı

Transit yük taşımacılığında yolculuğun bir bölümü ülke sınırları içinde gerçekleşmekte ancak taşımacılığın başlanan nokta ve taşımacılığın tamamlandığı nokta ülke sınırları dışında kalmaktadır.

- Uluslararası Denizyolu Yük Taşımacılığı

Taşımacılığın başlangıç ve bitiş noktaları ve yolculuk ülke sınırları dışında gerçekleşmektedir. Bu taşımacılık türü cross trade yani üçüncü ülkeler arası taşımacılık adı ile anılmaktadır.

- İ Sular Yük Taşımacılığı

lke içindeki kanallar, gller ve nehirlerde yapılan su yolu taşımacılığıdır.

1.2.2. SEFER TÜRLERİNE GÖRE DENİZYOLU YÜK TAşIMACILIğI

Sefer türlerine göre deniz yolu yük taşımacılığı düzensiz (tramp) taşımacılık ve düzenli (liner) taşımacılık şeklinde sınıflandırılmaktadır.

1.2.2.1. DÜZENSİZ (TRAMP) TAşIMACILIK

Tramp taşımacılıkta, işletmeler genellikle küçük ve aile şirketi şeklinde dir. Bu taşımacılık türünde basit arz-talep kuralları işlemektedir, gemiler nerede karlı yk buluyorlarsa oraya gitmektedirler ve yapacakları seferler bir plana bağlı değildir.¹¹ Bu taşımacılık türünde, yk ile geminin karşılaşmasında brokerler ile gemi acenteleri önemli rol oynamaktadırlar. Tramp taşımacılık işletmeleri, dünya navlun piyasasını brokerler ve gemi acenteleri aracılığıyla iyi bir şekilde takip etmek zorundadırlar. Tramp taşımacılık yapan işletmeler doğal olarak dış evre faktörlerinden (ekonomik, politik, sosyal v.b.) ve gelişmelerinden daha çabuk etkilenmektedirler.

¹¹ Patrick M. Alderton, “Sea Transport: Operation and Economics”, 4th Edition, London, A&C Black Publications, 1995, s.35.

Düzensiz sefer yapan Tramp gemilerinde navlun (tramp navlunu) genellikle taşıma sözleşmesi (Charter Party) ile belirlenir. Bu çeşit navlunlar uygulamada hurda, kum, toprak gibi düşük fiyatlı dökme malları kapsar. Burada tramp navlununun fiyatını belirleyen kriter taşıma şirketleri arasındaki rekabettir.¹² Tramp taşımacılığında istikrarlı bir navlun uygulaması yoktur, aynı hat için verilen navlun fiyatları gün içerisinde sürekli olarak değişebilir.¹³

1.2.2.2. DÜZENLİ (LINER) TAŞIMACILIK

Liner taşımacılık belirli ticari hatlarda, aynı limanlar arasında önceden açıklanmış ve yayınlanmış bir sefer tarifesine göre yapılan taşıma hizmetidir. Liner taşımacılıkta hizmetin, çalıştırılan gemilerin dolu veya boş olmasına bakılmadan belirli aralıklarla tekrarlanması esastır ve bu taşımacılıkta düzenlilik ve istikrar unsurları mevcuttur. İlk düzenli seferler 1824 yılında buharlı gemilerle başlamıştır, özellikle teknolojik gelişmeler liner taşımacılığının temel özelliğini değiştirmemekle beraber uluslararası ticaretteki etkinliğini artırmıştır.

Dünya ticaretinin gelişmesi ve dolayısıyla deniz taşımacılığına olan talebin artması, denizler ve okyanuslar arasında düzenli (liner) deniz taşımacılığını gerekli kılmıştır. Liner taşımacılıkta seferler belli bir plan içinde yapılmaktadır. Liner taşımacılık tramp taşımacılığına göre daha karmaşık ve daha maliyetli bir taşımacılık türüdür. Bu nedenle hat hizmetine sunulmuş bir geminin gerek seyir sırasında gerekse limanlarda devamlı bir gözetime tabi tutulması gerekmektedir. Geminin hızı ve hacmi, gemi sayısı ve o hizmet hattındaki sefer sıklığı gibi bilgilerin bir arada değerlendirilmesi düzenli yük taşımacılığında önemli olmaktadır.¹⁴ Liner işletmelerinin gemi sefer, gün ve saatlerini daha önceden programlamaları zorunludur.

¹² A.g.e.s.37

¹³ Ozan Diriöz, “Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Belgeler”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:44, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Kış 2005, s.26.

¹⁴ Pekdemir, a.g.e., s.59.

Deniz taşımacılığının liner sektöründe hizmet arzı önemli ölçüde konferanslar aracılığıyla gerçekleştirilir. Konferansın çeşitli tanımları olmakla beraber, en çok benimsenen tanımı “aynı ticari hat veya coğrafi bölgede, bir anlaşmaya dayanarak belirli bir ortak navlun tarifesi uygulamak suretiyle bazı denizcilik şirketlerinin hizmetlerini birleştirmesi” şeklinde yapılan tanımdır. Böylece, belirli bir hatta düzenli gemi seferleri yapan gemicilik şirketlerinin, rekabeti mümkün olduğu kadar ortadan kaldırmak, trafikte bir düzen ve navlunlarda istikrar sağlamak ve navlun politikasında bir birlik meydana getirmek maksadıyla kurdukları ticari amaçlı birliklere Liner Konferansları adı verilmektedir.¹⁵

Liner tip navlunlar istikrarlıdır, çünkü navlun konferansına üye olan taşıma şirketleri aynı taşıma hizmeti için aynı navlun bedelini uygulamaktadır. Bir navlun ödemesi, dış ticarete konu malı taşıtan tarafından iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan biri peşin navlun ödemesi (advance freight), diğeri ise havale navlun ödemesi (freight collect)'dir. Peşin navlun ödemesi, taşıtan tarafından fiili ihracat tarihinde taşıma şirketine yapılır. Havale navlun ödemesi ise, fiili ihracat başlayıp gemi yola çıktıktan sonra yapılır. Havale navlun ödemesinde (Freight Collect), taşıma şirketi navlun tamamen ödenmedikçe malı ithalatçıya teslim etmeme hakkına sahiptir.¹⁶

Düzenli Hat taşımacılığında yani liner taşımacılıkta, armatörler tesis ettikleri konferanslar ile aralarındaki rekabeti ortadan kaldırarak dayanışma içine girmişlerdir. Konferans tarifeleri ile kendilerine yüksek karlar bırakan navlun ücretlerini belirlemişler, bu tarifeleri yılda iki kez veya daha fazla arttırma yoluna gitmişler, kapalı konferanslar ile diğer nakliye şirketlerini özellikle hizmet ettikleri rotada, gelişme yolundaki ülkelerin gemilerinin ya da şirketlerinin bu konferansa dahil olmalarını önlemişler, büyük ihracatçı ya da ithalacı şirketler ile taşıma antlaşmaları yaparak ve gemilerinde bunların yükleri için yer ayırarak diğer küçük şirketlerin

15 Oral Erdoğan, “Liner konferansları blok muafiyetinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin önerge hakkında bilgi notu”, Deniz Ticareti Dergisi, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:19 Temmuz 2002,s. 62.

16 Diriöz, a.g.e., s.26.

ticaret yapmalarını engellemişlerdir. Gelişme yolundaki ülkelerin düzenli hat taşımaları yapan gemileri ya da şirketleri olmadığı için gelişmiş ülkeler özellikle denizcilik alanında gelişmiş batı ülkeleri (Cross Trade) olarak, hizmet ettikleri gelişme yolundaki ülkelerin hem deniz ticaret sektörleri hem de diğer sektörlerin ve dolayısı ile ulusal ekonomileri aleyhine bir durum yaratmışlardır. Günümüzde deniz taşımacılığında elde edilen gelir olarak, liner taşımacılık % 80, dökme yük taşımacılığı ise % 20 pay almıştır.¹⁷

1.2.3. YÜK VE GEMİ TÜRLERİNE GÖRE DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI

Türk Ticaret Kanununun 816. maddesinde ticaret gemileri, “Denizde kazanç elde etme maksadına tahsis edilen veya fiilen böyle bir maksat için kullanılan her gemi, kimin tarafından ve kimin nam ve hesabına kullanılırsa kullanılsın ticaret gemisi sayılır.” hükmü yer almaktadır.¹⁸ Denizyolu yük taşımacılığında hız, zaman ve giderler gibi faktörler dikkate alınarak, her yük türü için özel bir gemi inşa edilmekte ya da gemiye taşıyacağı yüke uygun özellikler kazandırılmaktadır. Yük ve gemi türlerine göre denizyolu taşımacılığı gruplandırıldığında, her yüke ya da gemiye göre bir taşımacılık şekli ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, yük ve gemi türlerine göre tanker taşımacılığı, ro-ro taşımacılığı, koteyner taşımacılığı, kombine taşımacılık ve dökme yük taşımacılığı şeklinde bir sınıflama yapılmaktadır.

1.2.3.1. TANKER TAŞIMACILIĞI

Petrol ve petrol ürünleri ile gaz ve kimyevi maddeler gibi sıvı yükler, tankerler aracılığı ile taşınmaktadır. Tankerler sadece belirli yük türlerini taşıyabilirler, petrol tankerleri ile LPG (Likit Petrol Gazı) tankerlerinin taşıma özellikleri birbirinden farklıdır. LPG ve LNG (Likit Doğal Gaz) tankerleri de

¹⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, “Türkiye - At Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları”, Özel İhtisas Komisyonları Ulaştırma Alt Komisyonu, Cilt 4:, Ankara, 1995, s.99.

¹⁸ Türk Ticaret Kanunu, Madde:816.

kendilerine has yüklerin taşınması amacıyla tasarlanmış tankerlerdir. Bu yükler, pompalama sistemi ile tankere alınmakta tankere inşa edilmiş basınca dayanıklı özel gaz tankları içinde taşınmaktadır. Tanker işletmeciliğinde genel olarak kullanılan gemi tipleri VLCC, Suezmax ve Aframax ‘tır.

1.2.3.2. RO-RO TAŞIMACILIĞI

Ro-Ro (Roll on-Roll off) taşımacılığı bir liner taşımacılık türüdür. Ro-Ro taşımacılık üretici ile tüketici arasında doğrudan ilişki kurmayı amaçlamaktadır. Ro-Ro taşımacılığı, karayolu ile denizyolu bağlantısını sağlamakta ve yük dolu tekerlekli araçları (kamyon, tır, treyler, arabalar) “depodan depoya” ulaştırmaktadır. Bu taşımacılıkta, yük, tekerlekli araçlarla gemiye yüklenmiş olmakta ve varış yerine gelindiğinde aynı araçlarla gemiden indirilerek ulaşacağı noktaya gönderilmektedir. Bu şekilde yükleme boşaltma işleri kısalmakta, gemilerin limanlarda kalma süresi kısalmakta, taşıma çabuklaşmakta, taşımalarda maliyet düşüklüğü sağlanmaktadır. Ayrıca yüklerin mekanik araçlarla hareket ettirilmesi sayesinde beden gücü devre dışı kalmaktadır. Bu da limanda ve gemide az işçi gereksinimine sebep olmaktadır. Bu taşımacılık türü, kara taşıyanları sürekli olarak taşınan yükün yanında oldukları için yükün taşınması sırasında oluşması muhtemel hasarların önlenmesi açısından daha fazla kontrol imkânı sağlamaktadır.

Ro-Ro gemilerinin dizaynında yer, alan, kulvar uzunluğu ve taşıyabileceği ağırlık kapasitesi gibi etkenler önem kazanmaktadır. Ro-Ro taşımacılığında yük, hangar güverte, ara güvertede veya üst güvertede farklı taşınmaktadır. Güverteler birbirlerine rampalarla ya da asansörle bağlanmaktadır. Ro-Ro taşımacılığında yükün yüklenme ve boşaltılma hızı taşıma türleri içerisinde en yüksektir. Özellikle tekerlekli yüklerin olması durumunda, ro-ro’lar birkaç saat gibi kısa bir zaman dilimi içerisinde limandaki işlerini bitirebilmektedirler. Bu yüzden ro-ro gemileri en seri sefer çeviren deniz taşıtlarıdır.

Gemilerin limanlarda yük boşaltmak için günlerce beklemeleri taşıtana da zarar vermektedir. Taşıtan geminin boşaltma yapamadan limanda beklemesi yüzünden gemiyi sanki depo gibi kullanıyormuş durumuna düşmekte; taşıyan ise gemisinin bekletilmesinin parasını alıcı ya da satıcıdan almaktadır. Ro-Ro gemileri özellikle tıkanıklık tehdidi altında bulunan limanlarda yükleyiciye ucuzluk getiren bir taşıma aracıdır. Ro-Ro taşımacılığı özellikle liman tesislerinin yetersiz olduğu bölgeler için ideal bir taşımacılık türü olarak nitelenmektedir.¹⁹

1.2.3.3. KONTEYNER TAŞIMACILIĞI

Liner taşımacılık şeklinde yapılan ve parça yüklerin taşınmasına olanak veren bir taşımacılık türüdür. Konteyner, çeşitli boy, yükseklik ve genişlikte soğutmalı, havalandırılmalı, üstü açık, dökme yük v.b. tipleri bulunan ve taşınabilen standart taşıma kabıdır. Gemilerde bu kapların yerleştirilmesi için özel bölmeler dizayn edilmiştir.²⁰ Konteynerler, geminin kendi vinçleriyle de gemiye yüklenip boşaltılabilmektedir, böylece yükleme boşaltma işlemi daha çabuklaştırılmaktadır. Bu taşımacılık türünde uygulanan seri elleçleme yöntemleri sayesinde gemiler limanlarda ya da terminallerde az kalmaktadırlar. Gemilerin limanlarda bekleme süresinin azalması, mekanik boşaltma ile yükteki hasarların azalması ve “kapıdan kapıya” taşıma hizmeti verilmesi ve farklı taşıma yükleri için farklı taşıma konteynerinin ve kapasitesinin bulunması konteyner taşımacılığının başlıca avantajlarıdır.

Yüklerin büyük taşıma kapları ile taşınması gerek yükleme boşaltma ve taşıma organizasyonunda ve gerekse de taşıma teknolojisinde büyük değişmelere yol açmakta, teknolojiye gelişmelerin bu alana kaydırılması zorunlu hale gelmektedir. Konteyner gemileri özel yaşama yerleri gerektirmektedirler. Konteyner gemisinin yaşayacağı limanın su derinliği, geminin rahat yaşayıp kalkmaları ve yaşayık

¹⁹ Muzaffer Günay, “Ro/Ro İşletmeciliği: Kara ve Deniz Taşımacılığımızda Döviz Tasarrufuna Yönelik Entegrasyon Modeli”, İstanbul, İstanbul Deniz Ticaret Odası, Yayın No:3, 1984, s.21.

²⁰ Eröztürk, a.g.e., s.2.

durumda iken yükle ilgili işlemelerini güvenli biçimde sürdürmeleri bakımından önemli olmaktadır. Bu ereve de konteyner taşımacılığında , gerek yüklerin gemiden indirildikten sonra varacağı noktaya taşıyacak olan karayolu taşımacılığı, gerek liman işletme birimleri ve gerekse de konteyneri taşıyan denizcilik işletmeleri arasında işbirliğinin sağlanması, taşımanın kısa sürede ve sağlıklı bir şekilde yapılması zorunludur.²¹

1.2.3.4. KOMBİNE TAşIMACILIK

Teknolojik gelişmelere paralel olarak gemilerin süratleri ve boyutları artmış, dolayısıyla uzaktaki pazarlara daha kolay ulaşılmasını sağlamıştır. Kara, deniz ve hava taşımacılığı bütünleşme eğilimi göstermiş ve yüklerin kapıdan kapıya taşınmasına olanak tanıyan kombine taşımacılık gelişmeye başlamıştır. Buna bağlı olarak geliştirilen “birim yük” kavramı, özellikle konteynırların ortaya çıkması ile giderek artan bir önem kazanmıştır. Kara, deniz ve hava taşımacılığının bir bütünleşmesi olan kombine taşımacılık deniz taşımacılığının dökme taşımacılıktan konteyner, ro-ro taşımacılığına geçişini sağlamıştır.²²

1.2.3.5. DÖKME YÜK TAşIMACILIğI

Dökme yük taşımacılığında (bulk carrier), kömür, fosfat, hurda, maden cevheri, buğday, gübre, tuz, şeker gibi yüklerin dökme yük gemileri ile taşındığı taşımacılık şeklidir. Bu tür gemiler bir seferde tüm kapasitelerine eşit yk taşımaktadırlar. Büyük miktarlardaki yüklerini, tek bir cins ürün oluşturduğu zaman geminin ambar ya da ambarlarında yer alan yükün fiziksel ve kimyasal bileşimleri homojenlik arz etmektedir. Aynı anda, buğday ve arpa ya da kömür ve demir cevheri taşıyan bir dökme yük gemisi yükünü ayrı ambarlara yerleştirir. Böylece, dökme

²¹ Ulaştırma Bakanlığı TCDD Genel Müdürlüğü, **Konteyner Taşımacılığı Fizibilite Etüdü**, 1986,s.6.

²² Jale Nur Ece, **“Denizcilik Sektörünün zelleştirilmesi”** Başbakanlık, zelleştirme İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No:18, Ankara 2005.

taşımacılıkta boşaltma işlemi bir veya birden fazla limana yapılsa bile teslimatta bir karışıklık olmamaktadır.

Dökme yük taşımacılığı, yükleme ve boşaltma giderlerinin en düşük düzeyde gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır. Bunun yanında günümüzde hem kuru hem de sıvı yüklerin aynı gemi ile taşınmasına olanak veren OBO (Oil-Petrol/Bulk-Dökme/Ore-Maden) adı verilen gemi türleri de taşımacılık yapmaktadır. Bu taşımacılık türü genellikle tramp taşımacılık şeklinde yapılırken bir kısım yükler liner olarak taşınmaktadır.

1.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞINDA NAVLUN VE GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin müşterileri ile yaptıkları taşıma sözleşmelerinin kapsamı, denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin verecekleri hizmetin gerektirdiği koşulların ve hizmet maliyetlerinin belirleyicisi olmaktadır. Çalışmanın başlığı olan denizyolu yük taşımacılığında maliyetler konusu incelenirken, gemi sahip veya sahiplerinin, gemi ile ilgili katlandıkları maliyetlerin çeşitleri, çalışmanın üçüncü bölümünde yer almaktadır. Çalışmanın bu kısmında ise navlun kavramını ve taşıma sözleşmesi yoluyla yük taşımacılığı yapan işletmelerin taraf oldukları sözleşmelerin türlerini ve şartlarını inceleyeceğiz.

1.3.1. NAVLUN

Taşıma hizmeti bedeli olarak tanımlayabileceğimiz navlun, bu kısımda detaylı olarak navlun kavramı ve navlun şartları olarak incelenmiştir.

1.3.1.1. NAVLUN KAVRAMI

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletme uygulamalarında karşımıza çıkan navlun (freight), kısaca taşıma hizmetleri karşılığında ödenen ücrettir. Türk Ticaret Kanunu madde 1016'da açıklanan navlun mukaveleleri, "Navlun mukaveleleri ile taşıyan navlun karşılığında, geminin tamamını veya bir cüzünü yahut muayyen bir yerini taşıtana tahsis ederek eşyayı denizde taşımayı taahhüt eder ki buna Çarter Mukavelesi", "parça mal olan muayyen eşyayı denizde taşımayı taahhüt eder ki buna Kırkambar Mukavelesi denir" şeklinde ifade edilmektedir.

Denizyolu yük taşımacılığında talebi oluşturan taşınacak yükün türü ve taşıyanlar arasındaki rekabet, navlun (taşıma ücreti) fiyatlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Navlunu şekillendiren önemli ölçütler vardır. Bunlar; hacim, ağırlık, yük cinsi, değer, adet, uzunluk, hizmet biçimi ve tehlike unsuru gibi öğelerdir. Navlun, taşıma hizmetinin türüne göre değişik biçimlerde olmaktadır. Tarifersiz sefer yapan (tramp) yük gemilerinde navlun, tek seferli sözleşme ya da süreli sözleşme yapılarak sürdürülmektedir ve çoğunlukla ekonomik değeri düşük dökme yükleri içermektedir. Tarifeli sefer yapan gemilerde navlun belirlenirken durum daha farklı olmaktadır. Tarifeli sefer yapan (layner) gemilerde navlunlar yükün durumuna göre ya ağırlık, ya hacim ya da değer üzerinden saptanır. Navlun hesabında ana ölçüt 40 cuft/ton²³'dur. Buna navlun tonu da denmektedir. Navlun bu ölçütün altındaki yüklerde (örneğin 30 cuft/ton) ağırlık, üstündeki yüklerde de (örneğin 70 cuft/ton) hacim üzerinden navlun hesaplanır. Layner navlunlarında ücreti belirleyen öğeler, taşıma uzaklığı, sefer bölgesi, yükün türü, ambalaj biçimi, ağırlığı, elleçleme gereksinmesi, yüke gösterilmesi gereken özenin derecesi v.b. olmaktadır. Ayrıca bir modern laynercilik türü olarak nitelenebilecek ro-ro taşımacılığında navlun, taşıtın kapladığı alan ya da kulvar uzunluğu üzerinden alınır. Tramp ve layner taşımacılık türlerindeki farklılık navlunlarda kendisini göstermektedir. Tramp taşımacılığında navlun bedellerinde tutarlılık yoktur. Layner taşımacılıkta navlun

²³ Hacmi 40 cuft/ton ya da 1 cum dolayında olan yükler "bire-bir" (1:1) yani hacmi ağırlığına denk yükler olarak kabul edilir ve bu tür yüklere navlun tonu uygulanır.

fiyatları daha tutarlıdır. Navlun konferansına üye olan denizcilik işletmeleri aynı taşıma hizmeti için aynı navlun isteminde bulunmaktadır.

Tanker taşımacılığında navlun farklı olarak nominal tarife üzerinden belirlenmektedir. Günümüzde yaygın olarak kullanılan Worldscale (Worldwide Tanker Nominal Freight Scale)'dir. Worldscale'de (W.S.) ölçü olarak W.S. 100 kullanılır. Buna Worldscale Flat (Tanker navlunu taban fiyatı) de denmektedir. Bu ölçü tanker taşıma maliyetlerinin hesaplanmasındaki önemli etkenlerden biridir, ancak çalışmanın uygulama bölümünde farklı bir gemi türünün üzerinde durulacağından bu konuya geniş kapsamlı olarak değinilmeyecektir.

1.3.1.2. NAVLUN ŞARTLARI

Denizyolu yük taşımacılığı limanlar arasında yapılmaktadır. Taşıyan, yükün taşınacağı limanın özelliğine ve hizmet geleneğine göre, liman masraflarını ya navlun içine katmakta ya da navlun dışında bırakmaktadır. Navlun şartları, taşımanın uzantısı durumundaki liman masrafları ile yükleme ve boşaltma masraflarının kime ait olacağını belirleyen koşullardır. Yükleme ve boşaltma masraflarının tümünün navluna katılması “liner terms” olarak bilinmektedir. Taşıyan “liner terms” olarak bir navlun verdiğinde yükleme, boşaltma masrafları ile taşıma hizmetinin ücreti navlunun içinde demektir.

Yükleme ve boşaltma maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda örneğin, liman hakkında yeterli bilgi sahibi olunamaması ya da liman masraflarında bir düzenlilik olmaması durumunda, yükle ilgili liman masraflarını, taşıyan üstlenmek istemeyebilmektedir, bu durumda yalnızca pervane döndürme hizmetini navlun bedeli diye verebilmektedirler. Yükleme ve boşaltma masrafları hariç olarak verilen navlun “fio (free in and out)” şartlı olmaktadır. Bu tür taşıma şartında taşıyan, yalnızca taşıma hizmetini navlun bedeline yansıtmakta, yükleme ve boşaltma masraflarına karışmamaktadır.

Yükleme ve boşaltma masrafları içerisinde yükün istiflenmesi ve yükün özelliğine göre yükün haplanması (bağlanması) gerektiği durumlar da olmaktadır. Taşıyan, istif ya da haplama masraflarından birini ya da ikisini navlun dışında tutmak istediğinde navlunu “fiost (free in out and stowing and trimming)” şartlı olarak verir. Bu navlunda; yükleme, boşaltma, istif ve haplama masrafları alıcıya/satıcıya aittir; taşıyanı ilgilendirmemektedir. Özellikle dökme yüklerde navlunun “fiot (free in and out trimming)” olarak verildiği görülmektedir. Burada, yükleme, boşaltma ve haplama masrafları taşıyana ait değildir. Navlun dışında bırakılmak istenen istif masrafları da olabilmektedir. Bu durumda navlun, “fios (free in and out stowing)” şartlı olmaktadır.

Taşıyan, yükün taşınacağı limanların durumuna göre yükleme ya da boşaltma masraflarından bir bölümünü üstlenebilmektedir. Navlunun içine katılan böyle masraflar “liner” sözcüğü ile simgelenmektedir. Örneğin “liner-in” navlun verildiğinde yükleme masrafları navlun bedelinin içinde, boşaltma masrafları navlun bedelinin dışında olmaktadır, taşıyan yükleme masraflarını üstlenmektedir. “Liner-out” navlunda ise boşaltma masrafları navlun bedelinin içinde, yükleme masrafları navlun bedelinin dışında olmaktadır.

Navlun şartları başlıca 6 şekildedir, bunlar navlun teklifinde belirtilir:

- liner terms: yükleme ve boşaltma masrafları taşıyana aittir,
- liner-in free-out: yükleme masrafları taşıyana, boşaltma masrafları taşıtana aittir,
- free-in liner-out: yükleme masrafları taşıtana, boşaltma masrafları taşıyana aittir,
- fio: yükleme ve boşaltma masrafları taşıtana aittir,
- fios: yükleme, boşaltma, ve istif masrafları taşıtana aittir,
- fiost: yükleme, boşaltma, istif ve haplama masrafları taşıtana aittir.

1.3.2. GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ

Gemi kiralama (chartering) sözleşmeleri olarak karşımıza çıkan denizyolu yük taşımacılığı sözleşmeleri, deniz taşıma hizmet arzının, deniz taşıma hizmet talebine belirli koşullar (sözleşme şartları) altında tahsis edilmesinde kullanılan araçlardır. Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler navlun piyasalarında sürekli değişen şartlara, mevzuata, ticari kurallara uyum göstermek zorundadırlar.

Armatör ile kiracı arasında yapılan resmi sözleşmeye “charter party (çarter-parti²⁴)” adı verilmekte olup, Latince “charta partita” (bölünmüş anlaşma) ifadesinden gelmektedir. Romalılar zamanında, bu sözleşme bir parşömen kağıt üzerine iki suret olarak yazılmakta ve sonra bu ikiye yırtılmak suretiyle, bir sureti kiracıya diğeri de armatöre verilmektedir. Anlaşmazlıklar çıkması halinde, bu iki parça karşılaştırılarak, bu parçaların orijinal belge olup olmadığı incelenmektedir. Yazılı olan ilk kira sözleşmesinin tarihinin M.S. 236 olup, British Museum’da sergilenmekte ve modern bir kira sözleşmesinin temel unsurlarını içerdiği bilinmektedir.²⁵

Gemi kiralama sözleşmeleri aracılığı ile bir gemi bağlantısının yapılması, belirli bir deniz taşımasındaki ilgili taraflarla (gemi kiralama sözleşmelerinde taraflar kısmında ayrıntılı olarak anlatılacaktır) görüşmeler sonucu, bir taşıma için tüm detayları ile bir anlaşmaya vararak deniz taşımacılık seferi düzenlemenin ön koşulu olarak tanımlanabilir.

Taşıtan ve taşıyan arasında yapılan gemi kiralama sözleşmelerinin içeriğindeki temel başlıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir²⁶;

²⁴ **Çarter-parti** (Gemi kira kontratosu), Türk Ticaret Kanunu’nun 1017. maddesinde “Çarter mukavelesi yapıldığında taraflardan her biri, masrafını çekmek şartıyla, kendisine mukavele şartlarını ihtiva eden bir çarter-parti verilmesini isteyebilir.

²⁵ Alderton, **a.g.e.**, s.38.

²⁶ **A.e.**, s.295.

- Geminin tanımlanması ve geminin yük kapasitesinin özellikleri

Geminin adı, işareti, yapım yılı, milliyeti, net ve brüt tonajı, geminin sürati, geminin uzunluğu, genişliği, su içindeki derinliği (draft), geminin yükleme ve boşaltma araçlarının durumu, ambar ağızlarının şekli ve ambar genişliğinin yükleme ve boşaltma işlemlerini gerçekleştirebilme hızı gibi gemi özellikleri, yük kapasitesi özellikleri ise dedveyt (deathweight) veya kübik (hacim) olarak birimlendirilir. Dedveyt (DWT), geminin su ve yakıt dahil olarak taşıyacağı yükün ağırlık olarak birimidir.

- Yükün özellikleri ve yük miktarı

Yükün tüm fiziksel ve kimyasal özellikleri ile yükün, yüklenme, taşıma ve boşaltma özellikleri ile yük miktarı sözleşmede ayrıntılı olarak yer almaktadır. Yükün gemiye verebileceği zarar da dikkate alınmaktadır. Yükleme, taşıma ya da boşaltma sırasında oluşabilecek hasar, eksilme gibi durumlarda sözleşme şartları önemli rol oynamaktadır.

- Sefer

Denizyolu yük taşımacılığında, taşımanın başladığı yükleme limanı ile son bulunduğu boşaltma limanı ve her ikisi arasındaki denizyolunun katedilmesi ile sefer oluşmaktadır. Taşıtanın belirlediği liman ve rıhtımların güvenilir olması gerekmektedir. Açık denizin şiddetli dalgaları, sert rüzgarları, rıhtım ve iskele yetersizliği dışında savaş veya siyasi karışıklıklar gibi doğal ve teknolojik olmayan olumsuzluklardan etkilenmeyen limanlar sözleşmelerde “Güvenilir” (Safe) olarak tanımlanmaktadır. Gemi makinelerinin durması, geminin arızalanması, hız kesmesi ya da yükte oluşabilecek sorunlar dışında, gemi kaptanı sözleşmede belirtilen deniz yolunun dışına çıkamamaktadır.

- Yükleme ve boşaltma

Taşıyan, yüklemenin gerçekleşmesi için gerekli araç, gereç ve liman işçisini sağlamakla yükümlüdür. Yükün ambar içine yerleştirilmesi, istiflenmesi, bağlanması ve sabitleştirilmesi hasar riskini azaltırken geminin ve yükün güvenliğini sağlamaktadır.

- Astarya süresi

Taşıma sözleşmesinde yükleme ve boşaltma işlemi için taşıyana verilen süredir. (Astarya konusu çalışmanın ikinci bölümünde, yükleme ve boşaltma maliyetleri bölümünde ayrıntılı olarak incelenmektedir.)

- Navlun (Taşıma Ücreti)

Taşıma ücreti, ton başına, balya, palet, sandık başına belirlenebileceği gibi götürü usulde geminin büyüklüğüne bağlı olarak dedveyt ton esasına göre de saptanmaktadır. Taşıyan, yükü taşımak ve teslim etmekle yükümlülüğünü yerine getirince taşıma ücretine hak kazanmaktadır. Taşıtan konumundaki yükleten, sözleşmede belirttiği yük miktarının altında bir yükleme yaparsa, gemi ambarında kullanılamamış hacimler için navlun ödenmiş olur ve “Boş taşıma (Ölü Navlun – Dead Freight)” oluşur.

1.3.2.1. GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMELERİNDE TARAFLAR

Gemi kiralama piyasasındaki arz ve talep geleneksel olarak iki tarafı ortaya çıkartmaktadır ve bu taraflar arasına bir de aracı katılmaktadır. Gemi kiralama ilişkisinde ilgili taraflar, bir tarafta gemiye sahip olan veya onu çalıştıran kimse olarak armatör (owner) ve taşıma hizmet talebinde bulunan, yük sahibi olan kiracıdır (charterer). Taraflar bu görüşmeleri broker (shipbrokers veya bookine agents) diye adlandırılan temsilciler vasıtası ile yapmaktadırlar.

1.3.2.1.1. KİRACI (CHARTERER)

Kiracı, belirli bir malın taşınması için geminin tamamını veya bir gemiyi dolduramayacak yük için boş yer talebinde bulunan kişidir. Kiracı, o malların satıcısı veya alıcısı olabileceği gibi, satıcı ya da alıcının başvurduğu üçüncü bir şahıs da olabilmektedir. Gemi kiralamada her anlaşmanın taşıma sözleşmesi olarak kabul edilmemesi ve bazı anlaşmaların yük taşıma garantisi içermemesi dikkate alınarak kiracı, farklı şekilde de açıklanmaktadır.

Kiracı, bir ücret karşılığında, zaman veya sefer bazında, tamamen veya kısmen, gemi veya gemide bir bölüm ile gemi personelinin hizmeti tahsis olunan kimsedir. Eğer taşıma sözleşmesinde aksine hüküm taşımıyorsa kiracı, gemiyi veya bir bölümünü başkalarına da seferlik ya da süreli olarak kiralayabilmektedir.

1.3.2.1.2. ARMATÖR (OWNER)

Armatör, gemi sahibi/donatan, kiracının taşıma talebini elindeki taşıma kapasitesiyle (tonajla) karşılayan geminin sicile kayıtlı sahibidir. Armatör, başkasının kullanımına ücret karşılığında, zaman veya sefer üzerinden, gemisinin tamamını veya belirli bir kısmını tahsis eden kimsedir. Bu tahsis genellikle gemi personelinin hizmeti ile birlikte olmaktadır.

1.3.2.1.3. BROKER

İngilizce bir kelime olan broker, deniz ticaretinde, gemi kiralamada taraflar arasındaki görüşmeyi sağlayan ve yük ve gemi bağlantıları yapan kişidir. Broker sadece deniz ticaretinde hizmet veren kimse olmamakta, sigorta, gayrimenkul satış ve kiralama gibi diğer ticari işlerde ve borsalarda da hizmet vermektedir.

Broker, hukuki bakımdan komisyoncu değildir. Borçlar Kanunu’nun 416.²⁷ maddesinde yer alan komisyonculuk tarifine de girmemektedir. Türkçe karşılığı “tellal” olan broker’ın yaptığı ve yukarıdaki tarifi içerisinde belirtilen hizmet, ticari işler tellallığı hizmeti olarak Türk Ticaret Kanunu madde 100’de, “Taraflardan hiçbirine ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya müstahdem, yahut acente gibi bir sıfatla, daimi bir surette bağlı olmaksızın, ücret karşılığında ticari işlere müteallik mukavelelerin akdi hususunda taraflar arasında aracılık yapmayı meslek edinen kimseye tellal denir” şeklinde açıklanmıştır.

Broker’lar yüke gemi, gemiye yük bulunması için dünya deniz ticaretini yakından takip eden, geniş bir istihbarata sahip olup farklı ülkelerdeki mevzuatı ve uygulamaları bilen, taraflar nezdinde itibarlı, sözüne güvenilir kuruluşlar olmak zorundadırlar. Broker, anlaşmanın konusu olan yüke sahip olmadan, onu bizzat taşımadan, depolamasına gerek olmadan pazarlama ihtiyacını temin eden, danışmanlık hizmeti veren ve karşılığında ücret alan kişidir. Gemi kiralama her iki taraf broker’lar tarafından ayrı ayrı temsil edilmektedir. Broker sözleşmenin imzalanmasında, adına hareket ettiği kişileri yönlendirmede ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklardan sorumludur. Broker’ın, adına hareket ettiği kişilerden sözleşme şartlarına bağlı kalmalarını beklemesi de önemli olmaktadır. Broker’la birlikte taraflar da, gemi veya yükün hazır bulunma koşullarını dürüstçe açıklamalı, ellerindeki bilgilere göre gemi ve yükün tam tanımını yapmalı, gemiye ve yüke ait resmi kayıtları açıkça belirtmelidir.

1.3.2.2. GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ TÜRLERİ

Gemi kiralama sözleşmeleri, çıplak gemi kiralama sözleşmeleri, süreli gemi kiralama sözleşmeleri, sefere bağlı gemi kiralama sözleşmeleri ve kontrat taşıma sözleşmeleridir. Gemi kiralama sözleşmesi türleri anlatılırken, çalışmanın eklerinde, uygulamada kullanılan ve uluslararası denizyolu yük taşımacılığı konusunda

²⁷ **Komisyoncu**, Borçlar Kanunu’nun 416. maddesinde, “Alım ve satım işlerinde komisyoncu, ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkil hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım satımını deruhte eden kimse” olarak tanımlanmıştır.

düzenlemeler yapan meslek örgütü BIMCO (The Baltic and International Maritime Council) tarafından hazırlanan matbu formlar gösterilmiştir.

1.3.2.2.1. ÇIPLAK GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMESİ

Denizyolu yük taşımacılığı sektöründeki gelişmeler, gemi kiralama sözleşmelerinin çeşitlendirilmesine yol açmaktadır. 1970’li yılların başlarında BIMCO (The Baltic and International Maritime Council) tarafından, Barecon A ve Barecon B gemi kiralama sözleşmesi formları sunuluncaya kadar, herhangi bir çıplak gemi kiralama sözleşmesi örneği hazırlanmamıştır.²⁸

Çıplak gemi kiralama sözleşmelerinde (Bareboat or Demise Charter), gemi sahibinin gemi hakkında ticari ve idari karar verme yetkisini kiracıya devrettiği kiralama sözleşmeleridir. Kiracı, mürettebatı temin etmekte ve gemiyi aslında armatörmüş gibi işletmektedir. Bu kiralamaya çıplak gemi kiralaması veya terk yoluyla kiralama adı verilmektedir. Çıplak gemi kiralama sözleşmesinde gemi sahibinin, gemiye sahip olmaktan doğan hakları kiracıya devredildiğinden, diğer sözleşmeler, çıplak gemi kiralama sözleşmesi içerisinde ve birlikte düşünülmektedir. Buradaki çıplak tabiri, geminin donanımsız olarak teknesinin kiralınması anlamına gelmeyip, donanımı ile bir geminin sadece personelsiz olarak kiraya verilmesi anlamına gelmektedir.

Çıplak gemi kiralama sözleşmelerinde temel olarak armatör tarafından yüklenilen maliyetler sadece amortisman, sigorta ve gemi kiralınmadan önceki durumunu tespit etmek üzere yapılan sörvey (geminin denize elverişliliğinin tespiti) ücretleri olmaktadır. Günlük işletme maliyetleri, yakıt maliyetleri, bakım maliyetleri ve tüm liman ücretleri kiracıya ait olmaktadır. Bu tür kiralamalar en az 3 yıl ve daha uzun süreleri kapsamakta olup, geminin bütün ömrü boyunca sürebilmektedir.²⁹

²⁸ Alderton, **a.g.e.**, s.39.

²⁹ J.Bes, **Chartering and Shipping Terms**, V.1, London, Barker and Howard, 1982, s.170.

Bu tür sözleşmelerde kiracı, kira süresinin sonunda geminin kendisine satılmasını talep edebilmektedir. Gemi bedelinin önceden tespit edildiği durumlarda, geminin satış bedeli, kira taksitleri ile birlikte de ödenebilmektedir. Geminin inşa aşamasında da finansman desteği ve vergiden bir süreliğine kaçınma olanağı sağlayan bu yöntem, çıplak gemi kiralama sözleşmeleri yoluyla kullanılmaktadır.

Ek-1'de BIMCO tarafından hazırlanan matbu bir çıplak gemi kiralama sözleşmesi örneği (BARECON 2001) ve açıklamaları gösterilmektedir.

1.3.2.2.2. SÜRELİ GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMESİ

Sürelî gemi kiralama sözleşmesi (time charter), zaman üzerine gemi kiralama anlamına gelen ve teknik idarenin değil, sadece ticari idarenin, kiracıya devri şartını doğuran gemi kiralama sözleşmesidir. Bir gemi, zaman esasıyla yapılan bir sözleşmeye göre sahibi tarafından, kiracı diye adlandırılan diğer tarafa, önceden belirlenen bir zaman dilimi içerisinde kullanılmak üzere kiralanabilmekte ya da tahsis edilebilmektedir. Bu yöntem birkaç haftalık kiralamadan, on, on beş yıllık kiralamalara kadar (LPG/LNG bağlantılarında olduğu gibi)³⁰ uygulanabilmektedir. Kira ücreti genellikle, gün başına maliyet, ay başına maliyet veya dwt tonu başına maliyet olarak ifade edilebilmektedir.

Gemi sahibi, geminin operasyonunu gerçekleştirir ve personel giderleri, tatlı su masrafı, bakım, onarım gibi munzam giderlere katlanmaktadır.. Geminin çalıştırılması, liman masrafları, kanal ücretleri, yük ile ilgili masraflar ve geminin yakıt masrafları kiracı tarafından ödenmektedir. Kiracı ayrıca geminin kullanımı esnasında oluşacak zararlardan da mesul olmaktadır.

Sürelî gemi kiralama sözleşmelerinde, geminin teslim zamanı ve teslim limanı veya bölgesi açıkça belirtilmektedir. Gemi sahibi gemiyi tekrar alacağı zaman da bu şart önemini korumaktadır. Gemi sahipleri bu tür sözleşmelerde geminin sefer

³⁰ A.e., s.170

yapacağı bölge ile ilgili bir takım sınırlamalar getirebilmektedirler. Geminin teslimi esnasında kançello³¹ tarihi geçirilmemelidir. Kançelloya yetişilememesi halinde kiracı sözleşmeyi bozabilmektedir. Gemi personeli sanki gemi sahibine hizmet ediyormuş gibi hareket etmelidir, seferlerini gecikmeden yapmalıdır. Aksi takdirde performansı düşen ya da makine arızaları artan bir gemi “kira dışı (off-hire)” kalabilmektedir. Geminin, kira dışı kalma durumunda kiracı, üçüncü şahıslara karşı zor durumda kalmaktadır. Bu durumda kiracının, sözleşme şartlarına göre kira ücretini ödememe hakkı olabilmektedir. Gemi sahibinin görevi, geminin operasyonunun, bakımının ve sefer performansının sağlıklı bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır. Hava durumundan dolayı meydana gelen gecikmeler ve sapmalar, kiracının sorumluluğu altına girmektedir. Gemi sahibi, kira süresi içerisinde geminin bakımı ve havuzlanması için gerekli süreleri kullanabilmektedir.

Sürelili gemi kiralama sözleşmesi, elinde uygun yük taşıma arzı olmayan veya uzun süreli sözleşmeler yaptıkları için gemileri meşgul durumda olan gemi sahiplerinin, ihtiyaç halinde hizmetlerini sürdürmek ve mesleki kredilerini korumak için başvurdukları bir sözleşme türü olabilmektedir. Ayrıca, armatörlerin ısmarladığı yeni gemilerin tersanede inşasının gecikmesi halinde, önceden planladıkları kira bağlantılarını kaybetmemek için, kiracı sıfatıyla imzaladıkları süreli gemi kiralama sözleşmeleri de olabilmektedir.

Ek-2’de BIMCO tarafından hazırlanan matbu bir süreli gemi kiralama sözleşmesi örneği (BPTIME3) gösterilmektedir.

1.3.2.2.3. SEFERE BAĞLI GEMİ KİRALAMA SÖZLEŞMESİ

Sefere bağlı gemi kiralama sözleşmesi (voyage charter), önceden belirlenen iki liman arasında hizmet vermek üzere geminin kiralanmasına olanak sağlayan sözleşmedir. Seferlik gemi kiralama sözleşmesi, geminin bir veya birkaç yolculuk için tamamen veya kısmen kiralanmasını amaçlayan bir sözleşme türüdür.

³¹ **Kançello (Cancelling Date):**Taşıyanla taşıtanın, taşıma sözleşmesi çerçevesinde kararlaştırdıkları geminin yüklemeye başlayacağı en geç tarihtir.

Sefere bağılı gemi kiralamalarında gemi sahibi, geminin işletmesini yapmaktadır. Armatör/gemi sahibi, liman masrafları, yakıt masrafları, gemi sigortaları, çeşitli vergi ve resimler, acente ücretleri, pilot ve romorkaj ücretleri, komisyon v.b. masrafları karşılamaktadır. Kiracının sorumluluğuna giren unsurlar ise, tamamen yük ile ilgili olan malın yükleme ve boşaltma masrafları olmaktadır. Uygulamada, yükün istiflenmesi ve gemi içerisindeki düzenlenmesi, yapılan sözleşmelerde gemi sahibi ve kiracı arasında paylaştırılsa da, malın cinsine göre önem arz eden masrafları kiracı ödemektedir. Taşıma sözleşmelerinin içeriğı masrafların paylaşımı açısından bilgi verici nitelikte olmaktadır. F.i.o. (free in and out) esasına göre yapılan bir taşıma sözleşmesinde, yükleme ve boşaltma masrafları kiracı tarafından ödenmektedir. F.i.l.o. (Free in-liner out) esasına göre yapılan bir taşıma sözleşmesinde ise yükleme masrafları kiracı, boşaltma masrafları armatör tarafından ödenmektedir.

Sefere bağılı gemi kiralama sözleşmelerinde, seferin herhangi bir şekilde başarısızlığa uğraması ya da gecikmesi gemi sahibinin aleyhine bir durum olmaktadır. Geminin yükleme limanında hazır olması gereken son tarih olan kañello tarihi bu tür sözleşmelerde önemlidir. Gemi, yükleme limanına kañello tarihinden sonra gelir ise, kiracı sözleşmeyi iptal edebilmektedir. Ayrıca armatör, kiracının bütün masraflarını ve sözleşmenin iptal olmasından kaynaklanan tazminatları karşılamak zorunda kalmaktadır.

Sefere bağılı gemi kiralama sözleşmelerinde gemi sahibinin, kaptan ve gemi adamları ile yolculuk üzerindeki kontrolü daha sıkı olmaktadır. Geminin hem teknik hem de ticari idaresi tamamen gemi sahibinin elindedir. Sözleşmede gemideki teçhizat, liman, romorkaj ve pilotaj giderleriyle ilgili olarak genellikle özel hükümler konmamakta, bunların gemi sahibi tarafından karşılanacağı kabul edilmektedir.³² Kiracı, geminin yüklenmesi ve boşaltılmasındaki gecikmeler için de ödeme yapmak zorundadır ve buna demuraj (demurrage) adı verilmektedir. Diğer taraftan, kiracı,

³² Alderton, a.g.e., s.140

gemiýi üzerinde anlaşılan zamandan daha hızlı geri getirecek olursa, ortaya çıkan kazanca dispeç (dispatch) adı verilmektedir. Uygulamada dispeç ücreti genel olarak demuraj ücretinin yarısı olmakla birlikte, kiracı ve gemi sahibi arasında paylaşılmaktadır.

Sefere bağlı gemi kiralama sözleşmelerinde navlun ücreti, ya taşınan kargonun ton ağırlığı üzerinden ya da ilgili sefer için götürü (lump sum) olarak hesaplanmaktadır.

Ek-3'te BIMCO tarafından hazırlanan matbu bir sefere bağlı gemi kiralama sözleşmesi örneği (GENCON) gösterilmektedir.

1.3.2.2.4. KONTRAT TAşIMA SÖZLEşMESİ

Kontrat taşıma sözleşmesi (contracts of affrieghtment) uygulamada diğer bir kullanım adıyla ihale taşıma sözleşmesi, gemi kiralamada büyük miktarda dökme halde kuru ve sıvı yüklerin önceden tespit edilen limanlar arasında belirli sıklıkta, gidiş dönüş seferleriyle eşit ve belirli miktarlarda taşınması için yapılan taşıma sözleşmesidir. Bu tip taşıma sözleşmelerinde yük miktarına ve gidiş-dönüş sefer sürelerine göre, seferler bir yıldan beş yıla veya daha uzun zaman sürebilmektedir. Gemi sahibi açısından kontrat sözleşmeleri, gemi kiralanırken ardışık sefer bağlantılarının bilinmesi ve uzun sözleşme süreleri boyunca gelir elde edilmesi açısından avantajlı olmaktadır.

Kiracılar arasındaki rekabet, kontrat taşımalarında daha yüksek olmaktadır. Kazanılan kontratlar, gemi sahibi olmak isteyen kiracıların, gemi inşa ettirebilmek için alacakları kredilerde teminat yerine geçebilmektedir. Kontratlar hazırlanırken bazen standart bir taşıma mukavelesine gerekli ek maddeler ilavesi ile bir ana taşıma

mukavelesi hazırlanmakta, bazen de ana mukavele bütün şartları kapsadığı halde, her sefer için seferlik taşıma mukavelesi uygulanmaktadır.³³

Kontrat taşıma sözleşmesinde, taşınacak yükün, her taşımadaki miktarı için minimum bir değer belirlenmektedir. Armatör, genel olarak kiracı emrine bir veya daha fazla gemi verebilmektedir. Taşıma kontratı ile kiralanan gemiye belirli bir zaman içerisinde, belirli sefer garantisi vererek, gemi kiralama bağlantısı tamamlandığında kiracı, yükün bulunmasındaki yetersizlik sebebiyle, önceden miktarı belirlenen yükün taşınamayan kısmı için ölü navlun ödeyebilmekte ve yapılamayan seferleri karşılamakla yükümlü olabilmektedir.

Ek-4'te BIMCO tarafından hazırlanan ve süreli gemi kiralama sözleşmesinde de kullanılan matbu bir kontrat taşıma sözleşmesi örneği (GENTIME) gösterilmektedir.

Tablo 1'de denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin taraf oldukları sözleşmelerde, gemi kiralama sözleşme türlerine göre armatör sorumluluğu ve sözleşme kapsamında katlanılan giderler gösterilmiştir. Tablo 1'de genel olarak kiralama türü ve armatörün katlandığı giderler gösterilmiştir.

Tablo 1'de yer alan giderler, çıplak gemi kiralama sözleşmelerinde geminin satın alma maliyetine katlanan armatöre ait faiz ve amortisman gideri olarak belirleyebileceğimiz kapital giderleri olmaktadır. Süreli gemi kiralama sözleşmelerinde geminin süre esaslı kiralınmasında dolayı kapital giderleri ve geminin işletme giderleri olarak sayılabilecek personel giderleri, kumanya giderleri, yedek parça giderleri, yağlama yağı giderleri, gemi sigorta giderleri ve diğer giderler armatör sorumluluğundadır. Kontrat taşıma sözleşmelerinde geminin limanlardaki yükleme ve boşaltma giderleri dışındaki tüm giderler armatör tarafından karşılanmaktadır. Armatör bu tür sözleşmelerde sadece taşıma maliyetlerine katlanmaktadır. Sefere bağlı gemi kiralama sözleşmelerinde armatör geminin hem

³³ Çağlar Çatak, **Deniz Ticaret İşletmelerinde Maliyetler ve Gemi Kiralama**, İ.Ü. Mühendislik Fakültesi, Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bitirme Tezi, 2003, s.51.

ticari hem de teknik yönetimini elinde bulundurmaktadır. Armatörün gemi sahibi olmanın yanında broker adı verilen aracılar kanalıyla gemiye dünya taşımacılık piyasasından yük bulma zorunluluğu vardır. Dolayısıyla geminin yükleme ve boşaltma masrafları da sefere bağlı gemi kira sözleşmelerinin kapsamında olmaktadır.

Tablo 1. Gemi Kiralama Sözleşmelerinde Armatörün Sorumluluğu

GİDERLER	KİRALAMA ÇEŞİTLERİNE GÖRE ARMATÖR SORUMLULUĞU			
Kapital Giderleri -Amortisman -Faiz	ÇIPLAK GEMİ KİRALAMA	SÜRELİ GEMİ KİRALAMA	KONTRAT TAŞIMA SÖZLEŞMESİ	SEFERE BAĞLI GEMİ KİRALAMA
İşletme Giderleri -Personel Ücretleri -Kumanya -Yedek Parça -Yağlama Yağı -Tamir/Bakım -Sigorta -Diğer				
Sefer Giderleri -Yakıt -Liman -Kanal -Diğer				

Yük				
Giderleri				
-Yükleme				
-Boşaltma				

1.4. ULUSLARARASI DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Uluslararası deniz taşımacılık politikalarını etkileyen uluslararası kuruluşlar olarak, Uluslararası Denizcilik Örgütü’nü (IMO), Dünya Ticaret Örgütü’nü (WTO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nü (OECD), Uluslararası Çalışma Örgütü’nü (ILO) ve Avrupa Birliği’ni (EU) sayabiliriz.

- Uluslararası Denizcilik Örgütü (IMO)

Uluslararası Denizcilik Örgütü, Birleşmiş Milletler tarafından 1948 yılında kabul edilen bir konvansiyon ile çalışmalarına başlayan ve 1958 yılında resmen çalışmalarına başlayan bir Birleşmiş Milletler organıdır. Bu örgüt 1982 yılına kadar hükümetler arası Denizcilik Danışma Örgütü (IMCO) adını taşımıştır. Uluslararası Denizcilik Örgütü’nün Deniz Güvenliği Komitesi, deniz güvenliğine ve deniz çevresinin korunmasına katkıları açısından ülkelerle sözleşmeler imzalamaktadır.

- Dünya Ticaret Örgütü (WTO)

Dünya Ticaret Örgütü, özellikle “hizmet kapsamında ticaret”, “tarım ve tarımsal olmayan ürünler için pazar girişi”, “gelişmekte olan ülke sorunlarının dikkate alınması” konuları kapsamında yapılan çalışmalar sonucunda, Aralık 2005 tarihinde deniz taşımacılığının, Dünya Ticaret Örgütü’nün Ticaret ve Hizmet Genel anlaşması (GATS) kapsamına dahil edilmesini desteklemiştir. Böylelikle uluslararası

deniz taşımacılığında devletlerarası hukuka uygun istikrar kazandırılacak, sonuçta anlaşmazlıklara etkin çözümler getirilmesi mümkün olabilecektir.³⁴

- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün Deniz Ulaştırma Komisyonu deniz taşımacılık politikalarına yön vermeyi amaçlayan bir alt komisyon olmaktadır. Deniz Ulaştırma Komisyonu, öncelikle standart-altı gemileri seferden men etme ve gemi klaslama kuruluşlarının kalite güvence çalışmaları konusunda çalışmalar yapmaktadır.

- Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)

Birleşmiş Milletler'in bir alt kuruluşu olan Uluslararası Çalışma Örgütü, sektörlere göre iş kollarındaki asgari normları belirlemektedir. Uluslararası Çalışma Örgütü, deniz taşımacılığı alanında imzaladığı 60 adet uluslararası denizcilik anlaşmasını 2005 yılında "Birleştirilmiş Denizcilik Çalışma Sözleşmesi" adıyla yayınlamıştır.³⁵ Bu sözleşmeyle denizcilik sektöründe çalışan gemi adamlarının çalışma koşulları, iş güvenliği ve özlük hakları konusunda bir takım gelişmeler sağlanmıştır.

- Avrupa Birliği (EU)

Avrupa Birliği, 2004 yılında 4056/86 sayılı Deniz Ulaştırma Yönetmeliği'ni değiştirerek, "Beyaz Kitap" adını verdiği yeni düzenlemelerle kabotaj trafiğindeki istisnaların ortadan kaldırılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Avrupa Birliği bünyesinde yer alan Ulaştırma Kurulu, çevreye verilen zararların cezalandırılması konusunda Avrupa Birliği Adalet Komisyonu ile ortak çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda Denizlerin Gemiler Tarafından Kirletilmesinin Önlenmesi (MARPOL)

³⁴ Bahadır Tonguç Araz, "Piyasa, Aktivitedeki Büyüme İle Hız Kazandı", Deniz Ticareti Dergisi, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:23, Mart 2006, s. 65.

³⁵ Deniz Ticaret Odası, "2005 Deniz Sektörü Raporu", Yayın No:66, s.45.

yönetmeliği Avrupa Birliği'ne üye ülkeler tarafından etkili bir şekilde uygulanmaktadır.³⁶

1.5. TÜRK DENİZCİLİK MEVZUATI VE ULUSLARARASI ANLAŞMALAR

Oldukça geniş kapsamlı olan Türk Denizcilik Mevzuatı, çok sayıda kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, bakanlar kurulu kararı, yönetmelik, tebliğ, genelge ve yönerge oluşmaktadır. Bunun dışında Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar da Türk Denizcilik Mevzuatını yönlendirmektedir. Bu uluslararası anlaşmalar, Uluslararası Denizcilik Anlaşmaları, ikili ticaret anlaşmaları, bölgesel anlaşmalar ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.³⁷

- Uluslararası Denizcilik Örgütü (IMO) Sözleşmeleri

Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu 24 IMO sözleşmesi vardır. Bu anlaşmaların listesi Ek-5'te verilmiştir.

- İkili Ticaret Anlaşmaları ve Bölgesel Anlaşmalar

Türkiye Cumhuriyeti 44 ülke ile denizcilik konusunda ikili ticaret ve deniz taşımacılık anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmaların listesi Ek-6'da verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti 4 bölgesel anlaşmaya da imza atmıştır. Bu anlaşmaların listesi Ek-7'de verilmiştir.

- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte vergilendirme, tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması olarak tanımlanmaktadır. Çifte vergilendirme, aynı vergi konusunun ülke

³⁶ A.e., s.46.

³⁷ T.C. Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı, (Çevrimiçi), www.denizcilik.gov.tr, 25 Kasım 2006.

içinde birden fazla vergi yükümlülüğü alanına girmesi veya merkezi idare ve yerel yönetimlerin aynı faaliyet üzerinden farklı vergiler tahsil etmeleridir. Vergi konusu olan mal ve hizmetin bir kez vergilendirilmesi gerekmektedir. Çifte vergilendirme aynı vergi otoritesince olduğu kadar farklı otoriteler tarafından da yapılabilmektedir. Çifte vergilendirme sorununun ikinci boyutu ise birden fazla devletin, aynı vergi konusunu vergilendirme kapsamı içine almasından kaynaklanmaktadır. Burada, ülkelerden birisi kazancın sağlandığı veya mülkün bulunduğu yer, diğeri de gelir sahibinin ikamet ettiği yer olmaları nedeniyle, kendisini vergi tahsiline yetkili saymaktadır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkeler arasında “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” imzalanmaktadır. Türkiye ile üçüncü ülkeler arasında mevcut ekonomik ve teknik işbirliği çerçevesinde, anlaşmaya taraf devletlerden birine transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesi ve böylece ekonomik ve ticari ilişkilerden ve işgücü hareketlerinden doğabilecek faydanın artırılması öngörülmektedir.³⁸

Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu 60 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşması bulunmaktadır.³⁹ Bu anlaşmaların listesi Ek-8’de verilmiştir.

- Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Türkiye’de deniz ulaştırmasının ve deniz güvenliğinin güçlendirilmesi konusunda Avrupa Birliği mevzuatına uyumun sağlanması ve uygulamaların etkinliğinin artırılması Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan Katılım Ortaklığı Belgesinin kısa ve orta vadeli hedefleri arasında yer almaktadır. Bu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için yapılacak çalışmalar dört konu başlığı altında toplanmıştır.⁴⁰

³⁸ Deniz, a.g.e. s.175.

³⁹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), www.gelirler.gov.tr, 1 Aralık.2006.

⁴⁰ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, “**Avrupa Birliği Taşımacılık Politikası**”, Ankara, 2005.

- Klas kuruluşlarının izlenmesi de dahil bayrak devleti uygulamalarının güçlendirilerek, Türk bayraklı gemilerin teknik durumlarının iyileştirilmesi
- İlgili Avrupa Birliği mevzuatına uyum, mevzuatın uygulanması, idari yapı ve teknik altyapının güçlendirilmesi ve eğitim alanındaki tedbirlerle liman devleti kontrol uygulamalarının güçlendirilmesi
- Bayrak devleti ve liman devleti uygulamaları dışındaki deniz güvenliği ile ilgili diğer Avrupa Birliği mevzuatına uyum ve uygulamaların güçlendirilmesi
- Avrupa Birliği'nin deniz ticareti konusundaki uluslararası ilişkiler mevzuatına uyum ve mevzuatın uygulanması

Denizcilikle ilgili Türkiye'nin uymakla yükümlü olduğu 25 Avrupa Birliği Direktifi bulunmaktadır. Bu direktiflerin listesi Ek-9'da verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE

MALİYETLER

2.1. MALİYET, HARCAMA VE GİDER KAVRAMLARI

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetler ile ilgili açıklamalardan önce, literatürde ve uygulamada çoğu kez yanlış bir şekilde birbirinin yerine kullanılan kavramlar olan maliyet, harcama ve gider kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

İşletmeler üretim süreçlerine göre, toptan veya perakende olarak mal alıp herhangi bir işleme tabi tutmadan satış yapan ticaret işletmeleri, aldıkları hammaddeleri işleyerek satan imalat işletmeleri ve hizmet üretmek veya pazarlamak için faaliyette bulunan ve bu amaçla üretim faktörlerini bir araya getiren hizmet işletmeleri olarak üçe ayrılmaktadır. Sistem yaklaşımı açısından işletme, aynı zamanda başka işletmelerin mamul veya hizmet şeklindeki çıktılarını, kendi girdileri olarak bünyesine alır ve çeşitli süreçlere tabi tutarak kendi çıktılarını oluşturarak yeni bir değer yaratır. “İşte, her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir.”¹

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi bir mamulün veya hizmetin üretim maliyetinden söz edilirken üç husus bulunmaktadır. Bunlar; bir faktör harcamasının o ürünün maliyetine girebilmesi için bunun o işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olmasının gerekli olması, yapılan bu harcamanın parayla ölçülebilir olması ve üretim faaliyetinin kapsamının, mamul ve hizmetin üretilmesi için kullanılan tüm faktör harcamalarını kapsaması

¹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, 8.bs., İstanbul, Der Yayınları, 2000, s.3.

gerektiğidir.² Dolayısıyla, bir mamul veya hizmetin üretilebilmesi için yapılan ve parayla ifade edilebilen tüm faktör harcamaları, o malın maliyetine dahil edilmelidir.

Harcama herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ölçülmüş tutarıdır.

Maliyet, elde edilen veya elde edilecek mal veya hizmetler karşılığında ödenen nakdin veya transfer edilen diğer bir varlığın, çıkarılan hisse senedinin, sunulan hizmetlerin veya katlanılan borcun para cinsinden ölçülmüş tutarıdır. Bir mal veya hizmet elde etmek için yapılan harcama maliyet doğurmaktadır.

Maliyet olarak kaydedilmiş bir tutar, hesabında aynen muhafaza edilebileceği veya diğer bir maliyet sınıfına aktarılmış olabileceği gibi, maliyet olma niteliğini kısmen veya bütünüyle yitirebilir de. Muhasebede bir maliyetin kısmen veya bütünüyle tükendiğini kabul etmek, o maliyetin ait olduğu varlığın, artık işletmenin bir varlığı olma niteliğini kısmen veya bütünüyle kaybettiğini muhasebe kayıtlarında tanımak anlamına gelmektedir. Böylece maliyetler tükenmiş ve tükenmemiş olarak iki gruba ayrılabilir. Tükenmemiş maliyetler, işletmenin gelecekte gelir yaratmasında yararlı olacağı beklenen varlıkları temsil eder. Tükenmemiş maliyetlere örnek olarak stoklar, peşin ödenmiş giderler ve sabit varlıklar gösterilebilir. Tükenmiş maliyetler ise, artık bir varlığı temsil etmediklerinden gelecekteki gelirlere uygulanamayacak olan ve dolayısıyla cari dönem gelirine bir çıkarma olarak uygulanan veya dağıtılmamış karlara yüklenen tutarlardır. Satılan mamullerin veya diğer varlıkların maliyeti ve başarısız bir araştırma geliştirme faaliyetinin maliyeti tükenmiş maliyet örnekleridir.³

² A.e., s.3-4.

³ A.e., s.5.

Giderler, ürün satma, hizmet verme veya diğer işletme faaliyetlerini yerine getirme sonucunda özsermayede meydana gelen azalışlardır. Başka bir deyişle, giderler gelir elde etmek için tüketilen mal ve hizmetlerin maliyetleridir.⁴ Gider kavramı, dönemsellik kavramı ile birlikte açıklanması gereken bir kavramdır. Gider, bir işletmenin belli bir dönemde faaliyetlerini sürdürebilmek için kullandığı ve tükettiği varlıkların parasal değeri olmaktadır.

2.2. MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Maliyetlerin sınıflandırılması esasen geniş kapsamlı bir konu olup burada sadece çalışmanın konusu dahilinde önemli olan sınıflandırmalara yer verilecektir.

Türü ne olursa olsun –ticari, kar amacı gütmeyen, imalat, perakendeci, veya hizmet- tüm işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken katlanmak zorunda oldukları çeşitli maliyetler bulunmaktadır ve bu maliyetler oluşma ve sınıflandırılma biçimleri, işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre farklılıklar gösterebilmekle beraber, tüm maliyetler öz olarak ayrılırlar.⁵

Genel sınıflandırmaya göre maliyetler, üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetler olarak ikiye ayrılırlar.⁶ Üretim dışı maliyetler de pazarlama ve yönetim maliyetleri olarak kendi içinde ikiye ayrılırlar. Ürün ve hizmetlerin üretiminde ortaya çıkan direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat maliyetleri üretim maliyetlerini oluşturur. Direkt malzemeler, mamulün esas parçasını oluşturan ve nihai üründe fiziksel olarak kolaylıkla izlenebilen malzemelerdir. Direkt işçilik kavramı her bir üründe kolayca izlenebilen direkt işçilik maliyetlerini içermektedir. Bir işçilik maliyetinin direkt işçilik olabilmesi için üretilen her bir mamul veya hizmet için ne kadar kullanıldığının açıkça bilinmesi gerekmektedir.

⁴ Belverd E. Needles, Marian Powers, Susan V. Crosson, **Principles of Accounting**, U.S.A., Houghton Mifflin Company, 2002, s.92.

⁵ Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, The McGraw-Hill Companies, Inc., 9.bs, 2000, s.45.

⁶ A.e., s.44.

Genel imalat maliyetleri ise direkt malzeme ve direkt işçilik dışındaki tüm üretim maliyetlerini kapsar.⁷ Genel üretim maliyetleri, üretim faaliyetleri için katlanılan ancak mamulle doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olmayan maliyetlerdir. Fabrika binasının amortismanından üretim bölümünün aldığı pay, kullanılan makinelerin amortismanı, üretimde kullanılan elektrik ve su, kullanılan yardımcı malzemeler, atölyedeki bekçinin ve ustabaşının maaşları ve üretim yerinin sigortası genel üretim maliyetlerine örnektir.

Maliyetlerin genel sınıflandırılmasıyla ilgili yukarıdaki sınıflandırmaları, tamamlayan bir ayırım da maliyetlerin mamul maliyetleri ve dönem maliyetleri olarak sınıflandırılmasıdır.⁸ Mamul maliyetleri, bir mamule yüklenebilen maliyetler olup direkt işçilik ve direkt malzeme ile genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Dönem maliyetleri ise ürün maliyetleri dışında kalan ve katlanıldığı dönem içerisinde kullanılarak giderleştirilen maliyetlerdir. Genel yönetim, satış, dağıtım, pazarlama ve mamul maliyetine girmeyen diğer bütün maliyetler dönem maliyetleridir.

Maliyetler yukarıda yer alan genel sınıflandırmanın yanında, işletmelerin fonksiyonlarına göre, yüklenme biçimlerine göre ve faaliyet hacmi karşısındaki durumlarına göre üç grupta sınıflandırılabilmektedir.

i) Maliyetlerin işletmelerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması

İşletmenin fonksiyonlarına göre maliyetler; tedarik, üretim, satış, yönetim ve finansman maliyetleri olarak beş gruba ayrılabilir.⁹ İşletmenin faaliyet konusuna ve büyüklüğüne göre farklı şekillerde organize edilebilen fonksiyonların işletmenin maliyetleriyle ilişkilerini bilmek hem işletmenin yöneticileri hem de işletmede etkin bir maliyet sistemi kurulabilmesi için gereklidir. Bu ayırımın bir diğer faydası da fonksiyonel bölümlerde, değişik kademelerdeki yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesinde kullanılabilesidir.

⁷ A.e., s.44-45.

⁸ Bursal, Ercan, a.g.e., s.62.

⁹ A.e., s.52.

ii) Maliyetlerin yüklenme biçimlerine göre sınıflandırılması

Bir mamulün fiyatlandırılmasında en önemli faktörlerden biri olan mamul maliyetinin en doğru şekilde hesaplanabilmesi için işletmenin maliyetlerinin mamullerle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. İşletmenin maliyetleri, mamulleriyle ilişkilendirilebilmesine göre direkt ve endirekt olarak nitelendirilebilir. Genel imalat maliyeti yükleme hadleri hesaplanırken direkt ve endirekt maliyetlerin ayırt edilmesi gerekir. Bu ayırım maliyet unsurunun mamullere yüklenme olanağına dayanır.¹⁰

Direkt (doğrudan) maliyetler, mamul maliyetine doğrudan yüklenebilen maliyetlerdir.¹¹ Bir maliyetin direkt maliyet olarak nitelendirilmesi için kullanılan kıstaslar; söz konusu mamulün veya hizmetin üretiminde kullanılan malzemenin miktarının veya çalışılan işçilik saatinin işle ilgili olması, kullanılan malzemenin miktarı ile çalışılan işçilik saatinin mamulde kalması ve bunların parasal değerlerinin kolayca tespit edilebilmesi ve tespit etmek için gösterilen çabanın buna değmesidir.

Endirekt (dolaylı) maliyetler, üretim konusu olan mamul veya hizmete doğrudan yüklenemeyen, ancak uygun dağıtım ölçütleri ile dolaylı yüklenen maliyetlerdir. Bu maliyetleri de nitelikleri bakımından iki gruba ayırma olanağı vardır.¹²

- Yapıldıkları yer bakımından dolaylı sayılan maliyetler,
- Nitelikleri veya kavranmalarındaki mali ve teknik güçlükler dolayısıyla dolaylı sayılan maliyetler.

iii) Maliyetlerin faaliyet hacmi karşısındaki davranışına göre sınıflandırılması

Faaliyet hacmi karşısındaki davranışlarına göre maliyetler değişken

¹⁰ L.Gayle Rayburn, **Cost Accounting: Using a Cost Management Approach**, 6. bs, y.y., Times Mirror Higher Education Group Inc., 1996, s.94.

¹¹ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.53

¹² **A.e.**, s.54.

maliyetler, sabit maliyetler ve yarı değişken maliyetler olarak üçe ayrılırlar. Faaliyet hacmi, üretim birim sayısı, satılan birim sayısı, sürülen mesafe uzunluğu, baskı sayısı, çalışılan saat sayısı gibi çeşitli şekillerde ifade edilebilir.

Değişken maliyetler, faaliyet hacmindeki değişimlerle toplam olarak doğru orantılı olarak değişen maliyetlerdir.¹³ Bir mamul veya hizmetle ilgili değişken maliyetler, o mamul veya hizmetin direkt malzeme ile direkt işçilik maliyetleridir.

Sabit maliyetler, belirli bir zaman dönemi içinde, faaliyet hacminin azalıp çoğalmasına karşın toplam olarak aynı kalan maliyetlerdir.¹⁴ Amortisman, sigorta primleri ve kira ödemeleri sabit maliyetlere örnektir.¹⁵ Bir zaman dilimi içinde sabit maliyetlerin ne kadar olacağı işletme yönetimi tarafından öngörülebilir. Bu sabit maliyetler bir zaman dilimi için faaliyet hacminden bağımsız olarak aynı kalmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin önemli bir kısmı sabit maliyetlerdir.

Yarı değişken maliyetler, sabit ve değişken maliyetleri toplam olarak bünyesinde barındıran maliyetlerdir. Yarı değişken maliyetin sabit kısmı, bir faaliyetin yapılabilmesi için bulundurulması gereken kapasitenin maliyetini, değişken kısmı ise mevcut kapasitenin kullanımı sonucunda katlanılan maliyetini ifade etmektedir. Yarı değişken maliyetlerin en sık rastlanan örneklerinden biri tamir-bakım hizmetleri maliyetidir.¹⁶

2.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI MALİYETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Deniz taşımacılığı işletmelerinde diğer taşımacılık türlerinden farklı olarak sefer esasına dayanan bir maliyet sistemi vardır.¹⁷ Deniz taşımacılığında yapılan

¹³ Garrison, Noreen, **a.g.e.**, s.57.

¹⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.55.

¹⁵ Rayburn, **a.g.e.**, s.54.

¹⁶ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.61.

¹⁷ Osman Altuğ, **Deniz Taşıt İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1973, s. 32.

bağımsız seferlerin, haftalar bazen aylar sürmesi ve özellikle tamamlanacağı tarihlerin tam olarak bilinmemesi deniz taşımacılığı yapan işletmelerin maliyet muhasebesi sisteminin, diğer sektörlerdeki işletmelerin maliyet muhasebesi uygulamalarından farklı olmasına neden olmuştur. Teknolojideki gelişmelerle birlikte deniz taşımacılığı yapan işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerinde de değişiklikler olmuştur. Özellikle sefer sürelerinin uzun sürmesi gemi kaptanlarının, gemi sahibinin vekili olarak görülmesine ve bunun sonucunda gemi kaptanının, navlun sözleşmelerinin imzalanmasında, sözleşme sonucu elde edilen gelirlerin tahsil edilmesinde ve sefere ait giderlerin ödenmesinde önemli bir rolü varken, günümüzde deniz taşımacılığı işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi merkezden yönetilmektedir. Gemilerle haberleşme olanaklarının artması, bankacılık sistemlerinin gelişmesi, uluslararası para transferinin kolaylaşması gemi kaptanlarının sadece geminin sevk ve idaresi ile uğraşmasına olanak vermiştir. Uygulanması gereken maliyet muhasebesi sistemi deniz taşımacılığı sektörünün ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenlenmiş bir sipariş maliyet sistemidir. Muhasebe kayıtları her bir gemi ve sefer için ayrı bir sipariş gibi yürütülür.

Denizyolu taşıma işletmelerinde her seferin ayrı bir muhasebesinin yapılması zorunluluğu, denizyolu taşıma işletmeleri ile diğer taşıma işletmelerini birbirinden ayırmaktadır. Kara, demir ve hava yolu işletmelerinde giderlerle gelirlerin, aylık ya da haftalık olarak hesaplara geçirilmesi uygundur. Oysa bir geminin bağımsız bir seferinin uzunluğu birçok ayı kapsayabilir. Özellikle de seferin biteceği tarih bilinmediği için, gelirlerle giderlerin, seferin tamamlanmış ve tamamlanmamış kısımları arasında uygun bir şekilde paylaştırılması da oldukça güçtür. Bu nedenle de, denizyolu taşıma işletmelerinde bir geminin işletme karlılığını en iyi belirleyebilecek muhasebe birimi (dönemi), münferit sefer olmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığında maliyetlerin büyük bir kısmı gemiler için katlanılan maliyetlerden oluşur. Deniz taşımacılığı yapan her geminin farklı özellikleri, farklı yük taşıma kapasiteleri ve farklı rotaları olduğundan maliyet yapıları da farklı olmaktadır. Genellikle maliyetler hesaplanırken daha önce

oluşturulmuş standart değerlerden yararlanılmaktadır. Standart değerler, deniz taşımacılığı işletmelerinde son yıllarda oluşan ulaşım maliyetlerinin ortalaması alınarak, bazı durumlarda ise en verimli şekilde tamamlanan son sefer göz önüne alınarak saptanmaktadır.¹⁸ Ancak denizyolu yük taşıma işletmelerinde kurulan maliyet sistemleri, dolaysız ya da dolaylı olarak yapılan giderlerin ayrımını sağlayabilmelidir.

Buna göre denizyolu yük taşıma işletmelerinde maliyet giderleri, muhasebe yönünden üç temel gruba ayrılabilir, direkt maliyetler, endirekt maliyetler ve genel yönetim giderleri. Yapılan bu ayrımın amacı geminin yaptığı seferlerle doğrudan ilişki kurulabilen giderler ile dolaylı olarak yer alan giderlerin belirlenmesidir. Ancak taşıma maliyetlerinin sınıflandırılmasında maliyetlerin sabit ve değişkenlik açısından ayrımı da önemlidir. Bu ayrım fiyatlama ve atıl kapasiteyi değerlendirme gibi kararlar için önemli olduğu kadar maliyetleme süreci için de önemlidir. Çünkü taşımacılık sektöründe ortak maliyet niteliğindeki maliyetlerin büyük çoğunluğu sabit maliyet olup, bir dağıtım sorunu yaratırlar.¹⁹ Bu sınıflama dışında maliyetler, taşımacılık işletmelerinde, fonksiyon esasına göre; sefer maliyetleri, operasyon maliyetleri ve sermaye maliyetleri şeklinde de sınıflandırılmaktadır.

Bu çalışmada maliyetler, sınıflandırılırken direkt maliyetler, endirekt maliyetler ve genel yönetim giderleri şeklinde üç temel gruba ayrılmıştır.

2.3.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ DİREKT MALİYETLERİ

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde katlanılan direkt maliyetler, doğrudan doğruya belirli bir sefere yüklenebilen, belirli bir sefer için yapılan

¹⁸ Altuğ, **a.g.e.** , s.35.

¹⁹ Feryal Orhon, **Ulaştırma işletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar, Yayın No:7, İstanbul, 1983, s. 141.

harcamalarıdır. Bunlar, yakıt giderleri, yükleme ve boşaltma giderleri, liman giderleri ve kanal geçiş giderleri olarak sınıflandırılmaktadır.

2.3.1.1. YAKIT (BUNKER) GİDERLERİ

Deniz taşımacılığında gemilerin türlerine göre büyük değişkenlik gösteren bir maliyet kalemi olan yakıt ve yağ maliyetleri, bunker maliyetleri olarak da adlandırılır. Gemi ana makinelerinin tipi (dizel, türbin, pistonlu buhar makinesi vb.), yaşı, beygir gücü ve kullanılan yakıtın türü (sıvı yakıt, katı yakıt, HFO – Heavy Fuel Oil , MDO – Marine Diesel Oil gibi) bunker maliyetini etkilemektedir. Bunker maliyetleri gemi sefere çıkmadığı sürece minimumdadır ancak hiçbir zaman sıfır olamaz. Çünkü gemi limanda bağlı bulunduğu sürece elektrik üretimi, havalandırma, ısıtma, soğutma gibi ihtiyaçlar nedeniyle yardımcı motorların çalışması gereklidir.

Seyir esnasında bunker gideri, geminin hızına ve yakıt tüketimine, kaptanın, baş çarkçı ve diğer mürettebatın başarı ve tecrübesine, hava koşullarına, makinelerin yaşı gibi etmenlere bağlıdır. Ancak esas önemli etmen geminin hızıdır. Her gemi için teknenin uzunluğuna, teknenin ve makinelerin tasarımına uygun olarak saptanmış bir ekonomik hız söz konusudur. Ekonomik hızın üzerine çıkıldığında yakıt tüketimi de artmaktadır. Ancak ekonomik hızın altındaki seyir hızı ise çok az bir tasarruf sağlamaktadır.²⁰ Yakıt tüketiminin, su direnci ile birlikte geometrik olarak artan hızla bağlantılı olduğu bilinmektedir, hızı 18 knot'tan²¹ 22 knot'a çıkarmak için yakıt tüketimi ikiye katlanır.²² Günlük yakıt tüketimi yakıt maliyet hesabının temelini oluşturmaktadır. Bir beygir gücü başına tüketimin, toplam beygir sayısı ile

²⁰ Özgür Çetinkaya, “**Tanker İşletmeciliğinde Sefer Maliyet Analizi**” İstanbul Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bitirme Projesi, Haziran 2002, s.16.

²¹ Knot (okunuşu: nat), İngilizce düğüm anlamına gelen denizcilik hız birimi. 1 deniz mili/saat. Düğüm kelimesinin kullanılma sebebi, eskiden gemi hızlarının, denize sarkıtılan halatların üzerlerine belli aralıklarla atılmış düğümlerin sayılması suretiyle parakete (Parakete, gemi hızını ve aldığı yolun miktarını gösteren cihaz. Gemi teknesinden elle veya sabit bir delikten sarkıtılan parakete, tekne altındaki akan suyun hızına bağlı olarak çalışır.) aracılığıyla ölçülmesiydi. Parakete savlası üzerindeki düğümlere de knot denir. (1 knot = 1,852 km/saat)

²² Atılay Özay, Umut Okçu , “**Türkiye’de Gemi İşletme Maliyetlerinin Analizi, Navlun Piyasası ve Karlılığın Karşılaştırılması**” İstanbul Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bitirme Projesi, Haziran 1998, s.22.

çarpımından elde edilir. Seyirde kullanılan yakıt miktarı hesaplanırken, geminin normal seyri ile, geminin limanda ya da kanal geçişindeki tüketimini birbirinden ayırmak gerekmektedir. Araştırmalar, bir geminin aynı hatta ve aynı hızla olmak koşuluyla, yükle seyrederken, balastlı²³ seyrine göre % 6 daha çok yakıt kullandığını ortaya çıkarmıştır.²⁴ Bunlardan başka, taşıma mesafesi ile geminin büyüklüğü yine yakıt tüketim düzeyini etkilemektedir. Günümüzde gemilerde dizel makineler kullanılmaktadır. Bu tür makinelerde ağır fuel oil (HFO), yardımcı makinelerde ise dizel oil (MDO) kullanılmaktadır.

Bunker fiyatları, uluslararası petrol ve ürünlerinin fiyatlarına bağlı olarak değişmektedir ve fiyatlarının nasıl gerçekleşeceğini tahmin etmek oldukça güçtür. Bunker fiyatlarındaki değişimlerin yanında, dış hatlara sefer yapan gemilerin yakıt aldıkları limanlarda, yakıt fiyatlarının limandan limana, ya da ülkeden ülkeye değişiklik göstermesi de bunker giderlerinin seviyesini etkilemektedir. Bu nedenle yakıt maliyetlerini belirleyen bir diğer önemli etken de yakıtın nereden alındığıdır.

2.3.1.2. YÜKLEME VE BOŞALTMA (ELLEÇLEME) GİDERLERİ

Taşınan yükle doğrudan doğruya ilişkisi olan yükleme ve boşaltma (elleçleme²⁵) giderleri esas olarak işçilik maliyetlerinden oluşur. Elleçleme giderleri, yükün miktarı, cinsi, elleçleme özeni, hızı, zamanı gibi öğelere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Örneğin yük, tehlikeli yük veya ağır parçalar halinde ise, elleçleme de aşırı özen gerektiriyorsa, fazla mesai (over time) veya tatil günü gibi hizmetin daha pahalı olduğu bir zamanda elleçlenmiş ise elleçleme masrafları daha yüksek olmaktadır.²⁶ İşçilik maliyetleri, ücret düzeyine, çalışma yöntemlerine ve çalışma hızına bağlı olarak limandan limana değişiklik göstermektedir. Yükün

²³ Balast suları, gemilerin boşken veya yüklüken baş veya yan bölmelerine aldıkları deniz suyudur. Denizden alınan bu su sayesinde yükün ve geminin dengesi sağlanır, yakıttan tasarruf edilir.

²⁴ Carleen O'Loughlin, "The Economics of Sea Transport" Pergamon Press, London, s.114.

²⁵ Elleçleme deyimi, deniz taşımacılığı sektöründe kullanılan bir terimdir, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri ifade eder.

²⁶ Necmettin Akten, "Navlun" İstanbul Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bölümü Ders Notları, İstanbul, 2006, s.10.

gemiye yüklenmesi işi, büyük limanlarda yükleme boşaltma şirketleri (stevedor) ya da küçük yerlerde işçiler tarafından yapılmaktadır. Yükün, ambar içine getirilmesi ile yükleme tamamlanmamakta, ambar içinde gemi yetkililerinin gösterdiği ve istediği şekilde yerleştirilmesi, istiflenmesi, bağlanması, sağlamlaştırılması, sayılması ya da tartılması, ayrıca dökme yüklerde ambar içinde istenilen şekilde dağıtılması (trimming) gerekmektedir.

Yükleme ve boşaltma maliyetlerini belirleyecek etkenlerden birisi de yük tipidir. Dökme yük, balya yükten, standart konteynerler içerisindeki yük de, karışık balya yükten daha çabuk yüklenir. Taşımacılık sektörünün gelişmesi ile limanlar arası taşıma değil, kapıdan kapıya taşıma uygulaması başlamıştır.²⁷ Genelde layner taşımacılığın konusu olan bu taşımacılıkta yük, alıcı mahalline kadar götürülebilmektedir. Yük sahiplerinin yüklerini kamyonlara yükletip limanlara getirmesi, burada araçlardan tahliye edilip, liman sahasında antrepolara indirilmesi, gemiye yüklenmesi ya da aynı işlemin boşaltmada yapılması sonucu yükün en az 5-6 kez aktarılması gerektiğinden, yükün taşınmasında bazı riskler oluşmaktadır, yük hasara uğrayabilmekte, kaybolmakta veya bazen çalınabilmektedir. Bu aktarmaların uzun sürmesi durumunda gemiler limanda beklemek zorunda kalmaktadır.²⁸ Ayrıca dolaylı olarak, liman giderleri de yükleme ve boşaltmadaki hıza göre değişmektedir.

Yükleme için katlanılan depolama, liman içerisinde taşıma, yükün vinçlerle yer değiştirmesi gibi elleçleme maliyetleri işletme tarafından ödenir. Yapılan sözleşmede taşıma fiyatı, yükleme ve boşaltma giderlerini karşılayabilecek şekilde saptanmaktadır. Geminin bir an önce yüklenmesini ya da boşaltılmasını sağlamak amacıyla normal çalışma saatlerinin dışında yapılan fazla çalışma saatleri için gemi adamlarına ödenen fazla çalışma ücretleri de yükleme ve boşaltma giderleri içerisinde yer almaktadır.

²⁷ Muzaffer Günay, “Ro/Ro İşletmeciliği: Kara ve Deniz Taşımacılığımızda Döviz Tasarrufuna Yönelik Entegrasyon Modeli”, İstanbul Deniz Ticaret Odası, Yayın No:3, Nisan 1984, s. 22.

²⁸ E. Haralambides, “Liner Shipping Economics”, Center for Maritime Economics&Logistics, Erasmus University, Rotterdam, 2000, s.12.

Uygulamada yükleme ve boşaltma maliyetleri gün başına standardize edilmiştir. Deniz taşıma sözleşmelerinde yükleme ve boşaltma günleri ile gemilerin limanda bekleme sürelerinin tespitinde astarya, sürastarya, demuraj (demmurage), dispeç (dispatch) gibi çeşitli terimler kullanılmaktadır.

- Astarya (Lay Time)

Taşıtan ile yapılan sözleşmede, yükleme ve boşaltma süreleri belirtilir, bu süreye “astarya süresi”²⁹ adı verilir. Taraflarca (taşıtan – taşıyan) imzalanan navlun sözleşmesinde, yükleme ve boşaltma işlemlerini kapsayan astaryaya ilişkin aksine bir hüküm bulunmadıkça taşıtan, sözleşmede belirlenen taşıma ücretinin dışında ek bir ücret ödemez. Sözleşmede süre olarak astarya belirlenmemişse bu durumda, yükleme ve boşaltma süresi, limanın kurallarına ya da söz konusu andaki koşullara bağlı olarak belirlenir. Taşıma sözleşmelerinde astarya genellikle yedi koşula bağlı olarak belirlenmektedir:

- Günler ve İzleyen Günler (Days and Running Days)
- Pazar ve Tatil Günleri Hariç (Sundays and Holidays Excepted)
- Cumartesi’ler (Saturdays)
- Cumartesi Öğleden Sonra (Saturday Afternoon)
- Çalışma Günleri (Working Days)
- Hava Koşullarının Uygun Olduğu Günler (Weather Working Days)
- Cuma ve Tatil Günleri Hariç (Friday and Holiday Excepted)

Astarya saatlerinin belirlenmesindeki temel düşünce, yükleme ya da boşaltma İşleminin sürdürüleceği geçerli saat miktarıdır.

²⁹ **Astarya**, Latince “stare” kelimesinden gelir ve gerek yüklemede, gerek boşaltmada yükün elden geçirilmesi için gerekli zamanı anlatır.

- Sürastarya³⁰, Demuraj (Demurrage)

Navlun sözleşmesinde, tarafların belirledikleri yükleme ve boşaltma sürelerinin aşılması durumunda doğan tazminat hakkına, sürastarya ya da demuraj denir. Taşıma sözleşmesinde “Benzer Günler Gibi – Per Like Days” koşulu varsa astaryanın bitiminden geçen süre sürastarya kapsamına girer. Sürastarya, taşıtanın taşıyana, astaryanın süre olarak aşılması nedeniyle ödemeyi kabul ettiği bir ek tazminattır. Taşıma sözleşmeleri imzalanırken, yükleme ve boşaltma sürelerinin uzun tutulması, sürastarya olasılığını azaltırken taşıma ücretini arttırmaktadır.³¹

Navlun sözleşmesinde süre olarak belirlenen astarya dışında sürastarya da süre olarak kararlaştırılabilir. Eğer sözleşmede sürastarya, süre olarak belirlenmişse sürastarya, süre olarak astaryanın yarısına eşittir. Sürastarya, ayrıcalıksız tatil ve hafta sonu günlerini de kapsar. Taşıyan, sürastarya için tanımlanan sürenin bitiminden sonra beklemek zorunda değildir. Ancak, bu durumda taşıyan, yükletene sürastaryanın bitiminden üç gün önce haber vermek zorundadır. Bu süreye “Munzam (Ek) Bekleme Süresi” denmektedir.

Sözleşme imzalayan taraflardan, yükleten, yükleme sırasında oluşan sürastaryadan; geminin varış limanında boşaltma sırasında oluşan sürastaryadan ise alıcı, taşıyana karşı sorumludurlar.

- Dispeç (Despatch)

Dispeç, yüklemede ya da boşaltmada çabukluk anlamına gelir. Navlun sözleşmesinde geminin yükleme ve boşaltması için öngörülen astaryadan kazanılan süreye dispeç günleri denir. Dispeç ücreti, yükleme ve/veya boşaltma için öngörülen

³⁰ **Sürastarya**, Türk Ticaret Kanunu madde 1030’da “*taşıyan, eşyanın yükletilmesi için «yükleme müddeti» nden fazla beklemeye mecburdur. Bu fazla müddete «Sürastarya» müddeti denir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça yükleme müddeti için ayrıca bir para istenemez. Fakat taşıtan sürastarya müddeti için taşıyana sürastarya ücreti ödemekle mükelleftir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

³¹ Yaman Öztekin, **İşletmeciler İçin Deniz Taşımacılığı El Kitabı** Afa Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.261.

süreden önce işlemlerin tamamlanması sonucunda, taşıyanın yükletene ödediği ücrettir. Taşıyan, tasarruf edilen süre içinde gemisine yeni sefer olanağı bulmaktadır.

Yükletenin zaman kazanmak için ek harcamalara girmesini gerektiren durumlarda, dispeç ücreti yükletenin lehine olarak kabul edilir.

2.3.1.3. LİMAN GİDERLERİ

Liman giderleri, uğranılan liman sayısı, limanlarda kalınan süre ve geminin büyüklüğü ile değişen çekme, kılavuzluk, şamandıra, palamar (gemi halatının rıhtıma bağlanması ya da rıhtımdan çıkarılması) giderleri, demirleme, barınma, fener, depo, antrepo, karantina, sağlık, gümrük gözetim, rıhtım harçları, kanal harçları gibi çeşitli liman hizmet ücretleri ve diğer resim, harç ve vergilerden oluşan bir maliyet kalemidir.³² Liman masrafları geminin tipi ve gros tonajı ile ilgili olup, yasal mevzuata göre belirlenmektedir. Liman giderleri genellikle geminin büyüklüğü ile orantılı olarak artar. Limanlarda verilen hizmetler, gemi ile ilgili verilen hizmetler ve yük ile ilgili verilen hizmetler olarak ikiye ayrılmaktadır.³³

- *Gemi ile ilgili verilen hizmetler*

- i) Pilotaj ve Römorkaj hizmetleri

Gemilerin limana giriş ve çıkışlarında veya rıhtım ve iskelelere yanaşma ve ayrılma sırasında, şamandıralara ve mendireklere bağlamalarında, demirlemelerinde, bulundukları yerleri terk etmelerinde ve bulundukları yerden herhangi bir nedenle yer değiştirmelerinde verilen hizmetleri kapsamaktadır. Kapsamda belirtilen yerlerde, gemilere verilen kılavuz ve servis motoru pilotaj hizmetinin tanımı römorkör hizmetinin tanımı içerisinde yer almaktadır. Pilotaj ve römorkör hizmeti,

³² Orhon, a.g.e.s. 178.

³³ Fikret Altınbuçuk, “Liman İdare ve İşletmesi” İMEAK Deniz Ticaret Odası Yayınları, Yayın no:12, İstanbul, 2000, s.101.

kılavuzun gemiye çıkması ve römorkörün geminin yanına varması ile başlar ve kılavuz römorkörün gemiden ayrılmasıyla birmektedir.

ii) Barınma hizmetleri

Limana ait rıhtım, iskele, iskele ve mendireklere rampa veya şamandıralara bağlanan gemilerin buralardaki yer işgali hizmetlerini kapsamaktadır. Barınma görevi yapmak üzere inşa edilen daimi mahiyetteki sabit ve yüzer tesislerde barınma yeri sayılmaktadır.

iii) Gemilere tatlı su verilmesi hizmeti

Liman sınırları içerisinde, liman işletmesi tarafından gemilere verilen tatlı su hizmetini kapsamaktadır.

iv) Gemilerin atıklarının alınması hizmeti

Liman içerisinde veya mendirek içerisindeki rıhtım ve iskelelere yanaşan, şamandıralara bağlanan veya demirleyen, kılavuz alma zorunluluğu olan gemilerin katı ve sıvı atıklarının liman işletmesine ait araç ve gereçlerle gemilerden alınması hizmetidir.

• *Yük ile ilgili verilen hizmetler*

i) Yükleme, boşaltma, şifting ve limbo hizmetleri

Liman sınırları içerisinde rıhtım ve iskelelere yanaşan, şamandıraya bağlayan veya açıkta demirleyen gemilere yükleme ve boşaltma hizmetleri ile şifting ve limbo hizmetleri verilmektedir. Yükleme ve boşaltma hizmeti, yükün rıhtım, ambarlama yerleri, kara veya deniz vasıtasından alınıp gemi bordasına getirilmesi, gemiye yüklenmesi, gemi ambar veya güvertesinde istif edilmesi veya tersi işlemleri kapsamaktadır. Şifting hizmeti, gemideki yükün, bu geminin aynı veya diğer ambar

veya güverteleri arasında gemiden indirilmeksizin yerinin değiştirilmesi hizmetidir. Limbo hizmeti, iki geminin birbirine yanaşarak (rampa ederek) karşılıklı güverte ve ambarları arasında yükün bir gemiden boşaltılması ve diğer gemiye yükletilmesi hizmetlerini ifade etmektedir.

ii) Terminal hizmetleri

Liman işletmesince, terminal alanlarında yükle ilgili verilen hizmetleri kapsamaktadır. Gemiye yükletilmek üzere terminale alınan yükün kara vasıtasından boşaltılması, taşınması ve istiflenmesi, gemiden boşaltılarak terminale alınmış yükün sahip veya taşıyıcılarına teslim edilme üzere ambarlama yerlerinden alınarak taşınması, kara vasıtalarına yükletilmesi, terminalde bulunan yükün, gerektiğinde yerinin değiştirilmesi için taşınması ve istiflenmesi hizmetlerini kapsamaktadır.

iii) Ardiye hizmetleri

Ambarlama yerlerine alınan yükün, sahip veya taşıyıcıları tarafından teslim alınmasına veya gemi ile gidecek yükün, gemiye veya deniz vasıtasına yüklenmesine veya tasfiye v.b. şekillerde buralardan çıkarılmasına kadar, liman işletmesinin sorumluluğu altında muhafaza edilmesi hizmetlerini kapsamaktadır.

Geminin layner ya da tramp sefer yapıyor olması da sefer maliyetlerini etkilemektedir. Tramp sefer yapan gemilerin liman giderleri layner gemilere oranla daha düşüktür.³⁴ Layner taşımacılık türünün özelliği nedeni ile yükün durumuna göre geminin sefere çıkması söz konusu olmakta, gemi limana daha çok bağlı kalmaktadır. Geminin limanda kalış süresi yalnızca yükleme ve boşaltma olanaklarına bağlı olmayıp, aynı zamanda limandaki grev gibi olağanüstü koşullara, hava durumuna, yerel bayram ve tatil günlerine rastlama gibi tesadüfi etmenlere de bağlıdır.

³⁴ Çetinkaya, a.g.e.s. 19.

Bazı ticaret yollarında, Panama, Süveyş kanalı gibi ulaşım açısından önemli tasarruf sağlayan su yolları vardır. Bu yolların kullanımında gemiler, kanal otoritelerince belirlenmiş, tonajları üzerinden alınan geçiş ücretlerini ödemek zorundadırlar. Bu kanal geçiş giderleri sabit olmayıp, tarifeleri değişmektedir. Bir gemi için kanal geçiş giderleri sadece kanal geçiş ücretleri değildir, bu maliyete ek olarak kanal geçişi sırasında kullanılan acente giderleri de söz konusu olabilir.

Limanlarda kaldığı sürece gemi ve yük ile ilgili çeşitli işlemler yapan acentelere hizmetleri karşılığı verilen ücretler de liman giderleri arasında yer almaktadır. Tarifersiz (tramp) sefer yapan gemilerin acentelik işlemlerini yapan acenteler, bölgesel örgütler kapsamında sabit tarifeler kararlaştırmışlardır.³⁵ Acentelik ücretleri geminin tonajına ve yükün niteliğine göre de değişebilir. Tarifeli sefer yapan (layner) gemilerin bağlı olduğu deniz taşımacılık işletmesi acentelik ücretlerine ek olarak, yüklenen ya da boşaltılan yük üzerinden navlun gelirinin belirli bir yüzdesini acentelere komisyon olarak verebilmektedir.

Limanlardaki depolama giderleri, yükün gemi ambarına girene kadar depolarda bekletilmesinden oluşur. Bazı limanlarda yük, partiler halinde gemiye alınır, yükleyici malını partiler halinde gemi bordasına³⁶ getirir. Malın yükleme hızının düşük ve akışının kesintili olduğu limanlarda, malı gemi gelmeden önce depolamak, maliyeti düşürmede etkin bir yol olmaktadır. Böylelikle, malın yüklenme hızı yükseltilerek, geminin limanda kalış süresi düşürülmekte, liman ve elleçleme giderlerinden tasarruf edilmektedir.³⁷

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler, gemilerinin limanlarda katlandıkları giderleri bağımsız acenteler tarafından ödemektedirler. Gemiler, sefere başlamadan önce liman ücretleri ile ilgili bilgiyi telefax ya da elektronik posta yardımıyla öğrenebilmektedirler.

³⁵ J.E. Sloggett, **Shipping France (Financing Ships and Mobile Offshore Installations)**, Shipping Management Series, London, Fairplay Publications Ltd., 1984, s.112.

³⁶ Borda, gemide su kesiminden yukarıda kalan kısma verilen addır.

³⁷ Akten, **a.g.e.**, s. 13.

2.3.1.4. KANAL GEÇİŞ GİDERLERİ

Deniz yolu yük taşımacılığı yapan işletmeler için zamanı verimli kullanabilmek, hem rekabet üstünlüğü sağlamak hem de işletmenin müşterilerinin taleplerini karşılamak için önemlidir. Gemiler, yükleme ya da boşaltma limanlarına giderken, ticaret yolları üzerinde, ulaşım yolunda önemli tasarruf sağlayan Panama Kanalı, Süveyş Kanalı gibi kanallardan, su yollarından geçmek zorunda kalmaktadırlar. Bu yolların kullanımında gemiler, kanal otoritelerince belirlenmiş, gemi tonajları üzerinden hesaplanan kanal geçiş ücretlerini ödemek zorundadırlar.

Kanal geçiş giderlerine ilişkin ücretler ve geminin kanal geçişini sağlıklı olarak gerçekleştiren anlaşmalı kanal acentelerine ait masraflar, kanalda bulunan acenteler tarafından faturalandırılmakta ve deniz yolu yük taşımacılığı yapan işletme tarafından ödenmektedir. Kanal geçiş ücretlerinin ve ilgili acente masraflarının önceden bilinmesi, sefer maliyetinin hesaplanmasında rol oynamaktadır.

2.3.2. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞININ ENDİREKT MALİYETLERİ

Denizyolu yük taşımacılığının endirekt maliyetleri, gemi personel giderleri, gemi sigorta giderleri, gemi gözetim ve klaslama giderleri, gemi bakım ve onarım giderleri, gemi yağ giderleri, gemi malzeme ve yedek parça giderleri, gemi amortisman ve faiz giderleri, gemi haberleşme giderleri ve gemi diğer giderleridir

2.3.2.1. GEMİ PERSONEL GİDERLERİ

Denizyolu yük taşımacılığındaki maliyetlerin en önemli kalemlerinden birisi işgücü maliyetleridir. Bir ticaret gemisinde bulunması gereken personel sayısı, o geminin kayıtlı bulunduğu bayrağın (ülkenin) koymuş olduğu kurallara, gemi büyüklüklerine ve tiplerine, sefer bölgesine (kabotaj, uzak sefer, dış sefer, kısa sefer

vb.), geminin makinelerinin teknolojisine, yükleme ve boşaltma ekipmanlarının durumuna, işletmenin organizasyon yapısına ve geminin bakım onarım faaliyetlerine bağlıdır. İşgücü kalemlerinin kapsadığı esas kalemler ücretler ve fazla mesailer, sosyal haklar, ilaç ve tedavi masrafları, gemi personelinin seyahat ve yurda geri gönderilme giderleri gibi, gemi personelinin tüm direkt ve indirekt giderlerini içine alan bir maliyet kalemidir.³⁸ Bunun yanında gemi personelinin yiyecek ve içecek (kumanya v.b.) giderleri, temizlik malzemesi giderleri, gemide kullandıkları iş kıyafetleri de personel giderleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Gemilerde görev yapan personel aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

- Uzakyol Kaptanı
- Kaptan
- Uzakyol Başmühendisi/Başmakini
- Uzakyol ikinci Mühendisi/Makinisti
- Uzakyol Vardiya Mühendisi/Makinisti
- Başmakini
- Uzakyol Vardiya Zabiti
- Uzakyol Birinci Zabiti
- Güverte Zabiti
- Makine Zabiti
- Güverte/Makine Stajyeri
- Gemi adamı
- Güverte Lostramosu
- Makine Lostramosu
- Yağcı
- Silici
- Miço
- Tayfa

³⁸ Orhon, a.g.e., s. 174

Personel giderlerini etkileyen etmenler, gemilerin büyüklükleri, tipleri, yük tipleri ve mürettebatın üye oldukları sendikanın pazarlık güçleridir. Gemiler büyüdükçe kaptanların ve baş çarkçıların ücretleri artmaktadır ancak diğer güverte ve makine personelinin ücretleri pozisyonlarıyla orantılıdır. Geminin tipine bağlı olarak gerekli uzman personel nedeniyle işgücü maliyeti de değişmektedir. Taşınan yükün cinsi de işgücü maliyetlerini belirleyen bir unsurdur, ayrıca modern ve yeni inşa edilen gemilerde, gemi içerisindeki mekanizasyon yüksek düzeyde olduğundan, mürettebatın niteliği yüksek, sayısı ise oldukça düşüktür. Günümüzde, makine dairesinde gece vardiyalarının tutulmaması, manevraların uzaktan kumanda ile köprü üzerinden yapılması ve uzaktan kumanda ile balast suyunun (denizden alınan bu su sayesinde yükün ve geminin dengesi sağlanır) alınıp basılması gemilerdeki mürettebat sayısını azaltmıştır. Personel giderleri ile ilgili olarak, ITF (International Transport Workers Federation) adlı uluslararası bir kuruluş her görev için aylık minimum maaş miktarlarını belirlemektedir. Personel maaşları geminin bağlı bulunduğu bayrağa ve çalışanların uyruğuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Gelişmiş ülke bayrağı altındaki gemilerde ücretler diğerlerine göre yüksektir. İşçilik maliyetlerinin ve işçi sigorta tazminatlarının yüksek olması sebebiyle armatörler kendi ülkesi siciline kayıtlı olması gereken gemisinin bayrağını, düşük maaşlarla çalışan personeli çalıştırmaya uygun ülke bayraklarıyla değiştirebilmektedirler.³⁹

Personel maliyetleri içerisinde özellikle fazla mesai ücretlerinin önemli ölçüde yer tutmasının sebebi ise, gemi adamlarının haklarının yasalarca korunmuş olması ve günlük sekiz saatlik mesai dışında, denizde geçen tüm zamanlarının fazla mesai sayılmasıdır.

Türkiye’de denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde gemi personelinin maaşları “Amerika Birleşik Devletleri Doları” para cinsinden ödenmektedir. Türkiye’de yürürlükteki 16.12.1999 tarih ve 4490 no’lu Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu madde 12’de “Türk Uluslararası Gemi Sicili’ne

³⁹ Kemal Bakkal, “Deniz Ticaret İşletmeciliğinde Maliyetler, Gemi Kiralama ve Sefer Tahminleri”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yüksek Lisans Tezi, Ekim 1996, s.28.

tescil edilen gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır” denilmektedir.⁴⁰

2.3.2.2. GEMİ SİGORTA GİDERLERİ

Türk Ticaret Kanunu’na⁴¹ ve kaynak Alman Ticaret Kanunu’na (Handelsgesetzbuch) göre deniz sigortaları gemi veya yükün denizcilik rizikolarını salimen geçirmesine ilişkin para ile ölçülebilir menfaatlerin teminat altına alındığı sigortalardır.⁴² Bir sigorta sözleşmesinin deniz sigortası olarak nitelenebilmesi için sigortacının üstlendiği rizikoların esas itibariyle denizcilik rizikosu olması şarttır.⁴³

Gemi sahipleri oldukça yüksek değerlere sahip gemilerini fiziksel hasar ve kayıplara karşı korumak amacıyla sigorta ettirmektedirler. Sigorta maliyetine etki eden en önemli faktörler geminin piyasa değeri ve sigortanın kapsamıdır. Sigorta için önceden ödenen prim, direkt olarak sigorta maliyetidir. Prim hesabı, armatörün deneyim ve siciline, geminin yaşına ve durumuna, personelin ustalığına ve sigorta kapsamındaki gemi sayısına göre yapılır. Genellikle, gemi ne kadar yaşlı olursa sigorta maliyeti de o kadar yüksek olmaktadır.⁴⁴ Sigortacılar sigortaladıkları gemiler hakkında detaylı raporlar bulundurmaktadırlar.

Deniz taşımacılığında kullanılan sigortaların ayrımı, gemi ve yük ile ilgili olmak üzere iki şekilde olmaktadır:

2.3.2.2.1. GEMİYE AİT SİGORTA GİDERLERİ

Deniz taşımacılığında kullanılan gemiye ait sigorta giderlerinde, Tekne ve Makine Teçhizat Sigortası, Koruma ve Tazminat Kulüp Sigortası, Savaş Risk

⁴⁰ 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

⁴¹ **TTK md. 1339:** Geminin veya yükün denizcilik rizikolarını salimen geçirmesinde para ile ölçülebilir bir menfaati olan kimse bu menfaatini sigorta ettirebilir.

⁴² Emre Yazıcıoğlu, “**Tekne Sigorta Sözleşmesi**”, İstanbul, Beta Yayınları, 2003, s. 2.

⁴³ A.g.e. s. 5

⁴⁴ Özey, Okçu, **a.g.e.**, s.21.

Sigortaları ve Tekne Kira/Kazanç Kaybı Sigortaları olmak üzere başlıca dört sigorta türünden oluşmaktadır.

- **Tekne ve Makine Teçhizat Sigortası (Hull and Machinery, H&M)**

Tekne ve Makine Teçhizat sigortaları, sigortalı teknenin, tekne, makine ve teçhizatının karşılaşılabileceği batma, yanma, infilak, karaya vurma, sığılğa bindirme, oturma, fırtına, alabora olma, bir başka gemi veya tekne ile çatışma, çatışmadan doğan sorumluluk gibi deniz rizikoları ve teminat altına alınan diğer rizikolar sonucu meydana gelen ve sigortalı gemide oluşan hasar, müşterek avarya⁴⁵ hasar ve masrafları, kurtarma yardım, dava ve çatışma sorumluluğu gibi ziya ve hasarları teminat altına alır. Ayrıca deniz vasıtalarının inşası ve denize indirilmeleri sırasında meydana gelmesi muhtemel hasarlar da, tekne sigortaları kapsamında değerlendirilmektedir. Tekne sigortasında teminat kapsamı Londra Sigortacılar Enstitüsü Tekne Klostarı⁴⁶ ile belirlenmektedir. Gemi sahibinin yanı sıra, tekne üzerinde menfaati olanlar da bu menfaatlerini sigorta ettirebilirler. Tekne sigortaları sefer veya süre esaslı olarak yapılabilir.

- **Koruma ve Tazminat Kulüp Sigortası (Protection and Indemnity, P&I)**

Sigortalı donatanın tekne sigortası kapsamına girmeyen üçüncü şahıslara karşı doğan sorumluluk ve masraflarını, karşılıklı sigorta gereğince sigortaladığı istisnai bir sigorta türü olarak tanımlanabilecek olan Koruma ve Tazminat sigortası,

⁴⁵ **Müşterek Avarya**, gemi ve yükü birlikte tehdit eden bir tehlikeden onları korumak amacıyla, makul bir hareket tarzında olmak kaydıyla, bilerek bir fedakarlık yapılması veya bir masrafa katlanılması durumunda, müşterek avarya hareketi söz konusudur ve bu nitelikte bir hareketin doğrudan doğruya sonucu olan zarar veya masraflardır. Müşterek Avarya Fedakarlığı (General Average Sacrifice): Müşterek Avarya hareketinin teknede veya emtiada neden olduğu maddi zarardır. Yüklü geminin bir deniz tehlikesi nedeniyle batma tehlikesi ile karşı karşıya kaldığı sırada geminin batmaması için karaya oturtulması (donatanın fedakarlığı) ya da geminin batmaması için yükün bir kısmının denize atılması (yük sahibinin fedakarlığı), Müşterek Avarya Fedakarlığı için birer örnektir.

⁴⁶ **Kloz (Clause)**: Poliçenin bir bölümü veya poliçeye ekli, yasal hükmü olan bir tür özel şarttır ve taraflar arasındaki sözleşmenin ihtiyaçlarına cevap vermek üzere kullanılır. Sözleşme şartları ile verilmiş olan teminatı genişletmek için sözleşmeye alınan yeni şart ve kuralları içeren evraka “kloz” denir.

doğrudan doğruya Londra piyasasındaki kulüplerden (P & I Clubs) temin edilmektedir. Britanya kökenli birçok büyük kulüp, üyelerinden elde ettikleri aidat ve primlerden oluşan fondan gemilere ait hasar ödemelerini yapmaktadırlar.

Temel özellikleri, üyelerden birinin uğrayacağı zararın diğerlerine paylaştırılması, yani karşılıklılık esasına dayanmaları ve kar amacı taşımamalarıdır. Kısaca “P and I” olarak anılan kulüpler, kulüp üyeleri arasından seçilen ve belirli aralıklarla toplanarak önemli konularda karar veren bir “Müdürler Kurulu” (Directors) tarafından yönetilirler. Kulübün günlük işleri ise “Müdüriyet” (Managers) adı verilen profesyonel ticari şirketler tarafından yürütülür. Kulüp üyeleri, donatanların yanı sıra gemi kiracıları da olabilir. Tazminatların karşılanabilmesi için üyelerden, önce bir ön aidat (advance call), bu yeterli olmazsa daha sonra da ön aidatın bir yüzdesi olarak belirlenen ek aidat (supplementary call) toplanır. Genellikle GRT (gros ton) başına US\$ olarak belirlenen kulüp priminin saptanmasında donatanın işletmecilik anlayışı, geçmiş yıllar hasar talepleri, mürettebatın ve geminin (tipi, yaşı, bayrağı, sınıflandırma kuruluşu, faaliyet alanı) özellikleri gibi etkenler önem taşır.

Kulüp sigortaları, tekne sigortalarına paralel olarak, her gemi sahibi ve işletmecisinin ihtiyaç duyacağı uluslararası sularda, limanlar arası yük taşıyan gemiler için gerekli olan bir tür koruma, güvence sigortası türüdür.

P and I kulüplerinin üyelerine sundukları hizmetler şöyle özetlenebilir:

a) Kulüpler, mümessillikleri aracılığıyla, dünyanın dört bir tarafında, hasar halinde üyelerine yardımcı olarak danışmanlık hizmeti verirler.

b) Kulüpler, teminat kapsamındaki bir olaydan dolayı tutuklanan ya da tutuklanma tehdidi altında olan gemiler için teminat verirler. Ayrıca, çatışma olaylarında, tekne sigortacılarından kontrgaranti alarak tekne sigortacılarının çatışma sorumluluğu içinde teminat sağlayabilirler.

c) Donatanların sorumluluklarının sınırlandırılması, gemilerin tutuklanması, kirlenme gibi konulardaki uluslararası çalışmalara katılarak uluslararası konvansiyonların hazırlanmasında etkin rol oynarlar.

d) Konşimento, charter parti mukavelesi gibi belgelerin hazırlanmasında donatanlara danışmanlık hizmeti verirler.

e) Özellikle yük taşımacılığına ilişkin olarak, ayrı olaylar vesilesiyle topladıkları bilgileri üyelerine aktararak teknik bilgi yardımıyla bulunurlar.

Koruma ve Tazminat Kulüp sigortalarında sigortalama işlemleri açısından sorumluluklar, kişilere ilişkin sorumluluk, mülke ilişkin sorumluluk, taşınan yüke ilişkin sorumluluk ve diğer sorumluluklar olmak üzere dört grupta açıklanabilir:⁴⁷

- *Kişilere ilişkin sorumluluk:*

Koruma ve Tazminat Kulüp sigortalarında kişilere ilişkin sorumluluklar kapsamında sigorta şirketleri,

- Gemi adamlarının hastalanması ve ölmesi halinde bunların hastane, ilaç, cenaze masrafları ile çalışmadıkları sürede donatanın ödemesi gereken ücretleri öder,
- Donatanın, yolcular, liman işçileri, kılavuzlar vb.nin can kaybı ya da bedeni yaralanmasına ilişkin sorumluluğu üstlenir,
- Donatanın, çatışma durumunda, gemideki kişilerin can kaybı ya da bedeni yaralanmasına ilişkin sorumluluğu üstlenir,
- Hasta ya da yaralı gemi adamlarının ülkelerine gönderilme ve bunların yerine yenilerinin getirilmesi masraflarını öder,
- Bir deniz kazasını takiben, donatanın, çalışmayan gemi adamlarına ödemek zorunda olduğu ücretleri öder,

⁴⁷ Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği Resmi Web Sitesi (Çevrimiçi)
<http://www.tsrbs.org.tr>, 14 Şubat 2007.

- vi) Bir deniz kazasına uğrayanların ya da mültecilerin kurtarılıp uygun bir limana çıkartılmasına ilişkin masrafları üstlenir.

- *Mülke İlişkin Sorumluluk:*

Koruma ve Tazminat Kulüp sigortalarında mülke ilişkin sorumluluklar kapsamında sigorta şirketleri,

- i) “Çatışma Sorumluluğu Klozu’nda (Running Down Clause) temin edilmeyen ¼’lük kesim
- ii) Geminin sigorta bedelinin yetersiz kalması nedeniyle, tekne sigortası poliçesi tarafından “çatışma sorumluluğu klozu” çerçevesinde temin edilemeyen kısım;
- iii) Diğer gemiler ve taşıdıkları yüke karşı çatışma dışı nedenlerden doğabilecek sorumluluğu üstlenir,
- iv) Sabit ve yüzer cisimlere verilen zarardan doğan sorumluluğu üstlenir,
- v) Mutad çekmeye ilişkin sözleşmeden doğan sorumluluğu üstlenir,
- vi) Enkaz kaldırma masraflarını üstlenir,
- vii) Çevreyi akaryakıtla kirletmeden doğan sorumluluğu (temizleme masrafları + üçüncü şahıslara verilen zarar + cezalar) üstlenir.

- *Taşınan Yüke İlişkin Sorumluluk:*

Koruma ve Tazminat Kulüp sigortalarında taşınan yüke ilişkin sorumluluklar kapsamında sigorta şirketleri,

- i) Taşıyanın sorumlu olduğu yükte hasar, eksiklik hallerini üstlenir,
- ii) Taşıma sözleşmesinin taşıyan tarafından ihlali nedeniyle yük sahibinden tahsil edilemeyen yükün müşterek avaryaya katılım payını üstlenir.

- *Diğer Sorumluluklar:*

Koruma ve Tazminat Kulüp sigortalarında diğer sorumluluklar kapsamında sigorta şirketleri,

- i) Mevzuata uymama, belge noksanlığı, yükün noksan teslimi, kaçakçılık gümrük kanunları ihlal vb. nedenlerden ötürü ödenen cezaları karşılar,
- ii) Teknenin katılım değerinin yüksek belirlenmesi nedeniyle tekne sigorta poliçesince karşılanmayan tekne müşterek avarya katılım payını üstlenir,
- iii) Kulüp talimatı ile yapılan masrafları üstlenir.

- **Savaş Risk Sigortaları (War Risk)**

Tekne ve Makine Teçhizat sigortaları, savaş durumu veya savaş kalıntılarından doğacak hasar ve kayıpları tamamen poliçenin dışında tutmuştur. Savaş riski sigortaları, ayrı sigorta poliçelerinin konusu olmuştur.

- **Tekne Kira/Kazanç Kaybı Sigortaları (Loss of Hire and/ Earnings)**

Tekne ve Makine teçhizat sigortasının kapsadığı risklerden bir tanesinin (tam ziya hariç) gerçekleşmesi ve/veya normal aşınma ya da yıpranma dışındaki bir makine hasarı sonucunda geminin mahrum kaldığı kira ve/veya kazancı önceden belirlenen bir günlük limit ile teminat altına alan bir sigorta poliçesi türüdür.

2.3.2.2.2. YÜKE AİT SİGORTA GİDERLERİ

Yük sigortaları, kara, deniz, hava ve demir yoluyla bir yerden diğer bir yer taşınmakta olan her türlü yükün, taşınmaları sırasında karşılaşılabilecekleri tehlikelerden kaynaklanan hasarlara karşı teminat sağlamaktadır. Yüklerini, sigorta teminatı ile güvence altına almış olan gönderen, nakil vasıtasının türüne bakmaksızın, malın yüklendiği andan alıcıya teslimine kadar sorumluluğu üstlenmiş durumdadır. Taşıma aracının kaza yapması sonucu malların tamamen veya kısmen

harap olması, yangın, malların ıslanması, infilak gibi nedenlerle, yükleme, aktarma boşaltma işlemleri sırasında mallara gelebilecek her türlü hasarlar teminat kapsamına göre güvence altına alınabilir.

Yüke ait sigorta teminatları, geniş kapsamlı teminat, dar kapsamlı teminat ve tam ziya olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir:⁴⁸

i) Geniş Kapsamlı Teminat: (All Risk)

Geniş Kapsamlı Teminatlı bir sigorta poliçesi ile taşınan emtia, sigorta poliçesinde belirlenen istisnalar dışındaki tüm tehlikelere karşı sigorta güvencesi altına alınmaktadır. Yük sigorta klotunda taşıma aracının kaza yapması sonucu oluşan hasar ve kayıplar ile sevk sırasında oluşabilecek hırsızlık ve ıslanma gibi her türlü rizikolar teminata dahil olmaktadır. Geniş teminat verilen mallarda riskin, ani ve beklenmedik nedenlerden dolayı oluşabilecek hasar ve ziya⁴⁹ sigorta edilir. “Institute Cargo Clauses All Risks” adlı bu sigorta türü 1.1.1963 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Ancak bu teminat ile aşağıda yer alan rizikolar temin edilmemektedir (Teminat harici riskler):

⁴⁸ Metin Çancı ve Murat Erdal, “Lojistik Yönetimi”, Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenler Derneği Yayınları, İstanbul, 2003, sf. 188.

⁴⁹ **Ziya:** Bir sigorta teminatı kapsamında sigortalıya yasal olarak hasar talebinde bulunma hakkını veren olay.

- Sigortalının kasti hareketleri sonucu oluşan hasarlar
- Malın kendi bünyesinde meydana gelen hasarlar
- Aşınma ve yıpranma nedeniyle ortaya çıkan hasarlar
- Olağın akma, ağırlık ve hacim kaybı nedeniyle ortaya çıkan hasarlar
- Ambalaj yetersizliğı veya hazırlanmasındaki yetersizlik ya da uygunsuzluğun neden olduğı hasarlar
- Geminin donatanları, idarecileri, kiracıları veya nakliyat firmasının mali krizinden doğan hasarlar
- Herhangi bir kişi veya kişilerin haksız fiil sonucu bilerek yaptığı hasarlar
- Atom veya nükleer parçalanma ve/veya birleşme veya diğerk benzer reaksiyon ya da radyoaktif güç veya madde kullanan herhangi bir savaş silahının düşmanca kullanımından doğan hasarlar
- Gemi veya diğerk deniz taşıtlarının denize elverişsizliğı sonucu oluşan hasarlar
- Fare ve diğerk haşeratların meydana getirdiğı hasarlar

ii) Dar Kapsamlı Teminat

Geniş kapsamlı teminatın daraltılmış halidir. Dar kapsamlı teminat ile, sevkiyat sırasında taşıma aracının kaza yapması sonucu olabilecek rizikolar teminat altına alınmaktadır. Dar kapsamlı teminat sigortalarında Institute Cargo Clauses (B), Institute Cargo Clauses (C) ve Institute Cargo Clauses (FPA – Free of Particular Average) olmak üzere üç kapsamlı teminat klozu görölmektedir.

- *Institute Cargo Clauses (B):*

Bu kapsamdaki sigortalarda teminata dahil olan rizikolar şunlardır:

- Yangın veya infilaktan doğan hasarlar,
 - Deniz aracının oturması, batması, alabora olması nedeniyle meydana gelen hasarlar,
 - Geminin sudan başka bir nesneye çarpması nedeniyle meydana gelen hasarlar,
 - Sığınma veya tehlikeli limanlarda yükün boşaltılması nedeniyle ortaya çıkan masraflar,
 - Yıldırım nedeniyle meydana gelen hasarlar,
 - Müşterek avarya fedakarlığı,
 - Gemi ve diğer deniz taşıtlarının ambarlarına, konteynere ve depolama yerlerine deniz suyunun girmesi nedeniyle meydana gelen hasarlar,
 - Herhangi bir kolinin, gemi veya diğer deniz taşıtına yüklenirken veya boşaltılırken düşmesi ya da güverteden aşarken kaybolması nedeniyle meydana gelen hasarlar.
- *Institute Cargo Clauses (C):*

Bu kapsamdaki sigortalarda teminata dahil olan rizikolar şunlardır:

- Yangın veya infilaktan doğan hasarlar,
 - Deniz aracının oturması, batması, alabora olması nedeniyle meydana gelen hasarlar,
 - Sığınma veya tehlikeli limanlarda yükün boşaltılması nedeniyle ortaya çıkan masraflar,
 - Müşterek avarya fedakarlığı,
 - Denize mal atılması nedeniyle meydana gelen hasarlar.
- *Institute Cargo Clauses (FPA – Free of Particular Average):*

Bu kapsamdaki sigortalarda teminata dahil olan rizikolar şunlardır:

- Yangın veya infilaktan doğan hasarlar,
- Deniz aracının oturması, batması, alabora olması nedeniyle meydana gelen hasarlar,
- Geminin sudan başka bir nesneye çarpması nedeniyle meydana gelen hasarlar,
- Sığınma veya tehlikeli limanlarda yükün boşaltılması nedeniyle ortaya çıkan masraflar,
- Müşterek avarya fedakarlığı,
- Denize mal atılması veya dalgalar tarafından denize sürüklenmesi nedeniyle meydana gelen hasarlar,
- Limanda yükleme esnasında bir kolinin hasarlanması

iii) Tam Ziya

Tam ziya, malın kaza sonucu taşıma aracından çıkarıldığında tekrar kullanılamayacak kadar hasar görmesi ya da çıkarılmasının, malın bedeline yakın çok yüksek seviyelerde bulunması ya da emtianın tamamen yok olmasıdır. Malın bu şekilde tam kaybının olması durumudur.

Malın kendi doğasından kaynaklanan, sigortalının kötü niyetiyle oluşan, ambalaj yetersizliği ve gecikmeden doğan hasarlar teminatın dışında tutulmaktadır. Sigorta teminatı dışında kalan diğer haller şu şekilde sıralanabilir:

- Malın kendi bünyesindeki kusurlar nedeniyle meydana gelen hasarlar
- Ağırlık ve hacim kaybı nedeniyle meydana gelen hasarlar
- Donatanın veya taşıyanın iflası ve mali kusuru
- Karantina durumu nedeniyle katlanılan gecikmeler
- Kur veya rayiç farkları veya faiz kayıpları, teslim etmemekte temerrüt veya geç teslim tazminatı
- Grev, lokavt, terör durumu(ek primle riziko ilave edilebilir)
- Savaş durumu (ek primle riziko ilave edilebilir)

2.3.2.3. GEMİ GÖZETİM (SURVEY) VE KLASLAMA GİDERLERİ

Belirli bir tonajın üstündeki açık deniz gemileri uluslararası kuruluşların denetimi altında, belirli kurallara uygun olarak inşa edilirler. Geminin ve makinenin yapılışı bu kuruluşların teknik surveyörleri (gözetmenleri) tarafından gözetilir. Gemi inşa edildikten sonra teknik anlamda sınıflamak anlamına gelen “klaslama”, bu kuruluşlar tarafından yapılır.⁵⁰ İngiltere deki klaslama kuruluşu Lloyd’s Register of Shipping, Fransa’daki klaslama kuruluşu Bureau Veritas, Amerika’daki klaslama kuruluşu American Bureau of Shipping, Türkiye’deki klaslama kuruluşu ise Türk Loydu’dur.

Gemiler, tekne ve yer değiştirme yeteneği kazandıran makineleriyle, belirli normlara uygunluk göstermelidir. Yapım öncesi tasarım aşamasında, geminin tüm yapısal özelliklerinin bir sınıflandırma kurumu tarafından onaylanmış olması gerekir. Dönemsel olarak yinelenen bir gözlem ve denetim işlemi olan sınıflandırma, dinamik bir süreçtir. Sınıflandırmanın temel amacı, geminin saptanan çalışma koşullarının, fiziksel yapısının, makinelerin, pervanenin teknik yeterlilikte olup olmadığının ve deniz ortamına elverişliliğinin ve çevreyi kirletme (yağ, yakıt sızdırarak) durumunun saptanmasıdır.

Yükle ilgili surveyinin (geminin ne ölçüde yüklü olduğunun bilirkişilere tespit ettirilmesi) yapılması zorunlu değildir. Ancak geminin teknik surveyinin yapılması yasal bir zorunluluktur. Geminin fiziksel yapısının, makinelerin, pervanenin teknik yeterlilikte olup olmadığının belirli kuruluşlarca saptanması gerekmektedir. Survey giderleri, gemilerin periyodik olarak yapmak zorunda oldukları, klaslama ve kanuni surveyler şeklinde ayrılabilir. Bunlar yıllık survey, ara survey ve yenileme surveyi şeklindedir. Özellikle “özel survey” diye de bilinen dört yıllık surveyler, belli dönem sonrasında, masraf sıçramalarına neden olur. Gemilerin

⁵⁰ Lane C. Kendall, J.Buckley James, **The Business of Shipping**, 7. bs., Centreville, Maryland, Cornel Maritime Press, 2001, s.94,

türüne göre bu süre, azalıp artabilmekle birlikte maliyet artışları, üçüncü ”özel survey” döneminde başlamaktadır.⁵¹

Geminin klaslanması yani teknik yeterlilik sertifikalarının düzenlenmesi ile geminin dünya limanlarına girip çıkmasını, geminin rahat yük bulmasını, düzenli çalışmasını sağlayan belgeler olup, alınması zorunludur. Aşağıda bu sertifikalardan örnekler verilmiştir:

- Klas Mektubu
- Yük Gemisi Emniyet Sertifikası (Cargo Ship Safety Certificate)
- Gemi adamı Donatımında Asgari Emniyet Belgesi
- Uluslararası Petrolle Kirlenmenin Önlenmesi Belgesi (International Oil Pollution Prevention Certificate)
- Denize Elverişlilik Sertifikası
- Yük Gemisi Telsiz Telgraf Emniyet Belgesi (Cargo Ship Safety Radiotelephony Certificate)
- Yangın Tüpleri Sertifikası

2.3.2.4. GEMİ BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ

Bakım ve onarım giderleri, rutin tamir, kuru havuzlama, raspalama⁵², boyama, ana ve yardımcı ekipmanların bakımı, güvertenin bakımı ve gemi işletme verimliliğini arttıracak bakımlardan oluşur. Gemi “klasının” sürdürülebilmesi için teknenin, ana ve yardımcı makinelerinin, güverte teçhizatının, seyir telsiz sisteminin, sistem ve devrelerin, tüm donanımların çalışır durumda bulundurulması klas ya da gemi kurulu kontrolü altında bulundurulması gereklidir. Bunlar, genellikle

⁵¹ Akten, **a.g.e.**, s.8.

⁵² **Raspalama;** Eğelemek, tornalamak ve frezelemek suretiyle elde edilen yüzeyler üzerinde kesici aletlerin bıraktıkları pürüzler ve tabanda sert kısımda kalan yükseklikler bulunur. Bunları alarak yüzeyleri daha düzgün bir hale getirmek için yapılan işleme raspalama denir. Raspalama, raspa denen keskin kenarlı bir alet ile, daha önce işlenip hazırlanmış işin yüzeyi üzerinden, küçük ve ince talaşlar kaldırmaktır denebilir. Raspalama, yüzey üzerindeki çıkıntıları, kabalıkları kaldırmak suretiyle bir düzgünlük ve yüzey kalitesinde bir üstünlük sağlar.

mevsimlik ve yıllık klaslama tamirleri ve surveyleri şeklindedir.

Gemilerin türlerine ve teknik özelliklerine bağlı olarak değişmekle birlikte, “annual” adı verilen yıllık bakımları, “intermediate” adı verilen ara dönem bakımları ve “special” adı verilen özel bakımları yapılmaktadır. Denizcilik sektöründeki yerleşik uygulama, geminin yapılış tarihinden itibaren yıllık (annual) ve 2,5 yılda bir (intermediate) bakımların yapılması yönünde olmaktadır.

Rutin olarak yapılan kuru havuzlama ile teknenin tümünden elden geçmesinin maliyeti, geminin büyüklüğü ile orantılı olarak değişim gösterir. Bu maliyet kalemi, geminin büyüklüğü artarken, azalan bir orandadır. Büyük gemilerin manevra kabiliyeti, küçük gemilerden daha az olduğundan ve genellikle uzak yola gittiklerinden donanımları daha az yıpranır. Teknenin bakımı, denizde geçen süreden tamamen bağımsızdır. Bu nedenle sabit bir nitelik gösterir. Gemilerde normal bakım onarım, tamir işlemleri ve beklenmedik zamanlarda çıkabilecek tamir işlemleri, geminin yaşına bağlı olarak artmaktadır. Büyük tamir giderleri ise tamire alınan geminin değerini arttırıcı nitelikteki tamirler için ödenen giderlerdir. Gemiler iki veya dört yılda bir büyük tamir yaptırırlar.⁵³ Günlük bakımların gemi personeline yaptırılması uygulamada görülmekte olan bir yöntemdir.

2.3.2.5. GEMİ YAĞ GİDERLERİ

⁵³ Uluçay, a.g.e., s.29.

Yağ giderleri, ana makine sistemi ve silindir yağlama yağı giderleri ile jeneratör ve diğer yardımcı makinelerin (pervaneler ve tahrik sistemleri, pompalar ve kompresörler, kazanlar, türbinler, tatlı su üreteçleri, sintine⁵⁴ seperatörü (ayırıştırıcısı), ısıtma, soğutma ve iklimlendirme sistemi. yükleme ve boşaltma sistemine ait vinçler vb.) yağlama yağı giderlerinden meydana gelmektedir. Limanlarda resmi makamlar tarafından geminin kullandığı yağın analiz giderleri de yağ giderleri arasında yer almaktadır.

2.3.2.6. GEMİ MALZEME VE YEDEK PARÇA GİDERLERİ

Tüm güverte ve makine dairesi için gerekli yedek parça, boyalar, temizlik ve dezenfekte malzemeleri ve yağlama yağı için yapılan giderler başlıca malzeme giderlerindendir. Gemi makinelerine ait yedek parçalar, güverte yedek parçaları, seyir telsiz yedek parçaları, kimyasal malzemeler, tüpler, halatlar, boyalar, kabin malzemeleri, kırtasiye, kitap, harita v.b. malzemeler de bu kapsamdadır.

Makine aksamına ait gereçlerin makinelerin gücü, büyüklüğü, çalışma saatleri ya da neden oldukları maliyetle bir ilişkileri yoktur. Bu nedenle sabit bir nitelik arz ederler. Buna karşılık güverte gereçlerinin, teknenin büyüklüğü ve kullanımıyla ilişkisi söz konusudur.

2.3.2.7. GEMİ AMORTİSMAN VE FAİZ GİDERLERİ

⁵⁴ **Sintine;** gemilerde makine dairesinde bulunan, makine ve aksamlardan sızan ve/veya üzerlerinde yapılan çalışmalar süresince/neticesinde boşaltılan yağ, yakıt, kirli ve doğrudan temiz su, deniz suyu gibi sıvıların toplandığı, makine dairesi taban sacından takribi 1 metre yükselen boş hacim.

Maddi varlığın değerinin fiziksel ya da teknik nedenlerle azalması, değer kayıpları, işletmenin bu varlığı kullanabileceği, yararlanabileceği muhasebe dönemlerinde gider olarak dağıtılması gerekmektedir. Amortisman, bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü içinde, “sistemli ve anlamlı” bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir.⁵⁵ Bir muhasebe dönemine ilişkin amortisman giderlerinin belirli bir yöntemle göre hesaplanabilmesi için amortismanı hesaplanacak varlığın maliyet değerinin, ekonomik ömrü sonundaki varlığın hurda değerinin ve varlığın ekonomik ömrünün bilinmesi gerekmektedir. Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından, yük gemilerinin faydalı ömrü 18 yıl olarak tespit edilmiş, normal amortisman oranı ise % 5,5 olarak belirlenmiştir.⁵⁶ Denizyolu yük taşıma işletmeleri, yıl içerisinde ayıracakları amortismanları çeşitli amortisman yöntemlerine göre belirlemektedirler.

Deniz taşımacılığı yapan işletmelerin belirledikleri amortisman tutarı nakit çıkışı yaratmayan bir gider olmakla birlikte deniz taşımacılığı yapan işletmelerin verdikleri hizmet maliyetlerinin içerisinde yer almaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığındaki en önemli maliyet kalemlerinden biri de gemilere bağlanan sermayenin maliyetidir.⁵⁷ Armatörler gemi inşa ettirirken ya da satın alırken dış kaynaklı borçlanma yoluna giderler. Eğer gemi borç alınarak finanse edilmiş ise, sermaye maliyetleri, ana para geri ödemesi ve faiz giderlerinden oluşmaktadır.

Armatörlerin gemilerini inşa ettirmek suretiyle elde edecek olmaları durumunda “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı 23 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı’na⁵⁸ göre söz konusu varlık amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektireceği için “özellikli varlık” niteliği taşımakta olup, amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilene

⁵⁵ Cengiz Erdamar, Feryal Orhun Basık, **Finansal Muhasebe ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul 2003, s.81.

⁵⁶ T.C. Maliye Bakanlığı 333 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Tebliği

⁵⁷ Orhon, **a.g.e.**, s.172.

⁵⁸ Uluslararası Muhasebe Standardı 23, (Çevrimiçi) www.iasb.org, 28 Mayıs 2007.

kadar, varlığa ilişkin faiz giderleri, varlık maliyetinin bir parçası olarak, aktifleştirilmek suretiyle, muhasebeleştirilip amortisman yoluyla itfa edilir. Kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren ilgili dönemlere ait faiz “Finansman Giderleri” yoluyla giderleştirmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Armatörlerin gemilerini satın almak suretiyle elde edecek olmaları durumunda “Borçlanma Maliyetleri” başlıklı 23 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı’na göre söz konusu varlık amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektirmeyeceği için “özellikli varlık” niteliği taşımamakta olup, ilgili dönemlere ait faiz, giderleştirmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, yayınladığı 163 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde bu konuya açıklık getirmektedir: “Gemi yatırımlarının finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden yatırım dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere maliyete eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekmektedir.”⁵⁹

Deniz taşımacılığı sektöründe sermaye maliyetlerindeki belirleyici faktör gemi fiyatlarıdır. Gemi sahibi olabilmek için armatör ya gemi inşa ettirecektir ya da gemi satın almak için ikinci el gemi piyasasına başvuracaktır. Navlun fiyatları ve taşımacılık pazarındaki değişimlerle, ikinci el gemi piyasası arasında oldukça yakın bir ilişki vardır. Taşınan yüklerin özellikleri de gemi fiyatlarını belirleme de rol oynamaktadır.⁶⁰

2.3.2.8. GEMİ HABERLEŞME GİDERLERİ

⁵⁹ T.C. Maliye Bakanlığı 163 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Tebliği

⁶⁰ Öztekin, a.g.e., s.33.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerine ait gemilerin haberleşme giderlerini kapsamaktadır. Gemi sahibi, armatör işletme ile gemi arasındaki haberleşme teleks, cep telefonu, internet veya satcom gibi uydu haberleşme araçları kanalıyla sağlanmaktadır. Gemilerin sefer sırasında diğer gemilerle ve limanlarla haberleşmesi genellikle seyir telsizi kullanılarak yapılmaktadır.

2.3.2.9. GEMİNİN DİĞER GİDERLERİ

Deniz yolu yük taşımacılığı yapan gemilerin taşımacılık yaptıkları yük tiplerine, yaptıkları seferlerin sürelerine göre çeşitli giderleri de vardır. Gemiden gemiye değişebilecek gemiye ait güverte ve makine demirbaşları, stampalar, mühürler v.b. malzemeler diğer giderler kapsamındadır. Gemi siciline kayıtlı gemiye ait uluslararası kuruluşlardan alınan bilgi ve dokümanlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

2.3.3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Genel yönetim giderleri, bir denizyolu taşımacılığı işletmesinin tam olarak işleyebilmesi için yapılan yönetim, denetleme, ve büro hizmetleri giderlerini kapsamaktadır. Gemi sahibi veya armatörlerin bazen kendilerinin bazen de sorumluluk verdikleri profesyonel yöneticiler aracılığıyla yönetilen bu giderler, denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler açısından toplam taşımacılık maliyeti açısından genel olarak düşük düzeyde olmaktadır.

Genel yönetim giderleri içerisinde genel yönetim personel giderleri, genel yönetim çeşitli giderleri ve genel yönetim amortisman giderleri incelenecektir.

i) Genel yönetim personel giderleri

Denizyolu yük taşımacılığında kara personelinin, taşımacılık faaliyetinin sürdürülmesinde, gemi seferinin sağlıklı bir şekilde tamamlanmasında ve sefer

maliyetlerinin tespitinde ve denetlenmesindeki rolü geminin teknik idaresi kadar önemlidir. Kara personeli uygulamada, alanlarında iyi yetişmiş, dünya denizcilik piyasalarını takip eden ve denizcilik mevzuatına hakim kişiler tarafından oluşturulmaktadır. Genel yönetim personel giderleri, kara personeli ücretlerini, kara personeli fazla mesai ücretlerini, primlerini, ikramiyelerini, kıdem tazminatlarını, sosyal güvelik kurumu kesintilerini, kara personeli harcırahlarını ve kara personeli eğitim ve geliştirme giderlerini kapsamaktadır.

ii) Genel yönetim çeşitli giderleri

Genel yönetim çeşitli giderleri, kırtasiye, büro, mesleki yayın ve kitap, haberleşme (telefon, fax, telsiz v.b.), ağırlama, temsil, konaklama, seyahat, iç ve dış mümessillik, işletme araçlarında kullanılan akaryakıt, kira, ilan ve reklam, mefruşat, demirbaş ve büro bakım ve onarım, sigorta, v.b. giderler ile çeşitli vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.

iii) Genel yönetim amortisman giderleri

Genel yönetim amortisman giderleri, karada hizmet veren binanın, taşıt araçlarının (geminin açıkta demirli olması durumunda, gemiye ulaşabilmek için kullanılan işletmenin sahip olduğu deniz nakil vasıtası amortismanları da bu kapsamdadır) ve işletmede kullanılan demirbaş ve döşemelerin amortismanını kapsamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNİN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Çalışmanın üçüncü bölümünde denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar açıklanacaktır.

Maliyet muhasebesi teknikleri ilk uygulama yıllarında, üretimin karmaşıklığı nedeni ile endüstri işletmelerinde, üretim işletmelerinin denetimini sağlamak amacı ile mamul üretimi ve üretim yönetimi ile ilgili sorunlarla uğraşmıştır.¹ İşletmelerde üretilen mamul ve hizmetin maliyetinin saptanması maliyet muhasebesinin temel amacıdır. İşletmenin maliyet bilgi sisteminin sağladığı bilgiler, maliyet muhasebesinin çalışma alanlarını ve amaçlarını göstermektedir. Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları olarak, üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetinin doğru hesaplanmasını, işletmelerin kısa, orta ve uzun dönem planlama faaliyetleri için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanmasını, işletmelerin faaliyetlerinin kontrolüne yardımcı olmasını ve işletme yönetiminin alacağı kararlara yardımcı olmasını sayabiliriz.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerindeki muhasebe uygulamalarında sefer maliyetlerinin hesaplanmasında “ödeme” esası değil “tahakkuk” esası uygulanmaktadır. Ton / mil² cinsinden belirlenecek bir sefer maliyeti de navlun fiyatının belirlenmesini sağlayacaktır. Maliyet muhasebesinin denizyolu yük taşımacılığı işletmelerindeki diğer görevi ise oluşan maliyetlerin gerek türler, gerekse oluştukları yerlere göre sınıflandırılıp, denetlenmelerine yardımcı olmaktır.

¹ Altuğ, a.g.e., s.31.

² **Ton / mil:** Geminin bir seferindeki ortalama deniz mili başına düşen taşınan yük miktarının ton cinsinden ifadesi.

Deniz taşımacılığı işletmelerinin taşıma maliyetlerini hesaplayabilmeleri için etkin bir maliyet muhasebesi sistemi kurmaları gerekir. Ancak bu sektörde maliyet muhasebesi sisteminin üretim işletmelerindeki gibi geliştiği söylenememektedir.³

Maliyet muhasebesi tekniklerinin denizyolu yük taşıma işletmelerinde yeterince gelişmemesinin en önemli nedenlerinden biri maliyet öğelerinin uygun bir şekilde dağıtımının sağlanmasının aşırı ölçüde güç olmasıdır. Çünkü ulaştırma sektöründe ortak maliyet niteliğindeki maliyetlerin büyük çoğunluğu sabit maliyet olup, bir dağıtım sorunu yaratmaktadırlar. Bilindiği gibi sabit maliyetler, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen maliyetlerdir. Bunun yanında denizyolu yük taşıma işletmelerinin maliyet yapısını incelerken standart bir maliyet sınıflamasının mevcut olmaması bir takım sorunlar doğurmaktadır. Örneğin, personel giderleri ve bakım onarım giderleri gibi maliyetler, kısa dönemde değişken maliyetler olarak gözüксе de, denizyolu yük taşımacılığı yapılmassa bile katlanılacağından, uzun dönemde sabit maliyetler arasında yer almaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaştığı sorunlar bölümünde, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyet sistemleri, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanması, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaştığı sorunlar ve karşılaşılan bu sorunlara çözüm önerileri incelenecektir.

3.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİ

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyet sistemlerini açıklayabilmek amacıyla maliyetlerle ilgili temel kavramları açıklamak gerekmektedir. Maliyet muhasebesi organizasyonunda yer alan çeşitli maliyetleme usulleri genellikle, üç yönden ayrımına tabi tutulmaktadır.⁴

³ Don L. Dykstra, “Commercial Management in Shipping” The Nautical Institute, London, 2005, s. 44.

⁴ Altuğ, a.g.e., s.90.

“Amaç Yönünden Ayrımlama”

- i) Tarihi (Fiili) Maliyetleme
- ii) Standart Maliyetleme

“Üretim Biçimi Yönünden Ayrımlama”

- i) Sipariş Maliyeti
- ii) Safha Maliyeti

“Giderlerin, Üretim Birimlerinin Maliyetlerine Yüklenmesi Yönünden Ayrımlama”

- i) Tam Maliyetleme
- ii) Değişken Maliyetleme

Yapılan ayırım içerisindeki maliyetleme sistemleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Tarihi (Fiili) maliyetleme, yeni bir mamul ya da hizmet üretmek üzere tüketilen değerler üretimin maliyetine, maliyet değeri ile katılmaktadırlar. Örneğin, işletmenin bir süre önce satın almış olduğu hammadde, üretim maliyeti hesaplandığı sırada, piyasadaki değeri ne olursa olsun, maliyet değeri ile üretim maliyetine katılacaktır.

Standart maliyetleme, üretilen mamul maliyetlerini, giderlerin bilimsel esaslarla üretimden önce belirlenmiş olması gereken tutarlarına dayanarak saptayan maliyetleme yöntemidir.⁵ Standart maliyet yönteminde fiilen elde olan sonuçlarla, önceden saptanmış standartlar karşılaştırılır, sapmalar analize tabi tutularak, sapma nedenlerinin araştırılması ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.

⁵ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2003, s.240.

Tarihi maliyetleme yöntemi içerisinde uygulanan “tahmini maliyetleme” yöntemini standart maliyetleme ile ilişkisi yoktur. Tahmini maliyet, fiili giderlerin miktarının kesin olarak belirlenmesi geciktiği durumlarda, maliyet hesaplamalarının geciktirilmemesi için, ilgili giderin tutarı hakkında yapılan bir tahmin olmaktadır.

Sipariş maliyeti, birbirinden oldukça farklı tür veya nitelikteki mamullerin üretimini yapan ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde üretime alıp tamamlayan işletmelerde, maliyetlerin parti bazında saptanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş yöntemdir. Üretim giderleri, mümkün olduğu kadar, üretim partileri itibariyle izlenmektedir.⁶

Safha maliyeti, tek bir mamulün üretimi yapan veya birbirine çok yakın olduklarından tek mamul gibi kabul edilebilecek birkaç değişik mamul üzerinde çalışan işletmelerde üretim maliyetlerinin saptanması için geliştirilmiş yöntemdir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde kullanılmamaktadır.

Tam maliyetleme, dönemin üretim giderlerinin tamamını, o dönemde yapılan üretimin maliyetine yükleyen yöntemdir. Üretim giderlerinin direkt ya da endirekt, sabit ya da değişken olmasına bakılmaksızın maliyetlerin tamamının üretim maliyetini oluşturması anlamında kullanılmaktadır.

Değişken maliyetleme, sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetine yükleyen, sabit genel üretim giderlerinin tamamını ise üretim maliyetleri dışında tutarak, doğrudan gelir tablosuna yansıtan yöntemdir.⁷

Denizyolu yük taşıma işletmeleri muhasebesi, esas itibariyle denizcilik endüstrisinin gereklerini karşılayacak şekilde düzenlenmiş tarihi maliyet esasına

⁶ A.e., s.241.

⁷ A.e., s.506.

göre, sipariş maliyet usulünde tam maliyet sistemi'dir. Ancak, tarihi maliyet esası içerisinde tahmini ya da bütçelenmiş maliyetlere de yer verilmektedir.⁸

3.2. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin, gemilerini inşa ettirdikten ya da satın aldıktan sonra, gemi sahibi olmanın yanında gemilerini çalıştırıp taşıma hizmetini en iyi şekilde ve zamanında sunmaları gerekmektedir. Gemi sahiplerinin gemilerini işletebilmek için çalışmanın ikinci bölümünde sunulan direkt maliyetleri, endirekt maliyetleri ve genel yönetim maliyetlerini karşılamaları gerekmektedir. Maliyetlerin belirlenmesi ve karşılanabilmesi, gemi sahiplerinin verdikleri hizmetin bedelinin (navlun bedelinin) doğru hesaplanmasına bağlıdır. Hesaplamaların temeli, işletmede kurulacak maliyet muhasebesi sisteminin özelliklerine dayanmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerde maliyet muhasebesinin amacı, seferin veya hattın maliyetini, başka bir değişle, ton / mil'in ya da geminin bir günlük seferinin maliyetini belirlemektir.

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler kendi muhasebe sistemlerine ve işletmelerinin türüne (tramp, liner, sefer kiralama vb.) göre farklı hesaplama sistemleri kullanmaktadırlar. Özellikle birim hizmet maliyeti hesaplamalarında birim taşıma maliyeti olarak,

- 1 ton / mil maliyeti,
- Geminin 1 günlük işletim maliyeti,
- Geminin 1 sefer maliyeti,
- 1 ton / mil'in 1 seferdeki maliyeti

⁸ Altuğ, a.g.e., s.94.

gibi farklı göstergelerden yararlanmaktadırlar. Geminin yük taşıma kapasitesinden ne ölçüde faydalandığını gösteren bu oranlar işletme verimliliği açısından da önemlidir. Bir geminin birim taşıma maliyetine etki eden unsurlardan bazılarını ise şu şekilde sıralayabiliriz:⁹

- Taşıma mesafesi,
- Geminin bir yıl içerisinde yaptığı sefer sayısı,
- Geminin taşıyabileceği yük kapasitesi,
- Geminin yıllık sefer sayısı,
- Geminin limandaki yükleme ve boşaltma hızı vb.

Uygulamada, denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin navlun ücretinin tespitinde kullandıkları birim hizmet maliyeti olarak, genellikle geminin sefer gün başına maliyeti esas alınmaktadır.

3.2.1. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMA SİSTEMİ

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin maliyetleri, çalışmanın ikinci bölümünde direkt maliyetler, endirekt maliyetler ve genel yönetim giderleri olarak üç kısımda sınıflandırılmıştır. Birinci kısımda direkt maliyetler, yakıt ve yağ giderleri, yükleme ve boşaltma giderleri, liman giderleri ve kanal geçiş giderleri olarak, ikinci kısımda endirekt maliyetler, personel giderleri, gemi sigorta giderleri, gemi gözetim ve klaslama giderleri, gemi bakım ve onarım giderleri, gemi malzeme ve yedek parça giderleri, gemi amortisman ve faiz giderleri ve diğer giderler olarak ve son kısım olan üçüncü kısımda genel yönetim giderleri olarak açıklanmıştır.

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin direkt ve endirekt maliyetleri, taşımacılık işletmelerinin hizmet maliyetlerini oluştururken, genel yönetim giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış, dağıtım, giderleri ve diğer faaliyet giderleri

⁹ Özay, Okçu, a.g.e. s.12.

işletme giderlerini oluşturmaktadır. Bu giderlerin doğru tespiti işletmenin muhasebe bilgi sistemi sürecinin sonucuna bağlı olmaktadır. Muhasebenin temel amacı, “bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak, belirli bir sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde yorumlamaktır”¹⁰ şeklinde belirlenirken, “üretim faaliyetlerini konu alan ve üretimle ilgili değer alış – verişlerini bünyesinde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve birim maliyetlerini hesaplayarak, bu bilgi sisteminden elde edilen bilgileri rapor eden muhasebeye maliyet muhasebesi denmektedir”¹¹. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin ihtiyaç duydukları muhasebe bilgileri, bu işletmelerde kurulu olan maliyet muhasebesi sisteminin özelliklerine ve sisteminin süreçlerine bağlı olarak belirlenmektedir. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alacak bilgilerin niteliği ve bilgilerin kullanım amaçları, işletmenin maliyet muhasebesi sisteminin kalitesinde belirleyici olmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, gemilerinin gerçekleştirdikleri seferler sonucunda, ilgili sefere ait katılan giderlerin belgeleri (fatura v.b.), işletmeye ulaştıktan sonra bu bilgileri muhasebe bilgi sistemi içerisinde değerlendirerek, muhasebe bilgi sisteminin çıktıları durumundaki finansal tablolarda izlemektedirler. Ancak denizyolu yük taşımacılığının genellikle günler ya da aylar sürmesi sebebiyle muhasebe bilgi sisteminin girdilerini oluşturacak belgeler, örneğin Panama Kanalı geçiş masraflarına ilişkin bir fatura, posta kanalıyla aylar sonra gelebilmektedir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, muhasebe bilgisi açısından gerçekleşen seferlerle ilgili bilgileri, diğer işletme türlerine nazaran daha uzun bir süre sonra kayıtlarına geçirmelerine rağmen, navlun bedellerinin belirlenmesinde ve müşterilerine iletilmesinde dünya denizcilik piyasasına uyum sağlamak ve rekabet koşullarına uygun davranmak amacıyla işlemlerini hızlı bir şekilde sonuçlandırmaktadırlar. Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri hesaplamalarını “Amerika Birleşik Devletleri Doları” cinsinden yapmaktadırlar.

¹⁰ Erdamar. Basık, **a.g.e.**, s.1

¹¹ **A.e.**, s.2

Uygulamada navlun bedellerinin tespiti amacıyla öncelikle sefer maliyetinin tahmini tespitinin yapılması zorunlu olmaktadır. Deniz taşımacılığı işletmeleri, sefer maliyetlerini seferden önce yaklaşık olarak görebilmek amacıyla sefer tahminleri (voyage estimation) yapmaktadırlar. Sefere ait maliyet tahmini yapan işletme, seferle ilişkilendirmediği işletme giderlerini bu kapsamda değerlendirmemektedir. Sefere özgü tahmini olarak belirlenen giderlerin hesaplanmasından sonra denizcilik sektöründe “running cost” adı verilen munzam giderler, sefere özgü giderlere eklenerek seferin toplam maliyeti bulunmaktadır.

Sefer tahmini kapsamında hesaplanan sefere özgü giderler, her seferde ayrı ayrı hesaplanırken, munzam giderler genellikle yıllık olarak bütçelenip, seferin kapsayacağı günlere paylaştırılmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında denizyolu yük taşıma işletmelerinin maliyetlerinin tespiti konusu, denizcilik sektöründe yapılan uygulamalara paralel olacak şekilde sefer tahmini (voyage estimation) ve işletme munzam giderleri (running cost) kısımlarında anlatılacak, bir örnek yardımıyla açıklanacaktır.

3.2.1.1. SEFER TAHMİNİ (VOYAGE ESTIMATION)

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler, müşterilerinden gelen taşıma teklifini değerlendirirken sefer tahmini yapmak amacıyla çeşitli bilgisayar yazılımlarından faydalanmaktadırlar. Sefer tahmininde başlangıç noktası, sefer yapacak olan gemi ile ilgili teknik bilgilerin bilinmesi olmaktadır. Örneğin geminin bu seferde kat edeceği mesafenin ne kadar zaman alacağı, geminin ortalama hızının ne kadar olacağı ya da geminin taşıyabileceği yük miktarının ne kadar olacağı gibi soruların cevapları sefer maliyeti tahminlerindeki öncelikli sorular olmaktadır.

Uygulamada sefer tahmini yaparken, bilgisayar programları kullanan işletmeler için sefer tahminin kapsamı, çalışmanın ikinci bölümünde anlatılan denizyolu yük taşımacılığının direkt maliyetleri olan yakıt ve yağ giderleri, yükleme

ve boşaltma giderleri, liman giderleri ve kanal geçiş giderleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri bu giderlerini genellikle “Time Charter” adını verdikleri ve çalışmanın birinci bölümünde yer alan süreli gemi kiralama sözleşmeleri kapsamında değerlendirmektedirler. “Time Charter” maliyetleri sefere özgü maliyetler olarak anlaşılmaktadır. “Time Charter kiralama sözleşmelerinde geminin sefere özgü giderlerinin tümü kiralayana ait olmaktadır, gemi sahibi sadece munzam giderlere katlanmaktadır. Sefere ilişkin bir yaklaşık maliyet tahmini yapmak isteyen işletmeler, aldıkları yük taşıma teklifini inceledikten sonra sefer değerlendirmesi yapmak üzere çalışmalarına başlamaktadırlar.

Yük taşıma tekliflerinin içeriği genellikle aşağıdaki unsurları içermektedir:

- Taşınacak olan yükün özellikleri; cinsi, ağırlığı, ölçüleri,
- Yükleme ve boşaltma yerleri; taşınacak yükün nereden yükleneceği ve nereye boşaltılacağına ilişkin liman adları,
- Yükleme ve boşaltma zamanı; taşınacak yükün ne zaman yükleneceği ve ne zaman boşaltılacağına ilişkin süreler, ayrıca yükün ne kadar sürede yüklenmesi ve boşaltılmasına ilişkin süreler. Bu süreler özellikle demuraj, dispeç gibi sözleşme içerisindeki şartları açıklamak için kullanılmaktadır,
- Yükün taşınması sürecinde iletişim kurulacak kişi veya işletmenin iletişim bilgileri.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri “time charter” sefer değerlendirmesi hazırlama aşamasında aşağıdaki süreci izlemektedirler:

i) Seferin alacağı zamanın hesaplanması

Bu süre, geminin bulunduğu yerden yükleme limanına hareket etmesiyle başlayan ve boşaltma limanında yükünü boşaltmasıyla biten süreyi kapsamaktadır. Bu süre hem geminin denizde seyredeceği süre, hem de limanlarda yükleme ve boşaltma sırasında geçen zamanı ifade etmektedir. Geminin denizde seyir halinde muhafaza edeceği hız gemi işletmecisi tarafından bilinmektedir. Limanlar arasındaki

mesafe ise mesafe çizelgesinden görülebilmektedir. Limanda geçecek olan zamanın tahmini, söz konusu sefer gerçekleşmeden önce güç olmaktadır. Bu konuda tereddütler ya da bilgi eksiklikleri varsa limanlarda bulunan liman acenteleriyle iletişime geçilebilmektedir. Yapılan tahmin limandaki trafik yoğunluğunun ve/veya tatil günlerinin etkilerini içermektedir. Limanlarda geçecek olan sürenin tespitinden sonra denizde geçen zaman aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Denizde geçen zaman} = \text{mesafe} / (\text{hız} \times 24 \text{ saat})$$

ii) Sefer sırasında tüketilecek yakıt miktarının tespiti

Denizde ve limanda geçecek olan zamanın tahminen belirlenmesinden sonra deniz yolu yük taşımacılığı işletmelerinin seferde ve limanda harcayacakları yakıt miktarlarının ve maliyetinin tespit edilmesi önemlidir. Taşıma maliyeti içerisinde en yüksek gider olarak yer alan yakıt giderlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Özel yakıtları olan deniz taşıma araçları dışında, yük gemileri genellikle mazot, IFO (international fuel-oil) yakıt tipini kullanmaktadırlar. Gemilerin seyir esnasında ana makinelerini çalıştırmak için kullandıkları yakıt tipiyle, limanlarda bekleme sırasında, gemi vinçlerini ve kreynlerini çalıştıran ayrıca gemiye elektrik sağlayan motorların çalışmasını sağlayan yakıt farklı olmaktadır. Limanda bekleyen gemiler mazottan daha pahalı olan ve gasoil, MDO (Marine Diesel Oil) adı verilen yakıt kullanmaktadırlar.

Uygulamada seferdeki yakıt tüketiminin tespitinde “günlük yakıt tüketimi” kavramı geliştirilmiştir. Seferde gerekli olacak toplam yakıt miktarının tespitinde aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır:

$$\text{Gerekli Olan Toplam Yakıt} = (\text{Denizde geçen zaman} \times \text{Geminin günlük yakıt tüketimi}) + (\text{Limanda geçen zaman} \times \text{Limandaki günlük yakıt tüketimi})$$

Bu şekilde hesaplanan yakıt miktarında, denizde ve limanda tüketilen yakıt miktarı ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Gemilerin tükettikleri yakıtın fiyatı mazot ve

MDO için farklı olmaktadır. Petrol fiyatlarında öngörülemeyen değişikliklerin ve özellikle yurt dışına yapılan taşımalarda fiyatların ülkeden ülkeye değişiklikler göstermesinin yakıtla ilgili tahminlere etkisi olmaktadır.

iii) Geminin taşıyabileceği yük miktarının tespiti

Geminin taşıyabileceği en yüksek yük miktarı hesaplamalarda göz önünde bulundurulmaktadır. Gemi, söz konusu sefer için yeterli miktarda yakıt ve güvenli miktarda rezerv, donanım ve su bulundurmaktadır. “Limit yük çizgisi” adı verilen ve geminin taşıyabileceği ağırlığın hesaplanması seyir güvenliği açısından önem arz etmektedir.

iv) Liman ve kanal geçiş giderlerinin tespiti

Geminin yükleme ve boşaltma limanlarında katlanacağı maliyetlerin belirlenmesi ilgili liman acentesinden gelen bilgiler ışığında olmaktadır. Seferde uğranılan limanların özellikleri –rıhtım özellikleri, elleçleme kapasitesi, limandaki trafik yoğunluğu, tatil günleri etkileri v.b.- uğranılacak olan liman acentelerinden öğrenilebilmektedir.

Liman acenteleri limanla ilgili pilotaj, kılavuzluk, fener, tatlı su v.b. masrafları ile eğer geminin yükünü kendi imkanlarıyla elleçleme imkanı yoksa liman vinçlerinin kullanımıyla ilgili bilgileri ve masraf tutarlarını bildirmektedirler. Gemi sefer sırasında kanal geçişi yapacaksa, kanal geçiş giderleri ile ilgili de kanal acentelerinden gelen bilgiler sefer tahmininde yer almaktadır.

v) Diğer masraflar

Sefer tahmininin diğer masraflar kısmı, geminin seferde karşılaşılabilecek teknik aksaklıklar, ekstra sigorta masrafları ya da personelle ilgili öngörülemeyen masraflar için ayrılmaktadır.

Sefer değerlendirme aşamasında hesaplanan yakıt giderleri, yükleme ve boşaltma giderleri, kanal geçiş ücretleri, liman ve kanal acenteleri masrafları ve diğer masraflar sefere ait toplam maliyeti oluşturmaktadır.

Uygulamada sefere özgü giderlerin belirlenmesi ve hesaplanmasından sonra gemi sahibinin katlanacağı munzam giderlerin belirlenmesi aşaması yer almaktadır.

3.2.1.2. MUNZAM GİDERLER (RUNNING COSTS)

Munzam giderler işletme faaliyetlerini sürdürürken ortaya çıkan ve üretim hacmiyle doğru orantılı olmayan giderlerdir. Denizyolu yük taşımacılığındaki munzam giderler, gemi sefer yapsa da yapmasa da ortaya çıkan zorunlu harcamalardır.¹² çalışmanın ikinci bölümünde yer alan denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetleri, denizcilik sektörü uygulamalarında “running cost” adı verilen munzam giderler olarak tanımlanmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığının endirekt maliyetleri kısmında ayrıntılı olarak incelenen munzam giderler bir gemi işletmesinde genel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

i) Personel giderleri

- Maaşlar,
- Fazla mesai demeleri,
- Sağlık giderleri (ilaç, hastane, sağlık kontrolü vb.),
- Melbusat (giysi) giderleri,
- Ulaşım,
- Yiyecek (iaşe) giderleri,
- Sosyal güvenlik giderleri,
- Temizlik malzemeleri,

¹² Atken, a.g.e., s.13.

- Ekstralar
- ii) Malzeme ikmal giderleri
 - Stor (halat, boya, kumanya vb.),
 - Yedek parça,
 - Alet ve ekipman
 - Güverte malzemeleri,
- iii) Bakım ve onarım giderleri
 - Ana ve yardımcı makinelerin bakımı,
 - Tekne ve üstyapımı bakımı,
 - Seyir telsiz bakımı,
 - Yıllık ya da özel bakımlar,
- iv) Haberleşme giderleri
 - Teleks, telefon, faks, posta,
 - Satcom (uydu kanalıyla haberleşme aracı),
- v) Sigorta giderleri
 - Tekne ve makine sigortası,
 - P&I (koruma ve tazminat) kulüp sigortaları,
 - Diğer sigortalar,
- vi) Sörvey, klas giderleri
 - İdari sörvey,
 - Klas sörveyi,
 - Liman sörveyi,
 - Sertifika giderleri,

vii) Diğer giderler

- Stampa, mühür giderleri,
- Harita, neşriyat, kitap vb.

Denizyolu yük taşımacılığında munzam giderler (running costs) işletmelerin yıllık olarak yaptıkları bütçeler sonucunda belirlenmektedir. Yıllık olarak yapılan hesaplamalarda geminin bir yıl (365 gün) boyunca katlandığı işletmecilik giderleri belirlenmektedir. Denizcilik sektöründe munzam giderler bütçelenirken genellikle bir önceki yılın gerçekleşmiş olan tutarları, ilgili yılın bütçelenmiş munzam giderleri olarak belirlenmektedir. Uygulamada munzam giderlerin bütçelenmiş bir yıllık tutarlarının gün başına düşen kısmı sefere özgü giderlere eklenmektedir.

3.2.1.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE SEFER MALİYETLERİNİN HESAPLANMA SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeler, müşterilerinden gelen yük taşıma taleplerinin içeriğini inceledikten sonra sefer değerlendirmesi hazırlamak üzere bir takım “sefer tahmini” bilgisayar yazılımlarından faydalanmaktadırlar. Sefer değerlendirmesi tamamlandıktan sonra munzam giderlerin günlük olarak hesaplanan kısmı (daily running cost), sefer değerlendirmesinin kapsamına alınmaktadır. Burada yapılan maliyet hesaplamaları sefer gün başına maliyet olmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında denizyolu yük taşıma işletmelerinin sefer maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin bir örnek yer almaktadır. Yapılacak olan örnekte sefere ilişkin gelir hesaplamaları dikkate alınmamış, çalışmanın kapsamı olan denizyolu yük taşımacılığı maliyetleri üzerinde bir inceleme yapılmıştır. (Hesaplamalarda denizcilik sektöründe yaygın olarak kullanılan “Amerika Birleşik Devletleri Doları” kullanılmıştır).

Denizyolu yük taşımacılığı yapan bir dökme yük taşımacılığı işletmesinin Bartın limanında demirli olan 18.800 dwt (deadweight ton) kapasiteli kuru dökme yük gemisine, müşterisinden “time charter” esaslı süreli bir gemi kiralama talebi gelmiştir, talebin içeriği aşağıdaki gibidir:

Müşteri işletme, “İskenderun limanından 17.000 ton inşaat demiri yüklendikten sonra Amerika Birleşik Devletleri’nin Tampa limanında 9.500 ton ve Houston limanında 5.500 ton yükün boşaltılmasını” istemektedir. Yükleme ve boşaltma masrafları müşteri tarafından ödenecektir.

Talep edilen yük taşıma faaliyeti için kullanılacak olan gemi 2005 yapımı 18.800 dwt yük taşıyabilen, balastlı (gemi yüksüz haldeyken dengede seyir etmesi için gemi su pompalarının deniz suyunu gemiye doldurması) ve yüklü hızı saatte 12,5 deniz mili olan bir kuru dökme yük gemisidir. Geminin yükleme ve boşaltma yapabilmek için üç adet vinci (crane) kullanılabilmektedir. Gemi şu anda Bartın limanında demirli olarak bulunmaktadır.

i) Seferin alacağı zamanın hesaplanması;

Sefer, gemi Bartın limanında demirli olduğu için Bartın’dan başlayacaktır. İskenderun limanına gidecek olan gemi buradan 17.000 ton inşaat demiri yükünü aldıktan sonra Amerika Birleşik Devletleri’nin Tampa limanında 9.500 ton ve Houston limanında 5.500 ton yük boşaltılacaktır. Seferin alacağı zamanın hesaplanması içerisinde denizde geçen zaman, limanda geçen zaman, deniz ve limanda geçebilecek ekstra zamanlar yer almaktadır.

Geminin sefer sırasında denizde geçen süreleri hesaplanırken, denizde geçen zaman için;

Denizde geçen zaman = mesafe / (hız x 24 saat) formülünü kullanarak,

Bir saatte 12,5 deniz mili hız yapan bu gemi için;

Bartın limanı ve İskenderun limanı arasındaki 1.200 millik mesafe 4 günde gidilecektir. Geminin yüksüz olarak seyir edeceği bu seferde, balastlı olarak seyir etmektedir. Geminin balastlı olarak yapacağı teknik hızı aynı şekilde 12,5 deniz milidir.

$$1200 \text{ mil} / (12,5 \text{ mil} \times 24 \text{ saat}) = 4,00 \text{ gün}$$

İskenderun limanı ve Tampa limanı arasındaki 6.322 millik mesafe gemi yüklü olarak 21,07 günde gidilecektir.

$$6.322 \text{ mil} / (12,5 \text{ mil} \times 24 \text{ saat}) = 21,07 \text{ gün}$$

Tampa limanı ve Houston limanı arasındaki 722 millik mesafe gemi yüklü olarak 2,41 günde gidilecektir.

$$722 \text{ mil} / (12,5 \text{ mil} \times 24 \text{ saat}) = 2,41 \text{ gün}$$

Yapılan hesaplamalarda genellikle gemideki herhangi bir aksaklık nedeniyle ilave olarak bir gün denizde geçen süreye eklenmektedir. Bartın limanından sefere başlayan gemi Houston kentine toplam 28,48 günde varacaktır. Bu hesaplamanın içerisinde limanda yükleme ve boşaltma nedeni ile beklenen süreler yer almamaktadır.

Geminin sefer sırasında limanda geçen süreleri hesaplanırken, limanda geçen zaman için gemi kaptanından, gemi teknik personelinden ve geminin geçmiş yükleme ve boşaltma tecrübelerinden faydalanılmaktadır, ayrıca gemi vinçlerinin saat başına yapacakları elleçleme kapasiteleri de bilinmektedir. Buna göre;

İskenderun limanında 17.000 ton inşaat demirinin yüklenme süresi : 6,55 gün,
Tampa limanında 9.500 ton yükün boşaltılma süresi: 4,50 gün,
Houston limanında 5.500 ton yükün boşaltılma süresi: 3,00 gün

olarak toplam 14,05 gün hesaplanmıştır. Limanlarda tatil günleri, grevler vb. geçirilecek zamanlar için 3,00 gün ilave edilerek toplam limanda geçen süre 17,05 olarak belirlenmektedir. Denizde ve limanda geçecek olan sürelerle ilişkin özet Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Denizde ve Limanda Geçen Süreler

Kalkış	Varış	Mesafe	Süre (denizde)	Süre (limanda)
Bartın	İskenderun	1.200 mil	4 gün	
İskenderun limanında yükleme		-	-	6,55 gün
İskenderun	Tampa	6.322 mil	21,07 gün	
Tampa limanında boşaltma		-	-	4,50 gün
Tampa	Houston	722 mil	2,41 gün	
Houston limanında boşaltma				3,00 gün
Limanlarda karşılaşılabilecek sorunlar (grev, tatil vb.) için				3,00 gün
Denizde geçebilecek ilave süre			1,00 gün	
TOPLAM			28,48 gün	17,05 gün

ii) Sefer sırasında tüketilecek yakıt miktarının tespiti

Geminin denizde ve limanda geçireceği sürenin tespitinden sonra denizde seyir halindeyken ve limanda gemi vinçlerinin ve elektrik motorlarının çalışması esnasında geminin tüketeceği yakıt miktarının hesaplanmasına çalışılacaktır.

Gemi sefer sırasında denizde seyir halindeyken 24 saatlik bir seferde 19 ton mazot (IFO) tüketmektedir. Limanlarda yükleme veya boşaltma yapmadan boş olarak bekleyen gemi, 24 saatte 1 ton gasoil, MDO tüketmektedir. Limanlarda kendi vinciyle yükleme veya boşaltma yapan gemi 24 saatte 2 ton gasoil, MDO tüketmektedir.

Sefer sırasında, denizde seyir halindeyken ve limanda boş beklerken ya da vinçlerle çalışırken tüketilen yakıt miktarını hesaplayabilmek için

Gerekli Olan Toplam Yakıt= (Denizde geçen zaman x Geminin günlük yakıt tüketimi) + (Limanda geçen zaman x Limandaki günlük yakıt tüketimi) formülünden yararlanılmaktadır.

Buna göre, denizde seyir halindeyken tüketilen yakıt miktarı için;

Bartın limanı ve İskenderun limanı arasındaki 1.200 millik mesafeyi gemi 4 günde gidilecektir ve 76 ton mazot tüketilecektir.

Seyir halinde tüketilen yakıt= 4 gün x 19 ton mazot = 76 ton mazot

İskenderun limanı ve Tampa limanı arasındaki 6.322 millik mesafeyi gemi yüklü olarak 21,07 günde gidecektir ve 400,39 ton mazot tüketilecektir.

Seyir halinde tüketilen yakıt= 21,07 gün x 19 ton mazot = 400,39 ton mazot

Tampa limanı ve Houston limanı arasındaki 722 millik mesafeyi gemi yüklü olarak 2,41 günde gidecektir ve 45,73 ton mazot tüketilecektir.

Seyir halinde tüketilen yakıt= 2,41 gün x 19 ton mazot = 45,73 ton mazot

Denizde geçen süreye ilave edilebilecek ekstra bir günlük sürede tüketilecek olan 19 ton yakıtle birlikte toplam 541,12 ton mazot tüketilecektir.

Limanlarda yükleme veya boşaltma sırasında ve boş beklerken tüketilen yakıt miktarının hesaplanması için;

İskenderun limanında 17.000 ton inşaat demirinin yüklenme süresi : 6,55 gün

Limanda yükleme sırasında tüketilen yakıt =6,55 gün x 2 ton MDO =13,10 ton MDO

Tampa limanında 9.500 ton yükün boşaltılma süresi: 4,50 gün,

Limanda boşaltma sırasında tüketilen yakıt =4,50 gün x 2 ton MDO =9,00 ton MDO

Houston limanında 5.500 ton yükün boşaltılma süresi: 3,00 gün

Limanda boşaltma sırasında tüketilen yakıt =3,00 gün x 2 ton MDO =6,00 ton MDO

Geminin limanda karşılaşılabileceği tatil günleri, grev vb. boş geçirilecek zamanlar (örneğin bu sefer için tahmin edilen 3 gün) için;

Limanda bekleme sırasında tüketilen yakıt=3,00 gün x 1 ton MDO=3,00 ton MDO

Limanlarda geçen 17,05 günlük sürede toplam 31,10 ton MDO tüketilecektir.

Yakıt maliyetleri hesapları yapılırken gemilerin yakıtlarını alacakları yerler de hesaplamalarda önem arz etmektedir. Gemiler limanlarda verilen bunker hizmetleri dışında açık deniz tankerlerinden de yakıt alabilmektedirler. Yakıt maliyetleri dünya petrol piyasasındaki değişimlerden etkilenmektedir.

Geminin tüketeceği yakıtın fiyatı varsayım olarak;

1 ton mazot, IFO için 350 \$ ve 1 ton gasoil, MDO için 700 \$'dır. Buna göre;

Sefer sırasında ana makinelerin çalışmasıyla, geminin denizde geçen zamanda tüketeceği yakıt tutarı:

541,12 ton mazot x 350 \$ = 189.392 \$'dır.

Sefer sırasında yardımcı makinelerin çalışmasıyla, geminin limanda geçen zamanda tüketeceği yakıt tutarı:

31,10 ton mazot x 700 \$ = 21.770 \$'dır.

Sefer sırasında tüketilen toplam yakıt tutarı:

189.392 \$ + 21.770 \$ = 211.162 \$'dır.

iii) Liman ve kanal geçiş giderleri

Geminin sefer sırasında uğrayacağı limanlarda ve geçeceği kanallarda verilecek olan hizmetler karşılığında liman acentelerinden ve kanal acentelerinden bilgi alınabilmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda;

İskenderun liman acentesi geminin limana yanaşma, kılavuzluk, palamar, liman evrakları vb. masrafları için 28.000 \$ talep etmektedir.

Tampa liman acentesi geminin limana yanaşma, kılavuzluk, palamar, liman evrakları vb. masrafları için 45.000 \$ talep etmektedir.

İskenderun liman acentesi geminin limana yanaşma, kılavuzluk, palamar, liman evrakları vb. masrafları için 25.000 \$ talep etmektedir.

Yükleme ve boşaltma limanlarındaki acenteler toplam olarak 98.000 \$ liman masrafı çıkarmaktadır. Sefer sırasında kanal geçişi ile ilgili masraf olması durumunda bu tutara kanal geçiş masrafı da eklenmektedir.

iv) Diğer masraflar

Gemi işletmecisi sefer esnasında karşılaşılabilecek öngörülemeyen masraflar için 5.000 \$ tutarında masraf belirlemiştir. Bu masraf kalemi geminin geçmiş sefer tecrübelerinden edinilen bilgiler doğrultusunda belirlenmektedir.

Geminin 45.53 gün (28.48 gün + 17.05 gün) sürecek olan seferinin maliyeti aşağıdaki gibidir:

Yakıt Gideri:	= 211.162 \$
Liman Acenteleri	= 98.000 \$
Diğer Masraflar	= 5.000 \$
Toplam	= 314.162 \$'dır.

v) Munzam giderler (running costs)

Munzam giderler gemi çalışsa da çalışmasa da katlanılacak olan giderlerdir. Munzam giderlerin içerisinde gemi personeli ücreti ve yasal yükümlülükleri, güverte malzemeleri, gemi makine malzemeleri, yağlama yağı, yedek parça, gemi sigortaları, sürveyleri, muhabere masrafları, bakım, onarım, tamir masrafları, gemi demirbaşları ve diğer masraflar sayılabilmektedir. Geminin bütçelenmiş olan munzam gideri ilgili yıl için toplam olarak yıllık 1.150.000 \$'dır.

Uygulamada geminin yıllık olarak bütçelenen munzam giderlerinin, gün başına düşen kısmı (daily running cost) hesaplamalarda yer almaktadır. Buna göre;

Geminin günlük işletim maliyeti= 1.150.000 \$ / 365 gün = 3.151 \$'dır.

Örnekteki geminin sefer sırasında geçirdiği zamanı, toplam 45,53 gün olarak hesaplanmıştı. Buna göre;

Geminin 45,53 günlük işletim maliyeti (munzam gideri) = 45,53 gün x 3.151 \$ = 143.465 \$'dır.

Geminin toplam maliyeti hesaplanırken sefere özgü giderleri ile sefer sırasındaki munzam giderleri toplanmaktadır. Buna göre;

Geminin toplam maliyeti = Sefer Özgü Giderler + Munzam Giderler olarak hesaplarsak;

Geminin toplam maliyeti = 314.162 \$ + 143.465 \$ = 457.627 \$'dır.

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerde maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin yapılan bu örnek, denizcilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin sefer değerlendirmesi hazırlama aşamasındaki gerçek bir olaydan yararlanılarak çalışmaya dahil edilmiştir.

3.3. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Denizyolu yük taşımacılığı maliyetlerinin büyük bir bölümü taşıma araçları itibariyle izlenebilmektedir. Bu özellik, gemi maliyetlerinin seferlere, seferlerden de seferde taşınan ton/mil'e dağıtımında büyük kolaylık sağlamaktadır.¹³ Denizyolu yük taşımacılığında kullanılan gemiler yalnızca yük taşımak üzere inşa edildikleri ve esas faaliyet konuları tek olduğundan, hizmet birimleri homojendir. Hangi hatta ne kadar sefer yaptıkları ve sefer gün sayıları da belli olduğundan gemilere ilişkin maliyetlerin dağıtımı daha sağlıklı olmaktadır. Gemi maliyetlerinin seferlere dağıtımında, sefer gün sayılarının anahtar olarak kullanılması uygundur. Gemiler itibariyle izlenebilen ve sabit nitelikte olan bu maliyetler zamanın bir fonksiyonudur.¹⁴

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin tespitinde sefer maliyetlerinin, bitmemiş sefer maliyetlerinin, gemilerin boş çalışma maliyetlerinin ve hat maliyetlerinin¹⁵ ayrıntılı olarak bilinmesi gerekmektedir. Sefer süresi, seyir süresi

¹³ Orhon, **a.g.e.**, s.236.

¹⁴ **A.g.e.**, s.236.

¹⁵ **Hat Maliyeti:** Hat maliyeti, o hatta çalışan gemilerin, maliyeti hesaplanan dönem içerisinde yaptıkları seferlerin maliyeti toplanarak hesaplanır. Hat maliyetlerini hesaplama, hatların yeniden gözden geçirilmesi, bir kısım seferlerin azaltılması ve bazılarının kaldırılması, işletmenin verimliliğinin ölçülmesi yönünden gerekmektedir.

ile liman süresinden oluşur. Seyir süresi, geminin denizde taşıma yaptığı yani, pervane döndürdüğü süredir; liman süresi ise geminin limanda kaldığı yani, taşıma yapmadığı süreyi kapsamaktadır. Liman ve seyir süreleri arasındaki oran sefer verimliliğinin bir ölçütüdür. Bu oran ne kadar seyir süresi yönünde artırılırsa sefer verimliliği de o oranda yükselir.

Sefer verimliliği, geminin taşıma amacına uygunluğu ile doğru orantılıdır, bu aşamada yükü en seri şekilde elleçleme (yükleme - boşaltma) yapabilecek biçimde geminin uyarlanması sorunu ile karşılaşmaktadır. Geminin şekli, ambarlarının biçimi ve sayısı, ambar ağzı genişliği, yükleme ve boşaltma donanımlarının tipi ve kapasitesi, dikey ve yatay elleçleme olanakları, vb. koşullar sefer verimliliğini etkilemektedirler.¹⁶

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar kısmında, standart maliyetleme sisteminin kullanılmasına ilişkin sorunlar, maliyetlerin bütçelenme yöntemine ilişkin sorunlar ve amortisman giderine ilişkin sorunlar yer almaktadır.

3.3.1. STANDART MALİYETLEME SİSTEMİNİN KULLANILMASINA İLİŞKİN SORUNLAR

İşletmelerde maliyet muhasebesi organizasyonunun fonksiyonlarından birisi de maliyetlerin kontrolünde, planlanmasında ve işletme kararlarında kullanılacak olan verilerin sağlanması olmaktadır.

Standart maliyet sistemi, mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplara dayanılarak “olması gereken düzeyde” planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır. Standart maliyet sistemi, işletmelerin maliyet unsurları bakımından standartların belirlenmesi, standartlara fiili maliyetler

¹⁶ Atken, a.g.e., s.6.

arasındaki farkların saptanması ve bulunan farkların analizi konularını kapsamaktadır.

Maliyet muhasebesi uygulamalarının, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde, mamul üreten işletmelerdeki kadar gelişmediği bu çalışmada daha önce açıklanmıştır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde sefer maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin hazırlanan örnekte yer aldığı gibi gemiye ait sefer maliyetinin hesaplanmasında, sefere özgü giderler ve munzam giderler, toplam sefer maliyeti olarak yer almaktadır. Munzam giderler olarak çalışmanın bu bölümünde yer alan giderler, endirekt maliyetler kapsamındaki giderler olmaktadır.

Hazırlanan örnekte ve denizyolu yük taşımacılığı sektöründeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde sefer maliyetine eklenen munzam giderler hesaplanırken, bütçelenmiş olan yıllık munzam giderler 365 güne bölünerek günlük işletim gideri bulunmaktadır. Bulunan günlük işletim gideri, sefer sırasında geçen gün sayısı ile çarpılarak sefer maliyetine eklenmektedir.

Sefer maliyetlerinin içerisinde yer alan ve uygulamada “time charter” maliyetleri olarak bilinen ve çalışma kapsamında direkt maliyetler olarak yer alan sefere özgü giderler, geminin sefer yaptığı günler için hesaplanmaktadır. Burada munzam giderlerin, sefer maliyetine dahil edilirken kullanılan yöntem, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin standart maliyetleme sistemindeki uygulama hatalarından ya da standart maliyet sisteminin uygulanmamasından kaynaklanmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin sahip olduğu gemilerin teknik özellikleri, donanımlarının yapısı, bakım, onarım, sörvey süreleri, ve gemi personelinin çalışma koşulları göz önüne alındığında geminin 365 gün boyunca seferde olamayacağı anlaşılmaktadır. Geminin sefer yapamadığı başka bir deyişle çalışmadığı zamanlardaki maliyetleri de munzam giderler olarak sefer maliyetine eklenmektedir. Yapılan bu uygulama geminin sefer maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesini etkilemektedir.

Geminin munzam giderlerinin planlanmasında veya bütçelenmesinde geminin faaliyet hacmine ilişkin sorunların çözümlenmesi gerekmektedir. Munzam giderlere ilişkin bütçenin hazırlanabilmesi için bir faaliyet hacmi ya da kapasite belirlenmelidir. Faaliyet hacmi ya da kapasite kavramları olarak şunlar sayılabilir:

- i) Teorik kapasite,
- ii) Pratik kapasite,
- iii) Ortalama kapasite,
- iv) Beklenen kapasite,

- i) Teorik kapasite

İdeal kapasite veya kuramsal kapasite olarak da nitelenen teorik kapasite, bir tesisin veya maliyet yerinin, üretimde hiçbir aksama olmaması durumunda ulaşabileceği en çok üretim miktarıdır.¹⁷ Uygulamada hemen hemen hiçbir işletme sürekli olarak %100 kapasite ile çalışmadığından, bütçelemeye bu ölçünün temel alınması uygun değildir. Tam kapasitenin kabulü halinde ortaya çıkacak sonuç, boş geçen zamanlarda fiilen faydalanılmayan tesislerin maliyetlerinin de maliyetlere katılmasıdır.¹⁸

- ii) Pratik kapasite

Teorik kapasitede çeşitli nedenlerle (tatiller, kesintiler, tamirler gibi) boş geçecek zamanlar için gerekli indirimler yapıldıktan sonra geri kalan kapasiteye pratik kapasite denmektedir. Fiilen ulaşılması normal sayılan bu kapasite, birçok maliyet yerleri için zaman birimleri (işçilik veya makine saatleri gibi) ile ifade edilmektedir.

Pratik kapasite, gerçekçi koşullarda ulaşılacak en yüksek üretim hacmini temsil ettiğinden, bu kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler en düşük

¹⁷ Oygur Yamak, **Üretim Yönetimi**, Alfa Yayınevi, 1993, s. 69.

¹⁸ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.165.

düzeydedir. Kapasite sapması ise ya yoktur ya da “olumsuz”dur (boş kapasite bulunan çoğunluk durumlarda).

iii) Normal kapasite

Konjonktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir. Normal kapasite genellikle pratik kapasiteden daha düşük olmaktadır. Normal kapasitede imalata belirli bir faaliyet ölçüsü (işçilik saati gibi) başına yüklenecek maliyetlerin pratik kapasitedekine göre daha yüksek olmaktadır.

iv) Beklenen kapasite

Beklenen kapasite veya faaliyet hacmi, gelecek için tahmin edilen, kısa dönemli bir ölçüdür. Amaç her yılın toplam maliyetlerini o yılın imalatına yüklemektir. Yıllık kapasite tahminleri değişebileceğine göre, kapasite birimi başına düşen “maliyet yükleme haddi” de her yıl değişik olabilir.¹⁹

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde uygulanan maliyet muhasebesi uygulamaları genellikle teorik kapasite çerçevesinde planlanmaktadır. Bu durum maliyetlerin bütçelenmesi aşamasında sorunlar yaratmaktadır. Örneğin gemilerin, faaliyet yılı içerisinde raspalanmak amacıyla havuzlanması, ana makinelerinin ve yardımcı makinelerinin bakımlarının yapılması zorunlu olarak geminin sefere çıkamaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak munzam giderlerin bütçelenmesine ilişkin yapılan hesaplamalarda teorik olarak geminin sürekli çalıştığı varsayılmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin bütçelenmesinde kullanılan standart değerlerdeki hatalar işletme yöneticilerinin kararlarını etkilemektedir.

¹⁹ A.g.e., s.167.

Standart maliyetlerin belirlenmesindeki sorunlar, standart maliyet sisteminin amaçlarından birisi olan standart maliyetlerle fiili maliyetler arasındaki farkların saptanması konusunda hatalar olmasına neden olmaktadır.

Standart değerler, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde son yıllarda oluşan ulaşım maliyetlerinin ortalaması alınarak veya en iyi şekilde tamamlanan son sefer göz önüne alınarak ta saptanmaktadır. Sadece geçmiş uygulamalara bakarak standartların belirlenmesi, işletmelerin maliyet muhasebesi sisteminin planlama ve kontrol araçlarını etkin bir şekilde kullanamamasına sebep olmaktadır.

3.3.2. ENDİREKT MALİYETLERİN BÜTÇELENE YÖNTEMİNE İLİŞKİN SORUNLAR

İşletmelerde yönetim fonksiyonlarından biri olan planlamaya sistemli bir içerik kazandırılarak, yapılan planların sayısal hedefler şeklinde kağıda dökülmesi ile işletme personelinin gelecekteki faaliyetlerinin belirlendiği belgeleme işlemine bütçeleme denir.²⁰ Bir başka işletme bütçesi tanımında da “Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir”²¹ denmektedir.

İşletmelerin bütçeleme sistemleri içerisinde yer alan ve işletme yapılarına ve/veya amaçlarına göre faaliyet bütçeleri kapsamındaki endirekt maliyetlere ilişkin bütçeler denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde de kullanılmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletme uygulamaları incelendiğinde sefer maliyetini oluşturan bütçelenmiş munzam giderlerin genellikle bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşmiş olan işletmenin fiili munzam giderleriyle aynı olduğu görülmektedir.

²⁰ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yöneticiler İçin; Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s.333.

²¹ A.e., s.334.

Denizyolu yük taşımacılığında katlanılan endirekt maliyetlerin, işletmenin faaliyet hacmi ve sefer gün sayısı dikkate alınmadan bütçelenmesi, işletme yöneticilerinin izleyecekleri politikalara ve verecekleri kararlara etki etmektedir.

Uygulamada ortaya çıkan bir diğer sorun da geçmiş faaliyet döneminde gerçekleşen munzam giderlerin ilgili dönemin bütçelenmiş munzam giderleri olarak kabul edilip, ilgili dönemin fiili munzam giderleri arasındaki farklara sapma denilmesi, denizcilik sektöründeki yerleşik bir uygulamadır. İşletmenin faaliyet hacminin ve maliyetlerindeki değişimlerin dikkate alınmadan yapılan bu uygulama sapma tanımı içerisine girmemektedir, aradaki fark sadece iki faaliyet dönemi arasındaki sayısal fark olmaktadır.

Standart maliyet sisteminin daha önce değinilen yararlarından büyük bir kısmının sağlanabilmesi, bu maliyetlerden sapmaların hesaplanma biçimine ve analizine bağlı olmaktadır. Bütçe sapmaları, gerçekleşen fiili endirekt maliyetlerin, fiili iş hacmi için bütçelenmiş endirekt maliyetlerden farklı olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Uygulamada yapılan hesaplamalarda ortaya çıkan sapmaların analizi, verilerin niteliğinden kaynaklanan sebeplerden dolayı, işletmenin planlama ve kontrol süreçlerini etkilemektedir.

3.3.3. AMORTİSMAN GİDERİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Amortisman, bir maddi duran varlığın maliyetinin, bu varlığın ekonomik ömrü içinde, “sistemli ve anlamlı” bir yöntemle kullanıldığı dönemlere dağıtılarak giderleştirilmesidir.²²

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin duran varlıkları arasında yer alan gemileri, “sistemli ve anlamlı” bir yöntemle kullanıldıkları dönemlere dağıtarak giderleştirmeleri gerekmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde denizyolu yük

²² Erdamar, Basık, a.g.e., s.81.

taşımacılığı işletmelerinin indirekt maliyetleri kısmında, gemi amortisman ve faiz giderlerine değinilmektedir.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde yerleşik olan uygulama genellikle amortisman giderinin dönem gideri olarak kabul edilmesi yönünde olmaktadır. Bu durum sefer maliyetlerinin tespit edilmesinde sorunlara yol açmaktadır.

Endüstri işletmelerinde genel üretim maliyeti içerisinde yer alan ve tamamlanan mamul maliyetinde etkisi olan amortisman giderinin, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde hizmet maliyetinin içerisinde yer alması gerekmektedir.

Maliyet muhasebesi tekniklerinin denizyolu yük taşıma işletmelerinde yeterince gelişmemesinin en önemli nedenlerinden biri maliyet öğelerinin uygun bir şekilde dağıtımında uygulamada kullanılacak dağıtım ölçütlerinin hangilerinin seçileceği konusunda bilgi birikimi olmamasıdır. Ancak ilişkiler doğru tespit edildiği takdirde uygun dağıtım ölçütleri bulunabilmektedir. Sabit maliyet niteliğinde olan amortisman gideri de, denizyolu yük taşıma işletmelerinde bir dağıtım sorunu yaratmaktadır.

3.4. DENİZYOLU YÜK TAŞIMACILIĞI İŞLETMELERİNİN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA KARŞILAŞTIĞI SORUNLARA YÖNELİK ÖNERİLER

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar kısmında, standart maliyetleme sisteminin kullanılmasına ilişkin öneriler, maliyetlerin bütçelenme yöntemine ilişkin öneriler ve amortisman giderine ilişkin öneriler yer almaktadır.

3.4.1. STANDART MALİYETLEME SİSTEMİNİN KULLANILMASINA İLİŞKİN ÖNERİLER

Deniz taşıt işletmelerinde standart maliyet sisteminin temel fonksiyonu, normal bir başarıya dayandırılarak tespit edilmiş olan standartlarla, fiili maliyetleri mukayese ederek, deniz taşıma faaliyetlerinin tümünün etkinliğini denetleyecek araçları sağlamaktır.²³ Standart maliyet sisteminin kendisinden beklenen yararları sağlaması, saptanan standartların gerçekçi olmasına bağlı olmaktadır.

Standart maliyet sisteminden beklenen başlıca yararlar şu noktalarda toplanabilir.²⁴

- Maliyet unsurları, etkili bir şekilde kontrol edilebilir.
- Mamul maliyetlerinin hesabında hız ve kolaylık sağlanabilir.
- Planlama ve kontrol sayesinde üretim faktörlerinin üretkenliğinin (prodüktivitesinin) artmasıyla maliyetler düşürülebilir.
- Kısa dönemli sonuç hesaplarının düzenlenmesi ve stok değerlemesi kolaylaşır.
- İşletmede genel planlama ve özellikle üretim planlaması faaliyetleri kolaylaşır.
- İşletmenin organizasyonunu geliştirmek ve daha verimli bir duruma getirmek olanağı bulunur.
- İyi bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilir

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanmasındaki temel amaç sefer maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesi olmaktadır. Sefer maliyetinin kapsamındaki munzam giderlerin, sefer maliyetine yüklenmesi aşamasında karşılaşılan sorunlar, işletmenin maliyet sisteminin sonuçlarının etkinliğini ve planlama süreçlerini etkilemektedir.

²³ Altuğ, **a.g.e.**, s.94.

²⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.335.

Standart değerlerin belirlenmesi genellikle işletme personeli arasındaki gemi mühendisleri ve kaptanların sorumluluğunda olmalıdır. Standart değerler teknik personel tarafından tespit edildikten sonra, bir defa da faaliyetin yapılacağı geminin personeli tarafından gözden geçirilmelidir. Standartlar tespit edildikten sonra standart maliyet haline dönüştürölmek ve değerlendirilmek üzere maliyet muhasebesi bölümüne sunulmalıdır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin standart maliyetleme sisteminin kullanılmasındaki sorunlara yönelik çözüm önerileri şu şekildedir;

i) Öngörölen sefer gün sayısının kullanılması

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin sefer maliyeti hesaplamalarında yer alan munzam giderlerin, sefere özgü giderlere eklenmesi aşamasında uygulamada teorik kapasite kullanılarak 365 gün üzerinden hesaplandığını ve bu uygulamanın maliyetleme sisteminde bir takım sorunlar yarattığına değinilmişti.

Sefer maliyetlerinin doğru tespit edilmesinde işletmenin faaliyet hacminin de doğru belirlemesi gerekmektedir. Çalışma kapsamında endirekt maliyetler olarak belirlenen munzam giderlerin bütçelenmesinde temel alınacak faaliyet hacmi veya çalışma derecesi pratik kapasite olmalıdır.

Pratik kapasite, bir işletmenin teorik veya maksimum kapasitesinden, faaliyet sırasında ortaya çıkması normal görölen zaman kayıpları düşöldükten sonra geriye kalan “gerçekleştirilebilir” kapasitedir.²⁵ İşletmenin faaliyetleri sırasında çeşitli nedenlerle olağan bir şekilde ortaya çıkan çalışılmayan kısımlar düşöldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek faaliyet düzeyi olmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığının araçları olan gemilerin yıllık bakım, onarım ve sörveyleri sonucu yıl boyunca hiç durmaksızın sefer yapamamaktadırlar.

²⁵ A.e., s.345.

Bu durumun işletmenin maliyet sisteminin planlama ve kontrol aşamalarında yer alması gerekmektedir.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin yöneticilerinin ve teknik personelinin faaliyet dönemi başında belirleyeceği “öngörülen sefer gün sayısı”, bütçelenmiş olan munzam giderlerin doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlayacaktır. Geminin bakım ve onarım gibi zorunlu olarak tersanede ya da limanda beklediği olağan sayılabilecek durumların tespiti, standart maliyetleme sisteminin verilerinden biri olacaktır.

Çalışmada endirekt maliyetler olarak adlandırılan munzam giderlerin bütçelendikten sonra öngörülen sefer gün sayısına bölünmesi gerekmektedir. Böylece geminin sefer maliyetinin hesaplanması kapsamında kullanılan sefere özgü giderlere, öngörülen sefer gün sayısına bağlı olarak hesaplanmış bütçelenmiş munzam giderler eklenebilmektedir.

Uygulamada kullanılan standart maliyet sisteminde yapılacak olan değişikliklerle birlikte, standart maliyetlerle fiili maliyetler arasındaki farkların saptanması ve bulunan farkların analizi daha etkin olmaktadır.

ii) Çalışmayan Kısım Giderleri

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin sefer maliyeti hesaplamalarında bütçelenmiş munzam giderlerin tespitinde kullanılacak olan “öngörülen sefer gün sayısı” geminin sefer yapması beklenen pratik kapasitesi ifade etmektedir.

Öngörülen sefer gün sayısı kullanıldığı takdirde standart maliyet sistemi ile fiili maliyet sistemi arasında ortaya kapasite farkları çıkmaktadır. Ortaya çıkan kapasite farklarının detaylı bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın kapsamında endirekt maliyetler olarak belirlenen munzam giderlerin, geminin sefere çıkamadığı olağan sayılabilecek zamanlarda “dönem zararı” kabul edilip, dönemin gelir tablosunda Olağandışı Gider ve Zararlar hesap grubuna aktararak, Çalışmayan Kısım Giderleri hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Çalışmayan Kısım Giderleri hesabı, olağandışı nedenlerle çalışılmayan sürelerde tahakkuk eden işçi ücretleri, kira, amortisman vb. gibi giderleri kapsamaktadır. Çalışmayan Kısım Giderleri kendilerinden beklenen yarar sağlanamayan ve/veya sağlanamayacağı anlaşılan giderlerdir. Boş kapasite giderlerinin (olumsuz kapasite sapması) Olağandışı Gider ve Zararlar hesap grubundaki karşılığıdır.

3.4.2. ENDİREKT MALİYETLERİN BÜTÇELENME YÖNTEMİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Maliyetlerin bütçelenme yöntemine ilişkin sorunlar bölümünde, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde sefer maliyetini oluşturan bütçelenmiş munzam giderlerin genellikle bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşmiş olan işletmenin fiili munzam giderleriyle aynı olmasının yarattığı sorunlara değinilmiştir. Ayrıca geçmiş faaliyet döneminde gerçekleşen munzam giderlerin ilgili dönemin bütçelenmiş munzam giderleri olarak kabul edilip, ilgili dönemin fiili munzam giderleri arasındaki farklara sapma olarak adlandırılması konuları açıklanmıştır.

Çalışmanın kapsamı denizyolu yük taşımacılığında maliyetler konusudur ancak denizyolu yük taşımacılığında yapılan maliyet hesaplamalarında kullanılacak veriler arasında işletmelerin bütçelenmiş endirekt maliyetleri de yer almaktadır. Bu maliyetlerin işletme bütçeleri hazırlanırken işletme bütçe sistemi içerisinde yer aldığı daha önceki kısımlarda belirtilmiştir. Endirekt maliyetlerin bütçelenmesine ilişkin önerilerden önce kısaca bütçeleme konusu üzerinde durulacaktır.

Bütçeleme, yani bütçenin hazırlanması, ilgili tüm birimlerin katılımıyla gerçekleştirilebilecek kapsamlı ve sistematik bir çalışmayı gerektirmektedir. Bir bütçeleme çalışmasında uyulması gereken ilkeleri sıralamak gerekmektedir.²⁶

- Bütçe yönetim tarafından desteklenmelidir: İşletmede bütçenin sadece bir muhasebe raporu değil, aynı zamanda ve öncelikle bir yönetim aracı olduğu görüşü benimsenmiş olmalıdır.

- Bütçe, sorumluluk merkezleri itibarıyla düzenlenmelidir: Her bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilir giderleri bütçede ayrı olarak gösterilmeli ve fiili-bütçe karşılaştırmalarında önemli sapmalar vurgulanarak, bütün sapmalar sorumluluk muhasebesi düzeninde rapor edilmelidir.

- Bütçe, katılımcı bir anlayışla hazırlanmalıdır: Bütçe rakamlarının belirlenmesinde, bütçenin uygulamasından sorumlu olacak yöneticilere söz hakkı tanınmalı ve bütçe hedeflerini onaylamaları sağlanmalıdır.

- Bütçe hedefleri gerçekçi olmalıdır: bütçedeki rakamlar, ne ulaşılamayacak kadar zor ne de kolay olmamalı, personelin çaba göstererek hedefe ulaşacakları verimlilik düzeylerini esas almalıdır.

- Bütçe, üst yönetim tarafından onaylanmalıdır: Üst yönetim tarafından verilen onay açıkça verilmeli ve tüm birimlere iletilmelidir.

- Bütçe revizyonları bütçenin bütünlüğünü bozmadan yapılmalıdır: Bütçenin herhangi bir bölümünde yapılacak bir değişikliğin, ilgili diğer bölümlerde de revizyona gerek doğuracağı dikkate alınmalıdır.

²⁶ A.e., s.668.

Çalışmanın kapsamında endirekt maliyetler olarak belirlenen munzam giderlerin bütçelenmesinde işletme yöneticileri, gemi kaptanı ve diğer teknik personelin maliyet muhasebesi sistemi uygulayıcılarına destek olması gerekmektedir.

Bütçe hazırlığı ile ilgili zamana bağlanması gereken işler ve sırası aşağıdaki şekilde olmaktadır:²⁷

- i) Bütçenin amacının saptanması,
- ii) Planlama varsayımlarının saptanması ve ön planlama,
- iii) Ayrıntılı bütçe taslaklarının hazırlanması,
- iv) Piyasa ve ekonomik öngörüler,
- v) Taslakta yer alan bütçe öngörülerinin tartışılması ve uzlaşma,
- vi) Koordinasyon ve gözden geçirme,
- vii) Tasarının onaya sunulması

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerin bütçelenme yöntemine ilişkin sorunlara yönelik çözüm önerileri şu şekildedir;

- i) Faaliyet hacmine uygun bütçenin hazırlanması

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde sefer maliyeti hesaplamalarında kullanacakları endirekt maliyetlerin, işletmenin faaliyet hacmi ve sefer gün sayısı dikkate alınarak bütçelenmesi gerekmektedir. Bütçenin planlanması aşamasında oluşturulacak bütçe komitesinin içerisinde gemi kaptanı ve teknik personelin bulunması maliyetlerin bütçelenmesinde etkilik sağlayacaktır.

Böylece bütçe yaparken bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşen munzam giderleri, ilgili dönemin bütçelenmiş munzam giderleri olarak almak yerine, teknik olarak faaliyet hacmine uygun bütçenin hazırlanması esas olmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerindeki standart maliyetleme sistemindeki sorunlara yönelik

²⁷ Ataman, Hacıüstemoğlu, **a.g.e.**, s.352.

özüm önerilerinde yer alan öngörülen sefer gün sayısı kavramının, işletmenin faaliyet hacmine karar verme aşamasında dikkate alınması gerekmektedir.

ii) En uygun bütçe döneminin belirlenmesi

Denizcilik sektöründeki uygulamalarda bütçeler genellikle bir yılı kapsayacak şekilde yıllık olarak hazırlanmaktadır. Denizcilik sektöründe, gemilerin sefer süresince katlandıkları endirekt maliyetler yıl içerisinde değişebilmektedir. Buradaki en önemli etken, özellikle düzensiz taşımacılık yapan gemilerin farklı ülke sularında dolaşmasının endirekt maliyetler üzerindeki etkisi olmaktadır.

Endirekt maliyetlerin bütçelenmesinde, gemilerin uzun süre seferde kalması durumunda yapılan bir yıllık bütçeler, öngörülemeyen maliyetlerin ortaya çıkması nedeniyle yeterli olamamaktadır. İşletme bütçesinin işletme amaçlarının değişmesi halinde değişen amaçlara paralel olarak değiştirilebilme ve yeniden düzenlenebilme olanağı vardır.

Endirekt maliyetler birbirinden çok farklı nitelikte maliyet öğelerinin birleşmesiyle ortaya çıktığından, bunların bütçelenmesi standart maliyet sisteminin sorunlarından birini oluşturmaktadır. Burada karşılaşılan sorun maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılabilmesidir. Bu ayrımın amacı, maliyet yerleri maliyetlerinin, maliyet yerlerinin faaliyet hacmiyle ilişkisini belirlemek ve buna göre esnek bir bütçe hazırlayabilmektir.²⁸

Bütçenin uygulanmasında, esneklik temel bir ilke olarak kabul edilmeli ve bütçeye ne ölçüde esneklik verileceği dikkatle düşünülmelidir. Çünkü bütçe hazırlanırken önceden görülemeyen birçok olayın uygulama safhasında meydana çıkması ve eldeki bütçenin bu yeni koşulları kapsamaması durumunda değişen koşullara göre bütçeler gözden geçirilip revize edilmelidir.²⁹ Revizenin hangi

²⁸ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.348.

²⁹ **A.g.e.**, s.340.

koşullar altında yapılacağının belirlenmesi ve bütçeyi etkileyecek koşullar ortaya çıktıkça revizenin yapılması sağlanmalıdır.

3.4.3. AMORTİSMAN GİDERİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde yapılan uygulamalarda genellikle dönem gideri olarak dönemin gelir tablosunda raporlanan amortisman giderleri, sabit maliyet niteliğinde olup bir maliyet dağıtım sorunu yaratmaktadırlar.

Amortisman muhasebesinin amacı bir değerlendirme değildir. Varlıkların eskime, yıpranma, demode olma gibi türlü nedenlerle karşılaştıkları “değer kayıplarını” ölçmeye çalışmaz. Bu nedenle bilançoda gözüken amorti edilmiş değer, varlığın “eskimiş, demode olmuş değeri” değildir. Amortisman muhasebesi, maliyetin dönemlere dağıtım yöntemi olduğundan, bilançoda gözüken varlığa ilişkin muhasebe değeri, onun henüz gidere dönüşmemiş maliyetidir.³⁰

Sefer maliyetlerinin hesaplanmasında endirekt maliyetlere dahil edilmesi gereken amortisman giderleri genellikle kullanılan amortisman yöntemine göre hesaplanmakta ve giderleştirilmektedir. Seçilen amortisman yöntemine göre belirlenen dönemin amortisman giderinin, sefer maliyetine bir dağıtım anahtarı yardımıyla dağıtılması uygun olacaktır. Endirekt giderlerin bütçelenmesi aşamasında amortisman gideri de endirekt giderlere dahil edilmelidir. Ancak denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin müşterilerine verecekleri taşıma tekliflerinde amortisman giderinin sefer tahminlerinde yer alması, denizcilik piyasasında belirlenen navlun fiyatıyla ilişkilendirilmemelidir. Amortisman gideri, endirekt maliyetler içerisinde yer almalı ancak denizyolu yük taşıma fiyatlarına yansıtılmamalıdır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin amortisman giderlerine ilişkin sorunlara yönelik çözüm önerisi şu şekildedir;

³⁰ Erdamar, Basık, **a.g.e.**, s.82.

“Öngörülen sefer gün sayısı dağıtım anahtarı”

Endirekt maliyetler içerisinde yer alan amortisman giderlerinin sefer maliyetlerine yüklenmesinde kullanılacak olan anahtar “öngörülen sefer gün sayısı” olmalıdır. Bu anahtara göre dağıtılacak payın hesaplanması sefer maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve işletme yöneticilerinin verecekleri kararlarda etkili olması sonucunu doğuracaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SÜRELİ KİRAYA VERİLEN GEMİNİN SEFER MALİYETİNİN HESAPLANMASI - BİR UYGULAMA

4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

“Sürelî kiraya verilen geminin sefer maliyetinin hesaplanması – bir uygulama” isimli bu bölümde uygulamanın amacı, uygulamanın kapsamı ve sınırları, uygulanan yöntem ve uygulamalar yer almaktadır.

4.1.1. UYGULAMANIN AMACI

Çalışma kapsamında denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, denizyolu yük taşımacılığında kullanılan gemi kiralama sözleşmeleri incelenmiş, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetleri tespit edilmiş, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlar belirlenmiş ve sorunlara yönelik öneriler getirilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılacak olan yöntemlere ilişkin öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır. Öneriler getirilirken denizcilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin gerçek verileri kullanılarak çalışmanın uygulama kısmı oluşturulacaktır.

Uygulamanın amacı, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde taşıma aracı olan yük gemisi endirekt maliyetlerinin belirlenmesi ve denizyolu yük taşıma işletmelerindeki muhasebe sistemindeki sorunların tespit edilmesi ve sorunlara yönelik önerilerinin sunulmasıdır.

Uygulama, denizcilik sektöründe faaliyet gösteren bir denizyolu yük taşımacılığı işletmesi olan ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nde yapılmıştır. ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin D Gemisi’nin endirekt maliyetleri hesaplanacaktır.

4.1.2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Uygulamanın kapsamı, konunun önemi nedeniyle denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren **bir** denizcilik işletmesine ait uluslararası sularda hizmet veren **bir** kuru dökme yük gemisinin endirekt maliyetlerinin hesaplanması olarak sınırlandırılmıştır.

Uygulama kapsamında, hesaplamaları yapılan gemi, süreli gemi kiralama sözleşmesi (time charter) kullanılarak kiraya verilmiştir. Süreli gemi kiralama sözleşmeleri, zaman üzerine gemi kiralama anlamına gelen ve teknik yönetimin değil, sadece ticari yönetimin, kiracıya devri şartını doğuran gemi kiralama sözleşmesidir. Gemi sahibi, geminin operasyonunu gerçekleştirmekte, personel giderleri, tatlı su masrafı, bakım, onarım, tamir, sigorta, klaslama gibi munzam giderlere katlanmaktadır. Geminin süreli olarak kiraya verilmesi nedeniyle ortaya çıkan yakıt masrafları, liman masrafları, kanal ücretleri, yükleme ve boşaltma ile ilgili masraflar kiracı tarafından ödenmektedir.

Süreli gemi kiralama sözleşmelerinin kapsamında kiracı tarafından karşılanacak olan giderler, çalışmanın ikinci bölümünde anlatılan denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin direkt giderleridir. Süreli gemi kiralama sözleşmelerindeki direkt giderlere kiracı katlanırken, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt giderlerine, genel yönetim giderlerine ve pazarlama satış giderlerine gemi sahibi, armatör işletme katlanmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin endirekt giderleri, denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalarda munzam giderler (running cost) olarak isimlendirilmektedir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt giderleri çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştır. Ayrıca çalışmanın üçüncü bölümünde denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanma sistemi içerisinde endirekt giderler incelenmiştir.

Uygulama, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt giderlerinin hesaplanmasına ve hesaplanma sistemine ilişkin öneriler getirme doğrultusunda yapılacaktır. Uygulamada çalışmanın üçüncü bölümünde yer alan denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik öneriler dikkate alınarak hesaplamalar yapılacaktır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik öneriler, özellikle denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle uygulamada, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin hesaplanması üzerinde durulacaktır. Uygulamada denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmenin belli bir faaliyet yılı esas alınacaktır.

4.1.3. UYGULANAN YÖNTEM

Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, sefer maliyetlerini seferden önce yaklaşık olarak görebilmek amacıyla sefer tahminleri (voyage estimation) yapmaktadırlar. Sefere özgü tahmini olarak belirlenen giderlerin hesaplanmasından sonra denizcilik sektöründe “running cost” adı verilen munzam giderler, sefere özgü giderlere eklenerek seferin toplam maliyeti bulunmaktadır. Sefer tahmini kapsamında hesaplanan sefere özgü giderler, her seferde ayrı ayrı hesaplanırken, munzam giderler genellikle yıllık olarak bütçelenip, seferin kapsayacağı günlere paylaştırılmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerde maliyet muhasebesinin amacı, seferin veya hattın maliyetini, başka bir deyişle, ton / mil’in ya da geminin bir günlük seferinin maliyetini belirlemektir. Uygulamada, denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmelerin navlun ücretinin tespitinde kullandıkları birim hizmet maliyeti olarak geminin sefer gün başına maliyeti esas alınmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin direkt ve endirekt maliyetleri, işletmelere ait gemiler için ayrı ayrı belirlenmektedir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetleri de taşımacılık faaliyetini yapan gemi ölçeğinde takip edilmektedir.

Uygulama kapsamında ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin D Geminin endirekt maliyetleri hesaplanacaktır. Maliyetleri hesaplanacak olan gemi, süreli gemi kiralama sözleşmesi ile kiraya verildiği için, geminin endirekt maliyetlerinin (munzam giderlerinin) bütçelenerek belirlenecek olması, uygulanacak olan yöntem açısından önem taşımaktadır.

Uygulamanın ilk kısmında ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin tanıtılması, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'ne ait D Geminin özellikleri, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin muhasebe sistemi ve D Geminin maliyet türleri açıklanmaktadır.

Uygulamanın amacı denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin belirlenmesidir. Sefer tahminlerinde bütçelenmiş olarak belirlenen endirekt maliyetlerin sefer günü başına düşen maliyeti, toplam sefer gün sayısı ile çarpılarak, toplam sefer maliyeti bulunmaktadır. **Uygulamanın ikinci kısmında** denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeye ait geminin 2008 yılındaki endirekt maliyetleri için bir bütçe önerisi getirilecektir.

2008 faaliyet dönemi için endirekt maliyetlerin bütçe önerisi getirilirken, bütçe önerisi yapılacak olan geminin özellikleri, gemini yapım yılı, işletme operasyonlarını gerçekleştiren yetkililerle yapılan görüşmeler ve denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalar dikkate alınacaktır. Uygulama kapsamında 2008 yılının Ocak ayında, bütçe önerisi getirilen geminin sahibi olan ABC Denizcilik Anonim Şirketi bünyesinde bütçe komitesi şeklinde görev yapacak bir komite oluşturulmuştur. Bütçe önerisi hazırlarken dikkate alınacak ve bütçeye temel özelliğini verecek olan ilkeler ve öngörüler bütçe komitesi tarafından belirlenecektir. Bütçe komitesi ile yapılan çalışmalar sonucunda endirekt maliyetlere ilişkin bütçe önerisi getirilecektir. Uygulamanın ikinci kısmında işletmenin 2008 yılı için faaliyet hacmi ya da “öngörülen sefer gün sayısı” da bütçe komitesi tarafından belirlenecektir.

Uygulama konusu gemi 2005 yılında yapılmış ve 2005 yılı sonunda Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydolmuştur. Geminin endirekt maliyetleriyle ilgili bütçe önerisi getirilirken geminin 2006 ve 2007 fiili (gerçekleşmiş) verilerinden yararlanılacaktır. 2006 ve 2007 yıllarına ait endirekt giderler, sefer ayrıntıları ve süreleri bu kısımda kullanılacak olan veriler olacaktır.

Uygulamanın üçüncü kısmında geminin personel giderleri, güverte malzemesi giderleri, makine malzemesi giderleri, yağ giderleri, yedek parça giderleri, sigorta giderleri, survey giderleri, haberleşme giderleri, bakım, onarım, tamir giderleri, amortisman giderleri ve diğer giderler, endirekt giderler olarak belirlenerek, 2008 yılı fiili (gerçekleşmiş) durumu tespit edilecektir. Geminin 2008 yılı seferlerinin tamamını uluslararası sularda yapmış olması, gerçekleşmiş endirekt maliyetlerin belirlenmesinde zorluklar yaratmıştır. Yurt dışındaki limanların acentelerinden gelen faturaların gecikmesi nedeniyle geminin 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetlerine ilişkin veriler 2009 yılının Nisan ayında tamamlanabilmiştir.

Uygulamanın dördüncü kısmında denizyolu yük taşımacılığı yapan işletmeye ait geminin endirekt maliyetlerine ilişkin önerilen 2008 yılı bütçesi, işletmenin 2008 yılı fiili (gerçekleşmiş) endirekt maliyetleri ile karşılaştırılacaktır. 2008 yılı endirekt maliyetleri bütçe önerisi ile 2008 yılı fiili sonuçları arasında ortaya çıkan farklar bütçe komitesi ile yapılan çalışmalarda incelenecektir.

Uygulamanın beşinci kısmında işletmenin, endirekt maliyetlerini bütçelerken kullandığı yöntem ve işletme tarafından daha önce hazırlanmış olan 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi açıklanacaktır. Ayrıca uygulama kapsamında hazırlanacak olan bütçe ile işletmenin 2008 yılı için fiilen yaptığı bütçe arasında ortaya çıkabilecek farklar da incelenecektir.

Uygulamanın altıncı kısmında işletme tarafından hazırlanmış olan bütçe ve 365 gün üzerinden hesaplanmış olan gün başına sefer maliyeti ile bütçe komitesince önerilen bütçe ve beklenen faaliyet hacmi gün sayısına göre hesaplanan gün başına sefer maliyeti karşılaştırılacaktır.

4.2. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ VE GEMİNİN ENDİREKT MALİYETLERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi endirekt maliyetleri kısmında, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin tanıtılması, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin muhasebe sistemi, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'ne ait D Gemisinin özellikleri ve D Gemisinin maliyet türleri kısımları yer almaktadır.

4.2.1. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi demir çelik, enerji, madencilik, kara yolu nakliyatı, liman işletmeciliği ve denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren toplam 1500 çalışanı ve 2008 yılı konsolide cirosu 750 milyon A.B.D. Doları olan dokuz şirketten oluşan bir şirketler grubunun bünyesinde faaliyet göstermektedir.

1993 yılında kurulan ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin faaliyet konusu denizyolu yük taşımacılığıdır. ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde gemi personeli ve kara personeli olarak toplam 30 kişi çalışmaktadır. Bu şirket çalışanlarının 8'i kara personeli, 22'si ise gemi personelidir. Kara personeli içerisinde 1 kişi genel müdür, 1 kişi broker, 1 kişi operasyon sorumlusu, 1 kişi teknik bölüm sorumlusu, 2 kişi muhasebe sorumlusu, 1 kişi sekreter ve 1 kişi ofis elemanı olarak çalışmaktadır. 2008 yılı cirosu 14 milyon A.B.D. Doları olan ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin ikisi faaliyette, ikisi henüz yapım aşamasında olan toplam dört adet kuru dökme yük gemisi (bulk carrier) bulunmaktadır. 2003 yılı yapımı ve 2005 yılı yapımı iki adet kuru yük gemisi ile 2004 yılından günümüze kadar toplam 1.250.000 ton ihracat ve 1.000.000 ton ithalat gerçekleştirmiştir. ABC Denizcilik Anonim Şirketi denizyolu yük taşımacılığı operasyonlarını genellikle Avrupa, Orta ve Güney Amerika, Basra Körfezi, Kızıl Deniz, Uzakdoğu v.b. yerlerde gerçekleştirmektedir.

Şirketin çalıştırılan iki gemisinden biri 2003 yılı yapımıdır ve finansal kiralama yoluyla başka bir işletmeye kiraya verilmiştir. Uygulama kapsamında

hesaplamaları yapılacak olan 2005 yılı yapımı D gemisi ise hem şirketler grubunun yüklerini taşımakta, hem de bağımsız olarak kira sözleşmeleriyle kiraya verilmektedir.

4.2.2. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ'NE AİT D GEMİSİNİN ÖZELLİKLERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi'ne ait 2005 yılı yapımı olan D Gemisi bir kuru dökme yük gemisidir. Kuru dökme yük taşımacılığında (bulk carrier), kömür, fosfat, hurda, maden cevheri, buğday, gübre, tuz, şeker gibi yüklerin dökme yük gemileri ile taşındığı taşımacılık şeklidir. D Gemisi genellikle şirketler grubunun faaliyet konuları açısından önem taşıyan hurda demir, maden cevheri ve işlenmiş demir çelik taşımaktadır. Gemide çalışan personel sayısı 22'dir. Yapım tarihi 28 Şubat 2005 olan geminin teknik özellikleri Tablo 4.1'de gösterilmiştir.

Tablo 4.1. Geminin Teknik Özellikleri

Yapım tarihi	28 Şubat 2005
Yapım yeri ve inşa eden şirket	Japonya, Yamanishi Corp.
Bayrak	Türkiye
Ölçüleri (uzunluk /genişlik / derinlik)	(139,92 m / 25 m / 11,50 m)
DWT (deadweight, geminin su ve yakıt dahil taşıyabileceği yük miktarı)	18.830
GT (gros tonaj, geminin kapalı alanlarının hacmi, 1 gros tonaj = 2,83 m ³)	11.751
NT (net tonaj, geminin yüke ayrılmış olan kapalı alanlarının hacmi)	6.377
Ambar kapak sayısı	4
Ambar kapak ölçüleri (uzunluk /genişlik)	(17,50 m / 15,00 m)
Ambar boyutları	Ambar 1: 5556/5420 m ³ Ambar 2: 5992/5833 m ³ Ambar 3: 6156/5984 m ³ Ambar 4: 5456/5326 m ³

	Toplam: 23160/22563 m ³ .
Vinçler (Kreyinler)	3 adet 30 ton kaldırma kapasiteli
Ana motor	MAN-B&W 7S35MC mark7
2 adet Yardımcı Motor	2 Yanmar 6N18AL-UV
1 adet Jeneratör:	Daewoo AD 222T1
Hız (balastlı / yüklü)	13,5 knot / 13 knot
Yakıt tüketimi	Denizde seyir halinde: 20 ton/gün IFO (fuel oil,mazot) Limanda boş beklerken: 1,5 ton/gün MGO (marine gas oil) Limanda crane'ler (gemi vinçleri) çalışırken: 2,5 ton/gün MGO (marine gas oil, diesel oil)

4.2.3. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ'NDE MUHASEBE SİSTEMİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren bir işletme olarak muhasebe sistemini ikiye ayırmaktadır. Muhasebe sistemi içerisinde ikiye ayrılan bölümlerden biri vergisel düzenlemelere uygun olarak raporlama yapan ve vergi matrahının tespitine yönelik çalışan mali muhasebe sistemidir. Diğer ise, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'ne ait gemilerin operasyonlarını takip eden, geminin işletme giderlerini tespit eden, geminin sefer maliyetlerine ilişkin ayrıntılı tablolar hazırlayan ve ortaya çıkan raporları işletme yöneticilerine sunan ticari muhasebe sistemidir.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi mali muhasebe sistemi, işletmenin bağlı olduğu şirketler grubu bünyesinde yer alırken, işletme gemilerinin operasyonları doğrultusunda raporlama yapan ticari muhasebe sistemi ABC Denizcilik Anonim Şirketi bünyesinde yer almaktadır. ABC Anonim Şirketinde ticari muhasebe sorumlusu olarak iki personel görevlendirilmiştir.

Uygulama kapsamında kullanılacak olan veriler işletmenin ticari muhasebe sisteminden alınacaktır. İşletmenin ticari muhasebe sisteminin görevi, işletmenin elde ettiği gelirleri ve katlandığı giderleri gemi ölçeğinde izlemektir. İşletmede, müşterilerinden gelen tekliflerin hazırlanmasına ilişkin yapılan sefer tahminleri, ticari muhasebe sisteminin sağladığı veriler ışığında yapılmaktadır. Denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalarda olduğu gibi, işletmenin ticari muhasebe sisteminde de tüm parasal değerler Amerika Birleşik Devletleri Doları para birimi üzerinden hesaplanmaktadır. Ticari muhasebe sistemine ilişkin rapor hazırlayanlar, dünya denizcilik piyasalarında oluşan navlun fiyatlarını ve döviz kurlarındaki dalgalanmaları sürekli olarak takip etmektedirler. Ancak uygulama kapsamında kullanılacak olan verilerin tümü Türk Lirası olarak hazırlanan raporlardan alınacaktır.

Ticari muhasebe sisteminin çıktısı durumundaki raporlar genellikle işletmenin kısa süreli planlamalarında kullanılmaktadır. ABC Denizcilik Anonim Şirketi, maliyetlerini gemi bazında takip edip, incelemektedir. İşletmede bir standart maliyet sistemi bulunmamaktadır. İşletmede bütçeleme çalışmaları sınırlı olarak yapılmaktadır. Maliyetlerinin bütçelenmesinde kullanılan yöntem uygulamanın ilerleyen kısımlarında açıklanacaktır.

4.2.4. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ'NDE MALİYET TÜRLERİ

Uygulamada ABC Anonim Şirketi'ne ait ve kiraya verilen D Gemisinin endirekt maliyetlerinin hesaplanması amaçlanmaktadır. Uygulamada D Gemisinin direkt maliyetlerinin hesaplamalar içerisinde yer almamasının nedenleri anlatılarak, D Gemisinin endirekt maliyetleri ayrıntılı olarak incelenecektir. Çalışmanın amacı denizyolu yük taşımacılığı endirekt maliyetlerinin hesaplanması olarak belirlendiği için, uygulama kapsamına denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin genel yönetim giderleri, finansman giderleri ve pazarlama - satış giderleri dahil edilmemiştir.

Uygulama kapsamında hesaplamaları yapılan ABC Anonim Şirketi'ne ait D Gemisi, süreli gemi kiralama sözleşmesi (time charter) kullanılarak kiraya verilmiştir. Gemi sahibi olan ABC Anonim Şirketi, geminin operasyonunu gerçekleştirmekte, personel giderleri, tatlı su masrafı, bakım, onarım, tamir gibi munzam giderlere katlanmaktadır. Geminin süreli olarak kiraya verilmesi nedeniyle ortaya çıkan yakıt masrafları, liman masrafları, kanal ücretleri, yükleme ve boşaltma ile ilgili masraflar kiracı tarafından ödenmektedir.

ABC Anonim Şirketi D Geminin süreli gemi kiralama sözleşmesi ile kiraya verilmesi, geminin operasyonunu gerçekleştiren ABC Anonim Şirketi'nin sadece endirekt maliyetlere katlanması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle D Geminin direkt maliyetleri uygulama kapsamına dahil edilememiştir. Ancak uygulamanın ilerleyen kısımlarında endirekt maliyetlerin bütçelenmesine ilişkin önerilerde kullanılan, direkt maliyetlerin gerçekleştiği, geminin kiraya verilme süresi içerisindeki gerçekleşen sefer gün sayılarına ilişkin veriler, gemi kaptanının jurnali (gemi kaptanının geminin günlük faaliyetleri ile ilgili hazırladığı günlük defter) incelenerek tespit edilmiştir.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D gemisinin endirekt maliyetleri, şirkete ait olan D Gemisi ölçeğinde tespit edilmiştir. D Gemisi 2008 yılı endirekt maliyetleri, geminin personel giderleri, geminin sigorta giderleri, geminin gözetim ve klaslama giderleri, geminin bakım ve onarım giderleri, geminin yağ giderleri, geminin malzeme ve yedek parça giderleri, geminin haberleşme giderleri, geminin amortisman gideri ve geminin diğer giderleri olarak tespit edilmiştir.

Uygulamada, D gemisinin süreli olarak kiraya verilmesi nedeniyle katlanılan endirekt maliyetler için bütçe önerisi getirilmesi amaçlanmaktadır.

4.3. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ ÖNERİSİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi endirekt maliyetler bütçesi önerisi geminin 2008 yılı faaliyet dönemi için hazırlanmıştır. Bütçe önerisi getirilmesindeki amaç, işletmenin sefer tahminlerinin hazırlanması aşamasında kullandığı endirekt maliyetler bütçesinin, bütçeleme süreçlerine uygun şartlarla hazırlanması ve sefer tahminlerinde yer alan “bütçelenen endirekt maliyetlerin gün başına maliyetin” doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Ayrıca, ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi önerisi ile 2008 yılı fiili endirekt maliyetleri arasındaki farkların tespit edilmesi de amaçlanmaktadır.

Endirekt maliyetler genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Bu tür giderlerin kontrolü için yeterli standartların saptanması zor olmaktadır. Genel üretim giderleri bütçesi düzenlenirken hazırlanan öngörüler, işletmenin organizasyon bölümlerine göre yapılmalıdır, böylece sorumluluk bir veya bir grup görevliye yüklenebilmektedir. Öngörüler, işletmenin maliyet muhasebesi bölümünde kullanılan gider bölümlmesine uyularak yapılmalıdır. Gerçekleşen ve bütçelenen giderler kolaylıkla karşılaştırılabilir. ¹

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi endirekt maliyetler bütçesi önerisi, işletme yöneticilerinin ve personelin desteği ve katılımıyla oluşturulan bir bütçe komitesinin 2008 yılının Ocak ayı içerisinde, 2008 yılı faaliyet dönemi için öngördüğü teknik ve sayısal veriler ışığında hazırlanmıştır. Ayrıca işletmenin tedarikçileri durumunda olan diğer işletmelerin yetkililerinin verdiği bilgiler, gemi çalışanları ile yapılan mülakatlar ve denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalar da endirekt maliyetler bütçesi önerisi kapsamında değerlendirilmiştir.

Bütçe önerisi getirilirken işletmenin Ek-9’da yer alan D Gemisi 2006 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri ve Ek-10’da yer alan D Gemisi 2007 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri ile 2006 ve 2007 yılı gerçekleşen sefer ayrıntıları kullanılmıştır. Bütçe önerisinde D Gemisinin endirekt maliyetleri ana başlıklar altında incelenerek, endirekt maliyetler ile ilgili öneriler sunulmuştur.

¹ Ataman, Hacıüstemoğlu, a.g.e., s.383.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi Endirekt maliyetleri bütçe önerisi kapsamında oluşturulan bütçe komitesi ve komitenin 2008 yılı endirekt maliyetleri için öngörüler ve 2008 yılı için önerilen endirekt maliyetler bütçesi önerisi yer almaktadır.

4.3.1. BÜTÇE KOMİTESİ VE KOMİTENİN 2008 YILI FAALİYET HACMI VE ENDİREKT MALİYETLERİ İÇİN ÖNGÖRÜLERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi bütçe komitesi işletmenin D Gemisinin 2008 yılı faaliyet hacmine ilişkin öngörüler ve endirekt maliyetlerine ilişkin bütçe önerisi getirmek amacıyla 2008 yılının Ocak ayında çalışma kapsamında faaliyete geçirilmiştir. Bütçe komitesi, şirketin genel müdürü, teknik personeli ve muhasebe sorumlusu olmak üzere üç kişiden oluşturulmuştur. Bütçe komitesinin başında şirketin genel müdürü yer almaktadır. Şirketin genel müdürünün denizcilik sektöründe 25 yıla yakın tecrübesi vardır. Şirketin genel müdürü yaklaşık 7 yıldır ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde genel müdür olarak çalışmaktadır. Bütçe komitesinde yer alan teknik personel, denizcilik sektöründe yaklaşık 12 yıl, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde ise 5 yıldır çalışmaktadır. Bütçe komitesinde yer alan muhasebe sorumlusu, şirketin ticari muhasebesinde 4 yıldır çalışmaktadır. Bütçe komitesinin amacı bütçe hazırlanırken dikkate alınacak ve bütçeye temel özelliğini verecek olan öngörüler belirlemektir. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının yeterince gelişmemiş olması ve uygulama yapılan ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nde bir standart maliyet sistemi olmaması nedeni ile daha önce yapılan bütçeleme çalışmaları bütçe komitesi ya da işletmenin genel müdürü seviyesinde yapılmamıştır.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi bütçe komitesi 2008 yılının Ocak ayı içerisinde yaptığı çalışmalarda öncelikle işletmenin 2008 yılı için faaliyet hacmini belirlenmiş ve 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi için öngörüler ve hesaplamalar

yapmıştır. Öngörüler ve hesaplamalar doğrultusunda işletmenin 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi önerisi hazırlanmıştır.

4.3.1.1. GEMİNİN FAALİYET HACMI İÇİN YAPILAN ÖNGÖRÜLER

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin sahip olduğu gemilerin teknik özellikleri, donanımlarının yapısı, bakım, onarım, sürvey süreleri, ve gemi personelinin çalışma koşulları göz önüne alındığında geminin 365 gün boyunca seferde olamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak işletme tarafından yapılan çalışmalarda D Gemisinin endirekt maliyetlerinin bütçelenmesi ve sefer maliyetine aktarılmasında geminin 365 gün sefer yapacağı varsayımı yer almaktadır. Geminin sefer yapamadığı, çalışmadığı zamanlardaki maliyetleri de endirekt maliyetler olarak sefer maliyetine eklenmektedir. Yapılan bu uygulama geminin sefer maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesini etkilemektedir.

Uygulamada denizyolu yük taşımacılığı işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamaları genellikle teorik kapasite çerçevesinde planlanmaktadır. Bu durum maliyetlerin bütçelenmesi aşamasında sorunlar yaratmaktadır. Geminin endirekt maliyetlerinin bütçelenmesinde geminin faaliyet hacmine ilişkin sorunların çözülmesi gerekmektedir.

Bütçe önerisi kapsamında endirekt maliyetleri incelenecek olan D Gemisi, süreli gemi kiralama sözleşmesi kullanılarak kiraya verilmiştir. D Gemisinin sefer ayrıntıları; seferinin hangi limandan hangi limana yapacağı sefer öncesinde bilinmemektedir. D Gemisinin 2008 yılı faaliyet hacminin belirlenmesinde pratik kapasite yöntemi kullanılmalıdır.

Pratik kapasite, bir işletmenin teorik veya azami kapasitesinden, faaliyet sırasında ortaya çıkması normal görülen zaman kayıpları düşüldükten sonra geriye

kalan gerçekleştirilebilir kapasitedir.² D Gemisi 2005 yılında yapılmıştır. D Geminin yıllık (annual) ve 2,5 yılda bir yapılan ara dönem (intermediate) ve özel (special) bakımları belirli sürelerde yapılmaktadır. Bütçe komitesi, gemilerin yıllık, ara dönem ve özel bakım ve onarımlarını yapan bir tersane işletmesinden aldığı bilgiler doğrultusunda, D Gemisi standardındaki bir geminin yıllık bakımların en az 3 hafta, 2,5 yılda bir yapılan ara dönem bakımların en az 3 hafta ile 4 hafta arasında, özel bakımların ise en az 1 ay süreceğini öğrenmiştir. Geminin bu bilgilerden de anlaşılacağı gibi her yıl en az 3 hafta sefer yapamayacağı açıktır.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi bütçe komitesinin verdiği bilgilere göre D Gemisi 2006 yılında 327,42 (327 gün 10 saat 5 dakika) gün sefer yapmış, 37,58 gün (37 gün 13 saat 56 dakika) sefer yapamamıştır. Sefer yapmamasının nedeni talep yetersizliği olarak açıklanmıştır. D Geminin 2006 yılı sefer ayrıntıları işletmenin verilerinde yer almamaktadır. D Geminin 2007 yılı sefer ayrıntıları Tablo 4.2’de gösterilmiştir.

Tablo 4.2’de geminin 2007 yılında yaptığı seferlerin başlangıç ve bitiş limanları, seferlerin başlama ve bitiş tarihleri ile toplam sefer süresi (denizde ve limanda geçen toplam süre) gün, saat ve dakika olarak bulunmaktadır.

Tablo 4.2’de, D Geminin 2007 yılında yıllık bakımlarının İzmir’de bir tersanede yapılmış olduğu ve geminin İzmir Tersanesi’ndeki bekleme süresinin 33,22 gün (33 gün 5 saat 20 dakika) olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. D Gemisi 2007 yılında 331,78 gün (331 gün 18 saat 44 dakika) sefer yapmıştır.

Tablo 4.2. Geminin 2007 Yılı Sefer Ayrıntısı

² Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.345.

Başlama	Bitiş	Başlama	Bitiş	Gün	Saat	Dak.
TERSANE (İZMİR)	TERSANE (İZMİR)	01.01.07	04.02.07	33	5	20
NEMRUT (İZMİR)	KINGSTON (JAMAICA)	04.02.07	07.03.07	31	1	45
NEWORLEANS (ABD)	LAGOULETTE (TUNUS)	07.03.07	22.04.07	46	7	45
NEWORLEANS (ABD)	PUERTO CORTES (HONDURAS)	22.04.07	11.05.07	19	0	0
PUERTO CORTES (HONDURAS)	SAVANNAH (ABD)	11.05.07	24.05.07	12	15	50
SAINT JOHN (KANADA)	BALTIMORE (ABD)	24.05.07	04.06.07	11	2	15
CHARLESTON (ABD)	SETUBAL (PORTEKİZ)	04.06.07	26.06.07	21	20	45
PARANAM (ABD)	MOSJOEN (NORVEÇ)	26.06.07	25.07.07	29	20	14
DELFIJL (HOLLANDA)	PUERTO CORTES(HONDURAS)	25.07.07	28.08.07	33	6	30
NEWORLEANS(ABD)	PUERTO CORTES(HONDURAS)	28.08.07	28.09.07	31	14	30
PUERTO CORTES (HONDURAS)	BEJAIA (CEZAYİR)	28.09.07	06.11.07	39	2	35
BEJAIA (CEZAYİR)	SAN LORENZO (ARJANTİN)	06.11.07	18.12.07	41	10	35
BAHIA BLANCA (ARJANTİN)	RIO GRANDE (BREZİLYA)	18.12.07	01.01.08	14	12	5
TOPLAM SÜRE (365 GÜN)				360	114	369

Bütçe önerisi hazırlanırken D Geminin 2008 yılında 2,5 yılda bir yapılan ara dönem (intermediate) bakımının yapılacağı ve yıllık (annual) bakımının da, ara dönem bakım içerisinde yapılacağı işletmenin bütçe komitesi üyesi teknik personelinden öğrenilmiştir. Bakım, onarım, tamir ve talep yetersizlikleri gibi etkenler geminin faaliyet hacminin belirlenmesinde rol oynamaktadır.

Endirekt maliyetlere ilişkin bütçe önerisinde, geminin 2008 yılında yaklaşık 3 ya da 4 haftalık ara dönem (intermediate) bakım ve onarıma girecek olması, geminin 2008 yılı beklenen faaliyet hacmi için yapılacak tahminlerde yer almalıdır. 2006 yılında gerçekleşen 37,58 gün ve 2007 yılında gerçekleşen 33,22 gün sefer yapılmayan süreler dikkate alınarak, 2006 ve 2007 yılında gerçekleşen ve geminin sefer yapmadan boş bekleme sürelerinin ortalaması olan 35,40 gün (35 gün 9 saat 36 dakika) belirlenmiştir. 2008 yılı için en az 35,40 gün tersanede kalma ve/veya talep yetersizliği bütçe komitesi tarafından öngörülmektedir.

D Geminin 2008 yılı için beklenen faaliyet hacmi olarak “öngörülen sefer gün sayısı” kavramı uygulamada kullanılacaktır. D Geminin 2008 yılı için öngörülen sefer gün sayısı, 366 gün sürecek olan 2008 yılı için tahmin edilmiş olan sefer yapılmayan sürenin, 366 gün olan toplam bir yıllık süreden çıkartılmasıyla bulunacaktır. Buna göre geminin 366 günlük bir sürede 330,6 gün (330 gün 14 saat 25 dakika) sefer yapacağı öngörülmektedir. Bütçe önerisi kapsamında değerlendirilecek “öngörülen sefer gün sayısı” 330,6 gündür.

D Geminin endirekt maliyetleri için yapılan bütçe önerisi ile işletmenin “bütçelenen yıllık endirekt maliyetlerinin” öngörülen sefer gün sayısına bölünerek dağıtılması ve sefer maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi de amaçlanmaktadır.

4.3.1.2. GEMİNİN ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ İÇİN YAPILAN ÖNGÖRÜLER

D Geminin 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi için yapılan öngörüler, geminin yapım yılı, özellikleri, faaliyette olduğu 2007 yılındaki gerçekleşen sefer ayrıntıları, 2006 ve 2007 yılları endirekt maliyetleri (Ek-9 ve Ek-10) ayrıca bütçe komitesinin tecrübelerine ve denizcilik sektöründeki yerleşik uygulamalar dikkate alınarak hazırlanacaktır.

ABC Anonim Şirketi bütçe komitesinin yaptığı çalışmalarda, D Geminin endirekt maliyetler bütçesi önerisi kapsamında geminin personel giderleri, geminin sigorta giderleri, geminin gözetim ve klaslama giderleri, geminin bakım ve onarım giderleri, geminin yağ giderleri, geminin malzeme ve yedek parça giderleri, geminin haberleşme giderleri, geminin amortisman gideri ve geminin diğer giderleri için öngörüler yapılacaktır. Öngörüler doğrultusunda geminin 2008 yılı endirekt maliyetleri ayrı ayrı hesaplanacak ve endirekt maliyetler bütçesi önerisi hazırlanacaktır.

4.3.1.2.1. GEMİNİN PERSONEL GİDERLERİ

Geminin personel giderlerinin kapsadığı esas kalemler ücretler ve fazla mesailer, sosyal haklar, ilaç ve tedavi masraflarıdır. Gemi personelinin seyahat ve yurda geri gönderilme giderleri, gemi personelinin yiyecek ve içecek (kumanya v.b.) giderleri, temizlik malzemesi giderleri, gemide kullandıkları iş kıyafetleri ile sosyal güvenlik kurumuna ödenen işveren payları (SSK işveren payı, işsizlik sigortası işveren payı gibi) da personel giderleri arasında yer almaktadır. Türkiye’de yürürlükte olan Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’na³ göre Türk Uluslararası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler Gelir Vergisi ve fonlardan muaf tutulmaktadır. Gemilerde çalışan personel “Amerika Birleşik Devletleri Doları” cinsinden maaşlarını almaktadırlar. Özellikle döviz kurunun artış gösterdiği dönemlerde munzam giderler içerisinde katlanılan personel giderleri de artmaktadır. Geminin 2006 ve 2007 yıllarındaki personel sayısı 22’dir. 2008 yılında personel sayısının değişmesi beklenmemektedir.

Gemi personelinin görevleri ve sayısı Tablo 4.3’te gösterilmiştir.

Tablo 4.3. Gemi Personelinin Sayısı ve Görevleri

³ 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

Görevi	Kişi Sayısı
Uzakyol Kaptan	1
Uzakyol Başmühendis	1
Güverte Zabiti	3
Makine Zabiti	2
Elektrik Zabiti	1
Güverte Gemicisi	6 [1 Güverte lostromosu + 5 Güverte gemicisi (1 fenerci + 3 usta gemici + 1 gemici)]
Makine Gemicisi	5 [1 Makine lostromosu + 1 fitter (kaynakçı) + 2 yağcı + 1 silici]
Kamara Personeli	3 [1 Aşçı + 2 Kamarot]
Toplam	22

ABC Anonim Şirketi D Gemisinin 2006 yılı personel gideri 960.441 TL, 2007 yılı personel gideri 1.086.417 TL olarak gerçekleşmiştir. Geminin 2008 yılında da 2007 yılında olduğu gibi uluslararası sularda sefer yapacağı öngörülmektedir. D Gemisinin 2008 yılının başında Türkiye'ye dönmesi beklenmektedir. ABC Anonim Şirketi, gemiye 2008 yılı başında bir aylık yiyecek, temizlik, ikram malzemesi ve su stoklayarak sefere çıkmasını sağlayacaktır.

D Gemisinin 22 olan çalışan sayısında, 2008 yılında herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Ancak işletme yönetimi 2007 yılı sonlarında aldığı bir kararla gemi çalışanlarının 2008 yılı ücretlerinde %15'lik bir artış öngörmüştür. Bu artış personelin maaş, izin, yolluk, ekstralara, SSK, işsizlik sigortası işveren payı vb. yasal yükümlülüklerinde de aynı oranda artışa sebep olacaktır. Bütçe komitesi, öngörülen % 15'lik artışın 2007 yılına ait ilgili personel giderleri üzerinden hesaplanması kararlaştırmıştır.

2008 yılına ait Sosyal Sigortalar Kurumu'na ait olan giderler, yapılacak olan maaş zamları dışında normal seviyesinde olacaktır. Bu giderin, bütçe komitesi üyesi muhasebe sorumlusu tarafından, Sosyal Sigortalar Kurumu için yaklaşık 225.500 TL,

işsizlik sigortası işveren payı için yaklaşık 18.500 TL, Sosyal Güvenlik Destekleme Primi için yaklaşık 24.200 TL seviyesinde olacağı tahmin edilmiştir. Gemi personelinin giyim ihtiyaçlarında 2007 yılındaki tutar kadar bir gider gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. 2008 yılı bütçe önerisinde yiyecek, temizlik malzemesi, ikram malzemesi, su, giyim, ilaç ve sağlık masraflarında 2007 yılında gerçekleşen tutarlardan % 20'lik bir artış öngörülmüştür. % 20 olarak tahmin edilen artışın nedeni D Geminin 2008 yılı öngörülen sefer bağlantılarının genellikle Kuzey Amerika ve Güney Amerika'da olması beklentisidir. Denizcilik sektöründe Amerika Birleşik Devletleri Doları kullanılması nedeni ile dolar kurundaki dalgalanmaların 2008 yılında D Gemisi için yiyecek, temizlik malzemesi, ikram malzemesi, su, ilaç, sağlık harcamaları gibi personel giderlerini arttıracığı yönünde bir beklenti vardır. 2008 yılında Doların, Türk Lirası karşısında değer kazanacağı öngörüsü burada etkili olmaktadır (Ek-11 2006,2007 ve 2008 itibarıyla 1 Amerika Birleşik Devletler Doları karşılığı Türk Lirası Değerleri).

Tablo 4.4'te bütçe komitesinin geminin personel giderlerine ilişkin yaptığı öngörülerin hesaplanması bulunmaktadır. Hesaplamalarda personel giderleri içerisindeki yiyecek, temizlik malzemesi, ikram malzemesi, su, ilaç ve sağlık giderlerinin 2007 yılındaki tutarlarının %20'si alınmış ve 2007 yılı ilgili giderlerine eklenerek 2008 yılı tutarları bulunmuştur. Maaş, izin, yolluk ve ekstra giderlerde 2007 yılı tutarlarından % 15'lik bir artış öngörülmüştür. 2007 yılı tutarları % 15 arttırılarak 2008 yılı giderleri bulunmuştur. Personel giderleri içerisinde yer alan giyim giderlerinde herhangi bir değişiklik olmayacağı öngörülmektedir. Sosyal Sigortalar Kurumu, İşsizlik ve Sosyal Güvenlik Destekleme Primlerinde bütçe komitesi üyesi muhasebe sorumlusu tarafından belirlenen tutarlar 2008 yılı için öngörülen personel giderlerinde yer almaktadır.

Tablo 4.4. 2008 yılı Personel Giderlerinin Hesaplanması

Personel Giderleri	2007 Yılı	15%	20%	2008 Yılı
Yiyecek	87.972		17.594	105.566
Temizlik Malzemesi	5.765		1.153	6.918
İkram Malzemesi	3.967		793	4.760
Su	2.267		453	2.720
Giyim	7.291		-	7.291
İlaç	1.049		210	1.259
Sağlık	1.151		230	1.381
Maaş	546.663	81.999	-	628.662
İzin	68.663	10.299	-	78.962
Yol/Yolluk	75.107	11.266	-	86.373
Ekstralar	31.541	4.731	-	36.272
SSK	214.826	-	-	225.500
İşsizlik	17.418	-	-	18.500
SGDP	22.737	-	-	24.200
Toplam	1.086.417			1.228.364

Geminin personel giderlerinde yapılan hesaplamalar sonucu toplam 1.228.364 TL personel giderine katlanacağı tahmin edilmektedir. Tablo 4.5’de geminin personel giderleri bütçe önerisi gösterilmiştir.

Tablo 4.5. Geminin Personel Giderleri Bütçe Önerisi

Personel Giderleri	2008 Yılı
Yiyecek	105.566
Temizlik Malzemesi	6.918
İkram Malzemesi	4.760
Su	2.720
Giyim	7.291
İlaç	1.259
Sağlık	1.381
Maaş	628.662
İzin	78.962
Yol/Yolluk	86.373
Ekstralar	36.272
SSK	225.500
İşsizlik	18.500

SGDP	24.200
Toplam	1.228.364

4.3.1.2.2. GEMİNİN SİGORTA GİDERLERİ

Çalışmanın ikinci bölümünde denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetleri arasında yer alan sigorta giderleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. D Geminin sigorta giderleri arasında tekne ve makine teçhizat sigortası (H&M; Hull and Machinery), koruma ve tazminat kulüp sigortası (P&I; Protection and Indemnity) ve diğer sigortalar yer almaktadır.

Tekne ve makine teçhizat sigortası, sigortalı geminin, gemi, makine ve teçhizatının karşılaşılabileceği batma, yanma, infilak, karaya vurma, sığığa bindirme, oturma, fırtına, alabora olma, bir başka gemi veya tekne ile çatışma gibi deniz rizikoları sonucu meydana gelen ve sigortalı gemide oluşan hasar ve masrafları, kurtarma, yardım ve dava masraflarını teminat altına almaktadır. Koruma ve tazminat sigortaları tekne sigortalarına paralel olarak, her gemi sahibi ve işletmecisinin ihtiyaç duyacağı uluslararası sularda, limanlar arası yük taşıyan gemiler için gerekli olan bir tür koruma, güvence sigortası türüdür.

Geminin sigorta giderleri geminin faaliyet hacmi karşısında sabit nitelikte olup bütçe önerisi kapsamında işletmenin fiili maliyet sisteminden alınarak 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi önerisi içerisinde yer alacaktır. Geminin yaşının artması 2008 yılı sigorta maliyetlerinde artışa sebep olmaktadır. Bütçe komitesi, geminin 2008 yılı tahmini sigorta maliyetlerini, denizcilik sigortaları yapan özel bir sigorta kuruluşundan öğrenerek belirlemiştir.

Sigorta kuruluşunun verdiği bilgilere göre geminin teknik özellikleri, yaşı, hasarsızlık durumu, sefer performansları ve maliyet değeri sigorta tutarlarının belirlenmesinde etkili olmuştur. Sigorta giderinin tespit edilmesi kapsamlı ve farklı bir uzmanlık alanı olduğu için uygulama içerisinde yapılan hesaplamalara yer

verilememektedir. Geminin tekne ve makine teçhizat sigortası ile koruma ve tazminat kulüp sigortası her yıl olduğu gibi Ocak ayında rutin olarak bir yıllık olarak yapılacaktır.

Geminin diğer sigortaları başlığı altında yer alan ve 2005 yılında 3 yıllık olarak yapılan savaş risk sigortasının 2008 yılının Şubat ayında sona ermesi nedeniyle 2008 yılında savaş risk sigortası poliçesi ödemesi gerçekleştirilecektir. 2008 yılının Ocak ve Şubat aylarında 2005 yılında yapılan sigorta poliçesinin 5.200 TL'lik kısmının giderleşmesi beklenmektedir. Geminin diğer sigortaları kapsamında yer alan savaş risk sigortası poliçesine 3 yıllık süre için yaklaşık olarak ödenecek olan tutar 123.120 TL'dir. 2008 yılının Mart – Aralık dönemindeki 10 aylık savaş risk sigortasının yaklaşık 34.200 TL olarak gerçekleşeceği öngörülmektedir. Sigorta kuruluşunun verdiği bilgiler doğrultusunda 2008 yılı tahmini sigorta maliyetleri Tablo 4.6'da gösterilmiştir. Geminin 2008 yılı sigorta giderinin toplam 415.472 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.6. Geminin Sigorta Giderleri Bütçe Önerisi

Sigorta Giderleri	2008 Yılı
H&M (Tekne ve Makine)	180.620
P&I (Koruma ve Tazminat)	195.452
Diğer Sigortalar	39.400
Toplam	415.472

4.3.1.2.3. GEMİNİN GÖZETİM (SURVEY) VE KLASLAMA GİDERLERİ

Gemiler ana ve yardımcı makineleriyle belirli normlara uygunluk göstermelidir. Yapım öncesi tasarım aşamasında, geminin tüm yapısal özelliklerinin

bir sınıflandırma kurumu tarafından onaylanmış olması gerekir. Sınıflandırmanın temel amacı, geminin saptanan çalışma koşullarının, fiziksel yapısının, makinelerin, pervanenin teknik yeterlilikte olup olmadığının ve deniz ortamına elverişliliğinin ve çevreyi kirletme (yağ, yakıt sızdırarak) durumunun saptanmasıdır.

Geminin teknik surveyinin yapılması yasal bir zorunluluktur. Geminin fiziksel yapısının, makinelerin, pervanenin teknik yeterlilikte olup olmadığının belirli kuruluşlarca saptanması gerekmektedir. Survey giderleri, gemilerin periyodik olarak yapmak zorunda oldukları, klaslama ve kanuni surveyler şeklinde ayrılmaktadır. Geminin klaslanması yani teknik yeterlilik sertifikalarının düzenlenmesi, geminin dünya limanlarına girip çıkması, geminin rahat yük bulması, düzenli çalışması için gereklidir ve bu belgelerin alınması zorunludur.

D Geminin survey giderleri kapsamında yıllık olarak yapılan “Class Survey”, ile geminin teknik olarak klasının devam edip etmediği gözetmenler tarafından tespit edilir. “ISM/ISPS Survey” ise “ISM; International Safety Management, emniyetli yönetim sistemi, 13 maddelik bakım, tutum emniyet surveyidir, ISPS; International Ship and Port Facility Security, güvenli yönetim sistemi, geminin deniz ortamına elverişliliğini ve yakıt, yağ sızdırmazlığını kontrol eden bir surveydir. Sertifika giderleri kapsamında yük gemisi emniyet sertifikası, yangın tüpleri sertifikası, gemi adamı donatımında asgari emniyet belgesi v.b. sertifika giderleri yer almaktadır. Gemiler, survey ve gözetim giderlerini sefer sırasında uğradıkları limanların acenteleri vasıtası ile de yaptırabilmektedirler.

D Geminin survey ve klaslama giderleri de sabit nitelikte olan giderlerdir. D Geminin teknik özelliklerine ve donanımına göre belirlenen klas harcamaları yıl içerisinde yapılan seferlere göre farklılık göstermemektedir. Geminin yapım yılı olan 2005 yılında, ayrıntılı olarak klaslama yapıldığı için 2005 yılı klaslama ödemelerinin en yüksek seviyede olduğu yıldır. Yeni yapılan bir geminin klaslanması, faaliyette olan gemilere oranla daha pahalı olmaktadır.

2007 yılı ortalarında geminin “Class Survey’i” yapılmıştır. Geminin 2008 yılının Haziran ayında bitecek olan “Class Survey”’inin bir yıllık olarak yaptırılması öngörülmektedir. Bütçe komitesi tarafından bir yıllık olarak belirlenen ve Türk Loydu adlı klaslama kuruluşundan teyit edilen klas masrafının yaklaşık 12.700 TL olacağı tahmin edilmiştir.

Geminin 2007 yılı “Class Survey”’inden giderleşmesi beklenen 6 aylık kısım olan 6.150 TL ve 2008 yılı “Class Survey”’inden gerçekleşmesi beklenen 6 aylık kısım olan 6.350 TL, 2008 yılı yaklaşık “Class Survey” giderini oluşturmaktadır.

Gemi “emniyetli yönetim sistemi (ISM)” içerisinde bulunmaktadır. Geminin ISM/ISPS surveyi 2007 yılının Eylül ayında 2 yıllık olarak yaptırılmıştır. Bütçe komitesinin işletmenin muhasebe sisteminden aldığı bilgiler doğrultusunda geminin 2008 yılında 3.221 TL ISM/ISPS survey giderinin gerçekleşmesi beklenmektedir.

Geminin çeşitli sertifikalarının sürelerinin bitmesi, 2008 yılında sertifika harcamalarında artışa sebep olacaktır. Geminin sertifikaları arasındaki yangın tüpleri sertifikası 2008 yılının Mart ayında yaptırılması öngörülmektedir. Bütçe komitesinin Türk Loydu adlı klaslama kuruluşundan aldığı bilgiler doğrultusunda yangın tüpleri sertifikasının bir yıllık tutarı yaklaşık 3.385 TL olarak belirlenmiştir.

Bütçe komitesi, işletmenin muhasebe sisteminden, yangın tüpleri sertifikasının 2008 yılının Ocak – Mart döneminde giderleşecek olan 3 aylık kısmının yaklaşık olarak 1.014 TL olacağını öğrenmiştir. Yeni hazırlanacak sertifikanın 9 ay olarak giderleşmesi beklenen 2.539 TL’lik kısmı ve eski sertifikadan kalan 3 aylık 1.014 TL’lik kısım yangın tüpleri sertifikası giderini oluşturacaktır. 2008 yılında toplam yangın tüpleri sertifikası giderinin yaklaşık 3.553 TL olacağı tahmin edilmektedir.

2008 yılında yük gemisi emniyet sertifikası ve gemi adamı donatımında asgari emniyet belgesi vb. sertifikalara ait bir harcama beklenmemektedir. İşletmenin

muhasabe sisteminden alınan bilgilere göre süresi 2008 yılında devam eden sertifika giderlerinin giderleşmesi beklenen kısmı 6.526 TL'dir. 2008 yılında gerçekleşmesi öngörülen toplam sertifika giderleri 10.079 TL'dir.

Geminin 2008 yılı survey giderlerinin toplam 25.800 TL olması öngörülmektedir. Tablo 4.7'de geminin survey giderleri bütçe önerisi gösterilmektedir.

Tablo 4.7. Geminin Survey Giderleri Bütçe Önerisi

Survey Giderleri	2008 Yılı
Class Survey	12.500
ISM/ISPS Survey	3.221
Sertifika Giderleri	10.079
Toplam	25.800

4.3.1.2.4. GEMİNİN BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ

Bakım ve onarım giderleri, rutin tamir, kuru havuzlama, raspalama, boyama, ana ve yardımcı donanımların bakımı, güvertenin bakımı ve gemi işletme verimliliğini arttıracak bakımlardan oluşmaktadır.

Gemilerin türlerine ve teknik özelliklerine bağlı olarak değişmekle birlikte, “annual” adı verilen yıllık bakımları, “intermediate” adı verilen ara dönem bakımları ve “special” adı verilen özel bakımları yapılmaktadır. Denizcilik sektöründeki yerleşik uygulama, geminin yapılış tarihinden itibaren yıllık (annual) ve 2,5 yılda bir (intermediate) bakımların yapılması yönünde olmaktadır. Teknenin yıllık, ara dönem ve özel bakımları, denizde geçen süreden tamamen bağımsızdır. Bu nedenle sabit bir nitelik gösterir. Günlük bakımların gemi personeline yaptırılması uygulamada görülmekte olan bir yöntemdir.

D Gemisi 2007 yılında 168.762 TL tutarında yıllık (annual) bakım onarım

giderine katlanmıştır. Tablo 4.2'deki 2007 yılı sefer ayrıntısında da görüldüğü gibi gemi 2007 yılının Ocak ayında İzmir'de bir tersanede yıllık bakımlarını yaptırmıştır. D Geminin faaliyet hacminin belirlenmesi kısmında değinildiği gibi, gemi 2005 yılı yapımı olup, 2008 yılında ara dönem (intermediate) bakım ve onarıma girecektir. 28 Şubat 2005 yapımı olan geminin ara dönem bakımı, yapım tarihinden 2,5 yıl sonra yapılacağından 2008 yılının Ağustos ayında geminin Türkiye'de bulunan bir tersanede bakımlarının yapılması gerektiği öngörülmektedir. Ara dönem (intermediate) bakımın, "dry docking" adı verilen ve kuru havuzlama yöntemi ile yapılacak olması, geminin yaklaşık bir ay süresince tersanede kalması ve yapılan bakım onarım işlerinin niteliği, 2008 yılında yüksek bir bakım onarım maliyetine katlanılacağını göstermektedir. Geminin makine, telsiz ve yıllık bakımının da ara dönem bakımı içerisinde yapılacak olması, ara dönem bakım ve onarım harcamasının artmasına yol açması beklenmektedir. Bütçe komitesi üyesi teknik personelin, ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin tedarikçisi olan ve İstanbul Tuzla tersaneler bölgesinde faaliyet gösteren bir firmanın yetkilisinden aldığı bilgilere göre yaklaşık 30 gün sürecek olan bakım ve onarım çalışmaları için 2008 yılında yaklaşık 475.000 TL harcama öngörülmüştür. İstanbul Tuzla tersanesinde faaliyet gösteren firmanın yetkilisi, geminin 2008 yılında yapılacak olan ara dönem bakım ve onarımının ayrıntılarını ve yaklaşık tutarlarını bütçe komitesine aşağıdaki şekilde sunmuştur:

- Geminin kuru havuza alınması (dry docking): 55.000 TL,
- Geminin karina temizliği (geminin altının kum raspasıyla temizlenmesi ve boyanması): 175.500 TL,
- Geminin tutya değişimi (korozyonun engellenmesi): 125.500 TL,
- Geminin su altı valflerinin (balast pompalarının) sökülmesi, kontrolü ve temizliği (gemi denizdeyken müdahale edilemeyen unsurların kontrolü): 35.700 TL,
- Geminin pervanesinde ve şaftında oluşabilecek çatlakların kontrolü, testleri ve onarılması: 38.300 TL,
- Geminin stent tüp (geminin makine aksamı ile deniz suyu arasında sızdırmaz keçeler) keçelerinin yenilenmesi ve testleri: 23.500 TL,
- Geminin diğer bakım ve onarım giderleri (ana makine ve telsiz bakım ve

onarımları): 21.500 TL.

Geminin 475.000 TL olarak hesaplanan bakım ve onarım harcaması 2,5 yıllık bir süreyi kapsamaktadır. Geminin Ağustos ayı içerisinde bakım ve onarımlarının yapıp Eylül ayında sefere çıkması planlanmaktadır. Geminin 2,5 yıllık olarak yapılan bakım ve onarımından 2008 yılı içerisinde 4 aylık bir fayda sağlanacağı düşünülmektedir. 2008 yılında gerçekleşmesi öngörülen bakım ve onarım gideri 63.333 TL'dir.

Tablo 4.8'de geminin tahmini bakım ve onarım gideri gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı bakım ve onarım giderlerinin toplam 63.333 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.8. Geminin Bakım Onarım Giderleri Bütçe Önerisi

Bakım ve Onarım Giderleri	2008 Yılı
Güverte	0
Makine	0
Seyir/Telsiz	0
Annual	0
Intermediate	63.333
Special	0
Toplam	63.333

4.3.1.2.5. GEMİNİN YAĞ GİDERLERİ

D Gemisinin yağ giderleri, ana makine sistemi ve silindir yağlama yağı giderleri ile jeneratör ve diğer yardımcı makinelerin (pervaneler ve tahrik sistemleri, pompalar ve kompresörler, kazanlar, türbinler, tatlı su üreteçleri, ısıtma, soğutma ve iklimlendirme sistemi. yükleme ve boşaltma sistemine ait vinçler vb.) yağlama yağı

giderlerinden meydana gelmektedir. Limanlarda resmi makamlar tarafından geminin kullandığı yağın analiz giderleri de yağ giderleri arasında yer almaktadır.

Bütçe komitesi üyesi teknik personelden, D Gemisinde 2007 yılının başında yaklaşık 5 ay kullanılacak kadar ana makine silindir yağlama yağı stoku bulunmakta olduğu öğrenilmiştir. Silindir yağlama yağı stokunun tutarı 31.280 TL'dir. Geminin 2008 yılının Haziran ayına kadar silindir yağlama yağı ihtiyacı olmayacaktır. Bütçe komitesi üyesi teknik personelin ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin tedarikçisi bir firmayla yaptığı görüşme sonucunda geminin bir aylık silindir yağlama yağı ihtiyacı yaklaşık 7.500 TL olması tahmin edilmektedir. Geminin 7 ay süresince ihtiyacı olan silindir yağlama yağı yaklaşık 52.500 TL olarak öngörülmüştür. Geminin 2008 yılı silindir yağlama yağı giderinin yaklaşık 83.780 TL olarak gerçekleşeceği tahmin edilmektedir.

Yardımcı makinelerin ve jenaratörün yağlanması için kullanılan diğer yağlama yağlarında yüksek bir harcama öngörülmektedir. Yüksek bir seviyede gerçekleşmesinin beklenmesinin temel nedeni geminin ara dönem bakımından sonra özellikle yardımcı makinelerin ihtiyacı olan yağlama yağlarında sefere çıkmadan önce stoklamanın yapılmasıdır. Gemide 2008 yılının Ocak ayında 14.912 TL tutarında diğer yağlama yağı stoku bulunmaktadır. Geminin ara dönem bakım ve onarımının 2008 yılının Ağustos ayında yapıp Eylül ayında sefere çıkması öngörülmektedir. Bütçe komitesi üyesi teknik personelden alınan bilgilere göre geminin ara dönem bakımından sonra ihtiyacı 4 aylık diğer yağlama yağı stoku yaklaşık 7.924 TL olarak tahmin edilmektedir. 2008 yılı toplam diğer yağlama yağı giderlerinin yaklaşık 22.836 TL olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Bütçe komitesi tarafından gemiye 2008 yılında satın alınması öngörülen silindir yağlama yağı ve diğer yağlama yağı analizleri için gerçekleşmesi öngörülen yağ analizi giderleri yaklaşık 810 TL tutarında olacağı tahmin edilmektedir.

Tablo 4.9'da geminin 2008 yılı tahmini yağ giderleri gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı yağ giderlerinin toplam 107.426 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.9. Geminin Yağ Giderleri Bütçe Önerisi

Yağ Giderleri	2008 Yılı
Silindir Yağlama Yağı	83.780
Diğer Yağlama Yağları	22.836
Analizler	810
Toplam	107.426

4.3.1.2.6. GEMİNİN MALZEME VE YEDEK PARÇA GİDERLERİ

Gemi malzeme ve yedek parça giderleri, güverte ve makine dairesi için gerekli yedek parçalar, boyalar, temizlik ve dezenfekte malzemeleri için yapılan giderler başlıca malzeme giderlerinden oluşmaktadır. Gemi makinelerine ait yedek parçalar, güverte yedek parçaları, seyir telsiz yedek parçaları, kimyasal malzemeler, tüpler, halatlar, boyalar, kabin malzemeleri, kırtasiye, kitap, harita v.b. malzemeler de bu kapsamdadır. Safety malzemeler, gemi personelinin seyir esnasında karşılaşılabileceği olumsuz durumlara karşı alınan tedbirlerdir, bunlar; can yelekleri, şişme botlar, ilk yardım çantaları v.b. gereçlerdir.

Gemi malzeme ve yedek parça giderleri, ABC Denizcilik anonim Şirketi tarafından yapılan sınıflama doğrultusunda **güverte malzemesi giderleri**, **makine malzemesi giderleri** ve **yedek parça giderleri** olarak üç kısımda incelenecektir.

2008 yılı güverte malzemesi giderleri

D Geminin geminin güverte boyası rutin olarak 2008 yılında yapılacaktır. İşletme yöneticileri 2007 yılının sonlarında geminin kabin malzemelerini yenileme kararı almışlardır. Geminin safety malzemeleri olarak bilinen ve gemideki personel sayısı kadar bulunan malzemeler rutin olarak yenilecektir. Safety malzemeler olarak

bilinen işaret fişekleri (pyrotechnique), 22’şer adet can yeleği, can simidi, oksijen tüpü, tulum (tulum, geminin batması durumunda, deniz içerisinde kalmak zorunda olan kişinin vücut ısını korumak için yapılmıştır) ve dört adet can salı (denize bir konteyner içinde atılan ve kendiliğinden şişen sentetik maddeden yapılan bir tür filika) değiştirilecektir. Safety malzemelerin standartları hem geminin bayrak devletinin kuralları, hem de IMO’nun çıkardığı (Uluslararası Denizcilik Örgütü) SOLAS (Safety of Life At Sea) adı verilen “Denizde Can Emniyeti Sözleşmesi” şartları ile belirlenmektedir.

Bütçe komitesi üyesi teknik personelin ve muhasebe sorumlusunun yaptıkları incelemeler, hesaplamalar ve tedarikçi firmalardan alınan bilgilere göre 2008 yılında gerçekleşecek olan safety malzemesi gideri yaklaşık 18.500 TL, kabin malzemesi gideri yaklaşık 10.000 TL, güverte malzemeleri gideri yaklaşık 33.500 TL, boya gideri yaklaşık 39.500 TL olarak öngörülmektedir.

Ayrıca geminin halatları 2 yılda bir değişmektedir, tedarikçi firmadan alınan bilgilere göre geminin tonajına ve türüne uygun olan çelik tel halatın fiyatı yaklaşık 7.900 TL’dir. 2008 yılında 3.950 TL tutarında halat giderinin gerçekleşmesi beklenmektedir. Geminin yük donanımı (gemi vinçlerine ait palanga v.b. malzemeler) 2007 yılında yaptırılmıştır. Yük donanımı ile ilgili 500 TL tutarında tahmini bir giderin gerçekleşmesi beklenmemektedir.

Gemi kaptanı, liman bilgilerini ve denizcilik sektöründe değişen uygulamaları gemi kitaplığına alınan bültenlerden ve haritalardan takip etmektedir. Bütçe komitesi üyesi geminin kırtasiye giderlerinin 4.750 TL tutarında gerçekleşeceğini tahmin etmektedir. Geminin 2008 yılının Mart ayında IMO (Uluslararası Denizcilik Örgütü) kitap, harita ve bültenlerine üyeliğinin bitmesi beklenmektedir. Geminin üyesi olduğu IMO ve diğer denizcilik kuruluşlarına ilişkin yıllık üyelik masrafının 15.200 TL olması öngörülmektedir. 2008 yılının Ocak ve Şubat aylarında yeni bir üyelik öngörülmemektedir. Geminin 2008 yılı kitap/harita/neşriyat giderlerinin 14.000 TL tutarında gerçekleşmesi öngörülmektedir.

Tablo 4.10’da geminin 2008 yılı tahmini güverte malzemesi giderleri gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı güverte malzemesi giderlerinin toplam 124.700 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.10. Geminin Güverte Malzemesi Giderleri Bütçe Önerisi

Güverte Malzemesi Giderleri	2008 Yılı
Kırtasiye	4.750
Kitap/Harita/Neşriyat	14.000
Safety Malzeme	18.500
Kabin Malzemesi	10.000
Güverte Müstehlik	33.500
Yük Donanımı	500
Halat	3.950
Boya	39.500
Toplam	124.700

2008 yılı makine malzemesi giderleri

Bütçe komitesi, D Geminin makine ve elektrik malzemeleri tüketiminin 2007 yılı seviyelerinde olmasını öngörmektedir. Bütçe komitesi üyesi teknik personel, geminin 2008 yılı makine malzemesi giderlerini yaklaşık 30.914 TL, elektrik malzemesi giderlerini yaklaşık 2.351 TL olarak tahmin etmektedir.

Geminin havalandırma sistemi tüplerinin 2008 yılında değiştirilmesi gerekmektedir. 2 yılda bir değiştirilmesi gereken havalandırma sistemi tüpleriyle ilgili bilgi işletmenin muhasebe sisteminden alınmıştır. 2008 yılının Nisan ayında değiştirilmesi gereken eski tüplerden yaklaşık 540 TL tutarında fayda sağlanması beklenmektedir. Bütçe komitesi işletmenin tedarikçi bir firmasından geminin tüpleri için yaklaşık 2.700 TL fiyat almıştır. 2008 yılı tüp giderlerinin yaklaşık 2.340 TL olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Geminin 2008 yılında ara dönem bakıma girecek olması sebebiyle ana makineler için kimyasal malzeme tüketimi de olacaktır. (yakıt çözücüler ve yakıt

temizleyicileri gibi) Bütçe komitesinde yer alan teknik personel, geminin kimyasal malzemeleri için 10.000 TL tutarında bir gider gerçekleşeceği tahmin etmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda geminin 2008 yılı makine malzemesi giderleri bütçe önerisi Tablo 4.11’de gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı makine malzemesi giderlerinin toplam 45.605 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.11. Geminin Makine Malzemesi Giderleri Bütçe Önerisi

Makine Malzemesi Giderleri	2008 Yılı
Makine Malzemesi	30.914
Elektrik Malzemesi	2.351
Kimyasal Malzeme	10.000
Tüpler	2.340
Toplam	45.605

2008 yılı yedek parça giderleri

D Geminin 2008 yılında yapılması beklenen ara dönem bakımında yedek parça giderinin gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Bütçe komitesi üyelerinin tecrübelerine göre ara dönem bakımlarında özellikle makine yedek parça giderlerindeki artış olması beklenmektedir. Yapılacak olan bakım ve onarım sonucu ortaya çıkacak yedek parça giderleri geminin teknik personeli ve muhasebe sorumlusu tarafından hesaplanmış ve makine için yaklaşık 109.500 TL yedek parça gideri gerçekleşeceği öngörülmüştür. 2007 yılında yapılan yıllık bakımda da 101.428 TL’lik yedek parça gideri gerçekleşmiştir. Ayrıca gemi çalışanları tarafından bakımları yapılacak olan güverte, elektrik ve telsiz için yaklaşık 1.250’şer TL yedek parça gideri tahmin edilmiştir.

Geminin 2008 yılı yedek parça giderleri bütçe önerisi Tablo 4.12’de gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı yedek parça giderlerinin toplam 113.250 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.12. Geminin Yedek Parça Giderleri Bütçe Önerisi

Yedek Parça Giderleri	2008 Yılı
Makine Yedek Parça	109.500
Güverte Yedek Parça	1.250
Elektrik Yedek Parça	1.250
Seyir/Telsiz Yedek Parça	1.250
Toplam	113.250

4.3.1.2.7. GEMİNİN HABERLEŞME GİDERLERİ

Gemi sahibi, armatör işletme ile gemi arasındaki haberleşme teleks, cep telefonu, internet veya satcom gibi uydu haberleşme araçları kanalıyla sağlanmaktadır. Gemilerin sefer sırasında diğer gemilerle ve limanlarla haberleşmesi genellikle seyir telsizi kullanılarak yapılmaktadır. D Gemisinde seyir telsizi, cep telefonu ve satcom uydu haberleşme cihazı kullanılarak haberleşme sağlanmaktadır.

Bütçe komitesi, geminin 2008 yılı Satcom uydu haberleşme giderini yaklaşık 28.000 TL olarak öngörmektedir. Bütçe komitesi geminin haberleşme giderleri ile ilgili öngöründe bulunurken, uydu servisi sağlayan firmanın temsilcisi ile görüşmeler yapılmıştır. Geminin ABC Denizcilik Anonim Şirketi'yle, diğer gemilerle, limanlarla ve liman acenteleriyle yapacağı tüm konuşma, mesajlaşma, ve faks işlemleri Satcom uydu haberleşme cihazı üzerinden yapılacaktır. Bütçe komitesi gemideki personelin kullandığı şirkete ait cep telefonlarının 2008 yılında kullanıma kapatılacağını da öngörmektedir. Ancak 2008 yılında cep telefonu giderinin yaklaşık 250 TL olarak gerçekleşeceğini tahmin etmektedir.

Geminin 2008 yılı haberleşme giderleri bütçe önerisi Tablo 4.13'de gösterilmektedir. Geminin 2008 yılı haberleşme giderlerinin toplam 28.250 TL olması öngörülmektedir.

Tablo 4.13. Geminin Haberleşme Giderleri Bütçe Önerisi

Haberleşme Giderleri	2008 Yılı
Satcom (Uydu)	28.000
Cep Telefonu	250
Toplam	28.250

4.3.1.2.8. GEMİNİN AMORTİSMAN GİDERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi sahibi olduğu D Gemisini 28 Şubat 2005 tarihinde Japonya’da yaptırmıştır. D Gemisi 2005 yılının sonunda Türk Uluslararası Gemi Sicili’ne kaydolmuştur. Geminin 2005 yılında Türk Uluslararası Gemi Sicili’ne tescil edilen maliyet değeri 31.396.907 TL’dir. ABC Anonim Şirketi sahibi olduğu D Gemisi için amortisman ayırma yöntemlerinden eşit paylı (normal) amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından, yük gemilerinin faydalı ömrü 18 yıl olarak tespit edilmiş, normal amortisman oranı ise % 5,5 olarak belirlenmiştir.⁴ ABC Denizcilik Anonim Şirketi sahibi olduğu D Geminin 2007 yılı amortisman tutarını 1.744.273 TL olarak hesaplamıştır. ABC Denizcilik Anonim Şirketi yıl sonu hazırlanan kesin mizanında genel hizmet maliyeti içerisinde yer alan amortisman gideri işletmenin mali muhasebe sistemi bilgilerinde yer almaktadır. Ancak işletmenin ticari muhasebe sisteminde hesaplanan endirekt maliyetleri arasında yer almamaktadır. Ancak işletmenin sefer tahminleri kapsamında bütçelenen endirekt giderlerin içerisinde yer almayan amortisman gideri, bütçe komitesi tarafından 2008 yılı endirekt maliyet bütçesi önerisinde endirekt maliyetler arasına katılacaktır. Amortisman giderinin geminin faaliyet hacmi açısından sabit nitelikte bir maliyet olması nedeniyle işletmenin fiili maliyet sistemi içerisinde alınacak amortisman gideri tutarının 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri için de aynı tutar olması beklenmektedir.

4.3.1.2.9. GEMİNİN DİĞER GİDERLERİ

⁴ T.C. Maliye Bakanlığı 333 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Tebliğ

Gemiden gemiye değişebilecek gemiye ait güverte ve makine demirbaşları, stampalar, mühürler v.b. malzemeler diğer giderler kapsamındadır. Gemi siciline kayıtlı gemiye ait uluslararası kuruluşlardan alınan bilgi ve dokümanlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Endirekt maliyetler arasında temel bir gider kalemi oluşturamayacak giderler bu kapsamda değerlendirilebilmektedir.

Bütçe komitesi geminin diğer giderleri kapsamında değerlendirilen mühür, stampa gibi bir harcama beklememektedir. Ancak geminin 2008 yılı diğer giderlerinin toplam 1.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Tablo 4.14'te geminin 2008 yılı diğer giderleri bütçe nerisi gösterilmektedir.

Tablo 4.14. Geminin Diğer Giderleri Bütçe nerisi

Diğer Giderler	2008 Yılı
Toplam	1.000

4.3.1.2.10. GEMİNİN 2008 YILI ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ ÖNERİSİ TOPLAMI

Bütçe komitesi tarafından öngörülen 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi toplamı 3.897.473 TL'dir. Tablo 4.15'te endirekt maliyetler için bütçe nerisi topluca gösterilmiştir. 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi nerisi, ABC Denizcilik Anonim şirketi'nin bütçe lemede kullandığı yöntemden farklıdır. 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi nerisi uygulamanın içerisinde işletmenin 2008 yılı fiili (gerçekleşen) verileriyle ve işletmenin hazırladığı bütçeyle karşılaştırılacaktır.

Tablo 4.15. Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi nerisi

Personel Giderleri	1.228.364
Yiyecek	105.566
Temizlik Malzemesi	6.918
İkram Malzemesi	4.760
Su	2.720

Giyim	7.291
İlaç	1.259
Sağlık	1.381
Maaş	628.662
İzin	78.962
Yol/Yolluk	86.373
Ekstralar	36.272
SSK	225.500
İşsizlik	18.500
SGDP	24.200
Güverte Malzemesi Gideri	124.700
Kırtasiye	4.750
Kitap/Harita/Neşriyat	14.000
Safety Malzeme	18.500
Kabin Malzemesi	10.000
Güverte Müstehlik	33.500
Yük Donanımı	500
Halat	3.950
Boya	39.500
Makine Malzemesi Gideri	45.605
Makine Malzemeleri	30.914
Elektrik Malzemeleri	2.351
Kimyasal Malzeme	10.000
Tüpler	2.340
Yağ Giderleri	107.426
Silindir Yağlama Yağı	83.780
Diğer Yağlama Yağları	22.836
Analizler	810
Yedek Parça Giderleri	113.250
Makine Yedek Parça	109.500
Güverte Yedek Parça	1.250
Elektrik Yedek Parça	1.250
Seyir/Telsiz Yedek Parça	1.250
Sigorta Giderleri	415.472
H&M (Tekne ve Makine)	180.620
P&I (Koruma ve Tazminat)	195.452
Diğer Sigortalar	39.400
Survey Giderleri	25.800
Class Survey	12.500
ISM/ISPS Survey	3.221

Sertifika Giderleri	10.079
Haberleşme Giderleri	28.250
Satcom (Uydu)	28.000
Cep Telefonu	250
Toplam	
Bakım ve Onarım Gideri	63.333
Güverte	0
Makine	0
Seyir/Telsiz	0
Annual	0
Intermediate	63.333
Special	0
Amortisman Gideri	1.744.273
Diğer Giderler	1.000
Genel Toplam	3.897.473

4.4. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ 2008 YILI GERÇEKLEŞEN ENDİREKT MALİYETLERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D gemisinin endirekt maliyetleri, şirkete ait olan D Gemisi ölçeğinde tespit edilmiştir. D Gemisi 2008 yılı endirekt maliyetleri, geminin personel giderleri, geminin sigorta giderleri, geminin gözetim ve klaslama giderleri, geminin bakım ve onarım giderleri, geminin yağ giderleri, geminin malzeme ve yedek parça giderleri, geminin haberleşme giderleri, geminin amortisman gideri ve geminin diğer giderleri olarak tespit edilmiştir.

D gemisinin 2008 yılı seferlerinin tamamını uluslararası sularda yapmış olması, gerçekleşmiş endirekt maliyetlerin belirlenmesinde zorluklar yaratmıştır. Yurt dışındaki limanların acentelerinden gelen faturaların gecikmesi nedeniyle geminin 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetlerine ilişkin veriler 2009 yılının Nisan ayında tamamlanabilmiştir.

4.4.1. GEMİNİN PERSONEL GİDERLERİ

D Geminin 2008 yılında personel sayısında bir değişiklik olmamıştır ve gemi 22 personel ile hizmet vermiştir.

D gemisinin 2008 yılında 1.284.741 TL personel gideri gerçekleşmiştir. Tablo 4.16’da personel giderlerinin ayrıntıları ve tutarları gösterilmiştir.

Tablo 4.16. Geminin Personel Giderleri

Personel Giderleri	2008 Yılı
Yiyecek	133.915
Temizlik Malzemesi	9.763
İkram Malzemesi	11.940
Su	5.401
Giyim	7.687
İlaç	3.607
Sağlık	6.263
Maaş	739.587
İzin	89.239
Yol/Yolluk	50.974
Ekstralar	26.286
SSK	163.531
İşsizlik	13.259
SGDP	23.289
Toplam	1.284.741

4.4.2. GEMİNİN SİGORTA GİDERLERİ

D gemisinin sigorta giderleri kapsamında tekne ve makine sigortası, koruma ve tazminat sigortası ve diğer sigortalar yer almaktadır. Geminin tekne ve makine teçhizat sigortası ile koruma ve tazminat kulüp sigortası her yıl Ocak ayında rutin olarak yapılmaktadır.

D Geminin diğer sigortaları kapsamında genellikle uluslararası sularda sefer yapan gemilerin teminat altına alındığı savaş risk sigortası yer almaktadır. Geminin savaş risk sigortası geminin yapım tarihi olan 28 Şubat 2005 tarihinde 3 yıllık olarak yaptırılmıştır. 2008 yılının Şubat ayında 130.010 TL ödenerek 3 yıllık yeni bir savaş

risk sigortası yaptırılmıştır. 2008 yılı Ocak ve Şubat ayları savaş risk sigortası gideri 5.200 TL olarak, Mart –Aralık dönemi 10 aylık savaş risk sigortası gideri 36.114 TL olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılı toplam diğer sigortalar gideri 41.314 TL’dir.

2008 yılında 422.573 TL gemi sigorta gideri gerçekleşmiştir. Tablo 4.17’de D Geminin sigorta giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.17. Geminin Sigorta Giderleri

Sigorta Giderleri	2008 Yılı
H&M (Tekne ve Makine)	178.879
P&I (Koruma ve Tazminat)	202.380
Diğer Sigortalar	41.314
Toplam	422.573

4.4.3. GEMİNİN GÖZETİM (SURVEY) VE KLASLAMA GİDERLERİ

Geminin “Class survey”i 2007 yılının Haziran ayında 12.300 TL ödenerek yaptırılmıştır. Geminin 2008 yılının Haziran ayında bitmiş olan “Class Survey”i Bulgaristan’ın Varna limanında 13.846 TL ödenerek bir yıllık olarak yaptırılmıştır. Geminin 2007 yılı “Class Survey”inden gerçekleşen kısım olan 6.150 TL ve 2008 yılı “Class Survey”inden gerçekleşen kısım olan 6.923 TL, 2008 yılı “Class Survey” giderini oluşturmaktadır. 2008 yılında toplam 13.073 TL “Class Survey” gideri gerçekleşmiştir.

Geminin ISM/ISPS surveyi 2007 yılının Eylül ayında 2 yıllık olarak yaptırılmıştır. 2009 yılının Eylül ayında surveyin süresi bitecektir. 2008 yılında 3.221 TL ISM/ISPS survey gideri gerçekleşmiştir.

Geminin sertifikaları arasındaki yangın tüpleri sertifikası 2007 yılı Nisan ayında bir yıllık olarak yaptırılmıştır. 2008 yılının Nisan ayında bir yıllık süre için

yaptırılan yangın tüpleri sertifikasına 4.620 TL ödenmiştir. Bir önceki sertifikanın Ocak – Mart döneminde giderleşen 3 aylık kısmı 1.014 TL ve yeni sertifikanın 9 aylık olarak giderleşen 3.465 TL kısmı yangın tüpleri sertifikası giderini oluşturmaktadır. 2008 yılı toplam yangın tüpleri sertifikası gideri 4.479 TL olarak gerçekleşmiştir.

2008 yılında yük gemisi emniyet sertifikası ve gemi adamı donatımında asgari emniyet belgesi vb. sertifikalara ait 6.526 TL diğer sertifika gideri gerçekleşmiştir. 2008 yılında gerçekleşen toplam sertifika giderleri 11.005 TL’dir.

2008 yılında 27.299 TL survey gideri gerçekleşmiştir. Tablo 4.18’de D Geminin survey giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.18. Geminin Survey Giderleri

Survey Giderleri	2008 Yılı
Class Survey	13.073
ISM/ISPS Survey	3.221
Sertifika Giderleri	11.005
Toplam	27.299

4.4.4. GEMİNİN BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ

D Gemisi 2005 yılının sonunda Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt olarak faaliyete geçmiştir. Geminin yıllık bakımı 2007 yılının Ocak ayında yapılmıştır. 2008 yılında, 2,5 yılda bir yapılması gereken “intermediate” ara dönem bakım ve onarımlarını 2008 yılının Ağustos ayında İstanbul Tuzla tersaneler bölgesinde yer

alan bir tersanede yaptırılmıştır. Geminin bakım ve onarım giderleri arasında yer alan güverte, makine, seyir telsiz bakım ve onarım giderleri, işletme tarafından “intermediate” ara dönem bakım kapsamında değerlendirilmiştir. Gemi bakım ve onarım süresi zarfında ticari olarak “time charter” süreli gemi kiralama sözleşmesine taraf olunarak kiraya verilmemiştir. Bakım ve onarım maliyetlerinin yüksek olması, geminin tersanede “dry dock” adı verilen kuru havuza alınması nedeniyle gerçekleşmiştir.

2008 yılında 510.131 TL bakım ve onarım harcaması gerçekleşmiştir. 2008 yılının Ağustos ayında yapılan bakım ve onarım harcamasından beklenen fayda 2,5 yıllık (30 aylık) bir süreyi kapsamaktadır. Ağustos ayında yeniden seferine başlayan geminin 2008 yılına ait gerçekleşen bakım ve onarım gideri 5 aylık 85.020 TL olarak gerçekleşmiştir. Tablo 4.19’da D Geminin bakım ve onarım giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.19. Geminin Bakım ve Onarım Giderleri

Bakım ve Onarım Giderleri	2008 Yılı
Güverte	0
Makine	0
Seyir/Telsiz	0
Annual	0
Intermediate	85.020
Special	0
Toplam	85.020

4.4.5. GEMİNİN YAĞ GİDERLERİ

D Geminin 2007 yılının Aralık ayının sonunda 5 aylık 31.280 TL tutarında silindir yağlama yağı stoku olduğu tespit edilmiştir. Gemi 2008 yılının Mayıs ayında 92.925 TL harcama yaparak bir yıllık silindir yağlama yağı satın almıştır. 2008

yılının 5 aylık kısmında 2007 yılından kalan silindir yağlama yağı stoku kullanılmıştır. 2008 yılının 7 aylık kısmında yeni satın alınan silindir yağlama yağı kullanılmıştır. 2008 yılında gerçekleşen silindir yağlama yağı gideri toplam 85.486 TL'dir.

Geminin 2008 yılının Ağustos ayında yapılan ara dönem bakımından sonra yağ yedeklemesi (sefer stoku için yeni yağ siparişi verilmesi) yaparak sefer çıkmış olması diğer yağlama yağı harcamalarını arttırmıştır. Gemide 2008 yılının Ocak ayında 14.912 TL tutarında diğer yağlama yağı stoku bulunmaktayken, ara dönem bakımından sonra 22.414 TL tutarında gemiye diğer yağlama yağı satın alınmıştır. 2008 yılında geminin 4 aylık diğer yağlama yağı kullanımı 13.678 TL'dir. Satın alınan yağların analizleri için gerçekleşen giderlerin diğer yağlama yağı giderleri arasında gösterildiği işletme verilerinden alınan bilgilerden anlaşılmıştır. Bu tutar 920 TL'dir. 2008 yılında gerçekleşen diğer yağlama yağı giderleri toplam 29.510 TL'dir.

2008 yılında 114.996 TL yağ giderleri gerçekleşmiştir. Tablo 4.20'de D Geminin yağ giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.20. Geminin Yağ Giderleri

Yağ Giderleri	2008 Yılı
Silindir Yağlama Yağı	85.486
Diğer Yağlama Yağları	29.510
Analizler	0
Toplam	114.996

4.4.6. GEMİNİN MALZEME VE YEDEK PARÇA GİDERLERİ

ABC Anonim Şirketi, D Gemisine ait gemi malzeme ve yedek parça giderlerini **güverte malzemesi giderleri**, **makine malzemesi giderleri** ve **yedek parça giderleri** olarak endirekt maliyetler içerisinde üçe ayırmaktadır.

2008 yılı güverte malzemesi giderleri

D gemisinin güverte malzemesi giderleri arasında olan kırtasiye gideri 2008 yılında 6.588 TL olarak gerçekleşmiştir. Kitap/ harita harcamalarında 2008 yılında artış olmuştur. IMO'nun (Uluslararası Denizcilik Örgütü) yayınladığı bültenlere ve haritalara 2008 yılının Mart ayında 12.325 TL bir yıllık üyelik aidatı ödenmiştir. 2008 yılında gerçekleşen kitap/harita/neşriyat gideri 16.409 TL'dir. Geminin her yıl yenilenmesi gereken safety malzemesi Temmuz ayında yenilenmiştir. Her yıl değiştirilen can yelekleri, oksijen tüpleri ve can salları (denize bir konteyner içinde atılan ve kendiliğinden şişen sentetik maddeden yapılan bir tür filika) için Temmuz ayında yapılan harcama 10.740 TL'dir. 2008 yılında gerçekleşen safety malzemesi gideri 19.519 TL'dir.

Geminin 2008 yılında kabin malzemeleri ve güverte malzemeleri yenilenmiştir. 2008 yılında gerçekleşen kabin malzemesi gideri 11.459 TL, güverte malzemesi gideri 36.842 TL olarak gerçekleşmiştir.

2008 yılında D gemisinin güverte boyası yapılmıştır. Güverte boyası gemi çalışanları tarafından her yıl rutin olarak yapılan bir uygulamadır. 41.223 TL boya gideri gerçekleşmiştir.

Geminin halatları 2006 yılının Şubat ayında satın alınmıştır. Rutin olarak 2 yılda bir değiştirilmesi gereken halatlar 2008 yılında yenilenmiştir. 2008 yılında halatlar için yapılan harcama 9.135 TL'dir. 2008 yılında gerçekleşen halat gideri 4.076 TL'dir.

2008 yılında toplam 136.116 TL güverte malzemesi giderleri gerçekleşmiştir. Tablo 4.21'de D Geminin güverte malzemesi gideri gösterilmektedir.

Tablo 4.21. Geminin Güverte Malzemesi Giderleri

Güverte Malzemesi Gideri	2008 Yılı
Kırtasiye	6.588
Kitap/Harita/Neşriyat	16.409
Safety Malzeme	19.519
Kabin Malzemesi	11.459
Güverte Malzemesi	36.842
Yük Donanımı	0
Halat	4.076
Boya	41.223
Toplam	136.116

2008 yılı makine malzemesi giderleri

D Gemisinin 2008 yılında 34.002 TL makine malzemesi gideri, 4.424 TL elektrik malzemesi gideri gerçekleşmiştir. Geminin 2008 yılında ara dönem bakıma girmiş olması nedeniyle ana makinenin çalışmasına yardımcı olan yakıt ıslah malzemeleri ve antifriz harcamalarında artış olmuştur. 2008 yılında 18.450 TL tutarında kimyasal malzeme satın alınmıştır. 2008 yılı kimyasal malzeme gideri yaklaşık 14.141 TL olarak gerçekleşmiştir. Geminin havalandırma sisteminde ve yardımcı makinelerinde kullanılan 2006 yılının Nisan satın ayında alınan ve 2 yıl kullanım ömrü olan tüpler 2008 yılının Nisan ayında değiştirilmiştir. 2008 yılında bir yıllık alınan tüpler için yapılan harcama 2.930 TL'dir. 2008 yılında gerçekleşen tüp giderleri 2.552 TL'dir.

2008 yılında toplam 55.119 TL makine malzemesi giderleri gerçekleşmiştir. Tablo 4.22'de D Gemisinin makine malzemesi giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.22. Geminin Makine Malzemesi Giderleri

Makine Malzemesi Gideri	2008 Yılı
Makine Malzemesi	34.002
Elektrik Malzemesi	4.424
Kimyasal Malzeme	14.141

Tüpler	2.552
Toplam	55.119

2008 yılı yedek parça giderleri

D Geminin bakım onarım giderleri içerisinde yer alan ara dönem bakımlarında geminin tüm bakımları yapılmıştır. Geminin yapılan bu bakımları sonucu gerçekleşen yedek parça gideri 115.173 TL, güverte yedek parça gideri 1.568 TL, elektrik yedek parça gideri 233 TL, seyir telsiz yedek parça gideri 1.595 TL'dir.

2008 yılında toplam 118.569 TL yedek parça giderleri gerçekleşmiştir. Tablo 4.23'te D Geminin yedek parça giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.23. Geminin Yedek Parça Giderleri

Yedek Parça Gideri	2008 Yılı
Makine Yedek Parça	115.173
Güverte Yedek Parça	1.568
Elektrik Yedek Parça	233
Seyir/Telsiz Yedek Parça	1.595
Toplam	118.569

4.4.7. GEMİNİN HABERLEŞME GİDERLERİ

2008 yılında 30.751 TL haberleşme giderleri gerçekleşmiştir. Tablo 4.24'te D Geminin haberleşme giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.24. Geminin Haberleşme Giderleri

Haberleşme Giderleri	2008 Yılı
Satcom (Uydu)	30.741
Cep Telefonu	10

Toplam	30.751
---------------	---------------

4.4.8. GEMİNİN AMORTİSMAN GİDERİ

ABC Denizcilik Anonim Şirketi sahibi olduğu D Gemisinin 2008 yılı amortisman tutarını 1.744.273 TL olarak gerçekleştirmiştir. D gemisi için eşit paylı (normal) amortisman yöntemi kullanan ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin D Gemisi'nin 2008 yılı amortisman gideri, 2007 yılı amortisman gideri ile aynı tutardır. D gemisinin amortisman giderinin hesaplanma sistemi bütçe komitesinin 2008 yılının Ocak ayında yaptığı çalışmalarda incelendiği için bu kısımda tekrar değinilmemiştir.

4.4.9. GEMİNİN DİĞER GİDERLERİ

D Gemisinin 2008 yılında 1.292 TL diğer giderler gerçekleşmiştir. Tablo 4.25'te D Gemisinin diğer giderleri gösterilmektedir.

Tablo 4.25. Geminin Diğer Giderleri

Diğer Giderler	2008 Yılı
Toplam	1.292

4.4.10. GEMİNİN 2008 YILI ENDİREKT MALİYETLERİ TOPLAMI

D Gemisine ait gerçekleşen gemi personel giderleri, gemi sigorta giderleri, gemi gözetim ve klaslama giderleri, gemi bakım ve onarım giderleri, gemi yağ

giderleri, gemi malzeme ve yedek parça giderleri, gemi haberleşme giderleri, gemi amortisman gideri ve diğer giderler toplamı 4.020.749 TL'dir.

Tablo 4.26'da D Geminin 2008 yılı endirekt maliyetleri topluca gösterilmektedir.

Tablo 4.26. Geminin Endirekt Maliyetleri

Personel Giderleri	1.284.741
Yiyecek	133.915
Temizlik Malzemesi	9.763
İkram Malzemesi	11.940
Su	5.401
Giyim	7.687
İlaç	3.607
Sağlık	6.263
Maaş	739.587
İzin	89.239
Yol/Yolluk	50.974
Ekstralar	26.286
SSK	163.531
İşsizlik	13.259
SGDP	23.289
Güverte Malzemesi Gideri	136.116
Kırtasiye	6.588
Kitap/Harita/Neşriyat	16.409
Safety Malzeme	19.519
Kabin Malzemesi	11.459
Güverte Müstehlik	36.842
Yük Donanımı	0
Halat	4.076
Boya	41.223
Makine Malzemesi Gideri	55.119
Makine Malzemesi	34.002
Elektrik Malzemesi	4.424
Kimyasal Malzeme	14.141
Tüpler	2.552
Yağ Giderleri	114.996

Silindir Yağlama Yağı	85.486
Diğer Yağlama Yağları	29.510
Analizler	0
Yedek Parça Gideri	118.569
Makine Yedek Parça	115.173
Güverte Yedek Parça	1.568
Elektrik Yedek Parça	233
Seyir/Telsiz Yedek Parça	1.595
Sigorta Giderleri	422.573
H&M (Tekne ve Makine)	178.879
P&I (Koruma ve Tazminat)	202.380
Diğer Sigortalar	41.314
Survey Giderleri	27.299
Class Survey	13.073
ISM/ISPS Survey	3.221
Sertifika Giderleri	11.005
Haberleşme Giderleri	30.751
Satcom (Uydu)	30.741
Cep Telefonu	10
Bakım ve Onarım Gideri	85.020
Güverte	0
Makine	0
Seyir/Telsiz	0
Annual	0
Intermediate	85.020
Special	0
Amortisman Gideri	1.744.273
Diğer Giderler	1.292
Genel Toplam	4.020.749

4.5. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ 2008 YILI GERÇEKLEŞEN ENDİREKT MALİYETLERİ VE ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇESİ ÖNERİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisi'nin 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi önerisi, işletme bünyesinde oluşturulan bütçe komitesi üyelerinin tecrübesi, tedarikçilerden alınan bilgiler ve işletme yönetiminin aldığı kararlar doğrultusunda oluşturulan öngörülerle hazırlanmıştır. D Geminin 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetlerine ilişkin veriler, geminin 2008 yılında yaptığı seferlerin tümünün uluslararası sularda olması nedeniyle 2009 yılının Nisan ayında tamamlanmıştır.

Uygulama kapsamında oluşturulan bütçe komitesinin 2008 yılı endirekt maliyetleri için bütçe önerisi getirmesindeki amaç, sefer maliyetinin belirlenmesinde kullanılan "bütçelenmiş endirekt maliyetlerin gün başına maliyetinin" doğru bir şekilde tespit edilmesidir. ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin bütçeleme sistemi, çalışma kapsamında bütçeleme yöntemi olarak kabul edilmemekle birlikte, bütçe komitesinin yaptığı çalışmalardan farklıdır.

Uygulamanın bu kısmında D Geminin 2008 yılı gerçekleşen (fiili) endirekt maliyetlerinin, uygulama kapsamında önerilen 2008 yılı endirekt maliyetler bütçesi önerisi ile karşılaştırılması yapılacaktır.

Uygulama kapsamında oluşturulan bütçe komitesinin öngördüğü 2008 yılı endirekt maliyetleri bütçe önerisi ile 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri Tablo 4.27'de gösterilmiştir. Endirekt maliyetler bütçe önerisi ile gerçekleşen endirekt maliyetler arasındaki farklar bütçe komitesi ile yapılan çalışmalarda incelenmiştir.

Tablo 4.27'nin bütçe önerisi sütununda, bütçe komitesi öngörülerini doğrultusunda hazırlanan 2008 yılı endirekt maliyetleri yer almaktadır. Tablonun gerçekleşen sütununda işletmenin 2008 yılında gerçekleşen endirekt maliyetleri, fark sütununda bütçe komitesinin 2008 yılı için öngördüğü endirekt maliyetler ile geminin gerçekleşen endirekt maliyetleri arasındaki sayısal fark yer almaktadır. Yüzde sütununda ise bütçe komitesinin 2008 yılı için öngördüğü endirekt maliyetler ile geminin gerçekleşen endirekt maliyetleri arasındaki sayısal farkların, önerilen endirekt maliyetler bütçe önerisine oranı gösterilmiştir.

Tablo 4.27’de 2008 yılında personel giderlerinde % 5’lik sapma, güverte malzemesi giderlerinde % 9’luk sapma, makine malzemesi giderlerinde % 21’lik sapma, yağ giderlerinde % 7’lik sapma, yedek parça giderlerinde % 5’lik sapma, sigorta giderlerinde % 2’lik sapma, survey giderlerinde % 6’lık sapma, haberleşme giderlerinde % 9’luk sapma, bakım ve onarım giderlerinde % 34’lük sapma, amortisman giderinde % 0’lık sapma ve diğer giderlerde % 29’luk sapma gösterilmiştir. 2008 yılı endirekt maliyetleri toplamında ise %3’lük bir sapma gerçekleşmiştir.

Bütçe komitesinin geminin 2008 yılı bütçe önerisindeki sapmalara ilişkin yaptığı incelemelerde, geminin personel giderleri içerisinde bulunan ikram malzemesi giderlerinde %151 oranında sapma meydana gelmiştir. Bu sapmanın nedeni gemiye kumanya olarak alınan bir takım gıda maddelerinin, ikram malzemesi olarak kullanılmasıdır. Personel giderleri arasında bulunan ilaç giderlerindeki % 186’lık ve sağlık giderlerindeki % 354’lük sapmanın nedeni ise geminin güverte lostromosunun yurtdışında rahatsızlanıp, yurtdışında özel bir klinikte tedavi görmesi sonucu doğan harcamalar olarak bütçe komitesi tarafından açıklanmıştır.

Makine malzemesi giderlerindeki % 21’lik sapma, öngörülen bütçe açısından yüksek bir seviyededir, ana makinenin elektrik sisteminde meydana gelen bir hasar nedeniyle bütçede öngörülen tutardan % 88 oranında bir sapma meydana gelmiştir. İşletme, ana makinenin elektrik sisteminden kaynaklanan bu hasarı geminin ara dönem bakımını yapan tersane işletmesine bildirmiştir. Kimyasal malzeme giderlerinde % 41’lik sapma söz konusudur, bu farkın nedeni, ara dönem bakımdan sonra yardımcı makinelerin ihtiyacı olan kimyasal malzemelerin hesaplamalarındaki güçlüklerdir.

Yağ giderleri içerisindeki analiz giderlerinde % 100 oranında sapma meydana gelmiştir. Sapmanın nedeni işletmenin 2008 yılında gerçekleşen yağ analiz giderlerini diğer yağlama yağı giderleri içerisinde raporlamış olmasıdır. Analiz giderleri bütçe önerisi kapsamında ayrıca raporlanmıştır.

Geminin bakım ve onarım giderlerinde % 34'lük bir sapma meydana gelmiştir. Geminin bütçe önerisinde yer alan bakım ve onarım öngörülerinde geminin Ağustos ayında bakım ve onarımının yapıp Eylül ayında sefere başlaması tahmin edilmekteydi. Bütçe komitesinin bu öngörüsü doğrultusunda Eylül – Aralık dönemini kapsayan 4 aylık 2008 yılı tahmini bakım ve onarım gideri 63.333 TL olarak hesaplanmıştır. Ancak gemi 2008 yılının Temmuz ayında tersanede bakım ve onarım yaptırarak, Ağustos ayında seferine başlamıştır. 85.020 olarak gerçekleşen 2008 yılı bakım ve onarım gideri 2008 yılının 5 aylık kısmını kapsamaktadır. Bakım ve onarım giderinin tahminindeki farkın ana nedeni bakım ve onarım ayının saptanmasındaki yanılgıdır.

Tablo 4.27. Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi ve 2008 Yılı Gerçekleşen Endirekt Maliyetleri

D Gemisi	Bütçe Önerisi	Gerçekleşen	Sapma	Yüzde
Personel Giderleri	1.228.364	1.284.741	-56.377	-0,05
Yiyecek	105.566	133.915	-28.349	-0,27
Temizlik Malzemesi	6.918	9.763	-2.845	-0,41
İkram Malzemesi	4.760	11.940	-7.180	-1,51
Su	2.720	5.401	-2.681	-0,99
Giyim	7.291	7.687	-396	-0,05
İlaç	1.259	3.607	-2.348	-1,86
Sağlık	1.381	6.263	-4.882	-3,54
Maaş	628.662	739.587	-110.925	-0,18
İzin	78.962	89.239	-10.277	-0,13
Yol/Yolluk	86.373	50.974	35.399	0,41
Ekstralar	36.272	26.286	9.986	0,28
SSK	225.500	163.531	61.969	0,27
İşsizlik	18.500	13.259	5.241	0,28
SGDP	24.200	23.289	911	0,04
Güverte Malzemesi Gideri	124.700	136.116	-11.416	-0,09
Kırtasiye	4.750	6.588	-1.838	-0,39
Kitap/Harita/Neşriyat	14.000	16.409	-2.409	-0,17
Safety Malzeme	18.500	19.519	-1.019	-0,06
Kabin Malzemesi	10.000	11.459	-1.459	-0,15
Güverte Müstehlik	33.500	36.842	-3.342	-0,10

Yük Donanımı	500	0	500	1,00
Halat	3.950	4.076	-126	-0,03
Boya	39.500	41.223	-1.723	-0,04
Makine Malzemesi Gideri	45.605	55.119	-9.514	-0,21
Makine Malzemeleri	30.914	34.002	-3.088	-0,10
Elektrik Malzemeleri	2.351	4.424	-2.073	-0,88
Kimyasal Malzeme	10.000	14.141	-4.141	-0,41
Tüpler	2.340	2.552	-212	-0,09
Yağ Giderleri	107.426	114.996	-7.570	-0,07
Silindir Yağlama Yağı	83.780	85.486	-1.706	-0,02
Diğer Yağlama Yağları	22.836	29.510	-6.674	-0,29
Analizler	810	0	810	1,00
Yedek Parça Giderleri	113.250	118.569	-5.319	-0,05
Makine Yedek Parça	109.500	115.173	-5.673	-0,05
Güverte Yedek Parça	1.250	1.568	-318	-0,25
Elektrik Yedek Parça	1.250	233	1.017	0,81
Seyir/Telsiz Yedek Parça	1.250	1.595	-345	-0,28
Sigorta Giderleri	415.472	422.573	-7.101	-0,02
H&M (Tekne ve Makine)	180.620	178.879	1.741	0,01
P&I (Koruma ve Tazminat)	195.452	202.380	-6.928	-0,04
Diğer Sigortalar	39.400	41.314	-1.914	-0,05
Survey Giderleri	25.800	27.299	-1.499	-0,06
Class Survey	12.500	13.073	-573	-0,05
ISM/ISPS Survey	3.221	3.221	0	0,00
Sertifika Giderleri	10.079	11.005	-926	-0,09
Haberleşme Giderleri	28.250	30.751	-2.501	-0,09
Satcom (Uydu)	28.000	30.741	-2.741	-0,10
Cep Telefonu	250	10	240	0,96
Bakım ve Onarım Gideri	63.333	85.020	-21.687	-0,34
Güverte	0	0	0	0,00
Makine	0	0	0	0,00
Seyir/Telsiz	0	0	0	0,00
Annual	0	0	0	0,00
Intermediate	63.333	85.020	-21.687	-0,34
Special	0	0	0	0,00
Amortisman Gideri	1.744.273	1.744.273	0	0,00
Diğer Giderler	1.000	1.292	-292	-0,29
Genel Toplam	3.897.473	4.020.749	-123.276	-0,03

4.6. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ ENDİREKT MALİYETLERİNİN BÜTÇELENME SİSTEMİ VE 2008 YILI İÇİN PLANLANAN ENDİREKT MALİYETLERİ

Denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletme uygulamaları incelendiğinde, süreli kiraya verilen gemilerin sefer tahminleri kapsamında hesaplanan bütçelenmiş endirekt maliyetlerin genellikle önceki faaliyet döneminin (önceki yılın) fiili endirekt maliyetleriyle aynı olduğu görülmektedir. Denizyolu yük taşımacılığında katlanılan endirekt maliyetlerin, işletmenin faaliyet hacmi ve maliyetlerdeki değişim dikkate alınmadan bütçelenmesi denizyolu yük taşımacılığı işletmelerde belirli bir standart maliyet sisteminin ve bütçeleme yöntemlerinin kullanılmamasından kaynaklanmaktadır.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi uygulamalarında da D Gemisine ait endirekt maliyetlerin bütçelenmesinde, önceki yılın gerçekleşmiş endirekt maliyetlerinin, ilgili yılın endirekt maliyetleri bütçesi olarak kabul edildiği gözlenmiştir. Ancak yapılan bu çalışmanın bütçeleme kavramı kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Uygulama içerisinde ABC Denizcilik Anonim Şirketi'nin D gemisinin endirekt maliyetlerine ilişkin yaptığı bütçe çalışması, işletmenin 2008 yılı endirekt maliyetlerine ilişkin planlar olarak aktarılacaktır.

Ayrıca planlanan endirekt maliyetlerle, dönemin fiili endirekt maliyetleri arasındaki farkların sapma olarak değerlendirildiği gözlenmiştir. İşletmenin bu uygulaması sapma tanımı içerisine girmemektedir, aradaki fark sadece iki faaliyet dönemi arasındaki sayısal fark olmaktadır. Bütçe sapmaları, gerçekleşen fiili endirekt maliyetlerin, fiili iş hacmi için bütçelenmiş endirekt maliyetlerden farklı olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4.28'de ABC Anonim Şirketi'ne ait D Gemisinin 2008 yılı için işletme tarafından planlanan endirekt maliyetleri gösterilmektedir. Tablo 4.28'de planlanan sütunundaki endirekt maliyet tutarları, 2007 yılına ait gerçekleşen tutarlar olarak,

çalışmanın eklerinden olan (Ek-10) D Gemisi 2007 yılı Endirekt Maliyetleri ile aynıdır. Gerçekleşen sütununda işletmenin 2008 yılında gerçekleşen endirekt maliyetleri yer almaktadır. Sapma sütununda işletmenin gerçekleşen endirekt maliyetleri ile planlanan endirekt maliyetleri arasındaki sayısal fark yer almaktadır. Yüzde sütununda ise gerçekleşen endirekt maliyetlerle planlanan endirekt maliyetler arasındaki sapmaların, gerçekleşen endirekt maliyetlere oranı gösterilmiştir (ABC Anonim Şirketi’nden alınan veri üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır)

Tablo 4.28’de gösterildiği gibi D Geminin 2008 yılı için planlanan toplam endirekt maliyetleri ile gerçekleşen endirekt maliyetleri arasındaki fark % 20 olmuştur. Endirekt maliyetler içerisinde, 2008 yılında personel giderlerinde % 18’lik fark, güverte malzemesi giderlerinde % 197’lik fark, makine malzemesi giderlerinde % 43’lük fark, yağ giderlerinde % 8’lik fark, yedek parça giderlerinde % 17’lik fark, sigorta giderlerinde % 46’lık fark, survey giderlerinde % 19’luk fark, haberleşme giderlerinde % 185’lik fark, bakım ve onarım giderlerinde % 50’lik fark ve diğer giderlerde % 65’lik fark gerçekleşmiştir. Geminin amortisman giderleri ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin hazırladığı tabloda yer almamaktadır.

Tablo 4.28. Geminin 2008 Yılı İçin Planlanan ve Gerçekleşen Endirekt Maliyetleri

2008 Yılı	Planlanan	Gerçekleşen	Fark	Yüzde
Personel Giderleri	1.086.417	1.284.741	-198.324	-0,18
Yiyecek	87.972	133.915	-45.943	-0,52
Temizlik Malzemesi	5.765	9.763	-3.998	-0,69
İkram Malzemesi	3.967	11.940	-7.973	-2,01
Su	2.267	5.401	-3.134	-1,38
Giyim	7.291	7.687	-396	-0,05
İlaç	1.049	3.607	-2.558	-2,44
Sağlık	1.151	6.263	-5.112	-4,44
Maaş	546.663	739.587	-192.924	-0,35
İzin	68.663	89.239	-20.576	-0,30
Yol/Yolluk	75.107	50.974	24.133	0,32
Ekstralar	31.541	26.286	5.255	0,17

SSK	214.826	163.531	51.295	0,24
İşsizlik	17.418	13.259	4.159	0,24
SGDP	22.737	23.289	-552	-0,02
Güverte Malzemesi Gideri	45.775	136.116	-90.341	-1,97
Kırtasiye	3.936	6.588	-2.652	-0,67
Kitap/Harita/Neşriyat	12.441	16.409	-3.968	-0,32
Safety Malzeme	2.062	19.519	-17.457	-8,47
Kabin Malzemesi	1.735	11.459	-9.724	-5,60
Güverte Müstehlik	11.080	36.842	-25.762	-2,33
Yük Donanımı	0	0	0	0,00
Halat	0	4.076	-4.076	0,00
Boya	14.521	41.223	-26.702	-1,84
Makine Malzemesi Gideri	38.621	55.119	-16.498	-0,43
Makine Malzemesi	30.914	34.002	-3.088	-0,10
Elektrik Malzemesi	2.351	4.424	-2.073	-0,88
Kimyasal Malzeme	4.949	14.141	-9.192	-1,86
Tüpler	407	2.552	-2.145	-5,27
Yağ Giderleri	124.664	114.996	9.668	0,08
Silindir Yağlama Yağı	113.128	85.486	27.642	0,24
Diğer Yağlama Yağları	11.034	29.510	-18.476	-1,67
Analizler	502	0	502	1,00
Yedek Parça Gideri	101.428	118.569	-17.141	-0,17
Makine Yedek Parça	101.428	115.173	-13.745	-0,14
Güverte Yedek Parça	0	1.568	-1.568	0,00
Elektrik Yedek Parça	0	233	-233	0,00
Seyir/Telsiz Yedek Parça	0	1.595	-1.595	0,00
Sigorta Giderleri	289.940	422.573	-132.633	-0,46
H&M (Tekne ve Makine)	149.466	178.879	-29.413	-0,20
P&I (Koruma ve Tazminat)	135.587	202.380	-66.793	-0,49
Diğer Sigortalar	4.887	41.314	-36.427	-7,45
Survey Giderleri	33.811	27.299	6.512	0,19
Class Survey	20.904	13.073	7.831	0,37
ISM/ISPS Survey	5.936	3.221	2.715	0,46
Sertifika Giderleri	6.971	11.005	-4.034	-0,58
Haberleşme Giderleri	10.796	30.751	-19.955	-1,85
Satcom (Uydu)	10.764	30.741	-19.977	-1,86
Cep Telefonu	32	10	22	0,69
Bakım ve Onarım Gideri	168.762	85.020	83.742	0,50
Güverte	0	0	0	0,00
Makine	0	0	0	0,00

Seyir/Telsiz	0	0	0	0,00
Annual	168.762	0	168.762	1,00
Intermediate	0	85.020	-85.020	0,00
Special	0	0	0	0,00
Diğer Giderler	3.702	1.292	2.410	0,65
Genel Toplam	1.903.916	2.276.476	-372.560	-0,20

4.6.1. 2008 YILI PLANLANAN ENDİREKT MALİYETLER VE ENDİREKT MALİYETLER BÜTÇE ÖNERİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

ABC Denizcilik Anonim Şirketi uygulamalarında D Gemisine ait endirekt maliyetlerin bütçelenmesinde, önceki yılın gerçekleşmiş endirekt maliyetlerinin, ilgili yılın endirekt maliyetleri bütçesi olarak kabul edildiği gözlenmiştir. Ancak yapılan bu çalışmanın bütçeleme kavramı kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. İşletmenin 2008 yılı için planladığı endirekt maliyetlerle, dönemin fiili endirekt maliyetleri arasındaki farkların sapma olarak değerlendirildiği gözlenmiştir. İşletmenin bu uygulaması sapma tanımı içerisine girmemektedir, aradaki fark sadece iki faaliyet dönemi arasındaki sayısal fark olmaktadır.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi tarafından hazırlanan D Gemisi endirekt maliyetler bütçesi Tablo 4.28’de gösterilmiştir. Ek-10’da sunulan 2007 yılı fiili (gerçekleşen) endirekt maliyetlerini, 2008 yılının endirekt maliyetler bütçesi olarak kabul eden ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin bütçe farkı % 20 olarak işletme tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 4.29’da yer alan ilk sütunda işletme içerisinde oluşturulan bütçe komitesi tarafından hazırlanan endirekt maliyetler bütçe önerisi sapmaları ve yüzdeleri, ikinci sütunda ABC Denizcilik Anonim Şirketi D Gemisinin 2008 yılı için planlanan endirekt maliyetler bütçesi farkları ve yüzdeleri karşılaştırılmaktadır.

Tablo 4.29’da da görüldüğü gibi oluşturulan bütçe komitesi tarafından hazırlanan endirekt maliyetler bütçesi önerisindeki genel toplam farkı % 3 iken, işletme tarafından hazırlanan bütçe sonucu oluşan fark % 20’dir.

Tablo 4.29. Geminin Endirekt Maliyetler Bütçesi Önerisi Farkları ve 2008 Yılı Planlanan Endirekt Maliyetler Farkları

D Gemisi	Bütçe Önerisi		Planlanan	
2008 Yılı	Sapma	Yüzde	Fark	Yüzde
Personel Giderleri	-56.377	-0,05	-198.324	-0,18
Yiyecek	-28.349	-0,27	-45.943	-0,52
Temizlik Malzemesi	-2.845	-0,41	-3.998	-0,69
İkram Malzemesi	-7.180	-1,51	-7.973	-2,01
Su	-2.681	-0,99	-3.134	-1,38
Giyim	-396	-0,05	-396	-0,05
İlaç	-2.348	-1,86	-2.558	-2,44
Sağlık	-4.882	-3,54	-5.112	-4,44
Maaş	-110.925	-0,18	-192.924	-0,35
İzin	-10.277	-0,13	-20.576	-0,30
Yol/Yolluk	35.399	0,41	24.133	0,32
Ekstralar	9.986	0,28	5.255	0,17
SSK	61.969	0,27	51.295	0,24
İşsizlik	5.241	0,28	4.159	0,24
SGDP	911	0,04	-552	-0,02
Güverte Malzemesi Gideri	-11.416	-0,09	-90.341	-1,97
Kırtasiye	-1.838	-0,39	-2.652	-0,67
Kitap/Harita/Neşriyat	-2.409	-0,17	-3.968	-0,32
Safety Malzeme	-1.019	-0,06	-17.457	-8,47
Kabin Malzemesi	-1.459	-0,15	-9.724	-5,60
Güverte Müstehlik	-3.342	-0,10	-25.762	-2,33
Yük Donanımı	500	1,00	0	0,00
Halat	-126	-0,03	-4.076	0,00
Boya	-1.723	-0,04	-26.702	-1,84
Makine Malzemesi Gideri	-9.514	-0,21	-16.498	-0,43
Makine Malzemeleri	-3.088	-0,10	-3.088	-0,10
Elektrik Malzemeleri	-2.073	-0,88	-2.073	-0,88
Kimyasal Malzeme	-4.141	-0,41	-9.192	-1,86
Tüpler	-212	-0,09	-2.145	-5,27

Yağ Giderleri	-7.570	-0,07	9.668	0,08
Silindir Yağlama Yağı	-1.706	-0,02	27.642	0,24
Diğer Yağlama Yağları	-6.674	-0,29	-18.476	-1,67
Analizler	810	1,00	502	1,00
Yedek Parça Giderleri	-5.319	-0,05	-17.141	-0,17
Makine Yedek Parça	-5.673	-0,05	-13.745	-0,14
Güverte Yedek Parça	-318	-0,25	-1.568	0,00
Elektrik Yedek Parça	1.017	0,81	-233	0,00
Seyir/Telsiz Yedek Parça	-345	-0,28	-1.595	0,00
Sigorta Giderleri	-7.101	-0,02	-132.633	-0,46
H&M (Tekne ve Makine)	1.741	0,01	-29.413	-0,20
P&I (Koruma ve Tazminat)	-6.928	-0,04	-66.793	-0,49
Diğer Sigortalar	-1.914	-0,05	-36.427	-7,45
Survey Giderleri	-1.499	-0,06	6.512	0,19
Class Survey	-573	-0,05	7.831	0,37
ISM/ISPS Survey	0	0,00	2.715	0,46
Sertifika Giderleri	-926	-0,09	-4.034	-0,58
Haberleşme Giderleri	-2.501	-0,09	-19.955	-1,85
Satcom (Uydu)	-2.741	-0,10	-19.977	-1,86
Cep Telefonu	240	0,96	22	0,69
Bakım ve Onarım Gideri	-21.687	-0,34	83.742	0,50
Güverte	0	0,00	0	0,00
Makine	0	0,00	0	0,00
Seyir/Telsiz	0	0,00	0	0,00
Annual	0	0,00	168.762	1,00
Intermediate	-21.687	-0,34	-85.020	0,00
Special	0	0,00	0	0,00
Amortisman Gideri	0	0,00	0	0,00
Diğer Giderler	-292	-0,29	2.410	0,65
Genel Toplam	-123.276	-0,03	-372.560	-0,20

4.7. GEMİNİN 2008 YILI FAALİYET HACMİ İÇİN YAPILAN ÖNGÖRÜLERİN VE 2008 YILI GERÇEKLEŞEN FAALİYET HACMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bütçe komitesinin geminin faaliyet hacmine ilişkin yaptığı tahminler içerisinde geminin en az 35,40 gün tersanede kalma ve/veya talep yetersizliği öngörülmektedir.

D Gemisinin 2008 yılı için öngörülen sefer gün sayısı, 366 günlük bir sürede 330,6 gün (330 gün 14 saat 25 dakika) olarak beklenmektedir. Bütçe önerisi kapsamında değerlendirilecek “öngörülen sefer gün sayısı” 330,6 gündür.

Tablo 4.30’da geminin 2008 yılında 366 gün içerisinde gerçekleştirdiği seferlerinin ayrıntısı bulunmaktadır.

Tablo 4.30. Geminin 2008 Yılı Sefer Ayrıntısı

Başlama	Bitiş	Başlama	Bitiş	Gün	Saat	Dak.
MARTAS (TÜRKİYE)	NADOR (FAS)	01.01.08	30.01.08	29	19	55
RIO DE JANEIRO (BREZİLYA)	GALVESTON (ABD)	30.01.08	09.03.08	39	14	5
MOBİL (ABD)	SANTOS(BREZİLYA)	09.03.08	16.04.08	38	10	12
SANTOS (BREZİLYA)	SAO LOUIS(BREZİLYA)	16.04.08	08.05.08	21	5	15
SALVADOR (PORTEKİZ)	SEVİLLA(İSPANYA)	08.05.08	09.06.08	31	10	30
TARRAGONA (İSPANYA)	VARNA (BULGARİSTAN)	09.06.08	10.07.08	34	7	10
İSTANBUL (TERSANE)	İSTANBUL (TERSANE)	10.07.08	11.08.08	31	9	36
DİLER (TÜRKİYE)	TAMPA(ABD)	11.08.08	02.09.08	21	20	50
TAMPİCO (MEKSİKA)	BARRANQ(ABD)	02.09.08	10.09.08	7	13	5
GALVESTON (ABD)	MOSTAGANEM (CEZAYİR)	10.09.08	12.10.08	30	3	42
MOSTAGANEM (CEZAYİR)	ARATU (BREZİLYA)	12.10.08	16.11.08	35	9	0
VİTTORIA (BREZİLYA)	BRUNSBUTTEL (ALMANYA)	16.11.08	19.12.08	33	1	55
HEROYA (NORVEÇ)	SANTOS (BREZİLYA)	19.12.08	31.12.08	11	18	45
TOPLAM (366 Gün)				360	138	360

D Gemisinin Tablo 4.30’daki sefer ayrıntısında da görüldüğü gibi gemi, 2008 yılı Temmuz ayının 20 gününde ve Ağustos ayının 10 gününde tersanede ara dönem (intermediate) bakım yapılmak üzere beklemiştir. Endirekt maliyetlere ilişkin bütçe önerisi kapsamında öngörülen ara dönem bakımı 31,4 gün (31 gün 9 saat 36 dakika) olarak gerçekleşmiştir. Gemi tersanede geçen bakım zamanı dışında talep

yetersizliği gibi boş bekleme durumu ile karşılaşmamıştır. Gemi 334,6 gün (334 gün 14 saat 25 dakika) sefer yapmıştır.

Bütçe komitesi tarafından D Geminin “öngörülen sefer gün sayısı” 330,6 gün olarak belirlenmiştir, ancak gerçekleşen sefer gün sayısı 334,6 gündür. “Öngörülen sefer gün sayısı ile gerçekleşen gün sayısı arasındaki 4 günlük fark geminin 2008 yılında talep yetersizliği olmaması nedeniyle ortaya çıkmıştır. 2006 yılındaki talep yetersizliğinin “öngörülen sefer gün sayısına” dahil edilmesi bu farkı ortaya çıkarmıştır.

D Geminine ait bütçe önerisi, işletmenin “bütçelenen yıllık endirekt maliyetlerinin” öngörülen sefer gün sayısına bölünerek dağıtılmasını ve sefer maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesini de amaçlamaktadır. Uygulamanın bu kısmında ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin sefer maliyeti tahminlerinde kullandığı “bütçelenen endirekt maliyetlerin gün başına maliyeti” kavramı ile uygulama kapsamında önerilen endirekt maliyetler bütçesinin “öngörülen sefer gün sayısı dağıtım anahtarı” kavramı açıklanacaktır.

4.7.1. ABC DENİZCİLİK ANONİM ŞİRKETİ D GEMİSİ BÜTÇELENEN ENDİREKT MALİYETLERİNİN GÜN BAŞINA MALİYETİ

Çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak anlatılan sefer tahminlerinin hazırlanmasında bütçelenen endirekt maliyetlerin sefer maliyetine aktarılmasında geminin 365 gün sefer yapacağı varsayımı bulunmaktadır.

Geminin sefer yapamadığı, çalışmadığı zamanlardaki maliyetleri de indirekt maliyetler olarak sefer maliyetine eklenmektedir. Yapılan bu uygulama geminin sefer maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesini etkilemektedir. Bütçelenen indirekt maliyetlerin 365 güne bölünmesiyle bulunan “bütçelenen indirekt maliyetlerin gün başına maliyeti” seferin kapsayacağı süreyle çarpılarak toplam sefer maliyeti tahminleri içerisine dahil edilmektedir.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi, 2008 yılında D Gemisine ilişkin hazırladığı sefer tahminlerinde 2008 yılının bütçelenen indirekt maliyetleri toplamını (bu tutar aynı zamanda 2007 yılı fiili indirekt maliyetler toplamı) 366’ya (2008 yılı için 366 gün alınmaktadır, genel uygulama 365 güne bölmek şeklindedir) bölmektedir.

2008 yılı için bütçelenen indirekt maliyetler toplamı 1.903.916 TL’dir.

$$1.903.916 \text{ TL} / 366 \text{ gün} = 5.202 \text{ TL /gün}$$

5.202 TL/gün olarak bulunan “bütçelenen indirekt maliyetlerin gün başına maliyeti” sefer tahmini hesaplamalarına dahil edilmektedir. Ayrıca geminin 2008 yılında gerçekleşen sefer gün sayısı 334,6 gündür. Geminin 366 gün sefer yapabileceği varsayımı, geminin bütçelenen sefer günleri ile gerçekleşen sefer günleri arasında 31,4 günlük bir fark oluşturmaktadır.

4.7.2. ÖNGÖRÜLEN SEFER GÜN SAYISI DAĞITIM ANAHTARI

Sefer maliyetlerinin doğru tespit edilmesinde işletmenin faaliyet hacminin de doğru belirlenmesi gerekmektedir. Çalışma kapsamında indirekt maliyetlerin bütçelenmesinde temel alınacak faaliyet hacmi veya çalışma derecesi pratik kapasite olarak tespit edilmiştir.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin yöneticilerinin ve teknik personelinin faaliyet dönemi başında belirleyeceği “öngörülen sefer gün sayısı”,

bütçelenmiş olan indirekt maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlayacaktır. Geminin bakım ve onarım gibi zorunlu olarak tersanede ya da limanda beklediği olağan sayılabilecek durumların tespiti, standart maliyetleme sisteminin verilerinden biri olacaktır. Endirekt maliyetlerin bütçelenmesi aşamasında faaliyet hacminin belirlenmesi sefer tahminlerinde yer alacak ölçütlerin de tespitini kolaylaştıracaktır.

“Öngörülen sefer gün sayısı dağıtım anahtarı” ile toplam sefer maliyetinde yer alması gereken bütçelenmiş indirekt maliyetler, işletme yöneticilerinin geminin seferlerine ilişkin kararlarını etkilemektedir.

D Gemisi için bütçe komitesi tarafından hazırlanan 2008 yılı indirekt maliyetleri bütçe önerisinde indirekt maliyetler toplamı 4.248.352 TL’dir. Endirekt maliyetler bütçesi önerisi içerisinde geminin 2008 yılı amortisman gideri de bulunmaktadır. Sefer tahminleri kapsamında sefer maliyetinin tespiti aşamasında amortisman giderinin bütçelenen indirekt maliyetler içerisine dahil edilmesi işletme yönetiminin vereceği kararlar doğrultusunda değerlendirilmelidir.

Geminin 2008 yılı amortisman gideri 1.744.273 TL’dir. Endirekt maliyetler bütçesi önerisi toplamı olan 3.897.473 TL’den amortisman gideri çıkarıldığında 2.153.200 TL kalmaktadır.

Bütçe komitesi tarafından 2008 yılı için öngörülen sefer gün sayısı 330,6 gün’dür. 2008 yılı için amortisman gideri olmadan hesaplanan indirekt maliyetler bütçesi önerisi toplamı 2.153.200 TL’dir.

“Öngörülen Sefer Gün Sayısı Dağıtım Anahtarı” ile bütçelenen indirekt maliyetler sefer günlerine dağıtıldığında;

“Bütçelenen indirekt maliyetlerin gün başına maliyeti”

$2.153.200 \text{ TL} / 330,6 \text{ gün} = 6.513 \text{ TL /gün}$ olarak bulunmaktadır.

6.513 TL/gün olarak bulunan ve “öngörülen sefer gün sayısı dağıtım anahtarı” ile dağıtılan “bütçelenen endirekt maliyetlerin gün başına maliyeti” sefer tahmini hesaplamalarına dahil edilmelidir. Ayrıca geminin 2008 yılında gerçekleşen sefer gün sayısı 334,6 gün, öngörülen sefer gün sayısı 330,6 gündür. Geminin bütçelenen sefer günleri ile gerçekleşen sefer günleri arasında 4 günlük bir fark oluşmaktadır.

Geminin 2008 yılında gerçekleşen endirekt maliyetler toplamı 4.020.749 TL’dir. Amortisman gideri katılmadan 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri 2.276.476 TL’dir. Geminin 2008 yılında gerçekleşen sefer gün sayısı 334,6 gündür. Geminin 2008 yılında gerçekleşen endirekt maliyetlerinin sefer günü başına maliyeti hesaplandığında;

$$2.276.476 \text{ TL} / 334,6 \text{ gün} = 6.804 \text{ TL /gün olarak bulunmaktadır.}$$

Bütçe komitesinin öngörülleri doğrultusunda hazırlanan 2008 yılı endirekt maliyetler bütçe önerisi ve öngörülen sefer gün sayısı ile bulunan “bütçelenmiş endirekt maliyetlerin gün başına maliyeti 6.513 TL, 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetlerin sefer günü başına maliyeti 6.804 TL olarak gerçekleşmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyetlerin belirlenmesi ve karşılanabilmesi, gemi sahiplerinin verdikleri hizmetin bedelinin doğru hesaplanmasına bağlıdır. Hesaplamaların temeli, işletmede kurulacak maliyet muhasebesi sisteminin özelliklerine dayanmaktadır. Denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi, deniz taşımacılığı sektörünün ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenlenmiş bir sipariş maliyet sistemidir. Muhasebe kayıtları her bir gemi veya sefer için ayrı bir sipariş gibi yürütülmektedir.

Çalışma, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin endirekt maliyetlerinin hesaplanmasına ve hesaplanma sistemine ilişkin öneriler getirme doğrultusunda yapılmıştır. Çalışmada denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinde taşıma aracı olan yük gemisi endirekt maliyetlerinin belirlenmesi ve denizyolu yük taşıma işletmelerindeki muhasebe sistemindeki sorunların tespit edilmesi ve sorunlara yönelik öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmada literatür çalışması yapılarak denizyolu yük taşımacılığı ile ilgili genel bilgiler verilmiş, denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletmeler ve denizyolu yük taşımacılığı türleri incelenmiş, denizyolu yük taşımacılığında navlun kavramı ve gemi kiralama sözleşmeleri açıklanmıştır. Türkiye’de başta Deniz Ticaret Odaları olmak üzere denizcilik sektörüne yön veren kuruluşlarda ve denizyolu yük taşımacılığı sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde yapılan incelemeler doğrultusunda denizyolu yük taşımacılığında maliyetler konusu incelenmiştir. Çalışmada denizyolu yük taşımacılığı işletmelerinin maliyetlerinin hesaplanması ve karşılaşılan sorunlara yer verilmiş, maliyetlerin hesaplanmasında karşılaşılan sorunlara yönelik öneriler getirilmiştir.

Denizyolu yük taşıma işletmelerinde yapılan sefer tahminleri kapsamındaki maliyetler, denizcilik sektöründeki uygulamalara paralel olacak şekilde bir örnek yardımıyla açıklanmıştır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri, sefer maliyetlerini seferden önce yaklaşık olarak görebilmek amacıyla sefer tahminleri (voyage estimation) yapmaktadırlar. Seferle ait maliyet tahmini yapan işletme, seferle özgü olarak belirlenen yakıt, liman, kanal geçiş v.b. giderlerin hesaplanmasından sonra denizcilik sektöründe “running cost” adı verilen endirekt maliyetleri, seferle özgü giderlere ekleyerek seferin toplam maliyeti bulmaktadır. Sefer tahmini kapsamında hesaplanan seferle özgü giderler, her seferde ayrı ayrı hesaplanırken, endirekt maliyetler genellikle yıllık olarak bütçelenip, seferin kapsayacağı günlere paylaştırılmaktadır.

Denizyolu yük taşımacılığı alanında faaliyet gösteren işletme uygulamaları incelendiğinde sefer maliyetini oluşturan bütçelenmiş endirekt maliyetlerin genellikle bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşmiş olan işletmenin fiili endirekt maliyetleriyle aynı olduğu görülmektedir. Denizyolu yük taşımacılığında katlanılan endirekt maliyetlerin, işletmenin faaliyet hacmi ve sefer gün sayısı dikkate alınmadan bütçelenmesi, denizyolu yük taşımacılığı işletmelerde belirli bir standart maliyet sisteminin ve bütçeleme yöntemlerinin kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. Bu durum işletme yöneticilerinin izleyecekleri politikalara ve verecekleri kararlara etki etmektedir. Bütçeleme, yani bütçenin hazırlanması, ilgili tüm birimlerin katılımıyla gerçekleştirilebilecek kapsamlı ve sistematik bir çalışmayı gerektirmektedir.

Uygulama kapsamında ABC Denizcilik Anonim Şirketi’nin süreli kiraya verilen D Geminin endirekt maliyetleri hesaplanmıştır. D gemisinin sefer tahmini hesaplamalarına dahil edilecek olan endirekt maliyetlerine ilişkin bütçe önerisi getirilmiştir. 2008 yılının Ocak ayında, bütçe önerisi getirilen geminin sahibi olan ABC Denizcilik Anonim Şirketi bünyesinde bütçe komitesi şeklinde görev yapacak bir komite oluşturulmuştur. Bütçe önerisi hazırlarken dikkate alınacak ve bütçeye temel özelliğini verecek olan ilkeler ve öngörüler bütçe komitesi tarafından belirlenmiştir.

Uygulamada D gemisinin 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri ile uygulama kapsamında oluşturulan bütçe komitesinin hazırladığı endirekt maliyetler

bütçe önerisi karşılaştırılmıştır. Bütçe komitesi tarafından hazırlanan endirekt maliyetler bütçe önerisi ile işletmenin fiili endirekt maliyetleri arasındaki farklar bütçe komitesinin öngörülerine yakın olarak gerçekleşmiştir. Bütçe komitesi ile yapılan çalışmalarda farkların nedenlerine ilişkin bulgular ortaya konmuştur.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi tarafından hazırlanan bütçede yer alan planlanan endirekt maliyetlerle, 2008 yılı gerçekleşen endirekt maliyetleri de karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmada planlanan toplam endirekt maliyetleri ile gerçekleşen endirekt maliyetleri arasındaki büyük farklar oluşmuştur.

Bütçe komitesinin önerdiği bütçenin farkları ve ABC Denizcilik Anonim Şirketi tarafından hazırlanan bütçe farkları arasında yapılan karşılaştırmada, bütçe komitesinin önerdiği bütçeye ait farkların düşük seviyelerde gerçekleştiği açıklanmıştır.

ABC Denizcilik Anonim Şirketi uygulamalarında, işletme tarafından hazırlanan endirekt maliyetler bütçesi toplamı 365 güne bölünerek bulunan “bütçelenmiş endirekt maliyetlerin gün başına maliyetini” sefer tahminleri içerisinde hesaplamaktadır. İşletme tarafından yapılan bu uygulamada, işletmenin beklenen faaliyet hacmi ile ilişki kurulmadan sefer maliyetine etki eden endirekt maliyetlerin gün başına maliyeti hesaplanmaktadır. Uygulama kapsamında hesaplanan bu tutar karşılaştırma yapmak amacıyla açıklanmıştır.

Bütçe komitesinin geminin faaliyet hacmine ilişkin yaptığı tahminler içerisinde bakım ve onarım çalışmaları için tersanede kalma ve/veya talep yetersizliği öngörülmektedir. Endirekt maliyetlere ilişkin bütçe önerisi kapsamında öngörülen ara dönem bakımı, beklenen faaliyet hacmine yakın bir sürede gerçekleşmiştir. Ancak geminin tersanede geçen bakım zamanı dışında talep yetersizliği gibi boş bekleme durumu ile karşılaşılmamıştır.

İşletme tarafından hazırlanmış olan bütçe ve 365 gün üzerinden hesaplanmış olan gün başına sefer maliyeti ile bütçe komitesince önerilen bütçe ve beklenen

faaliyet hacmi gün sayısına göre hesaplanan gün başına sefer maliyeti karşılaştırılmıştır. Sefer tahminleri kapsamında kullanılan “bütçelenmiş endirekt maliyetlerin gün başına maliyetinin”, öngörülen sefer gün sayısı dağıtım anahtarı yardımıyla hesaplanması işletmenin gerçeğe daha yakın tahminler yapmasını sağlayacaktır.

Bütçenin uygulanmasında, esneklik temel bir ilke olarak kabul edilmelidir. Bütçe hazırlanırken önceden görülemeyen birçok olayın uygulama safhasında meydana çıkması ve eldeki bütçenin bu yeni koşulları kapsamaması durumunda değişen koşullara göre bütçeler gözden geçirilip revize edilmelidir. Revizenin hangi koşullar altında yapılacağının belirlenmesi gerekmektedir ve bütçeyi etkileyecek koşullar ortaya çıktıkça revizenin yapılması sağlanmalıdır.

Bütçe çalışmaları yapılırken bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşen endirekt maliyetleri, ilgili dönemin bütçelenmiş endirekt maliyetleri olarak almak yerine, teknik olarak faaliyet hacmine uygun bütçenin hazırlanması esas alınmalıdır. Bütçenin planlanması aşamasında oluşturulacak bütçe komitesinin içerisinde gemi kaptanı ve/veya teknik personelin bulunması maliyetlerin bütçelenmesinde etkinlik sağlayacaktır. Uygulama kapsamında oluşturulan bütçe komitesinin getirdiği bütçe önerisi gerçeğe daha yakın tahminlerin yapılabilmesini olanaklı kılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümü kapsamında işletmede oluşturulan bütçe komitesi, faaliyetlerini gelecek faaliyet dönemlerinde de sürdürmeli, bütçeleme çalışmaları bu doğrultuda yapılmaya devam edilmeli ve böylece işletme yöneticilerinin sefer maliyetlerine ilişkin tahminlerini daha doğru bir şekilde yapmaları sağlanmalıdır.

Denizyolu yük taşımacılığı işletmeleri için varılan sonuçlar, diğer ulaştırma işletmelerinin sorunlarına da çözüm yolu bulunmasına yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acarer, Ülker “Türkiye’nin Dış Ticaret Yükleri Taşınmasında Kombine Ulaşım Sisteminin Uygulanabilirliği ve Bu Amaçla Kullanılabilecek Bir Konteyner Gemisinin Maliyet Analizi”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.
- Akten, Necmettin “Deniz Taşımacılığında Taşıyıcı-Yükleyici İlişkileri ve Yükleyicilerin Ekonomik Çıkarlarının Korunması”, İ.Ü. Fen Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.
- Akten, Necmettin Navlun ve Çoklu Taşıma, İ.Ü. Mühendislik Fakültesi Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği Bölümü, Ders Notları
- Alderton, Patrick M. **Sea Transport (Operation and Economics)**, A&C Black Publications, 4th edition, London, 1995.
- Altınbuçuk, Fikret Liman İdare ve İşletmesi” **İMEAK Deniz Ticaret Odası Yayınları, Yayın no:12, İstanbul, 2000.**
- Altuğ, Osman Deniz İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyetlerin Yönetim Yönünden İncelenmesi, **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul, 1974.**
- Anthony, Robert **Accounting; Text And Cases**, Irwin/Mc Graw Hill, 11th Edition, 2003.
- Hawkins, David
- Merchant, Kenneth

- Araz, Bahadır T. “Piyasa, Aktivitedeki Büyüme İle Hız Kazandı”, **Deniz Ticareti Dergisi**, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:23, Mart 2006.
- Ataman, Ümit **Yöneticiler İçin; Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul, Hacırüstemoğlu, Rüstem Türkmen Kitabevi, 1999.
- Baki, Birdoğan **Lojistik Yönetimi ve Lojistik Sektör Analizi**, Volkan Matbaacılık, Trabzon 2004.
- Bakkal, Kemal “Deniz Ticaret İşletmelerinde Maliyetler, Gemi Kiralama ve Sefer Tahminleri”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996.
- Baş, Munip “Klas Kuruluşları ve Gemi İşletmecilik Maliyetlerine Etkilerinin Analizi”, İ.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, YL Tezi, İstanbul, 1995
- Bes, J. **Chartering and Shipping Terms**, V.1, London, Barker and Howard, 1982.
- Bowersox, Donald J. **Logistical Management, The Integrated Supply Chain Process**, McGraw-Hill Companies Inc.1996.
- Closs, David J.
- Branch, Alan E. **Maritime Economics Management and Marketing**, Third Edition, Stanley Thornes Ltd, UK, 1988.
- Branch, Alan E. **Economics of Shipping Practice and Management**, Chapman and Hall, Bristol, UK, 1982.

- Bursal, Nasuhi
Ercan, Yücel
Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, 8. basım, İstanbul, 2000.
- Büyükmirza, Kamil
Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2003.
- Chiang, Chuck
“Shipping-rates hike takes toll on business”, **Knight Ridder Tribune Business News**, Washington, Aralık 2005.
- Çancı, Metin
Erdal, Murat
Uluslararası Taşımacılık Yönetimi, Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenleri Derneği Yayınları, İstanbul, 2003.
- Çetinkaya, Özgür
“Tanker İşletmeciliğinde Sefer Maliyet Analizi”, İ.Ü. Mühendislik Fakültesi Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği, Bitirme Projesi, Haziran 2002.
- Demir, Ümmühan
“Freight Forwarder ve Forwarding”, İ.Ü. Mühendislik Fakültesi Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği, Bitirme Projesi Haziran 2000
- Diriöz, Ozan
“Dış Ticaret İşlemlerinde Kullanılan Belgeler”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı:44, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Kış 2005.
- Downard, John M.
Running Costs, , Fairplay Publications, Ship Management Series, London, England, 1981.
- Dykstra, Don L.
Commercial Management In Shipping, The Nautical Institute, London, England, 2005.

- Ece, Jale Nur **Denizcilik Sektörünün Özelleştirilmesi**, Başbakanlık, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No:18, Ankara 2005.
- Enginol, Gökhan “Deniz İşletmelerinin Genel Yapısı ve Deniz Sigortaları”, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, YL Tezi İstanbul 1992.
- Erdamar, Cengiz **Finansal Muhasebe ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul 2003.
- Basık, Feryal Orhon
- Erdal, Murat **Küresel Lojistik**, UTİKAD Yay, İstanbul 2005.
- Erdoğan, Oral “Belirsizlik ve Risk Koşullarında Yatırım”, **Deniz Ticareti Dergisi**, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:22 Mart 2005.
- Erdoğan, Oral “Liner konferansları blok muafiyetinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin önerge hakkında bilgi notu”, **Deniz Ticareti Dergisi**, Deniz Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, Yıl:19, Temmuz 2002.
- Garrison, Ray H. **Managerial Accounting**, The McGraw-Hill Companies, Inc., 9.bs, 2000.
- Noreen, Eric W.
- Gray, James W. **Financial Risk Management In the Shipping Industry**, Fairplay Publications, London, 1986.
- Grey, Michael **Ro-Ro Ship and Shipping**, Fairplay Publications, London, 1985.

- Günay, Muzaffer “Ro/Ro İşletmeciliği: Kara ve Deniz Taşımacılığımızda Döviz Tasarrufuna Yönelik Entegrasyon Modeli”, İstanbul, **İstanbul Deniz Ticaret Odası Dergisi**, Yayın No:3, 1984.
- Haralambides, E. **Liner Shipping Economics**, Center for Maritime Economics&Logistics, Erasmus University, Rotterdam, 2000.
- İlağa, Hakan “Türkiye’de Gemi İşletme Maliyetlerinin Analizi, Navlun Piyasası ve Karlılığının Karşılaştırılması”, İ.Ü. Mühendislik Fakültesi Deniz Ulaştırma İşletme Mühendisliği, Bitirme Projesi, Haziran 1998.
- Kendall, Lane C. **The Business of Shipping**, 7. bs., Centreville, Maryland, Cornel Maritime Press, 2001.
- Koraltürk, Yunus E. “Tanker Taşımacılığında Gemi Kiralama Yöntemleri ve Navlun Maliyetinin Belirlenmesi”, İ.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, YL Tezi, İstanbul, Ocak 2006.
- Levinson, Marc **The Box: How The Shipping Container Made The World Smaller And The World Economy Bigger**, Princeton University Press, 2006.
- Lopez, Norman J. **Chartering and Shipping Terms**, Barker and Horward, London, 1992.
- Lorange, Peter **Shipping Company Strategies; Global Management Under Turbulent Conditions**, Elsevier Science, 2005.

- Magee, John F.
Copacino, William C.
Rosenfield, Donald B. **Modern Logistics Management Integrating Marketing, Manufacturing and Physical Distribution**, John Wiley&Sons, New York, 1985.
- Needles, Belverd E.
Powers, Marian
Crosson, Susan **Principles of Accounting**, U.S.A., Houghton Mifflin Company, 2002.
- Olivio, Alessandro
Zuddas, Paola
Francesca, Massima
Marco, Antonio “An Operational Model For Empty Container Management”, **Maritime Economics&Logistics**, Vol. 7, pp. 199, Eylül 2005.
- O’Loughlin, Carleen **The Economics of Sea Transport”** Pergamon Press, London.
- Orhon, Feryal **Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti., Yayın No:7, İstanbul, 1983.
- Özdemir, İhsan “Deniz Taşımacılık Sektöründe Ro-Ro Taşımacılığının Yeri İle Dünya ve Türkiye’de Ro-Ro İşletmeciliğinin Durumu”, İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1993.
- Özkan, Reşat İ. **Türkiye’nin Deniz ve Denizcilik Sorunları**, Deniz Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:49, İstanbul, 1998.
- Öztekin, Yaman M. **İşletmeciler İçin Deniz Taşımacılığı El Kitabı**, Afa Yayınları, İstanbul 1996.

- Rayburn, L. Gayle* **Cost Accounting, Using A Cost Management Approach**, Irwin, 6th edition, 1996.
- Rushton, Alan
Oxley, John
Croucher, Phil **The Handbook Of Logistics and Distribution Management**, 1.bs., Great Britain, Bell & Bain Ltd., 2000.
- Sanders, Elizabeth “Lean Logistics Helps Cut Shipping Costs”, **Grand Rapids Business Journal**, Vol. 244, Sayı:12, pp. 83, Mart 2006.
- Saka, Serhat “Deniz Taşımacılık Sektöründe Taşımacılık Giderleri ve Navlun Piyasasına Etkileri”, İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992.
- Sevgener, A.Sait
Hacırüstemoğlu, Rüstem **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul, Alfa Yayınları, 7. Baskı, 2000.
- Sloggett, J.E. **Shipping France (Financing Ships and Mobile Offshore Installations)**, Shipping Management Series, London, Fairplay Publications Ltd., 1984.
- Stopford, Martin **Maritime Economics**, , Second Edition, Routledge, New York, US, 2000.
- Süygen, Yücel
Akten, Necmettin **Denizcinin Kılavuzu**, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1980.
- Tabingo, P. Manolette “Ro-Ro Routes Will Not Be Open To Foreign Shipping Lines Yet”, **Business World**, Vol. 49, pp. 23, 2003.
- Wood, Donald F.
Johnson, James C. **Contemporary Transportation**, Fourth Edition, Macmillan Publishing Company, New York, 1993.

Yamak, Oygur

Üretim Yönetimi, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1993.

Yazıcıoğlu, Emre

Tekne Sigorta Sözleşmesi, İstanbul, Beta Yayınları, 2003.

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, “Avrupa Birliği Taşımacılık Politikası”, Ankara, 2005.

Devlet Planlama Teşkilatı, “Türkiye - At Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları”, Özel İhtisas Komisyonları Ulaştırma Alt Komisyonu, Cilt 4:, Ankara, 1995.

Deniz Ticaret Odası, “2005 Deniz Sektörü Raporu”, Yayın No:66.

Hazine Müsteşarlığı “Beş Yıllık Kalkınma Planı”

ICS(Institute of Chartered Shipbrokers), “Introduction to Shipping”, Witherby&Company Limited, London, England, 2005

ICS(Institute of Chartered Shipbrokers), “Shipping Business”, Witherby&Company Limited, London, England, 2006

ICS(Institute of Chartered Shipbrokers), “Financial and Management Accounting” Witherby&Company Limited, London, England, 2005

Ulaştırma Bakanlığı, “Gemi Acenteleri Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete Sayısı : 25982, Resmi Gazete Tarihi : 31/10/2005

Ulaştırma Bakanlığı TCDD Genel Müdürlüğü, “Konteyner Taşımacılığı Fizibilite Etüdü”, 1986.

Ulaştırma Bakanlığı, “4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu”, Resmi Gazete Sayısı: 23913, Resmi Gazete Tarihi : 21/12/1999

İhracatı Geliştirme ve Etüd Merkezi, (Çevrimiçi),
www.igeme.org.tr

T.C. Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı, (Çevrimiçi),
www.denizcilik.gov.tr

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi), www.gelirler.gov.tr, 14 Şubat 2007

Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği, (Çevrimiçi),
www.tsrb.org.tr, 28 Mayıs 2007

ÖZGEÇMİŞ

Özgür Özdemir, 10 Mayıs 1979 tarihinde Amasya'nın Suluova ilçesinde doğmuştur. İlk öğrenimini Niğde İnönü İlkokulu'nda, orta ve lise öğrenimini ise Hatay Osman Ökten Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. 2000 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun olmuştur. Aynı yıl Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans programına kabul edilmiş ve Kasım ayında Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak göreve başlamıştır. Yüksek lisans programını 2003 yılında "Çalışma Sermayesi Yönetimi" başlıklı tez çalışması ile tamamlamıştır. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora programına kabul edilmiş ve İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak göreve başlamıştır. Kendisi halen İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.