

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

HAVAALANLARINDA FİYATLANDIRMA
AÇISINDAN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Ergün KAYA
(Doktora Tezi)

73349

Danışman: Prof.Dr.Fevzi SÜRMELİ

T 73349

Eskişehir-1997

ÖZGEÇMİŞ

1965 yılında Bilecik-Pazaryeri doğumluyum. Haziran 1986'da Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi İş İdaresi bölümünden mezun oldum. Nisan-Kasım 1987 döneminde askerliğimi yaptım.

Şubat 1987'de Anadolu Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Araştırma Görevlisi olarak başlayan akademik hayatım, sırasıyla; Afyon İ.İ.B.F (Aralık 1987-Haziran 1992), Sivil Havacılık Yüksek Okulu (Haziran 1992-Kasım 1993) ve İşletme Fakültesi'nde (Kasım 1993'ten bu yana) halen devam etmektedir.

Yüksek lisansımı, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde; "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkisi" konulu tez çalışmamla, 1991 yılında tamamladım. Aynı Enstitü'de yine aynı yıl başlayan doktora çalışmalarımı "Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi" adını taşıyan bu tezimle tamamlıyorum.

ÖZET

Bu çalışmada, havaalanlarında çeşitli yönetim kararlarında yararlanılacak muhasebe bilgilerinin elde edilebilmesi için gerekli muhasebe bilgi sistemi ve bu sistemden sağlanan bilgilerin, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında nasıl kullanılabileceği incelenmiştir.

Bu amaçla, önce ulaştırma sistemi içinde sivil havacılık faaliyetleri ve bu kapsamda havaalanları, işletme yönetimi bakış açısıyla, bir sistem olarak ortaya konulmuştur. Bu kapsamda, havaalanlarında yönetim ve örgüt yapısı, yönetim bilgi sistemleri ve muhasebe bilgi sistemi genel hatlarıyla açıklanmıştır.

Daha sonra, havaalanlarında muhasebe bilgi sistemi içinde maliyet muhasebesi alt sistemi ayrıntılı olarak incelenmiştir. Havaalanlarında maliyet yapısı, giderler ve gelirler çeşitli yönleriyle ele alınarak, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında hangi maliyet unsurlarının ne şekilde kullanılacağını gösteren yöntemler örneklerle açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, ülkemizdeki havaalanlarında uygulanan muhasebe sistemi ve fiyatlandırma kararlarında muhasebe bilgilerinden ne oranda yararlanıldığı araştırılmıştır. Türkiye'deki havaalanlarının tamamının devlet mülkiyetinde olduğu, tüm havalanlarına ait muhasebe işlemlerinin Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak ve fiyatlandırma kararlarının tek merkezden (DHMİ Genel Müdürlüğü'nce) ve genellikle muhasebe bilgileri dışında, çeşitli verilere dayanılarak yürütüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

In this study, the necessary accounting information system used to obtain accounting information, which is utilized in various management decisions at airports, and how the information obtained from the is system can be used in pricing airport services are examined.

In order to achieve this, and utilizing a management perspective, first the civil aviation activities and airports within the transportation system are presented as a system. To this extent, the general features of the management and organization structure, management information systems, and the accounting information system at airports are explained.

Later, airports' cost accounting sub-system within the accounting information system is studied in detail. By taking cost structure, expenditures and revenues at airports into consideration, methods that illustrate which cost elements are used and how they are used in pricing airport services are explained using examples.

In the last section of this study, it is research that at what rate accounting information is utilized in pricing decisions in regards to the accounting system applied at airports in our country. Since the airports in Turkey are under government ownership, the accounting processes of all airports are done within the limits of Uniform Chart of Accounting and pricing decisions are centralized at "State Airport Authority" (DHMI), a conclusion is reached that the accounting process is done using various data which is not based on accounting information.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
I GİRİŞ	1
II. ULAŞTIRMA VE HAVACILIK	6
1. ULAŞTIRMA KAVRAMI VE KAPSAMI	6
1.1. Ulaştırma Kavramı	6
1.2. Ulaştırma Türleri	7
1.2.1. Karayolu Ulaştırması	8
1.2.2. Denizyolu Ulaştırması	9
1.2.3. Demiryolu Ulaştırması	11
1.2.4. Havayolu Ulaştırması	13
1.2.5. Boru Hattı Ulaştırması	14
2. HAVAYOLU ULAŞTIRMASI	17
2.1. Havayolu Ulaştırması Gereksinimi ve Gelişimi	17
2.1.1. Havayolu Ulaştırması Gereksinimi	17
2.1.2. Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi	19
2.1.2.1. Dünyada Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi	19
2.1.2.2. Türkiye’de Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi	26
2.2. Sivil Havacılık Faaliyetleri	33
2.2.1. Uçuşla İlgili Faaliyetler	36
2.2.1.1. Ticari Taşımacılık	36
2.2.1.2. Genel Havacılık	42

	<u>Sayfa No</u>
2.2.2. İmalat ve Bakım-Onarım Faaliyetleri	43
2.2.3. Havaalanları, Yer Hizmetleri ve	
Diğer Destek Faaliyetler	45
2.2.3.1. Havaalanları	45
2.2.3.2. Yer Hizmetleri	48
2.2.4. Sivil Havacılık İşletmelerinin	
Genel Özellikleri	50
2.2.4.1. Sivil Havacılık İşletmeleri Hizmet İşletmeleridir	51
2.2.4.2. Sivil Havacılık İşletmeleri Açık Sistemlerdir	54
2.2.4.3. Sivil Havacılık İşletmeleri Nitelikli Personel ve	
Sürekli Eğitim Gereksinimi İçindedir	55
III. HAVAALANLARINDA MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	57
1. SİSTEM OLARAK HAVAALANI	57
1.1. Genel Açıklama	57
1.2. Havaalanı Organizasyonu	59
1.3. Havaalanı Yönetimi	62
1.4. Yönetim Bilgi Sistemi	73
2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	78
2.1. Muhasebe Bilgisi Gereksinimi	78
2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Temel Yapısı	85
2.3. Muhasebenin Temel Kavramları ve İlkeleri	88
2.4. Muhasebe Süreci	89
IV. HAVAALANLARINDA KARAR ALMAYA DÖNÜK	
MALİYET BİLGİLERİNİN ELDE EDİLMESİ	93
1. MALİYET KAVRAMI VE GİDER TÜRLERİ	93
1.1. Maliyet ve Gider Kavramları.....	93
1.2. Karar Verme Amaçları Açısından Maliyetler	98

	<u>Sayfa No</u>
1.3. Giderlerin Sınıflandırılması	99
1.3.1. Çeşitlerine Göre Giderler	100
1.3.2. İşletme İşlevlerine Göre Giderler	102
1.3.3. Diğer Gider Ayrımları	105
1.3.4. Havaalanı Hizmetlerinin Maliyetinin Belirlenmesi Açısından Giderlerin Ayrımı	107
2. GİDER YERLERİ VE GİDERLERİN DAĞITIMI	112
2.1. Sorumluluk Merkezleri	112
2.2. Gider Yerleri	115
2.3. Giderlerin Dağıtımı	121
2.3.1. Gider Yerlerinin Direkt Giderlerinin Belirlenmesi	122
2.3.2. Gider Yerlerinin Endirekt Giderlerinin Belirlenmesi	122
2.3.3. Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Dağıtımı	125
2.3.3.1. Basit Dağıtım Yöntemi	126
2.3.3.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi	129
2.3.4. Giderlerin Hizmet Maliyetine Yüklenmesi	132
3. MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ	134
3.1. Genel Açıklama	134
3.2. Maliyet Hesaplarının İşleyişi	137
3.3. Maliyet Bilgilerinin Raporlanması	148
4. BÜTÇE SİSTEMİ	150
4.1. Bütçeleme ve Kapsamı	150
4.2. Bütçeleme Süreci	154
 V. MALİYET BİLGİLERİNİN HAVAALANLARINDA FİYATLANDIRMA KARARLARINDA KULLANILMASI	 157
1. GENEL AÇIKLAMA	157
2. HAVAALANI GELİRLERİ	158

	<u>Sayfa No</u>
2.1. Havaalanlarında Gelir Yapısı	158
2.1.1. Ana Faaliyet Gelirleri	160
2.1.2. Yan Faaliyet Gelirleri	160
2.1.3. Faaliyet Dışı Gelirler	161
3. HAVAALANI HİZMETLERİNİN FİYATLANDIRILMASI	163
3.1. Havaalanlarında Fiyatlandırma Kararları	163
3.2. Fiyatlandırma Yöntemleri	166
3.2.1. Talebe Dayalı Fiyatlandırma	167
3.2.2. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma	168
3.2.3. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma	168
3.2.3.1. Tam Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma	170
3.2.3.2. Değişken Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma	173
3.2.3.3. Yatırım Kârlılığı Esasına Göre Fiyatlandırma	176
3.3. Fiyatlandırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi	177
4. UYGULAMADA HAVAALANI HİZMETLERİNİN FİYATLANDIRILMASI	187
4.1. Giriş	187
4.2. Havaalanı Hizmetleri ve Fiyatlandırılması	193
4.2.1. Hava Seyrüsefer Hizmetleri	193
4.2.2. PAT Sahası Hizmetleri	195
4.2.3. Terminal Sahası Hizmetleri	200
4.3. Havaalanları Gelir-Gider Yapısı	201
4.3.1. Gelirler	205
4.3.2. Giderler	206
4.3.3. Gelirler ile Giderlerin Karşılaştırılması	208
VI. SONUÇ	210
YARARLANILAN KAYNAKLAR	219
EKLER	236

TABLÖLAR-ŞEKİLLER-GRAFİKLER

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1 : Ulaştırma Alt Sistemlerinde Kilometre Başına Yolcu ve Yük Taşıma Oranları: 1991-1995	16
Tablo 2 : 1991-1995 Yılları İçhat-Dışhat (gelen+giden) Yolcu Trafiki	32
Tablo 3 : 1991-1995 Yılları İçhat-Dışhat (gelen+giden) Yük Trafiki	32
Tablo 4 : 1991-1995 Yılları Yolcu ve Yük Trafikinin Türk ve Yabancı Şirketler Arasındaki Dağılımı	33
Tablo 5 : Türkiye'deki Havayolu İşletmeleri	41
Şekil 1 : Bir Sistem Olarak Havaalanı	58
Şekil 2 : Bir Ticari Havaalanı Örgüt Şeması	60
Şekil 3 : Bir İşletmenin Sistematik Fonksiyonel Analizi	65
Şekil 4 : Yönetim Sürecinde Bilgi Akışı	67
Şekil 5 : İşletme Organizasyonu ve Bilgi Akışı	69
Şekil 6 : Yönetim Bilgi Sistemlerinin İşletme Faaliyetleri ve Yönetim Düzeyleriyle İlişkisi	71
Şekil 7 : Bilgi Sisteminin İşlevsel Modeli	75
Şekil 8 : Muhasebe Bilgilerinin İç ve Dış Kullanıcılara Akışı	83
Şekil 9 : Muhasebe Bilgi Sisteminin Kuramsal Yapısı	87
Şekil 10 : Muhasebe Sürecinde Finansal Veri ve Bilgilerin Akışı	92
Grafik 1 : ABD havaalanlarında ortalama maliyet yapısı	112
Grafik 2 : Avrupa havaalanlarında ortalama maliyet yapısı	112
Tablo 6 : Gider Dağıtım Tablosu	124

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 7 : Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarları Tablosu	126
Tablo 8 : Gider Dağıtım Tablosu (Basit Dağıtım)	128
Tablo 9 : Gider Dağıtım Tablosu (Kademeli Dağıtım)	131
Şekil 11 : Hizmet İşletmelerinde 7/A Maliyet Hesaplarına Göre Giderlerin Akışı	143
Şekil 12 : Hizmet İşletmelerinde 7/B Maliyet Hesaplarına Göre Giderlerin Akışı	147
Şekil 13 : İşletme Bütçesinin Kapsamı	153
Grafik 3 : ABD’de orta ve büyük havaalanlarında ortalama gelir dağılımı	162
Grafik 4 : Avrupa’daki havaalanlarında ortalama gelir dağılımı	162
Şekil 14 : Fiyat Belirleme Süreci	165
Tablo 10: Tam Maliyet Tablosu	172
Tablo 11 : Değişken Maliyet Tablosu	174
Şekil 15 : Kâra Geçiş Noktası Grafiği	181
Şekil 16 : DHMİ Merkezi Örgüt Şeması	190
Şekil 17 : DHMİ Taşra Örgüt Şeması	191
Tablo 12: DHMİ Havaalanları İle İlgili Genel Bilgiler	192
Grafik 5 : DHMİ 1996 yılı gelir dağılımı	205
Grafik 6 : DHMİ hava meydanlarında 1996 yılı gelir dağılımı	206
Grafik 7 : 1996 yılı faaliyet giderlerinin dağılımı	207
Grafik 8 : DHMİ hava meydanlarında 1996 yılı gider dağılımı	207

I. GİRİŞ

Ulaştırma sistemi, herhangi bir ülke ya da bölge alt yapısının ayrılmaz bir parçasıdır. Toplumların gelişmesinde, bir anlamda medeniyetin temel dayanağı olan ulaştırmanın rolü inkar edilemez. Geleceğin medeniyetinin ise, havada olduğu düşünülmektedir. İnsanın ve insana yararlı olan herhangi bir şeyin bulunduğu yerden iradi olarak, nicel ve nitel özellikleri bozulmadan, başka bir yere götürülmesine ulaştırma (nakil veya taşıma), bu işlevi yerine getirebilmek için kullanılan araçlara da ulaşım aracı (nakil vasıtası veya taşıt) adı verilmektedir.

Ulaştırma, ekonomik büyümeye ve milli gelirde artış sağlamaya, imalat sanayi ve diğer işkollarındaki mamul ve hizmetleri elde etmeye, ekonomik, sosyal ve kurumsal düzenin sağlanmasına önemli katkıları olan bir hizmet türüdür. Bir bütün olarak ulaştırma sistemi, insanın günlük hayatından uluslararası ilişkilere kadar, her alanda etkili olmaktadır. Genel anlamda ulaştırmanın; maliyetlerin düşürülmesinde, verimliliğin artırılmasında, ekonomik sistemlerin ve günlük hayatın devamını sağlamada etkili olduğu, dolayısıyla ekonomik ve kültürel gelişmeyi harekete geçiren itici bir güç olduğu kabul edilir.

Dünya üzerinde sürekli olarak gelişen insan ilişkilerinin, daha uzak mesafelere daha büyük miktarlarda ulaşımı gerekli kılması, bir yandan insan hayatında zaman faktörünün giderek daha değerli hale gelmesi, dolayısıyla daha hızlı, daha ucuz ve daha güvenli ulaşım talepleri, diğer yandan teknolojiadaki ilerlemeler ve yeni enerji kaynaklarının bulunması, ulaştırma alanındaki teknolojik gelişmeyi hızlandırmıştır. Buna bağlı olarak, ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerin etkisiyle, buluşların ve fikirlerin daha hızlı yayılmasına olanak

sağlanırken, ülkeler arasındaki ekonomik gelişmişlik farkını kapatmaya yönelik uluslararası ilişkiler de yoğunlaşmıştır.

Sözkonusu gelişmelere cevap verebilecek bir ulaştırma kapasitesi oluşturmak ve günün koşullarına uyabilen, ülke tercihlerine uygun ve geleceğe dönük ulaştırma sistemlerini kurmak, bu sistemler arasında gerekli işbirliğini ve uyumu sağlamak amacıyla; konuyla ilgili bilgi birikiminin, finansal kaynakların ve yasal yetkinin biraraya getirilerek, gerekli çalışmaların yapılması zorunludur.

Bu bakış açısıyla, ülkemiz açısından pekçok hizmet türünde olduğu gibi, sivil havacılık faaliyetlerinin genel hizmet ve ulaştırma alt sektörleri arasında süratle yerini almaya başladığı ve geleceğe dönük çok önemli yeni fırsatlar vaat ettiği görülmektedir. Bu nedenle, genelde hizmet işletmelerine özelde de sivil havacılık işletmelerine yönelik akademik çalışmalara ve bu alandaki finansal sorunları çözmeye yönelik araştırmalara, gerektiği kapsamda yer verilmesi büyük önem arz etmektedir.

Herhangi bir üretim faaliyeti, insanların ve maddelerin yer değiştirmesiyle gerçekleştirilebileceğinden, ulaştırma faaliyeti bir yandan tüm üretim faaliyetlerinin tamamlayıcısı ve dolayısıyla üretim maliyetinin de bir parçası olurken, diğer yandan ulaştırmanın kendisi başlı başına bir faaliyet türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda doğal olarak ulaştırma sistemi de kendi içinde değişik faaliyet kolları, alt sektörler/alt sistemler şeklinde yapılanmaktadır.

Bu çalışmada, bir ulaştırma alt sistemi olan havayolu ulaştırmasının havaalanı boyutu, muhasebe yönüyle ele alınarak, yeri geldikçe diğer yönlerine de değinilerek, ayrıntılı şekilde incelenmiş ve konu ile ilgili yazılı kaynaklardan ve uygulamadan yararlanılarak yapılan araştırmalardan elde edilen bilgiler, belli bir sistematik akış dahilinde, olabildiğince açık ve anlaşılabilir biçimde ifade edilmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla, birinci bölümde “Ulaştırma ve Havacılık” başlığı altında, ulaştırma kavramı ve ulaştırma türleri, havayolu ulaştırmasının gelişimi ve sivil havacılık faaliyetleri genel hatlarıyla açıklanmış; böylece asıl çalışma alanımızı oluşturan havaalanlarının ulaştırma sistemi ve havayolu ulaştırması alt sistemi içindeki yeri belirlenmiş ve sivil havacılık işletmelerinin ortak özellikleri ortaya konulmuştur.

Ekonomik işbölümünün bir sonucu olarak, her işletmenin belli bir alanda faaliyet göstermesi ve meydana getirdiği değerlerle insan gereksinmelerinin bir kısmını karşılaması temel düşüncesinden hareketle; havaalanlarının halihazırda çoğunlukla devlet mülkiyetinde olup, kamu hizmeti bakış açısıyla yönetilmesine rağmen, dünyadaki ekonomik, sosyal ve siyasi tercihlerdeki sürekli değişim doğrultusunda, havaalanlarına bir özel ticari işletme bakış açısıyla yaklaşmıştır. Bu kapsamda havaalanı faaliyetlerinin gerektiği biçimde yürütülebilmesi için, mevcut ve gelecekteki kaynaklar ve varlıklarla ilgili uygun kararların sürekli olarak verilmesi zorunluluğu vardır. Bunun yanında “iyi bir yönetimin iyi bilgiye dayanmayı gerektirdiği”, bunun da havaalanı yönetiminin planlama, uygulama ve kontrol temel işlevleri çerçevesinde geliştirilerek işletilen bilgi sistemlerinden yararlanarak gerçekleştirilebileceği gerçeği ve bu anlamda yönetim bilgi sistemleri içinde muhasebe bilgi sistemlerinin özel bir öneme sahip olduğu bilinmektedir.

Bu düşünceyle, çalışmanın ikinci bölümünde “Havaalanlarında Muhasebe Bilgi Sistemi” başlığı altında, havaalanı bir sistem olarak ele alınmış; havaalanı organizasyonu, havaalanı yönetimi ve yönetim bilgi sistemleri açıklandıktan sonra, muhasebe bilgi sisteminin temel yapısı, muhasebenin temel kavram ve ilkeleri ile muhasebe süreci bir bütün olarak ortaya konulmuştur.

Hangi ekonomik sistem uygulanırsa uygulansın ve işletmeler hangi düşünceyle ve ne şekilde yönetilirse yönetilsin, her işletmenin ürettiği mamul ve/veya hizmetlerin maliyetini bilme zorunluluğu vardır. Ayrıca günümüzün işletme yönetimi anlayışında, büyümenin yolunun maliyet kontroluyla elde

edilecek kârlardan geçtiği bilinmektedir. Bu açıdan, havaalanlarında maliyetlerin etkin biçimde izlenmesini ve kontrolünü, finansal başarının doğru biçimde ölçülmesini, havaaracı iniş-yolcu ve yük ücretleri ile ticari alan kiralari gibi havaalanlarının temel gelir kaynaklari ile ilgili isabetli kararlarin verilmesini sağlayacak bilgileri üretecek bir sisteme gereksinim vardır.

Bu amaçla, üçüncü bölümde “Havaalanlarında Karar Almaya Dönük Maliyet Bilgilerinin Elde Edilmesi” başlığı altında, havaalanlarında üretilen hizmetlerin oluşumundaki maliyet unsurlari belirlenmeye çalışılmış; bu nedenle önce maliyet kavramı ve gider çeşitleri genel olarak incelenmiş, daha sonra da konu, havaalanlari açısından ele alınarak ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Havaalanlarında maliyet unsurlarının sürekli izlenebilmesi, giderlerin kontrol altında tutulabilmesi ve bunlara ilişkin bilgilerin ilgili karar birimlerine, kararlarda kullanılabilecek zaman ve içerikte iletilmesini sağlayacak muhasebe sistemlerini, yöntem ve araçlari belirlemek düşüncesiyle; giderlerin gider yerleri itibariyle nasıl izlenebileceği hizmet maliyetiyle nasıl ilişkilendirilebileceği, maliyet hesaplarının akışı, maliyet bilgilerinin raporlanması ve bütçeleme konuları, yeri geldikçe örneklerle desteklenerek açıklanmıştır.

Günümüzde bütün işletmelerde olduğu gibi, havaalanlariyla da giderek daha fazla kişi ve kuruluş ilgilenmekte ve onların finansal durumu ve faaliyetleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu ilginin bir nedeni de, havaalanlarında kendilerine sunulan hizmetler için ödedikleri bedelin, o hizmetlerin üretilmesi için katlanılan maliyetle ne kadar orantılı olduğunu öğrenmek istemeleridir. Diğer yandan, havaalanı faaliyetleri ile ilgili verilen her karar, bu altyapı sistemine bağlı olarak faaliyet göstermek durumunda olan, havayollari ve yer hizmetleri kuruluşlari gibi diğer sivil havacılık işletmelerini doğrudan etkilemektedir. Bu açıdan, havaalanlari ile ilgili olarak verilecek kararların sağlam temellere; anlamlı, ilgili ve zamanlı bilgilere dayandırılması büyük önem taşımaktadır.

Bu düşünceyle, çalışmanın dördüncü bölümünde “Maliyet Bilgilerinin Havaalanlarında Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması” başlığı altında; önce havaalanlarında gelir yapısı ortaya konulmuş, daha sonra da havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında kullanılabilecek yöntemler tek tek ele alınarak, özellikle maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu bölümün son kısmında da, uygulamada havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılması, DHMİ Genel Müdürlüğü verilerine dayanılarak, olabildiğince özetlenerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise, bütün mal ve hizmetlerin elde edilmesinde olduğu gibi, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında da hizmet üretim maliyetinin esas alınması ve bu maliyet bilgilerinin, oluşturulacak muhasebe sisteminden elde edilmesi gereği vurgulanarak, çalışma tamamlanmıştır.



II. ULAŞTIRMA VE HAVACILIK

1. ULAŞTIRMA KAVRAMI VE KAPSAMI

1.1. Ulaştırma Kavramı

Pekçok gereksinim gibi ulaştırma da insanın varoluşuyla ortaya çıkan bir gereksinimdir. İnsanların topluluklar halinde yaşamaya başlamaları ve böylece değişik yerleşim birimlerinin oluşması, bu birimler arasında gerek insanların gerekse diğer varlıkların (hayvan, eşya, mal v.b.) bir yerden başka bir yere taşınmasını gerektirmiştir.

Önceleri yaya olarak başlayan ulaştırma faaliyeti, ilkel yıllarla başlayan su yollarının kullanılması ve tekerleğin bulunup kullanılmaya başlamasıyla özgün bir faaliyet özelliğini kazanmış ve zaman içinde çeşitli taşıma türleri geliştirilmiştir.

En geniş anlamda ulaştırma, varlıkların bir yerden başka bir yere taşınması şeklinde tanımlanabilir ¹. Başka bir ifadeyle ulaştırma faaliyeti, insanların (yolcuların) ya da hayvan ve eşyanın (yükün) belli noktalar arasında değişik araçlarla taşınması olarak tanımlanabilir ². Ulaştırma, kara, deniz ve hava yoluyla insanların ve malların bir yerden bir yere ulaşmasını sağlayan iş ve araçların tümüdür ³. Batı dillerinde transport, transportation, Osmanlıca'da münakale,

¹ Feryal ORHON, Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Türkiye'deki Uygulama, EKO-BİL Ya.No.7, İstanbul, 1983, s.5.

² Selçuk ABAÇ, Ekonomi Ansiklopedisi, İstanbul 1984, s.1329.

³ Halil SEYİDOĞLU, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Ankara 1992, s.900. —Orhan HANÇERLİOĞLU, Ekonomi Sözlüğü, İstanbul 1972, s.335.

münakalat gibi kelimelerle ifade edilen ulaştırma, ekonomik bakımdan yüklerin ve insanların, ihtiyaçlara göre zaman ve yer faydası sağlayacak şekilde yer değiştirmesini mümkün kılan bir hizmettir ⁴. Kısacası ulaştırma faaliyetinin gerçekleşebilmesi için kişilerin ve eşyanın iradi, düzenli ve ekonomik biçimde yer değiştirmesi önem taşımaktadır ⁵.

Ulaştırma, tüm ekonomik faaliyetlerde katkısı bulunan bir hizmet sektörü olarak yer ve zaman faydası sağlarken; coğrafi özelliklerin değerlendirilmesi, geniş çaplı üretim yapılabilmesi, rekabetin teşvikiyle kalitenin artırılması ve kültürel etkileşimin gerçekleştirilmesi gibi olumlu etkiler yanında, gürültü ve hava kirliliği, yoğun enerji tüketimi, kaza riski gibi olumsuz etkiler de yapmaktadır.

1.2. Ulaştırma Türleri

Ulaştırma faaliyeti, hizmet yoluyla üretime katkıda bulunduğu için, bir ekonomideki toplam faaliyet hacmi içinde bir alt faaliyet türü olarak yer alır. Ancak ulaştırma faaliyeti diğer faaliyet kesimlerinden farklı olarak, bütün faaliyet türleri arasında bir bağ özelliği taşır.

İnsan, tarihin ilk devirlerinden bu yana kara ve deniz yoluyla, sonraları da hava yoluyla ulaştırma faaliyetini gerçekleştirmiştir. Ulaştırma faaliyeti, ulaşım araçlarının türlerine göre beş ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar;

- Karayolu ulaştırması
- Denizyolu ulaştırması,
- Demiryolu ulaştırması,
- Havayolu ulaştırması,
- Boru hattı ulaştırmasıdır.

⁴ Süleyman BARDA, *Münakale Ekonomisi*, İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1958, s.6. —Latif ÇAKICI, “Yeni Ekonomik Politikalar Açısından Ulaştırmanın Sektörel Önceliği”, *Ulaştırma Sektörünün Sorunları Semineri*, TEBİAT Ya.No.1, İstanbul, 1985, s.28.

⁵ İsmet ERGÜN, *Türkiye’nin Ekonomik Kalkınmasında Ulaştırma Sektörü*, Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Ya.No. 10, Ankara 1985, s.7.

Bunlardan ilk dört ulaştırma alt sistemi ile hem yolcu hem de yk taşınabildiği halde, boru hattı ile yalnızca bazı maddeler taşınabilmektedir. İzleyen kısımlarda bu beş ulaştırma alt sistemi ile ilgili genel açıklamalar yapılacak, daha sonra havayolu ulaştırması ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.1. Karayolu Ulaştırması

“Karayolu ulaştırması, taşımacılık, mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım ve tüketim faaliyetlerinin herbirine iştirak eden bir hizmet sektörüdür” ⁶. Başka bir ifadeyle “kişilere ve eşyaya yer ve zaman faydası sağlamak şeklinde tanımlayabileceğimiz ulaştırma hizmetinin karayolu sistemi ile gerçekleştirilen bölümü karayolu ulaştırmasıdır” ⁷.

Karayolu ulaştırması, kentiçi yolcu ve yük taşımacılığı, yurtiçi yolcu ve yük taşımacılığı, kargo ve uluslararası taşımacılık gibi oldukça geniş bir faaliyet alanına sahiptir.

Karayolu ulaştırma yatırımlarında, ekonomik ve ticari kriterlerin yanında, sosyal adaletin sağlanması, ulaşılabilirlik ve çeşitli temel hizmetlerin sunulabilmesi gibi kamusal tercihlerin önemli rol oynadığı görülmektedir.

Ülkemizin coğrafı yapısı, sosyo-ekonomik durumu, transit taşımacılığa elverişliliği, “kapıdan kapıya taşımacılık” imkanı vermesi, küçük taşıma kapasitelerindeki ve kısa mesafelerdeki avantajı, yatırımların esnekliği ve siyasi tercihler gibi pekçok nedenle karayolu tercih edilmektedir.

Ülkemizde, 1995 yılında 600.000.000’den fazla yolcu ve 320.000.000 tondan fazla yükün taşındığı karayolu ulaştırmasının ulaştırma sektörü içindeki

⁶ —Karayolu Ulaştırması, VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı İK Raporu, DPT Ya.No.DPT: 2306-ÖİK:413, Ankara 1992, s.125.

⁷ —Yedinci Beşyıllık Plan Hazırlık alışmaları İçin Karayolu zel İhtisas Alt Komisyonu Raporu, Ankara, Aralık 1993, s.1.

payı; yolcu taşımacılığında % 94,8 yük taşımacılığında % 91,3'tür. Bir önceki yıla göre yolcu taşımacılığında % 11, yük taşımacılığında ise % 18,5 oranında artış olmuştur ⁸. Yıllık ortalama artış oranının, VI. Plan döneminde yolcu taşımacılığında %5,4, yük taşımacılığında %8,3 olduğu, VII. Plan döneminde ise, yolcu taşımacılığında %7,6 ve yük taşımacılığında %5,7 artışın olması beklendiği görülmektedir ⁹

Karayolu ulaştırma yükünün bu denli ağır olması, ulaşım ağını oluşturan alt yapıda yetersizliklere yol açmakta, buna gerek işgücündeki gerekse yasal ve idari yetersizliklerin de eklenmesiyle karayolu trafik güvenliği son derece düşük düzeyde kalmaktadır ¹⁰. Bu da alternatif ulaşım alt sistemleri arasında tercihlerin çok daha dikkatli ve dengeli yapılması gereğini ortaya koymaktadır.

1.2.2. Denizyolu Ulaştırması

“Denizcilik sektörü; deniz taşımacılığı, limanlar, tersaneler, gemi inşa sanayii, balıkçılık, deniz turizmi, deniz ürünleri ve bunlarla ilgili alt sektörleri kapsamaktadır”¹¹. Deniz ulaştırması, makro politika ve uygulamaların etkin olduğu, özellikle dış ticarete ekonomiye önemli katkılar sağlayan, ulusal bazda diğer sektörlerle yakından ilgili ve aynı zamanda tamamiyle uluslararası bir faaliyettir ¹².

Doğal su yolları, su kanalları ve göller vasıtasıyla gerçekleştirilen ulaştırma faaliyeti genellikle ülke sınırları içinde kalması ve nisbeten bağımsız olma özelliği nedeniyle denizyolu ulaştırması kapsamında ele alınmamaktadır ¹³.

⁸ —Yıllık Ekonomik Rapor 1996, T.C. Maliye Bakanlığı, 1997 Yılı Bütçe Kanunu Tasarıları ile Birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur, Kasım 1996, s.55.

⁹ — Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000), TBMM Kararı, No.374, Tarih: 18.7.1995, s.149,150.

¹⁰ —“Kara ve Hava Taşımacılığı”,Dünya Gazetesi,22.1.1996. —“Kargo ve Yük Taşımacılığı”, Dünya Gazetesi, Dünya Dosyası-2, 11.1.1993.

¹¹ — “Denizcilik”, Dünya Gazetesi, Dünya Dosyası-26, 26.6.1995.

¹² —Denizyolu Ulaştırması, Yedinci Beşyillik Kalkınma Planı Denizyolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu, Ankara 1993, s.1.

¹³ BARDA, s.354-367.

Uluslararası ticaretin merkezi olan Akdeniz’de birçok kavim, uygarlıklarını denizyolu ile dünyaya tanıtmıştır. Ondokuzuncu yüzyıldan itibaren de modern denizcilik anlayışı yayılmaya başlamıştır ¹⁴.

Cumhuriyetimize Osmanlı döneminden önemli bir tarihi geçmişle miras kalan denizyolu ulaştırması, özellikle 1980 sonrası uygulanan dışa açık liberal politikaların etkisiyle dış ticaret hacmindeki gelişmeler sonucu, önemli bir ulaştırma alt sektörü durumuna gelmiştir. Dünya dış ticaretinin yaklaşık 3/4’ünü gerçekleştiren deniz ulaştırma sektörü, ülkemizde de son yıllarda önemli gelişmeler göstermekle birlikte, araç filomuzun nisbeten eski olması ve sektörde yaşanan finansman ve yatırım sorunları gibi nedenlerle henüz arzulanan yerde değildir ¹⁵. Özellikle dış ticaretle ilgili deniz taşımacılığında yabancı işletmelerin ağırlıklı paya sahip olduğu görülmektedir. Ülkemizde, 1995 yılında denizyoluyla yurtiçi ve yurtdışı dahil olmak üzere toplam 2.702.000 yolcu, 119.032.000 ton yük taşınmıştır. Denizyolunun ulaştırma sektörü içindeki payı yolcu taşımacılığında %01, yük taşımacılığında %05 dolayındadır ¹⁶. Türk Deniz Ticaret Filosu tonajı 300 Grosstonun üzerindeki gemilerde, 1995 yılı sonunda yaklaşık 10 milyon DWT’na ulaşmış ve Türk bayraklı gemilerin dış ticaret taşımalarından aldığı pay %41,8 olarak gerçekleşmiştir ¹⁷

Denizyolu ile parça yük (cargo), dökme yük, petrol ürünleri ile diğer sıvı ve kimyevi maddeler çok büyük miktarlarda ve çok düşük maliyetle taşınabilmektedir. Denizyolu ile yolcu ulaştırması ise, genellikle gezi, eğlence ve araştırma amaçlı olmaktadır.

¹⁴ Işıl Mendeş PEKDEMİR, *Denizyolu Yük Taşımacılığı Yönetim ve Organizasyonu*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ya.No.251, İİE Ya.No.144, İstanbul 1991, s.21-23.

¹⁵ — *Cumhuriyetin 70. Yılında Ulaştırma Haberleşme*, T.C. Ulaştırma Bakanlığı, Ankara, 1993, s.81-91.

¹⁶ — *Yıllık Ekonomik Rapor 1996*, s.54-55.

¹⁷ — *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)*, 1996 Yılı Programı Destek Çalışmaları, Ekonomik ve Sosyal Sektörlerdeki Gelişmeler, DPT, Ankara 1997, s.134.

Denizyolu ile yolcu taşımacılığında, VI. Plan döneminde yurt içinde yıllık ortalama %21,4 azalış, yurtdışı taşımalarında %24,3 artış olurken, VII. Plan döneminde ise yurtiçinde artış veya azalış beklenmemekte, yurtiçi taşımalarda %7,4 artış beklenmektedir. Yük taşımacılığında ise VI. Plan döneminde, yurtiçi taşımalarda yıllık ortalama %39,2 azalış, yurtdışı taşımalarında %6,3 artış kaydedilmiştir. VII. Plan döneminde ise, sırasıyla yaklaşık %3,7 ve %15 artış beklenmektedir ¹⁸.

1.2.3. Demiryolu Ulaştırması

Demiryolları hemen bütün dünya ülkelerinde ülke çapında hizmet veren ve uluslararası hatları da bulunan geniş bir yapıya sahiptir. Demiryolu işletmeleri genellikle zarar eden kuruluşlar olarak bilinirler. Ancak demiryollarının enerji tasarrufu sağlaması, toprak ve iklim koşullarından pek etkilenmemesi, karadan ulaşımın güvenli, sağlıklı ve sürekli yapılmasına olanak vermesi gibi avantajları da bilinmektedir. Demiryolu ulaştırmasının esas yapısı itibariyle karayolu ulaştırması kapsamında ele alındığı da görülmektedir ¹⁹.

Ülkemizde Cumhuriyetten önce genellikle yabancı sermaye ile başlamış olan demiryolu yatırımları, Cumhuriyetin ilk yıllarında hızlı gelişmeler kaydetmiş, ancak zaman içinde durma noktasına gelmiş, dolayısıyla demiryollarının ulaştırma sektörü içindeki payı da giderek azalmıştır.

1927 yılında kurulan “Devlet Demiryolları ve Limanları İdarei Umumiyesi”nin demiryollarının örgütlenmesinde ve gelişmesinde önemli payı olmuştur. Bu kuruluş halen 233 Sayılı KİT’lerle ilgili K.H.Kararname esaslarına tabi olarak “T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü” adıyla faaliyetini sürdürmektedir ²⁰.

¹⁸ — Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, TBMM Kararı, s.149,150.

¹⁹ BARDA, s. 193. — Cumhuriyetin 70. Yılında ..., s.37-78.

²⁰ — Cumhuriyetin 70. Yılında ..., s.43-47.

Ulaştırma sektörü içinde 1995 yılında yıl içindeki grevlerin de etkisiyle azalış olan tek faaliyet alanı demiryolu yolcu taşımacılığıdır. Bir önceki yıla göre yolcu taşımacılığı % 12,5 azalmış, yük taşımacılığı ise aynı dönemde % 1,8 artmıştır.

Demiryollarının ulaştırma sektörü içindeki payı; yolcu taşımacılığında % 4,1, yük taşımacılığında %9 dolayındadır ²¹. 1995 yılında başlatılan “Devlet Demiryollarının Yeniden Yapılanma Projesi”ndeki hedefler, demiryollarının yeniden tanımlanarak piyasa koşullarına uygun ve ticari hizmet üretmesini sağlayacak nitelikte, oldukça geniş bir düzenlemenin yapılması gereğini ortaya koymaktadır ²².

Demiryollarının alt yapı maliyetlerinin yüksekliği, gerek alt yapının gerekse araçların ekonomik ve teknik açıdan yetersiz kalması, genellikle tek hatlardan kaynaklanan gecikmeler gibi nedenlerle bu alandaki taşımacılık payı kara ve deniz yollarına doğru yönelmektedir.

Demiryollarında yolcu taşımacılığında yıllık ortalama artış oranı VI. Hlan döneminde %1,2 olarak gerçekleşirken, VII. Plan döneminde %5 olarak beklenmektedir. Yük taşımacılığında ise, VI. Plan döneminde yurtiçinde %4,2 artış, yurtdışı taşımalarda ise %29,2 azalış kaydedilmiştir. VII. Plan döneminde bu oranlar sırasıyla %11 ve %13 artış şeklinde beklenmektedir ²³.

Demiryolu ulaştırmasının özellikle uzun mesafede, büyük miktarlardaki yük (tarım ürünleri, maden cevherleri v.b.) taşımacılığında en uygun araçlardan birisi olduğu bilindiğine göre, ulaştırma politikasının bu yönde geliştirilmesi yerinde olacaktır ²⁴.

²¹ — Yıllık Ekonomik Rapor 1996, s.55.

²² — “TCDD’de Yeniden Yapılanma”, *Dünya Gazetesi*, 22.8.1995.

²³ — Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, TBMM Kararı, s.149,150.

²⁴ Gültekin ÇOYGUN v.d., (MPM Ekonomi Şb.), *Demiryolu ve Havayolu Taşımacılığında Verimlilik*, MPM Ya.No.348, Ankara 1986, s.25, 72.

1.2.4. Havayolu Ulaştırması

“Havayolu ulaştırması sektörü, havayolu işletmeciliği, havaalanları işletmeciliği, hava seyrüsefer ve hava trafik kontrol hizmetleri, yer ve ikram hizmetleri, eğitim, bakım, ilgili alt ve üst yapılar ve diğer havacılık faaliyetleri ile bütün bu faaliyetlerin uluslararası kurallara göre koordinasyonu ve denetimini kapsamaktadır ²⁵.

En yeni ulaşım sistemlerinden biri olan havayolu ulaştırması, oldukça büyük tutarlarda yatırım yapmayı gerektiren, bunun yanında başta dış turizm olmak üzere ülke ekonomisine önemli katkılar sağlayan bir sektördür. Bu nedenle uzun yıllar devlet desteğiyle faaliyet gösteren bir sektör durumunda kalmıştır. Ülkemizde pekçok alanda olduğu gibi havacılık alanında da son yıllarda önemli gelişmeler olmuş, özel teşebbüs işletmeleri de bu sektör içinde önemli paya sahip olmaya başlamıştır.

Ülkemizde havayolu ulaşımının ulaştırma sektörü içindeki payı; 1995 yılında, yolcu taşımacılığında % 1,7, yük (cargo) taşımacılığında % 02 dolayındadır. Bu oranların arttırılması ve havayolu ulaştırmasından etkin bir şekilde yararlanılabilmesi için devlet-özel teşebbüs işbirliğiyle çözümler aranmaktadır. Bu kapsamda, Ulaştırma Bakanlığı’nın “her ile bir havaalanı” projesi de ilgi çekicidir ²⁶. Havayolu ulaştırması, havaalanları ve diğer sivil havacılık faaliyetleri ile ilgili geniş açıklamalar, daha sonraki bölümlerde verilecektir.

²⁵ —Havayolu Ulaştırması, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu-Havayolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı Ya.No.DPT:2384, ÖİK:447, Ankara, Nisan 1995, s.1.

²⁶ — TOBB Sektör Kurulları-Sektörel Sorunlar ve Çözüm Önerileri, TOBB Ya.No.Genel: 266, BÖM: 19, Ankara 1993, s.104. — “Dünya Havacılığında Son Gelişmeler”, Dünya Gazetesi, 19.9.1996. — “Türkiye’nin En Büyük Havaalanı İçin Start”, Dünya Gazetesi, 25.10.1996. — Yıllık Ekonomik Rapor 1996, s.54.

1.2.5. Boru Hattı Ulaştırması

Boru hattı ulaştırma alt sektörü, malların taşınması, mülkiyet ve görünüş itibariyle özel bir konuma sahiptir. Kamuoyunda pek bilinmeyen boru hattı ulaşımı, malların taşınmasına ve pazarlanabilmesine yardımcı bir hizmet şeklidir. Bununla birlikte boru hatları ile taşımacılık tek yönlü bir ulaşım şekli olma özelliği taşır. Özellikle İkinci Dünya Savaşı yıllarından itibaren yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

1990'lı yıllarda boru hattı ulaştırması özellikle hampetrol, fuel oil, gazyağı, doğalgaz, su gibi sıvı ve gaz maddelerin uzak mesafelere kesintisiz taşınmasında önemli rol oynamaktadır. Boru hattı ile taşımacılıkta hareket pompa istasyonlarınca otomatik olarak sağlanmakta ve el emeğine fazla gereksinim duyulmamaktadır. Rekabetin hemen hemen hiç bulunmadığı ve diğer ulaştırma araçlarıyla aktarmaların yer almadığı; ürünlerin hasar görmeden, doğal şartlardan etkilenmeden, güvenli ve düşük maliyetlerle taşınabildiği boru hatları gittikçe artan bir taleple yaygın kullanım alanı bulmaktadır. Bunun yanında sistemin yatırım maliyetinin yüksekliği, koruma sorunu, kuruluş yerinin kolay değiştirilememesi, nisbeten düşük hızda taşımacılık yapılması olumsuz etkenlerden bazılarıdır. Sistemin işlerliği yönünden uluslararası anlaşmaların rolü büyüktür.

Kara ve deniz trafiğindeki yoğunluğun ve bazı güvenlik sorunlarının petrol taşımacılığında boru hatlarının kullanılmasına yönelinmesi ve 2000'li yılların başlarında petrolün tüketim seviyesine ulaşması beklenen doğalgazın kullanımının yaygınlaşması da boru hatlarının önemini arttırmaktadır.

Türkiye, bulunduğu stratejik konumu nedeniyle boru hatları ile taşımacılıkta önemli bir yere sahiptir. Dünya pazarlarına boru hatlarıyla taşınacak olan Orta Asya petrol ve doğalgazları için en uygun geçiş yolu Türkiye'dir. Ülkemizin, enerji ihtiyacını karşılaması yanında, yılda iki milyar dolar civarında transit geçiş ücreti elde edeceği boru hatlarının yapılması uluslararası ticari ilişkilere katkısı yanında, yeni istihdam alanlarının doğmasına ve gittikçe önem kazanan çevre

sağlığına da önemli katkı sağlayacaktır ²⁷.

Buraya kadarki açıklamalarımız, ulaştırma alt sektörlerine ilişkin genel bir fikir oluşturma amacına yöneliktir. Bu amaç çerçevesinde alt sektörlerin genel bir karşılaştırması niteliğindeki açıklamalar, aşağıdaki bir kaç cümle ve oluşturulan tablo ile tamamlanacaktır.

VI. Kalkınma Planı döneminde ulaştırma yatırımları toplam kamu yatırımları içinde %32,1 payla, birinci sırayı alırken, 1985 yılında 46,3 trilyon TL olarak öngörülen ulaştırma sektörü sermaye yatırımı, yıl içindeki ödenek revizyonlarıyla toplam 57,4 trilyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu yatırımların alt sektörlerle dağılımı ise şöyledir ²⁸; karayolu %78,3, havayolu %8,1, demiryolu %7,2, boruhattı %3,8 ve demiryolu %2,6'dır.

1996 yılında ise, ulaştırma sektörüne toplam 103,1 trilyon TL kamu sabit sermaye yatırımı öngörülmüş ve bu 118,5 trilyon TL şeklinde gerçekleşmiştir. Bu yatırımların alt sektörler arasındaki dağılımı da; karayolu %65, havayolu %19,8, demiryolu %8,2, boruhattı %3,6 ve demiryolu %3,4 şeklindedir ²⁹

Tablo 1'de ülkemizde ulaştırma alt sistemlerinin kilometre başına yolcu ve yük taşıma oranları, 1991 - 1995 yıllarına ait olan gelişme seyri ve beş yıllık toplamlara göre ulaştırma sektörü içindeki paylarıyla birlikte gösterilmiştir. Tablo'ya göre, karayolu ulaştırması yurtiçinde hem yolcu hem de yük taşımacılığında sektör içindeki ağırlıklı yerini korurken, deniz ve hava yollarının payının oldukça düşük olduğu, buna karşılık yurtdışı yük taşımacılığında

²⁷ — Ömer Baybars TEK, Çağatay ÜNÜSAN, "Boru Hattı Taşımacılığı ve Türkiye Ekonomisi İçin Önemi", PAZARLAMA DÜNYASI, Y.8, S.48, Kasım-Aralık 1994, s.2-9. John J.COYLE, Edward J.BARDI, Joseph L. CAVINATO, *Transportation*, (Third Ed.) West Publishing Company, 1990, s.6-17. s.162-166.

²⁸ — Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1996 Yılı Programı Destek Çalışmaları, s.130.

²⁹ — Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)-1997 Yılı Programı, (R.G. T:9.11.1996, S:22812), DPT, ankara 1997, s.97.

demiryolunun, yolcu taşımacılığında da havayolunun ağırlıklı paya sahip olduğu ve havayolu yolcu taşımacılığında sürekli bir artışın gerçekleştiği, demiryollarının sektör içindeki payında ise, az da olsa bir düşme eğilimi gözlenmektedir. Boru hattı ulaştırma alt sistemine ise, yalnızca tek yönlü yük taşımacılığında kullanılma özelliği ve kaynaklarda diğer alt sektörlerle karşılaştırmasının yapılmaması nedeniyle Tablo'da yer verilmemiştir.

Tablo 1:Ulaştırma Alt Sistemlerinde Kilometre Başına Yolcu ve Yük Taşıma Oranları: 1991-1995 (+ 000)

Yıllar Taşıma Sistemi	1991	1992	1993	1994	1995	Beş Yıllık Toplam
Karayolu Yolcu/Km	131.029	142.172	146.029	140.743	156.225	716.198
Karayolu Yolcu%	94,9	95,0	94,2	94,2	94,8	94,6
Karayolu Yük Ton/Km	61.969	67.704	97.843	95.020	112.600	435.136
Karayolu Yük%	85,0	86,8	91,1	91,2	91,3	89,6
Denizyolu (1) Yolcu/Km	92	58	53	47	65	315
Denizyolu Yolcu%	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Denizyolu-Yük (2) Ton/Km	2.780	1.756	901	587	642	6.666
Denizyolu Yük%	3,8	2,3	0,8	0,6	0,5	1,3
Demiryolu Yolcu/Km	6.048	6.259	7.147	6.335	5.550	31.339
Demiryolu Yolcu%	4,4	4,1	4,6	4,2	3,4	4,1
Demiryolu-Yük Ton/Km	8.093	8.383	8.511	8.338	9.840	43.165
Demiryolu Yük%	11,1	10,8	7,9	8,0	8,0	8,9
Havayolu Yolcu/Km	845	1.138	1.721	2.268	2.820	8.792
Havayolu Yolcu%	0,6	0,8	1,1	1,5	1,7	1,2
Havayolu-Yük Ton/Km	76	102	152	198	218	746
Havayolu Yük%	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2
Toplam Yolcu/Km	138.014	149.627	154.950	149.393	164.660	756.644
Toplam Ton/Km	72.918	77.945	107.407	104.143	123.300	485.713

1- Dışhatlardaki taşımalar dahil değildir.

2- Deniz yolları taşımaları, Türkiye Denizyolları İşletmelerinin şehir hatlarında, D.B.Deniz Nakliyat T.A.Ş.'nin iç hatlarda yaptığı taşımaları kapsar.

Kaynak: — Ulaştırma İstatistikleri Özeti-1993, T.C. Başbakanlık DİE, Ankara, Ekim 1994.

— Ulaştırma İstatistikleri Özeti-1994, T.C. Başbakanlık DİE, Ankara, Ocak 1996.

— Yıllık Ekonomik Rapor-1996, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, Kasım 1996.

2. HAVAYOLU ULAŞTIRMASI

2.1. Havayolu Ulaştırması Gereksinimi ve Gelişimi

2.1.1. Havayolu Ulaştırması Gereksinimi

Havacılık, diğer ulaştırma alt sektörlerinin doğmasını sağlayan nedenler yanında onlardan farklı olarak; “insanların uçuş hevesinden doğmuştur” denilebilir. Havacılıkla ilgili ilk çabalar da bunu göstermektedir.

Toplumların gelişmesinde, bir anlamda medeniyetin temel dayanağı olan ulaştırmanın rolü inkar edilemez. Geleceğin medeniyetinin de havada olduğu düşünülmektedir. Bir bütün olarak ulaştırma sistemi, insanın günlük hayatından uluslararası ilişkilere kadar her alanda etkili olmaktadır. Çağdaş insanın yaşama ve çalışma biçimi çok geniş bir alanda cereyan etmekte ve diğer milletlerle de sürekli ve süratli ilişkileri gerekli kılmaktadır. Ekonomik ve siyasi ilişkiler kültürel etkileşimi de beraberinde getirmektedir. Ulaştırma sisteminin bir alt sistemi durumundaki hava ulaştırmasının etkilerinin ekonomik, sosyal ve siyasi ilişkilerde yoğunlaştığı görülmektedir.

Ulaştırmanın hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesi gereği havayolu ulaştırmasının en önemli tercih nedenleri olmaktadır ³⁰.

Genel olarak, zaman ve mekan faydası sağlayan bir sistem olarak tanımlanan ulaşırmadan toplumun sağladığı fayda; coğrafya ve doğal kaynakların elverişli olmaması, enerji, teşebbüs ve üretim maliyetlerinin yüksek olması gibi nedenlerle yakın çevrede bulunmayan ürünleri elde etmektir.

³⁰ — COYLE, vd., s.6.

Gelişen dünyada her geçen gün zamanın değeri daha da artmaktadır. Pekçok işlemin bilgisayar hızıyla yürütüldüğü ve refah seviyesinin nisbeten yükseldiği günümüzde, insanların ihtiyaçlarını giderme arzusu ve imkanı artarken sabrı, bekleme süresi de hızla azalmaktadır. Dolayısıyla insanlar ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlere en kısa yoldan ulaşmayı tercih etmektedirler.

Ekonomik gelişmeler, yönetim biçimleri, sosyal ve kültürel yapı, politik düşünceler de ulaştırmanın hızlı ve güvenli yapılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. İnsanlar günlük hayatlarını kolaylaştırmak, dünyanın değişik yerlerinde üretilen mal ve hizmetlerden ve teknolojik yeniliklerden yararlanmak, farklı çevre ve birikimleri tanımak, bilgi alış verişinde bulunmak, kültürel ve sosyal etkinliklere katılmak gibi amaçlar taşımaktadır. Bununla birlikte, global ekonomik yapının birer elemanı olan işletmelerin hammadde, bilgi, teknoloji, finansman, pazarlama gibi sorunlarını çok hızlı bir şekilde çözümlemeleri gerekmektedir. İşletme sahip ve yöneticileri, zamanlarını en iyi şekilde değerlendirmek, yolculuk esnasında gizlilik içinde iş toplantıları yapabilmek, konaklama ve iâşe giderlerini azaltmak, değişik yerlerdeki şube yöneticileri ile daha sıkı ilişkiler kurmak ve işletmelerini daha az personelle kontrol edebilmek, siparişlerini yolculuk sırasında hasar görmeden teslim alabilmek gibi pekçok gereksinimlerini karşılamak istemektedirler. Ülkelerin yönetiminde görev alanlar, çok kısa zaman aralıklarıyla görevlerinin gerektirdiği çok değişik yerlerde bulunmak, konferanslara, toplantılara katılmak, ülkelerini temsil sorumluluklarını en etkin biçimde ve zamanında yerine getirmek durumundadırlar. Ülke yönetiminde ve savunmasında en yeni ve üstün özellikli araçlardan yararlanmak da kuşkusuz milli güvenliği ve toplumsal moral değerleri yükselten bir etki yapmaktadır.

Kısaca ekonomik, sosyal ve politik pekçok avantajı bulunan hava ulaştırması, çok büyük bir potansiyele sahiptir ve bu nedenle de bir insan ömrüne sığacak kadar kısa bir süre içinde çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Ancak havayolunun oldukça pahalı bir ulaşım şekli olduğu da bir gerçektir. Bununla birlikte insanlar çoğu zaman diğer ulaşım alternatifleri üzerinde fazla düşünmeden; rahat, güvenli ve hızlı ulaşım yanında, maddi olarak ölçülemeyen bazı yararları nedeniyle havayolunu tercih etmektedirler.

2.1.2. Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi

2.1.2.1. Dünyada Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi

Uçak yapımı ve havacılığın başlangıcı, normal bir insan ömründen daha uzun yıllara dayanmaz. İnsanların havacılığa olan merakı ve bu konudaki bilinen çabalar milattan öncesine kadar uzanır. Ancak, tarihte “uçtuktan sonra canlı kalabilen ilk insan” ünvanını alan Hezarfen Ahmet Çelebi’nin yaptığı; kanat takarak uçuş denemesinden 274 yıl sonra uçakla ilk uçuş gerçekleştirilmiştir. Orville ve Wilbur WRIGHT kardeşler 17 Aralık 1903’te Kuzey Carolina - Kitty Hawk’ta 12 saniyelik ve 38 metrelik bir uçuş gerçekleştirmişlerdir ³¹.

Avrupa’da motorlu uçakla uçmayı başaran ilk havacı ünvanını da Alberto Santon DUMONT, 9 Ekim 1906’da Paris-Begatelle’deki uçuşu ile kazanmıştır. 25.7.1908’de Louise BLERIOT’nun Manş Denizini geçmesi ise havacılık tarihinde yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur ³². Böylece insanlık tarihinde önemli bir sürecin başlamasına öncülük edilmiştir.

Havacılık tarihi iki açıdan ele alınarak incelenebilir. Birincisi, havacılıkla ilgilenenlerin karşılaştıkları zorluklar, harcanan çabalar, teknolojik gelişmeler ve yeni rekorlar gibi konulardır. İkinci yaklaşım ise, havacılığın ekonominin önemli bir alt elemanı olarak ele alınmasıdır ³³.

Bu çalışma kapsamında, sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak incelenen finansal konulara geçiş amacıyla, burada sadece havacılığın ekonomik gelişimine kısaca değinilecektir.

³¹ Robert M.KANE, *Air Transportation*, (Tenth Ed.), Kendall/Hunt Publishing Company, 1990, .Part One, s.2.

³² Paul BEAVER, *The Encyclopedia of Aviation*, Hong Kong: Octobus Books Limited, 1986.

³³ J.D. RICHARDSON, J.F. RODWELL, *Essentials of Aviation Management*, (Fourth Ed.), Kendall/Hunt Publishing Company, 1990, s.2.

Havacılığın ilk yıllarında, genellikle teknik konular üzerinde durulmuş, en sağlıklı ve kontrollü uçabilmenin gerekleri yerine getirilmeye çalışılmış, bu dönemde havacılığın ekonomik-ticari potansiyeli ise gözardı edilmiştir ³⁴.

Havada yolcu taşıma fikri ilk olarak, havadan daha hafif araçların yapımı fikriyle ortaya atılmıştır. 1909 yılında geliştirilerek hava taşımacılığında kullanılan ilk hava gemisi (Zeppline) nin ardından, 1911'de ABD'de başlayan posta taşımacılığının etkisiyle havayolu ulaştırması fikri de gelişmeye başlamıştır ³⁵.

1914 yılı havacılık tarihinde önemli yıllardan birisi olmuş, bu tarihte ABD-Florida'da ilk tarifeli hava taşımacılığı başlatılmıştır. Avrupa'da ise ticari hava taşımacılığı, 1919 yılında Fransa ve Almanya'da başlamıştır. 1927'de İngiliz pilotların uçarak Atlantik Okyanusunu geçmeleri ise, havacılık tarihinde yeni bir sayfanın açılmasını sağlamıştır ³⁶. 1920'li ve 30'lu yıllarda hem sivil hem de askeri amaçlarla hava araçlarının geliştirilmesi için çalışmalar devam etmiştir. Bu yıllarda havadan daha ağır araçların uçabilme imkanı ortaya çıkarılmış, posta taşıma mevzuatındaki değişikliklerin de etkisiyle yolcu taşıma olanakları artmıştır. Yine bu yıllarda Avrupa ülkelerindeki havacılık işletmeleri birleşerek büyüme yoluna gitmiştir.

Bu arada, 1919 yılında Paris Konvensiyonu ile Avrupa'daki, 1928 yılında da Havana Konvensiyonu ile Amerika'daki hava trafiği sorunları görüşülerek karara bağlanmıştır ³⁷.

1927-34 yılları arasında ABD yönetimi, Federal Devletin havacılık faaliyetlerini durdurmuş, bu dönemde genellikle kiralama yoluyla destek

³⁴ Fevzi SÜRMELİ, Hikmet SEÇİM, Halim SÖZBİLİR, *Sivil Havacılık Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Ya.No.538, Sivil Havacılık Meslek Yüksekokulu Ya.No.1, Eskişehir 1991, s.2.

³⁵ RICHARDSON-RODWELL, s.2.

³⁶ Orhan İÇÖZ, *Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlüğü Yönetimi*, Ankara 1996, s.15. — Çiğdem ÖNER, *Seyahat Ticareti*, İstanbul 1997, s.40.

³⁷ Alexander T.WELLS, *Air Transportation-A Management Perspective*, (Second Ed.), Belmont, California, 1989, s.39-42. — Hasan SEZGİN, "Sivil Havacılık Tarihi", (Basılmamış Ders Notları), Anadolu Üniversitesi-Sivil Havacılık Yüksekokulu, 1991.

verilerek özel havacılık işletmelerinin gelişmesine zemin hazırlanmıştır. Ancak bu kısa dönemde çok yavaş bir tempoyla gelişme gösteren havacılık faaliyetleriyle ilgili, iç ve dış ticari taşımacılık, posta hizmetleri, milli savunma sistemi, havayolu ticaretinin ve güvenliğinin geliştirilmesi v.b. gibi pek çok düzenlemeyi içeren Sivil Havacılık Yasası (Civil Aeronautics Act) 1938 yılında çıkarılmıştır. Bu yasada belirtilen işlevlerin yerine getirilmesi amacıyla, bağımsız bir düzenleme kurulu olan Sivil Havacılık Dairesi (Civil Aeronautics Bord - CAB) oluşturulmuştur ³⁸.

1938 yılında Lufthansa Havayolları tarafından “Berlin-NewYork” arasında duraksız (non-stop) uçuşlar başlatılmış ve aynı yıl “Berlin-Tokyo” hattı açılmıştır. 1939’da Pan-American Havayolları tarafından dünyanın ilk tarifeli transatlantik hava posta taşımacılığı başlatılmıştır. Yine aynı yıl Dublin’de Atlantikaşırı Hava Servisleri Güvenlik Örgütü (Transatlantic Air Service Safety Organization - TASSO) kurulmuştur. 1930’lu yılların sonlarından itibaren havacılık iki alanda gelişmeye başlamıştır. Bunlardan birincisi; ekonomik anlamda havayolu ile yolcu, yük ve posta taşıma hatları, ikincisi ise; havacılık yer faaliyetleri olarak adlandırılan havaalanları, uçuş okulları ve bakım servisleri gibi konulardır ³⁹.

İkinci Dünya Savaşı yıllarında askeri amaçlarla hareketlenen havacılık faaliyetleri, jet motorlarının kullanılmaya başlamasıyla yeni üstünlükler kazanmıştır. Pervaneli uçakların geliştirilmesiyle de; açık denizlerde petrol arama, petrol boru hatlarının montajı ve kontrolü, araştırma ve kurtarma faaliyetleri ve ulaşılması güç yerlere taşımacılık gibi konularda büyük kolaylıklar sağlanmıştır ⁴⁰.

Bu arada çeşitli ülkelerin kendi içinde örgütlenme çabalarını sürdüren havacılık işletmelerini bir çatı altında toplamak düşüncesiyle, ABD-Şikago’da 1944 yılında 52 ülke temsilcisinin biraraya gelerek imzaladığı “Şikago

³⁸ Donald V.HARPER, *Transportation In America-Users, Carriers, Government*, (Second Ed.), Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1982, s.308, 571-572. — George W.JAMES, *Airline Economics*, Lexington Books, 1982, s.2.

³⁹ WELLS, s.63.

⁴⁰ RICHARDSON-RODWELL, s.3.

Konvensiyonu” sonucunda Uluslararası Sivil Havacılık Teşkilatı (International Civil Aviation Organization-ICAO) kurulmuştur . Bu örgütün amacı; uluslararası hava taşımacılığının güvenli, düzenli, verimli çalışması ve gelişmesi için üye devletlerin işbirliği içinde çalışmalarını sağlamaktır. İkinci Dünya Savaşı sonrası havacılık faaliyetlerinin uluslararası örgütlenme çabalarının yoğunlaştığı bir dönem olmuş, 1945 yılında da; “üyeleri arasında ticari, teknik ve ekonomik alanlarda işbirliği ve dayanışmayı sağlayarak haksız rekabeti önlemek amacıyla” Uluslararası Hava Ulaşım Örgütü (International Air Transport Association - IATA) kurulmuştur. Bu örgütün bütçesi, ticari hava taşımacılığı yapan üye havayolu şirketlerinin uluslararası hava trafikleri oranında ödedikleri aidatlarla finanse edilmektedir ⁴¹.

1950’de Londra-Korsika arasında ilk Charter (kiralık uçak) seferi gerçekleştirilmiş, böylece havayoluyla kitle turizmine büyük kolaylık sağlanmıştır. 1955’te Amerika ve Avrupa arasındaki charter seferlerinin fiyatı, gemi seferlerinin fiyatından daha ucuza inmiş ve böylece havayolu ulaştırması düşük gelir gruplarına da hizmet verme olanağı bulmuştur ⁴².

1958 yılında Amerikan sivil havacılık mevzuatı yeniden düzenlenerek, hava trafik güvenliği ile ilgili yetkiler Federal Havacılık Bürosu (Federal Aviation Agency-FAA)’na bırakılmıştır. 1967’de de Ulaştırma Bakanlığı oluşturulmuş ve havacılık faaliyetleri ile ilgili düzenleme yetkisi, bakanlığa bağlı kuruluşlar olan Federal Havacılık İdaresi (Federal Aviation Administration-FAA) ve Milli Ulaştırma Güvenlik Kurulu (National Transportation Safety Board)’na devredilmiştir ⁴³.

⁴¹ Bkz; İlyas ALBAYRAK, *Dünden Bugüne Türk Hava Yolları (1933-1983)*, Ankara 1983, s.90. —Laurie TAYLOR, *Air Travel How Is It?*, Oxford BSP, Professional Books, Great Britain, 1988, s.2,8. —Yıldırım SALDIRANER, “Sivil Havacılık Uluslararası Kuruluşlar ICAO-ECAC EUROCONTROL”, *Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ*, Y.3, S.12, Ekim-Kasım-Aralık 1992, s.9.

⁴² ÖNER, s.40.

⁴³ V.Foster ROLLO, *Aviation Law-An Introduction*, (Third Ed.), Maryland Historical Press, 1985, s.115-119..

Bu arada, ICAO üyesi Avrupa ülkeleri arasında teknik ve ticari işbirliğini sağlamak üzere 1954 yılında, merkezi Paris'te olmak üzere Avrupa Sivil Havacılık Konferansı-(ECAC) oluşturulmuştur. 1963 yılında da Brüksel'de Hava Seyrüseferinin Güvenliği İçin Avrupa Teşkilatı - (EUROCONTROL); hava trafiğinde uzun vadeli planlama, personel eğitimi, maliyet etkinliği ve verimlilik gibi konularda araştırmalar yapmak amacıyla kurulmuştur ⁴⁴.

21 Temmuz 1969'da ise havacılığı atmosfer dışına taşıyan uzay yolculuğu gerçekleşmiş; ABD'li astronot Neil ARMSTRONG aya ayak basan ilk insan olmuştur ⁴⁵.

1970'li yıllara gelindiğinde, sesüstü hava araçları (Super Sonic Transportation) hizmete girmiş, ancak fazla yakıt sarfiyatı ve çevre sağlığını tehdit eden özellikleri nedeniyle ilgi görmeyen bu uçakların yerine, havacılık işletmeleri geniş gövdeli büyük uçaklara yönelmişlerdir. Petrol fiyatlarındaki artışın olumsuz etkilerine rağmen, teknik gelişmeler hava araçlarının kapasitesini, hızını ve konforunu artırmış, böylece kişi başına düşen bilet fiyatları nisbeten ucuzlayarak, havayoluyla daha fazla seyahat olanakları sağlanmıştır.

1940'lardan itibaren yaygın olarak kullanılan bir hava aracı türü olarak helikopterler de; kısa mesafede yolcu taşıma, petrol ve maden yataklarının araştırılması, acil sağlık hizmetleri, karayolu trafik kontrolü, zirai ilaçlama, fotoğrafçılık gibi çok geniş bir kullanım alanı bularak özellikle 1970'li yıllardan itibaren hızla geliştirilmiştir ⁴⁶.

⁴⁴ Yıldırım SALDIRANER, "Sivil Havacılık Uluslararası Kuruluşlar ICAO-ECAC EUROCONTROL", Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ, Y.4, S.14, Nisan-Eylül 1993, s.29-33.

⁴⁵ ALBAYRAK, s.134.

⁴⁶ Mustafa CAVCAR, "Helikopter Taşımacılığının Üretim Sektörüne Etkileri", III. ULUSAL HAVACILIK SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi Ya.No.548, SHMYO Ya.No.2, Eskişehir, 25-26 Kasım 1991, s.71-73.

1974 yılında temelleri atılmaya başlanan “havacılık işletmelerinin devlet himayesinden çıkarılması” fikri, 1978 yılında çıkarılan yasa ⁴⁷ ile uygulamaya geçirilmiş ve “Deregulation:Serbestlik” ABD havacılık tarihinde ekonomik açıdan bir dönüm noktası olmuştur. Bu yasa ile havacılık işletmelerine, yol sistemlerini ve piyasadaki talebe bağlı olarak fiyatlama politikalarını geliştirmeleri açısından daha fazla esneklik tanınmış ve böylece birçok açıdan farklı özelliklere sahip olmalarına rağmen havacılık şirketleri de diğer iş alanlarından farklı olmayan bir piyasaya girmişlerdir ⁴⁸. Serbestleştirme, havayollarında fiyatlandırma hatalarına ve talep yapısındaki farklılıklar nedeniyle değişik fiyatlandırma politikalarının geliştirilmesine dikkatleri toplayarak, devletin sektör üzerindeki rolünün ve monopollerini azaltarak havayolları arasında fiyat rekabetine daha fazla olanak sağlamıştır ⁴⁹.

ABD’de uygulanan serbestinin etkisiyle, Avrupa Birliği’nde de 1988 yılından itibaren yapılan düzenlemelerle; havayolu şirketlerinin işletmecilik, uçuş programları, bilet ücretleri gibi konulardaki uygulamalarına açıklık getirilmiştir.

1980’li yılların sonlarına büyük umutlarla giren havacılık şirketleri, 1989 yılından itibaren büyük bir ekonomik durgunluk, körfez krizi ve bunun etkileriyle karşı karşıya kalmışlardır. 1990 ve 1991 yılları her yıl yaklaşık bir milyar insanın seyahat ederek ikiyüz milyar doların üzerinde para ödediği havayolu sektörü için son derece olumsuz geçen iki yıl olmuştur. 1986-89 yılları arasında, yılda ortalama 2,5 milyar dolar kâr elde eden havayolu sektörü, 1990’da 5 milyar dolar zarar etmiştir ⁵⁰. Dünyada ön sıralarda yer alan havayolu şirketleri iflas etmiştir. Bu durum, pekçok havacılık şirketinde “büyümenin sınırsız olamayacağı” düşüncesiyle yeni yapılanmaları gerektirmiştir. 1992 yılının ikinci

⁴⁷ “Air Transportation Regulatory Reform Act”, April 29, 1978, in the United States Senate, S:2493.

⁴⁸ JAMES,s.1.——RICHARDSON-RODWELL,s.4.——KANE,Part Two,s.12.——WELLS,s.67-77.

⁴⁹ Stephen SHAW, *Airline Marketing And Management*,(Third Ed.), London, 1990, s.182-184.
——Jim SAKER, Gareth SMITH, *Principles of Marketing*, Prentice-Hall Europe, 1997, s.56.

⁵⁰ SAKER-SMITH, s.207.

yarısından itibaren havayolu ulaştırmasında iyileşme tekrar başlamıştır. Son yıllarda, hatta kriz döneminden de pek etkilenmeyen, Asya-Pasifik bölgesi havayolu pazarı sürekli büyüyen bir pazar olarak dikkat çekmektedir.

Uluslararası hava ulaştırma sektörü, halen üçyüz civarında havayolu şirketinin ondörtbin dolayında havalimanı ve meydanını kullanarak, yaklaşık onbeşbin uçakla faaliyet gösterdiği, doğrudan üçmilyondan fazla insanın çalıştığı ve yılda birmilyar üçyüz milyonun üstünde yolcu ve yirmiikimilyon ton dolayında yükün taşındığı bir sektördür. Sektörün büyüme hızının, çeşitli havayolu şirketleri ve uluslararası havacılık örgütlerinin tahminlerine göre, 2010 yılına kadar, yıllık ortalama 5,5-6 civarında olması beklenmektedir. Bu gelişme hızıyla, havayolu ulaşım talebinin, 2010 yılında bugünkünün yaklaşık dört katına çıkması beklenmektedir. Halen 9.000 civarında olan Jet uçaklarının sayısının da 18.000'e çıkması ve kapasitesinin çok daha büyük olması beklenmektedir.

Büyük havayolu şirketleri de dahil olmak üzere pekçok havayolu şirketinin, önümüzdeki yıllarda sektörde rekabet edebilmek için maliyetlerini düşürme, yeniden yapılanma, uçuş faaliyetlerini birleştirme ve en verimli uçuş ağını oluşturma çabalarının yoğun bir şekilde süreceği söylenebilir. Bu amaçlara ulaşabilmek için yabancı havayolu şirketleri ile ticari işbirliği yapmaktan sermaye ortaklığına kadar uzanan şirket birleşmeleri ve özelleştirme sıklıkla başvurulan yöntemler olacaktır. Dünya havacılık otoritelerinin serbestleşme eğilimi ve bu alandaki düzenlemeler de tahmin edilen gelişmeleri ve talep artışını da desteklemektedir. Örneğin, Almanya'da 1964'te dış seyahatlerde %3 oranında olan havayolu tercihi, 1990'da %22'ye ulaşmıştır ⁵¹. Bütün bu gelişmelere rağmen, dünyada ucağa ilk kez binen ya da hiç binmemiş olan insanların sayısının, mevcut ulaştırma potansiyelinin yarısı kadar olduğu da bir gerçektir ⁵².

Ancak hava trafiğinin yoğunlaşması ile havaalanlarında, karayollarında, uçuş koridorlarında, hava trafik kontrol sistemlerinde v.b. ortaya çıkacak yetersizlikler yalnızca havayolları, havaalanları ve havacılık otoritelerinin değil

⁵¹ İÇÖZ, s.16.

⁵² ÖNER, s.43.

tüm ulaştırma ve turizm sektörünün de önde gelen sorunlarını oluşturmaktadır.

Çevre faktörünün de giderek ağırlık kazanması, havayolu şirketlerinin filolarında yer alan uçakların kalite standartlarına uygun donanım ve teknolojiye sahip olması zorunluluğu, havacılık sanayiindeki rekabeti de arttırarak yeni gelişmeleri hızlandırmaktadır.

Kısacası, sektörde başarılı olabilmek için; stratejik planlama ve taktik filo kombinasyonu ⁵³, yönetimde esneklik, deneyim, koşullara uyum sağlama, finansman olanakları, görüşmelerle sonuç alma ve ileriye görme yeteneği gerekli unsurlar olmaktadır ⁵⁴.

2.1.2.2. Türkiye’de Havayolu Ulaştırmasının Gelişimi ⁵⁵

Türk Havacılık Tarihinin bilinen ilk havacısı ve ilk hava şehidi (1002 yılında) İmam İsmail CEVHERİ’dir. CEVHERİ, havanın kaldırma kuvvetini hesaplayarak,

⁵³ Taktik filo kombinasyonu; kapasite planlamasında uçak karması (aircraft mix)’nın hangi tip uçaklardan oluşacağının belirlenmesidir. Örneğin filoda kaç adet uzun menzilli geniş gövdeli veya dar gövdeli uçağın yer alacağının planlanması gibi.

⁵⁴ — Havayolu Ulaştırması 1995, s.31-33.

⁵⁵ Bu kısımda aşağıda belirtilen kaynaklardan yararlanılmıştır: Bkz. İlyas ALBAYRAK, *Dünden Bugüne Türk Hava Yolları (1933-1983)*, Ankara 1983. —Erdem CANDAş, *1911’den 2000’lere Hava Kuvvetleri*, Ankara, Mart 1993. —Çiğdem ÖNER, *Seyahat Ticareti*, İstanbul 1997, s.41-43. —Hasan SEZGİN, “Ulaştırma Politikası İçinde Hava Yollarımızın Durumu”, *SAVUNMA VE HAVACILIK (Defence and Aerospace)*, C.VI, No.4, Temmuz-Ağustos 1992, s.75-78. —SEZGİN, “Avrupa Ülkeleri Havayolları ile Türkiye’deki Havayolları Üzerine Bir İnceleme”, *Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ*, Y.3, S.11, Temmuz-Ağustos-Eylül 1992, s.42-47. —SEZGİN, “Geçmişten Günümüze Türk Sivil Havacılığı”, *Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ*, Y.2, S.5, Ocak-şubat-Mart 1991, s.31-38. — SEZGİN, “Sivil Havacılık Tarihi”, (Basılmamış Ders Notları), Anadolu Üniversitesi SHYO Eskişehir 1991. —Cumhuriyetin 70. Yılında Ulaştırma Haberleşme, Ankara 1993. —Havayolu Ulaştırması, Ankara 1995, s.10-11. — DHMİ İstatistik Yıllığı 1995. Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Ankara 1996. —DHMİ 1996 Yılı Faaliyet Raporu, DHMİ Genel Müdürlüğü-Mali İşler, Ankara 1997, s.1-3. —Ulaştırma İstatistikleri Özeti (1994 ve 1995) T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Yayınları. —Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)-1997 Yılı Programı, DPT, 1997, s.97-103.

planör tipi araçlar üzerinde çalışmalar yapmıştır. Bundan yaklaşık birbuçuk asır sonra da İstanbul'da Siracettin-i TÜRKİ'nin uçuş denemeleri olmuştur. Hezarfen Ahmet ÇELEBİ, 1632'de kendi yaptığı kanatla, Galata Kulesi'nden Üsküdar-Doğancılar Meydanına kadar 3200 metrelik mesafeyi uçarak geçmiş ve bu denemesiyle dünyada uçmayı başaran ilk insan olarak tarihe geçmiştir.

1909 yılında İstanbul ve İzmir'de Fransız havacıların balon ve uçakla yaptıkları uçuş gösterilerinin ardından, 1910 yılında iki Türk subayının yurtdışına havacılık eğitimi için gönderilmesiyle Türk Havacılığı askeri alanda da gelişmeye başlamıştır. 1911 Trablusgarp Savaşı'ndan sonra Türk havacılığının tesisi çalışmaları hızlandırılmış ve 1912 yılının başında İstanbul-Sefaköy'de havaalanı ve hangarlarıyla bir uçuş istasyonu oluşturulmuştur. Böylece, Yeşilköy Hava Mektebi, ilk sivil havacılık teşkilatı olarak 3.7.1912'de hizmete verilmiştir. İlk hava posta taşımacılığı 8 Şubat 1914'te "İstanbul-Bilecik-Eskişehir-Kahire" hattında gerçekleştirilmiştir.

Türkiye'nin ilk ticari sivil havacılık ilişkileri Fransızlarla 1922 yılında başlamış, Fransızlar tarafından İstanbul-Yeşilköy havaalanı geliştirilmiş ve 1924 yılında da Ankara-Paris hattı hizmete açılmıştır.

16 Şubat 1925'de "Türk Tayyare Cemiyeti" kurularak, halktan büyük bağışlar alınmış, 1926 yılında da Almanlarla işbirliği yapılarak, Kayseri'de "Tayyare ve Motor Türk Anonim Şirketi" (TOMTAŞ) ve Eskişehir'de "Tayyare Bakım ve Tamir Tesisleri" kurulmuştur. Bu kuruluşlar, bugünkü "hava ikmal ve bakım merkezleri"nin temelini oluşturmuştur.

Bu arada dünyada havacılık işletmelerinin uluslararası işbirliğine yöneldiği ve devlet yönetimlerinin de teşvikiyle şirket birleşmelerinden; İngiltere'de "Imperial Airways", Almanya'da "Lufthansa", Fransa'da "Air France" gibi dev şirketlerin doğduğu bir dönemde, Türkiye ve Ortadoğunun ilk sivil hava ulaştırma işletmesi kurulmuştur. 20 Mayıs 1933'te 2186 Sayılı Yasa ile Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı olarak; "Hava Yolları Devlet İşletmesi İdaresi"

adıylı kurulan işletme, “İstanbul-Eskişehir-Ankara” hattında tarifeli seferlere başlamıştır. “Türk Hava Postaları” adıyla; iki havaalanı, ençok 6 kişi alabilen, toplam 28 koltuk kapasitesi olan 5 uçak ve 24 personelle başlayan ilk sivil hava ulaştırma işletmeciliğı, o dönemde Devlet Demiryolları mevzuatına göre yürütölmüştür. 1935’te Bayındırlık Bakanlığı’na bağlanan işletme, 1938’de “Devlet Hava Yolları Umum Müdürlüğü” adını almış ve 1939’da Ulaştırma Bakanlığı (o zamanki adıyla Münakalat Vekaleti)’na bağlanarak “Havayolları Genel Müdürlüğü” adını almıştır. Aynı yıllarda özel teşebbüste de somut gelişmeler olmuş, Nuri DEMİRAĞ 1935 yılında İstanbul-Beşiktaş’ta “Uçak Fabrikası”nı, Sivas-Divriğı’de “Uçak ve Motor Fabrikası” ile “Gök Okulu”nu ve İstanbul-Yeşilköy’de “Havaalanı” ve “Gök Okulu”nu kurmuştur. 1937’de Yeşilköy Havaalanı’ndaki Fransız hissesi de millileştirilmiştir. Bu dönemde devlet ve özel teşebbüs gayretiyle gerçekleştirilen gelişmeler sonucu, Ülkemiz Avrupa’nın üçüncü büyük havacılık sanayiine sahip olmuştur.

Türk sivil havacılığı, 7 Aralık 1944’te Şikago’da imzalanan sözleşmeyle; “uluslararası hava ulaştırmasının güvenli, düzenli ve ekonomik bir şekilde çalışmasını ve gelişmesini sağlamak için işbirliğı” amacıyla kurulan “International Civil Aviation Organization - ICAO”a üye olmuştur.

27.6.1945’te 4770 Sayılı Yasa ile “Münakalat Vekaleti” ULAŞTIRMA BAKANLIĞI adını almış ve sivil havayolu işletmesinin adı da “Devlet Hava Yolları İşletme Genel Müdürlüğü” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. 1946 yılında satın alınan yeni uçaklarla Ortadoğunun en büyük hava filosuna sahip olan Türk Sivil Havacılığı; 1947 yılında “Ankara-İstanbul-Atina” seferleri ile yurtdışı uçuşlarına başlamıştır. 1951 yılında da Hava Harp Okulu kurularak 1953 yılından itibaren verdiği mezunlarla havacı subayların yurtiçinde yetişmesi sağlanmıştır.

Devlet kurumları yanında, Nuri DEMİRAĞ, Vecihi HÜRKUŞ gibi kişilerin şahsi gayretleriyle de belli bir gelişme gösteren sivil havacılığımız, özel teşebbüslere son verilmesi, uçak ve motor fabrikalarının da 1952’de Makina Kimya Endüstrisi Kurumu’na devredilerek farklı amaçlarla kullanılmaya

başlanmasıyla duraklama dönemine girmiştir. Havayolu şirketimiz 1954 yılında bir yandan milli Strasburg'ta toplanan ve daha sonra Paris'te örgütlenen Avrupa Ulaşımının Koordinasyonu Konferansı (ECAC)'na kurucu üye olarak katılırken diğer yandan Ulaştırma Bakanlığı bünyesinde "Sivil Havacılık Dairesi Başkanlığı" kurularak, 6382 Sayılı Yasa ile; "sivil havacılık hizmetlerini kamu güvenliği bakımından düzenleme, denetleme ve geliştirme" görevleri bu başkanlığa verilmiştir. Daha önce kurulmuş olan havayolu işletmesi; 20.2.1956'da "Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı" adıyla yeniden düzenlenmiş ve aynı tarihte "havaalanları işletmeciliği ve yer hizmetleri"ni yürütmek üzere "Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü -DHMI" kurulmuştur.

Türk Hava Yolları A.O. (THY), "üyeleri arasında ticari, teknik ve ekonomik işbirliği sağlamak ve haksız rekabeti önlemek" amacıyla kurulmuş olan ve merkezi Montreal'de bulunan "Uluslararası Hava Ulaşım Örgütü - IATA" ne 1956 yılında üye olmuştur. Bundan sonra özel hukuk kurallarına göre yönetilmeye başlanan THY, yeni uçaklarla da filosunu zenginleştirerek Avrupa ve Ortadoğu'ya düzenli uçuşlar yapmaya başlamıştır. 1957 yılında % 6,5 sermaye payı yabancı ortaklığa açılan THY, 1977'de tekrar % 100 yerli sermayeye dönüştürülmüştür.

Dünyada Super Sonic uçakların yapıldığı bir dönemde, Türkiye'de birçok kez denenmesine rağmen bir türlü gerçekleştirilemeyen havacılık sanayiinin ilk temelleri atılmaya başlanmıştır. 1970 yılında kurulan Hava Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nında desteğiyle, 1973 yılında "Türk Uçak Sanayii A.Ş. (TUSAŞ)" kurulmuştur. 1977 yılında, ilk özel teşebbüs havayolu işletmesi olan Bursa Hava Yolları (BAL) faaliyete geçmiş, ancak bu şirketin faaliyetine 1981'de son verilmiştir. 15 Temmuz 1981'de ise ilk yük (cargo) taşımacılığı gerçekleştirilmiştir. Türk Hava Yolları'nın çeşitli adlar altında 50. yılına gelindiğinde ise, sivil havacılığımız da yeni bir dönüm noktasına gelmiştir.

“Devamlı ve hızlı bir gelişme gösteren, ileri teknolojinin uygulandığı, sürat ve emniyet faktörlerinin büyük önem taşıdığı sivil havacılık sahasındaki faaliyetlerin ulusal çıkarlarımız ve uluslararası ilişkilerimize uygun bir şekilde düzenlenmesini sağlamak” amacıyla 14 Ekim 1983 tarihinde 2920 Sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu kabul edilmiştir. Sivil havacılık mevzuatındaki özel teşebbüsün teşviki ve yabancı sermaye yolunun açılmasıyla ilgili düzenlemelerin de etkisiyle havacılık sanayii alanında yeni bir adım atılmış; 1983 yılında, çeşitli hava araçları (başta F-16 uçaklarının) üretimi amacıyla, Ankara’da Tusaş Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. (TAI) ve Eskişehir’de Tusaş Motor Sanayii A.Ş. (TEI) kurulmuştur.

Sivil Havacılık Mevzuatı ile birlikte özel teşebbüsün de bu alanda faaliyet göstermeye başlaması, sektöre hareketlilik getirmiş, bu zamana kadar bir Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) özelliği ile sektörde rahat bir hareket alanına sahip olan THY, gerek yönetim anlayışı gerekse teknoloji bakımından modernleşme ve hizmet standardını yükseltme çabası içine girmiştir. Bir yandan THY’nın daha ekonomik ve kârlı olan dışhat pazar payını arttırma ve rekabet üstünlüğünü kullanma yolları denenirken diğer yandan içhatlarda küçük uçaklarla bütün uçuş noktalarına hizmet götürebilmek amacıyla, 4 uçaklık filosuyla Türk Hava Taşımacılığı A.Ş. (THT) sektöre dahil edilmiştir.

Bu arada, 1956 yılında DHMİ’ne devredilmiş olan havaalanları işletmeciliği ve yer hizmetlerinin daha iyi bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla, 1987 yılında “Havaalanları Yer Hizmetleri A.Ş. (HAVAŞ)” kurulmuştur. Bu dönemde hava meydanlarına yapılan yatırımlar, yeni konvensiyonel havaalanı yapımından ziyade mevcutların standardizasyonu üzerinde yoğunlaşmıştır. Bununla birlikte hava trafik kontrol, haberleşme, seyrüsefer hizmetleri, yer hizmetleri v.b. hizmetlerin kalite ve güvenilirliğinin arttırılmasına yönelik çeşitli yatırımlar da sürdürülmüştür. 1980’lerin sonunda mahalli ve özel idarelerin de katkılarıyla küçük (Stol tipte) havaalanlarının yapımı yaygınlaştırılmış, askeri havaalanlarının sivil hava ulaşımına açılması çalışmaları hızlandırılmıştır. THY, 1989 yılında da Hava Seyrüseferinin Güvenliği İçin Avrupa Teşkilatı (EUROCONTROL)’na üye olmuştur.

Bu dönemde, özel havayolu işletmelerinin sayılarında, kapasitelerinde ve sektörden aldıkları payda önemli artışlar olmuştur. İşletme sermayesi yetersizliği, devlet desteğinden uzak kalınması, nisbeten yaşlı uçakların kullanılması, bakım-onarım ve diğer altyapı imkanlarının yetersizliği, nitelikli personel ihtiyacının karşılanmasındaki güçlükler gibi pekçok sorunla mücadele vermek zorunda kalan özel teşebbüs şirketleri, 8 Mayıs 1990'da "Özel Sektör Havacılık İşletmeleri Derneği (ÖSHİD)"ni kurmuşlardır. 1996 yılında derneğin adına "Türkiye" ibaresi eklenerek TÖSHİD olmuştur. Bu arada, 2 Ağustos 1990'da ortaya çıkan Körfez Krizi'nin etkileri ve 1 Nisan-9 Mayıs 1991 tarihleri arasındaki grev, sivil havacılık sektöründeki sorunları daha da ağırlaştırmıştır.

1992 yılı, havayolu sektörümüz için yeniden canlanma döneminin başlangıcı olmuş, sektörün gelişmesi izleyen yıllarda da olumlu sonuçlar vermiştir. 1990 yılında "özelleştirme" kapsamına alınan THY sektörün halen en büyük havayolu işletmesi olma özelliğini korurken, HAVAŞ'ın da 1995 yılında özelleştirilmesiyle, sektördeki devlet payının özel teşebbüse devredileceği görülmektedir. Sektördeki olumlu gelişmeler, özel teşebbüsün içhatlarda kaydadeğer bir payının olmamasına rağmen dış hatlardaki payının hızla artması ve dış hatlarda Türk şirketlerinin yabancılardan daha fazla pay sahibi olması sonucunu getirmiştir.

1995 yılına gelindiğinde, turizm sektöründeki gelişmenin de etkisiyle, dışhat ticari uçak trafiğinin % 53'ü Türk, % 47'si ise yabancı şirketler tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde özel sektör havayolu şirketlerinin dışhat yolcu sayısındaki artış %66,6, uçak sayısındaki artış %39 ve koltuk kapasitesindeki artış %45 oranında olmuştur. İçhat ticari uçak trafiğinin ise % 82,4'ü THY, % 17,6'sı da özel havayolu şirketlerince gerçekleştirilmiştir. 1995 yılında 17.419.851 olarak gerçekleşen dışhat gelen-giden yolcu toplamının % 55,4'ü olan 9.657.757 kişi yerli şirketlerimiz tarafından taşınmıştır. İç ve dışhatlardaki toplam yolcu trafiğinin % 72'si yerli, % 28'i ise yabancı havayolu şirketlerince gerçekleştirilmiştir. Dışhat yük; kargo, bagaj ve posta trafiği ise yerli ve yabancı şirketler arasında yarı yarıya paylaşılmış durumdadır .

Ülkemizde sivil havacılık sektörünün gelişimi hakkında bir fikir vermek amacıyla, 1991-1995 yılları arasında gerçekleşen yolcu ve yük (kargo, posta, bagaj) taşımaları ile bunların Türk ve yabancı havayolu şirketleri arasındaki dağılımı tablolar halinde gösterilmiştir.

Tablo 2 incelendiğinde hem içhat hem de dışhat yolcu taşımacılığında yıllar itibariyle sürekli bir artış gözlenmekte, Ülkemizden giden yolcu sayısının gelen yolcu sayısından nisbeten (% 3 oranında) fazla olduğu, dışhat yolcu sayısının içhat yolcu sayısından ortalama % 42 dolayında fazla olduğu, 1994 yılında artış hızı düşmesine rağmen 1995'te bunu telafi ederek; beş yılda toplam yolcu sayısında yaklaşık 2,5 kat artış olduğu görülmektedir.

**Tablo 2:1991-1995 Yılları İçhat-Dışhat (gelen+giden)
Yolcu Trafiği (Kişi)**

Yıllar	İç Hat			Dış Hat			İçhat+Dışhat Toplam
	Gelen	Giden	Toplam	Gelen	Giden	Toplam	
1991	1.994.922	2.014.802	4.009.724	3.399.033	3.610.707	7.009.740	11.019.464
1992	2.763.431	2.681.650	5.445.081	5.393.610	5.656.427	11.050.037	16.495.118
1993	3.732.387	3.671.554	7.403.941	6.464.631	6.805.959	13.270.590	20.674.531
1994	4.354.951	4.429.359	8.784.310	6.714.140	6.835.836	13.549.976	22.334.286
1995	5.145.237	5.202.291	10.347.528	8.655.515	8.764.336	17.419.851	27.767.379

Kaynak: DHMİ İstatistik Yıllığı 1995.

Tablo 3 incelendiğinde de Tablo 2'den farklı bir durumun olmadığı, ancak dışhat yük taşımacılığının içhat taşımacılığından % 58,5 daha fazla gerçekleştiği ve yıllar itibariyle artışın sürekliliğini koruduğu görülmektedir.

**Tablo 3: 1991-1995 Yılları İçhat-Dışhat (gelen+giden) Yük Trafiği
(Kargo + Posta + Bagaj) (Ton)**

Yıllar	İç Hat			Dış Hat			İçhat+Dışhat Toplam
	Gelen	Giden	Toplam	Gelen	Giden	Toplam	
1991	36.422	36.421	72.844	79.057	93.229	172.286	245.129
1992	49.293	47.261	96.554	121.663	145.775	267.438	363.992
1993	68.758	66.542	135.300	145.824	180.712	326.536	461.836
1994	74.276	77.164	151.440	139.190	201.120	340.310	491.750
1995	83.656	87.896	171.552	179.376	225.992	405.368	576.920

Kaynak: DHMİ İstatistik Yıllığı 1995.

Tablo 4'te görülen içhat yolcu ve yük taşımacılığının tamamı Türk şirketlerince gerçekleştirilmiştir. Dışhat yolcu ve yük taşımacılığında ise, yerli ve yabancı şirketlerin payları birbirine çok yakın olmakla birlikte, ilk kez 1994 ve 1995 yıllarında Türk şirketlerinin yabancı şirketlerden daha çok yolcu ve yük taşıdıkları görülmektedir.

Tablo 4:1991-1995 Yılları Yolcu ve Yük Trafikinin Türk ve Yabancı Şirketler Arasındaki Dağılımı

Yıllar	Yolcu Trafiki			Toplam	Yük Trafiki			Toplam
	Türk Şirketler		Yabancı Şirketler		Türk Şirketler		Yabancı Şirketler	
	İçhat	Dışhat	Dışhat		İçhat	Dışhat	Dışhat	
1991	4.009.724	3.131.497	3.878.243	11.019.464	72.843	74.521	97.766	245.130
1992	5.445.081	5.387.653	5.662.384	16.495.118	96.554	130.426	137.012	363.992
1993	7.403.941	6.487.388	6.783.202	20.674.531	135.300	154.811	171.725	461.836
1994	8.784.310	6.826.510	6.723.466	22.334.286	151.440	170.271	170.039	491.750
1995	10.347.528	9.657.757	7.762.094	27.767.379	171.552	220.227	185.141	576.920

Kaynak: DHMİ İstatistik Yıllığı 1995.

Buraya kadar yapılan açıklamalarla havayolu ulaştırma alt sektörünün genel yapısı, gelişimi ve diğer alt sektörler karşısındaki durumu ana hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki açıklamalarımız, sivil havacılık faaliyetleri ve bu kapsamda havaalanlarının değişik yönleriyle ilgili olacaktır.

2.2. Sivil Havacılık Faaliyetleri

Daha önce de belirtildiği gibi, havayolu ulaştırması sektörü; havayolu işletmeciliği, havaalanları işletmeciliği, hava seyrüsefer ve hava trafik kontrol hizmetleri, yer ve ikram hizmetleri, eğitim, bakım, ilgili alt ve üst yapılar ve diğer havacılık faaliyetleri ile bütün bu faaliyetlerin uluslararası kurallara göre koordinasyonu ve denetimini kapsamaktadır.

Sivil havacılık ile ilgili mevzuat incelendiğinde, sivil havacılık faaliyetleri ve bu faaliyet alanlarında yer alan işletmelerin sınıflandırılması ile ilgili düzenlemelerin yeterince açık olmadığı görülmektedir.

7 Aralık 1944'te Türkiye'nin de dahil olduğu 52 ülke yetkililerince imzalanan, "Şikago Konvensiyonu" olarak da adlandırılan Uluslararası Sivil Havacılık Anlaşması kapsamında hava seyrüseferi, havaalanları ve hava yolları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü (ICAO)'nın düzenlemelerinde sivil havacılık faaliyetleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır ⁵⁶.

- Havaaraçları İmalat, Bakım ve Onarım Faaliyetleri,
- Havaaraçları ile İşletmecilik Faaliyetleri,
- Havaalanları, Yapım ve İşletme Faaliyetleri,
- Haberleşme, Seyrüsefer ve Hava Trafik Hizmetleri Düzenleme ve İşletme Faaliyetleri,
- Havacılar için Meteoroloji Faaliyetleri,
- Çevre Koruma Faaliyetleri.

ICAO'nun ek yönetmeliklerinde (6 nolu Annex) Havaaracı İşletmeciliği; ticari ve genel havacılık şeklinde iki ana gruba ayrılmıştır.

Türkiye'de sivil havacılık faaliyetleri, uluslararası sivil havacılık kuralları ve 14 Ekim 1983 tarihli, 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu çerçevesinde yürütülmektedir ⁵⁷. Adı geçen Kanun'da ve buna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerde, "kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin havacılık sahasındaki faaliyetleri" düzenlenmiştir ⁵⁸. Sivil Havacılık

⁵⁶ ——— Memorandum on ICAO, The International Civil Aviation Organization, Montreal, Ekim 1990, s.11-12'den Yıldırım SALDIRANER, **Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Türk Sivil Havacılık Otoritesi İçin Organizasyon Yapısı Önerisi**, Eskişehir 1992, s.4.

⁵⁷ ——— Türkiye'de yayınlanmış tüm sivil havacılık mevzuatı için bkz. **TÜRK SİVİL HAVACILIK MEVZUATI**, T.C. Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1992.

⁵⁸ ——— "Türk Sivil Havacılık Kanunu", Md.2, (Kabul Tarihi:14.10.1983), R.G.T:19.10.1983, S: 18196.

Kanunu'nun 1. ve 2. maddelerinde amaç ve kapsam belirtildikten sonra, 3. ve sonraki maddelerinde ve ilgili yönetmeliklerde, sivil havacılık faaliyetleri ile ilgili pekçok kavram açıklanmış ve çeşitli tanımlar yapılmıştır.

Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun Birinci Kısımı; "Amaç, Kapsam ve Tanımlar"a, İkinci Kısımı; "Hava Seyrüseferinin Genel Hükümleri" başlığı altında; Ticari Hava İşletmeleri, Havaalanları ve Tesisleri, Havaaraçlarına İlişkin Uçuş Kuralları, Sivil Havacılık Personeli v.b. düzenlemelere ayrılmış olup, Üçüncü Kısımında; "Havayolu ile Taşımalar", Dördüncü Kısımında ise; "Taşıma Sözleşmesinden Doğan Sorumluluk" düzenlenmiştir. Yönetmeliklerle de, "Ticari Hava Taşıma İşletmeleri", "Genel Uçak İşletmeleri", "Havaalanları Yer Hizmetleri", "Uçakla Zirai Mücadele İşletmeciliği" v.b. gibi konular ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Gerek yasal düzenlemelerde gerekse konuyla ilgili kaynaklarda, sivil havacılık faaliyetlerinin sınıflama ve tanımlarının yeterli açıklıkta olmayışı, bu konuda farklı yorumlara neden olmaktadır. Bununla birlikte konuyla ilgili kaynaklardan ⁵⁹ yararlanarak sivil havacılık faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Sivil Havacılık Faaliyetleri:

1. Uçuşla İlgili Faaliyetler

- Ticari Taşımacılık
- Genel Havacılık
- Eğitim
- Diğer (Havaaraçlarıyla; Zirai İlaçlama, Yangınla Mücadele, Hasta ve Yaralı Nakli, Kurtarma ve Arama, Reklam vb.).

⁵⁹ Konu ile ilgili bilgi için bkz; Jean Jacques BOISSIN, *Airline Economics: Cost Structure*, MAP 32/1, Course Notes, EURESAS, Blagnac-France, December 1995. —Rigas DOGANIS, *The Airport Business*, (Second Ed.), Routledge, London and New York, 1996. —Alexander T.WELLS, *Airport Planning and Management*, (Second Ed.), TAB Books, 1992. —Yıldırım SALDIRANER, *Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Türk Sivil Havacılık Otoritesi İçin Organizasyon Yapısı Önerisi*, Eskişehir 1992.

2. İmalat ve Bakım-Onarım Faaliyetleri

- İmalat
- Bakım-Onarım
- Servis
- Araştırma-Geliştirme

3. Havaalanları, Yer Hizmetleri ve Diğer Destek Faaliyetler

- Havaalanları
- Yer Hizmetleri
- Diğer (Seyrüsefer, Haberleşme, Hava Trafik Kontrol, Meteoroloji vb.).

Çalışmamızın bu kısmında, sivil havacılık faaliyetlerinin özellikle çalışma alanımızla yakından ilgili yönlerine ilişkin kısa açıklamalar yapılacak, daha sonraki bölümlerde de havaalanları üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

2.2.1. Uçuşla İlgili Faaliyetler

Uçuşla ilgili faaliyetler, havaaraçlarıyla yapılan her türlü faaliyeti kapsamakla birlikte, burada çalışmamızın sınırlarını fazla zorlamamak açısından yalnızca ticari taşımacılık ve genel havacılık faaliyetlerine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

Kuşkusuz her faaliyet alanında olduğu gibi sivil havacılık faaliyetlerinin de olması gereken düzeyde yürütülmesinde en önemli unsurlardan birisi, özellikle pilot, uçuş mühendisi, bakım teknisyeni gibi uzmanlık gerektiren insangücü başta olmak üzere, personelin yeterli eğitim ve deneyime sahip olmasıdır. Bunun yanında havaaraçlarıyla yapılan zirai ilaçlama, yangınla mücadele gibi her türlü havacılık faaliyetinin de ayrı bir uzmanlık gerektirdiği bilinmektedir.

2.2.1.1. Ticari Taşımacılık

Ticari hava taşımacılığı, tarifeli ve tarifesiz yolcu ve yük taşımacılığı ile hava taksi işletmeciliğini kapsamaktadır.

Ticari amaçla ücret karşılığında hava araçlarıyla yolcu ve/veya yük taşıyan gerçek ve tüzel kişiler, ticari hava taşıma işletmecisi olarak tanımlanmıştır ⁶⁰.

Gerçek ve tüzel kişilerin ticari amaçla, ücret karşılığında hava araçlarıyla yolcu ve/veya yük taşımaları ile ticari amaçla diğer faaliyetlerde bulunabilmeleri için Ulaştırma Bakanlığı'ndan izin almaları ön şarttır. Bu kişilerin ayrıca, Bakanlıktan "işletmenin ticari ünvanı, taşıma türü, faaliyette bulunulacak bölge veya hatlar, izin belgesinde belirtilen sınırlamalar" vb. gibi bilgileri içeren İşletme Ruhsatı almaları gerekmektedir ⁶¹

Türk hava sahasında uçuş hakkını haiz hava araçları ile diğer hava araçlarının izleyecekleri uçuş yolları ve kullanacakları havaalanları Genelkurmay Başkanlığı ile gerekli koordinasyon yapılmak suretiyle Ulaştırma Bakanlığınca belirlenmektedir ⁶². Uluslararası uçuşlar ise, ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir ⁶³.

⁶⁰ ——"Ticari Hava Taşıma İşletmeleri Yönetmeliği (SHY-6A)", Md.3/b, R.G. T:16.6.1984, S:18433.

⁶¹ ——"Türk Sivil Havacılık Kanunu, Md.19-24. —"Adı geçen Yönetmelik (SHY-6A),Md.4-.9.

⁶² Ulaştırma Bakanlığı, sivil havacılık faaliyetlerinin güvenli, düzenli ve verimli yapılabilmesi için Ülkemizdeki tüm sivil havacılık faaliyetlerinin planlanması, koordinasyonu ve kontrolünü Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü vasıtasıyla yerine getirmektedir.

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (SHGM)'nin kuruluşu 6382 sayılı Kanunla, 1954 yılına kadar dayanmakla birlikte çeşitli tarihlerde değişik adlar altında faaliyetini sürdürmüş ve 9.4.1987'de 3348 sayılı Kanunla bugünkü şeklini almıştır.

SHGM'nün görevlerinden bazıları şöyledir;

- Sivil havacılık faaliyetlerinin teknik, ekonomik ve sosyal gelişmelere, kamu yararına ve milli güvenlik amaçlarına uygun olarak kurulmasını ve geliştirilmesini sağlayacak esasları tesbit etmek, belgelerini tanzim ederek sicillerini tutmak, mürettebat ehliyetlerini mevzuata göre denetlemek,
- İlgili kuruluşların görüşlerini almak suretiyle, Türkiye hava sahasında sivil uçakların seyrüseferlerini, trafik haberleşmelerini kamu güvenliği bakımından düzenlemek, denetlemek, gerekli tedbirleri almak ve aldurtmak,
- Hava seyrüsefer güvenliği bakımından hava meydanlarının teknik niteliklerini ve işletme esaslarını tayin etmek ve uygulamaları denetlemek,
- Sivil havacılık eğitim kurumlarının kuruluş ve çalışma esaslarını belirlemek ve denetlemek,
- Hava ulaştırması konusunda milletlerarası ikili ve çok taraflı anlaşmaların uygulanmasını takip etmek ve bunlarla ilgili çalışmalar yapmak.

⁶³ İÇÖZ, s.16.

Sivil havacılık faaliyetlerini düzenleyen yasal çerçeve bu şekilde belirlendikten sonra, ticari hava taşımacılığı kapsamındaki taşıma türlerinin kısaca açıklanması yararlı olacaktır.

Tarifeli Dışhat Taşımaları: Türkiye'nin ikili anlaşma yaptığı ülkeler ile Türkiye arasında yolcu, yük ve posta taşımak üzere Ulaştırma Bakanlığınca önceden onaylanmış bir uçuş tarifesine bağlı olarak yapılan seferlerdir.

Tarifesiz Dışhat Taşımaları: Yabancı ülkeler arasında ve bu ülkelerle Türkiye arasında, önceden belirlenmiş bir uçuş tarifesine bağlı olmaksızın yolcu veya yük taşımak üzere yapılan seferlerdir.

Tarifeli İçhat Taşımaları: Türk hava sahası içinde işletmeye açık havaalanları arasında, Ulaştırma Bakanlığınca onaylanmış bir uçuş tarifesine bağlı olarak yolcu, yük ve posta taşımak üzere yapılan seferlerdir.

Tarifesiz İçhat Taşımaları; Türk hava sahası içinde, işletmeye açık havaalanları arasında, önceden belirlenmiş bir uçuş tarifesine bağlı olmaksızın yolcu veya yük taşımak üzere yapılan seferlerdir.

Hava Taksi İşletmeciliği: Belirli bir uçuş tarifesine bağlı kalınsızın yapılan hava taksi işletmeciliği; özel kiralama, hasta ve yaralı nakli, turistik gezi ve reklam gibi çeşitli hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan uçuşları kapsamaktadır.

Tarifesiz uçuşlar ve hava taksilerde uygulanacak ücret tarifeleri en geç 15 gün öncesinden, Bakanlığın onayı alınarak ilan edilmiş olmalıdır ⁶⁴.

İlgili yasal düzenlemede ticari hava taşımacılığı yapacak işletmelerin, faaliyet alanlarının nitelik ve büyüklüğüne bağlı olarak yeterli mali güce sahip olmaları

⁶⁴ —Adı geçen Yönetmelik (SHY-6A), Md.29,57.

öngörölmüştür ⁶⁵ . Mali güç, şirketlerin anasözleşmelerinde belirlenen sermaye ile, gerçek kişilerin ise özsermayeleri ile ölçölmektedir. Buna göre;

a) Koltuk kapasitesi 50 (dahil)'den fazla olan uçaklarla iç veya dış hat tarifeli/tarifesiz seferler yapacak işletmeler tarafından enaz herbir uçak başına birmilyon ABD \$ karşılığı Türk Lirası ödenmiş sermayeye,

b) 50 koltuktan az kapasiteli havaaraçlarıyla yapılacak taşımacılıkta enaz bir yıllık işletme giderlerini karşılayacak ödenmiş sermayeye sahip olunması esas olmakla birlikte, İnceleme Komisyonu tarafından mal varlığı ve yatırım büyüklüğü de dikkate alınarak yapılacak incelemelere göre tesbit edilecek yeterli sermayeye sahip olunması zorunludur.

Sermayesinin %51'inden fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait işletmelerde sözkonusu sermaye şartı aranmamaktadır.

İşletmelerin faaliyet alanlarına bağılı olarak bulundurmaları gerekli asgari havaaracı sayıları da şöyledir;

a) Koltuk kapasitesi 50 (dahil)'den fazla olan uçaklarla iç veya dış hatlarda tarifeli seferler yapacak işletmecilerin filolarında mülkiyet ve kiralık olarak uçak sicilinde kendi adlarına tescil edilmiş en az beş uçağının bulunması,

b) Koltuk kapasitesi 50 (dahil)'den fazla olan uçaklarla iç veya dış hatlarda tarifesiz seferler yapacak işletmecilerin filolarında mülkiyet veya kiralık olarak uçak sicilinde kendi adlarına tescil edilmiş enaz üç uçağın bulunması,

c) 50 koltuktan az kapasiteli havaaraçlarıyla yapılacak işletmecilik için enaz iki havaracının bulunması ve işletmeye başlamadan önce Türk Uçak Siciline geçirilmesi zorunludur.

⁶⁵ —Adı geçen Yönetmelik (SHY-6A), Md.16-20.

İşletmeciden, (a) bendinde belirtilen uçaklarının tümünün kiralık olması halinde **ikimilyon ABD \$**, (b) bendinde yazılı uçaklarının tümünün kiralık olması halinde **birmilyon ABD \$**, uçaklarının tamamının mülkiyeti işletmeye ait olması halinde **yüzbin ABD \$** ve uçaklarının bazılarında mülkiyet bulunması halinde de her kiralık uçak için **yüzbin ABD \$** karşılığı Banka Teminat Mektubu alınmaktadır. Banka teminat mektupları, DHMİ Genel Müdürlüğü'nün tasarrufundadır. Sermayesinin % 51'inden fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait işletmelerde banka teminat mektubu verilmesi veya yerine havaaracı sahibi olma şartı aranmamaktadır.

Tamamı yalnızca yük taşıma amaçlı olarak düzenlenmiş uçaklarla yapılacak yük taşıma faaliyetleri için uçak adedi, banka teminat mektubu ve "ICAO-Annex No. 16, Chapter 3" ile öngörülen gürültü limitlerine uygunluk şartları aranmaz.

1983 yılında yürürlüğe giren Sivil Havacılık Mevzuatı sektörün gelişmesinde en önemli unsurlardan biri olmuştur. Bu tarihten önce toplam 32 büyük uçak ve 4472 koltuk kapasitesine sahip olan Türk hava taşıma filosu, Tablo 5'te görüldüğü üzere, 1995 yılında toplam 122 uçak ve 20153 koltuk kapasitesine ulaşmıştır. Sektörde küçük uçaklarla ve helikopterlerle verilen hizmet alanları da süratle gelişmiştir.

1996 yılında THY'nın uçak sayısı 68'e, koltuk kapasitesi 10.307'ye ulaşmıştır. Özel sektör havayolu şirketlerinin uçak sayısı toplam 63'e ve koltuk kapasitesi de 11.382'ye ulaşmıştır. Böylece dışhat yolcu taşımacılığında özel sektör şirketlerinin payı %37'ye yükselirken, yabancı şirketlerin payı da %43'e gerilemiştir⁶⁶.

Ülkemizde diğer bazı alanlarda da olduğu gibi, Devletin sektörde hem düzenleyici ve denetleyici hem de işletmeci olarak rol alması, sektörün gelişmesini ve uygun rekabet ortamını özel teşebbüs aleyhine etkileyecek önemli

⁶⁶ —Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı-1997 Yılı Programı, s.99.

sorunların doğmasına neden olmaktadır. Son zamanlarda sözkonusu olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik olarak, özel teşebbüsün iç hatlarda faaliyette bulunmasına ve havaalanlarında altyapı tesislerini kurmasına izin verilmesi gibi bazı çalışmalar yapılıyor olsa da yapılan düzenlemelerin yeterli olmadığı görülmektedir.

Tablo 5:Türkiye’deki Havayolu İşletmeleri

İşletme Adı	İşletme Ruhsatı Tarihi	Kullanılan Havaaracı		Açıklama
		Adet	Koltuk	
Türk Havayolları A.O.	25.10.1984	65	9869	İç/Dışhatlarda Tarifeli/Tarifesiz Yolcu/Yük/Kargo Taşımacılığı
İstanbul Hava Yolları A.Ş.	10.03.1986	17	2800	İç/Dış Hatlarda Tarifeli/Tarifesiz Ticari Hava Taş.
Sun Expres Hava Taşımacılığı	12.04.1990	5	784	İç/Dış Hatlarda Tarifesiz Seferlerle Yolcu/Yük Taş.
Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	04.05.1990	5	850	İç/Dış Hatlarda Tarifesiz Seferlerle Yolcu/Yük Taş.
Onur Hava Yolları A.Ş.	14.05.1992	9	1638	İç/Dış Hatlarda Tarifesiz Seferlerle Yolcu/Yük/Posta Taş.
Alfa Havayolları A.Ş.	21.07.1992	5	1345	Dış Hatlarda Tarifesiz Yolcu Taşımacılığı
K.Kıbrıs Türk Havayolları Ltd. Şti.	01.03.1994	6	1086	İç/Dış Hatlarda Tarifesiz Yolcu/Yük Taş.
Holiday Airlines	06.07.1994	3	611	Dış Hatlarda tarifesiz Yolcu Taş.
Intersun Havacılık A.Ş.	07.04.1995	4	678	Dış Hatlarda tarifesiz Yolcu Taş.
Topair Havacılık Sanayi A.Ş.	21.06.1995	3	492	Dış Hatlarda tarifesiz Yolcu Taş.
Toplam		122	20153	

Kaynak: Türk Hava Yolları A.O. ve Türkiye Özel Sektör Havacılık İşletmeleri Derneği (TÖSHİD).

2.2.1.2. Genel Havacılık

Genel Havacılık deyimi, ticari hava taşımacılığı dışında kalan diğer sivil havacılık faaliyetlerini ifade etmektedir ⁶⁷. Mevzuatta böyle tanımlanmakla birlikte Genel Havacılık ruhsatına sahip pekçok işletmenin çeşitli adlar altında ticari havacılık faaliyetleri de yaptıkları bilinmektedir. Genel uçak işletmeciliğini ticari havacılıktan ayıran en önemli özellik; yapılan hizmetin ücret karşılığında yapılmış olmamasıdır. Bu nedenle sivil havacılık faaliyetlerini, ticari ve genel havacılık şeklinde ayırmak yerine belki de yolcu ve yük taşımacılığı yapan işletmeler ve diğer havacılık faaliyetlerinde bulunan işletme ve kurumlar şeklinde ayırmak daha uygun olabilir.

Genel havacılık faaliyetlerinde bulunmayı talep edenler de, ticari hava taşımacılığında olduğu gibi, Ulaştırma Bakanlığı'ndan ön izin ve işletme ruhsatı almak zorundadırlar. Bu işletmelerin faaliyet türü, özelliği ve büyüklüğüne bağlı olarak havaaracı satın alınması, yedek parça ve personel giderlerini karşılayacak kadar yeterli mali güce sahip olması zorunlu tutulmuştur ⁶⁸.

Genel Uçak İşletme Yönetmeliği esasları çerçevesinde Türk vatandaşı gerçek kişiler veya tüzel kişiliğe sahip özel ve kamu kuruluşları kendi faaliyetleriyle ilgili hizmetlerde kullanmak amacıyla, ücret almaksızın yolcu ve yük taşıma ve özel uçuşlar yapma yetkisi alabilirler. Ayrıca, tüzel kişiliğe sahip, kanunla kurulmuş sosyal amaçlı kuruluşlar, ücret almaksızın yolcu ve yük taşıması, gençliğin havacılığa özendirilmesi, sportif amaçla uçurulması ve uçuş eğitimi yaptırılması gibi faaliyetlerde bulunabilirler.

Düzenli ulaştırma amacı dışında, petrol boru hattı, enerji hattı, orman, otoyol ve sınır denetimlerinde uçak ve helikopter kullanımı günümüzde oldukça yaygındır. Ancak, bu tür uçuş hizmetlerinden faydalanabilmek coğrafya ve

⁶⁷ —“Genel Uçak İşletme Yönetmeliği (SHY-6B)”,Md.3/a, R.G , T: 14.6.1984, S:18431.

⁶⁸ — Adı geçen Yasa, Md.18-24, —Yönetmelik (SHY-6B), Md.4-13.

mevsim koşullarına bağlıdır. Bunun yanında iş toplantıları, reklam, fotoğrafçılık, arama ve kurtarma, hasta ve yaralı nakli, dağcılık ve balıkçılık gibi faaliyetler için küçük uçak ve helikopterler uygun ulaştırma araçları konumundadır.

2.2.2. İmalat ve Bakım-Onarım Faaliyetleri

Bu başlık altında sivil havacılıkla ilgili üretim, bakım-onarım, servis ve araştırma- geliştirme faaliyetleri toplanmıştır. Ancak çalışma alanımızla ilgisi ve önemli bir maliyet unsuru olması bakımından, burada yalnızca bakım-onarım faaliyeti ve kapsamı açıklanacaktır.

Sivil havacılık işletmelerinde bakım-onarım faaliyetlerinin amacı birkaç başlık altında toplanabilir. Bunlar şöyledir ⁶⁹;

- Havaaraçlarının servis dışında kalma süresini en aza indirmek,
- Havaaracı ve parçalarının bakım sürelerini uyumlaştırmak,
- Personel kullanımını ve işyükünü en uygun seviyede tutmak,
- Araç, tesis ve cihazlardan azami düzeyde yararlanmak.

Sivil hava ulaştırmacılığında bakım-onarım faaliyeti önemli bir yere sahiptir. İşletmeciler kullandıkları havaaraçlarının bakımı ve uçuşa elverişli durumda tutulabilmesi için gerekli ve yeterli organizasyonları kurmak durumundadırlar. Bakım hizmeti, lisanslı teknisyen, bakım personeli, bakım atelyeleri, teçhizat, araç, yedek malzeme, uygun mekan ve altyapı sistemlerini gerektirir ⁷⁰.

Bakım-Onarım Faaliyeti: gözle kontrol etme, baştan sona inceleme, koruma, onarım ve yedek parçaların yenilenmesidir. Herhangi bir havaaracının üretilmesinden itibaren hizmetten kaldırılmasına kadar geçen süre içinde iyi çalışır, temiz ve uçuşa elverişli bir durumda tutulabilmesi için yapılan işlemlerin tümü bakım-onarım faaliyeti kapsamındadır ⁷¹.

⁶⁹ WELLS, Air..., s.342,343.

⁷⁰ Oya TORUM, "Sivil Havacılık Hizmetinde Uçak Bakımı", IV. ULUSAL HAVACILIK SEMPOZYUMU,,(5-6 Nisan 1993 Eskişehir),Anadolu Üniv. Ya.No.774, SHYO Ya.No.5, Eskişehir 1994, s.103.

⁷¹ RICHARDSON-RODWELL, s.254.

Bakım-onarım faaliyetleri birbirinden kesin sınırlarla ayrılmamakla birlikte, bu faaliyetlerin havaaracı üzerinde uygulandığı yere göre; **Gövde, Motor, İniş takımları** bakım-onarımı veya kapsamına göre; **Hat bakım, Ağır bakım** gibi adlar altında yürütüldüğü görülmektedir. Bakım-onarım faaliyeti, havaaracının bakım el kitabında belirtilen zaman dilimine göre yapıldığında; **Programlı bakım**, uçuş sırasında uçuş ekibince veya uçuştan önce kontrolör tarafından belirlenen arıza ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla yapıldığında da; **Programsız bakım** sözkonusudur ⁷². Burada hat bakım ve ağır bakım üzerinde kısaca durulacaktır .

Hat Bakım (Line Maintenance); Havaaracını uçuşa hazır tutmak ve aracın hattaki faaliyetini sağlamak amacıyla; küçük hasarların giderilmesi, yakıt, yağ, sıhhi malzeme, yiyecek, içecek v.b. ikmali gibi genellikle her havayolu işletmesinin kendi imkanlarıyla yaptığı veya diğer işletmelere yaptırdığı günlük bakım faaliyetidir.

Ağır Bakım (Heavy Maintenance); Genellikle havaaracına ait bakım el kitabına uygun olarak yapılan aracın periyodik gövde bakım-onarımıdır. Havaaracının faaliyetine bağlı olarak farklı zaman aralıklarında yapılabilmektedir.

- **Aylık Bakım:** Genellikle 200-400 saat uçuştan sonra, yaklaşık 35-60 direkt işçilik saati (birgünlük) bakım faaliyetidir.

- **Yıllık Bakım:** Genellikle 3000-4000 saat uçuştan sonra, yaklaşık 400-1300 direkt işçilik saati (bir haftalık) bakım faaliyetidir.

- **Komple Bakım:** Genellikle 20000-25000 saat uçuştan sonra, bir ana bakım merkezinde havaaracının en küçük parçasına kadar sökülüp, parçalarının tek tek kontrol ve test edilmesi ve gerekli görülenlerin yenilenmesinden sonra tekrar montajının yapılması ve uçuşa hazır hale getirilmesi için yapılan bakım-onarım faaliyetlerinin tümüdür. Faal bir havaaracının ömründe 2 veya 3 kez, yaklaşık 8-10 yılda bir yapılır ve yaklaşık bir aylık bir çalışmayı gerektirir.

⁷² BOISSIN, s.120-126. — WEELS, Air..., s.237-242 ve 344.

Motor Bakım (Engine Maintenance) ve İniş Takımları Bakımı (Landing Geers Maintenance) da üretici firmanın belirlediği bakım süreleri içinde ve genellikle gövde bakımı ile aynı zamanda yapılır ⁷³.

5700 kg.'dan hafif havaaraçlarının bakım-onarımları ise, genellikle her 2000 saatlik uçuştan sonra yapılır.

Havaaracı herhangi bir nedenle uzun süre kullanılmayıp yerde kaldığında ise, uçuşa hazır hale getirilebilmesi için özel bakım uygulanır.

Havaaracının üretim kalitesi yanında, bakım-onarım faaliyetleri de herhangi bir havacılık işletmesinin başarısında son derece önem taşımaktadır. Çünkü bu hizmetler, güvenilir bir uçuş yanında müşterilerin tatminini ve havaaracının etkin bir şekilde kullanımını sağlamada, hava ulaşımının toplum gözünde yükseltilmesinde ve sektörün gelişmesinde anahtar faktör durumundadır.

Bir sivil havacılık işletmesinin bakım-onarım faaliyetinde bulunabilmesi için; hizmet türlerini, donanımı ve personeli belgeleyerek ilgili kurumlardan yetki belgesi alması gerekmektedir.

2.2.3. Havaalanları, Yer Hizmetleri ve Diğer Destek Faaliyetler

Bu kısımda, havaalanları ile havaalanı yer hizmetlerine ilişkin genel açıklamalar yapılacak, hava seyrüsefer yardımcı istasyonları, hava trafik kontrol ve haberleşme üniteleri, hava tahmin hizmetleri ve bunun gibi yardımcı faaliyetlerle ilgili açıklama yapılmayacaktır.

2.2.3.1. Havaalanları

Havaalanı, karada ve su üzerinde havaaraçlarının kalkması ve inmesi için özel olarak hazırlanmış, havaaraçlarının bakım ve diğer gereksinmelerinin karşılanması, yolcu ve yük alınması ve verilmesine elverişli tesisleri bulunan yerlerdir ⁷⁴. Başka bir ifadeyle havaalanı; insan ve yükün hava ve yeryüzü

⁷³ Havaaracı motor bakımı genellikle her 2000 saatlik uçuş sonunda, bir günlük ve yaklaşık 40 direkt işçilik saati çalışmayı gerektirir.

⁷⁴ —Adı geçen Yasa, Md.3/e.

arasında bir yerden başka bir yere ulaştırılması için, hava araçları ile (kısmen yer araçlarının da desteğiyle) yapılan hava ulaştırma faaliyetlerinin cereyan ettiği yerdir ⁷⁵.

Havaalanı, hava yoluyla yolcu ve yük ulaştırmasında taşıma faaliyetinin başlama ve bitiş noktası olma özelliği yanında, pek çok havacılık faaliyetinin de fiilen yapıldığı yer olmaktadır. Hava ulaşımı öncelikle, havaalanlarının hava aracının kalkış ve inişine elverişli olmasına bağlıdır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacak olan havaalanı faaliyetlerinden bazıları şöyledir ⁷⁶;

- Hava trafik kontrol, seyrüsefer ve haberleşme,
- Güvenlik,
- Havaalanı pisti-apron ve taksiyollarının bakımı ve onarımı,
- Havaalanı ısklandırması,
- Hava tahmini,
- Yolcu, bagaj ve kargo emniyet önlemleri ve uyarı işaretleri,
- Bakım ve yer destek donanımı ve servisleri,
- Yangın söndürme ve kurtarma,
- Alışveriş yerleri (ticari alanlar),
- Otopark ve karayolu ulaşımı hizmetleri,
- Emanet deposu, kayıp eşya bürosu, vb.
- Banka, sigorta vb. hizmetler,
- Turistik ve sosyal amaçlı tesis ve hizmetler,
- Acil servis ve sağlık hizmetleri,
- Havacılık bilgi servisleri.

Sivil havacılık işletmelerinin bir anlamda varlık nedeni havaalanlarına bağlı olduğundan, havaalanlarına karşı toplumda ve diğer işletme yönetimlerinde olumlu tepkiler oluşturmaya yönelik çalışmalar büyük önem taşımaktadır ⁷⁷.

⁷⁵ John R. WILEY, *Airport Administration and Management*, 1986, s.19,53. — DOĞANIS, s.7.

⁷⁶ Laurence E. GESELL, *The Administration of Public Airports*, (Third Ed.) Coast Aire Publications, 1992, s.65-125. — Richard H. WOOD, *Aviation Safety Programs- A Management Handbook*, 1991, s.228-232. — WELLS, *Airport...*, s.318-346.

⁷⁷ SÜRMELİ-SEÇİM-SÖZBİLİR, s.34-35.

Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun 41. maddesinde; " Ulaştırma Bakanlığı, uçuş güvenliğinin sağlanması amacı ile havaalanlarında hava trafik kontrolü, haberleşme, seyrüsefer tesisleri ve kolaylıkları, meteoroloji hizmetleri, ışıklandırma, engellerin ortadan kaldırılması gibi hizmetlerin planlanmasını, programlanmasını ve prensiplerini tesbit ve temin eder. Bu hizmetlere ilişkin tesis ve sistemlerin çağdaş teknolojiye uygun şekilde Bakanlığa bağlı veya ilgili kuruluş vasıtasıyla tesisini sağlar" denilmektedir.⁷⁸.

Ülkemizde DHMİ tarafından işletilen toplam 25 havaliman ve meydanı bulunmaktadır. DHMİ ve Hava Kuvvetleri kapsamı dışında olan ve sivil hava ulaşımında kullanılan; Eskişehir-Muttalıp, İzmir-Selçuk, Kastamonu, Siirt, Erdemir, Bodrum-İmsık Stol Tip havaalanları bulunmaktadır. Ayrıca sivil hava trafiğine de açık olan Afyon, Balıkesir, Bandırma, Batman, Bursa-Yenişehir, Çanakkale-Gökçeada, Çorlu, Kayseri-Erkilet, Kocaeli-Cengiz Topel, Konya, Manisa-Akhisar, Merzifon, Samandıra ve Yalova askeri havaalanları da mevcuttur ⁷⁹.

Bunların yanında, yapımı devam eden Şanlıurfa-GAP Bölgesi Havaalanı, Bodrum-Milas, Samsun-Çarşamba ve İstanbul-Kurtköy havaalanları da önemli projeler olarak sayılabilir ⁸⁰.

⁷⁸ Türkiye'de sözkonusu hizmetler, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMİ) tarafından yürütülmektedir. Bu kurumla ilgili geniş açıklama, bu çalışmanın sonunda; Uygulama Bölümünde verilmiştir.

⁷⁹ Bkz; **DHMİ 1996 Faaliyet Raporu**, s.10-13.

⁸⁰ Türkiye'de havaalanları yapımı ve düzenlemesi ile ilgili kuruluşlardan biri de Demiryolları, Limanlar ve Hava Meydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü (DLHİ)'dir. DLHİ Genel Müdürlüğü'nün 11.4.1949 tarihinde 5367 sayılı Kanunla Bayındırlık Bakanlığı'na bağlı olarak başlayan faaliyeti, 19.11.1986'da 3322 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile Ulaştırma Bakanlığı bünyesinde devam etmektedir. DLHİ Genel Müdürlüğü'nün görevlerinden bazıları şöyledir;

- Devletçe yaptırılacak demiryolları, limanlar, barınaklar ve bunlarla ilgili tesislerin, kıyı koruma yapıları, kıyı yapı ve hava meydanlarının ve bunlarla ilgili tesislerin, kuruluşlarla işbirliği yaparak plan ve programlarını hazırlamak... inşaatları ile bakım ve onarımlarını yapmak/yaptırmak...,
- Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, özel idareler, gerçek ve tüzel kişilerce yaptırılacak... limanlar ve hava meydanları ile tünel gibi tesislerin proje ve şartnamelerini incelemek ve tasdik etmek,... ve bakım üniteleri ile ilgili düzenleyici tedbirlerin alınmasını sağlamak.

1996 yılında hava liman ve alanlarına inen-kalkan yerli ve yabancı uçak trafiği 372.486'ya ulaşmış olup, 1995 yılına göre yaklaşık %7'lik bir artış kaydedilmiştir. Yolcu trafiği toplam 30.780.660 kişiye ulaşmış olup, 1995'e göre %10,8 artmıştır. Yük trafiği ise, 652.565 ton olarak gerçekleşmiş ve 1995'e göre %13'lük bir artış göstermiştir. Yolcu ve yük trafiğinin önemli bir kısmını dışhat taşımaları oluşturmaktadır ⁸¹.

Ancak, bir yandan havaalanlarında ve dolayısıyla sivil havacılık sektöründeki gelişmeler, ekonominin genelinde ve özellikle de turizm sektörünün gelişmesinde çok olumlu etkiler yaparken, diğer yandan da sürekli büyüyen kapasite ve altyapı sorunları, acil çözümlerin üretilmesini beklemektedir. Sözkonusu çözümlerin, ilgili kurumların ortak çalışmaları ile oluşturulabileceği önerilmektedir ⁸².

2.2.3.2. Yer Hizmetleri

Yer hizmetleri, havayolu işletmelerinin havaalanlarında ve uçuş güzergahında günlük olağan faaliyetlerinin devamını sağlayacak yönetim, teknik ve hareketla ilgili pekçok hizmeti kapsamaktadır.

Havaalanlarına inen ve buralardan kalkan havaaraçlarına ve bu araçlarla taşınan yolcu ve kargoya yapılacak yer hizmetleri "Havaalanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği"nde oldukça ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre yer hizmetleri;

- Temsil,
- Trafik,
- Ramp,
- Uçak hat bakım,

⁸¹ Bkz; DHMİ 1996 Faaliyet Raporu, s.49-57.

⁸² Oya TORUM, "Havalimanlarında Değişim Süreci", UTED, Uçak Teknisyenleri Derneği, S.70 Eylül 1997, s.20-23. —"Altyapıda Yeni Bir Hamleye İhtiyaç Var", TÜRSAB (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği), S.163, Ağustos 1997, s.20-22.

- Uçuş operasyon,
- Ulaşım,
- İkram hizmetleri olarak yedi grupta toplanmıştır ⁸³.

Havayolu şirketleri kendi yer hizmetlerini yapabilecekleri gibi, en az üç uluslararası havaalanında örgütlenerek faaliyette bulunan yer hizmetleri (handling) kuruluşlarından da bu hizmetleri satın alabilirler. Havaalanlarında sunulan yer hizmetleri (handling ve catering) aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Temsil; Gerektiğinde havayolu şirketinin faaliyetlerini temsil etmek, bu faaliyetlerin maliyetini daha sonra havayolu şirketinden tahsil etmek üzere ödemek, yerel otoritelerle işbirliği yapmak ve havayolu şirketinin faaliyetlerini ilgili tüm birimlere bildirmek gibi hizmetleri kapsamaktadır.

Trafik; Havayolu şirketinin mevcut ve muhtemel yolcularını, hava aracının kalkış ve iniş saatleri konusunda bilgilendirmek, transfer ve transit yolcuların ve bagajlarının hareketlerini organize etmek, yolcu ve yük kontrollerini yapmak, kalkış ve karşılama işlemlerini, her türlü haberleşme işlemlerini, yolcuların bilet, pasaport ve bagaj işlemlerini (check-in) yapmak, bunlarla ilgili kurumlarla (polis, gümrük, DHMİ vb.) işbirliği yaparak gerekli form ve belgeleri hazırlamak vb. işlemleri kapsar.

Ramp; Hava aracının kalkış ve inişinde alana ve körüğe yanaştırılması ve park etmiş araçların push-back araçlarıyla itme ve çekme işlemleri, merdiven ve körüğün yanaştırılması, yolcu kapılarının açtırılması, ambar kapılarının açtırılarak bagaj ve kargonun yükleme ve boşaltma işlemlerinin yapılması hava araçlarına gerekli her türlü ısıtıcı, soğutucu, güç kaynağı, koruyucu vb. araç ve cihazların temini, hava araçlarının iç ve dış temizliğinin yapılması, vb. hizmetleri kapsar.

⁸³ ——"Havaalanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği (SHY- 22)", Md.4, R.G. T: 25.1.1991, S:20766.

Uçak hat bakım; Hava aracının teknik bakımı ve kontrolünün yapılması, yakıt yükleme ve boşaltma, yağ değiştirme, vb. işlemlerin yapılmasını ve kontrol sonucunun yetkili birime raporlanmasını kapsar.

Uçuş operasyon; Uçuş programlarının hazırlanması, uçuş öncesi hazırlıklar, özel ulaşım olanaklarının hazırlanması, yol gösterme ve uçuşla ilgili bilgilendirme, uçuştan önce uçuş güzergahındaki ve yedek havaalanlarındaki meteorolojik raporların incelenmesi ve uçuş planlarının izlenmesi gibi hizmetleri kapsar.

Ulaşım; Havaalanları ile şehir terminalleri arasında düzenli yolcu taşımacılığı, havaalanlarında otopark işletmeciliği, vb. hizmetleri kapsar.

İkram; Havaalanı sınırları içinde yiyecek- içecek gereksinimini karşılayacak lokanta, büfe, vb. tesislerin işletilmesi, hava aracında ikram edilecek malzemenin planlanması, taşınması ve yerleştirilmesi, ikram hizmetinin yönetimi ve koordinasyonu, vb. faaliyetleri kapsamaktadır.

Ayrıca havaalanında yolcu ve bagaj emniyetinin sağlanması, kayıp eşyaların koruma altına alınması, yolcu, bagaj ve kargo ile ilgili her türlü denetleme ve kontrollerin yapılması, faaliyetler arasında koordinasyonun sağlanması da havaalanı yönetimi ve yer hizmetleri kapsamında yapılan genel faaliyetlerdir.

Ülkemizde havaalanı yer hizmetleri yapabilmek için Ulaştırma Bakanlığı'ndan ön izin ve ruhsat almak gerekmektedir. Havaalanı yer hizmetleri sunan kuruluşlarda bulunması gerekli asgari personel ve teçhizat sayı ve özellikleri Yer Hizmetleri Yönetmeliği'nde ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir.

2.2.4. Sivil Havacılık İşletmelerinin Genel Özellikleri

Genel işletme işlevleri havacılık işletmeleri için de geçerlidir. Bunun yanında sivil havacılık ile ilgili kuruluşlar bir bütün olarak ele alındığında, daha sonraki bölümlerde ele alınacak olan; bilgi sistemi yapısı ve bilgi akışları ile maliyetlerin

oluşması ve kontrolunda önem arzeden ortak özellikler şöyle belirlenebilir;

- Sivil havacılık işletmeleri hizmet işletmeleridir,
- Sivil havacılık işletmeleri açık sistemlerdir,
- Sivil havacılık işletmeleri nitelikli personel ve sürekli eğitim gereksinimi içindedir.

2.2.4.1. Sivil Havacılık İşletmeleri Hizmet İşletmeleridir

Hizmet, tüketicilere ve örgütlere sunulduğunda ihtiyaç ve istek doygunluğu sağlayan eylemler olarak tanımlanabilir ⁸⁴. Hizmetin pazarlanması, taşıdığı özellikler nedeniyle malların pazarlanmasından farklıdır. Hizmetlerin, fiziki varlığının bulunmaması ve buna bağlı olarak depolama, patent vasıtasıyla koruma, hemen teşhir ve tanıtmaya imkanının olmaması ve genellikle üretim ile tüketimin aynı anda yapılması gibi nedenlerle, üretim çıktılarının tanımlanması, üretim politikalarının ve talebin belirlenmesi gibi konularda önemli güçlüklerle karşılaşılır ⁸⁵. Yine, sözkonusu özelliklerinden dolayı hizmetin değerini saptamak oldukça zor, fiyatlandırılması oldukça karmaşık ve değişken niteliktedir ⁸⁶.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde milli gelirin yaklaşık %70'i hizmet sektöründe sağlanmaktadır. İş ilişkilerindeki ve toplum hayatındaki gelişmeler, bilgi birikimi ve teknolojinin yoğun bir şekilde kullanılır hale gelmesi gibi etkenler, hizmet sektörünün genişlemesinde ve bu alandaki verimliliğin artmasında teşvik edici olmuş ve gelecekte hizmetlere yönelecek talebin giderek artacağı gerçeğini ortaya çıkarmıştır.

⁸⁴ İlhan CEMALCILAR, *Pazarlama Kavramlar Kararlar*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994, s.90. — Mehmet OLUÇ “Pazarlama Stratejileri-Ürün Politikaları”, *PAZARLAMA DÜNYASI*, Y.2, S.7, Ocak-Şubat 1988, s.7.

⁸⁵ A. Hamdi İSLAMOĞLU, “Hizmet Pazarlamasında Ürün Politikaları”, *PAZARLAMA DÜNYASI*, Y.9, S.50, Mart-Nisan 1995, s.3,5.

⁸⁶ Bkz; Murat FERMAN, “Hizmet Pazarlaması Üzerine Genel Değerlendirmeler”, *PAZARLAMA DÜNYASI*, Y.2, S.7, Ocak-Şubat 1988, s.25-27. — Yahya FİDAN, “Hizmetlerin Üretim ve Pazarlanması”, *PAZARLAMA DÜNYASI*, Y.9, S.53, Eylül-Ekim 1995, s.26.

Hizmetlerle ilgili üretim ve pazarlama kararlarında belirleyici unsurun, ağırlıklı olarak insan ilişkileri olması nedeniyle, insan ilişkilerinin önemi arttıkça hizmet maliyeti de artmaktadır. Hizmetten yararlanabilmek için katlanılan maliyetin iki yönü vardır; çaba ve risk ⁸⁷. Çaba, hizmeti talep edenlerin harcamaya istekli olduğu para, zaman ve enerjidir. Risk ise, hizmetten beklenen faydanın elde edilememe olasılığıdır. Katlanılan risk parasal, fiziksel, psikolojik ya da sosyal boyutlu olabilir. Teorik olarak beklenen faydanın katlanılan maliyetten fazla olması durumunda hizmetten beklenen tatminin sağlandığı kabul edilir. Dolayısıyla maliyetlerin kontrol altına alınması ve fiyatların makul düzeylerde tutulması, hizmet sektörünün ve hizmet kalitesinin gelişmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, işletmelerde maliyeti düşürücü, bunun yanında kaliteyi ve rekabeti destekleyici etkilerinden yararlanmak düşüncesiyle, ana hizmetin yanında genellikle birtakım yardımcı kolaylıkların da sunulduğu görülmektedir.

Havacılık sektöründe kâr amacı taşıyan ve taşımayan hizmetler mevcuttur. Birer üretim işletmesi olan; havaaracı, yedek parça ve ikram malzemesi üreticileri bir yana bırakıldığında sivil havacılık sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların hemen hepsi hizmet işletmesi durumundadır.

Havayolu işletmeleri açısından sunulan hizmet; yolcu ve yük taşımacılığı olurken, havaalanı işleticileri için; havaalanı tesislerinin ve seyrüsefer kolaylıklarının kullanıcılar arzı olmaktadır. Kural koyma, düzenleme ve denetleme gibi kâr amacı gütmeyen hizmetler ise Sivil Havacılık Otoriteleri tarafından yerine getirilmektedir ⁸⁸.

Ulaştırma bir hizmetler paketidir. Doğal olarak bu paketin bir de maliyeti olacaktır . Havayolu ulaştırmasında sözkonusu hizmet paketinin geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesine yönelik araştırma ve geliştirme ile pazarlama eylemleri daha

⁸⁷ CEMALCILAR, Pazarlama..., s.91.

⁸⁸ Yıldırım SALDIRANER, "Havayolu Pazarlaması Üzerine Bir İnceleme",PAZARLAMA DÜNYASI, Y.6, S.35, Eylül-Ekim 1992, s.14,15.

ağırlıklı yer almaktadır. Hizmetin kalitesi, çeşitliliği ve maliyeti faaliyetin devam edip etmemesinde en önemli belirleyiciler olmaktadır. Sektörde yurtdışı faaliyetlerin yoğunluğu nedeniyle, uluslararası ilişkilerin önemi büyüktür.

Sivil havacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin diğer hizmet işletmelerine göre önemli farklılıkları vardır. Bu farklı özelliklerden bazıları havayolunun kullandığı havaaracına bağlı; uçak tipi, hız, gürültü, rahatlık gibi faktörlerdir. Uçuş zamanı ve uçuş ağırları ile ilgili programlar (hizmet yoğunluğu ve uygunluğu, ulaşım noktaları, fiyat tarifeleri, kapasite, güvenlik, vb.), dakiklik, uçuş esnasında sunulan hizmetler ayrı ayrı titizlik gerektiren konular olarak havayolu işletmelerini doğrudan etkiler. Bununla birlikte havayolu işletmeleri kendi kontrolleri dışında; havaalanı pisti gibi bir alt yapıya bağımlı olarak faaliyet gösterirler. Havayolu ve yer hizmetleri işletmelerinin faaliyetlerini zemin hazırlayan ve bir anlamda onların devamını sağlayan havaalanlarının kalitesi, bir bütün olarak sivil havacılık faaliyetlerini yakından etkiler.

Diğer yandan havacılık işletmeleri genellikle müşterilerinin seçme olanağına sahip bulunduğu, kolayda hizmetleri sunan işletmeler durumundadır. Müşteri profilinin çok değişken bir yapıya sahip olması, sunulan hizmetin özelliğini arttırmaktadır. Bu nedenle havacılık işletmeleri her kesime hitap edebilecek yapıda donatılmalıdır.

Havayolu işletmelerince halihazırda kısmen de olsa belli kurallara ve yasal düzenlemelere bağlı olarak sürdürülen yolcu ve yük taşıma faaliyetleri, gelişen serbestleşme uygulamalarıyla son derece sıkı bir rekabet ortamında, “güçlü olanın ayakta kalabileceği” bir pazar durumuna gelmektedir. Bu durumda hizmet kalitesi, işletmeler için en etkili silah rolü oynamaktadır. Bununla birlikte, sivil havacılık işletmeleri teknolojik gelişmeler, bilgi teknolojisi, hükümetlerin kararları, enerji fiyatlarındaki değişiklikler, ulusal ve uluslararası ekonomik krizler, para ve sermaye piyasalarındaki değişiklikler gibi pekçok, önemli dış faktörlerin etkisi altında faaliyette bulunmak durumundadırlar.

Ulaştırma sektörü genel olarak sürekli hizmet arzını gerektirir. Sivil havacılık faaliyetlerinin uluslararası olma ve zamanla yarışma özelliği nedeniyle günün her saatinde devamlılığı gerekmektedir. Nitekim uluslararası havalimanlarımız genellikle 24 saat açık durumdadır. Yalnızca içhat trafiğine açık olan havaalanlarımız gündüz saatlerinde faaliyetini sürdürmekle birlikte, acil durumlarda gerekli bölümleri diğer saatlerde de açılabilir. Ancak havaalanları ve havayolu işletmeleri için ortaya çıkan en önemli sorunlardan biri gürültü nedeniyle çevreye verilen rahatsızlıklardır. Bunu önlemek için bazı ülkelerde gece uçuşları sınırlandırılmaktadır.

Sektördeki kuruluşların yirmidört saat hizmette bulunmaları nedeniyle istihdam etmeleri gerekli personel sayıları artmakta, hizmetin özelliği nedeniyle uçuş ve bakım ekiplerinin çalışma saatlerinin planlanması ve standartlara uygun çalışma sürelerinin belirlenmesi özenli ve sorumlu bir çalışmayı gerektirmektedir.

Sivil havacılık işletmeleri için talebin devamlılığı son derece önemlidir. Müşteri gereksinimleri en iyi şekilde karşılanarak, kaliteli ve düzenli hizmet ile ilişkide süreklilik sağlanabilir. müşteri kitlelerine ulaşmak, onları yönlendirmek, işletmeye çekmek ve kalıcılığı sağlamak sürekli bir gelişme ve hizmet kalitesinin yükseltilmesi ile mümkündür. Ayrıca, yatırımların geri dönmesinin uzun zaman aldığı bu sektörde, “maliyet-talep-fiyat” ilişkilerinin iyi analiz edilerek, zor ve riskli kararların süratle alınması ve uygulanması büyük önem taşımaktadır.

2.2.4.2. Sivil Havacılık İşletmeleri Açık Sistemlerdir

Sistem, belli amaçların gerçekleştirmek üzere, aralarında ilişki bulunan bir grup unsurun ortak çabalarının, birtakım girdileri birtakım çıktılara dönüştürecek şekilde organize edilmesine oluşan bir yapıdır⁸⁹. Açık sistemler ise, çevre ile

⁸⁹ Bkz; George H. BODNAR, William S. HOPWOOD, *Accounting Information Systems*, (Fifth Ed.), Prentice Hall, Inc., 1993, s.43.——David KROENKE , *Management Information Systems*, (Second Ed.), Mitchell McGraw-Hill, 1992, s.20.——James O'BRIEN, *Introduction to Information Systems in Business Management*, (Sixth Ed.), Richard D. Irwin, Inc., 1991, s.11.

etkileşim içinde olan, çevreden bir takım unsurlar alan ve çevreye bir takım unsurlar veren sistemlerdir ⁹⁰.

Sivil havacılık işletmeleri de ekonomik ve sosyo-politik genel sistemin bir alt sistemi olan ulaştırma sistemi içinde yer alan birer açık sistemdir. Sivil havacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler çok hızlı bir gelişmenin takibi ve uygulaması içindedirler. Uçuş hizmeti verenler, pazardaki her türlü değişimi sürekli ve titizlikle izlemek ve değişen durumlara uygun hizmet arzı ve ücret düzenlemesi çabasıdadırlar. Üretim, bakım-onarım ve alt yapı kuruluşları gelişen teknolojiye uygun olarak yönetim ve donanım sistemlerini uyumlaştırmak ve yenilemek gereksinimi içindedirler. Düzenleme ve denetleme kuruluşları da gelişmeleri izlemek, yeni uygulamalara imkan verecek esnekliği sağlayarak sektörün önünü açacak düzenlemeleri yapmak durumundadırlar.

Dinamik bir yapı içinde olan sivil havacılık işletmeleri izlenmesi güç bir hızla devam eden gelişmelere ayak uydurmak zorundadırlar. Bunu sağlayamayanların devamlılığı da olmayacaktır. Yeni işletmecilik yöntemlerinin uygulanması, daha iyi planlama, uygulama ve kontrol yapılabilmesi için kararlı ve verimli çalışma gayreti, sivil havacılık işletmelerinin hızını, kalitesini ve başarısını arttıracak etkenlerdir ⁹¹.

2.2.4.3. Sivil Havacılık İşletmeleri Nitelikli Personel ve Sürekli Eğitim Gereksinimi İçindedir

Bütün açık sistemlerin değişmez öğelerinden biri olan insan aynı zamanda sistemin de başarısında en etkin role sahiptir. Personelin kalitesi mal veya hizmet olarak ürünün de kalitesinin önemli bir belirleyicisi durumundadır. Bu ise personelin işinin gerektirdiği bilgiye doğru olarak ve zamanında sahip olmasına ve bu bilgiyi uygulayabilmesine bağlıdır.

⁹⁰ Fevzi SÜRMELİ, Muhasebe Bilgi Sistemi, T.C.Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı,Ya.No.115, Eskişehir 1996, s.4-6. —HARPER, s.325,326.

⁹¹ Louise GIALLORETO, Strategic Airline Management-(The Global War Begins), Pitman Publishing, Great Britain, 1988, s.199.

Sivil havacılık alanında çalışabilmek için öncelikle ilgili kurumlardan lisans, sertifika gibi belgelerin alınması ve gerekli görülen süreler içinde de yenilenmesi gerekmektedir. Uçuş yan hizmetleri, havaalanı yer hizmetleri, yangın kurtarma, bilet satış ve rezervasyon gibi hizmetler ile bakım ve onarım faaliyetlerinde dolaylı olarak görev alan ve uzmanlık gerektirmeyen işlerde çalışanların da bağlı oldukları kurum ve kuruluşlarca sürekli bir eğitime tabi tutuldukları görülmektedir.

Sivil havacılıkla ilgili denetim veya destek hizmeti verenlerin de gerekli eğitimden geçmeleri ve düzenli aralıklarla, yeni gelişmelere uyumu sağlayacak eğitim programlarına katılmaları faaliyetin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır.

Sözkonusu nedenlerle eğitim, sivil havacılık işletmeleri ve kurumlarında faaliyetin devamını sağlayan önemli bir gereksinme olarak ortaya çıkmakta ve bu amaçla önemli bir kaynak ayrılması gereğini ortaya koymaktadır.

Çalışmamızda buraya kadar, ulaştırma sektörü içinde sivil havacılığın yeri ve gelişimi ile sivil havacılık işletmelerinin bazı genel özellikleri özetlenmeye çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümlerde ise, havaalanları özellikle yönetim ve muhasebe bilgi sistemleri, havaalanı faaliyetleri, maliyet yapısı, giderleri ve gelirleri ile havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılması yönleriyle ele alınarak ayrıntılı bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

III. HAVAALANLARINDA MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1. SİSTEM OLARAK HAVAALANI

1.1.Genel Açıklama

Havaalanları⁹², ekonomik ve sosyo-politik genel sistemin bir alt sistemi olan ulaştırma sistemi içinde yer alır. Bu kapsamda havaalanları sivil havacılığın bir konusu olarak, diğer sivil havacılık faaliyetleriyle de ilişkisi çerçevesinde havayolu ulaştırmasının vazgeçilmez bir ögesi durumundadır.

Herhangi bir sistem en az şu üç özelliği içerir⁹³;

- Sistemin öğeleri aynı çatı altında toplanmalıdır,
- Sistemin öğeleri arasında iletişim olmalıdır,
- Sistemin öğeleri arasındaki bağımlılık amaca varacak şekilde sağlanmalıdır.

Sistemler ⁹⁴ özelliklerine ve içeriklerine göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Konumuz çerçevesinde, insan yapımı, insan-teknoloji bileşimiyle işleyen, açık, dinamik ve karmaşık bir sistem olan havaalanının bilgi sistemi yönü üzerinde duracağız.

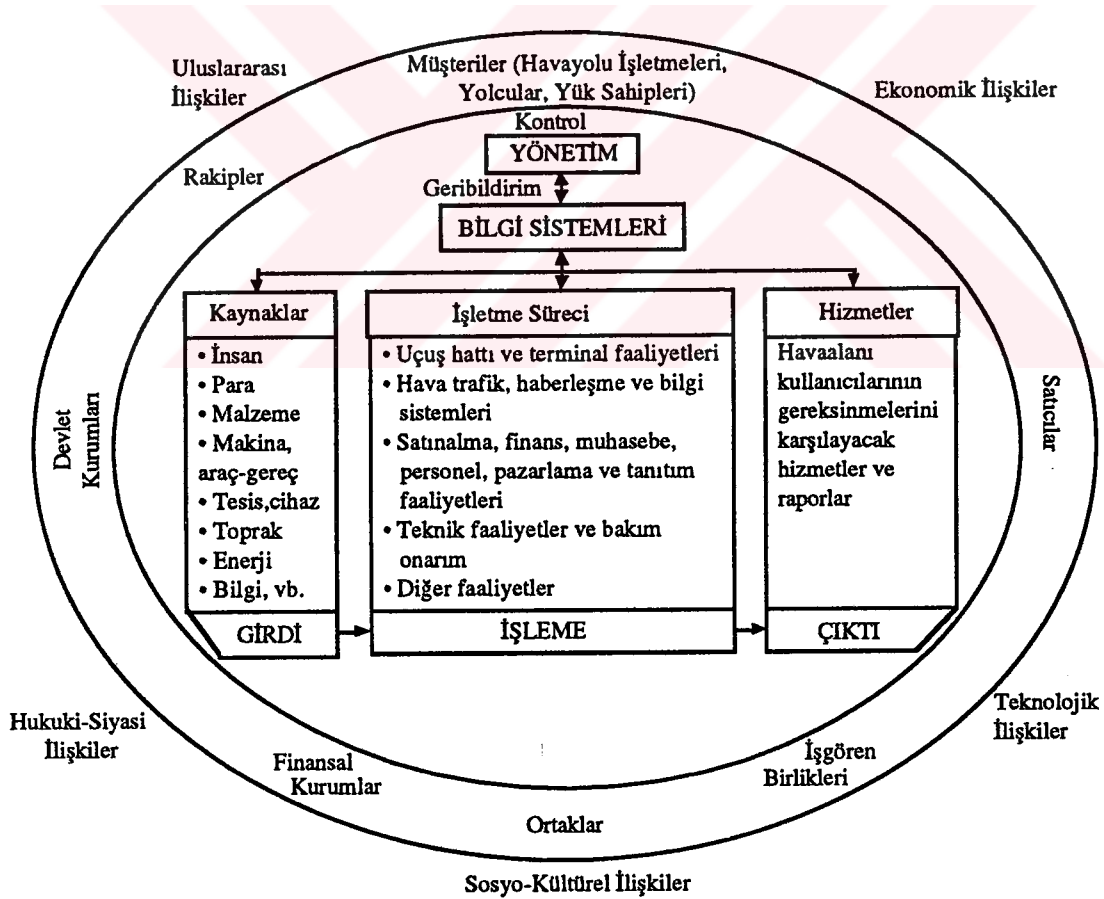
⁹² Havalanı ile ilgili kavramsal açıklamalar önceki bölümde; “2.2.3.1.Havaalanları” başlığı altında verilmiştir.(Bkz.sh.45-48)

⁹³ SÜRMELİ, s.3.

⁹⁴ Sistem “belli amaçları gerçekleştirmek üzere, aralarında ilişki bulunan bir grup unsurun ortak çabalarının, bir takım girdileri çıktılara dönüştürecek şekilde organize edilmesinden oluşan bir yapıdır.” (Bkz. birinci bölüm, sh.54.)

Bu kapsamda, daha sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alacağımız havaalanı maliyet yapısı ve fiyatlandırma konularına ışık tutması bakımından, havaalanı örgüt yapısı, havaalanı yönetimi, yönetim bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

Havaalanı, bir sistem olarak Şekil-1 de gösterilmiştir. Şekilde görüldüğü üzere, çeşitli kaynaklardan sağlanan para, insangücü, malzeme, teçhizat, enerji, bilgi gibi girdiler, uçuşla ilgili ve diğer havaalanı faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Böylece havayolu işletmeleri, yolcular, devlet kurumları, finansal kurumlar, işgören birlikleri, vb.gibi değişik kullanıcıların taleplerine göre, hava ulaşımının temel alt yapısı olan havaalanı hizmetlerine ve bu hizmetlere ilişkin bilgilere, raporlara dönüştürülmektedir.



Şekil 1: Bir Sistem Olarak Havaalanı

1.2.Havaalanı Organizasyonu

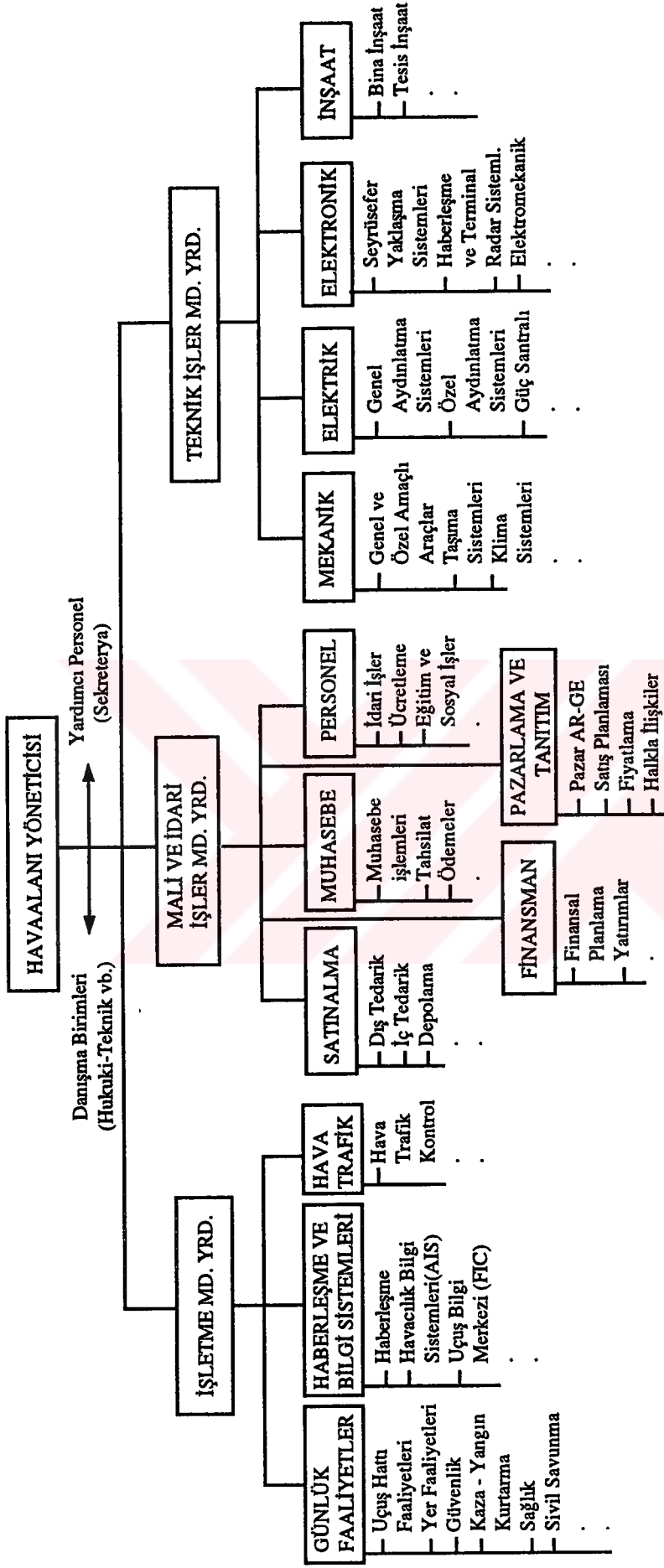
Herhangi bir işletmenin işyükünün tek kişinin yürütebileceğinden daha büyük hacime ulaşması, bu işletme ile ilgili çeşitli işlerin farklı kişilere verilmesini ve bu kişilerin çabalarının koordine edilmesini gerektirir. İşletme büyüdükçe faaliyetlerin gruplandırıldığı ve karmaşık ilişkilerin sözkonusu gruplara göre belirlenen sorumluluk sınırlarıyla çözülmeye çalışıldığı görülür. Bu sorumluluk sınırlarını belirlemek üzere önceden planlanmış ilişkiler topluluğunu ifade eden belli yapıya organizasyon (örgüt) denir.⁹⁵ Biçimsel yapının dışında, organizasyonun belli amaçları gerçekleştirmeye yönelik sosyal bir yapı⁹⁶ olarak tanımlandığı da görülmektedir. Örgüt yapısı bir yandan yöneticinin kullanacağı bir araç, diğer yandan yöneticinin de içinde bulunacağı ve etkileneceği bir ortamdır.

Yönetim tarafından belirlenmiş resmi yetki ilişkilerini ifade eden yapıya biçimsel (formal) örgüt; bu yapı içinde yer alan, birbiriyle etkileşimde bulunan ve psikolojik açıdan kendilerini bir grup olarak algılayan insan topluluklarına da biçimsel olmayan (informal) örgüt denildiği bilinmektedir. Havaalanlarında biçimsel örgüt yapısı değişik şekillerde oluşturulabilmektedir ⁹⁷.

⁹⁵ Bkz. Arthur G. BEDEIAN, *Management* , (Second Ed.), The Dryden Press, 1989, s. 200. — Tamer KOÇEL, *İşletme Yöneticiliği-Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış*, (5.Baskı), Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 1995, s. 15. — Steven R. GORDON, Judith R. GORDON, *Information Systems-A Management Approach*, The Dryden Press, 1996, s. 91.

⁹⁶ Richard L.DAFT, *Management*, (Third Ed.), The Dryden Press, 1994, s. 13.

⁹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Norman ASHFORD, Clifton A. MOORE, *Airport Finance*, Van Nastrand Reinhold, 1992, s. 64,65,221,222. — RICHARDSON-RODWELL, s. 162-164. — SÜRMELİ-SEÇİM-SÖZBİLİR,s.101-103. — WELLS, *Airport...*,s.296,297. — WILEY,s. 52. — *Airport Economic Manual*, ICAO Publications, Doc.No. 9562, Montreal, 1991,s.9. — *Airport Service Manual-Airport Operational Services*, ICAO Publications, Doc.No.9137-AN/898, Part 8, Montreal, 1993, s.3,4.



Şekil 2 : Bir Ticari Havaalanı Örgüt Şeması

Şekil 2’de nisbeten büyük bir havaalanı için geliştirilen örgüt şeması⁹⁸ gösterilmiştir. Şemada daha karmaşık bir yapı görülmekle birlikte, büyük havaalanlarında sağlanan hizmetler ve olanaklar genellikle üç grupta toplanabilir. Bunlar; 1) temel operasyonel (uçuşla ilgili) faaliyetler, 2) terminal ve yer faaliyetleri, 3) ticari alan(kiralık işyerleri) faaliyetleridir.

Bir işletmenin hukuki şekli ne olursa olsun çeşitli biçimlerde örgütlenme olanağı vardır. Örgütlenmede temel ilkelerden biri işbölümü ve uzmanlaşma esasına göre faaliyetlerin gruplandırılmasıdır⁹⁹. Böylelikle giderleri kontrol ederek üretimi ve verimi artırmak mümkündür. Örgüt yapısı geliştirilirken toplumsal gereksinimler ve işletme hedefleri birlikte ele alınmalıdır. Söz konusu örgüt yapısının geliştirilmesinde; örgütlenme ilkeleri de denilen bir takım faktörlerin dikkate alınması gerekir.

Bu faktörler şöyle sıralanabilir¹⁰⁰,

- Amaçların belirlenmesi,
- Kontrol standartlarının oluşturulması,
- Çalışma alanlarının belirlenmesi,
- Yetkilerin belirlenmesi,
- Yönetim düzeylerinin belirlenmesi,
- Görev tanımlarının yapılması,
- Esneklik,
- İletişimin sağlanması.

Havaalanlarının örgütlenmesinde ve buna bağlı olarak varlıkların yönetimi, gelir ve giderlerin belirlenmesi, kontrolü ve hizmetlere ilişkin fiyatlandırma kararları gibi konularda havaalanı otoritesinin durumu ve havaalanı mülkiyet

⁹⁸ Örgüt şeması, işletmede çalışanlar arasındaki yetki ilişkilerini gösteren, yönetime yardımcı önemli bir araçtır.

⁹⁹ RICHARDSON-RODWELL, s.156.

¹⁰⁰ Geniş bilgi için bkz;WELLS, Air..., s. 223-225. —SÜRMELİ-SEÇİM-SÖZBİLİR, s. 100. —WILEY, s.47.

yapısı önemli rol oynamaktadır ¹⁰¹.

Havaalanı mülkiyet yapısı ve yönetim şekli yanında, uluslararası kurallar ve ulusal düzenlemeler çerçevesinde, havaalanının büyüklüğü, uluslararası, bölgesel, sivil veya askeri amaçla kullanılması, ticari veya genel havacılık amaçlı oluşu, bulunduğu yerin coğrafik, sosyo-politik, ekonomik ve endüstriyel özellikleri, merkezi¹⁰² ya da yardımcı (yedek) havaalanı olarak kullanılması, merkezi ve yerel yönetim uygulamaları gibi pekçok etkenin havaalanı örgüt yapısında ve buna bağlı olarak faaliyetlerinde rolü olmaktadır¹⁰³.

Türkiye’de de havaalanlarının mülkiyeti genel olarak devlete ait olup, havaalanlarının yönetimi Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI) tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla havaalanlarıyla ilgili hizmet standardı, kalitesi ve fiyatlaması gibi temel konulara ve her türlü faaliyetlere ilişkin kararlar merkezi karar mekanizmalarına göre belirlenmektedir.

1. 3. Havaalanı Yönetimi

Dünyada havaalanları son yirmi yıldan beri devletin bir faaliyet alanı olmaktan çıkarak sivil bir çerçevede dinamik ve ticari bir yapıya dönüşmeye başlamıştır. Bu gelişmeye paralel olarak kârlılığı artırmak (veya zararları azaltmak) amacıyla pekçok ülkede havaalanı yönetimlerine çeşitli serbestiler tanınmıştır.

¹⁰¹ Havaalanı tesisleri çok büyük sabit sermaye yatırımlarını gerektirdiğinden, genellikle tamamen devlet sermayesiyle kurulup doğrudan merkezi bir sivil havaalanı otoritesi (Türkiye’de Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMI) Genel Müdürlüğü) tarafından veya yerel yönetim birimlerince yönetilebildiği gibi, belli yönetilebilmektedir. Bunun yanında devlet mülkiyeti veya karma sermaye yapısına sahip havaalanlarının belli bir bölümünün veya tamamının ya da bir kaç havaalanından oluşan bir grubun özel teşebbüslere kiralandığı veya az da olsa mülkiyet ve yönetimi tamamen özel teşebbüse ait bulunan havaalanları da görülmektedir. (Konu ile ilgili daha geniş bilgi için bkz.; Rigas DOGANIS, *The Airport Business* (Second Ed.), Routledge Publishing, Co. 1996, s.11-14.)

¹⁰² Büyük havayolu işletmeleri, belli bir trafik yoğunluğu ve potansiyeli bulunan havaalanlarını merkezi-tis (hub) olarak kullanmakta ve böylece havaalanının ve çevresinin gelişmesinde önemli katkılar sağlayabilmektedir.

¹⁰³ Bkz. Halim SÖZBİLİR, *Sivil Havacılıkta Yönetmelik Muhasebe*, T.C. Anadolu Üniv. Ya. No.655,Afyon İİBF,Ya.No. 13,Afyon 1992,s.15. —GESELL, s.46-60. —ASHFORD-MOORE, s. 64, 65.

Ancak uzun yıllar devlet himayesinde kalan havaalanlarının yönetimi konusunda fazla bir şey bilinmemektedir. Bu nedenle 1970’li yılların sonlarından itibaren başlayan serbestleşme (bir yönüyle de özelleştirme) uygulamalarının nasıl yapılacağı konusunda hâlâ tereddütler vardır. Çünkü havaalanlarını serbest ekonomi kurallarına göre işleyen kârlı şirketler durumuna getirmeyi hedefleyen bağımsız havaalanı yöneticilerinin karşılaştığı önemli bir sorun vardır ki, o da şudur; “çok büyük sermaye bağlanan ve alternatif kullanım alanı olmayan sabit varlık yatırımları için, üzerinde pek az kontrol sağlanabilen talep durumuna göre faaliyetleri planlamak ve gerekli kararları almak.” Havaalanı yönetim¹⁰⁴ işletmenin özel amaçlarını¹⁰⁵ saptamaya ve bu amaçlara ulaşmaya yönelik eylemleri içeren bir süreçtir. Herhangi bir işletmenin varlığını koruyabilmesi ve gelişebilmesi için, yönetimin yerine getirmesi zorunlu bir takım işlevler söz konusudur. Yönetim sürecinin temel ögesi olan yöneticinin, işletme amaçlarına ulaşmak için kaynakları nasıl kullanacağını açıklayan yönetim işlevleri¹⁰⁶ ile işletme kaynakları arasındaki bu ilişki sistem olarak işletmeyi oluşturur.

¹⁰⁴ **Yönetim**, ortak amaçlar doğrultusunda başka insanların eylemlerini yönlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır. (Bu konuda değişik yaklaşımlar ve ayrıntılı bilgi için bkz; İlhan CEMALCILAR, Doğan BAYAR, İnal Cem AŞKUN, Şan ÖZ-ALP, **İşletmecilik Bilgisi**, Anadolu Üniv. İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Ya.No.3, Eskişehir 1985, s. 95. —Tamer KOÇEL, **Genel İşletme**, (Ünite:6), Anadolu Üniv.Ya.No. 931, AÖF Ya.No.501, Eskişehir 1996, s.59. — Erol EREN, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 1993,s.3. —Kenneth E.EVERARD, James L.BURROW, **Business Principles and Management**, (Tenth Ed.), South-Western Publishing, 1996, s.596.—Rick W.GRIFFIN, **Management**, (Fourth Ed.), Houghton Mifflin Company, 1993, s.5.

¹⁰⁵ İşletmelerin amaçları kuruluş nedenlerine ve faaliyet türlerine göre farklılıklar göstermekle birlikte genellikle şu amaçlar üzerinde durulmaktadır; kârlılık, süreklilik, büyüme, verimlilik, maliyet azaltımı, pazar paylaşımı, kalite, çevre sorumluluğu ve kamu yararı.(Bkz: Ronald W.HILTON, **Managerial Accounting**, Mc Graw-Hill, Inc., 1991, s. 4.—BEDEIAN, s.144-146. —CEMALCILAR, vd. s. 11.)

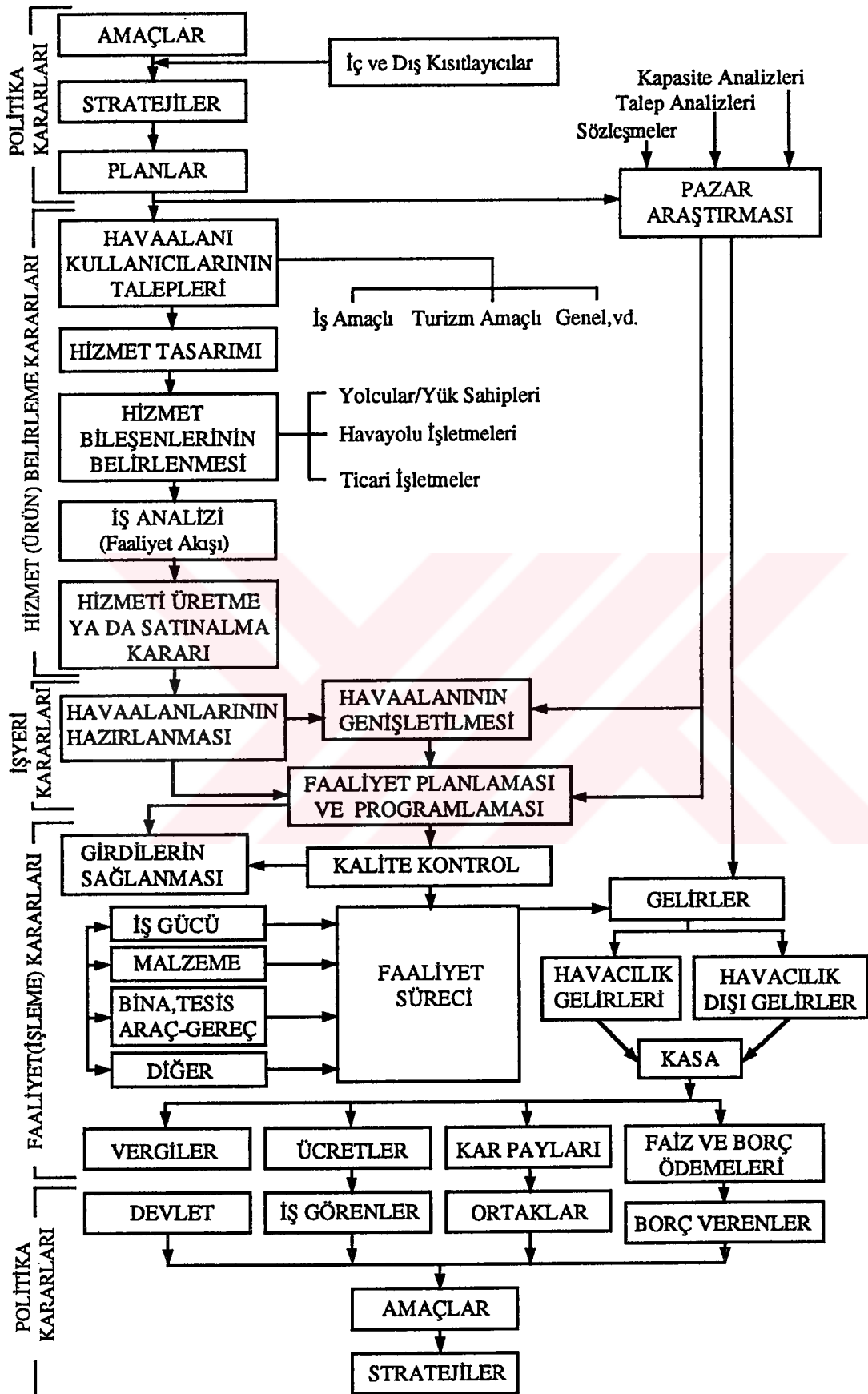
¹⁰⁶ Çeşitli kaynaklarda yönetimin; planlama, örgütleme, kadrolama-eğitim, yürütme,koordinasyon, denetim gibi çok sayıda işlevine yer verilmekle birlikte, genellikle yönetimin temel işlevleri olarak; planlama, örgütleme, yönlendirme (veya uygulama) ve kontrol üzerinde durulmaktadır. (Bu konuda değişik yaklaşımlar ve ayrıntılı bilgi için bkz. James H. DONNELLY, James L. GIBSON, John M. IVANCEVICH,**Fundamentals of Management**,(Seventh Ed.),Richard D.Irwin,Inc,1990, s.10,11 ve 102. —Vladimir ZWASS, **Management Information Systems**, Wm. C.Brown Publishers,1992,s.17,414-508. —BEDEIAN,s.8. —CEMALCILAR,vd.,s.99. —DAFT,s.9-12. —EVERARD-BURROW, s.8-10. —GORDON-GORDON, s.50-56. —RICHARDSON-RODWELL, s. 37. —SÜRMELİ-SEÇİM-SÖZBİLİR, s. 17-18.

Havaalanı yöneticisi, havaalanı örgüt şemasında belirtilen her konu ile ilgili yapılacak her türlü uygulamaya ilişkin karar verme sorumluluğundadır. Yönetimin bu sorumluluğunu yerine getirebilmesi için temel gereksinimi bilgidir. Havaalanı yönetimince, havaalanı kullanıcılarının¹⁰⁷ gereksinmelerini karşılamaya yönelik faaliyet sistemlerindeki eylemlerin planlanması, yürütülmesi ve kontrolu için, faaliyet sistemlerindeki akışa göre şekillenen bilgi akış sistemleri de gereklidir. Çünkü, sistem olarak işletmenin amaçlarına ulaşmak için, elde bulundurulmuş kaynaklarla neyin, nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağına bilinmesi gerekir. Bu amaçla oluşturulacak bilgi akış sistemleri; uçuş hattı faaliyetleri, yer faaliyetleri, hava trafik kontrol, bakım-onarım gibi çeşitli faaliyet sistemlerini bütünleştirir. Dolayısıyla bilgi sistemleri olmadan işletme faaliyetlerinin planlanması, uygulamaya konulması ve kontrol edilmesi olanaksızdır.

Şekil-3'te bir sivil-ticari havaalanı için; amaçlara yönelik olarak kaynaklar, bu kaynakların faaliyetler içindeki akışı, buna göre şekillenen bilgi sistemleri ve işletmenin, gerek kendi alt sistemleri arasındaki iç etkileşimi gerekse çevre ve işletme ile ilgili kesimler arasındaki dış etkileşimi sistematik olarak gösterilmektedir. Şekilde de görüldüğü üzere, "insanların ve her türlü maddi varlığın başarıyla kullanılması sanatı"¹⁰⁸ olarak tanımlanan havaalanı yönetimi kapsamında; bir bütün olarak havaalanını işler durumda tutabilmek amacıyla gerekli politikalar oluşturulur, amaçlar doğrultusunda faaliyetler planlanır, örgütlenir, personelin seçimi ve eğitimi yapılır, havaalanı hizmetleri ve olanakları kullanıcıların taleplerine uygun olarak ve dengeli biçimde sunulur ve uygulama sonuçları değerlendirilerek, havaalanı tesis ve hizmetlerinin yeterli kalitede sunulabilmesi için gerekli yönetim ve danışma işlevleri yerine getirilir.

¹⁰⁷ Havaalanı kullanıcıları deyimi, çeşitli amaçlarla havaalanı tesis ve hizmetlerinden yararlanan; havayolu işletmeleri, yer hizmetleri kuruluşları, ticari işletmeciler, yolcular, kargo sahipleri gibi her türlü kişi ve kuruluşu kapsamaktadır.

¹⁰⁸ WILEY, s.45.



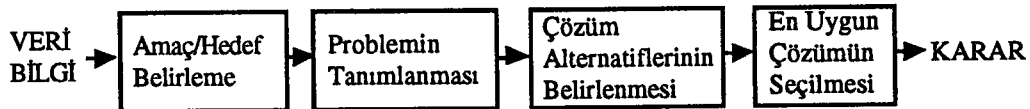
Şekil 3: Bir İşletmenin Sistemik Fonksiyonel Analizi.

Kaynak: SÜRMELİ, Muhasebe Bilgi Sistemi, s.10'dan yararlanarak düzenlenmiştir.

Büyük işletmelerde genellikle kimin hangi konuda karar vermesi gerektiği, yetki ve sorumluluk sınırlarıyla belirlenmiştir. Bütün yönetim düzeylerindeki yöneticilerin, özellikle de üst yöneticinin en önemli sorumluluğu karar vermedir¹⁰⁹. Genel olarak işletmelerde; kıt olan finansal ve işgücü kaynakları ile teknoloji ve enerjinin israf edilmemesi ve artan rekabet ortamında isabetli kararların alınabilmesi için karar verme sürecinde dikkatli davranmak gerekmektedir. Karar verme sürecinde üst yönetimden itibaren işletme personelinin ne kadar yer alacağı; havaalanının büyüklüğü yöneticinin birikimi ve yönetim anlayışıyla doğru orantılıdır. Sivil havacılığın başlangıç yıllarında havaalanı yöneticileri genellikle pilotlardan oluşmaktayken günümüzde havaalanı yöneticilerinin, havaalanı faaliyetlerinin uçuş, teknik, ekonomik, sosyal ve hukuki yönleriyle ilgili çok yönlü bilgiye, idarecilik yeteneğine ve işletme yönetimi birikimine sahip olmaları gerekmektedir¹¹⁰.

Havaalanı yöneticisinin ana görevi havaalanının amaçlarına ulaşmayı kolaylaştıracak ortamı oluşturmaktır. Bu temel görevin yerine getirilmesinde yöneticinin işlevleri genel olarak planlama, örgütleme ve kontroldür. İzleyen bölümlerde ele alacağımız havaalanı maliyet yapısı ve fiyatlandırma kararlarıyla da ilişkisi bakımından yönetimin planlama, örgütleme ve kontrol işlevleri üzerinde kısaca durulacaktır.

¹⁰⁹ **Karar verme;** (ya da karar alma) belli bir olayın veya sorunun çözümüne ilişkin alternatifler arasından seçim yapmaktır. Karar verme süreci bir dizi eylemin yapılmasını gerektirir. Şöyleki;



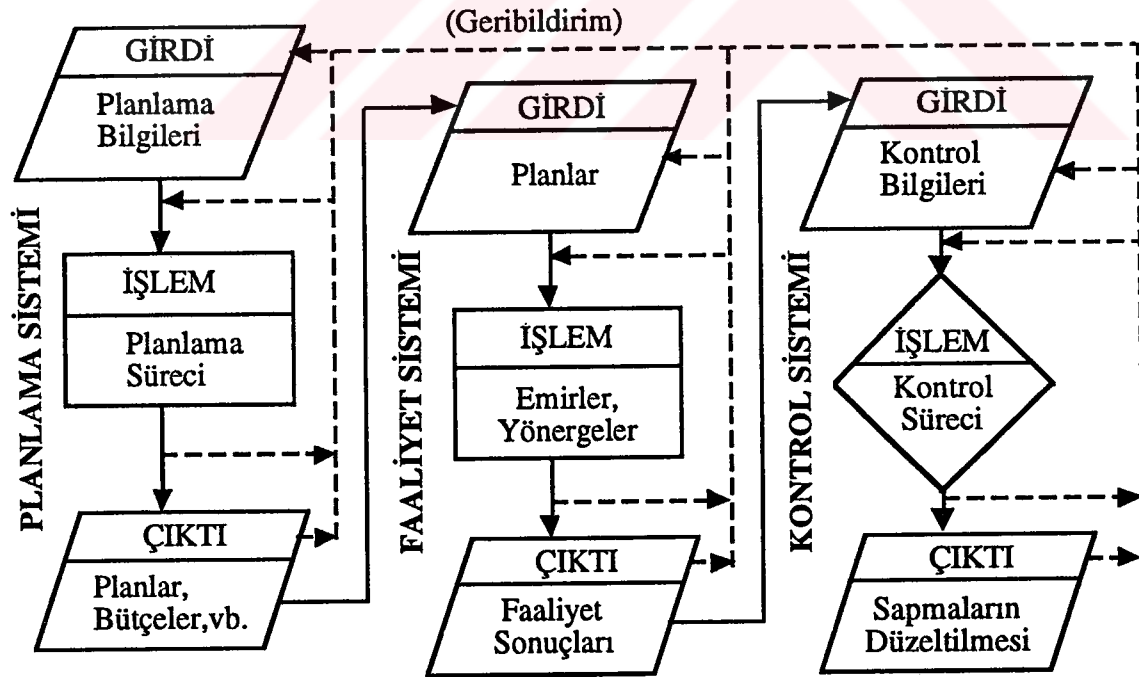
(Bu konuda geniş bilgi için bkz; Barry E.CUSHING, Marshall B.ROMNEY, **Accounting Information Systems**, (Sixth Ed.),Addison Wesley Publishing, Co., 1994, s. 3. — Robert T. CLEMEN, **Making Hard Decisions-An Introduction to Decision Analysis**,(Second Ed.), Duxbury Press, 1996,s. 6. —Larry LONG, **Management Information Systems**, Prentice-Hall, Inc., 1989, s. 18. —Edward L.SUMMER, **Accounting Information Systems** (Second Ed.), Houghton Mifflin Co.,1991, s.41-43. —Robert A.RISTAU,vd., **Introduction to Business**,(Third Ed.),South-Western Publishing, 1997, s. 11.)

¹¹⁰ WELLS, **Airport...**, s. 307. —WILEY, s. 20.

Planlama işletme amaçlarına ulaşmak için geleceğe dönük faaliyetlerin ve araçların belirlenmesidir. Aynı zamanda bir düşünme tarzı olan planlamada temel amaç verimliliklerdir. Ancak dünyada yapılmış olan en iyi plan dahi uygulanmadıkça anlamsız kalacaktır. Planlamanın bir yönü, hedef pazara yönelik kısa ve uzun vadeli amaç planlaması, diğer yönü ise, işletme politikalarının, uygulama yollarının ve standartların oluşturulması sürecini içeren faaliyet planlamasıdır.

Örgütlenme, işletme faaliyetlerinin etkin biçimde yürütülebilmesi için faaliyetlerin ve kaynakların gruplandırılması; işler, kişiler ve işyerleri arasındaki ilişkilerin kurulmasıdır.

Kontrol, planlananlar ile yapılanlar karşılaştırılarak, neyin, nasıl ve hangi ölçüde başarıldığının araştırılmasıdır. Kontrol, denetimden daha geniş anlamda ele alınarak bir işin olması gerektiği şekilde yapılabilmesi için standartların belirlenmesi ve uygulamanın başından sonuna izlenmesini sağlayacak gerekli yöntem ve çabalar ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını ifade eder.



Şekil 4: Yönetim Sürecinde Bilgi Akışı

Planlama sürecinde geliştirilen planlar, faaliyet sürecinde uygulamaya geçirilir ve bu aşamada kontrol işlevi de başlamış olur. Böylece birbirine bağımlı şekilde yerine getirilen ve bir işlevin çıktısı diğer bir işlevin girdisi olacak şekilde yürütülen, yönetim işlevleri arasındaki bu ilişki Şekil-4'te gösterilmiştir.

Bir bütün olarak işletmenin ve onu oluşturan faaliyet sistemleriyle bunlara yönelik planlama, örgütlenme ve kontrol gibi işlevlerin birbirine bağlanması ancak bunlar arasındaki bilgi akışı ile olanaklıdır. Bilgi akışı, çeşitli kaynaklardan elde edilen veri veya bilgilerin¹¹¹ bir takım işlemler sonucunda kullanılabilir, yararlı bilgilere dönüştürülerek kullanıcılara iletilmesini sağlar. Bilginin amaçlara uygun ve tutarlı kararların alınmasında yararlı olabilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekir. Bilginin sözkonusu özellikleri¹¹² içermesi oranında karar alıcının bilgisini artırarak, belirsizlik ortamını daraltacağı açıktır. Doğru ve güvenilir olmayan bilgi ise, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcının kendisine zarar verir¹¹³.

İşletmenin çeşitli birimleri ve bireyleri, işletme ile diğer işletmeler veya birimler arasında bilginin akışını ifade eden iletişimin yönetim işlevlerinin yerine

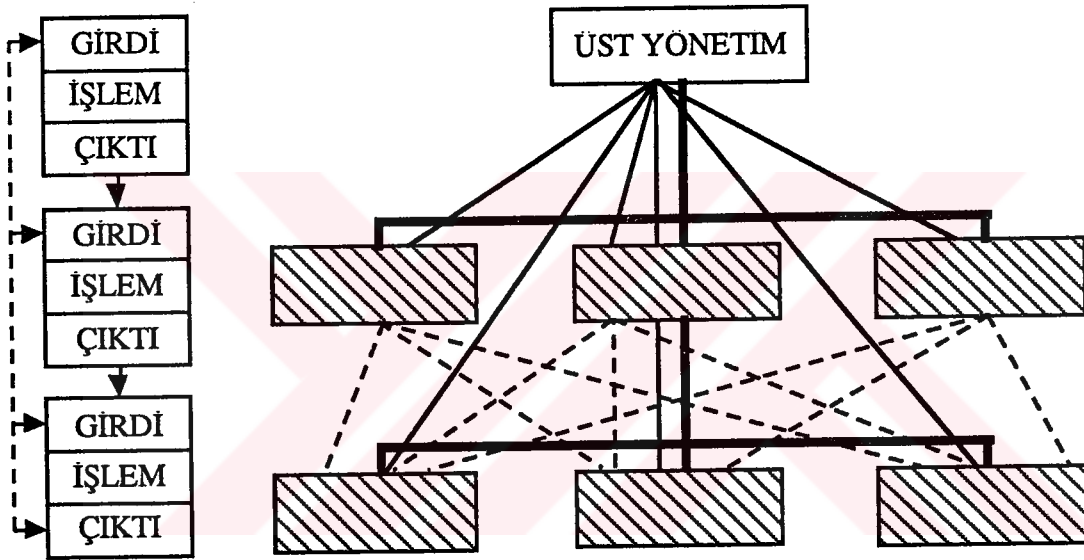
¹¹¹ Veri ve bilgi kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılmakla birlikte, farklı anlamlar içermektedir. **Veri**, çeşitli durumların, olayların, gözlemlerin, yazı, rakam, şekil, söz veya sembollerle ifadesi, yani bir karar sürecinde doğrudan kullanılamayacak gerçekler, işlenmemiş bilgilerdir. **Bilgi** ise, verilerin çeşitli işlemlerle anlamlı ve kullanılabilir duruma getirilmiş şekline denir. (Veri ve bilgi kavramları ile ilgili daha geniş açıklama için bkz: Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Celal KEPEKÇİ, Genel Muhasebe ve Dış Raporlama, T.C. Anadolu Üniv. ESBAY Ya. No. 53, Eskişehir 1987, s.3. —Melih ERDOĞAN, "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe", Anadolu Üniv. İİBF DERGİSİ, C.VI, S.2, Kasım 1988, s.107. —Ulric J. GELINAS, Allan E. ORAM, Accounting Information Systems, (Third Ed.), South - Western Publishing, USA, 1996, s.32. —Joseph W.WILKINSON, Accounting Information Systems, (Third Ed.), John Wiley and Sons, Inc., 1991, s.3. —CUSHING-ROMNEY, s.2. —SÜRMELİ, s.12. —ZWASS, s.15.)

¹¹² Bilginin; ilgili, zamanlı, tam, kısa, doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve ekonomik olma gibi özellikleri içermesi gerekir. (Bkz. CUSHING-ROMNEY, s.3. —KROENKE, s.19. — WILKINSON, s.116.)

¹¹³ Ersin GÜREDİN, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniv. Ya. No. 835, AÖF Ya. No. 443, Eskişehir 1995, s. 3.

getirilmesinde rolü büyüktür. İletişimin (haberleşme) yapısında; Karar merkezleri, Faaliyet birimleri, İletişim kanalları ve Bilgi akışı yer alır¹¹⁴;

Sistem olarak işletmelerin çeşitli kısımlarında belirlenmiş olan yönetim kontrol noktaları işletmenin karar merkezlerini oluşturur. İşletmelerde yöneticilerin verdikleri kararları uygulamaya koyan birimler ise faaliyet birimleri ya da sistemleridir. İşletmelerde karar merkezleri ile faaliyet birimleri arasında ilişkiyi iletişim kanalları aracılığıyla bilgi akışı sağlar. İyi bir iletişim sistemi, iletişim kanallarının sayısına, çeşidine ve kalitesine bağlıdır.



Şekil 5: İşletme Organizasyonu ve Bilgi Akışı

Kaynak: Fevzi SÜRMEİ, Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi
Alt Sistemi Uygulaması, Eskişehir İTİA.Ya.No.198/128, Eskişehir 1978, s. 40.

Bilgilerin, son kullanıcıların gereksinmelerine uygun şekilde toplanması, hertürlü amaç için kullanılabilecek, yeterli ayrıntıda olması ve dışarıdan müdahale olmaksızın kullanıcılara iletilebilmesi gerekir¹¹⁵.

Şekil-5'te görüldüğü gibi bilgi, bir yönetim biriminin (karar merkezinin) çıktısı olurken aynı zamanda diğer bir birimin girdisi olur. Bir yönetim birimine

¹¹⁴ SÜRMEİ, s. 16.

¹¹⁵ André- Daniel CARRÉ, Aéroports-et straté stratégie d'entreprise, Les Presses (ITA), Paris, 1990, s.99.

gelen herhangi bir bilgi burada zaman zaman işleme konu olur ve daha sonra diğer bir birime iletilir. Birer karar merkezi olan yönetim birimleri böylelikle bilgi ve buna bağlı olarak iletişim kanalları ile birbirine bağlanır. İşletme yönetiminde önemli olan bu bağlılığın sağlanmasıdır.

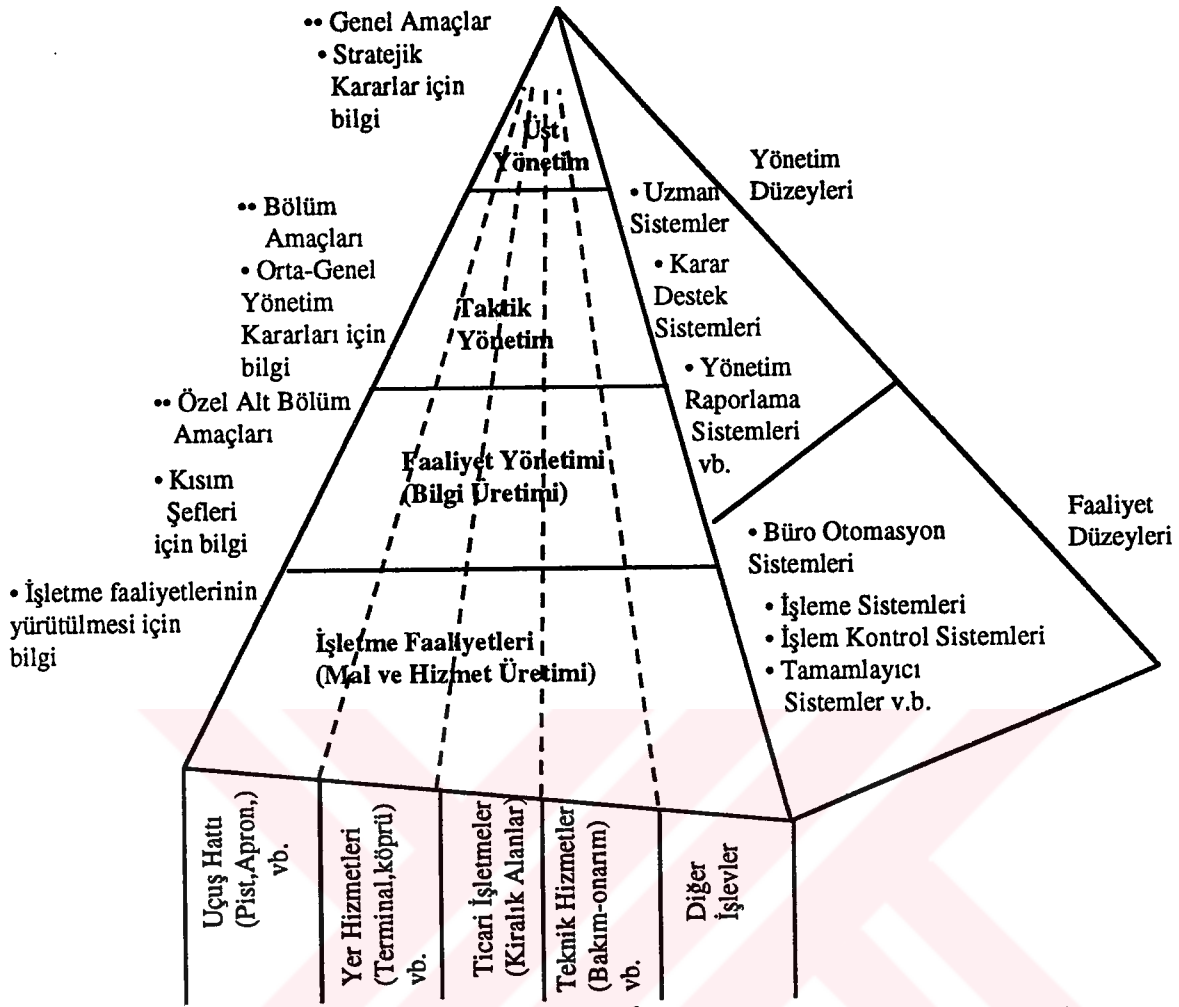
Havaalanı yöneticileri havacılığın tüm yönleriyle ilgili genel bilgi, uzmanlık ve deneyime sahip düzenleyici konumunda olmalarıyla birlikte, hemen her havaalanının organizasyon yapısı, hacmi, çalışma koşulları ve yerel yönetimden kaynaklanan farklılıklar gibi nedenlerle, kendine has özelliklerinden dolayı farklı düzeyde ve içerikte bilgilere gereksinim duyarlar. Bu bilgi gereksinimleri, bir alandan diğerine değişebileceği gibi yönetim basamakları arasında da farklı olacaktır.

Şekil-6'da yönetim düzeyleri ile bilgi gereksinimleri ilişkisi gösterilmiştir. Yönetim bilgi sisteminin ana amacı, işletmenin tüm bölümlerine ve yönetimin her düzeyine gerekli olan bilgileri bir bütün olarak sağlamaktır¹¹⁶. Ancak şekilde de görüldüğü gibi farklı düzeylerdeki yöneticilerin bilgi gereksinimleri de farklı olacaktır. Yönetimin üst düzeylerine çıkıldıkça ilke ve uygulamaların değiştiği ve stratejik nitelikli (uzun vadeli, genel amaçlı) kararların üretilmesi için bilgiye gereksinim duyulduğu görülmektedir.

Havaalanının yapısına ve yönetim şekline göre içeriği değişebilmekle birlikte, genel olarak havaalanı üst yöneticisi, havaalanının uzun vadeli stratejilerinin belirlenmesinden, kısa ve uzun dönem kârlılığından, ekonomik, sosyal, siyasi ve çevresel etkileri dikkate alan gerekli düzenlemelerden, havaalanı birimlerinin genişletilmesi, geliştirilmesi ya da yeni birimlerin satın alınmasından sorumludur. Bu nedenle üst yönetim, sistemin genelinden nakit akışı, kâr veya zarar, bütçeler, varlıklar ve borçlar ile ilgili bilgilerin yanında, finansal ve diğer tüm başarımlar (performans) bilgilerini talep eder¹¹⁷.

¹¹⁶ SÜRMELİ, Sistem..., s. 145.

¹¹⁷ ASHFORD-MOORE,s. 137.



Şekil 6: Yönetim Bilgi Sistemlerinin İşletme Faaliyetleri ve Yönetim Düzeyleriyle İlişkisi¹¹⁸

Taktik yönetim adı verilen orta kademedeki bulunan yöneticiler; uçuş hattı, terminaller, ticari iş yerleri gibi işlevsel alanlarla ilgili günlük faaliyetlerin yürütülmesi ve denetimine ilişkin, nisbeten sık; aylık, üç aylık gibi zaman aralıklarıyla genel kararlar alırlar. Bu yöneticiler, bölüm bazında faaliyetlerin, dolayısıyla işletmenin devamlılığını sağlayacak bilgilere gereksinim duyarlar.

¹¹⁸ Bu şeklin oluşturulmasında şu kaynaklardan yararlanılmıştır. Bkz; James L. BOOCKHOLDT, *Accounting Information Systems-Transaction Processing and Control*, (Fourth Ed.), Richard D. Irwin, Inc., 1996, s. 32,75. —Kenneth C. LAUDON, James Price LAUDON, *Information Systems- A Problem-Solving Approach*, (Third Ed.), The Dryden Press, 1995, s.43. —O'BRIEN, s.44,49. —GELINAS-ORAM, s.23. —GRIFFIN, s.12. —ZWASS, s.9. —WELLS, Air..., s.216.

Günümüzde bilgisayar teknolojisinin sağladığı olanaklar, orta kademe yöneticilerine daha çok kararlara katılma yetkisi verirken, üst yönetimde de daha fazla denetim ve kontrol olanağı sağlamaktadır ¹¹⁹.

Faaliyetlerin yürütülmesinden doğrudan sorumlu olan alt bölüm yöneticileri ise, yukarıda belirtilen havaalanı faaliyetlerinin cereyan ettiği yerlerde işlerin günü gününe yürütülmesi için, planlanmayan günlük değişiklikleri ve olağandışı gelişmeleri de dikkate olarak, her işin kendine özgü yapılış şekliyle ilgili ayrıntılı bilgilere gereksinim duyarlar.

Havaalanı yönetiminin değişik kademelerinde çeşitli bilgiler, örgüt etkinliğinin geliştirilmesi, rekabet gücünün artırılması, yeni müşterilerin bulunması ve mevcutların korunması gibi çeşitli amaçlarla her düzeydeki havaalanı faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi ve kontrolu gibi temel yönetim işlevlerinin yerine getirilmesi için kullanılır.

Bilgisayar teknolojisinin sağladığı; son derece hızlı ve güvenilir işlem yapabilme ve yüksek kapasiteli bilgi saklayabilme olanaklarıyla yöneticiler, işletme faaliyetlerinin kayıt altına alınması, izlenmesi, bilgi işleme ve raporlama, bölüm başarılarının değerlendirilmesi gibi pekçok rutin işlerin yapılmasında ve karar vermede yardımcı programlardan ¹²⁰ yararlanmaktadırlar.

Özet olarak yöneticinin görevi karar vermek ve uygulamaktır denilebilir. İsbetli kararlar ise, bilgiyi etkin biçimde kullanmayı gerektirir. Bu açıdan

¹¹⁹ Lynda M. APPLGATE, James I.CASH, D. Quinn MILLS, "Information Technology and Tomorrow's Manager", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, November-December 1988, s.129.

¹²⁰ Yönetimin her düzeyine ve işletme faaliyetlerinin günü gününe yürütülmesine yönelik, yardımcı bilgi sistemleri kapsamında; Uzman sistemler, Karar destek sistemleri, Yönetim raporlama sistemleri, Büro işletim sistemleri, Kontrol ve Tamamlama-düzeltilme sistemleri gibi çeşitli programlardan yararlanılmaktadır. Bu programlar; etkin iletişim, yüksek kaliteli bilgi sistemlerinin oluşturulması, karar verme sürecinin geliştirilmesi, verimlilik artışı gibi avantajlar sağlamaktadır. (Geniş bilgi için bkz; BODNAR-HOPWOOD, s.6. —CUSHING-ROMNEY, s.14. —EVERARD-BURROW,s.196-198. —GRIFFIN,s.555-557. —GORDON-GORDON,s.14-16, 283-348. —KROENKE, s.55-74 ve 685-775.)

yönetime her konuda yardımcı olacak, yöneticinin karar verme işlevini gerçekleştirmeye yönelik bilgileri üretecek bir yapıya; yönetim bilgi sistemlerine gereksinim vardır.

1. 4. Yönetim Bilgi Sistemi

Sürekli büyüyen işletmelerdeki karmaşıklığa paralel olarak yöneticilerin, yönetim sürecindeki bilgi gereksinimlerini karşılamak ve belirsizliği azaltmak, işletme kaynaklarına, faaliyetlere sahip olmak ve amaçlar doğrultusunda onları yönlendirmek ve sağlıklı bir şekilde işletmenin sürekliliğini sağlamak amacıyla yönetim bilgi sistemlerini bütün işletmeler için geliştirmeleri bir zorunluluk haline gelmiştir.

Yönetim bilgi sistemleri ¹²¹ yönetim, bilgi ve sistem kavramlarından oluşmakta ve yönetim ile bilginin birlikte ele alınması ve bunların bir sistem içinde bütünleştirilmesi düşüncesine dayanmaktadır ¹²². İşletme yönetimi için gerekli olan zamanlı, ilgili ve anlamlı iç ve dış bilgilerin sağlanması ancak böyle bir düşünceden kaynaklanan bilgi sistemlerinin ¹²³ geliştirilmesi ve kullanılması ile mümkündür.

Bilgi sistemlerinin hepsi kayıtlama ile başlar. Düzenli bir kayıt için bilgi akışının sürekli olması gerekir. Bilgi sistemleri, yalnızca finansal değil tüm işletme

¹²¹ Yönetim bilgi sistemleri, birçok alt sistem ve bunların da daha alt sistemlerini içermesi bakımından çoğul olarak kullanılmaktadır. Ancak alt sistemlerin bir bütün olarak düşünülmesi durumunda yönetim bilgi sistemi şeklinde de kullanılabilir. Aynı yaklaşım muhasebe bilgi sistemi/sistemleri için de geçerlidir.

¹²² BOOCKHOLDT, s.80. —SÜRMEİ, s.19. —WILKINSON, s.37.

¹²³ Bilgi sistemi, belli amaçlara ulaşmak üzere, bilgi elde etmek için gerekli olan verileri toplayan, işleyen, saklayan, kontrol eden ve raporlar şeklinde ileten bir yapıdır. (Bkz. John F.NASH, *Accounting Information Systems*, (Second Ed.), PWS-KENT Publishing Company, 1989, s.4. Rifat ÜSTÜN, *Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması*, Eskişehir İTİA, Ya.No.242/162, Eskişehir 1982,s.43. —CUSHING-ROMNEY,s.6. —LAUDON-LAUDON,s.5. —O'BRIEN, s.6, 11. —SUMMER, s.15. —WILKINSON, s.4. —ZWASS, s.20.)

faaliyetlerini kayıtlamaya yöneliktir. Etkili bir bilgi sistemi, gerekli bilgileri zamanında sağlayabilme, kaynak dağıtımında yardımcı olma ve karar almayı kolaylaştırma özelliklerini taşımaktadır¹²⁴.

Daha önce de belirtildiği gibi yönetimin temel işlevi olan karar almada yararlı olabilmesi için bilginin işlenmesi gerekir. Verilere anlamlı ve yararlı bir içerik kazandırmak amacıyla yapılan işlemlere bilgi işleme veya veri işleme denir.

Bilgi işleme üç temel aşamadan oluşur. Bunlar;

- Verilerin toplanması ve sisteme dahil edilmesi,
- Verilerin çeşitli araç ve yöntemlerle işlenmesi,
- Bilgi çıktılarının elde edilmesidir.

Bununla birlikte bilgi işleme sürecinde verilerin veya bilgilerin korunması ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla veri temeli ve kontrol noktalarının oluşturulması ve geribildirim eylemleriyle hatalı veya eksik bilgilerin düzeltilerek tamamlanması için sisteme veri olarak tekrar girişlerinin yapılması gibi çeşitli unsurlara yer verilir.

İnsan ve teknolojik yapıya dayanan bilgi işleme faaliyetleri günümüzde; insan eliyle, yazı ve hesap makinası gibi mekanik ya da elektronik araçlarla ve bilgisayar ortamında yapılmaktadır ¹²⁵.

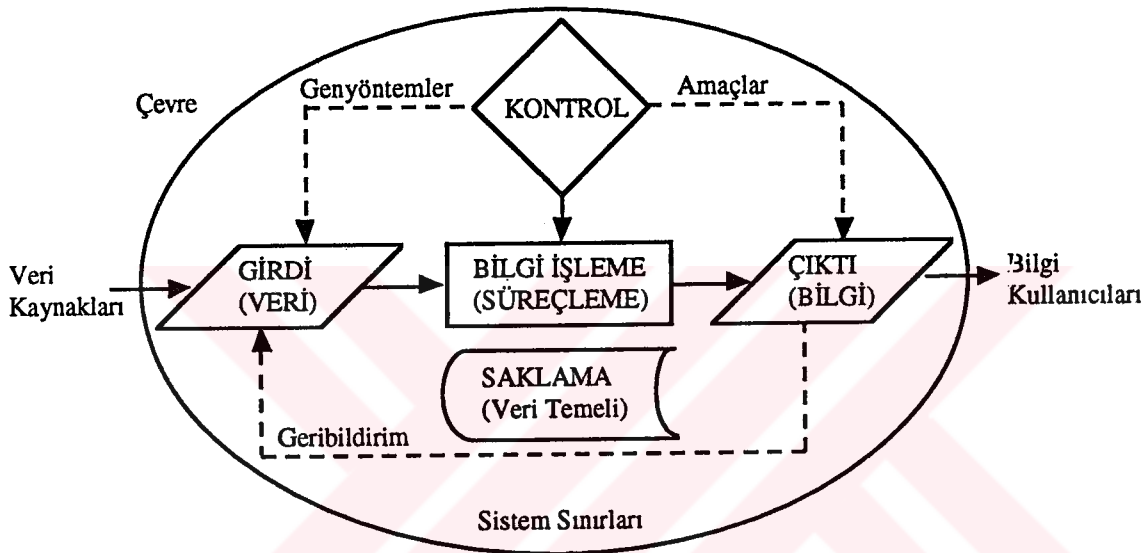
Bilgi sistemi kavramı, bilgisayardan daha geniş bir anlam taşımakla birlikte günümüzde bilgisayarlar, yoğun veri toplama ve işleme faaliyetlerinin yanısıra bilgi iletişimini de son derece hızlı ve güvenilir şekilde gerçekleştirdiklerinden, bilgi sistemlerinin bilgisayarla birlikte düşünülmesi artık mutlak olmuştur.

¹²⁴ SÜRMELİ - SEÇİM - SÖZBİLİR, s.112. —RICHARDSON-RODWELL, s.173.

¹²⁵ Fevzi SÜRMELİ, Melih ERDOĞAN, vd., Muhasebe Bilgi Sistemi, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.963, AÖF Ya.No.532, Eskişehir 1996, s.6,62.

Bilgi sisteminin donanımı, teknikleri ve kavramlarındaki gelişmeler bilgi teknolojisi olarak adlandırılmaktadır¹²⁶. Bilgi teknolojisinin günümüzdeki yansıması ise, bilgisayar teknolojisinin donanım ve yazılım programlarındaki gelişmeler olmaktadır.

Yapılan genel açıklamalar çerçevesinde bilgi sistemlerindeki akış şöyle gösterilebilir.



Şekil 7: Bilgi Sisteminin İşlevsel Modeli

Kaynak : CUSHING- ROMNEY, s. 10.-- O'BRIEN, s. 13.-- WILKINSON, s. 11.

Şekil-7'de görüldüğü gibi veri kaynaklarından toplanan veriler bilgi işleme faaliyetleri ile belirli genyöntemler çerçevesinde ve belirli amaçlar doğrultusunda bilgilere dönüştürülerek, bu bilgiler kullanıcılara; havaalanı yönetimine, havaalanı sahibine veya diğer ilgili birimlere verilmektedir.

Bilgi sistemi ve bilgi işleme ile ilgili genel açıklamalardan sonra yönetim bilgi sistemi şöyle tanımlanabilir¹²⁷.

Yönetim bilgi sistemi, para insangücü, malzeme, enerji, bilgi gibi işletme kaynaklarının amaçlar doğrultusunda en etkin ve verimli şekilde kullanılmalarını

¹²⁶ WILKINSON, s.18. — GORDON-GORDON, s.13.

¹²⁷ Bkz.SÜRMELİ, Muhasebe..., s.19. — LONG, s.3. — NASH, s.4.

planlamak, örgütlemek, yönlendirmek ve kontrol etmek için yönetimin gereksinim duyduğu işletme içi ve dışı finansal ve diğer bütün bilgileri gerektiği yer ve zamanda ilgililerin kullanabilecekleri şekilde sürekli olarak sağlamak amacıyla kurulan ve işletilen sistemler bütünüdür. Dar anlamda yönetimin planlama, örgütleme, kontrol gibi işlevleri için bilgi üretme ve raporlama¹²⁸ olarak da tanımlanan yönetim bilgi sisteminin işletme sorunlarını açıkça ortaya koyabilmesi, planlardan ve/veya standartlardan sapmaları tesbit edebilmesi ve işletmede meydana gelebilecek değişmelere uyum gösterebilecek esneklikte olması gerekir.

Farklı tanımlar yapılabilirse de, yönetim bilgi sistemleri¹²⁹ karar almada yardımcı olacak çok miktardaki bilginin yapılandırıldığı bir sistem¹³⁰ olarak özetlenebilir. Genellikle bilgi bir veri temeli (veri tabanı) biçiminde tutulur ve orta kademe yöneticilerin işletme faaliyetlerini izleme ve denetlemesinde kullanılır.

Yönetim bilgi sistemleri birbirine bağlı birçok alt bilgi sisteminden oluşur. Böylece yönetim bilgi sistemlerinin temel hareket noktası, yönetimin her düzeyine ve havaalanı ile ilgili taraflara havaalanı faaliyetleri hakkında gerekli bilgileri sağlayacak geniş bir yapının oluşturulması olmaktadır. Bu amaçla yönetim bilgi sistemleri ya her işletmenin kendi başına bir sistem olduğu varsayımıyla; işletmenin faaliyet sistemlerinin yönetimi için gerekli olacak veri ve bilgilerin merkezi bir yerde toplanması (bütünleşik bilgi sistemi) esasına göre, ya da işletme içinde, iletişim kanalları ile bütünleştirilen bağımsız alt bilgi sistemleri (ayrık bilgi sistemi) esasına göre oluşturulabilir¹³¹.

¹²⁸ KROENKE, s.48.

¹²⁹ Değişik yönetim bilgi sistemi tanımları için bkz. LONG, s.42,43.

¹³⁰ Erol R. SAYIN, Tayyar D.ŞEN, **Yönetim Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No. 884, AÖF. Ya.No. 472, Eskişehir 1995, s.32. —Carl S. WARREN, Philip E.FESS, **Principles of Financial and Managerial Accounting**, (Third Ed.), South-Western Publishing, Co., 1992, s. 647.

¹³¹ Bu konuda geniş bilgi için bkz. SÜRMEİLİ, **Sistem...**, s.52-60.

Bütünleşik bilgi sistemi yaklaşımında, sisteme veri girdisi birkez yapıp değişik alt sistemlerin gereksinmelerine göre işlenerek elde edilen bilgiler ilgili yöneticilere verildiğinden; veri veya bilgilerin işletmenin farklı birimlerinde tekrar tekrar kaydedilmesi ve işlenmesi önlenmiş olur. Böylece yönetim faaliyetleri, işletmenin bölümleri dikkate alınmadan, bir sistem olarak bütünleştirilmiş olur.

Ayrık bilgi sistemi yaklaşımında ise, alt bilgi sistemleri işletme içindeki konumları itibariyle birbirinden bağımsızdırlar. Alt sistemler arasındaki etkileşimin sağlanması kurulacak iletişim ağına dayanır. Dolayısıyla işletmenin bilgi gereksinimlerinin karşılanması da alt sistemlerin birlikte hareket etmesine ve bunu sağlayacak olan iletişim kanallarının etkinliğine bağlı olmaktadır.

İşletmeler faaliyet sistemlerine, hacimlerine, örgütlenme şekillerine, yönetim biçimlerine ve içinde bulundukları koşullara bağlı olarak birçok alt bilgi sistemi geliştirmek, kurmak ve çalıştırmak durumunda kalırlar. Bu sistemlerden beklenen, yönetim ve kontrol amacıyla gereksinim duyulan bilgiler genellikle geçmişe ve içinde bulunulan döneme ait olup¹³² yönetimin geçmiş ve içinde bulunulan durumlarla ilgili değerlendirmelerinden elde edilen, işletmenin faaliyete bağlı işlevlerine göre; üretim, pazarlama, personel ve finansal konularına ilişkin bilgiler olarak dört grupta toplanabilir¹³³.

Bu kapsamda ele alınan havaalanı yönetiminin her düzeyine, yönetimin kararlarını etkileyecek ve karar almada yardımcı olacak finansal bilgilerin nasıl bir sistem içinde sağlanması gerektiğini gösteren muhasebe (finansal) bilgi sisteminin temel yapısı ve içeriği izleyen kısımlarda açıklanmaya çalışılacaktır.

¹³² Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe-Teori ve Uygulama, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya.No.102, Ankara 1976, s.6.

¹³³ Bkz; SÜRMEİ, Muhasebe..., s.26, 27 ve 41. —BODNAR-HOPWOOD, s.5. —CUSHING-ROMNEY, s.19, 20. —GELINAS-ORAM, s.16. —ASHFORD-MOORE, s. 137.

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

2.1. Muhasebe Bilgisi Gereksinimi

Ekonomik işbölümünün bir sonucu olarak her işletme belli bir alanda faaliyet gösterir ve meydana getirdiği değerlerle insan gereksinmelerinin bir kısmını karşılar. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun işletmeler mal ve hizmet üretmek için çeşitli faaliyetlerde bulunmak durumundadır. İşletme yönetiminin aldığı kararlara göre yürütülen bu faaliyetler sırasında işletmenin sahip olduğu varlıklarda ve bunların kaynağı olan sermaye ve borçlarda değişimler meydana gelir¹³⁴. Söz konusu mali durumdaki değişimlerin ve faaliyetlerin sonucunun sürekli izlenmesi, gelişmelerin belirlenmesi ve yeni durumlara göre yeni kararların devamlı olarak alınması gerekmektedir.

Sürekli değişen ve artan ekonomik sorunlara rağmen bir gelişme süreci içinde olan havaalanlarının yöneticilerinin temel görevi; hızla değişen kullanıcı talepleri ve teknoloji karşısında işletmelerinin devamlılığını ve gelişmelerini sağlayacak uygun ortamı oluşturmaktır. Bu amaçla havaalanı yönetimi, varlıkların amaçlar doğrultusunda kullanılması ve korunması sorumluluğunu; nakit, alacaklar, stoklar, duran varlıklar ve yatırımlar gibi işletme varlıkları ve bunların kaynağı olan özsermaye ve borçlar ile ilgili bilgilerin ilgililere verilmesi ve buna göre faaliyette bulunulması yoluyla yerine getirebilir.

İyi bir yönetim kuşkusuz iyi bilgiye dayanır. İsabetli kararlar ancak doğru ve zamanlı bilgilere dayanılarak verilebilir. Zamanlı, anlamlı ve ilgili bilgiler, yönetim tarafından işletmenin faaliyetlerinin izlenmesinde, planlama, örgütlenme, kontrol gibi temel işlevlerin yerine getirilmesinde ve bölüm etkinliklerinin

¹³⁴ Fevzi SÜRMELİ, Yılmaz BENLİGIRAY, Genel Muhasebe, T.C. Anadolu Üniv. Ya No.873, AÖF Ya.No. 462, Eskişehir 1995, s.5. —Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, (4.Baskı), Ankara 1995, s. 9.

değerlendirilmesinde çok önemli rol oynar. Çünkü bilgi almadan yönetimin ileriye dönük planları oluşturma, uygulama ve kontrol etme olanağı yoktur¹³⁵.

Diğer taraftan işletmelerin, bireylerin ve devletin aldıkları kararlarla kendi ekonomik durumları kadar, birbirlerinin ve dolayısıyla toplumun ekonomik durumunu da etkiledikleri bir gerçektir. Ancak ekonomik kararların alınabilmesi sözkonusu kararların toplumun genelinde meydana getirdiği olumlu etkilerin artırılabilmesi, olumsuz etkilerinin ise en aza indirilebilmesi için, doğru ve güvenilir ekonomik bilgilere gereksinim duyulur. Finansal ve finansal olmayan nitelikteki ekonomik bilgiler hem sözkonusu ekonomik kararların alınmasında bir dayanak, hem de bu kararların sonuçlarının ölçülmesi ve değerlemesinde birer ölçüt olmaktadır¹³⁶.

Sürekli olarak ileriye dönük bir sistem olan havaalanının faaliyetlerinin devamlılığı için bilgiye duyulan gereksinimin tartışılmayacak bir gerçek olduğu daha önce de yer yer vurgulandı. Dolayısıyla havaalanı yönetiminin sözkonusu bilgi gereksiniminin karşılanabilmesi için bilginin; günlük faaliyetleri başlatması, karar almaya yardımcı olması ve işletme hakkında aydınlatıcı olması¹³⁷ gibi bazı özellikleri taşıması gerekir. Bilgi gereksinimlerini karşılayacak anlamlı, ilgili ve zamanlı bilgilerin elde edilebilmesi için, çeşitli şekillerde geliştirilen bilgi sistemlerinden yararlanılır. Karar sürecinde bilgi sistemlerinden yararlanmak ise yeni değildir. Ancak günümüz işletmelerinin karmaşık örgüt yapısı, faaliyetlerinin geniş bir alana yayılmış olması ve zaman faktörünün her geçen gün daha da önem kazanması gibi nedenlerle daha karmaşık kararların daha kısa sürelerde verilmesi gerekmektedir. Bu da bilgi sistemlerinin önemini ve bu sistemler içinde bilgisayarların rolünü daha da artırmaktadır.

¹³⁵ Don R. HANSEN, Maryanne M. MOWEN, *Management Accounting*, (Second Ed.), South-Western Publishing Co., 1992, s. 3,4. —SÜRMEİ, *Sistem...*, s.3.

¹³⁶ Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Melih ERDOĞAN, *Muhasebe Denetimi*, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.974, AÖF Ya.No.544, Eskişehir 1996, s.2.

¹³⁷ Joseph W.WILKINSON, *Accounting and Information Systems*, John Wiley and Sons, Inc., 1982, s. 3,ten: Ali KARTAL, *Konaklama İşletmelerinde Yönetmel Planlama ve Kontrol Sistemleri*, Anadolu Üniv. ESBAY Ya.No. 108, Eskişehir 1996, s.4.

Gelişmiş ülkelerdeki bazı büyük havaalanları dışında, her bir havaalanının finansal başarısını doğru olarak ortaya koyacak finansal göstergelerin, yönetim amaçlarına uygun olarak hazırlanamaması önemli bir sorundur. Çünkü havaalanlarının çoğu devlet mülkiyetinde olup, geleneksel kamu hizmeti özelliği taşımaktadır. Havaalanının bu özelliklerinden kaynaklanan sorunlardan bazıları şöyle özetlenebilir¹³⁸;

Çeşitli ülkelerdeki birçok havaalanının kendi muhasebe bölümleri yoktur. Çünkü bu havaalanları ya o ülkenin Ulaştırma Bakanlığı'na veya bu bakanlık kapsamında bulunan Sivil Havacılık otoritesine bağlı ya da yarı bağımsız durumdadırlar. Bu durumda, gerçek maliyetler havaalanının alt faaliyet birimlerinde veya bölümlerinde belirlenir, fakat bunlar, sorumlulukları belli bir havaalanını yönetmekten çok daha geniş olan ana organizasyonun hesapları içinde kaybolur.

Havaalanının yönetim ve mülkiyet yapısına göre farklılıklar olmakla birlikte yaygın uygulama, havaalanı gelirlerinin doğrudan devlet hazinesinde toplanması ve giderlerin de yıllık bütçeye göre ilgili Bakanlıkça yapılması şeklindedir. Yani harcamalar genellikle tek hesaptan yapılırken gelirler pek çok hesaba dağılmış durumdadır. Bu durumda gelirlerle, bunların elde edilmesi için katlanılan giderler arasında ilişki kurulamamaktadır. Dolayısıyla havaalanı yöneticisi, gelirleri artırma veya giderleri karşılamak için kazanç sağlama sorumluluğu taşımamakta ya da bu sorumluluğu taşısa bile yerine getirmesini sağlayacak gerekli bilgileri elde edememektedir.

Bunun yanında, yetersiz bir muhasebe sistemi faturalamada gecikmelere neden olmaktadır. Pek çok havaalanında nakit akışı, havayolu işletmelerine ve havaalanındaki işyerlerini kiralayan ticari işletmelere yapılacak hızlı bir faturalamaya bağlıdır. Oysa yönetim uygulamalarının ağır işlemesi ve/veya işlemlerin izlenmesindeki zayıflık ve diğer destek hizmetlerin yeterli olmaması gibi nedenlerle havaalanı kullanıcılarına verilen hizmetlerin karşılığı aylar sonra

¹³⁸ DOĞANIS, s. 210.

alınabilmektedir. Bu da havaalanını büyük ekonomik kayıplara uğratabilmektedir.

Diğer bir sorun ise, devletin diğer birimlerince sunulan bazı hizmetlerin¹³⁹ havaalanlarına fatura edilmeyip, hizmeti sunan birimlerin maliyetlerine dahil edilmesidir. Bu durumda sözkonusu hizmetlerin maliyeti, havaalanı yönetimi tarafından bir maliyet unsuru olarak kabul edilmemektedir.

Bir başka sorun da, havaalanlarının çoğunda yönetim-muhasebe sistemlerinin güncelleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu da öteden beri süregeldiği gibi; havaalanlarının zararlarının devletin diğer birimlerinin gelirleriyle mahsup edilerek kapatılması ve havaalanlarının bir ticari işletme olarak düşünülmemesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla; işletme varlıklarındaki değer kayıpları; amortisman, varlıkların ve faaliyetlerin finansmanında kullanılan kredi faizleri veya ek borçlanma maliyetleri gibi bazı temel maliyet unsurları gözardı edilebilmektedir. Bunun sonucu olarak da, örneğin iniş ücretlerinin veya bakım-onarım ücretlerinin hesaplanması doğru bir temele dayanmamaktadır.

Halbuki havaalanı yönetiminin ekonomik gelişmeyi ve finansal başarıyı izleyebilmesi ve buna göre gerekli kararları alabilmesi herşeyden önce havaalanı maliyetlerinin tam ve doğru bir şekilde belirlenmesine bağlıdır.

Esasen herhangi bir endüstrinin en temel göstergeleri maliyet ve gelir yapısıdır¹⁴⁰. Gelirlerle giderler arasındaki fark kâr veya zarar olarak ortaya çıkar. Bu durumda kârlılığı artırmanın yolu da gelirleri artırırken giderleri kontrol altında tutmaktan geçer.

¹³⁹ Bu hizmetler, havaalanı pist, taksiyolları ve apronlarının bakımından havaalanı temizliği, güvenliği, elektrik,su ve haberleşme gereksinimlerinin karşılanmasına kadar değişik kapsamlarda olabilmektedir.

¹⁴⁰ George W.JAMES,Airline Economics, içinde; David A. SWIERENGA, Mark W.CRANDALL, "Airline Revenues, Costs and Productivity", (Lexington Books, 1982, s.1.

Havaalanı giderlerinin etkin biçimde izlenmesini ve kontrolünü ve finansal başarının doğru olarak bilinmesini; iniş ücretleri, yolcu/yük ücretleri ve ticari işyeri kiralari gibi havaalanının temel gelir unsurlarıyla ilgili isabetli kararların alınabilmesini sağlayacak bilgileri üretecek bir sisteme gereksinim vardır. Bu amaçla işletmenin tamamına ilişkin yönetimin bilgi gereksinimlerini etkin biçimde karşılayabilmek için yönetim bilgi sistemleri geliştirilmiştir. Yönetim bilgi sistemleri denilince de hemen akla muhasebe bilgi sistemleri gelir. Çünkü, işletmelerde yönetim bilgi sistemlerinin yaygınlaşmasını sağlayan olgu gerçekten de muhasebe uygulamaları olmuştur¹⁴¹. Yönetim kararlarına temel olacak bilgilerin çoğu, işletmenin finansal durumunu, faaliyetlerin sonucunu ve bu sonucun oluşumunu gösteren bilgilerdir¹⁴². Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi¹⁴³ temel yönetim bilgi sistemleri içinde en eski, belirgin ve ayrıntılı bilgi sistemidir¹⁴⁴.

Muhasebe bilgi sisteminin, doğrudan yönetimin iç bilgi gereksinimini karşılamaya, işletme faaliyetlerini ölçme ve kontrol etmeye yönelik bilgi üretme işlevleri yanında, işletme dışındaki tarafların bilgi gereksinimlerini karşılamaya yönelik bilgi üretme işlevi de vardır. Günümüzde bütün işletmelerde olduğu gibi, havaalanlarıyla da giderek daha fazla kişi veya kuruluş ilgilenmekte ve onların finansal durumu ve faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Genel olarak işletmelere ilginin temel nedeni ekonomik çıkarlardır. İlgili taraflar kendi çıkarlarını korumak bakımından işletmeler hakkında doğru ve güvenilir, anlamlı ve ilgili bilgilere zamanında sahip olma gereksinimi içindedirler. Çünkü bilgi kullanıcıları, amaçları doğrultusunda alacakları ekonomik kararları muhasebe bilgilerine dayandırır.

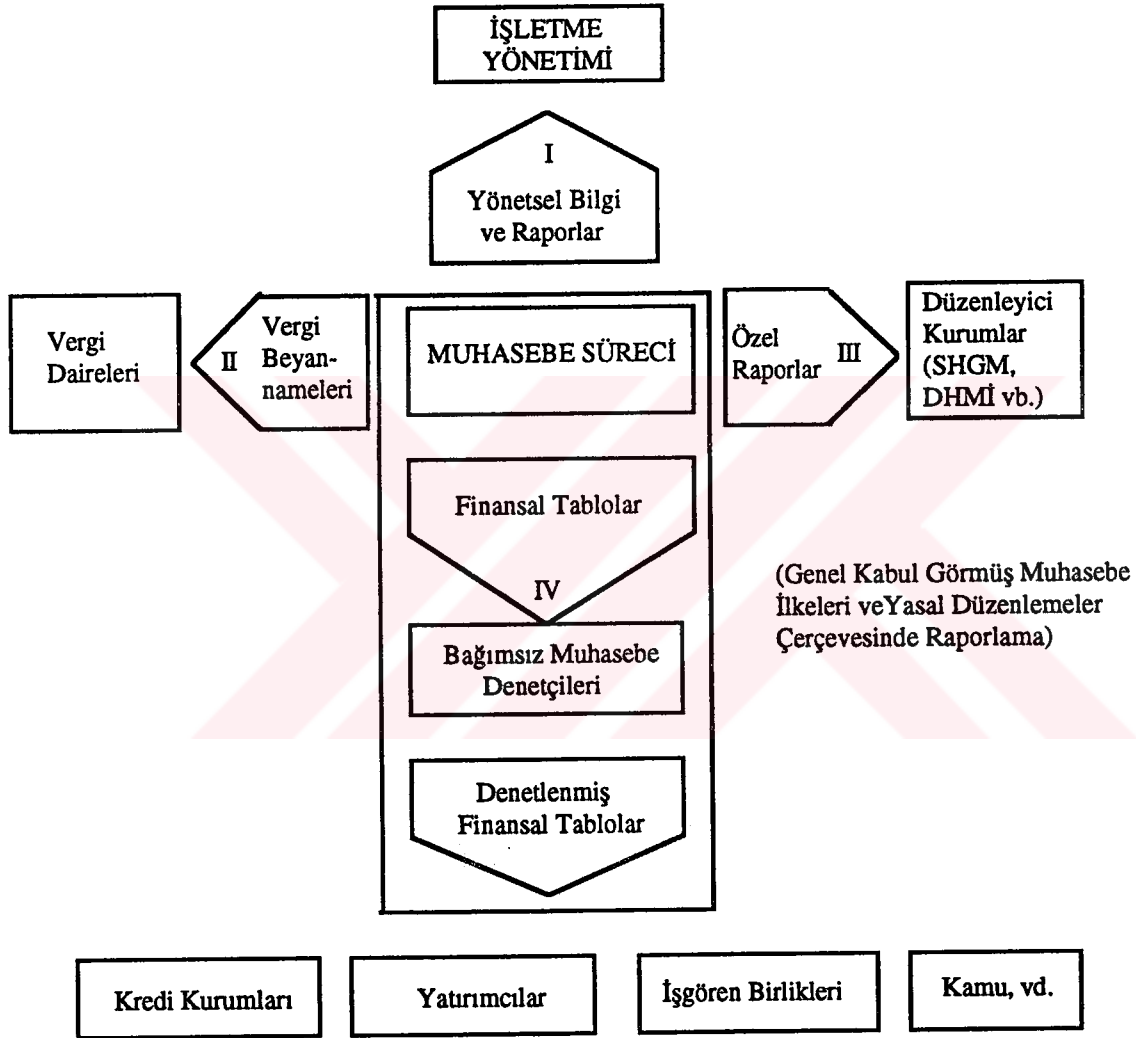
¹⁴¹ SAYIN-ŞEN, s.2.

¹⁴² CEMALCILAR, Genel Muhasebe..., s.6.

¹⁴³ Yönetim bilgi sistemleri ile muhasebe bilgi sistemlerinin birbirinin alt sistemi ya da birbirine paralel gelişen, birbiriyle bağlantılı sistemler olarak ele alındığı da görülmektedir. (Bu konuda farklı görüşler için bkz.; Mawdudur RAHMAN, Maurice HALLADAY, **Accounting Information Systems-Principles, Applications and Future Directions**, Prentice-Hall International Editions, Inc., 1988, s.5.)

¹⁴⁴ SÜRMELİ, Sistem..., s.64. — WILKINSON, s.14.

Şekil-8’de işletmenin yönetimi ve diğer ilgili tarafları ile muhasebe bilgilerinin ilişkisi, bir akış şeklinde gösterilmiştir¹⁴⁵. Şekilde de görüldüğü gibi, çeşitli finansal tablo veya raporlar aracılığıyla iç ve dış bilgi kullanıcılarına sunulan muhasebe bilgileri, değişik analiz tekniklerinin uygulanması ve yorumu sonucunda işletme ile ilgili kararlarda kullanılabilir bilgilere dönüştürülür¹⁴⁶.



Şekil 8: Muhasebe Bilgilerinin İç ve Dış Kullanıcılara Akışı

¹⁴⁵ Ernest I.HANSON, James C.HAMRE, *Financial Accounting--An Introduction*, (Eighth Ed.), The Dryden Press, 1996, s.3.

¹⁴⁶ Bkz.; Ferruh ÇÖMLEKÇİ, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (Ünite:13), T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.835, AÖF Ya.No.443, Eskişehir 1995, s.284. —Öztin AKGÜÇ, *Mali Raporlar Analizi*, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.899, AÖF Ya.No.484, Eskişehir 1995, s.4,5.

Muhasebe bilgileri, kâr amaçlı bütün işletmeler için gerekli olduğu gibi, kâr amacı taşımamasına karşın kaynak kullanan ve bunu bütçeleyip denetleyen örgütler için de temel bir gereksinimdir¹⁴⁷.

Her ne şekilde ele alınırsa alınsın uygun bir yönetim biçimi ve iyi kurulmuş bir bilgi sistemi havaalanını ve çevresini geliştiren önemli unsurlardır¹⁴⁸. Bu nedenle havaalanı yönetimi ve diğer ilgili taraflar için gerekli çok sayıdaki çeşitli iç ve dış bilgilerin, tüm koşulları dikkate alarak havaalanını bir bütün olarak görme olanağı sağlayan bir çatı altında toplanması gerekir.

Böylece havaalanlarındaki faaliyetler benzer gruplara ayrılarak, iyi bir muhasebe sistemi için ortak amaçlar saptanabilir. Şöyleki¹⁴⁹;

- İyi bir muhasebe sistemi kaynakların paylaşılması, maliyetlerin azaltılması ve kontrolün sağlanmasında yönetime yardımcı olmalıdır,
- Muhasebe sistemi havaalanı tesislerinin kullanılabilmesi için, tesislerden yararlanma ücretlerinin belirlenmesini sağlayacak bilgileri vermelidir,
- Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolar, havaalanı faaliyetleri hakkında merkezi ve yerel otoritelere gerekli bilgileri vermeli, ilgililerin ve denetçilerin kararlarını kolaylaştırmalıdır.

Muhasebe bilgi sistemi, belirtilen amaçlara ulaşabilmek için; işletme faaliyetlerinin kayıt altına alınması ve böylece problemlere doğrudan dikkat çekilmesiyle işletmenin bir aynası olma ve yönetime karar vermede ve problemlerin çözümünde yardımcı olma işlevlerini yerine getirir.

Kısacası, herhangi bir işletmenin faaliyette bulunabilmesi ve faaliyetin devamlılığının sağlanabilmesi için; işletmenin varlıklarının borçlarının ve özsermayesinin durumunu belirlemek, bunlardaki değişimleri izlemek ve faaliyetlerin sonucunda kazanılan veya kaybedilen değerleri saptamak gerekmektedir. Bu işlevi yerine getirecek olan da muhasebe bilgi sistemidir.

¹⁴⁷ Bkz.: BOOCKHOLDT, s.3. — HANSEN-MOWEN, s.5. — SEVİLENGÜL, s.15.

¹⁴⁸ ASHFORD-MOORE, s.137.

¹⁴⁹ WELLS, Airport..., s.273.

2.2.Muhasebe Bilgi Sisteminin Temel Yapısı

Muhasebe bilgi sistemi, temel yönetim bilgi sistemleri içinde en eski ve en kapsamlı olan, vazgeçilmez nitelikte bir alt bilgi sistemidir ¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin faaliyet konusu, büyüklüğü ve yönetimin muhasebe bilgilerinden yararlanma durumlarına göre değişik şekillerde yapılandırılabilir. Üretim işletmelerini de kapsayan genel bir ayırım; Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi şeklinde yapılabilir.

Finansal Muhasebe; işletme ile ilgili finansal işlemlere ilişkin kayıt ve değerleme sonuçlarını, temel standartlar ve uygulama yolları çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri işletme yönetimi ve diğer ekonomik gruplara periyodik olarak çeşitli raporlar şeklinde sunar. Öncelikle işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına yönelik olan finansal muhasebe raporlarının analiz edilerek yorumlanmasıyla; işletmenin mali yapısı, likidite ve kârlılık, borç ödeme ve çalışma durumları ile pazar ve büyüme potansiyelinin değerlendirilmesi olanaklıdır. İşletme yönetimi de bu bilgilerden; işletmenin mali yapısı ve bu yapıdaki değişmelerin izlenmesi, yatırım ve finansman kararlarının alınması, nakit akışlarının planlanması ve kontrolü gibi konularda yararlanır.

Maliyet Muhasebesi; üretim (mamul ve hizmet) maliyetinin belirlenmesi, maliyet kontrolü, planlama ve karar almada yönetime yardımcı bilgiler sağlar.

Yönetim Muhasebesi; finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi verilerinden hareketle yeni bilgiler üreterek, işletme yöneticilerinin mevcut faaliyetlerin kontrolü ve değerlemesi ve gelecekteki faaliyetleri planlamada kullanacağı verileri ve muhasebe bilgilerinden yararlanmayı kolaylaştırıcı teknikleri geliştirir. Yönetim ve maliyet muhasebelerinin çok yakın ilişkisi nedeniyle yönetim muhasebesine “modern maliyet muhasebesi”de denilmektedir. (Ayrıntılı bilgi için bkz; Fahir BİLGİNOĞLU, *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul Ün., İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya.No.54, İstanbul 1988, s.37.Robert F. MEIGS, *Accounting: The Basis For Business Decisions*, (Tenth Ed.), The McGraw-Hill Co., 1996, s.4,5. —Cecily A. RAIBORN, Jesse T. BARFIELD, Michael R. KINNEY, *Managerial Accounting*, (Second Ed.), West Publishing Co., 1996, s.5-8. —Charles T. HORNGREN, Garry L. SUNDEM, *Introduction to Management Accounting*, (Ninth Ed.), Prentice-Hall, Inc., 1993, s.3. —Charles T. HORNGREN, George FOSTER, *Cost Accounting- A Managerial Emphasis*, (Seventh Ed.), Prentice-Hall, 1991, s.3,4. —Jack L. SMITH, Robert M. KEITH, Willam L. STEPHENS, *Managerial Accounting*, Mc Graw-Hill Book Co., 1988, s.3-8. —Stephen A. MOSCOVE, Mark G. SIMKIN, *Accounting Information Systems-Concepts and Practice for Effective Decision Making*, (Second Ed.), John Wiley and Sons, 1984, s.10,23,24 —David J. RACHMAN, vd., *Business Today*, (Eighth Ed.), Mc Graw-Hill Co., 1996, s. 506, 507. —Ralph S.POLIMENI, Frank J.FABOZZI, Arthur H.ADELBERG, *Cost Accounting-Concepts and Applications for Managerial Decision Making*, (Third Ed.), McGraw-Hill, 1991, s.3-5.) —SÜRMEİ, *Muhasebe...*, s.28.

Muhasebe bilgi sistemi genel olarak; yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak ve geleceğe dönük işletme faaliyetlerini planlamak için gerekli bilgileri üreten ve birçok alt sistemden oluşan bir bilgi sistemleri dizisi olarak tanımlanabilir¹⁵¹. Muhasebe bilgi sistemini oluşturan alt sistemler; genel muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebeleri de kapsayan sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, maliyet kontrolü, finansal analiz gibi işletme varlıkları, borçları, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki geçmişe ait ve geleceğe dönük bilgiler sağlayan sistemlerdir¹⁵².

Genel olarak **muhasebe**, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişmeye neden olan ve para ile ifade edilen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgililere raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir¹⁵³. Bu kapsamda muhasebe bilgi sistemi, finansal veri ve bilgileri toplayıp işleyerek ürettiği bilgileri gereksinim duyanlara iletmekle ekonomik faaliyetlerin yönetimini kolaylaştırmış olur¹⁵⁴.

Havaalanlarının kendine has işletme yapısı, amaçları, hacmi ve faaliyet özelliklerine bağlı olarak muhasebe uygulamalarında da farklılıklar ortaya çıkar. Bu nedenle bütün havaalanları için uygulanabilir, standart bir muhasebe bilgi sistemi geliştirmek zordur¹⁵⁵. Ancak uygulama farklılıkları yalnızca sistemin kapsamı, bilgi işlemede kullanılan donanım ve yöntemlerde olur. Diğer yandan muhasebe bilgi sisteminin temel yapısı bütün işletmeler için aynı kalır.

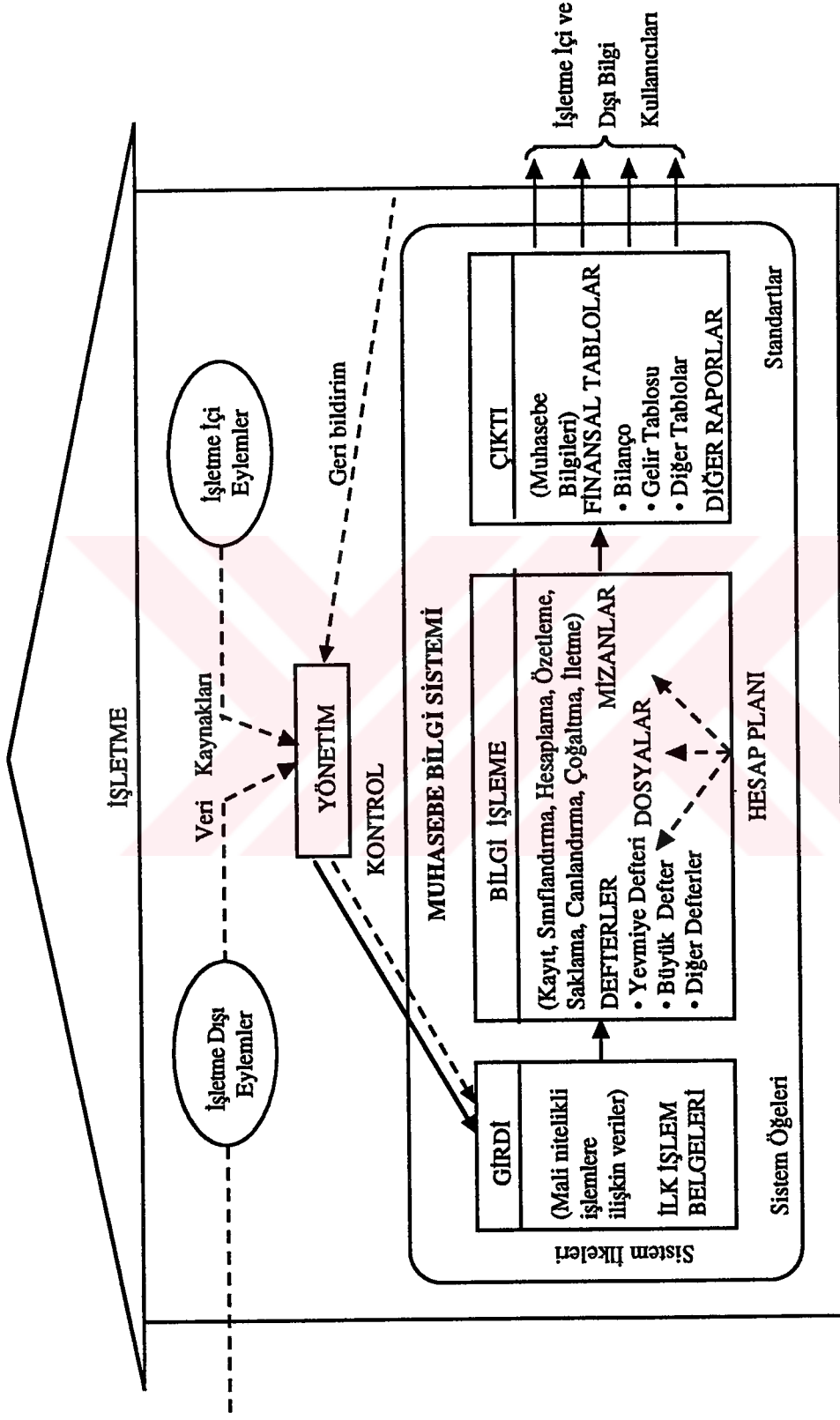
¹⁵¹ BODNAR-HOPWOOD, s.2. —RAHMAN-HALLADAY, s.5. —SÜRMELİ, *Muhasebe...*, s.29,55. —WARREN-FESS, s.12.

¹⁵² SÜRMELİ, *Muhasebe...*, s.28, 31, 55.

¹⁵³ Özgül CEMALCILAR, Nurten ERDOĞAN, *Genel Muhasebe-Teknik, İlkeler, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997, s.8. —SÜRMELİ-BENLİGİRAY, s.6.

¹⁵⁴ Bkz.: Sabri BEKTÖRE, Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Halim SÖZBİLİR, *Mali Tablolar Analizi*, Eskişehir 1996, s.1. —Donald E. KIESO, Jerry J. WEYGANDT, *Intermediate Accounting*, (Eighth Ed.), John Wiley and Sons, Inc., 1995, s.70.

¹⁵⁵ WELLS, *Airport...*, s. 272.



Şekil 9 : Muhasebe Bilgi Sisteminin Kuramsal Yapısı

Şekil-9'da görüldüğü üzere, muhasebe bilgi sistemine işletme içinden, işletme dışından ve geribildirimden gelen finansal nitelikli veri veya bilgiler; kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme gibi bilgi işleme eylemleriyle çıktılara dönüştürülerek finansal tablo ve raporlar şeklinde ilgililere iletilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde oluşan bu eylemler, sistemin yapısında bulunan ¹⁵⁶; personel donanım, uygulama yolları (prosedürler) ve kayıt ortamı gibi unsurlar tarafından belirli ilkelere ve standartlara uygun olarak yürütülmektedir.

2.3.Muhasebenin Temel Kavramları ve İlkeleri

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, işletme içi ve işletmelerarası karşılaştırmalara uygun finansal tabloların, raporların elde edilmesine olanak sağlamak gibi amaçlarla, deneyim ve mantıktan doğan ve yararlılıkları genellikle kabul edildikten sonra “muhasebe ilkeleri” ne dönüşen çeşitli kurallar uygulanmaktadır. Sözkonusu ilkelerin belirlenmesine ve yeni gelişmelere temel oluşturacak bazı kavramlara gereksinim vardır. Muhasebe ilkelerinde olduğu gibi “muhasebe temel kavramları”da işletme faaliyetlerinin sürekli gözlenmesiyle edinilen deneyimlerden, ilgililere ve kamuya hesap verme yükümlülüğünden elde edilir. Bu kavramların sayılarında ve bazen de tanımlarında farklılıklar görülebilmektedir¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Bkz.:MEİGS, vd., s. 7 ve 296.

¹⁵⁷ Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkeleri Türkiye’de önce, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, daha sonra da Maliye Bakanlığı tarafından yeniden düzenlenerek aşağıdaki şekilde yayınlanmıştır.

Muhasebenin Temel Kavramları

- Sosyal sorumluluk kavramı, • Kişilik kavramı, • İşletmenin sürekliliği kavramı, • Dönemsellik kavramı, • Parayla ölçülme kavramı, • Maliyet esası kavramı, • Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, • Tutarlılık kavramı, • Tam açıklama kavramı, • İhtiyatlılık kavramı, • Önemlilik kavramı, • Özün önceliği kavramı

Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkeleri

- Gelir Tablosu İlkeleri, • Bilanço İlkeleri (Varlıklara İlişkin İlkeler,Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler, Özkaynaklara İlişkin İlkeler.) (Bkz.: Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT. Ya.No.863, Kd:96, İstanbul 1970. —“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, R.G.T: 26.12.1992, S:21447-Mükerrer.)

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmasını ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bilanço ilkelerinin amacı ise; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarda anlamlı bir şekilde tesbit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları ile uygulamaya geçirilir. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uyulması zorunlu olan muhasebe ilkeleri ile uygulama arasındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir. Standartlar, muhasebe bilgi sisteminde bir tutarlılık ve birlik sağlar. Bunların yanında muhasebe yöntem ve tekniklerinin işletmenin muhasebe uygulamalarında nasıl kullanılacağını açıklayan uygulama yollarından da (prosedürler, kılavuzlar, bilgi dökümanları,vb.) muhasebe bilgi sisteminin işletilmesinde yararlanılır.

2.4.Muhasebe Süreci

Bir işletmede faaliyetlerin sürekliliği esastır. Ancak işletmede meydana gelen faaliyetlerin ve bunlara ilişkin mali nitelikteki işlemlerin belirli dönemler itibariyle tesbit edilmesi, ölçülmesi ve ilgililere iletilmesi gerekir. Bu nedenle mali nitelikteki işlemler muhasebe bilgi sisteminde izlenirken belli bir faaliyet yılına ya da muhasebe dönemine ilişkin işlemler temel alınır.

Şekil -9’da gösterildiği üzere, muhasebe bilgi sisteminde veri veya bilgiler, her sistemde olduğu gibi “girdi-işlem-çıkı” akışını izler. Bu kapsamda, Öncelikle muhasebe bilgisinden yararlanacak olan kişi ve kuruluşların bilgi gereksinimleri saptanır. Sonra bu bilgilerin elde edilebilmesi için gerekli veriler; işletme faaliyetlerine ilişkin değer hareketleri, mali nitelikli işlem ve olaylar, kanıtlayıcı belgeler aracılığıyla toplanarak bir yandan dosyalanır, diğer yandan işlenmek üzere sisteme dahil edilir.

Mali nitelikli işlem ve olaylara ait veri veya bilgilerin bilgi işleme faaliyetleriyle yönetsel bilgilere dönüştürülmesi ve bu bilgilerin bilgi kullanıcıları için yararlı ve kullanılabilir olması, herşeyden önce sözkonusu veri veya bilgilerin belgelenerek düzenli, doğru ve gerekli ayrıntılarıyla kaydedilmelerine bağlıdır. Düzenli belgelemenin sağlanması, muhasebe bilgi sisteminin önemli bir işlevi olması yanında, belgeler hem muhasebe bilgi sisteminin kapsamına giren işlem ve olaylara ilişkin kanıt aracı olma hem de bilgi işleme eylemlerini başlatan ilk hareket aracı olma özelliği taşımaktadır.

İşletme içinden, işletme ile çevresi arasında oluşan eylemlerden ve geribildirimden elde edilen mali nitelikli işlemlere ait veriler, daha önce Şekil-9’da gösterilen bilgi işleme ortamında; kayıt, sınıflama, hesaplama, özetleme, saklama, canlandırma, çoğaltma ve iletme şeklindeki bilgi işleme eylemlerinden gerekli olanlarına tabi tutularak işlenir. Bu aşamada işlemler, önce oluş sırasına göre, topluca yevmiye defterine, buradan da konularına göre ayrılarak büyük deftere kaydedilir. Sözkonusu ayırım hesaplar¹⁵⁸ aracılığıyla yapılmaktadır. Her mali nitelikli işlem veya olayın kaynağını ve etkisini, başka bir deyişle nedenini ve sonucunu gösteren çift taraflı kayıt yönteminin uygulandığı sistemlerde çok sayıda ve çeşitli hesaplar kullanmak gerekir. Ancak bu hesapların, önceden belli amaçlara göre gruplandırılması ve alt ayrımlarının belirlenmesi gereklidir. Bu amaçla, işletmede kullanılacak tüm hesapların düzenli bir liste haline getirilmesiyle

¹⁵⁸ **Hesap**; işletmenin mali yapısında meydana gelen değişmelerin izlendiği bir çizelgedir. Hesaplar kullanım amacı ve içeriğine göre; bilanço hesapları, gelir tablosu hesapları, ana hesaplar, yardımcı hesaplar gibi çok çeşitli şekillerde gruplandırılabilirler.

hesap planı¹⁵⁹ elde edilir.

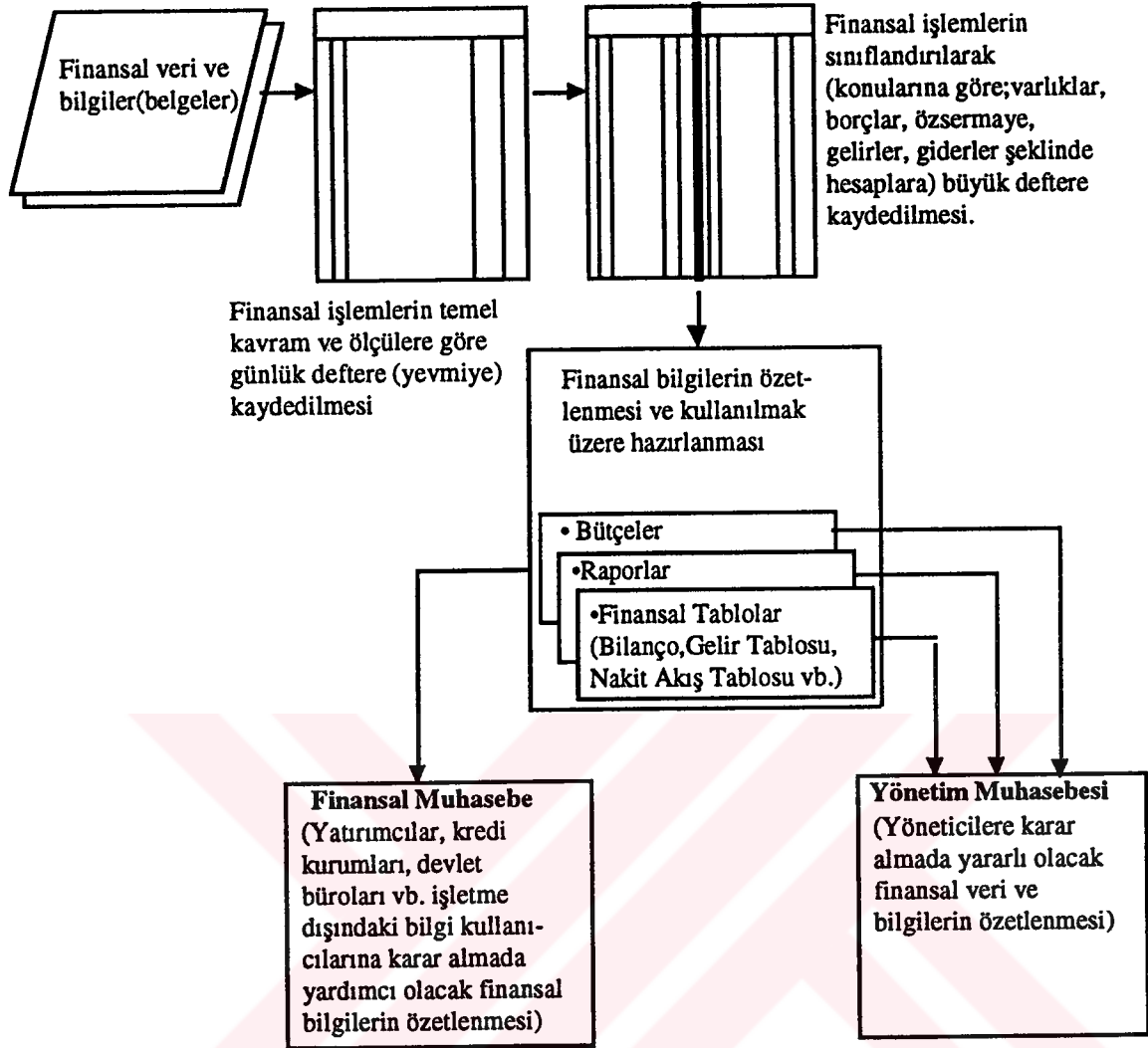
Yevmiye defterinden büyük defterdeki hesaplara yapılan aktarmaların doğruluğunu kontrol etmek üzere zaman zaman mizanlar düzenlenir. Gerek mizanlardan gerekse dönem sonlarında yapılan sayım ve değerleme işlemlerinden elde edilen bilgilerle hesaplarda gerekli düzeltmeler yapılır.

Böylece, çeşitli kararlarda kullanmak üzere gerekli olan muhasebe bilgisi, değişik amaçlara yönelik olarak çeşitli finansal tablolar ve raporlar şeklinde elde edilerek bilgi kullanıcılarına iletilir. Şekil-10'da görüldüğü gibi, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının amaçlarına göre değişik finansal tablo ve raporlar şeklinde üretilen muhasebe bilgisinin kendisinden beklenen işlevi yerine getirebilmesi, yararlı olabilmesi herşeyden önce onun kullanıcıya tam olarak iletilmesine ve kullanıcı tarafından alınarak doğru anlaşılmasına bağlıdır.

Geleneksel finansal tablolardan en yaygın olanlar; Bilanço ile kâr-zarar tablosu olarak da bilinen Gelir Tablosudur. Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki mali durumunu; varlıklarını, borçlarını ve özsermayesini gösterir. İşletmenin sahip olduğu ekonomik değerler olan varlıklar ile bunların elde edildiği kaynaklar bilançoda görülür.

Gelir tablosu ise işletmenin belli bir faaliyet dönemine ait gelirleri ile bu gelirlerin elde edilmesi için katlanılan giderleri ve bunların arasındaki farkı olan kâr veya zararı gösterecektir.

¹⁵⁹ **Hesap planı;** işletmelerde mali nitelikli işlem ve olayların kaydedilmesi için tutulan hesapları, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde sistemli bir şekilde bölümleyen ve aynı olayların sürekli aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir yönergedir. Hesap planı, bilgi işleme eylemlerini düzenleyen, muhasebe işlemlerinin kontrolünü ve finansal raporlamayı olanaklı kılan bir araçtır. Türkiye'de uygulanmakta olan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, bu çalışmanın sonunda, Ek-1 olarak verilmiştir. Daha geniş bilgi için (bkz.;Bkz.: SÜRMELİ, Muhasebe..., s.97-103. —BODNAR-HOPWOOD, s.191-197. —WARREN-FESS, s.53-54. —MEIGS, vd., s.59.)



Şekil 10 : Muhasebe Sürecinde Finansal Veri ve Bilgilerin Akışı

Kaynak: RACHMAN, vd. s. 506.

Bu bölümde yapılan açıklamalarla, muhasebe bilgi sisteminin genel çerçevesi ve temel yapısı özetlenmeye çalışılmıştır. Bundan sonra, havaalanlarında çeşitli yönetim kararlarında kullanılabilecek muhasebe bilgilerinin elde edilmesine yönelik, açıklamalar yapılacaktır ¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Çalışmanın sonunda, temel mali tablolardan Bilanço (Ek-2) ve Gelir Tablosu (Ek-3) formları gösterilmiştir.

IV.HAVAALANLARINDA KARAR ALMAYA DÖNÜK MALİYET BİLGİLERİNİN ELDE EDİLMESİ

1. MALİYET KAVRAMI VE GİDER TÜRLERİ

1.1. Maliyet ve Gider Kavramları

İşletmelerin amaçları ve buna bağlı olarak faaliyetlerinin kapsamı ne olursa olsun, genel olarak yapılan; çeşitli üretim faktörlerini bir araya getirmek, bunları uygun biçimde kullanarak, insan gereksinmelerini karşılamaya yönelik mal ve/veya hizmetler üretmektir. İşletmelerin yönetiminde başarıyı belirleyen temel etken, yönetim kararlarının maliyet ve fayda karşılaştırmasına dayandırılmasıdır. Burada faydadan kastedilen, mal ve hizmetlere insan gereksinmelerini karşılayacak özelliklerin kazandırılmasıdır.

Maliyeti tüm yönleriyle kapsayan kesin bir tanım yapmak mümkün olmadığından ¹⁶¹ genellikle amaca, içinde bulunulan duruma ve bu kavramı kullanan kişiye göre farklı tanımlar yapılabilmektedir ¹⁶². Çünkü farklı amaçlar, aynı şeyin maliyetinin değişik biçimlerde saptanmasını gerektirebilir.

Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetlerin elde edilmesi için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin parasal değerine maliyet denir ¹⁶³. En genel anlamıyla maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan ve

¹⁶¹ Kamil BÜYÜKMİRZA, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, (4. Baskı), Ankara 1995, s.36.

¹⁶² Oktay ALPUGAN, İşletme Bilimine Giriş, Trabzon, 1996, s.345.

¹⁶³ Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi-Prensipier ve Uygulama, İstanbul Üniversitesi Ya.

genellikle parayla ölçülebilen fedakarlıklardır ¹⁶⁴.

Bir başka açıdan maliyet, işletmenin işlevlerini yerine getirmek ve yönetimin işlevlerini, işletmenin sürekliliğini sağlayacak biçimde oluşturmak amacıyla kullanılan ya da kullanılması öngörülen kaynakların parasal tutarıdır ¹⁶⁵.

Vergi mevzuatı açısından da; “maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” ¹⁶⁶ şeklinde bir tanım yapılmıştır. Aynı yasada, imalat maliyetini oluşturan unsurlar ise şöyle sıralanmıştır¹⁶⁷;

- imalatla sarfolunan hammadde ve malzeme bedeli,
- imalatla kullanılan işçilik,
- genel imal giderlerinden mamule düşen pay,
- genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay ¹⁶⁸,
- ambalajlı olarak piyasaya sunulmak zorunda olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıklar şeklinde tanımlandığında ¹⁶⁹, maliyeti oluşturan unsurların ölçülebilir

No. 2040, İşletme Fak. Ya.No.42, Muhasebe Ens. Ya.No.8, İstanbul 1975, s.1.

¹⁶⁴ Bkz: Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi: İlkeler-Uygulamalar, (9.Baskı), Marmara Üniv.

Nihad Sayar, Y.Y. Vakfı Ya.No.434-667, İstanbul, 1989, s.10., —HORNGREN- FOSTER, s.25.

—BÜYÜKMİRZA, s.36. —Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi-Tekdüzen Hesap

Planı Uygulamalı, (5.Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1996, s.23.

¹⁶⁵ A. Sait SEVGİNER, Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Yönetim Muhasebesi, (3.Baskı),

Marmara Üniv. Nihad Sayar Y.Y. Vakfı Ya.No.458-691, İstanbul 1993, s.20.

¹⁶⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, md.262, R.G.T: 10.1.1961, S.10703.

¹⁶⁷ Adı geçen yasa, md.275.

¹⁶⁸ İşletme yönetimi için katlanılması zorunlu olmakla birlikte, hem üretim hem de satış faaliyetleriyle doğrudan ilişkisi kurulamayan genel yönetim giderlerinin imalat maliyetine dahil edilip edilmemesi işletme yönetiminin politikasına bağlıdır.

¹⁶⁹ Bu tanım, çalışmamızda da esas aldığımız maliyet tanımıdır.

olması önem taşımaktadır. Bu durumda, amaca ulaşmak için bir takım giderlerin yapılması ya da bu amaç uğruna diğer bir takım çıkarlardan vazgeçilmesi söz konusu olur ¹⁷⁰. Buna göre, bir mal veya hizmeti elde etmek (satın almak ya da üretmek) için elden çıkarılan para ve diğer varlıkların (ya da üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin) parasal tutarına maliyet denir. Diğer yandan söz konusu mal veya hizmeti elde etmek için kullanılan kaynaklarla elde edilebileceği halde vazgeçilen, diğer mal ve hizmetlerden en yüksek değere sahip olanının değerine ise alternatif veya fırsat maliyeti denir.

Maliyet, fayda sağlamak amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesi şeklinde de ifade edilebilmektedir ¹⁷¹. Fayda ise, mal ve hizmetlerin insan gereksinmelerini karşılayacak özelliklere sahip olmasıdır ¹⁷². Bu nedenle, beklenen fayda ile bunu elde edebilmek için katlanılması gereken maliyetin karşılaştırılması, isabetli kararlar verebilmek için dayanan sağlam bir temel olmaktadır. Eğer umulan fayda, maliyetin üzerinde ise, o maliyete katlanmak yerinde olacak, aksi halde ise maliyete katlanmaktan vazgeçilecektir. Ancak, bu karşılaştırmanın fayda ve maliyetin ölçülebilirliği oranında geçerli olacağı açıktır.

Maliyet kavramını daha anlaşılır şekle getirmek amacıyla maliyetle ilgili ve zaman zaman maliyetle aynı anlamda kullanıldığı da görülen gider kavramına kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Maliyet ve gider kavramları arasında yakın bir ilişki vardır. Gider, belli bir dönemin hasılatının elde edilmesinde kullanılmış, tükenmiş maliyetlerdir ¹⁷³. Başka bir ifadeyle gider, işletmeye ekonomik fayda sağlamak üzere yapılan bir harcama ¹⁷⁴ veya tüketim anlamındadır ¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Bkz; ALTUĞ, s.10,11—BÜYÜKMİRZA, s.41,42.

¹⁷¹ ALTUĞ, s.11.

¹⁷² Yüksel ÜLKEN, *Fiyat Teorisi*, İstanbul, 1984, s.62.

¹⁷³ Özgül CEMALCILAR, *Genel Muhasebe-Teori ve Uygulama*, Ankara, 1976, s.306.
—Nalan AKDOĞAN, Hamdi AYDIN, *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniv. Ya.No.98, İİBF Ya.No.44, Ankara 1987, s.420.

¹⁷⁴ *Harcama*, bir varlık ya da hizmet elde edilmesi veya bir zararın giderilmesi amacıyla yapılan ödeme,

Giderlerin belirlenmesinde, hangi harcamaların gider sayılacağı ya da maliyetlerin faydasının hangi noktada tükenmiş kabul edileceği sorunları uzun zamandır tartışıl原因lmış ve farklı yorumlara neden olmuştur. Hangi harcamaların gider sayılacağı konusunda şu kriterlerden hareket edilebilir ¹⁷⁶. Harcamanın;

- işletme faaliyetlerinin devamı için yapılmış olması,
- işletmenin özsermayesinin azaltmış olması, veya
- işletmenin özsermayesini korumak için yapılmış olması.

Maliyetlere ait kaynakların tükenmesi de değişik yollarla tesbit edilebilir ¹⁷⁷. Şöyleki;

- Yararı tükenen maliyet, mal ve hizmetlerin alıcılara teslim edildiği dönem hasılatıyla doğrudan ilgili bulunmalıdır.
- Yararı tükenen maliyetler, gelir tablosundaki dönemle ilgili olmalıdır.
- Dönem hasılatının elde edilmesiyle ilgili bulunmasa dahi, varlık maliyetlerine ait faydalar, ölçülebilir bir şekilde tükenmiş olmalıdır.

Maliyetlerin, gider veya zarara ¹⁷⁸ dönüşmesi , yukarıda belirtilen esaslara göre gerçekleşmektedir. Maliyetlere ait faydaların ne kadar tükendiği genellikle dönem sonlarında saptanmaktadır. Bunu belirlerken, gelecek hesap dönemlerinin hasılatıyla karşılaştırılacak olan maliyetler dönem içinde faydası tükenmiş maliyetlerden ayırdedilerek, ilgili varlık hesaplarında bırakılmakta ve faydası

varlık transferi, hizmet sunma veya borçlanmadır. (Bkz; Orhan SEVİLENGÜL, Muhasebe Kuramı Açısından Türk Vergi Yasalarının İncelenmesi, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara 1982, s.89. —Nasuhi BURSAL, Yücel ERCAN, Maliyet Muhasebesi, T.C. Anadolu Ün., Ya.No.888, AÖF Ya.No.476, Eskişehir 1995, s.3.

¹⁷⁵ BÜYÜKMİRZA, s.45.

¹⁷⁶ Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Maliyet Muhasebesine Giriş, Ankara 1972, s.20.

¹⁷⁷ Bkz; AKDOĞAN-AYDIN, s.425-428., —Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s.58.

¹⁷⁸ Zarar, belli bir dönemin hasılatını aşan giderler toplamı olarak ifade edilebildiği gibi; işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler şeklinde de açıklanabilmektedir. (Zararın belirlenmesine ilişkin değişik yaklaşımlar ve daha geniş bilgi için bkz; AKDOĞAN-AYDIN, s.428-431 —BÜYÜKMİRZA, s.45. —CEMALCILAR, Genel Muhasebe-Teori ve Uygulama, s.309.)

tükenmiş maliyetler: giderler de sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yapılan giderden gelecek hesap dönemlerinde ekonomik fayda, sağlanacaksa o gider, bilançoda; eğer sadece içinde bulunulan hesap döneminde fayda sağlanacaksa o gider, gelir tablosunda gösterilir.

Giderlerin belirlenmesinde diğer önemli bir faktör, varlıklarla ilgili değerlendirme ilkeleridir ¹⁷⁹. Zira maliyetlerin tükenme oranı belirlenirken esas alınan maliyet (tarihi maliyet, yenileme maliyeti, alternatif maliyet vs.) değerlendirme ilkeleri ile ilgilidir. Dolayısıyla kullanılacak değerlendirme yöntemine göre, giderlere dönüşen maliyet tutarı da farklı olacaktır.

Maliyet bilgilerinin planlama, kontrol ve karar aracı olarak kullanılması, maliyet kavramının ve unsurlarının ayrıntılı olarak tanımlanmasına önemli ölçüde bağlıdır ¹⁸⁰. Bu tanımlar maliyet bilgilerinin kullanım amacı ve işletmenin faaliyet alanları gözönünde bulundurularak yapılmalıdır.

Bu çalışma kapsamında havaalanı yönetiminin havaalanı hizmetlerini fiyatlandırma kararlarında temel alacağı maliyet unsurlarının, giderlerin tesbit edilmesi, bunların gider yerleri ve türleri itibariyle muhasebeleştirilmesi, yönetimin gereksinmelerine uygun biçimde ve zamanda raporlanması ve yöneticilere iletilen bu bilgilerin kararlarda ne şekilde kullanılabileceğini gösteren değişik yöntemler ile ilgili açıklamalar yapılacaktır. Bu amaçla, öncelikle karar verme amaçları açısından bazı maliyet kavramları üzerinde kısaca durulacak, daha sonra da çeşitli açılardan yapılan gider sınıflamalarına değinilecektir.

¹⁷⁹ Bkz; AKDOĞAN-AYDIN, s.427.

¹⁸⁰ Maliyet gider ve harcama kavramları ile ilgili daha geniş açıklamalar için bkz; —Mehmet URAGUN, *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara, 1993, s.53-73.—Halis ERTÜRK, *Maliyet Muhasebesine Giriş*, Uludağ Ün. Ya.No.3-023-0071, Bursa,1982, s.7-10. —AKDOĞAN-AYDIN,s.419-428.—Yücel ERCAN,“Maliyet ve Gider Kavramları”, İ.Ü.İ.F. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.3, S.10, Kasım 1977, s.10. —HANSEN-MOWEN, s.32.—HİÇŞAŞMAZ, s.20-75.—Mustafa İPÇİ, *Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi*, TÜRMOB. Ya.No.12, Ankara, 1994, s.5-8.

1.2. Karar Verme Amaçları Açısından Maliyetler

Muhasebe açısından maliyet; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal değeri olurken, yöneticilerin çeşitli durumlara göre karar vermelerine ışık tutacak bazı maliyet kavramları ortaya çıkmaktadır. Havaalanlarında hizmet maliyetini etkileyen unsurları belirlemek bakımından, kararlarda kullanılma durumuna göre maliyetlerin ayrılması önem taşımaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir ¹⁸¹;

- Geçerli maliyetler,
- Ek maliyetler,
- Batmış maliyetler,
- Fırsat maliyeti,
- Yenileme maliyeti,
- Kaçınılabılır maliyetler,

Geçerli Maliyetler: Çeşitli seçenekler arasında verilecek karardan etkilenen, geleceğe dönük seçeneklere göre değişiklik gösteren maliyetlerdir. Bu maliyet bilgileri kararın verilmesinde kullanılır ve karar verene yardımcı olurlar. Örneğin hangarda bir uçağın bakımının yapılıp yapılmaması kararı için; bu uçağın bakımında kullanılacak malzeme ve işçilik giderleri geçerli maliyet niteliğindedir. Hangar binası ve makinaların amortismanı ise, sözkonusu karardan etkilenmeyen, dolayısıyla bu karar için geçersiz maliyettir. Çünkü hangarda ek bir uçağın bakımının yapılıp yapılmaması amortisman giderlerini değiştirmeyecektir.

Ek (Marjinal) Maliyetler: Faaliyet hacmindeki değişimin toplam maliyetlerde meydana getirdiği değişikliğe “ek maliyet” ya da “fark maliyeti” denir. İşletmecilikte toplam maliyet fark olarak ele alınan ek maliyet, iktisatta birim açısından değerlendirilir ve üretimdeki bir birimlik artışın neden olduğu maliyet artışına “marjinal maliyet” denir.

¹⁸¹ Maliyetlerin çeşitli kararlarla ilişkisi bakımından ayrımı ile ilgili açıklamalar için bkz; ALTUĞ, s.28-31. —BÜYÜKMİRZA, s.40-44. —HORNGREN-SUNDEM, s.190-203.

Batmış (Batık) Maliyetler: Geçmişte katlanılmış olan ve geri alınma olasılığı büyük ölçüde bulunmayan, verilecek kararı etkilemeyen maliyetlerdir. Batmış maliyetler genellikle tarihsel maliyetler olup sabit, değişken ya da yarı-değişken nitelikte olabilir. Örneğin, geçmişte satın alınmış bir sabit varlığın ilk (orijinal) maliyeti veya net defter değeri, bu varlığı “kullanmaya devam etme” ya da “hemen satma” kararları açısından geçersiz (batık) maliyettir.

Fırsat (Alternatif) Maliyeti: Bir karar seçeneğinin benimsenmesi nedeniyle seçilmemiş en iyi diğer bir seçeneğin yoksun kalınan net yararı, benimsenen seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur. Başka bir ifadeyle, bir girdinin ya da faaliyet hacminin başka bir karar seçeneği için kullanılması durumunda elde edilecek en yüksek gelir düzeyi fırsat maliyeti veya vazgeçme maliyeti olarak adlandırılır. Örneğin havaalanına ait bir arazinin tarım alanı olarak kullanılması veya otopark yeri yapılmak üzere kiralanması ya da bakım tesisi kurulmak üzere bir havayolu şirketine kiralanması durumlarından birisinin seçilmesiyle, mahrum kalınan diğer iki seçenekten daha yüksek gelir getirecek olan seçeneğin beklenen geliri, verilen kararın alternatif (fırsat) maliyetidir.

Yenileme Maliyeti: Daha önce edinilmiş ya da üretilmiş varlıkların bugünkü değeridir. Yenileme maliyetinde yalnızca değerlemeye (yenilemeye) konu olan varlığın bugünkü değerindeki değişimler dikkate alınır.

Kaçınılabılır Maliyetler: Yönetim kararları sonucu tasarruf edilebilen, ortadan kaldırılabilen maliyetlerdir. Ek veya marjinal maliyetler kaçınılabılır maliyete örnektir.

1.3. Giderlerin Sınıflandırılması

Maliyet ile gider arasında bir ayrım yapabilmek için bir maliyetin hangi noktada tükendiğini belirlemek oldukça zordur ve bu, maliyeti belirlenen nesneye göre değişiklik gösterir. Çeşitli kaynaklarda, maliyeti oluşturan unsurlar

veya giderler değişik şekillerde sınıflandırılmıştır¹⁸². İşletme giderleri olarak da adlandırılan, işletmenin dönem içi faaliyetlerinde kullanılarak tüketilmek ya da satılmak üzere satın alınan varlık ve hizmetlerin maliyetini oluşturan giderler ile döneme ait amortisman ve tükenme payları muhasebe sistemi içinde başlıca iki şekilde sınıflandırılır. Bunlar, giderlerin ortaya çıkış şekillerine göre ayrımını esas alan, doğal sınıflandırma da denilen, giderlerin çeşit esasına göre sınıflandırılması ile işletmenin işlevlerine göre giderlerin ayrımını esas alan fonksiyonel gider sınıflamasıdır.

Bu çalışma kapsamında, daha sonraki kısımlarda yapılacak olan maliyet muhasebesi sistemi ve maliyet hesaplarının oluşturulması ile ilgili açıklamalara da temel olması bakımından, burada gider çeşitlerine ve işletme işlevlerine göre yapılan sınıflamalar açıklanacak, değişik amaçlarla yapılan diğer gider ayrımlarına da bir başlık altında kısaca değinilecektir.

1.3.1. Çeşitlerine Göre Giderler

Bu grupta giderler, gidere neden olan unsurların doğal adlarıyla şöyle sıralanırlar¹⁸³,

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçi ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler

¹⁸² Maliyet ve Gider ayrımlarına değişik yaklaşımlar ve gider sınıflamalarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz; Nalân AKDOĞAN, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara, 1994, s.21-27. —Ray H. GARRISON, Eric W. NOREEN, *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, (Seventh.Ed.), Richard D. Irwin, Inc., 1994, s.38-49. —Mark Lee INMAN, *Cost Accounting*, (Third.Ed.), G. Britain, 1993, s.6,7. —POLIMENI-FABOZZI-ADELBERG, s.18-30. —ALTUĞ, s.27-31. —BURSAL-ERCAN, s.30-44. —BÜYÜKMİRZA, s.50-62. —SEVGENER-HACIRÜSTEMOĞLU, s.25-33.

¹⁸³ Bu sınıflama “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ndeki Gider Çeşitleri sınıflamasına uygundur. Ayrıca bkz; *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi*, Devlet Planlama Teşkilatı Ya.No: DPT:1482, KD:316, Ankara, 1976, s.9.

- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- Finansman giderleri

İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.

İşçi Ücret ve Giderleri:

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (esas işçilik, fazla mesai primleri, ikramiyeler, sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.

Memur Ücret ve Giderleri:

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan maaşlı (yönetici, memur, büro personeli gibi) tüm personel için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler:

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye, vb.) için yapılan giderleri kapsar.

Çeşitli Giderler:

Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan (sigorta, kira, yolluk, noter, aidat, vb.) çeşitli giderleri kapsar.

Vergi, Resim ve Harçlar:

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki (emlak vergileri, belediye rüsumu vb. gibi) vergi, resim ve harçları kapsar.

Amortismanlar ve Tükenme Payları:

Binalar, tesis ve cihazlar, taşıt araçları, demirbaşlar gibi maddi ve kuruluş-örgütlenme giderleri, araştırma-geliştirme giderleri, özel maliyetler gibi maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman paylarını kapsar.

Finansman Giderleri:

Yatırım veya işletme sermayesi gereksinimini karşılamak üzere yapılan borçlanmalardan doğan faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

1.3.2. İşletme İşlevlerine Göre Giderler

İşletme yönetiminin yerine getirmek durumunda olduğu başlıca işletme işlevleri esas alınarak buralarda oluşan giderler şöyle sıralanabilir:

- Satınalma,
- Üretim,
- Araştırma-geliştirme,
- Pazarlama,
- Genel yönetim,
- Finansman.

Bu işlevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları işleve ve bu işlevin gerçekleştirildiği yere göre daha alt gruplara ayrılarak sınıflandırılabilir.

Satınalma (Tedarik) Giderleri:

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere satın alınan varlık ve hizmetler için yapılan giderler bu grupta yer alır. Bu giderler, harcama şeklinde ortaya çıkar ve satın alınan mal veya hizmetin alış maliyetini oluşturur. Önce varlık hesaplarında yer alan bu maliyetlerin faydası, işletme işlevlerinin yerine getirilmesinde tükendikçe, sözkonusu maliyetler yerine getirilmesini sağladığı işlevin giderleri arasına dahil edilir.

Üretim Giderleri:

İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek amacıyla tüketilen varlıkların parasal tutarı üretim giderlerini oluşturur. Bu giderler, çeşitleri ve ürün (mal veya hizmet) maliyetine yüklenebilme durumuna göre üç gruba ayrılır. Bunlar;

- 1) Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- 2) Direkt işçilik giderleri, ve
- 3) Genel üretim giderleridir.

Direkt ilk madde-malzeme ve direkt işçilik giderleri, ürün ile doğrudan ilişkisi kurulabilen ve üretim birimindeki payı kolayca izlenebilen giderlerdir. Direkt giderler üretimdeki artışa paralel olarak artar. Genel üretim giderleri ise, daha önce yapılan çeşit esasına göre gider sınıflamasındaki gider türlerinin, (üretimle ilişkisi oranında), tamamından ya da bir kısmından oluşur. Bunlar üretim ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, ancak bir takım ölçütler kullanılarak yapılan dağıtımlarla üretim maliyetine dahil edilebilen giderlerdir.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

Yeni bir mamul veya yöntem geliştirmek, üretimin maliyetini düşürmek, satışları artırmak, örnek bir plan uygulamak gibi faaliyetlerle ilgili giderler bu grupta yer alır. Bu tür giderlerin, gerçekleştikleri dönemde gelir tablosuna aktarılmaları esas olmakla birlikte, faydaları daha uzun sürelerle yayılabilen, büyük tutarlara ulaşan araştırma ve geliştirme projelerine ilişkin giderlerin bilançonun “maddi olmayan duran varlıklar” grubuna dahil edilerek, tükenme payı (amortisman) şeklinde gelecek yılların üretim ya da dönem giderleri içinde yer alması daha çok kabul görmektedir.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:

Üretilen mamulün depolandığı ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren; mal ve hizmetlerin satışı, alıcılara, kullanıcılara ya da aracılara teslimi, satış sonrası hizmetler, pazar araştırması, satış personeli ücretleri vb. gibi yapılan giderleri kapsar. Günümüz işletmelerinde pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili giderlerin giderek daha büyük tutarlara ulaştığı görülmekte ve üretim giderleri yanında bu tür işlevsel giderlerin de titizlikle izlenmesi gerektiğine işaret edilmektedir ¹⁸⁴

Genel Yönetim Giderleri:

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olan ve diğer işlevsel giderler kapsamında yer almayan genel nitelikteki tüm giderler bu grupta toplanır. Bir işletmenin yönetim işlevleri, işletme politikasının belirlenmesi, büro hizmetleri, personel, muhasebe, hukuk, güvenlik gibi birimlerin malzeme, işgücü, amortisman, vergi, elektrik, su, bakım-onarım ve benzeri giderleri ile mesleki aidatlar, temsil, ağırlama, ilan, toplantı vb. giderleri bu gruba örnek verilebilir.

¹⁸⁴ Bu konuda daha geniş bilgi için bkz; Nalan AKDOĞAN, *Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi*, Ankara İTİA. Ya.No.197, Ankara 1982. —Çevik URAZ, *İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği*, Ankara İTİA. Ya.No.50, Ankara 1971.

Finansman Giderleri:

Yabancı kaynak sağlanması nedeniyle ortaya çıkan faiz, komisyon, kur farkı gibi giderleri kapsar. Finansman giderleri, diğer dönem giderleriyle birlikte ait olduğu dönemin gelir tablosunda yer alır. Ancak farklı olarak, gelir tablosunun faaliyet kârı bölümünde değil, onu izleyen “olağan kâr” bölümünde gösterilmesi esas olmakla birlikte, bu giderlerden maddi duran varlıkların edinilmesi ya da yapılmakta olan yatırımlarla doğrudan ilgisi bulunanların bilanço aktifinde ilgili varlık kalemlerine aktarılması uygundur ¹⁸⁵.

1.3.3. Diğer Gider Ayrımları

Daha önce açıklanan gider türleri, çok değişik açılardan ele alınarak sınıflandırılabilir. Giderlerin ayrımında kullanılan kriterlerden bazıları şöyledir. Giderlerin;

- üretim maliyetine yüklenebilme durumu,
- muhasebe kayıtlarında kullanılma biçimi,
- faaliyet hacmiyle ilişkisi,
- gideri yapanın sorumluluğu, vb.

Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan yüklenip yüklenememesine göre giderler; direkt ve endirekt olarak iki gruba ayrılır.

Direkt Giderler, belirli bir üretim birimi için ne kadar harcandığı doğrudan doğruya hesaplanabilen ve herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan yüklenebilen giderlerdir.

Endirekt Giderler ise, oluştukları gider yerleri ya da nitelikleri ve hesaplanmalarındaki güçlükler nedeniyle mamuller ile doğrudan ilişkilendirilemeyip, ancak uygun dağıtım ölçüleri aracılığıyla üretim maliyetine yüklenebilen giderlerdir.

¹⁸⁵ BÜYÜKMİRZA, s.57.

İşletmede uygulanan maliyet sistemlerine bağlı olarak, giderlerin gerçek veya önceden saptanmış rakamlar olmasına göre ayrılması mümkündür.

Fiili (Tarihi) Maliyetleri Oluşturan Giderler, fiilen gerçekleşmiş, tahakkuk etmiş tutarlara göre hesaplanan giderlerdir. Herbir faaliyetin gerçekleştirilmesi için fiilen yapılan harcamalardır.

Önceden Saptanan Maliyetleri Oluşturan Giderler ise beklenen maliyetlerin geçmiş dönem sonuçları gözönüne alınarak yaklaşık olarak öngörülmesi durumunda “tahmini maliyetler”; maliyetlerin bilimsel yöntemlere göre belli bir faaliyet düzeyinde belli koşullar altında olması gereken tutarlarının öngörülmesi durumunda da “standart maliyetler” sözkonusu olur.

Faaliyet hacmiyle ilişkisi bakımından giderler: sabit, değişken ve karışık (yarı-sabit/yarı-değişken) olarak üç şekilde ortaya çıkar.

Sabit giderler, belirli bir zaman dilimi ve kapasite dahilinde, faaliyet hacmindeki artış veya azalışlardan etkilenmeyerek aynı kalırlar. Sabit giderler, işletmenin ana faaliyetini gerçekleştirmek için gerekli temel varlıkların edinilmesini ve işletmenin faaliyete hazır olmasını sağlar. Bu nedenle kapasite giderleri olarak da adlandırılan bu giderler, kısa dönemde faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan etkilenmezler, uzun dönemde ise değişebilirler.

Değişken giderler, faaliyet hacmindeki değişikliğe bağlı olarak artan ya da azalan giderlerdir. Değişken giderler birim başına sabit olup, üretim miktarıyla doğru orantılı olarak toplamda değişkendir.

Karışık giderler, yarı-değişken ya da yarı-sabit nitelikli giderlerdir. Yarı değişken giderler, faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan, fakat faaliyet durduğunda tamamen ortadan kalkmayan maliyetli unsurlardır. Yarı-sabit giderler ise, nisbeten uzunca bir faaliyet aralığında aynı kalırken, bu faaliyet düzeyi

aşıldığında ani artış gösteren giderlerdir. Örneğin; bakım-onarım malzeme giderleri değişken, bakım-onarım işçiliği yarı-değişken, bakım-onarım binası amortismanı ise sabit nitelikli giderlerdir.

Çeşitli yönetim kararlarında, maliyet unsurlarının sabit ve değişken kısımlarının ayrımı büyük yararlar sağlar. İleride, maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarında kullanılmasına ilişkin yöntemler açıklanırken, bu ayırım üzerinde yeniden durulacaktır.

Giderler işletme içinde belli bir örgüt birimi/sorumluluk merkezi bakımından kontrol edilebilme özelliklerine göre iki gruba ayrılır. Sorumluluk merkezi yöneticisinin karar ve faaliyetinden önemli ölçüde etkilenen veya sorumluluk merkezine doğrudan doğruya yüklenebilen giderlere **kontrol edilebilir giderler** denir. Sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden etkilenmeyen giderler ise **kontrol edilemeyen gider** niteliğindedir. Giderlerin kontrol edilebilme açısından ayrımı, işletmenin değişik kademelerindeki yöneticilerinin etkinliğini ve başarısını değerlemede büyük önem taşır.

1.3.4. Havaalanı Hizmetlerinin Maliyetinin Belirlenmesi Açısından Giderlerin Ayrımı

Havaalanlarında maliyet analizlerinin ve karşılaştırmaların yapılabilmesi oldukça zordur. Çünkü, dünya çapında havaalanı giderlerinin ele alınışı ve izlenmesi genellikle düzensiz bir görünüm sergilemektedir. Havaalanlarında giderler, havaalanının kuruluş yeri, örgütlenme şekli ve finansal yapısı gibi birçok etkene bağlı olarak değişiklik gösterir ¹⁸⁶ Örneğin, soğuk bir bölgede kurulmuş bir havaalanının, kar temizleme ve diğer ağır kış koşullarıyla mücadele için yapacağı giderler oldukça büyük tutarlara ulaşabilmektedir. Bunun yanında,

¹⁸⁶ Havaalanlarında değişik gider sınıflamaları ve açıklamalar için bkz; ASHFORD-MOORE, s.7,8 ve 12-23. —DOGANIS, s.45. —GESELL, s.221,222 ve 257. —Jacques PAVAUX, *L'economie du Trasport Aerien -La Concurrence Impraticable*, Economica, Paris, 1984, s.148-154. —WELLS, *Airport...*, s.273-276. —WILEY, s.76-90. —*Airport Economic Manual*, s.19-22.

deniz kenarında kurulmuş bir havaalanının kuş sürüleri ile mücadele için alması gerekli önlemlerin maliyeti, diğer havaalanları için sözkonusu olmayabilir.

Devlet yönetimindeki havaalanlarında; bakım-onarım, geliştirme, yangından korunma, güvenlik gibi hizmetler ya da muhasebe, hukuk, planlama, halkla ilişkiler gibi işlevsel birimlerde çalışacak yardımcı personel çeşitli devlet kaynaklarından karşılanabilmekte, bunlara ait giderler de genel bütçe kapsamında yapılabilmektedir. Bazı havaalanlarında ise, faaliyetlere ilişkin giderler kısmen havaalanı yönetimince karşılanmaktadır. Örneğin, işçilik giderleri havaalanı yönetimince karşılanmakta, fakat bakım-onarım faaliyetlerinde kullanılan malzeme, araç-gereç ve donanım devlet birimlerince sağlanabilmektedir. Bunun yanında, bazı havaalanlarında, doğrudan havaalanı yönetimince sağlanan çeşitli hizmetler, diğer havaalanlarında havayolu şirketlerine ya da değişik yer hizmetleri kuruluşlarına kiralanarak yaptırılabilir.

Bununla birlikte büyük hacimli, merkezi havaalanları genellikle yüksek gelir potansiyeline sahip olmaları nedeniyle, kendi faaliyet giderlerini karşılayarak, rahatlıkla yatırım yapma olanağı bulabilirken, nisbeten küçük ve dar bir çevrede faaliyet gösteren havaalanları faaliyet giderlerini dahi karşılayamamakta ve ek finansman giderleri yanında, gerekli yatırımları zamanında yapamamaktan dolayı da bir takım görünmez maliyetlere katlanmak zorunda kalabilmektedirler.

Bu kısa değerlendirmeden de anlaşılacağı üzere, benzer havaalanları arasında dahi farklı bir takım maliyet unsurlarıyla değişik giderlerle karşılaşma olasılığı bulunmakla birlikte havaalanı giderleri genellikle iki ana başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar; faaliyet giderleri ve faaliyet dışı giderlerdir.

Faaliyet giderleri, havaalanı hizmetlerinin gerçekleştirilmesini ve bu faaliyetlerin devamlılığını sağlayan giderlerdir. Faaliyet giderleri, daha önce açıklandığı şekilde, gider çeşitleri itibarıyla ya da işletme işlevlerine göre ayrılarak izlenebilir.

Faaliyet giderleri; uçuş hattı, terminal sahası, bakım-onarım tesis ve alanları ile dönemin genel giderlerinden oluşur.

Uçuş hattı (PAT sahası) giderleri, uçuş alanının (pist, apron ve taksiyolları) hava trafiğine açık tutulması, bakım ve onarımı ile ilgili tüm giderlerle işletme giderlerini kapsar. Bu amaçla kullanılan işçilikler; kök ücret, fazla çalışma primleri, ikramiyeler, sosyal güvenlik primleri ve işçilik ile ilgili olarak yapılan diğer giderleri tümüyle kapsar. Bunun yanında pist, apron ve taksiyollarının (pat sahası) kaplama ve bakımının yapılması, kar-buz-yağmur gibi hava şartlarından kaynaklanan engellerin kaldırılması, ışıklandırma tesis ve cihazlarının bakımı, yangından korunma ve kurtarma araçlarının bakımı ve bu alanda kullanılan her türlü tesis, cihaz ve araçların bakımı ve onarımı için kullanılan malzeme giderleri ile sarf olunan enerji giderleri, havaaracı-yolcu-yük açısından güvenliği sağlamaya yönelik giderler ve diğer işletme giderleri bu kapsamda ele alınır.

Terminal sahası giderleri, terminal binası ve civarındaki tüm bakım ve işletme giderlerini kapsar. Genellikle gider kalemleri şöylece örneklendirilebilir;

- Binaların ve yerüstü düzenlerinin giderleri,
- Yolcu köprü, tünel (körü) ve kapılarının giderleri,
- Yük (kargo) rampası ve araçlarının giderleri,
- Ticari alanların giderleri,
- Otoparkların giderleri,
- Güvenlik ve sağlık birimlerinin giderleri,
- Yiyecek-içecek servislerinin giderleri,
- Elektrik, su, gaz, havalandırma vb. tesislerin giderleri,
- Atıkların temizlenmesi ile ilgili giderler.

Bakım-onarım tesis ve alanları ile ilgili giderler, hangarların ve bakım-onarım atelyelerinin giderleri ile buralarda kullanılan elektrik, su, buhar vb. giderler ve bakım-onarım araçlarının işletme giderlerinden oluşur.

Genel giderler, havaalanı araştırma ve geliştirme giderleri, idari binaların giderleri, tüm uçuş hattı, terminal ve bakım-onarım birimleri yöneticilerinin ücret ve maaşları, havaalanı faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya yönelik araç-gereç, donanım, malzeme, enerji ve dışarıdan sağlanan hizmet giderleri, havaalanı personelinin eğitim, ulaşım, haberleşme, sigorta, mesleki üyelik ve çeşitli sosyal gereksinmelerini karşılamaya yönelik giderler ve bunun gibi çok çeşitli giderleri kapsar.

Faaliyet dışı giderler ise, genellikle finansman giderlerini (banka kredileri, tahvil, bono, vb. faizleri), faaliyet dışı gelirlerle ilgili giderleri (komisyonlar, kambiyo zararları, vb.), karşılık giderlerini, vergi cezalarını, çalıştırılmayan kısım giderlerini, çeşitli afetlerden ve diğer olağandışı durumlardan kaynaklanan gider ve zararları kapsar.

Finansman giderlerinin, ilke olarak faaliyet dışı gider sayılmakla birlikte, eğer havaalanı faaliyetleriyle doğrudan ilişkisi kurulabiliyorsa, ilgili faaliyet grubunun giderleri arasında yer alması uygun olacaktır.

Burada üzerinde durulması gereken konulardan birisi de amortismanıdır. Amortisman, duran varlıkların ilk maliyet bedelinden, belli amortisman hesaplama yöntemlerine göre dönemsel olarak hesaplanan ve bu varlıkların faaliyetlerde kullanımına bağlı olarak, zaman içinde yıpranan, eskiyen kısımlarına ait payları, yani gidere dönüşen kısımları ifade eder.

Amortisman giderleri, bazı kaynaklarda ¹⁸⁷ faaliyet dışı giderler kapsamında ele alınmış olmakla birlikte, havaalanlarının çok büyük sabit sermaye yatırımlarını gerektirmesi nedeniyle, önemli tutarlara ulaşan amortisman giderleri ile havaalanı hizmetleri arasında ilişki kurulmamasının doğru bir yaklaşım olmayacağı açıktır. Bu düşünceyle havaalanı pist, apron ve taksiyolları ile terminal binaları ve diğer binaların, yerüstü ve yeraltı düzenlerinin, tesis-cihaz ve makinaların, demirbaşların ve havaalanı faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıt araçlarının, uygun

¹⁸⁷ Bkz; ASHFORD-MOORE, s.8. —GESELL, s.222. —WELLS, Airport ..., s.276.

amortisman yöntemleriyle hesaplanan dönemsel amortisman payları, sözkonusu duran varlıkların kullanıldığı faaliyet birimlerinin giderlerine dahil edilmelidir.

Havaalanı giderlerinin, faaliyet giderleri ve faaliyet dışı giderler şeklindeki ayrımı ve bunların muhasebeleştirilmesi, ülkede geçerli muhasebe ve vergi ile ilgili mevzuat ve uygulamalara, havaalanının büyüklüğüne, ticari ya da genel havacılık faaliyetlerinin yoğunluğuna göre değişebilmekte, bu da havaalanlarının maliyet ve kârlılık yapısı ile ilgili analiz ve tahminlerin yapılmasında zorluklara neden olmaktadır. Ancak, nisbeten büyük havaalanlarının, genellikle belli bir muhasebe sistemi çerçevesinde giderlerini izleyebildikleri ve bu tür havaalanlarının, genellikle giderlerini kendi faaliyet gelirleriyle karşılama olanağına sahip olmaları nedeniyle, devlete daha az bağımlı durumda oldukları görülmektedir.

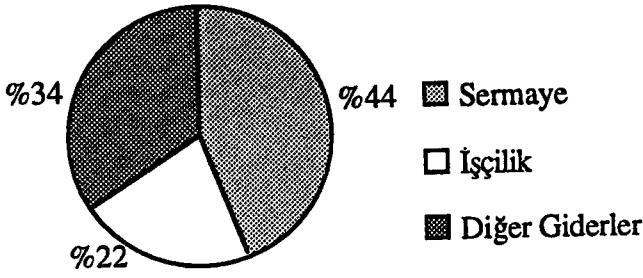
Havaalanlarında ortaya çıkan giderler, çeşitli ülkelerde, değişik biçimlerde tanımlanıp sınıflandırılabilir. Örneğin, Avrupa ülkelerindeki bazı büyük havaalanlarında 1989-90 yıllarında yapılan bir araştırmanın ¹⁸⁸, değişik havaalanlarında aynı konu için yaklaşık iki düzine farklı hesap kullanıldığını ortaya koyması, Batı Avrupa ile sınırlı olsa dahi, havaalanlarında tektip bir maliyet yapısı oluşturulmasının uzak bir ihtimal olduğu sonucuna varılmasına neden olmuştur.

Ancak bu sonuç havaalanı giderlerinin belirlenemeyeceği ya da belli bir esasa göre sınıflandırılmayacağı anlamına gelmemektedir. Burada açıklanan havaalanı giderlerinin ayrımı yaygın olarak kullanılan, genel bir sınıflandırma niteliğindedir. Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe hesap çerçevesine uygun olarak, sözkonusu giderlerin muhasebe sistemi içinde nasıl izleneceği bu bölümün bundan sonraki kısımlarında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

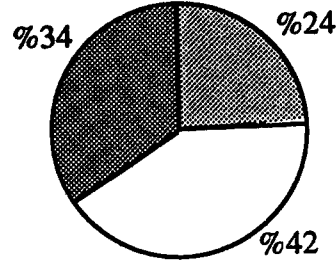
Giderlerin dağılımı, bir havaalanından diğerine ve yıldan yıla değişiklik göstermekle birlikte, ABD ve Avrupa ülkelerinde yapılan, yukarıda bahsi geçen araştırmanın sonuçları, genel bir fikir vermesi bakımından karşılaştırmalı grafikler

¹⁸⁸ DOGANIS, s.45'ten; Transport Studies Group, Polytechnic of Central London.

şeklinde, aşağıda verilmiştir.



Grafik 1: ABD havaalanlarında ortalama maliyet yapısı



Grafik 2: Avrupa havaalanlarında ortalama maliyet yapısı

ABD'deki havaalanlarının maliyet yapısı, Avrupadakilerden farklıdır. Bu farklılık uçuş faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerden ve finansman olanaklarından kaynaklanmaktadır. ABD havaalanlarının devlet desteğiyle faizsiz ya da düşük faizlerle finansman olanakları çok sınırlıdır. Buna karşılık Avrupa'da ise işçilik maliyetleri oldukça yüksektir.

2. GİDER YERLERİ VE GİDERLERİN DAĞITIMI

Gider yeri (maliyet merkezi) kavramının daha iyi açıklanabilmesi ve daha sonraki açıklamalarımızda konumuzla ilişkisinin kurulabilmesi açısından, burada öncelikle sorumluluk alanı, sorumluluk merkezi ve sorumluluk muhasebesi kavramlarına kısaca değinilecektir.

2.1. Sorumluluk Merkezleri

Bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı alana sorumluluk alanı, sorumlu bir yöneticinin kontrolunda bulunan herhangi bir örgüt birimine ise sorumluluk merkezi denir ¹⁸⁹.

¹⁸⁹ M. Selçuk USLU, *Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara İTİA Ya.No.188, Ankara 1982, s.40.

Çeşitli yönetim kademelerinde bulunan yöneticiler arasında, giderlere ilişkin bilgi akışını sağlayan sisteme sorumluluk muhasebesi adı verilir. Sorumluluk muhasebesi, aslında maliyet muhasebesinden ayrı düşünülmemesi gereken, maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanan bir muhasebe alt sistemidir ¹⁹⁰. Bununla birlikte sorumluluk muhasebesi ayrı bir muhasebe organizasyonunun geliştirilmesini gerektirir. Sorumluluk muhasebesi ile maliyet muhasebesi amaçları arasındaki benzerliklere rağmen, temel fark amaçlara verilen önceliklerden kaynaklanır.

Birçok işletmenin maliyet muhasebesi sistemi birim maliyetlerin belirlenmesi ve ürünlerin fiyatlandırılması için yeterli olurken, gider kontrolü için yeterli olmayabilir. Sorumluluk muhasebesinde öncelikli amaç, etkin gider kontrolünün sağlanmasıdır. Ancak bu amaçla toplanan verilerin, birim maliyetlerin saptanması ve fiyatlandırmada da kullanılacağı açıktır. Dolayısıyla havaalanlarında etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasında, gider kontrolünün gözardı edilmesi düşünülemez. Bu nedenle, bu bölümde asıl amacımız, havaalanında sunulan hizmetlerin fiyatlandırılmasına temel olacak giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesine olanak verecek maliyet muhasebesi sisteminin genel hatlarıyla açıklanması olmakla birlikte, öneminden dolayı sorumluluk muhasebesine de özet olarak yer vermek gerekli görülmüştür.

Bir işletmenin örgüt yapısı kapsamında çeşitli görevlerle değişik yerlerde çalışan kişilerin, yaptıkları işlerle ilgili olarak, kararlar verip bunları uygulamaya yetecek düzeyde yetkiye sahip olmaları ve aynı zamanda yaptıkları işlerden sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Sözkonusu yetki ve sorumluluklara ait faaliyet sonuçları örgütün en alt biriminden (örneğin; bakım teknisyeninden) en üst düzeyine (havaalanı yöneticisine) kadar aşağıdan yukarıya doğru işleyen bir raporlama sistemi ile desteklenerek, amaçlara ulaşma düzeyi ve herbir sorumlunun başarı düzeyi belirlenebilir.

¹⁹⁰ USLU, s.4,16.

Sorumluluk merkezlerinde her bir yöneticinin yetki ve sorumluluk alanlarının bütçeleme sürecinden önce kesin olarak tanımlanması büyük önem taşımaktadır ¹⁹¹. Sorumluluk muhasebesinin işlerliği yönünden giderlerin kontrol edilebilme durumuna göre ayrılması büyük önem taşır. Sorumluluk merkezi yöneticilerinin bütçe ve maliyet hedeflerinin somut olarak belirlenmesi yanında, sorumlu oldukları gelir, gider gibi unsurları kontrol edebileceklerini bilmeleri, onları teşvik ve iş tatmini açısından olumlu yönde etkilemektedir ¹⁹².

Sorumluluk merkezleri; üretim, hizmet gibi departmanlara, malzeme, araç-gereç gibi üretim hatlarına, satınalma, pazarlama gibi işlemlere, bakım-onarım, ulaştırma gibi faaliyetlere, hatta bireylere bölünebilir. Sorumluluk merkezleri, örgüt yapısı ve sorumluluk düzeyleriyle ilişkisi bakımından genellikle üç grupta toplanır ¹⁹³. Bunlar; Yatırım, Kâr ve Gider (maliyet) merkezleridir.

Yatırım merkezi: Bir işletmedeki gelirler ve giderler yanında yatırımlar üzerinde de kontrole sahip olan bir sorumluluk merkezidir. Yatırım merkezi yöneticisinin amacı maliyetleri en düşük, gelirleri en yüksek düzeylerde gerçekleştirmek yanında, işletmenin faaliyet varlıklarına yapılan yatırımların da en verimli şekilde çalıştırılmasını sağlamaktır.

¹⁹¹ Yılmaz BENLİGİRAY, *Otel İşletmelerinde Kâr Planlaması ve Maliyet Kontrolü*, Eskişehir İTİA Ya.No.180-111, Eskişehir 1977, s.50.

¹⁹² Bkz; Sinan BOZOK, *Planlama-Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları (İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyetler Açısından)*, Anadolu Üniv. Ya.No.44, İİBF Ya.No.14, Eskişehir 1983, s.96. —USLU, s.21.

¹⁹³ Bu konuda daha geniş bilgi ve farklı yaklaşımlar için bkz; MEIGS, vd., s.1007-1009. —Leticia Gayle RAYBURN, *Cost Accounting-Using A Cost Management Approach*, (Sixth.Ed.), Irwin Pub. 1996, s.579,580. —Robert N. ANTHONY, Vijay GOVINDARAJAN, *Management Control Systems*, (8.Ed.), Richard D. Irwin, Inc., 1995, s.107-235. —Ronald M. COPELAND, vd., *Managerial Accounting*, (Third.Ed.), Dame Publications, Inc. 1991, s.499-506. —Robert S. KAPLAN, Anthony A. ATKINSON, *Advanced Management Accounting*, (Second Ed.), Prentice-Hall, 1989, s.529. —HORNGREN-FOSTER, s.186-188. —POLIMENI, vd., s.960-1019. —HILTON, s.447-455.

Kâr merkezi: Bir sorumluluk merkezindeki yöneticinin hem maliyet hem de gelir üzerinde kontrole sahip olması durumunda, buraya kâr merkezi denir. Burada amaç, bir yandan giderleri en aza indirmek, diğer yandan da gelirleri en yüksek düzeye çıkarmaktır. Eğer yönetici sadece gelirden sorumlu tutuluyorsa, bu durumda gelir merkezi sözkonusu olur.

Gider merkezi: Yöneticinin yalnızca giderlerden sorumlu tutulduğu, sorumluluk zincirinin en alt düzeyindeki merkezdir. Sorumlu yöneticinin işlevi, en az maliyetle faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde; giderler doğdukları yerler itibariyle belgelenecek, sorumluluk merkezlerine yüklenmeli ve faaliyet-sorumluluk raporları, yönetime etkin gider kontrolunda yardımcı olacak bilgileri sağlayacak kapsamda ve anlaşılır şekilde düzenlenmelidir.

Havaalanlarında sorumluluk merkezlerinin; kâr, bütçe ve maliyet merkezleri şeklinde belirlendiği de görülmektedir ¹⁹⁴.

2.2. Gider Yerleri

Genellikle bir örgüt birimi şeklinde oluşturulan gider merkezine yakın hatta bazen aynı anlamda da kullanılabilen bir kavram da gider yeridir.

Gider yerleri, giderlerin meydana geldiği faaliyet noktaları ya da hesap birimleridir ¹⁹⁵.

Havaalanı hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için giderlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ¹⁹⁶ ve bu giderlerin gerçekleştirilen hizmetlerin maliyetiyle

¹⁹⁴ ASHFORD-MOORE, s.144,145.

¹⁹⁵ E. Eugene OLIVER, *Cost Accounting-A Practical Approach*, Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, NJ, 1987, s.13.

¹⁹⁶ Havaalanı giderleri için bkz; s.107-112.

ilişkilendirilmesi ¹⁹⁷ gerekir. Gider yerleri ayrımında esas amaç, ürün (mal, hizmet) maliyetlerinin belirlenmesidir. Gider yerleri sorumluluk muhasebesinde olduğu gibi, her zaman bir örgüt birimine karşılık gelmeyebilir.

Gider türlerinin oluştukları anda, hangi gider yerine ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla maliyetlere yansıtılacağına belirlenmesi konusu, gider dağıtım esaslarının düzenlenmesini gerekli kılar ¹⁹⁸.

Gider dağıtımında başlıca dört amaç gözetilir ¹⁹⁹.

- Önceden belirlenen planlama ve kontrol kararlarının ekonomik etkilerini görmek,
- Çalışma etkinliğini teşvik etmek (motivasyon),
- Gelirleri ve varlıkların değerini izlemek,
- Giderleri doğrulamak.

Giderlerin havaalanı hizmetleriyle ilişkisinin kurulabilmesi ve bu hizmetlerin maliyetine yüklenebilmesi bakımından, ana faaliyetin gerçekleştirildiği ve ana faaliyetin gerçekleşmesine yardımcı olan yerlere göre ayrılarak izlenmesi mümkündür. Ayrıca ana faaliyetin (havaalanı hizmetlerinin) gerçekleştirilmesi ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi kurulamayan, fakat işletmenin (havaalanının) sürekliliğini sağlayacak bir takım dönemsel işlemlerin yapıldığı yerler de birer gider yeri olarak belirlenebilir. Havaalanları için gider (maliyet) yerleri üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlar;

1. Ana Faaliyet Gider Yerleri,
2. Yardımcı Faaliyet Gider Yerleri,
3. Dönem Gider Yerleridir ²⁰⁰.

¹⁹⁷ Giderlerin hizmet maliyetiyle ilişkilendirilmesi, gider dağıtımında son aşama olup, bu bölüm sonunda; "2.3.4. Giderlerin Hizmet Maliyetine Yüklenebilmesi" başlığı altında ele alınmıştır. (Bkz; s.132,133.)

¹⁹⁸ AKDOĞAN, s.353.

¹⁹⁹ HORNGREN-SUNDEM, s.446.

²⁰⁰ Farklı gider yerleri ayrımı için bkz; GESELL, s.269.

Havaalanı faaliyetlerinin gerçekleştirildiği, ana faaliyet gider yerlerinde oluşan direkt giderler, doğrudan hizmet maliyetine yüklenirken, endirekt giderler ve yardımcı faaliyet gider yerlerinde oluşan giderler belli dağıtım ölçüleri kullanılarak, havaalanı hizmetlerine katkısı oranında hizmet maliyetine yüklenir.

Dönem giderleri ise, verilecek kararlarla ilişkisi ölçüsünde, hizmet maliyetiyle ilişkilendirilir ya da ilişkilendirilmez²⁰¹.

Yukarıda, ana gruplar halinde belirtilen gider yerlerinden her birisinin içerisinde yer alacak alt gider yerleri; sözkonusu gider yerinin maliyet saptama, kontrol ve karar alma yönünden taşıdığı öneme göre belirlenir²⁰². Aslında giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesi, giderlerle ilgili pek çok sorunun kaynağında çözümlenmesini sağlar. Bunun için, gider yerlerinin oluşturulmasında titiz davranılması ve buralarda gerçekleşen bütün giderlerin kayıt altına alınmasını sağlayacak belge ve hesap düzeninin iyi bir şekilde kurulması gerekir.

Genellikle ana faaliyet (işlem) gider yerlerinin daha ayrıntılı şekilde bölümlendirildiği görülür. Örneğin ana faaliyet gider yerlerinde, örgüt şemasına göre yapılan bir ayırımda şeflik düzeyine, hatta bazı durumlarda her bir işçiye, tesis veya araca kadar inilebilirken, dönem gider yerlerinde genellikle fonksiyon esasına göre bölümlenme yeterli görülebilmektedir.

Havaalanlarında gider yerleri bölümlenmesine bir örnek,şöylece oluşturulabilir;

Ana Faaliyet Gider Yerleri:

10 Uçuş Hattı

10.00 Pist, apron, taksiyolları

10.01 Pat sahası ışıklandırma cihazları

²⁰¹ Dönem giderleri, üretilen mal ve hizmetlerle doğrudan ilişkisi kurulamayan, ancak faaliyetlerin devamlılığını sağlamaya yönelik genel ya da işlevsel nitelikteki işlemlere ait giderlerden oluşur ve genellikle üretim maliyetlerine dahil edilmezler.

²⁰² BÜYÜKMİRZA, s.151.

- 10.02 Hava trafik kontrol ve uçuş bilgi merkezi
- 10.03 Yangından korunma ve kurtarma servisleri
- 10.04 Meteoroloji servisi

.

.

11. Terminal ve Yer Faaliyetleri

- 11.00 Terminal binası
- 11.01 Yolcu köprü, tünel (körü) ve kapıları
- 11.02 Yük (kargo) rampası ve araçları
- 11.03 Havaaracı günlük bakım ve temizlik servisleri
- 11.04 Terminal işlem masaları (önbüro; ticketing, passport, vb.)
- 11.05 Terminal bekleme ve dinlenme salonları
- 11.06 Güvenlik ve emanet odaları
- 11.07 Sağlık-acil servis birimi
- 11.08 Havacılık danışma ve istatistik servisleri

.

.

Yardımcı Faaliyet Gider Yerleri:

20 Bakım-Onarım

- 20.00 Hangar binaları ve bakım sahası
- 20.01 Mekanik atelyesi
- 20.02 Elektrik atelyesi
- 20.03 Elektronik atelyesi
- 20.04 İnşaat atelyesi
- 20.05 Bakım araçları, tesis ve makinalar
- 20.06 Malzeme deposu
- 20.07 Enerji santrali

.

.

21 Sosyal Hizmetler ve Ticari Alanlar

21.00 Alış-veriş yerleri (dükkanlar)

21.01 Kara ulaştırma servisleri

21.02 Oto kiralama ve servis birimleri

21.03 Otoparklar (personel araçları, özel araçlar, taksiler, vb.)

21.04 Yiyecek-içecek servisleri

21.05 Turistik tesisler ve spor sahaları

.

.

Dönem Gider Yerleri:

50 Araştırma ve Geliştirme

60 Pazarlama ve Tanıtım

70 Genel Yönetim

80 Finansman

Yapılmakta Olan Yatırımlar Gider Yerleri:

90 Yatırımlar

Havaalanlarında, örnek olarak verdiğimiz bu ayırımdan farklı gider yerleri bölümlemeleri de yapılabilir. Üstelik her havaalanının kendine özgü faaliyetleri ve örgüt yapısı olacağından, gider yerleri hangi havaalanı için bölümleniyorsa, o havaalanının özellikleri gözönünde bulundurularak düzenlenmelidir. Ancak sözkonusu farklılıklar daha çok alt bölümlemelerde ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte her işletmede esas işlemlere ve yardımcı hizmetlere ait giderlerle, dönemsel giderlerin birbirinden ayrılması gerekir.

Bu bakış açısıyla oluşturulan gider merkezlerinin ana gruplarıyla ilgili açıklamalar özet olarak verilmeye çalışılacaktır.

Ana Faaliyet Gider Yerleri: Havaalanının ana faaliyet konusunu oluşturan havaaracı iniş-kalkış ve park alanları, hava trafik kontrol, haberleşme ve

uçuş bilgi merkezleri, yolcu ve yük yükleme-boşaltma yerleri, terminaller, güvenlik, sağlık, itfaiye, meteoroloji, vb. gibi birimleri kapsar. Sözkonusu birimlerde yapılan faaliyetler doğrudan doğruya hava ulaştırma hizmetinin gerçekleştirilmesine yöneliktir. Bunlar uçuş sahasında ve terminal sahasında yapılan faaliyetler şeklinde iki gruba ayrılabilir.

Yardımcı Faaliyet Gider Yerleri: Havaalanında faaliyetlerin yürütülebilmesi için gerekli malzeme ve enerji temini, bakım-onarım, sosyal tesisler, kara ulaştırma hizmetleri, otoparklar, ana ve yan faaliyet birimlerinin yönetimi gibi hizmetlerin yürütüldüğü yerlerdir. Bu yerlerdeki hizmetler, doğrudan hava ulaştırma faaliyetini gerçekleştirmemekle birlikte, bu faaliyetin gerçekleştirilmesine önemli ölçüde destek olan ve faaliyetlerin sürekliliğini sağlayan yardımcı hizmetlerdir.

Dönem Gider Yerleri:

Araştırma-Geliştirme Gider Yerleri; araştırma ve geliştirme giderlerinin toplandığı yerlerdir. Genellikle tek hesap birimi şeklinde düzenlenir.

Pazarlama ve Tanıtım Gider Yerleri; havaalanındaki iş yerlerinin (ticari alanların) ve büroların yönetimi ve düzenlemesi, hava ve kara araçlarıyla ilgili yedek parça, yakıt, yağ vb. satışı, havaalanındaki boş alanların değerlendirilmesi (tarım ve ağaçlandırma alanları, çevre düzenlemesi, vb.), havaalanının tanıtımı ve halkla ilişkilerin düzenlendiği hizmet birimlerini kapsar.

Genel Yönetim Gider Yerleri; genel yönetim giderlerinin yapıldığı yerlerdir. Bunlar, genel müdürlük, personel, satınalma, muhasebe, hukuk, istatistik, elektrik-su-haberleşme ve atık toplama tesislerinin tahsisi gibi çeşitli hizmetlerin yürütüldüğü yerleri kapsar.

Finansman Gider Yerleri; finansal yönetim ve borçlanma giderlerinin biriktirildiği yerlerdir. Genellikle tek hesap biriminden oluşur.

Yapılmakta Olan Yatırımlar Gider Yerleri; inşaatı devam eden bina, tesis, yerüstü ve yeraltı düzenlerinin giderlerinin toplandığı yerlerdir.

Bir işletmede, (konuya başlarken kısaca değinilen) sorumluluk muhasebesi sistemi kurulsun veya kurulmasın giderlerin oluştukları yerler itibariyle ayrılarak izlenmesi adeta zorunluluktur. Gider yerleri ayrımında, buralarda gerçekleşen giderlerin daha üst sorumluluk merkezlerine, aşağıdan yukarıya doğru işleyen bir raporlama sistemiyle desteklenerek, periyodik olarak izlenmesi işletme yönetimine büyük kolaylıklar sağlar.

Havaalanlarında giderlerin gider yerlerine ayrılarak izlenmesinin sağladığı çeşitli yararlarından bazıları şöyledir ²⁰³;

- Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi, havaalanının her bir bölümüne ilişkin bütçelerin ve genel işletme bütçesinin hazırlanmasına yardımcı olur.
- Gider yerlerindeki giderlerin bilinmesi, herhangi bir gider artışının nerede gerçekleştiğini ve bundan kimin sorumlu tutulacağını açıkça ortaya koyar. Böylece maliyet (gider) kontrolunda etkinlik sağlanabilir.
- Gider yerlerinde toplanan giderler doğrudan veya analiz edilerek “fiyatlandırma”, “üretim ya da satınalma” gibi yönetim kararlarına dayanak oluşturur.
- Gider yerlerinde biriktirilen giderler, gider dağıtımları ve yüklemelerinde temel alınacak tutarları oluşturur. Böylece üretilen hizmetlerin maliyetini sağlıklı biçimde hesaplama olanağı elde edilir.

2.3. Giderlerin Dağıtımı

Gider yerlerinde oluşan giderlerin, bu birimlerde üretilen havaalanı hizmetleriyle ilişkisinin kurulabilmesi ve bu ilişki oranında da giderlerin hizmet birimlerine yüklenmesi gerekir. Fakat bu konu, gider yerlerinin belirlenmesi kadar kolay değildir. Gider dağıtımının en uygun biçimde yapılabilmesi için öncelikle bu giderlerin gerçekleştiği anda kayıt altına alınarak izlenmesi, sonra da uygun

²⁰³ Bkz; BURSAL-ERCAN, s.148. —BÜYÜKMİRZA, s.152. —HORNGREN-FOSTER, s.458.

dağıtım ölçüleriyle hizmet maliyetine yüklenmesi gerekmektedir.

Gider dağıtımında üç aşama söz konusudur. Bunlar;

- Giderlerin çeşitleri itibariyle gerçekleştikleri gider yerlerine dağıtımı,
- Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin ana faaliyet gider yerlerine dağıtımı,
- Ana faaliyet gider yerlerinde toplanan giderlerin hizmet maliyetine yüklenmesidir.

2.3.1. Gider Yerlerinin Direkt Giderlerinin Belirlenmesi

Maliyet muhasebesi sistemi içinde gider yerleri ile ilgili olarak yapılacak ilk işlem, her bir gider yerinin direkt giderlerinin saptanmasıdır ²⁰⁴.

Giderler tahakkuk ettiklerinde, gider çeşitleri yardımcı defterlerinde ait oldukları gider yerleri itibariyle kaydedilir. Bu giderler, maliyet dönemi sonunda (örneğin, ay sonlarında), her bir gider çeşidinin gider yerlerindeki tutarlarını gösterecek şekilde gider dağıtım tablolarına yerleştirilir. Gider dağıtım tablosu, gider çeşitlerinin gider yerleri itibariyle dağıtımını topluca gösterir.

Örneğin, pistlerin buzlanmasını önlemek için kullanılan işletme malzemesi tutarları doğrudan “10.00 Pist, Apron, Taksiyolları Gider Yeri”ne ya da terminal binasında kapı görevlisi olarak çalışan işçinin çıplak ücreti, fazla mesai ve gece primi gibi ödenekleri doğrudan “11.01 Yolcu Köprü, Tünel ve Kapıları Gider Yeri”ne yüklenebilir.

2.3.2. Gider Yerlerinin Endirekt Giderlerinin Belirlenmesi

Bazı giderlerle gider yerleri arasında doğrudan ilişki kurmak mümkün olmaz. Bu tür giderler, havaalanı faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılması gerekli ortak

²⁰⁴ Buradaki direkt giderler, gider yerine doğrudan yüklenebilmesi bakımından kullanılmıştır, mamule doğrudan yüklenebilme anlamında değildir. (Bkz; AKDOĞAN, s.354—BÜYÜKMİRZA, s.152.)

giderler veya hangi birimde ne kadar tüketildiğinin ölçülmesinin zor olduğu giderlerdir. Örneğin, terminal binasının vergi, sigorta, amortisman, dışarıdan sağlanan bakım-onarım hizmetleri gibi giderleri terminal binası ve çevresinde yürütülen faaliyetler için ortak gider niteliğindedir. Bunun yanında elektrik ve su sarfiyatı, haberleşme gibi giderlerin her bir gider yeriyle doğrudan ilişkisini kurmak genellikle mümkün olmaz.

Bu sorunun çözümü iki şekilde olabilir;

1. Giderler, dağıtım ölçüleri aracılığıyla gider yerlerine yüklenir.
2. Sözkonusu giderler için yeni gider yerleri oluşturularak, her bir gider ait olduğu gider yerine kaydedilir.

Gerçekleşen endirekt (dolaylı) giderlerin, mevcut gider yerlerine yüklenmesinde dağıtım anahtarlarından yararlanılır. **Dağıtım anahtarı** her bir gider yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarına neden olabileceğini dolaylı olarak belirlemek amacıyla kullanılan ölçüttür. Örneğin terminal binası amortismanının dağıtımında, her bir gider yerinin alanı (m²'si) dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.

Dağıtım anahtarlarının seçimi konusunda kesin bir hüküm vermek yerine, dağıtılacak gider türü ve giderlerin gerçekleştiği yer için en uygun dağıtım anahtarının seçilmesi gerektiğini vurgulamak yeterli olacaktır.

Gerçekleşen endirekt giderlerin, oluşturulan yeni gider yerlerine göre izlenmesi durumunda ise, giderler gider yerleriyle doğrudan ilişkilendirilebileceğinden, endirekt gider sorunu ortadan kalkmış olacaktır.

Giderlerin gider yerlerine dağıtımını açıklamamızı kolaylaştıracak bir gider dağıtım tablosu örneği oluşturarak, bundan sonraki açıklamalarımızda da yeri geldikçe bu örnekten yararlanacağız.

ÖRNEK-1/a

Bir havaalanında, yardımcı defterlerde gider çeşitleri itibariyle izlenerek herbir gider yerinde toplanan bir aylık gider tutarları aşağıdaki GİDER DAĞITIM Tablosu'nda gösterilmiştir ²⁰⁵

Tablo 6: Gider Dağıtım Tablosu

(+000.000 TL.)

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Ana Faaliyet		Yardımcı Faaliyet		Dönem Gider Yerleri				Toplam
	Gider Yerleri		Gider Yerleri						
	Uçuş Hattı	Terminal ve Yer Faaliyetleri	Bakım Onarım	Sosyal Hizmetler	AR-GE	Pazarlama Tanıtım	Genel Yönetim	Finans	
Malzeme Gid.	150	300	150	60	-	-	-	-	660
İşçi Ücret Gid.	1.300	1.120	750	70	-	-	-	-	3.240
Memur Ücr. Gid.	-	-	20	80	10	90	400	-	600
Dış.Sağ.Fayda/Hiz.	120	100	-	200	-	150	50	-	620
Çeşitli Giderler	60	60	30	140	-	120	50	-	460
Vergi,Resim,Harç	-	-	-	-	-	25	75	-	100
Amortismanlar	250	900	550	50	5	15	50	-	1.820
Finansman Gid.	-	-	-	-	-	-	-	500	500
TOPLAM	1.880	2.480	1.500	600	15	400	625	500	8.000

Tabloda gider yerleri açısından direkt giderler görülmektedir. Oysa uygulamada gider yerleriyle doğrudan ilişkisinin kurulamadığı giderlerle karşılaşmak mümkündür. Örneğin müdür ya da genel müdür yardımcısı düzeyindeki yöneticilerin maaşları, gider yerleri bakımından ortak kullanılan elektrik, su, gaz gibi tüketimlerin giderleri, merkezi bina ve tesislerin amortisman, sigorta, vergi gibi giderleri bu tür giderlerdendir.

Örneğimizi kısa tutmak ve dağıtım yöntemlerinin anlatımında tekrara meydan vermemek için, bütün giderlerin gider yerlerine direkt olduğu

²⁰⁵ Tablodaki rakamlar TL cinsinden, işlem kolaylığı ve anlaşılabilirlik açısından sembolik olup bunların sonuna sıfırlar ilave edilerek güncelleştirilebilir.

varsayılmıştır. Endirekt giderlerin gider yerlerine dağıtım anahtarları aracılığıyla dağıtımı izleyen kısımda, giderlerin yeniden dağıtımı kapsamında gösterilmiştir.

2.3.3. Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Dağıtımı

Giderler, gider yerleri itibariyle belirlendikten sonra, ana faaliyet gider yerleri dışında toplanan giderlerin tekrar dağıtımına tabi tutularak, bütün giderlerin (havaalanı hizmetiyle ilişkisi oranında) ana faaliyet gider yerlerinde toplanması sağlanır.

Bu aşamada giderleri dağıtılacak olan gider yerleri, Yardımcı Faaliyet (Hizmet) Gider Yerleridir.

Yardımcı faaliyet giderlerinin yeniden dağıtılmasının temel amacı, ana faaliyet giderlerine buralardan yapılan dağıtımlarla havaalanı hizmetlerinin maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktır. Bunun yanında, ana faaliyet gider yerlerinin yardımcı hizmetlerden yararlanma sorumluluğunu yansıtmak ve dönem gider yerlerinin de yardımcı hizmet giderlerinden pay almasını sağlayarak hizmet üretim maliyeti ve dönem gideri ayrımını sağlıklı bir şekilde yapmak mümkün olur.

Yardımcı faaliyet giderlerinin ana faaliyet gider yerlerine dağıtımında kullanılacak uygun dağıtım anahtarlarının belirlenmesinden sonra, giderlerin ne şekilde, hangi yöneme göre dağıtılacağına kararlaştırılması gerekir. Bu konuda geliştirilmiş çeşitli yöntemler vardır. Bunlardan yaygın olarak kullanılanları;

- Basit dağıtım yöntemi,
- Kademeli dağıtım yöntemi,
- Matematiksel dağıtım yöntemi,
- Karşılıklı (turlama) dağıtım yöntemi,
- Önceden saptanmış değerler üzerinden (planlı) dağıtım yöntemi,
- Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi şeklinde sıralanabilir ²⁰⁶.

²⁰⁶ Bu yöntemlerle ilgili ayrıntılı açıklama ve örnekler için bkz; AKDOĞAN, s.366-401. —ALTUĞ,

Burada adı geçen gider dağıtım yöntemlerinden ilk ikisi örnek yardımıyla kısaca açıklanmaya çalışılacak, diğer yöntemlerle ilgili açıklama yapılmayacaktır.

2.3.3.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Basit dağıtım yöntemi, dağıtım tabi gider yerlerinde toplanan giderlerin yalnızca ana faaliyet gider yerlerine ve yarar sağlamışlarsa dönem gider yerlerine dağıtıldığı, doğrudan doğruya dağıtım da denilen yöntemdir. Bu yöntemde, dağıtım tabi gider yerlerinin kendi aralarında gider dağıtımı yapılmaz.

ÖRNEK-1/b

Daha önce verilen örneğe devam edildiğinde, herbir gider yerinde toplanan direkt giderler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarları Tablosu

Gider Yerleri Giderler Dağıtım Anahtarları	Ana Faaliyet		Yardımcı Faaliyet						Toplam
	Gider Yerleri		Gider Yerleri		Dönem Gider Yerleri				
	Uçuş	Terminal	Bakım	Sosyal		Pazarlama	Genel		
	Hattı	ve Yer Fa.	Onarım	Hizmetler	AR-GE	Tanıtım	Yönetim	Finans	
Direkt Giderler									
(1.Dağıtım Toplamı)	1.880	2.480	1.500	600	15	400	625	500	8.000
Bakım-Onarım Saati	110	120	15	35	-	6	14	-	300 saat
Personel Sayısı(Kişi)	20	100	30	20	2	4	22	2	200 kişi

Bu örnekte dağıtım yapılacak gider yerleri; Bakım-Onarım ve Sosyal Hizmetler olarak ayrılan yardımcı faaliyetler (hizmet) gider yerleridir.

s.176-201. —BURSAL-ERCAN, s.162-171. —BÜYÜKMİRZA, s.164-185. —Allison KENNEDY, “Activity-Based Management and Short-term Relevant Cost: Clash or Complement?”, MANAGEMENT ACCOUNTING, (CIMA), June 1995,s.27-29 ve July-August 1995, s.28-30. —Roger MILLS, Martin CAVE, “Overhead Cost Allocation in Service Organisations“, MANAGEMENT ACCOUNTING, (CIMA), June 1990, s.36. —ÜSTÜN, Maliyet..., s.197-226. —POLIMENİ, vd., s.156-165. —GARRISON-NOREEN, s.750-759. —HORNGREN-FOSTER, s.462-470.

Bakım-onarım giderleri bakım onarım saatlerine göre, sosyal giderler personel sayısına göre dağıtılacaktır. Bunun için önce dağıtım oranlarını bulmak, daha sonra da gider dağıtım yapılacak yerlere, hizmetten yararlanma ölçüsüne göre giderleri dağıtmak gerekmektedir.

Doğrudan doğruya (direkt) dağıtım yönteminde giderleri dağıtılan bölümlerin (yardımcı faaliyet gider yerlerinin) dağıtım ölçüleri (anahtar) dikkate alınmadığından, bakım-onarım giderleri toplamı, ana faaliyet ve dönem gider yerlerindeki bakım-onarım saatleri toplamına bölünerek birim yükleme oranı bulunur. Şöyle;

$$\text{Bakım-onarım saati başına} = \frac{1.500}{(110 + 120 + 6 + 14)} = \frac{1.500}{250} = 6 \text{ TL/BS}$$

Bakım-onarım saati başına bakım-onarım giderlerini bulabilmek için, gider dağıtım yapılacak olan dönemin bakım-onarım giderleri toplamı olan 1.500 TL aynı dönemde giderlerin dağıtılacağı herbir gider yerinde harcanan bakım-onarım işçilikleri süresine; (uçuş hattı: 110 saat, terminal: 120 saat, pazarlama: 6 saat ve genel yönetim: 14 saat olmak üzere) toplam 250 saate bölünmüştür ²⁰⁷. Böylece, bakım-onarım saati başına ortalama bakım-onarım gideri 6 TL olarak bulunur. Daha sonra herbir gider yerinde kullanılan bakım-onarım saati ile ortalama bakım-onarım birim maliyeti (6 TL) çarpılarak, herbir gider yerinin bakım-onarım giderlerinden alacağı paylar, aşağıdaki gibi bulunur.

Gider yerlerinin bakım-onarım gider payları:

Uçuş Hattı	:	110x6 =	660 TL
Terminal	:	120x6 =	720 TL
Paz.-Tanıtım	:	6x6 =	36 TL
Gen. Yönetim	:	14x6 =	84 TL
Toplam:			<u>1.500 TL</u>

²⁰⁷ Herbir gider yerindeki bakım-onarım işçilik saatleri için bkz; "Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarları Tablosu", s.126.

Sosyal giderler ise, personel sayıları esas alınarak şöyle dağıtılacaktır;

$$\text{Personel başına sosyal gider} = \frac{600}{(20 + 100 + 2 + 4 + 22 + 2)} = \frac{600}{150} = 4 \text{ TL/Kişi}$$

Burada da bakım-onarım giderlerinin dağıtımında olduğu gibi, dönemin sosyal giderleri toplamı olan 600 TL, o dönemde gider dağıtımı yapılacak gider yerlerinde çalışan personel sayısı toplamına (150 kişi) bölünmüştür ²⁰⁸. Böylece bulunan ortalama birim sosyal gider (4 TL), sosyal hizmetlerden yararlanan gider yerlerinin personel sayıları ile çarpılarak, herbir gider yerinin sosyal giderlerden alacağı pay, aşağıdaki gibi bulunur.

Gider yerlerinin sosyal gider payları:

Uçuş Hattı	:	20x4 =	80 TL
Terminal	:	100x4 =	400 TL
AR-GE	:	2x4 =	8 TL
Paz.-Tanıtım	:	4x4 =	16 TL
Gen. Yönetim	:	22x4 =	88 TL
Finansman	:	2x4 =	8 TL
Toplam:			<u>600 TL</u>

Tablo 8: Gider Dağıtım Tablosu (Basit Dağıtım)

Giderler	Gider Yerleri	Gideri Dağıtılacak Yardımcı Faaliyet Gider Yerleri		Ana Faaliyet Gider Yerleri		Dönem Gider Yerleri				Toplam
		Bakım	Sosyal	Uçuş	Terminal		Pazarlama	Genel		
		Onarım	Hizmetler	Hattı	ve Yer Fa.	AR-GE	Tanıtım	Yönetim	Finans	
Direkt Giderler										
(1.Dağıtım Toplamı)		1.500	600	1.880	2.480	15	400	625	500	8.000
Bakım-Onarım Gid.	(1.500)	-	-	660	720	-	36	84	-	
Sosyal Giderler	-	-	(600)	80	400	8	16	88	8	
Toplam (2.Dağıtım)		-0-	-0-	2.620	3.600	23	452	797	508	8.000
				Üretim Maliyeti 6.220 TL.		Dönem Giderleri 1.780 TL.				Toplam 8.000

²⁰⁸ Herbir gider yerindeki personel sayıları için bkz; “Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarları Tablosu”, s.126.

Giderlerin tekrar dağıtımı sonucunda, temel havaalanı faaliyetleriyle ilgili tüm giderler, ana faaliyet gider yerlerinde toplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde gider yerlerinde toplanan direkt giderler ile yardımcı faaliyetlerden dağıtım yolu ile aktarılan giderlerin toplanması sonucunda, havaalanı hizmetlerinin toplam maliyeti 6.220 TL (uçuş hattı: 2.620 TL ve terminal: 3.600 TL) olarak gerçekleşmiştir.

2.3.3.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Basamaklı dağıtım da denilen bu yöntemde dağıtıma tabi gider yerleri, aralarındaki fayda ve hizmet alışverişi dikkate alınarak belli bir sıraya konulur ve bunlar belirlenen dağıtım sırasına göre gider dağıtım tablosuna yerleştirilir.

Dağıtıma tabi giderlerin dağıtım sırası, ya gideri dağıtılacak gider yerinin diğer gider yerlerinin kaç tanesine hizmet verdiği ya da önceki dağıtımlarda toplanan gider tutarı dikkate alınarak belirlenir. Buna göre, gider yerlerinin hepsine ya da çoğuna hizmet veren veya gideri en fazla olan gider yerinin gideri öncelikle dağıtılır. Gideri dağıtılan gider yerleri, kendisinden sonra yapılan dağıtımlardan pay almaz.

ÖRNEK-1/c

Örneğimize, bu kez de kademeli dağıtım yöntemini uygulayalım. Öncelikle giderleri dağıtılacak olan yardımcı gider yerlerinin dağıtım sırasının belirlenmesi gerekir. Bu gider yerlerinde biriken gider tutarının büyüklüğü dikkate alınarak yapılan sıralamada, önce bakım-onarım giderlerinin, daha sonra da sosyal giderlerin dağıtım yapılacaktır. Dağıtım anahtarları ise basit dağıtım yöntemindeki gibidir. Buna göre, bakım-onarım giderleri bakım-onarım saatlerine, sosyal giderler de personel sayısına göre dağıtılacaktır.

$$\text{Bakım-onarım saati başına} = \frac{1.500}{(110 + 120 + 35 + 6 + 14)} = \frac{1.500}{285} = 5,26 \text{ TL/BS}$$

Kademeli dağıtım yönteminde, gideri dağıtılan gider yerinin kendisi dışındaki, diğer yardımcı gider yerlerine verdiği hizmetlerde dikkate alındığından, dönemin bakım-onarım giderleri toplamı olan 1.500 TL, bakım-onarım gider yeri dışındaki tüm bakım-onarım işçilikleri dikkate alınarak; (uçuş hattı: 110 saat, terminal: 120 saat, sosyal hizmetler: 35 saat, pazarlama: 6 saat ve genel yönetim: 14 saat olmak üzere) toplam 285 saate bölünmüştür ²⁰⁹. Bu işlem sonunda bulunan 5,26 TL ortalama birim bakım-onarım gideri, herbir gider yerinde kullanılan bakım-onarım işçilik saati ile çarpılarak, gider yerlerinin bakım-onarım gider payları aşağıdaki gibi bulunur. (Rakamlardaki küsurat, tam sayı olarak alınmıştır).

Bakım-Onarım Giderlerinin Dağıtımı:

Uçuş Hattı	:	110x5,26 =	580 TL
Terminal	:	120x5,26 =	630 TL
Sosyal Gider.	:	35x5,26 =	184 TL
Paz. Tanıtım	:	6x5,26 =	32 TL
Gen. Yönetim	:	14x5,26 =	74 TL
Toplam:			<u>1.500 TL</u>

Bu dağıtımdan sonra, sosyal hizmetler gider merkezinin dağıtılacak gideri 784(600+184) TL'dır. Çünkü, birinci dağıtımdan gelen (direkt gider); 600 TL'nin üzerine, bakım-onarım giderlerinden 184 TL tutarındaki pay eklenmiştir.

$$\text{Personel başına sosyal gider} = \frac{784}{(20 + 100 + 2 + 4 + 22 + 2)} = \frac{784}{150} = 5,23 \text{ TL/Kişi}$$

Kişi başına dağıtılacak sosyal giderler payı; bu gider merkezinde toplanan 784 TL'nin, gider dağıtımı yapılacak yerlerdeki personel sayısına; (uçuş hattı: 20 kişi, terminal: 100 kişi, araştırma-geliştirme: 2 kişi, pazarlama: 4 kişi, genel yönetim: 22 kişi ve finansman: 2 kişi olmak üzere) toplam 150 kişiye bölünerek; 5,23 TL olduğu görülmektedir. Daha sonra bu

²⁰⁹ Bkz; "Gider Yerleri ve Dağıtım Anahtarları Tablosu", s.126.

tutar, dağıtım yapılacak herbir gider yerindeki personel sayısı ile çarpılarak, gider yerlerinin sosyal giderlerden alacağı paylar aşağıdaki gibi bulunur.

Sosyal Giderlerin Dağıtımı:

Uçuş Hattı	:	20x5,23 =	105 TL
Terminal	:	100x5,23 =	523 TL
AR-GE	:	2x5,23 =	10 TL
Paz. Tanıtım	:	4x5,23 =	21 TL
Gen. Yönetim	:	22x5,23 =	115 TL
Finansman	:	2x5,23 =	10 TL
Toplam:			<u>784 TL</u>

Tablo 9: Gider Dağıtım Tablosu (Kademeli Dağıtım)

Gider Yerleri	Gideri Dağıtılacak Yardımcı Faaliyet Gider Yerleri		Ana Faaliyet Gider Yerleri		Dönem Gider Yerleri				Toplam
	Bakım Onarım	Sosyal Hizmetler	Uçuş Hattı	Terminal ve Yer Fa.	AR-GE	Pazarlama Tanıtım	Genel Yönetim	Finans	
Direkt Giderler (1.Dağıtım Toplamı)	1.500	600	1.880	2.480	15	400	625	500	8.000
Bakım-Onarım Gid.	(1.500)	184	580	630	-	32	74	-	
Sosyal Giderler		(784)	105	523	10	21	115	10	
Toplam (2.Dağıtım)	-0-	-0-	2.565	3.633	25	453	814	510	8.000
			Üretim Maliyeti 6.198 TL.		Dönem Giderleri 1.802 TL.				Toplam 8.000

Örnek işlemlerden de görüldüğü üzere, gider dağıtım yöntemlerinden ve kullanılan dağıtım anahtarlarının dönem gider yerleriyle ilişkisinden kaynaklanan farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Üretim maliyetini oluşturan, ana faaliyet gider yerlerinde toplanan giderler basit dağıtımda; 6.220 TL (2.620+3.600) olurken, kademeli dağıtımda bu giderler 6.198 TL (2.565+3.633) olarak gerçekleşmektedir.

Dağıtıma tabi giderlerin dönem gider yerleriyle ilişkilendirilmemesi durumunda ise, her iki yöntemle göre yapılan dağıtımda ana faaliyet gider yerlerindeki giderler toplamı değişmez, fakat herbir gider yerinin dağıtılan giderlerden alacağı pay yine değişir.

2.3.4. Giderlerin Hizmet Maliyetine Yüklenmesi

Gider dağıtımında son adım, ana faaliyet (işlem) gider yerlerinde toplanan giderlerin, buralarda üretilen hizmetlerin maliyetine yüklenmesidir. Ancak hizmet işletmelerinde hizmet birimini tanımlamak ve ölçmek oldukça zordur. Bu konuda ilk akla gelen belli bir dönemdeki toplam maliyetin, o dönemde gerçekleşen havaaracı uçuş (iniş-kalkış) sayısı gibi bir göstergeye oranlanarak dağıtımı olabilir²¹⁰. Fakat havaalanlarının yapısal ve yönetsel farklılıkları, havaalanlarına konan ve buralardan kalkan havaaraçlarının ağırlıkları, yolcu kapasiteleri, teknik özellikleri, alanı kullanma süreleri gibi göstergeler arasında büyük farklılıklar vardır. Dolayısıyla sağlıklı bir dağıtım anahtarı oluşturmak hiç de kolay görünmemektedir. Örneğin, belli bir dönemde havaalanına gelen yolcu sayısı (kişi) ya da yük (kargo) ağırlığı (ton), aynı dönemde gerçekleşen giderlerle oranlanarak kişi başına veya ton başına maliyet belirlenebilir. Bunun yanında, iniş ücretlerinin belirlenmesinde yalnızca havaaracının ağırlığı ile yetinilmeyip, havaaraçlarının teknik ve fiziki özellikleri (hızı, iniş takımları, yaklaşma ve uçuş sahası tesislerini kullanma süresi, gürültü yüksekliği, vb.) gözönünde bulundurularak yapılacak bir sınıflamaya göre oluşturulacak cetvellerden yararlanarak her havaaracının ağırlığı ile pisti kullanma maliyetine etki eden sözkonusu diğer faktörleri belli oranlar şeklinde ilişkilendirmek suretiyle, her bir sınıftaki havaaracı için, havaaracının özelliklerine uygun bir maliyetleme yapılabilir. Böylece, hizmetten yararlanan ile hizmet maliyeti arasında nisbeten doğrusal bir ilişki kurulmuş olur.

Gider dağıtım anahtarlarının seçiminde faaliyetlerin niteliği, buna bağlı olarak oluşan maliyet yapısı ve seçilecek dağıtım anahtarıyla üretilen hizmet miktarı arasındaki ilişki gözönünde bulundurulmalıdır. Burada, havaalanının özelliklerine

²¹⁰ GARRISON-NOREEN, s.751.

en uygun dağıtım anahtarının belirlenerek giderlerin hizmet birimlerine belirlenen sözkonusu ölçüye göre yüklenmesi gereği üzerinde önemle durulmaktadır.

Ayrıca, giderlerin sabit ve değişken şeklinde ayrımı yapılarak maliyetlemede hangi tür giderlerin temel alınacağını açıklayan; “tam maliyetleme”, “değişken maliyetleme” gibi maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. Uygulanan yöntemle göre değişen maliyetler ve buna bağlı olarak farklı fiyat tutarları ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada genellikle, havaaracı iniş ücretlerinin belirlenmesinde havaaracının ağırlığı esas alınarak, belli ağırlık sınıfındaki tüm havaaraçları için aynı tutarda ücret alınmaktadır. Yolcu ücretlerinde, genellikle yolcu başına sabit bir tutar (vergi şeklinde) alınmakta, havaaracı park ücretlerinde (2 ila 6 saat arasında değişen normal park süresi dışında), havaaracının kapladığı alan; kanat uzunluğu esas alınarak oluşturulan sınıflara göre, genellikle her 24 saat için ek ücret şeklinde ve ışıklandırma ücretleri de (eğer havaalanı ışıklandırmasından yararlanılıyorsa) her iniş için sabit bir tutarda, ek ücret şeklinde alınmaktadır.

Bazı havaalanlarında iniş ücretlerinin, havaalanı maliyetleri dikkate alınarak belirlendiği, diğer hizmetlerle bunların maliyeti arasında ise genellikle ilişki kurulmadığı anlaşılmaktadır. Oysa, bütün mal ve hizmetlerde olduğu gibi, havaalanı hizmetleriyle ilgili isabetli yönetsel kararların verilebilmesi de doğru maliyet bilgilerinin, kullanılabilir biçimde ve gerekli zamanda elde edilmesine bağlı olduğu açıktır. Ancak, havaalanlarında maliyet bilgilerinden yeterli düzeyde yararlanılmadığı, çünkü sağlıklı maliyet bilgilerinin elde edilmesi için gerekli olan maliyet muhasebesi sistemlerinin genellikle uygulanmadığı görülmektedir.

Havaalanı hizmet fiyatlarının doğru maliyet bilgilerine dayandırılması büyük önem taşımaktadır. Çünkü, havayolu şirketlerinin fiyatlarındaki değişiklikler havaalanlarını etkilemediği halde, havaalanı hizmetlerinin fiyatlarındaki değişiklikler havayolu maliyetlerini doğrudan etkilemektedir. Örneğin iniş ücretlerindeki bir birimlik artış havayolu şirketlerinin maliyetlerinde direkt olarak

bir birimlik artışa neden olmaktadır. Bu konu, bu çalışmanın son bölümünde tekrar ele alınarak ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ

3.1. Genel Açıklama

Her işletmenin örgüt yapısı, yönetim şekli, faaliyet süreci gibi temel unsurları, kendine özgü farklılıklar içerir. Dolayısıyla işletmenin yapısı, faaliyet konusu ve faaliyetlerinin içeriği bilinmeden, bütün işletmeler için geçerli olabilecek tek tip muhasebe sisteminin oluşturulamayacağına daha önceki bölümde de değinilmişti. Muhasebe bilgi sistemi geniş kapsamlı bir yapıdır. Özellikle orta ve büyük hacimli havaalanlarında, sayılması dahi güç pekçok alt faaliyetin gerçekleştiği ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yüzlerce gider kaleminin ortaya çıktığı da bilinmektedir. Bu nedenle, burada bütün havaalanlarını kapsayacak ve karşılaştırılması muhtemel bütün durumları gözönünde bulunduracak bir maliyet muhasebesi sistemini geliştirmek mümkün değildir. Muhasebe bilgi sisteminin bütün alt sistemleriyle birlikte oluşturulması, ancak bu sistemin uygulanacağı havaalanının bütün yönleriyle tanınmasına, yeterli bilgi, zaman ve kaynağa sahip bir ekip çalışmasının gerçekleştirilmesine bağlıdır.

Burada yapılmaya çalışılan, hemen her sivil havaalanında karşılaşılabilecek temel faaliyetleri belli gruplar halinde toplayarak, bunlara ilişkin giderlerin tür ve içerikleri itibariyle nasıl izlenebileceğini ortaya koyan maliyet muhasebesi bilgi sistemini; hesap akışı, kayıt ve raporlama ile bu akışı sağlayacak belge düzeni ve hesap planı itibariyle, ana hatlarıyla açıklamaktır.

Maliyet muhasebesinin genel amaçları, hemen hemen bütün işletmeler için aynı olmakla birlikte kaynaklar incelendiğinde, maliyet muhasebesi ile ilgili olarak geliştirilen yöntemlerin, uygulama örneklerinin ve anlatılanların hemen hepsinin

mal üreten (imalat/sanayi) işletmelerine yönelik olduğu görülmektedir. Hizmet işletmeleriyle ilgili olarak azda olsa yazılanlar ise, genellikle bankalar, oteller ve hastanelerle sınırlı kalmaktadır. Havaalanlarıyla ilgili muhasebe eserlerinin yok denecek kadar azlığı ise, çalışmamızda karşılaşılan en önemli zorlukların başında gelmektedir.

Ülkemizdeki havaalanlarında halihazırda muhasebe işlemleri Tekdüzen Genel Hesap Planı'na uygun olarak yürütülmekle birlikte, sistemin henüz tam olarak yerleşmemesinden dolayı, uygulamada karşılaşılan genel sorunların yanında, havaalanlarının özelliğinden kaynaklanan bazı sorunları da çözmekte yardımcı olacak muhasebe sisteminin geliştirilmesini gerekli kılmakta, yurt dışındaki uygulamalar ise, ülkeden ülkeye ve değişik havaalanları arasında genellikle büyük farklılıklar göstermektedir. Bu da çalışmamızda uygulamadan direkt olarak yararlanma olanağımızı kısıtlamaktadır.

Maliyet sistemi, işletme giderlerinin, gereksinimleri karşılayacak biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış olarak belirlenip izlenmesi, bunların gider yerlerine ve oradan da mamullerin/hizmetlerin maliyetine yüklenmesi amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur ²¹¹. Önceki kısımlarda, havaalanlarında gereksinim duyulan maliyet unsurlarının ayırımına, bunların gider yerleri itibarıyla nasıl izleneceğine ve hizmet maliyetiyle nasıl ilişkilendirilebileceğine değinilmişti. Burada, giderlerin belgelerine dayanılarak, maliyet hesapları aracılığıyla nasıl izlenebileceği ve bu bilgilerin karar alıcılara/yöneticilere nasıl iletilmesi, raporlanması gerektiği konuları üzerinde durulacaktır.

Maliyet bilgilerinin izlenmesine ilişkin kayıtlar, genellikle işletmede benimsenen; tam, değişken, fiili, standart, safha, sipariş gibi değişik maliyet hesaplama sistemlerine ²¹² göre şekillenir. Başka bir ifadeyle; "Bir maliyet sistemi,

²¹¹ BÜYÜKMİRZA, s.74.

²¹² Maliyet sistemlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz; AKDOĞAN, s.39-48 ve 353-526. —ALTUĞ, s.244-338. —BURSA-ERCAN, s.180-354. —BÜYÜKMİRZA, s.191-226. —POLİMENİ, vd., s.200-578. —Mehmet ÖZKAN, Maliyet Sistemleri, Marmara Üniv. Ya.No.563, İİBF Ya.No.399, İstanbul 1994, s.25-70.

maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili birtakım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur”²¹³. Maliyetlerin üretilen değerlerle (mamul/hizmet) ilişkilendirilmesinde karşılaşılan zorluklar, sözkonusu maliyet hesaplama yöntemlerinin geliştirilmesinde etkili olmuştur.

Ancak, bir işletmede hangi maliyet sistemi veya nasıl bir kayıt düzeni kurulursa kurulsun, maliyet bilgi sisteminden beklenen temel işlev, maliyet bilgilerini ayrıntılı bir şekilde gerçekleştikleri yer, zaman, tutar, miktar olarak ve türleri itibariyle belirlemek ve bu bilgileri başta işletme yöneticilerine yararlı olabilecek ve kararlarda kullanılabilecek şekilde ilgili kişilere, zamanında sunmaktır.

Bu işlevin yerine getirilebilmesi için, daha önce (ikinci bölümde) “muhasabe süreci” başlığı altında da değinildiği gibi, önce karar alıcıların bilgi gereksinimleri saptanır. Sonra, bu bilgi gereksinimlerini karşılayacak raporların oluşturulabilmesi için gerekli verilerin kaynağında belirlenmesini sağlayacak belgeler; fişler, kartlar, bordrolar, cetveller, tablolar vb. araçlar düzenlenir. Daha sonra da, sözkonusu belgelere dayanılarak kayıtların yapılmasına olanak sağlayacak ana ve yardımcı hesaplar ile hesap akışları belirlenir. Hesaplardan elde edilen bilgilerle de gerekli finansal tablo ve raporlar düzenlenebilir.

Örneğin; bakım-onarım malzemelerinin kullanımını izleyebilmek için; satınalma talebi, sipariş pusulası, teslim alma-verme raporu, depo giriş-çıkış fişi, malzeme stok kartı, depodan malzeme çekme senedi, depo iade fişi gibi belgeleri düzenlemek ve bunların geçerliliğini sağlamak üzere yetkili kişilerin onayını, bu belgelerin herbirinde aramak gerekir. Yine işgücünün yoğun olduğu bütün işyerlerinde (örneğin; havaalanlarında) izlenmesi büyük önem taşıyan ve o ölçüde de izlenmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşılan işçilik giderlerinin; işçinin işyerine giriş anından başlamak üzere, işçi çalışma (puantaj) kartlarıyla çalışma sürelerinin titiz bir şekilde kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu kartlarla işçinin işyerinde geçirdiği toplam süre, fiilen üretimde bulunduğu süre, boş geçen zaman, fazla

²¹³ AKDOĞAN, s.38.

çalışma zamanı, tatil ve izin süreleri vb. belirlenir. Bu sürelere göre ücret bordrosu oluşturulur. Ücret bordrosunda yer alan bilgilerden yararlanarak aylık işçilik tabloları hazırlanır. Bu tablolarda işçilik giderlerinin gider yerleri ve içeriği itibariyle kaydedilmesine imkan veren çok çeşitli bilgiler yer alır. Bunlar herbir işçiye ait esas işçilik, fazla çalışma ücreti, kıdem zammı, tatil ücretleri, yıllık izin ücretleri, üretim ve verimlilik primleri, gece çalışma primi, sosyal sigorta primi, yemek-yakacak-çocuk-aile vb. yardımları ve buna benzer işçilikle ilgili pekçok unsuru içerir.

Diğer gider çeşitlerinin izlenmesi için de, gereksinimleri karşılayacak şekilde, uygun belgeler ve tablolar oluşturulur.

3.2. Maliyet Hesaplarının İşleyişi

İşletmelerde genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki bilgi alış verişinin sağlanmasında iki yoldan biri tercih edilir. Ya genel muhasebe ve maliyet muhasebesi birlikte çalıştırılır veya iki muhasebe birbirinden bağımsız yürütülür²¹⁴.

Bilindiği üzere, ülkemizde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ne (1994 yılından itibaren) uymak zorunluluğu vardır. Biz de açıklamalarımızı bu çerçevede yapmaya çalışacağız.

Adı geçen Tebliğ’de maliyet hesapları tercihen iki grup olarak düzenlenmiş ve işletmelerin hangi şartlarla bu hesapları kullanabileceklerine dair esaslar belirlenmiştir ²¹⁵. Tebliğ kapsamındaki Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap

²¹⁴ Genel (finansal) muhasebe ile maliyet muhasebesinin ayrı tutulması halinde, bu alt bilgi sistemleri arasındaki aktarmalar genel muhasebede tutulan “Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı” ve maliyet muhasebesinde tutulan “Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı” aracılığıyla sağlanır.

²¹⁵ 1997 yılında, 7/A hesap grubunun uygulanması; bir önceki yıl aktif toplamı 50 milyar TL’yi veya net satışları 100 milyar TL’yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu tutulmuştur. 7/B hesap grubunu ise; ticaret işletmeleriyle yukarıda belirtilen tutarların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri kullanabilecektir. Bu tutarlar her yıl için ayrıca belirlenmektedir. (Bkz; “Muhasebe

Planı, bu çalışmanın sonunda EK-1 olarak verilmiştir. Burada ise yalnızca konumuzla ilgili hesaplara yer verilecektir.

7. MALİYET HESAPLARI (7/A seçeneği)

70- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HS.

701- MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HS.

.

.

74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.

742- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HS. (*)

75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HS.

752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ FARK HS. (*)

76- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

761-PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA

762- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HS. (*)

77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.

772- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARK HS. (*)

78- FİNANSMAN GİDERLERİ

780- FİNANSMAN GİDERLERİ

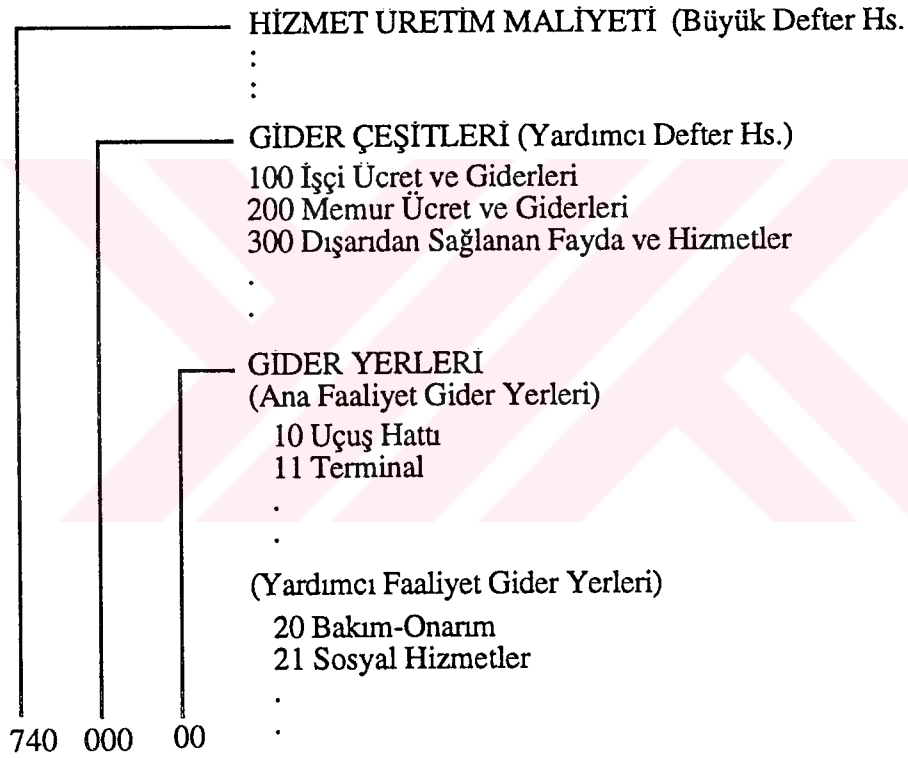
781- FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.

782- FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HS. (*)

(*) Fark hesapları, önceden saptanmış tahmini veya standart maliyetleri uygulayan işletmelerce kullanılacaktır.

7/A Maliyet Hesapları seçeneğinin uygulanması durumunda giderlerin fonksiyon esasına göre izlenmesi gerekmektedir. Buradaki fonksiyon işletmenin işlevleri şeklinde düşünülmelidir ²¹⁶.

Bu hesap grubu uygulandığında, giderler gerçekleştikçe bir yandan büyük defterde açılan ana fonksiyonel hesaplarda izlenirken, diğer yandan da bu ana hesapların altında (yardımcı defterde) açılan gider çeşitlerine ve gider yerlerine göre izlenir. Bunun için uygun bilgisayar programlarının kullanılması büyük kolaylık sağlar.



Yardımcı hesapların sıralanmasında gider çeşitlerine ya da gider yerlerine öncelik verilebilir. Bu örnekte gider çeşitleri önce kodlanmıştır. Örneğin, Terminal binası ile ilgili dışarıya yaptırılan bir onarım işinin gideri; 740.300.11 koduyla kayıt altına alınabilecektir.

²¹⁶ Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul 1997, s.4.

Hizmet işletmelerinde, ana ve yardımcı faaliyetlere bağlı olarak giderler tahakkuk ettikçe 740-Üretim Maliyet Hesabı bonçlandırılır, buna karşılık giderin yapılış şekline göre ödemeyi, borçlanmayı ya da tahakkuku gösteren aktif veya pasif hesap/hesaplar alacaklandırılır. Hizmet üretiminde malzeme kullanılması durumunda ise, bu giderler “150-İlk madde ve Malzeme Stokları Hesabı” aracılığıyla izlenir²¹⁷.

Dönem giderleri ise, “750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “760- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri”, “770- Genel Yönetim Giderleri” ve “780- Finansman Giderleri” hesaplarında borç kaydıyla izlenir. Daha sonra, bu hesaplarda biriken tutarlar, kendi adlarıyla açılan yansıtma hesapları aracılığıyla; “622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” ile diğer gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Son olarak da, yansıtma hesapları borçlandırılmak ve maliyet grubu hesapları da alacaklandırılmak suretiyle karşılıklı kapatılır. Böylece gerçekleşen tüm giderler, fonksiyonlarına (işletme işlevlerine) göre üretim maliyeti ve dönem-sonuç hesaplarında toplanmış olur. Dönem sonunda ise 6- kod nolu gider hesapları alacak kaydıyla kapatılırken bunların karşılığında “690- Dönem Kârı veya Zararı Hesabı” borçlandırılır.

Önceden belirlenen tahmini veya standart maliyet bilgilerinin kullanılması durumunda ise, (7) grubu maliyet hesaplarıyla bunların yansıtma hesapları arasında oluşabilecek farklar, aynı hesap grubundaki fark hesaplarıyla kapatılır.

²¹⁷ Tekdüzen Hesap Planında, fiziki mamul üreten işletmelerle hizmet üreten işletmeler için aynı hesapların kullanılması öngörüldüğünden, hizmet işletmeleri için uygun olmayan hesap adlarının da zaman zaman kullanılması gerekmektedir. Oysa, hizmet işletmelerinde üretim sürecinde karşılaşılan giderleri izlemek için ayrı bir hesap grubu oluşturulabilir. Örneğin, Tekdüzen Hesap Planında 8 koduyla boş bırakılan hesap grubu hizmet işletmeleri için düzenlenebilir.

a) Giderlerin tahakkuk/ödeme kayıtları

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.

- İlk Madde ve Malzeme
- İşçi Ücret ve Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.

100 KASA HS.

102 BANKALAR HS.

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HS.

Gerçekleşen ana ve yan faaliyet giderlerinin hizmet üretim maliyetine yüklenmesi.

750 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.

760 PAZARLAMA, SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.

100 KASA HS.

103 VERİLEN ÇEKLER VE
ÖDEME EMİRLERİ HS..
.

Gerçekleşen dönem giderleri.

b) Yansıtma hesaplarının kullanılması:

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.

Hizmet satışlarının maliyetinin sonuç (gelir tablosu) hesabına yansıtılması.

630 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.

631 PAZARLAMA, SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

660 K.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

661 U.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

751 AR-GE GİDER YANSITMA HS.

761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YANSITMA HS.

771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.

781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA HS.

Dönem faaliyet giderlerinin yansıtılması.

c) Maliyet, yansıtma ve sonuç hesaplarının kapatılması:

751 AR-GE GİDER YANSITMA HS.

761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YANSITMA HS.

771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.

781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA HS.

750 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.

760 PAZARLAMA, SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.

Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.

630 AR-GE GİDERLERİ HS.

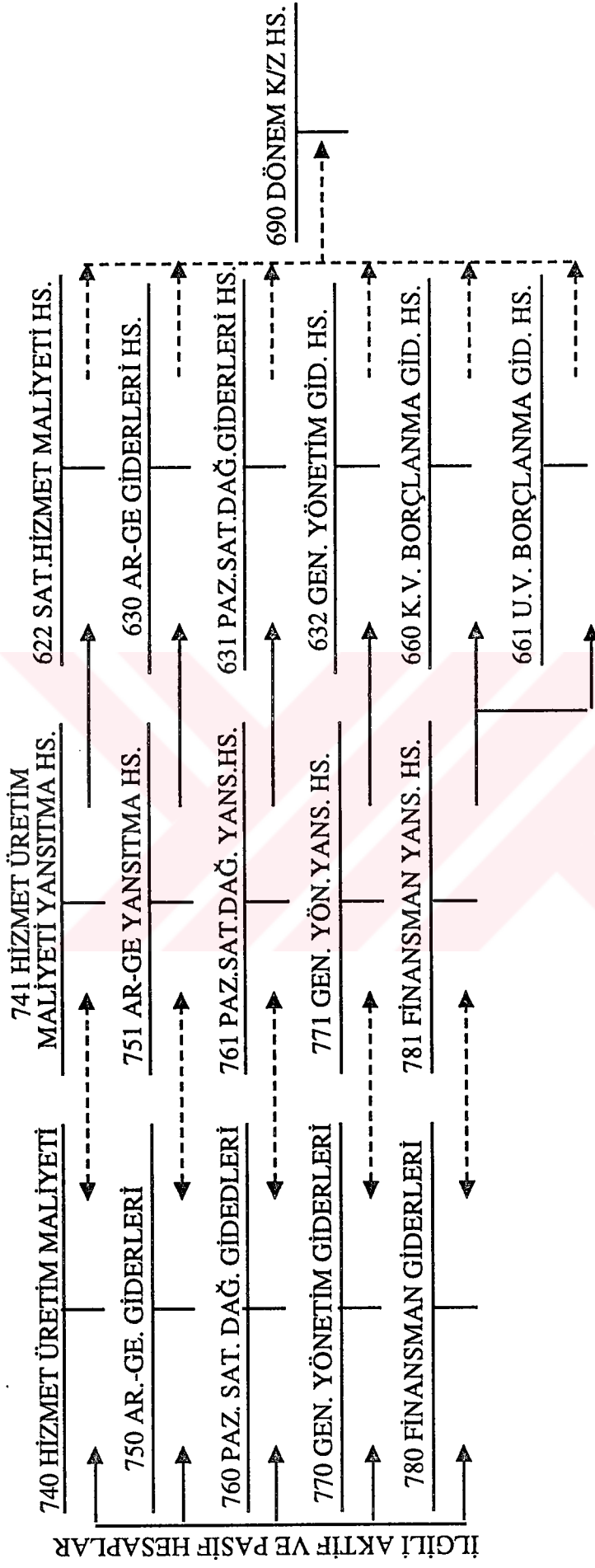
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

660 K.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

661 U.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

Sonuç hesaplarının kapatılması.



— Dönem içi işlemleri
 --- Dönem sonu işlemleri

7. MALİYET HESAPLARI (7/B Seçeneği)

79. GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794- ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796- AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797- FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI
- 799- ÜRETİM MALİYET HESABI

79 nolu maliyet hesapları grubunun (7/B seçeneği) kullanılması durumunda, giderler gerçekleştikçe gider çeşitlerine göre 790-797 maliyet hesapları borçlandırılır, karşılığında giderin ödeme ya da yükümlülük şekline göre ilgili aktif veya pasif hesaplar alacaklandırılır.

Hizmet maliyeti hesaplanırken, 790-797 hesaplarda toplanan maliyete karşılık “798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı”na alacak; “799- Üretim Maliyet Hesabı”na borç kaydı yapılır. 799-Üretim Maliyet Hesabına, üretim maliyeti 0, dönem giderleri de 1,2,3,4 kodlarıyla kaydedilebilir.

Dönem sonlarında, “622-Satılan Hizmet Maliyeti Hs.” borçlandırılırken, “799-Üretim Maliyet Hs.” alacak kaydıyla kapatılır. Bu arada “798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” ile 790-797 maliyet hesapları karşılıklı olarak kapatılırken, gelir tablosu (sonuç) hesapları da “690- Dönem Kârı veya Zararı Hesabı”na devredilerek kapatılır.

a) Giderlerin tahakkuk/ödeme kayıtları:

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.
 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS.
 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HS.
 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ. HS.
 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS.
 795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR HS.
 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI HS.
 797 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.

100 KASA HS.

Gerçekleşen giderlerin çeşitlerine göre muhasebeleştirilmesi.

b) Yansıtma hesaplarının kullanılması:

799 ÜRETİM MALİYET HS.
 630 AR-GE GİDERLERİ HS.
 631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.
 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.
 660 K.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.
 661 U.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.
 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.
 798.0 Üretim Maliyeti
 798.1 AR-GE Giderleri

.

.

Hizmet üretim maliyeti ve dönem giderlerinin hesaplara yansıtılması.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.

799 ÜRETİM MALİYET HS.

Hizmet satışlarının maliyetinin sonuç hesabına devredilmesi.

c) Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması:

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.

798.0 Üretim Maliyeti

798.1 AR-GE Giderleri

.

.

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS.

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HS.

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ. HS.

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS.

795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR HS.

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI HS.

797 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.

Gider çeşitleri ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.

630 AR-GE GİDERLERİ HS.

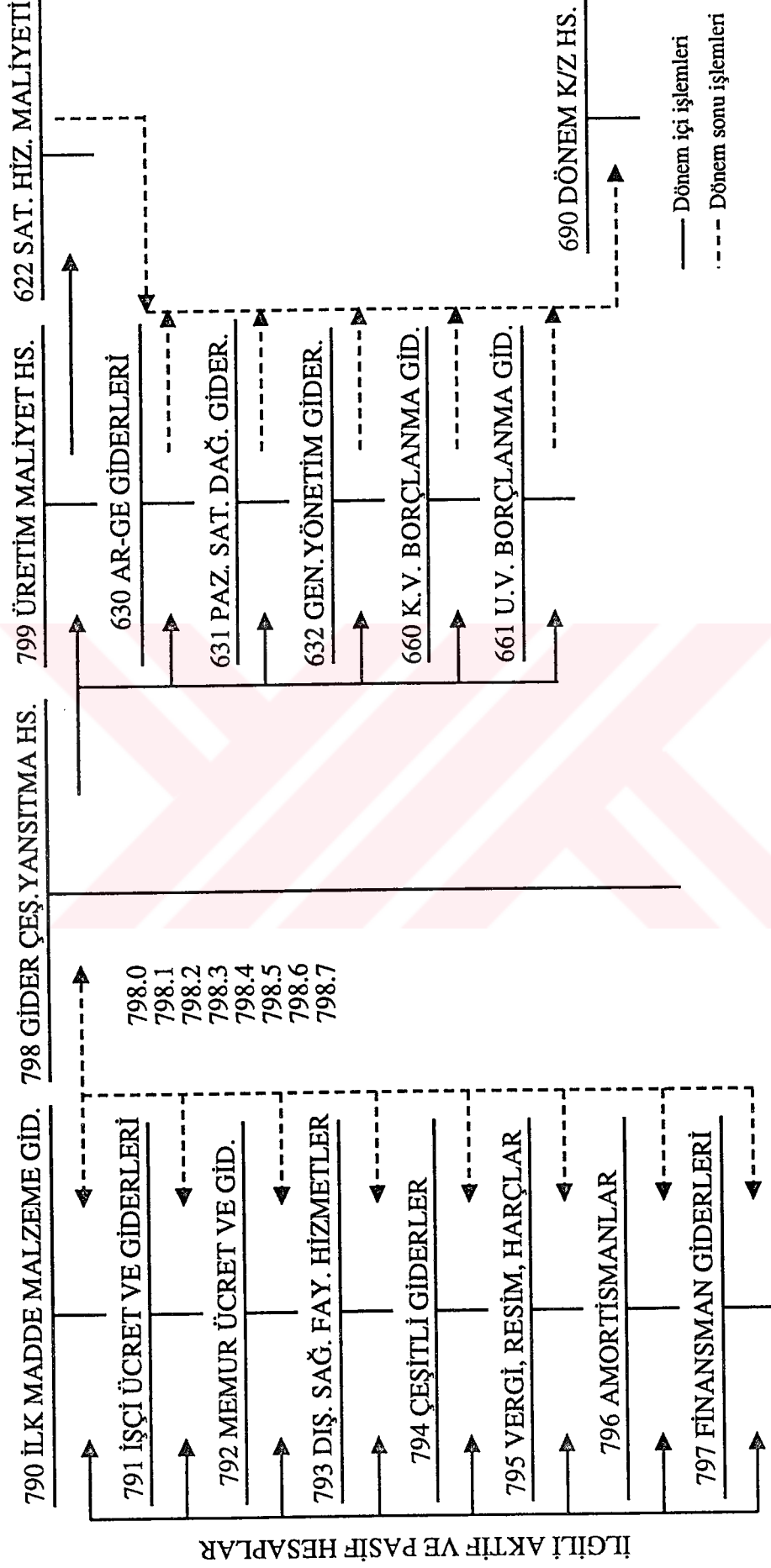
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERLERİ HS.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

660 K.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

661 U.V. BORÇLANMA GİDERLERİ HS.

Sonuç hesaplarının kapatılması.



Şekil 12: Hizmet İşletmelerinde 7/B Maliyet Hesaplarına Göre Giderlerin Akışı

3.3 Maliyet Bilgilerinin Raporlanması

Her işletmenin önceden belirlenen amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak faaliyette bulunacağı açıktır. İşletmede belirlenen hedefler ve bunların öncelik sırası ne olursa olsun gerçekleşen faaliyetlerle, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının ve sapmaların nedenleriyle birlikte ortaya konulması gerekir. Bunun için de amaçların ve faaliyetlerin ölçülebilirliği büyük önem taşır. Bununla birlikte hizmet işletmelerinde faaliyet ölçü birimlerini belirlemek ve faaliyetlerin ölçülüp değerlendirilmesini sağlayacak bilgileri elde etmek oldukça zordur.

Yönetim bilgi sisteminin temel unsuru olan kontrol işlevinin, etkin bir raporlama sistemi kurulmadan yerine getirilmesi sözkonusu değildir. İşletme içi raporlama sistemi; “işletmenin hesap sisteminden çıkan bilgileri, işletmenin örgüt yapısına ve belirli işletme kararlarının gerektirdiği karşılaştırmaların yapılmasına uygun biçimde sunan bir tablolar dizisi”²¹⁸ olarak tanımlanabilir.

Ölçülebilir amaçların, finansal ya da finansal olmayan biçimlerde ifade edilmesi mümkündür. Muhasebe raporları, işletmenin muhasebe sisteminden sağlanan, temelde parasal, kısmen miktar ve kalite ile ilgili açıklamaları da içeren özet bilgilerden oluşur.

Genel olarak işletme yöneticilerinin en önemli gereksinmesi, karar alanları (yatırımlar, mamul fiyatlaması, vb.) ile ilgili doğru ve güvenilir bilgilerin kendilerine uygun zamanda ve yeterli ayrıntıda sağlanmasıdır. Bu nedenle sözkonusu raporlar, işletmenin değişik kademelerindeki yöneticilerin kararlarında kullanabilecekleri şekilde, bilgi aktarma ve kontrol işlevlerini yerine getirebilecek içerik ve zamanda ilgililere iletilmelidir²¹⁹. Bu raporlar genellikle yöneticinin dikkatinin sorunlu alanlara çekilmesi ve belli bir konuda karar almaya

²¹⁸ Göksel YÜCEL, *İşletmelerde İç Raporlama Sistemi*, İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya.No.48, İstanbul 1986, s.26.

²¹⁹ İşletmelerde düzenlenebilecek muhasebe iç rapor türleri ile ilgili olarak bkz; AKDOĞAN, s.550-571. —SEVGİNER-HACIRÜSTEMOĞLU, s.407-451. —YÜCEL, s.79,80.

yönlendirilmesi işlevini taşır. Örneğin; işçilik giderleri, bakım-onarım giderleri, genel yönetim giderleri gibi giderlerin çeşitli yönlerden izlenmesini sağlayacak raporlar yanında, genellikle aylık olarak “Hizmet Üretim Maliyeti” ve “Bölüm Maliyet Analizleri” raporlarının ve Kâr/Zarar Tablolarının düzenlenmesi giderlerin izlenmesi ve kontrol altında tutulabilmesi açısından zorunluluktur.

Havaalanında hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve bu bilgilerin düzenli olarak yönetim birimlerine iletilmesi, hem yönetim kararlarında ve gider kontrolunda hem de dış çevrenin güveninin kazanılmasında önemli rol oynar²²⁰. İşletmede herbir gider merkezinin toplam değişken ve sabit giderlerinin ve birim maliyetlerinin bilinmesi, ilgili gider yerinin kontrolu açısından önemlidir. Hizmet maliyeti içindeki herbir gider unsurunun sabit ve değişken payının bilinmesi fiyat belirleme konularında ve kâra geçiş analizlerinde önem taşımaktadır. Geleneksel muhasebe sistemlerinde az rastlanılan performans (faaliyet etkinliğini, başarıyı) değerleyici raporlama sistemi ise, işletme faaliyetleri ve işletmede yetki ve sorumluluk zincirinin karmaşıklığı arttıkça zorunlu hale gelmektedir²²¹.

Maliyet kontrolunda iki temel sorun; maliyetlerin ne olması gerektiği ve hangi giderlerden kimlerin sorumlu olacağıdır. Bunlardan birincisinin çözümü bilgi, bütçe ve standart maliyet sistemleri ile, ikincisi ise sorumluluk muhasebesi sistemiyle ve her iki durumda da, uygun raporlama sisteminin mutlaka kurulması ile mümkün olacaktır. Raporlama sisteminde bilgisayara dayalı programlardan yararlanılması ise, değerlendirme sürecinde çabukluk ve kolaylık sağlar .

Yukarıda kısaca değinildiği üzere, faaliyet etkinliğinin ve gider kontrolunun sağlanması, ticari işletmelerin ana hedefi olan kârlılığın ölçülmesi, bunun yanında amacı ne olursa olsun genel olarak bütün işletmelerde bütçe hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştirilebildiğinin belirlenmesi ve ileriye dönük kararların alınmasına

²²⁰ ASHFORD-MOORE, s.144.

²²¹ A. Sait SEVGİNER, *Maliyet Muhasebesi*, (Ü:28), T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.73, AÖF Ya.No.20, Eskişehir 1991, s.495.

temel olması gibi pekçok konuda sağlıklı maliyet bilgilerine gereksinim duyulur. Bunun için, maliyet bilgilerinin gerçekleşen (fiili) ve beklenen (tahmini, standart) tutarlar ile bu ikisi arasındaki farkları (sapmaları) gösterecek şekilde, çeşitli tablo ve raporlar halinde düzenlenerek karar alıcılara uygun zaman ve biçimde iletilmesi gerekir.

Bunu gerçekleştirebilmek için de muhasebe elemanlarının;

- ilgili uzmanlık ve teknoloji bilgisine sahip olmaları,
- işletmenin geçmişine ve geleceğine ilişkin sayısal verileri üretebilmeleri,
- istenen raporları ve çizelgeleri hazırlayabilmeleri,
- hazırlanmış rapor ve bilgileri kullanabilmeleri gerekir ²²².

Bununla birlikte karar verici durumundaki yöneticilerin de, sözkonusu bilgilerin anlamını iyi kavrayıp, kararlarında bunlardan yararlanmalarının gerekliliği açıktır.

4. BÜTÇE SİSTEMİ

Birer hizmet işletmesi olan havaalanlarında faaliyetlerin planlanmasında ve kontrolunda bütçelerden yaygın olarak yararlanılması ve bütçe rakamlarının da büyük ölçüde muhasebe verilerine dayanılarak oluşturulması düşüncesiyle, bu kısımda bütçeleme ile ilgili genel bilgilerin, özet olarak verilmesi yararlı olacaktır.

4.1. Bütçeleme ve Kapsamı

Bütçe, yönetimin işlevlerini yerine getirmesinde yardımcı bir araç olarak kullanılır. Bütçelemenin özel teşebbüsteki en önemli işlevi, yatırım amaçlarına uygun olarak en yüksek kâra ulaşmayı sağlamak olurken, kamu sektöründe kapasite ve hizmet kalitesi düzeyleri bütçeleme amaçlarında önem taşır ²²³. Hemen hepsinde bir miktar zorlama olmakla birlikte bütçeler, amaca en etkin

²²² INMAN, s.282.

²²³ GESELL, s.256.

yolla ulaştıracak planlardır²²⁴.

İşletme bütçeleri, kısa dönemde veya gelecek dönemlerde, işletmenin herbir işlevi ya da işlem bölümleri ve bunların biraraya getirilmesiyle işletmenin bütünü için beklenen gelirleri, giderleri ve fon akışlarını gösteren finansal planlardır ²²⁵. Bununla birlikte, işletme bütçeleri genellikle bir hesap dönemi baz alınarak düzenlemekte ve gerektiğinde daha kısa zaman dilimlerine (aylık, üç aylık, vb.) bölünebilmektedir.

İşletme bütçe sistemi, işletme bütçelerine ilişkin ilkeler, çeşitli yöntemler, araçlar ve uzun dönemli planlardan yararlanarak, dönemin bütçesinin planlanmasını, uygulamasını ve kontrolünü ifade eder ²²⁶. Buna göre işletme bütçeleri, temel yönetim işlevlerinin ²²⁷ her aşamasında yer alan, yönetime yardımcı bir araç olmaktadır.

İşletme bütçesi bu çerçevede ele alınarak, bütçe dönemine ilişkin yönetim politikalarının ve hedeflerinin sayısal ve resmi bir ifadesi olarak da tanımlanabilir ²²⁸. Bu kapsamda bütçeleme nin sağladığı yararlar şöylece özetlenebilir ²²⁹;

- İşletmenin amaçlarını saptayarak, temel politikaların buna göre oluşturulmasını sağlar,

²²⁴ Zeyyat HATİBOĞLU, *Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, 1995, s.57,58.

²²⁵ Bkz; GESELL, s.252,253. —RACHMAN, vd., s.507. —WELLS, s.277.

²²⁶ AKDOĞAN, s.602.

²²⁷ Yönetim işlevleri için bkz; ikinci bölüm, s.63.

²²⁸ Yüksel KOÇ-YALKIN, *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Ya.No.166, Ankara, 1977, s.61.

²²⁹ Bkz; Rıfat ÜSTÜN, *Yönetim Muhasebesi-Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı*, (3. Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1997, s.82-84. —Glenn A. WELSCH, *İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü*, (Bilimsel Yayınlar Derneği Çevirisi), Ankara 1978, s.60,61. —HATİBOĞLU, s.60,61—HORNGREN-FOSTER, s.173-176. —KOÇ-YALKIN, s.46,47. —MEIGS, vd., s.1045. —SEVGİNER-HACIRÜSTEMOĞLU, s.308.—Peter BUNCE, Robin FRASER, "Beyond Budgeting ..." *MANAGEMENT ACCOUNTING*, (CIMA), February, 1997, s.26.

- İşletmenin çeşitli faaliyetleriyle ilgili sorumlulukların ayırımına olanak sağlar,
- Faaliyetlerde kullanılacak araç-gereç ve çeşitli unsurları ve bunların kaynağını başlangıçta saptayarak faaliyetlerin sürekli akışını sağlar,
- Yöneticilerde mantıklı ve sistemli karar alma ve değerlendirme alışkanlığını yerleştirir,
- Uygulanabilir, pratik bir ölçü ortaya koyar,
- Faaliyetlerin dönemsel analiz ve değerlemesini sağlayarak, kaynakların kullanımındaki etkinliği ve belirlenen hedeflere ne oranda ulaşıldığını ölçmeyi sağlar.

Bununla birlikte bütçelemenin tahminlere dayanması, değişen koşullara uygun hale getirilmesi için sürekli izlenme zorunluluğu, tüm sorumluların beklenen davranışları göstermesine bağlı kalması gibi çeşitli sınırlarının olduğu da bilinmektedir.

Kâr planlaması ve kontrolü, yönetsel bütçeleme, işletme bütçeleri ve kontrol gibi değişik adlarla da anılan bütçelemede; yönetimin desteği, örgütsel uyum, sorumluluk muhasebesinin varlığı, doğru bilgilere ve gerçek olaylara dayanmak, kesin zaman çizelgesine uyulması, esneklik ve izleme gibi temel ilkeler²³⁰ gözönünde bulundurulur.

İşletme bütçelerinde faaliyetler, sorumluluk merkezleri, mamuller ve ara dönemler itibariyle ayrıntılı biçimde yer alır. İşletme bütçesinin geniş kapsamı şöyledir²³¹;

Ana (master) Plan

- İşletmenin genel amaçları
- İşletmenin özel amaçları
- İşletme stratejileri

²³⁰ Bkz; AKDOĞAN, s.608-611. — HORNGREN-FOSTER, s.173-176. — MOSCOVE-SIMKIN, s.60. — RAYBURN, s.296. — RISTAU, vd., s.618.

²³¹ HATİBOĞLU, s.62,63. — KOÇ-YALKIN, s.51.

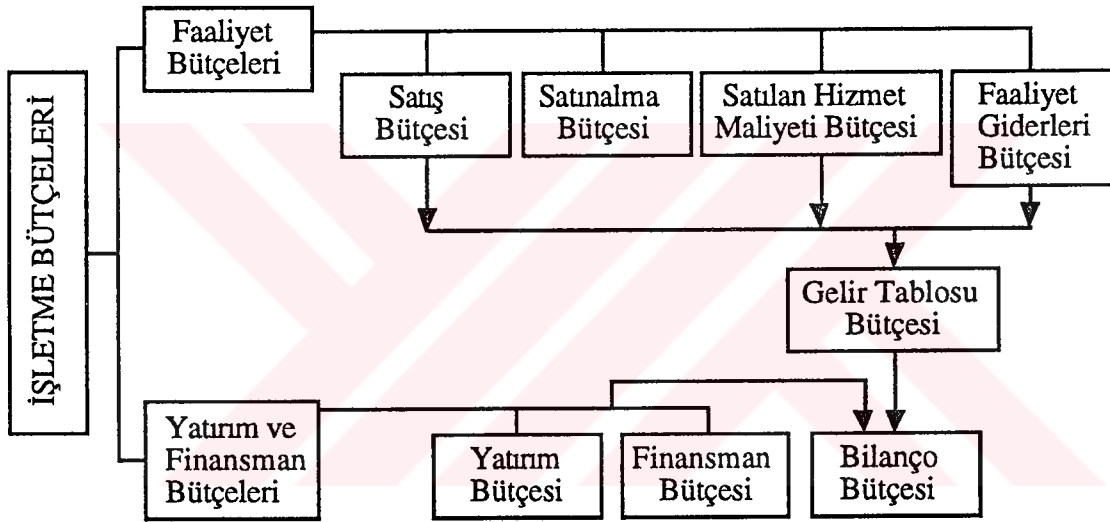
- Planlama esasları

Mali (finansal) Plan

- Projeler
- Uzun dönemli bütçeler
- İşletme bütçeleri (kısa dönemli)

İşletme bütçeleri, değişik yönleriyle gruplara ayrılarak çok çeşitli ayrıntıda düzenlenebilmektedir ²³².

Burada işletme bütçelerini, kapsamlarına göre iki ana grupta ve birkaç alt başlıkta ele alacağız.



Şekil 13: İşletme Bütçesinin Kapsamı

Şekil 13'te görüldüğü üzere işletme bütçesi, faaliyetlere ilişkin bütçelerle, sermaye ve borçlanmayla ilgili bütçelerin biraraya getirilmesinden elde edilmektedir. Söz konusu bütçelerin sayısını çoğaltmak mümkündür. Havaalanlarında, genellikle faaliyet bütçeleri ve sermaye bütçeleri şeklinde bir ayırım yapıldığı da görülmektedir ²³³.

²³² Bütçelerin sınıflandırılması ile ilgili olarak bkz; George E. CAMPBELL, *Airport Management and Operations*, (Third Ed.), Claitor's Publishing Division, Louisiana, 1977, s.142-148. ____AKDOĞAN, s.606,607____COPELAND, vd. s.424-430. ____GESELL, s.253,254. ____HANSEN-MOWEN, s.671-690. ____HILTON, s.318-321.____HORNGREN-SUNDEM, s.223-225. ____INMAN, s.180,181.

²³³ GESELL, s.252.

4.2. Bütçeleme Süreci

Bütçe belli bir zaman diliminde ulaşılması beklenen sonuçların tahmini ile birlikte planlama, uygulama ve kontrol sürecini kapsar ²³⁴. Bütçeleme yapılırken işletmenin tüm işlevleri ve faaliyetleri birbirleriyle ilişkili olarak ele alınır. Bu kapsamda, bütçelerin hazırlanmasında pekçok kişinin emeğine ve bilgisine ihtiyaç duyulur. Bütçelerin kimin tarafından yapılacağı ve bunları kimlerin kullanacağı tartışmaları bir yana, bütçelemeye temel olarak muhasebe verilerinden yararlanıldığı ve bütçelemeye başarı sağlamanın yönetimin bütün kademelerinin desteğinin alınmasına bağlı olduğu, kabul edilen bir gerçektir. Bütçeleme sürecine değişik kademelerdeki yöneticilerin birlikte katılması, alt bölüm hedeflerinin birbiriyle çatışmasını önler.

Bütçelemenin temelde işletme hedeflerini ölçülebilir biçime dönüştürmeyi konu edinmesi, bütçeleme sürecinin bir sistem yaklaşımıyla ele alınmasını gerektirir ²³⁵.

Bütçelemeye genellikle şu aşamalara yer verilir ²³⁶;

- Bütçe amacının belirlenmesi,
- Planlama varsayımlarının belirlenmesi,
- Satış tahminlerinin yapılması,
- Herbir faaliyet ya da işlev esasına göre bütçe taslaklarının hazırlanması,
- Bütçenin onaylanması ve uygulanması,
- Uygulama sonuçlarının bütçelerle karşılaştırılması ve değerlendirme.

²³⁴ Bkz; İlhan CEMALCILAR, *İşletme Bütçeleri*, Eskişehir İTİA, Ya.No. 24-2, İstanbul 1965, s.5. —Yüksel KOÇ, *Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler*, Ankara Üniv.SBF Ya.No.329, Ankara 1972, s.20. —Alparslan PEKER, *Modern Yönetim Muhasebesi*, (4.Baskı), İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe enstitüsü, Ya.No.53, İstanbul 1988, s.357-361.

²³⁵ YÜCEL, s.23.

²³⁶ Bu konuda geniş bilgi ve farklı yaklaşımlar için bkz; AKDOĞAN, s.613-615. —RAIBORN, vd., s.497, 512 ve 513. —RICHARDSON-RODWELL, s.84. —RISTAU, vd., s.686, 687. —SEVGİNER- HACIRÜSTEMOĞLU, s.31 —WELLS, *Airport...*, s.277,278.

Havaalanlarında bütçeleme ile ilgili olarak karşılaşılan ilk sorun zamanlamadır. Bütçelemenin ne zaman yapılacağı ve hangi zaman dilimini kapsayacağı, öncelikle belirlenmesi gereken bir konudur ²³⁷. Bütçe döneminin uzunluğu işletmenin yapısına, bütçeleme amacına, genel ekonomik ve endüstriyel koşullara göre değişebilir ²³⁸. Belirsizlik ve risk unsurlarının en aza indirilebileceği, bütçe rakamlarının olabildiğince kesinleştirilebileceği bir zaman dilimi ²³⁹, bütçeleme için uygun zaman olarak kabul edilir. Genellikle bütçe döneminin işletmede uygulanan muhasebe dönemi ile aynı zaman dilimine oturtulması ve böylece bütçelerin sorumluluk esasına göre, hesap planı ile ilişkilendirilerek bölümlendirilmesi bütçenin uygulanması, izlenmesi, denetimi ve değerlendirilmesi yönlerinden pekçok sorunu çözer. Bu amaçla, daha önceki kısımlarda açıklanan muhasebe bilgi sistemi kapsamında, giderlerin türleri ve gerçekleştikleri yerler (gider merkezleri/gider yerleri) itibariyle ve oluşturulan hesaplar aracılığıyla izlenmesi, doğal olarak bütçeleme işlevlerinin yerine getirilmesinde önemli rol oynar.

İşletme bütçelerinin doğruluğu ve uygulanabilirliği herşeyden önce doğru satış tahminlerinin yapılmasına bağlıdır. Oysa, satışların tahmininde pekçok etkenin gözönünde bulundurulması gereği ve bunların bir kısmının da (hava koşulları, ekonomik dalgalanmalar, yasal düzenlemeler, vb.) havaalanının kontrolü dışında kalması, birtakım varsayımlara dayanmayı zorunlu kılar ²⁴⁰. Satış tahminlerine ilişkin veriler; pazar, mamul ve fiyat analizleriyle elde edilebilir. Bununla birlikte, gelecekte belli bir dönemde yapılacak işletme faaliyetlerinin planlanmasında; doğrudan tahmin yöntemleri, korelasyon yöntemleri, kâra geçiş (başabaş) analizleri, yöneylem araştırması, nakit akış analizleri gibi çeşitli yöntemlerden ²⁴¹ yararlanılabilir. Sözkonusu tahminlerle ortaya çıkacak talebin karşılanması için gerekli faaliyet hacminin (kapasitenin) ²⁴² de, mevcut ve

²³⁷ RICHARDSON-RODWELL, s.85.

²³⁸ AKDOĞAN, s.612.

²³⁹ PEKER, s.355.

²⁴⁰ Nawal K. TANEJA, *Airline Planning: Corporate, Financial and Marketing*, Lexington Books, 1982, s.29 ve 66.

²⁴¹ Bkz; AKDOĞAN,s.617-619____GESELL,s.258-283.____KOÇ-YALKIN, s.89-101. ____PEKER, s.386-388.

²⁴² Kapasite ile ilgili açıklamalar için bkz; ALTUĞ, s.204-209____PEKER, s.379-384. ____USLU, s.109,110., ____ÜSTÜN, *Yönetim...* s.167-169. ____WELLS, *Airport...*, s.190-198.

gelecekteki koşullar dikkate alınarak belirlenmesi gerekir .

Bundan sonra, havacılık faaliyetleri ve havacılık dışı faaliyetler gruplandırılarak, ya da havaalanının işlevsel yapısı gözönünde bulundurularak bütçeler oluşturulur. Bunların birleştirilmesiyle de (Şekil 13'te ana hatlarıyla gösterildiği gibi), dönemin gelir tablosu ve bilanço bütçeleri elde edilir.

Gelir tablosu bütçesi (tahmini/proforma gelir tablosu) işletmenin amaçlarına uygun olarak verimlilik ve kârlılık esaslarına göre yapılan planların faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini ortaya koyar.

Finansman ve yatırım bütçeleri ise, gerekli fonların makul bir maliyetle sağlanması ve en etkili biçimde kullanılması, sermaye yatırımlarının en iyi seçeneklere yapılması gibi konularla ilgilidir. Bunların birleştirilmesiyle elde edilen bilanço bütçesi (proforma bilanço), bütçe dönemine ilişkin planlar sonucu, dönem sonunda işletmenin ulaşacağı mali durumu gösterir. Gelir tablosu ve bilanço bütçeleri ana bütçeler olarak ele alınır ve bunlara mali bütçeler denir .

Havaalanlarında bütçelerin yönlendirme ve kontrol işlevlerinden yararlanabilmek için, belirli aralıklarla gerçekleşen (fiili) rakamlar ile bütçelerin karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırmanın kısa zaman aralıklarıyla (örneğin aylık) yapılması daha uygun olacaktır. Bütçeleme sistemi, ne kadar iyi kurulursa kurulsun, kontrol raporlarının yönetime zamanında ulaşması ve bunların titizlikle değerlendirilmesi ölçüsünde önemini koruyabilecektir.

Havaalanlarında herbir faaliyet alanıyla ilgili bütçelerin hazırlanması ayrı bir çalışma konusu olduğundan, burada maliyetlerin bütçeler yoluyla tahminine (planlamasına) ve kontrolüne işaret etmek bakımından yapılan açıklamalarla yetinilecek, daha fazla ayrıntıya girilmeyecektir ²⁴³.

²⁴³ İşletme bütçelerine ilişkin çeşitli örnekler için bkz; AKDOĞAN, s.620-682. —KOÇ-YALKIN, s.68-218. —PEKER, s.392-412. —RICHARDSON-RODWELL, s.87-93. —SEVGENER-HACIRÜSTEMOĞLU, s.315-340.—SÖZBİLİR, s.79-85.—ÜSTÜN, Yönetim...,s.86-116.

V. MALİYET BİLGİLERİNİN HAVAALANLARINDA FİYATLANDIRMA KARARLARINDA KULLANILMASI

1. GENEL AÇIKLAMA

İşletmelerin genel ve özel amaçları ile ilgili birtakım fikirler ileri sürülmekle birlikte, her işletmenin ne tür amaçlara öncelik vereceği işletme yönetiminin kararına bağlıdır. Ticari işletmeler için kâr, uzun dönemde vazgeçilemez bir öneme sahiptir. Aslında kâr, temel amaç olmamakla birlikte, işletmenin temel amacı olan, müşterilerin (havaalanı kullanıcılarının) ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için işletmenin sürekliliğini sağlamada ana unsurlardan biridir. Bu nedenle işletmeler, kuruluş amaçları çerçevesinde olabildiğince uzun süre hayatta kalabilmek, topluma yararlı olabilmek ve büyüyüp gelişebilmek için kâr etmek (en azından zarar etmemek) ihtiyacındadırlar. Fakat bu “ne pahasına olursa olsun” anlamında değil; dengeli, sürekli ve makul bir kârlılık politikasıyla sağlanabilir. Kârın ne oranda olması gerektiği ise, işletmenin faaliyet konusu ve sağladığı toplumsal işlev gözönünde bulundurularak tartışılabilir.

Toplumsal fayda veya kamu hizmeti özelliği öne çıkan kamu işletmelerinde, sunulan hizmetten sağlanacak faydanın en yükseğe çıkarılabilmesi için; yer, zaman, kalite ve kolay elde edilebilme gibi birtakım özelliklerin gözönünde bulundurulması gerekir.

İster kâr amaçlı-ticari işletmelerde isterse topluma hizmet amacı taşıyan kamu kuruluşlarında olsun, belirlenen amacın gerçekleştirilebilmesi “en düşük maliyetle en yüksek gelirin ya da faydanın sağlanması” ilkesine dayandırılır. Bu nedenle,

işletmelerin çeşitli yönetim kararlarında maliyet bilgilerinin temel hareket noktası olduğu görülmektedir.

Kısacası büyüklüğü, örgüt yapısı ve yönetim şekli ne olursa olsun bir bütün olarak havaalanı amaçlarını gerçekleştirmenin yolu, havaalanı gelir ve giderlerini sürekli izlemek, gelirleri artırmak, giderleri kontrol altında tutma ve aynı zamanda olabildiğince verimli çalışma sorumluluğu içinde olmaktan geçer.

Bu bakış açısıyla, hemen her havaalanında karşılaşılabilecek gelir türlerine, ana gruplar itibariyle ve bir bütün olarak havaalanı hizmeti içinde bu gelir gruplarının nisbi önemine değinilecek, böylece sözkonusu gelirlerin elde edilebilmesi için ne tür hizmetlere ilişkin fiyatlandırma kararlarının alınması gerektiğine işaret edilecektir. Daha sonra da, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında, önceki bölümde açıklanan maliyet bilgilerinden nasıl yararlanılacağına ilişkin yöntemler ve öneriler açıklanarak konu tamamlanacaktır.

2. HAVAALANI GELİRLERİ

2.1. Havaalanlarında Gelir Yapısı

Havaalanlarında gelirlerin ayrımı, maliyet ve giderlerin ayrımı kadar zor olmamakla birlikte, ülkeden ülkeye ya da aynı ülkedeki değişik havaalanları arasında birbirinden farklı sınıflamalar yapıldığı görülmektedir. Bu sınıflamalarda, havaalanının bağlı bulunduğu sivil havacılık otoritesi ve ülkede geçerli muhasebe uygulamaları etkili olmaktadır ²⁴⁴.

Genellikle gelirlerin sınıflanmasında, “havacılık gelirleri” ve “havacılık dışı gelirler” şeklinde ²⁴⁵ ya da “faaliyet gelirleri”; (1.Hava sahası gelirleri, 2.Yer hizmetleri ve kiralama gelirleri, 3.Terminal sahası gelirleri, 4.Diğer faaliyet gelirleri)

²⁴⁴ WILEY, s.165.

²⁴⁵ DOGANIS, s.53,54. — Airport Economics Manual, ICAO Doc. No. 9562, 1991, s.17.

ve “faaliyet dışı gelirler” şeklinde ²⁴⁶ bir ayrıma gidilmektedir.

Türkiye’de ise; 1.Uçak hizmetleri gelirleri, 2.Yer hizmetleri gelirleri, 3.Terminal hizmetleri gelirleri ve 4.Diğer gelirler şeklinde ²⁴⁷ bir ayrım yapıldığı görülmektedir. Ancak gelir tablosu düzenlenirken bu gelirlerin; 1.Ana faaliyet gelirleri (satışlar), 2.Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, 3. Olağandışı gelir ve kârlar şeklinde üç grupta toplanacağı açıktır ²⁴⁸.

Farklı gelir sınıflamalarının sakıncası, sektör ya da ülke bazında sağlıklı karşılaştırmaların yapılamaması ve ana faaliyet kârını oluşturan unsurlarda farklı yorumlara yol açmasıdır.

Havaalanı gelirlerinin sınıflandırılmasındaki farklılıkların temelinde, sözkonusu gelire neden olan hizmetin doğrudan havaalanı yönetimi tarafından sağlanması ya da başkalarına yaptırılması yatmaktadır. Örneğin, havaalanlarında verilmesi zorunlu bir hizmet olan “havaaracı yakıt ikmali” nin doğrudan havaalanı yönetimince verilmesi durumunda elde edilen gelir havacılık (ana faaliyet) geliri sayılırken, bu hizmetin başkalarına yaptırılması amacıyla tesislerin kiralanması durumunda ise, elde edilen kira bedelleri yan faaliyet geliri sayılmaktadır ²⁴⁹.

Bu çalışma kapsamında havaalanı gelirlerini, ICAO’nun sınıflandırmasından da yararlanarak, üç grupta ele alıp herbir grupta yer alan gelir türlerine ilişkin örnekler vererek, kısa açıklamalar yapmakla yetineceğiz. Buna göre, havaalanı gelirleri; 1.Ana faaliyet gelirleri, 2.Yan faaliyet gelirleri ve 3.Faaliyet dışı gelirler şeklinde ele alınacaktır.

²⁴⁶ Bkz; ASHFORD-MOORE, s.3 — GESELL, s.209. — WELLS , s.274.

²⁴⁷ Bkz; DHMİ Genel Müdürlüğü Havaalanları Ücret Tarifelerinden yararlanılarak oluşturulan bir tablo, bu çalışmanın sonunda Ek-4’ olarak verilmiştir.

²⁴⁸ Bkz: Bu çalışmanın sonunda, Gelir Tablosu (Ek-3) verilmiştir.

²⁴⁹ DOGANIS, s.53.

2.1.1. Ana Faaliyet Gelirleri

Ana faaliyet ya da hava trafik faaliyetleri gelirleri, havaalanı işletmeciliği ile doğrudan ilgili faaliyetlerden; hava seyrüsefer hizmetleri, havaalanı pistine iniş, yolcu servis, kargo, havaaracı park ve hangar, güvenlik, yangından korunma, yol gösterme, gürültü, ışıklandırma vb. hizmetlerden elde edilen gelirleri kapsar.

Havaalanları arasında değişik uygulamalar olmakla birlikte, doğrudan havaalanı yönetimince sağlanması durumunda havaaracı yakıt ikmal gelirleri, terminal sahasıyla bağlantıyı sağlayan ramp hizmetleri (hava köprü veya tüneli, servis kapıları vb.) gelirleri bu kapsamda değerlendirilir. Doğrudan havaalanı kullanıcılarına (havayolu şirketleri yer hizmetleri kuruluşları, yük yönlendiriciler, tur ve seyahat acentaları, toplu taşımacılar, vd.) kiralanın yer hizmetleri tesis ve araçlarından, hangar ve havaaracı park sahalarından, yolcu dinlenme yerlerinden, bilet satış ve kontrol gişelerinden, havacılık endüstrisi mamullerinin (yedek parça, yakıt, yağ vb.) satıldığı yerlerden elde edilen gelirler de ana faaliyet geliri kapsamında ele alınabilmektedir.

2.1.2. Yan Faaliyet Gelirleri

Yan faaliyetler veya yardımcı hizmetler, doğrudan hava ulaştırma faaliyetini gerçekleştirmemekle birlikte, havaalanı hizmetlerinin oluşmasına destek sağlayan, onları tamamlayıcı nitelikteki hizmetlerdir. Yan faaliyet gelirleri, genellikle havaalanında sunulan ağırlama hizmetlerinden bir bütün olarak elde edilir. Fakat bu gelirlerden çoğunun havaalanı hizmetiyle ilişkisinin kurulması her zaman mümkün olmayabilir²⁵⁰.

Özellikle büyük havaalanlarında, toplam olarak ana faaliyet gelirlerinden genellikle daha büyük bir paya sahip olan terminal sahası ve kiralık alanlardan

²⁵⁰ Bu grupta yer alan terminal sahası gelirlerinin, değişik yazarlar tarafından havacılık geliri (bkz; ASHFORD-MOORE, s.3-6. —GESELL, s.209-220. — WELLS, s.273-275.) ya da havacılıkdışı gelir (DOGANIS, s.53,54) şeklinde farklı gruplarda değerlendirildiği görülmektedir.

elde edilen gelirler şöylece sıralanabilir;

- Alış-veriş yerlerinin kiralanmasından elde edilen gelirler (gümrüksüz/gümrüklü ve vergisiz/vergili satışlar, gazete, dergi ve kitap standları, hediyelik eşya, antika ve koleksiyon dükkanları, fotokopi, vb.),

- Seyahatle ilgili hizmetlerden ve tesislerin kiralanmasından elde edilen gelirler (bagaj kontrol ve emanet odaları, otel rezervasyonu, haberleşme cihazları, bekleme ve dinlenme odaları vb.),

- Kara ulaştırma hizmetleri ile ilgili gelirler (otopark, araç kiralama, araç servis, toplu taşıma, taksi vb.),

- Çeşitli hizmetlerin sunulduğu yerlerden elde edilen kira gelirleri (lokanta, cafe, güzellik salonları, eczaneler, elbise ve ayakkabı temizliği, tuvaletler, tiyatro, TV, bilgisayar ve oyun salonları, spor tesisleri, banka, -sigorta ve yabancı para değiştirme büroları, özel bürolar, reklam ve gösteri yerleri, vb.),

- Yeniden sunulan hizmet (elektrik, su, buhar vb.) gelirleri,

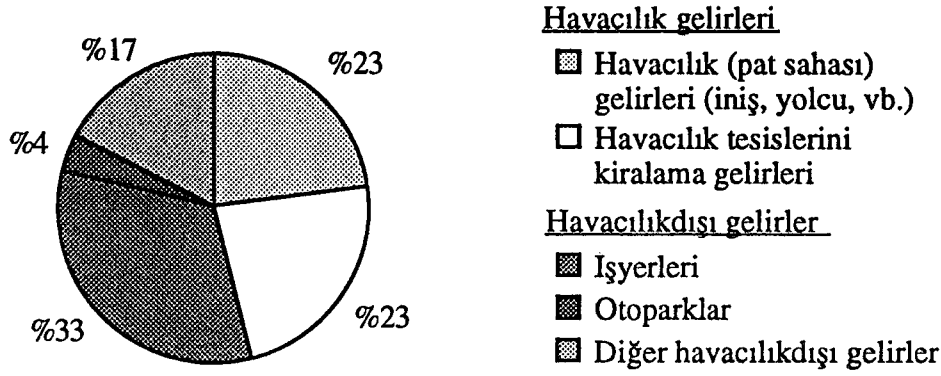
- Diğer (tarım alanları, araştırma birimleri, danışmanlık hizmetleri, film çekimleri, çevre gezintisi, eğlence ve tanıtım uçuşları, vb.) hizmetlerden elde edilen gelirler.

2.1.3. Faaliyet Dışı Gelirler

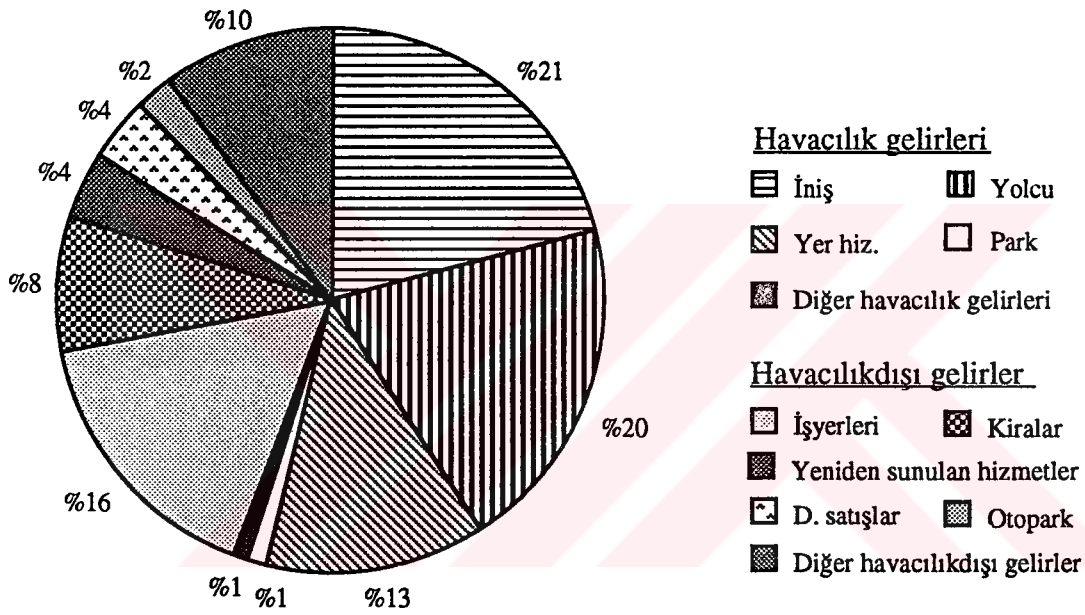
Faaliyet dışı ya da olağan dışı gelirler, havaalanı hizmetleriyle ilişkisi bulunmayan ve arızı olarak karşılaşılan işlemlerden kaynaklanan gelirlerdir. Finansal araçlardan elde edilen kâr payı, faiz, kur farkı gibi gelirler ve havacılık faaliyetlerinde kullanılmayan duran varlıkların satışından ya da kiralanmasından sağlanan gelirler, devlet teşvik primleri ve bağışlar bu gruba örnek verilebilir.

Amerika ve Avrupadaki havaalanlarında, 1989-90 yıllarında yapılan bir araştırma²⁵¹ havaalanlarındaki gelir türlerinin dağılımının aşağıdaki gibi olduğunu ortaya koymuştur.

²⁵¹ DOGANIS, s.55 ve 57'den; Transport Studies Group, Polytechnic of Central London.



Grafik 3: ABD’de orta ve büyük havaalanlarında ortalama gelir dağılımı



Grafik 4: Avrupa’daki havaalanlarında ortalama gelir dağılımı

Grafiklerden görüldüğü üzere Avrupa’daki havaalanlarında toplam gelir içinde havacılık gelirleri %56, havacılıkdışı gelirler %44 oranındadır. A.B.D.’deki havaalanlarında ise, havacılık gelirleri %46, havacılıkdışı gelirler de %54 oranındadır. A.B.D.’deki havaalanlarının ticari faaliyetlerinin çeşitliliği ve genellikle çok büyük kapasitelere sahip olmaları gibi nedenlerle ana faaliyet dışı (ticari) gelir olanakları daha fazladır. Ancak gelirlerin sınıflandırılmasındaki farklılık nedeniyle, ortalama bir fikir veren bu dağılım tam bir karşılaştırma olanağı sağlamamaktadır.

3. HAVAALANI HİZMETLERİNİN FİYATLANDIRILMASI

3.1. Havaalanlarında Fiyatlandırma Kararları

İşletme kararları, uzun vadeli amaçlar taşıyan ve gelecekte kâr getirmesi beklenen “ sermaye yatırım kararları” ve nisbeten kısa vadeli amaçlar taşıyan “alternatif seçim kararları” şeklinde ayrılabilir ²⁵². Sermaye yatırım kararları genellikle çok büyük maliyetlere katlanmayı, belli bir hazırlık dönemini ve karar verildikten sonra da geri dönmemeyi ya da vazgeçildiğinde büyük zararları göze almayı gerektiren kararlardır. Alternatif seçim kararları ise, etkileri uzun dönemde de devam etse bile genellikle kısa zaman aralıklarıyla yenilenebilen, değiştirilebilen ve daha çok cari dönemin maliyetleri ve/veya gelirleri ile ilgili kararlar olup, işletmenin kısa dönemdeki kârını artırmanın alternatif yolları ile ilgilidir.

Daha önce de vurgulandığı üzere, kâr amaç olmamakla birlikte esas amaç olan “işletmenin sürekliliği” ni sağlamak için bir zorunluluktur. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin dikkati, en azından tatmin edici bir kâr sağlama noktasında yoğunlaşır ²⁵³. İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin satış değerini ifade eden fiyatlandırma politika ve uygulamaları, kâr ve süreklilik hedefleriyle yakından ilgilidir.

Fiyat, mal ya da hizmetten yararlanma karşılığı olarak belirlenen para tutarıdır ²⁵⁴.

Fiyatlandırma, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlayan bir araçtır. İşletmenin gelişme, pazar kazanma, kontrol sağlama, sahiplik ve kâr elde etme

²⁵² BURSAL-ERCAN, s.368.

²⁵³ PEKER, s.543.

²⁵⁴ Philip KOTLER, Gary ARMSTRONG, *Principles of Marketing*, (Seventh Ed.), Prentice-Hall Int.Inc., 1996, s.340.

gibi amaçlarının gerçekleştirilmesi fiyatlandırma ile yakından ilgilidir ²⁵⁵. Fiyat, pazarlama karmasının gelir getiren tek elemanı olması yanında en değişken ve en önemli elemanı olma özelliklerini de taşır ²⁵⁶. Dolayısıyla doğru fiyatlandırma, işletme yönetimi açısından hayati bir işlev olma özelliği kazanmaktadır. Zira, fiyatın yüksek belirlenmesi satışları düşürür, fiyatın düşük belirlenmesi ise, satışları artırırken kârın düşmesine neden olur.

Fiyat koyma, kısa dönemde etkin kârlılık, karmaşık ilişkiler, fiyat esnekliği, işletmenin değişken ve sabit maliyetleri gibi pekçok etkene bağlı, zor bir karardır. Uzun dönemdeki etkisi nedeniyle fiyatlandırma, aynı zamanda stratejik bir karar olma özelliği taşır ²⁵⁷. Bu yönüyle fiyat belirlemede zaman faktörü önem taşır. Fiyatlandırma kararları, kısa dönemli ya da uzun dönemli amaçlara göre alınabilir²⁵⁸.

Fiyatlandırma kararlarında gözönünde bulundurulması gereken, işletme içi ve işletme dışı pekçok etken vardır. Bunlar ²⁵⁹; yönetim hedefleri, finansal durum, kurumsal yapı, üretim özellikleri ve kapasite kullanım düzeyi, maliyetler, pazarlama karmasının diğer elemanları, pazar ve talep yapısı, rekabet, yasal düzenlemeler ve genel ekonomik koşullar gibi çok çeşitli unsurları içermektedir. Bu nedenle iyi bir fiyatlandırma politikasının belirlenmesi, her bir fiyatlandırma

²⁵⁵ Jake CLARET, P.D. PHADKE, "Pricing-a Challenge to Management Accounting", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, (CIMA), October 1995, s.20.

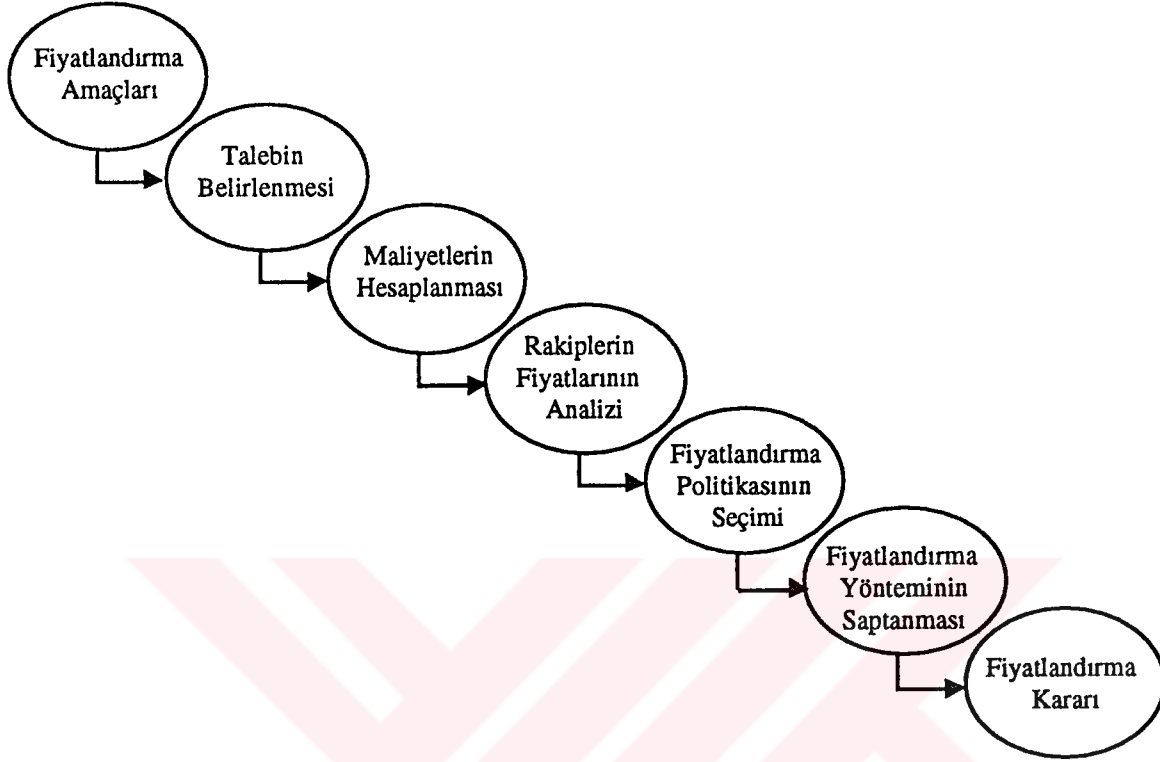
²⁵⁶ İlhan CEMALCILAR, **Pazarlama Yönetimi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No. 885, AÖF, Ya.No.473, Eskişehir 1997, s.174.

²⁵⁷ Bkz; Rubert BOOTH, "When the Price is Right", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, October 1995, s.22 —Robert J. DOLAN, "How Do You Know When the Price is Right", **HARVARD BUSINESS REVIEW**, September-October 1995, s.174 —Geoffrey LANCASTER, Lester MASSINGHAM, **Essentials of Marketing: Text and Cases**, (Second Ed.), Mc Graw-Hill Co., 1993, s.293.

²⁵⁸ HORNGREN-FOSTER, s.398.

²⁵⁹ Bkz; İlhan CEMALCILAR, **Pazarlama Yönetimi**, s.175-180. — HARPER, s.45,46. — Mehmet OLUÇ, "Fiyatlandırma", **PAZARLAMA DÜNYASI**, Y.2, S.10, Temmuz/Ağustos 1988, s.9. — HORNGREN-SUNDEM, s.160-162. — KOTLER- ARMSTRONG, s.341. —LANCASTER-MASSINGHAM, s.220.

durumuna ilişkin zincirin iyi belirlenmesine bağlıdır. Buna göre fiyatlandırma sürecinin aşağıdaki akışı izlemesi gerekir ²⁶⁰;



Şekil 14: Fiyat Belirleme Süreci

Fiyatlandırma kararları bir işletmenin devamlılığında en önemli rolü oynayan unsurlardan birisi olması yanında, yönetimin başarısında da önemli bir etkidir. Bu nedenle fiyatlandırma, karar alma işlevinin üzerinde çok yönlü düşünülmesi gereken ve oldukça zorlanılan konularından birisidir. Karar alma sürecinde, sayısal göstergelerle birlikte, beşeri faktörleri de sürekli gözönünde bulundurma zorunluluğu ve değişen oranlarda risk ve belirsizlikle karşılaşma olasılığı, karar almayı daha da zorlaştırır ²⁶¹. Daha önce de belirtildiği gibi, fiyatlandırma karmaşık, dinamik ve kesin olarak ölçülemeyen etkenlere bağlıdır. Bu nedenle, fiyatlandırmada tahminlerin rolü büyüktür ²⁶². Bununla birlikte, önce sayısal göstergelerden yararlanmak, daha sonra da diğer unsurları değerlendirerek fiyatları belirlemek uygun bir çözüm olacaktır.

²⁶⁰ David J. RACHMAN, *Marketing Today*, (Third Ed.), The Dryden Press, 1994, s.320.

²⁶¹ Mustafa A.AYSAN, *Maliyetler ve İşletme Kararları*, İstanbul Ün. Ya.No.1922, İşletme Fak. Ya.No.27, İstanbul 1974, s.65.

²⁶² CLARET-PHADKE, s.20.

3.2. Fiyatlandırma Yöntemleri

Piyasada tam rekabet koşulları tümüyle uygulanabiliyorsa, fiyat saptama piyasadaki fiyatı kabul etmekten ibarettir. Çünkü bu durumda kimin neye sahip olduğundan ziyade, herşeyin pazarda gerçek değerini bulacağı düşünülür ²⁶³. Ancak, tam rekabet koşullarının geçerli olmadığı bir ortamda her mal ve hizmet türünün fiyatlandırılması önemli ve karmaşık bir sorun olarak ortaya çıkar ²⁶⁴

Sivil Havacılık faaliyetleri başlangıcından bu yana, ulusal öneminden dolayı bir kamu hizmeti olarak düşünülmüş ve havaalanı hizmetleri de bu düşünceye dayanılarak fiyatlandırılmıştır. Dolayısıyla, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasının önemi, devletin havaalanı yönetimindeki rolüne göre değişmektedir. Havaalanı hizmetlerinden sağlanacak fayda fiyatlandırma için temel olmakla birlikte, özel havaalanlarında ulaştırma olanaklarının toplamına göre bir fiyatlandırma politikası oluşturulurken, kamu sektöründe daha çok siyasi kararların etkili olduğu görülmektedir ²⁶⁵.

Mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Fakat hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın fiyatlar, maliyetleri ve belirli bir kâr oranını kapsamalıdır ²⁶⁶. Böylece “uygun maliyet+uygun kâr=uygun fiyat” dengesini sağlamak mümkün olacaktır ²⁶⁷. Aksi halde işletmenin uzun süre ayakta kalması olanağı ortadan kalkar ya da bu, ancak dışarıdan sağlanan bir takım yardımlarla mümkün olur.

Daha önce de belirtildiği üzere, fiyatlandırma kararlarını yönlendiren pekçok etken olmakla birlikte genellikle dört temel faktör, fiyatlandırma kararlarının

²⁶³ Peter F. DRUCKER, “The Information Executives Truly Need”, **HARVARD BUSINESS REVIEW**, January-February 1995, s.57.

²⁶⁴ CEMALCILAR, **Pazarlama...**, s.213.

²⁶⁵ GESELL, s.286.

²⁶⁶ RACHMAN, vd., s.356. —SÜRMELİ-SEÇİM-SÖZBİLİR, s.40.

²⁶⁷ ALTUĞ, s.395.

belirleyicisi durumundadır. Bunlar; maliyetler, talep, rekabet ve yasal düzenlemelerdir ²⁶⁸. Fiyatlandırma yöntemleri de bu faktörlerin dikkate alınmasındaki öncelik durumuna göre ortaya çıkmıştır. Buna göre;

- Maliyetleri,
- Talebi,
- Rekabeti,

esas olarak fiyatları belirlemek mümkündür ²⁶⁹.

Bunlardan maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemleri ayrıntılı olarak ele alınacak, talebe ve rekabete dayalı fiyatlandırma yöntemlerine de kısaca değinilecektir.

3.2.1. Talebe Dayalı Fiyatlandırma

Talebe dayalı fiyatlandırma yöntemlerinin temelini, fiyatın talep yoğunluğuna göre hesaplanması oluşturur. Buna göre fiyat, arz ve talebin kesiştiği noktada oluşur ve fiyat düştükçe talebin artacağı ya da fiyat yükseldikçe talebin düşeceği varsayılır. Fiyatta %1 oranındaki artış karşısında talepte ortaya çıkan azalma %1'in altında ise, o ürünün fiyat esnekliği 1' den küçüktür. Böyle bir ürünün fiyatlandırılmasında daha rahat davranılabilecektir. Talebe dayalı fiyatlandırma, talebin işletmenin kapasitesinin üstünde olduğu durumlarda yaygın olarak kullanılır ve bu fiyatlar uygulanabilecek en üst sınırı oluşturur.

Fiyatlandırma yöntemleri, malların ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında kullanılan genel yaklaşımlardır. Bu yöntemler kullanılarak mal ve hizmetlerin

²⁶⁸ CEMALCILAR, vd., s.172-174.

²⁶⁹ Fiyatlandırma yöntemleriyle ilgili farklı yaklaşımlar ve ayrıntılı bilgi için bkz; İlhan CEMALCILAR, *Pazarlama Yönetimi*, s.180-182. —Ömer Baybars TEK, *Pazarlama İlkeleri*, (7.Baskı), İzmir 1997, s.476-515. —ALTUĞ, s.396-410. —HARPER, s.43,44. —HORNGREN-SUNDEM, s.160-162. —KOTLER-ARMSTRONG, s.352-356. —RACHMAN, s.331-335. —PEKER, s.548-553.

temel ve liste fiyatları belirlenir. Uygulamada karşılaşılabilecek çeşitli durumlara göre, başlangıçta belirlenen işletme hedeflerine ulaşabilmek için, fiyatlarda bir takım düzenlemelere gitmek gerekebilir. Fiyatlandırmada benimsenen düşünceyi ifade eden ve fiyatlandırma politikaları olarak adlandırılan bu uygulamalar, çok çeşitli şekillerde ve değişik adlarla ortaya çıkabilir.

Bunlardan bazıları şöyledir; değer fiyatlandırması (alıcı-kullanıcı kabulüne göre), referans fiyatı, esnek başabaş analizi, fiyat farklılaştırması ve psikolojik fiyatlandırma.²⁷⁰

3.2.2. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma

Rekabete dayalı fiyatlandırma yönteminde ise, adından da anlaşılacağı üzere, rakiplerin uyguladıkları fiyatlar esas alınır. Bu yöntemi benimseyen işletmeler, ya o endüstrinin ortalama fiyatını esas alırlar ya da amaçlarına uygun düşecek şekilde bu fiyatın altında veya üstünde bir fiyat belirlerler. Piyasa fiyatı olarak da adlandırılan bu yöntem genellikle maliyetlerle, rakiplerin ve müşterilerin tepkilerinin saptanmasının zor olduğu durumlarda uygulanır.

Bu yöntemin diğer bir uygulama şekli de artırma ya da eksiltme şeklinde, kapalı zarf usulü (ihale) fiyatlandırmasıdır. Burada da amaç, rakiplere göre daha uygun bir fiyat teklif ederek işin alınmasını sağlamaktır.

3.2.3. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma

Muhasebe sisteminden elde edilen maliyet bilgileri fiyatlandırma kararları için alt sınırdır²⁷¹. Yani hangi fiyatlandırma yöntemi uygulanırsa uygulansın, **maliyetlerin bilinme zorunluluğu vardır**. Ancak maliyet bilgileri, fiyatlandırma kararlarında genellikle doğrudan kullanılamaz. Çünkü tüm kararlar gelecekle

²⁷⁰ Geniş bilgi için bkz; Mehmet OLUÇ, "Fiyatlandırma", PAZARLAMA DÜNYASI, Y.2, S.12, Kasım/Aralık 1988,s.11-19. — CEMALCILAR,Pazarlama,s.229-235. — TEK,s.488-492.

²⁷¹ PEKER, s.545.

ilgilidir. Oysa fiili maliyetler geçmişe aittir. Bu nedenle, karar almada kullanılabilecek maliyetler, gelecekte gerçekleşmesi beklenen ve karar alternatifleri arasında farklılık gösteren maliyetlerdir ²⁷². Karar almada kullanılabilecek maliyetlerin karardan etkilenebilen ve değişken nitelikte olması gerekir.

Fiyatlandırma kararlarının kesin verilere ve ilkelere dayandırılma olanağı çok sınırlıdır. Bu nedenle işletme yöneticilerinin ileriye çok iyi bir şekilde kestirerek, değişen koşullara kısa zamanda uyum sağlayacak fiyatları belirlemeleri gerekmektedir. Çabuk ve doğru kararlar alabilmek için, muhasebe sisteminden sağlanan bilgiler büyük yarar sağlar ²⁷³. Maliyetlerin izlenebilmesi ve faaliyetlere ilişkin giderlerin kontrol altında tutulabilmesi için, iyi bir maliyet muhasebesi sistemine gereksinim olduğu ve bu sistemin nasıl oluşturulacağı ile ilgili açıklamalar önceki bölümde yapılmıştı. Maliyetlerin işletme kararlarında kullanılabilmesi, bir anlamda gelecekteki maliyetlerin belirlenebilmesi için, geçmiş maliyet bilgileri sağlam bir dayanaktır. Geçmişe ait maliyetlerin seyri ve koşullar dikkate alınarak, geleceğe dönük isabetli kararlar almak mümkündür.

Son yıllarda, gelecekteki ideal fiyatı bulabilmek için, gelecekte oluşması beklenen maliyetlerin belirlenmesi önemli bir yönetim aracı olarak görülmektedir²⁷⁴. Çünkü, doğru rekabet doğru fiyatlandırmayla, bu da uygun maliyetleme yöntemlerinin kullanılmasıyla mümkün olur²⁷⁵.

Bazı kararlarda ise, pekçok seçenek üstü kapalı biçimde dikkate alınarak bir sonuca ulaşılır. Örneğin, bir ürünün marjinal maliyetinin marjinal gelire eşitlendiği satış fiyatının saptanması, aslında sayısız fiyat seçeneğinin, kâr maksimizasyonu

²⁷² A. Sait SEVGİNER, *Maliyet Muhasebesi*, (Ü:26), T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.73, AÖF. Ya.No.20, Eskişehir 1991, s.458.

²⁷³ Rıdvan KARALAR, *Yönetmel Ekonomisi*, (4.Baskı), Eskişehir 1997, s.68.

²⁷⁴ Robin COOPER, W. Bruce CHEW, "Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs", *HARVARD BUSINESS REVIEW*, January-February 1996, s.88.

²⁷⁵ Robin COOPER, Robert S.KAPLAN, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *HARVARD BUSINESS REVIEW*, September-October, 1988, s.96.

amacıyla kapalı biçimde değerlendirilmesinden sonra ulaşılan bir karardır ²⁷⁶.

Havaalanı kullanıcılarının, maliyetleri karşılayan bir fiyat ödemeleriyle, havaalanı kaynaklarının dağıtımında etkinlik sağlanabilir. Fiyatların maliyetleri içermesi durumunda; 1) Herhangi bir havaalanı hizmeti değerinin altında değil, en az üretim maliyeti seviyesinde bir fiyatla satılacaktır. 2) Havaalanı tesislerine yatırım yapmama veya fazla (atıl) yatırım yapma riski azaltılacak ya da ortadan kaldırılacaktır. Bununla birlikte, fiyatların maliyetleri karşılayacak şekilde saptanması, talebin doğru belirlenmesinde de etkili olur.

Maliyeti esas alan fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması değişik şekillerde olabilmektedir. Yaygın olarak kullanılan yöntemler şunlardır ²⁷⁷;

- Tam maliyete göre fiyatlandırma,
- Değişken maliyete göre fiyatlandırma,
- Yatırım kârlılığına göre fiyatlandırma.

Bunların havaalanlarında uygulanabilirliği ve ne şekilde uygulanabileceği konusuna açıklık getirmek bakımından, yöntemler tek tek ele alınarak, örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.3.1. Tam Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma

Tam maliyet esasına göre belirlenen fiyat toplam üretim maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ile birlikte hedeflenen kâr payını kapsar. Buna “maliyet artı” yöntemi de denir.

Maliyet verileri ²⁷⁸; gerçek, bütçelenen, tahmini veya standart rakamlardan elde edilebilir. Ancak, gerçek (fiili) maliyet verilerinin kullanılması durumunda,

²⁷⁶ BÜYÜKMİRZA, s.443.

²⁷⁷ Bkz; ALTUĞ, s.400-410—CLARET-PHADKE, s.20,21. —PEKER, s.548-553. —SEVGENER, s.459-467.

²⁷⁸ Maliyet ve giderlere ilişkin bilgilerin muhasebe sistemi içinde nasıl elde edileceğini daha önce açıklamıştık (bkz; üçüncü bölüm).

bunların fiyatlandırma kararı ile ilgili dönemdeki beklentilere göre yapılacak düzeltmelerden sonra kullanılabileceği açıktır.

Bu yöntemin uygulanmasında şu sıra izlenir;

1. Fiyatı belirlenecek olan hizmetin üretim maliyeti hesaplanır. Hizmet üretim maliyeti, direkt giderler ile endirekt giderlerden uygun bir dağıtım ölçüsü kullanılarak yüklenen payın toplamından oluşur.

2. Hizmet üretim maliyetine, yönetim ve satış giderlerinden düşen pay eklenerek toplam maliyet bulunur.

3. Toplam maliyete, genellikle bu maliyetin bir yüzdesi olarak belirlenen kâr payı eklenerek satış fiyatı bulunur.

Havaalanlarında maliyet yöntemlerini uygulayabilmek için, sunulan hizmet türüne göre maliyetlerin ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Önceki bölümde, yaptığımız faaliyet ve gider sınıflamalarından hareketle, hava sahası (uçuş hattı) ve terminal sahası (yer faaliyetleri) maliyetlerinin muhasebe bilgilerinden yararlanarak oluşturulan bütçelerle belirlenebileceğini açıklamıştık. Yine havaalanlarında önemli bir yer tutan bakım-onarım hizmetinde kullanılan malzeme sarfiyatı ve direkt işçilik yanında, diğer endirekt giderlerden yapılan dağıtımlar sonucunda bakım-onarım maliyetinin bulunabileceği ve bunun, hizmetten yararlananlara bakım-onarım saati gibi ortak bir ölçüye göre yüklenebileceği açıktır.

Havaalanlarında kiralık alanların ve diğer havacılık dışı hizmetlerin fiyatlandırılmasında ise, maliyet dışında başka faktörlerin ağırlık kazandığı, dolayısıyla bu alanlarda maliyet esasına dayalı bir fiyatlandırmanın uygun olmadığı görüşü yaygındır.

Örnek: 2/a

Uçuş hattı ve terminal sahası hizmetleri için direkt işçiliklerin belirlenebildiği ve endirekt giderlerin direkt işçiliğin %200'ü, satış ve genel

yönetim giderlerinin ise, toplam üretim maliyetinin %10'u tutarında bütçelendiği ve kâr marjının da %15 olarak saptandığı bir ticari havaalanında tam maliyete göre fiyatlar aşağıdaki gibi bulunur.

(Not: Uçuş hattı hizmetlerinin havaaracı iniş, park ve güvenlik hizmetlerini; terminal sahası hizmetlerinin de yolcu ve yük ile ilgili yer hizmetlerini kapsadığı varsayılmıştır.)

Tablo 10: Tam Maliyet Tablosu

	<u>Uçuş Hattı Hizmetleri</u>	<u>Terminal Hizmetleri</u>
Direkt İşçilik Giderleri	1.000	800
Endirekt Giderler (Direkt işçiliğin %200'ü)	2.000	1.600
Hizmet Üretim Maliyeti	3.000	2.400
Yönetim ve Satış Giderleri (Üretim maliyetinin %10'u)	300	240
Toplam (Tam) Maliyet	3.300	2.640
Kâr Payı (%15)	495	396
Birim Satış Fiyatı	3.795	3.036

Görüldüğü gibi, tam maliyet esasına dayalı fiyat, toplam maliyet ile hedeflenen kârı tamamen karşılamaktadır. Böylece fiyatı saptayabilmek için kârın da belirlenmesi gerekmektedir. (Örnekte, kâr oranının %15 olduğu varsayılmıştır).

Uygulamada tam maliyete dayalı (maliyet+) fiyatlandırma yaygın olarak kullanılır. Çünkü maliyetlerdeki belirsizlik, talepteki belirsizliklere göre daha azdır. Buna bağlı olarak tam maliyetin hesaplanması ve buna göre satış fiyatının belirlenmesi oldukça basittir. Ayrıca müşterilerde, maliyet artışlarına paralel olarak fiyatların artacağı düşüncesini yerleştirmesi, sektör içinde temel maliyet unsurlarının yaklaşık olarak aynı olması nedeniyle fiyat rekabetinin önlenmesi, coğrafi farklılıklardan kaynaklanan değişik maliyet unsurlarının kolaylıkla ayırdedilebilmesi ve dolayısıyla ortaya çıkabilecek fiyat farklılıklarının makul

nedenlere dayandırılarak açıklanabilmesi gibi avantajları fiyatlandırmada tam maliyet yönteminin savunulmasında etkili olmaktadır.

Bununla birlikte yöntemin önemli sınırları vardır. Talep esnekliğinin ve rekabet koşullarının dikkate alınmaması, giderlerin sabit ve değişken şeklinde ayrılmaması, dolayısıyla alternatif maliyetlerin gözardı edilmesi, endirekt giderlerle, satış ve yönetim giderlerinin dağıtımında bazı varsayımlara dayanılması ve bütün hizmet düzeyleri için aynı kâr oranının elde edileceği düşüncesine dayanması gibi sakıncaları, yöntemi zayıflatmaktadır.

Piyasada yaygın uygulama alanı bulan maliyet artı yöntemi, rekabetin önemli olmadığı ve sipariş üzerine çalışan işletmeler için uzun dönemde uygun bir fiyatlandırma yöntemi olmaktadır.

3.2.3.2. Değişken Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma

Değişken maliyetler, faaliyet hacmindeki (üretim miktarındaki) değişmelerle ilgili maliyetlerdir. Değişken maliyetler, belli bir mamul ya da işletme bölümüyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözkonusu mamulün üretimine ya da ilgili bölümün faaliyetine son verilmesi durumunda gerçekleşmeleri önlenebilen maliyetlerdir. Dolayısıyla bu yöntemde, değişken üretim giderlerinin tümü ile karışık nitelikteki giderlerin (yarı-değişken veya yarı-sabit giderlerin) değişken kısımları toplamı esas alınarak fiyatlandırma yapılır.

Örnek:2/b

Daha önce Tam Maliyet Yöntemi için verdiğimiz (2/a) örneğini bu kez Değişken Maliyet Yöntemi için geliştirelim. Örnekte kullanılan verilerin, işletmede uygulanan muhasebe sisteminden elde edilebildiği varsayılmıştır. Buna göre, direkt işçilik giderlerinin tamamı, faaliyet hacmine bağlı olarak değişen giderler olarak kabul edilmiş, önceki örnekte, direkt işçilik giderlerinin %200'ü olarak öngörülen endirekt giderler ise değişken ve sabit

kısımlara ayrılmıştır. Endirekt üretim giderlerinin değişken kısımları; Üretim Hattı için 400 TL., Terminal için 300 TL.'dir. Toplam üretim maliyetinin %10'u tutarında olduğu varsayılan yönetim ve satış giderlerinin değişken kısımları ise, Uçuş Hattı için 100 TL., Terminal için 80 TL. şeklinde belirlenmiştir. Değişken giderler dışında kalan, toplam sabit giderlerin de bir kısmının hizmet birimlerine doğrudan yüklenebildiği, geri kalan sabit giderlerin ise dağıtım yoluyla yüklenebildiği varsayılmıştır.

Tablo 11:Değişken Maliyet Tablosu

	Uçuş Hattı Hizmetleri	Terminal Hizmetleri
Direkt İşçilik Giderleri	1.000	800
Değişken Endirekt Giderler	400	300
Değişken Yönetim ve Satış Giderleri	100	80
Toplam Değişken Maliyet	1.500	1.180
Doğrudan Yüklenebilen Sabit Giderler	500	370
Değişken Maliyetler ve Direkt Sabit Giderler Toplamı	2.000	1.550
Dağıtılan Sabit Giderler	1.300	1.090
Toplam (Tam) Maliyet	3.300	2.640

Tablodan da görüleceği üzere, bu yöntemde belirlenebilecek en düşük fiyat, toplam değişken giderlerin (marjinal maliyetin) karşılandığı; 1.500 TL ve 1.180 TL tutarlarıdır. Tam maliyeti karşılayan fiyat ise, değişken giderlerle birlikte tüm sabit giderleri de kapsayan 3.300 TL ve 2.640 TL tutarları olacaktır.

Tam maliyet esasına göre belirlenen fiyat, işletmenin tüm maliyet unsurlarını karşılaması bakımından tercih edilmekle birlikte, işletmenin sabit giderlerinin çok yüksek olması, dolayısıyla fiyatın rakiplerin fiyatlarından ve kullanıcıların (müşterilerin) beklentilerinden yüksek olması durumunda ise, değişken maliyetleri karşılayacak şekilde fiyatın belirlenmesi bir çıkış yolu olabilir.

Değişken maliyeti esas alan fiyatlandırma yöntemi yöneticiye daha esnek davranma ve fiyatı daha düşük seviyelerde belirleme olanağı vermektedir.

Böylece, atıl kapasitenin değerlendirilmesi, piyasada ortaya çıkan özel durumlardan yararlanma olanağı gibi avantajlar sağlamaktadır. Zira, kullanılmayan veya yeterli düzeyde yararlanılamayan kapasitenin zararlara ya da kâr kayıplarına yol açtığı ve kapasite maliyetlerinin, işletmenin temel ve sürekli büyüyen bir sorunu durumuna geldiği bilinmektedir.²⁷⁹ Ancak kısa vadede avantaj gibi görünen bu durumların uzun vadede olumsuz etkilerini ortadan kaldırma yollarının aranması gerekir. Bununla birlikte değişken maliyet unsurlarının hepsinin faaliyet düzeyi ile orantılı olarak değişmediği ve giderlerin sabit ve değişken şeklindeki ayrımının her zaman sağlıklı bir biçimde yapılamayacağı, dolayısıyla öngörülen değişken giderlerin önemli hatalara yol açabileceği gibi hususların da gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Yukarıda kısaca belirtilen olumlu ve olumsuz yönleriyle birlikte değişken maliyete dayalı fiyatlandırmanın;

- Planlanan satış miktarıyla tam kapasiteye ulaşamadığı,
- Yeni müşteri gruplarına düşük fiyatla satış yapmak suretiyle satışların artırılabilme olanağının bulunduğu, ve
- Yeni müşteri gruplarına yapılan indirimli satışların, asıl pazardaki müşteri ilişkilerini olumsuz etkilemeyeceği durumlarda, uygun bir yöntem olduğu vurgulanmaktadır²⁸⁰.

Değişken maliyetlere göre fiyatlandırma, gelecekle ilgili ve mevcut durumdaki maliyetleri içerdiğinden, terminal ve pistlerin gerçek (tarihi) maliyetleri, ilave kullanıcılardan etkilenmeyen, batık maliyet özelliği taşır. Dolayısıyla değişken maliyete göre fiyatlandırmada bunların etkisi yoktur. Ancak, değişken maliyetlerde kısa ve uzun dönem ayrımının bir şekilde yapılması gerekir²⁸¹. Kısa dönemli değişken maliyetler, talepte kısa süreli değişikliklere neden olabilen maliyetlerdir. Örneğin, ışıklandırma, havaaracı temizliği veya personel

²⁷⁹ John M.BRAUSCH, Thomas C. TAYLOR, "Who is Accounting for The Cost of Capacity?", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, February 1997, s.50.

²⁸⁰ ALTUĞ, s.406. —SEVGİNER, s.463.

²⁸¹ Bkz; DOĞANIS, s.85,86.

maliyetlerindeki ilaveler ya da kullanıcılardan kaynaklanan ağırlama ve gecikme maliyetleri, gürültüyle ilgili maliyetler, vb. kısa dönemli değişken maliyetler kapsamında değerlendirilirken, ilave tesislerin yatırım maliyetleri ve kısa dönemde tamamlanamayacak olan yeni projeler buna dahil edilmez.

Uzun dönemli değişken maliyetler, uzun dönemde değişmesi beklenen talep artışlarını karşılayacak yeni tesislerin (ek pistler ve terminal binalarının yapımı gibi) gelecekteki maliyetlerini içerir. Eğer, mevcut kullanıcılar, tahmin edilen talebi karşılamak için gerekli ek kapasite maliyetlerini karşılayabileceklerse, havaalanı yönetimi mevcut talebi ölçü alarak yeni yatırımları kararlaştırabilir. Bu nedenle, uzun dönemli maliyetleri gözönünde bulundurarak yapılan fiyatlandırma, genellikle kamu sektörü içinde yer alan sermaye yoğun endüstriler için savunulmaktadır.

3.2.3.3. Yatırım Kârlılığı Esasına Göre Fiyatlandırma

Çeşitli hizmetler ve bölümler için değişik oranlarda sermaye yatırımında bulunmuş işletmelerde, yatırım tutarları özel bir öneme sahiptir. Yatırımlar üzerinden hedeflenen kârlılık, işletme başarısının uzun vadedeki en önemli göstergesidir.

Bu yöntemde, havaalanında sunulan her bir hizmetin üretilmesi için gerekli tesis, bina ve araçlara yapılan yatırımların maliyetinin geri kazanılabilmesini sağlayacak yeterli bir kârlılık oranına göre fiyat belirlenir. Yatırımlar ne kadar büyük ve karmaşık yapıda olursa, kusursuz bir fiyatlandırma o kadar zorlaşır.

Örnek:2/c

Tam maliyet yönteminde, maliyetlere aynı oranda (%15) kâr ilave edilerek fiyatın belirlendiği varsayıldığından, satış tutarına bağlı olarak kâr rakamı değiştiği halde kârlılık oranı aynı kalacaktır (satışlar üzerinden kâr oranı yaklaşık %13) ²⁸².

²⁸² Bkz; Örnek:2/a, s.172.

Bir dönemde yapılan satışların 10.000.000 hizmet birimi olduğu varsayıldığında, her iki hizmet türü için gerçekleşecek tutarlar şöyledir

	Satışlar	-	Maliyet	=	Kâr	Kâr Oranı
Uçuş Hattı	37.950 (10 x 3.795 TL.)		33.000 (10 x 3.300 TL.)		4.950	%13
Terminal	30.360 (10 x 3.036 TL.)		26.400 (10 x 2.640 TL.)		3.960	%13

Havaalanı hizmetlerinin üretildiği yerlere yapılan yatırım tutarları; Uçuş hattı: 100.000.000.000 TL ve Terminal: 50.000.000.000 TL olduğu varsayıldığında, yatırım kârlılığı(Kâr/Yatırım Tutarı) şöyle bulunur;

$$\text{Uçuş Hattı: } 4.950.000.000/100.000.000.000 = \%0495$$

$$\text{Terminal : } 3.960.000.000/50.000.000.000 = \%0792$$

Görüldüğü üzere iki hizmet türü için satışlar üzerinden kârlılık oranı aynı olduğu halde, yatırımlar üzerinden kârlılık oranı farklıdır. Bu durumda sermaye yatırımları için elde edilen kârlılık oranı, yönetimin hedeflediği kârlılık oranından düşük gerçekleşmiş ise, fiyatta düzeltmeler yapmak gerekecektir.

3.3. Fiyatlandırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi

Uygulamada genellikle çeşitli fiyatlandırma yöntemlerinden birisinin tek başına benimsenmesi yerine, bütün faktörleri belli ölçülerde dikkate alarak, ortak fiyatlandırma yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Çünkü, tek başına talebin, rekabetin ya da maliyetin esas alınması, diğer faktörlerin ise gözardı edilmesi, uygun bir fiyat için yetersiz kalmaktadır. Ancak her durumda mutlaka bilinmesi gereken şudur; hangi fiyatlandırma yöntemi kullanılırsa kullanılsın, işletme yönetimi, başta fiyatlandırma kararları olmak üzere, isabetli kararlar alabilmek için

sağlam bir dayanağa gereksinim duyar, o da maliyet bilgileridir. Bunları sağlayan en önemli bilgi kaynağı ise “muhasabe bilgi sistemi”dir.

Kuramsal açıdan fiili maliyetlerin, kısa vadede fiyat oluşumuna etkisinin olmadığı düşünülse bile uzun vadede fiyatın üzerine çıkmaması gereği, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanmasına olan gereksinmeyi artırmaktadır. Bunun yanında maliyetler, işletme yöneticilerinin en belirgin biçimde denetleyebileceği bir unsur durumundadır ²⁸³.

Fiyatın, bir işletmenin pazar payını, talep ve rekabet durumunu, gelirlerini ve kârını etkilediği bilinmektedir. Dolayısıyla fiyatı belirlerken sözkonusu unsurları gözardı etmek mümkün değildir. Bu açıdan maliyetler, fiyatın belirlenmesinde rol oynayan en önemli etken olmakla birlikte, fiyatı belirleyici unsurlardan yalnızca birisidir.

Maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemlerinde temel sorun; maliyet bilgilerinin geçmişe ait, fiyatlandırma kararlarının ise geleceğe dönük olmasıdır. Bu durumda, tarihi maliyetlerin değişen koşullara göre düzeltilmesi veya uygun tekniklerden yararlanarak isabetli tahminlerin yapılması önem kazanmaktadır.

Bir işletmenin ya da bölümün maliyetlerini belirleyen en önemli etkenlerden birisi faaliyet hacmidir. Bu nedenle, maliyetlerle faaliyet hacmi arasındaki ilişkilerin bilinmesi, işletme yönetiminin hemen her aşamasında büyük yararlar sağlar. Örneğin, kâr planlaması, bütçeleme, gider kontrolü, fiyatlandırma, vb. gibi konularda maliyetler ve faaliyet hacmi ilişkilerinden yararlanılır.

Daha önce açıklandığı üzere, maliyeti oluşturan unsurların faaliyet hacmi ile ilişkisi açısından sabit, değişken ve yarı-sabit veya yarı-değişken şeklinde ortaya çıktığı bilinmektedir. Giderlerin değişken ve sabit şeklinde ayrılması çeşitli yönetim sorunlarının çözülmesi bakımından zorunludur. Bununla birlikte uygulamada, bu ayrımı yapmak genellikle zor ve karmaşık işlemleri ve birtakım

²⁸³ CEMALCILAR, Pazarlama Yönetimi, s.176.

varsayımlara dayanmayı gerektiren bir konu olarak karşımıza çıkar ²⁸⁴.

Aslında bir işletmenin hedeflediği kâra ulaşmasını etkileyen pekçok iç ve dış unsur vardır. Ancak bunları dört grupta toplamak mümkündür ²⁸⁵;

- Birim satış fiyatı,
- Satış miktarı,
- Birim değişken maliyet,
- Toplam sabit maliyet.

Maliyet-hacim-kâr analizleri ²⁸⁶ bu dört temel etken arasındaki ilişkileri ortaya koyarak, kâr planlamasına doğrudan katkıda bulunması nedeniyle yaygın olarak kullanılmaktadır. Maliyet-hacim-kâr ilişkilerini yansıtan kâr fonksiyonundan; değişik satış düzeylerinde sağlanacak kârların tahmini, belirli bir kârı sağlayabilmek için gerekli satış düzeyinin saptanması ve başabaş satış düzeyinin saptanması gibi konularda yararlanır.

Bunlardan başabaş analizi, maliyetlerle faaliyet hacmi ve kâr arasındaki ilişkilerin incelenmesinde yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir. Başabaş (kâra geçiş) noktası toplam gelirler ile toplam giderlerin eşit olduğu noktadır. İşletme bu satış düzeyinde ne kâr ne de zarar eder. Bu noktanın altında zarar, üstünde ise kâr söz konusu olur. Satış fiyatının değişken giderleri aşan kısmına katkı payı denir. Katkı payının satışlara oranlanmasıyla da katkı oranı bulunur ²⁸⁷. Bu

²⁸⁴ Giderlerin faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenme durumlarına göre; sabit, değişken ve karışık (yarı-değişken/yarı-sabit) şeklinde ayrılması esas olmakla birlikte uygulamada hiç de kolay olmayan bu ayrımların yapılmasında yardımcı bir takım muhasebe, mühendislik, matematik ve istatistik tekniklerinden yararlanır. (Bkz; AKDOĞAN, s.529-550. —BÜYÜKMİRZA, s.305-330. —SEVGENER-HACIRÜSTEMOĞLU, s.47-66.—PEKER, s.443-452.)

²⁸⁵ BÜYÜKMİRZA, s.351.

²⁸⁶ Maliyet-Hacim-Kâr analizleri ve özellikle de Başabaş Analizi ile ilgili daha geniş bilgi için bkz; BÜYÜKMİRZA, s.261-442. —GARRISON-NOREEN, s.278-291. —HORNGREN-SUNDEM, s.37-41. —MEIGS, vd., s.955-971. —PEKER, s.597-618. —ÜSTÜN, Yönetim..., s.32-68.

²⁸⁷ Katkı oranı şöyle hesaplanır;

$$K_o = \frac{\text{Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}{\text{Satış Fiyatı}} = \frac{500.000 - 300.000}{500.00} = 0,40$$

kavramlardan yararlanarak, başabaş noktası miktar (hizmet birimi) ve tutar (TL) olarak hesaplanabilir.

Örnek: 3

Bir ticari havaalanında, bir dönemlik sabit giderler 10.000.000.000 TL, birim hizmet satış fiyatının 500.000 TL ve birim değişken maliyetin 300.000 TL olduğu varsayıldığında, başabaş noktası hizmet birimi ve tutarı şöylece bulunur;

$$1) \text{ Başabaş Noktası (Miktar)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{BBN} = \frac{10.000.000.000}{500.000 - 300.000} = \frac{10.000.000.000}{200.000} = 50.000 \text{ birim}$$

$$2) \text{ Başabaş Noktası (Tutar)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{BBN} = \frac{10.000.000.000}{0,40} = 25.000.000.000 \text{ TL.}$$

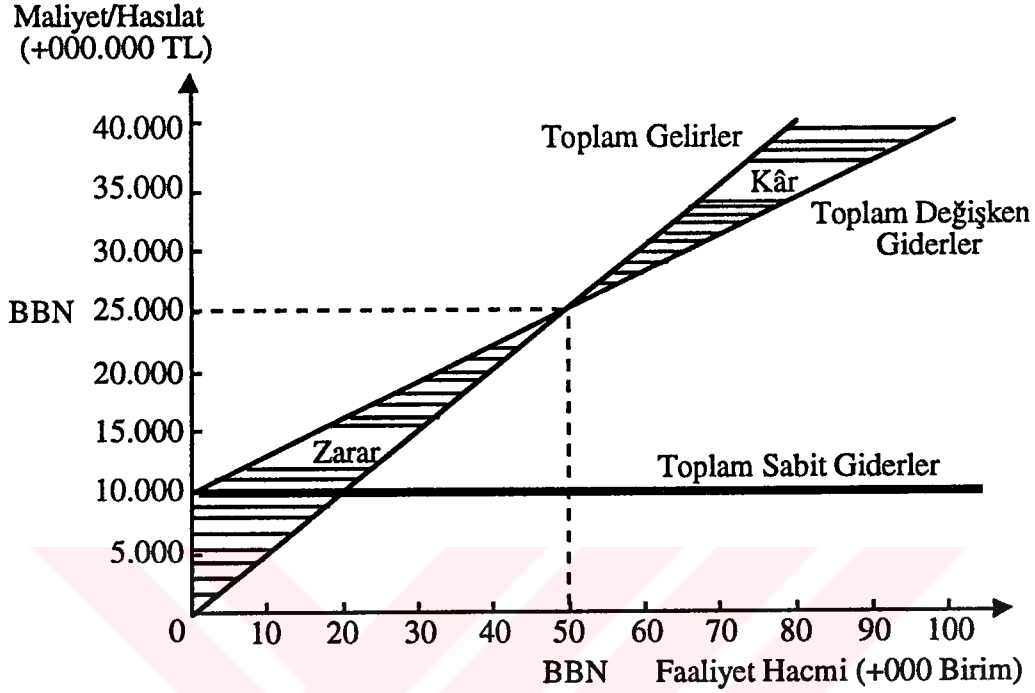
Bu durumda, işletme 50.000 birim hizmet düzeyinde ve 25.000.000.000 TL satış hasılatıyla, ancak maliyetlerini karşılayabilecek bir noktaya gelecektir. Bu düzeyin altında kalan satışlarda her birim azalış işletmenin zararını azaltırken, başabaş noktasının üzerine çıkıldıkça işletmenin kârı artacaktır.

Maliyet hesaplama yöntemleri karşılaştırıldığında, işletmenin sağladığı gerçek kâr, maliyet-hacim-kâr analizlerindeki ve dolayısıyla değişken maliyet yönteminde bulunan kâr olmaktadır ²⁸⁸. Başka bir ifadeyle başabaş analizleri, değişken maliyet yöntemi ile aynı sonuçları verir.

Satış hacmi ile kâr arasındaki ilişki belirlendikten sonra, bunların yöneticilere iletilmesi genellikle rakamsal raporlarla olur. Ancak bu raporlar bazen grafiklerle de ifade edilebilir ya da sözkonusu grafikler rakamsal raporlara eklenebilir. Yani

²⁸⁸ BÜYÜKMİRZA, s.412, 417.

başabaş analizi grafik üzerinde de incelenebilir. Örnekteki rakamlar kullanılarak başabaş (kâra geçiş) grafiği şöyle gösterilebilir.



Şekil 15: Kâra Geçiş Noktası Grafiği

Başabaş faaliyet hacmi ile fiili (ya da palanlanmış) faaliyet hacmi arasındaki fark güvenlik payı adıyla anılır. Genellikle tutar (TL) olarak veya satışların bir yüzdesi şeklinde ifade edilen güvenlik payı, işletmenin zarardan ne kadar uzakta olduğunu, başka bir deyişle satış düzeyinin riskini gösterir.

Yönetim kararlarında çok yönlü olarak kullanılmakla birlikte, başabaş analizinin ancak bir takım varsayımlarla anlam kazandığı bilinmektedir ²⁸⁹.

Fiyatlandırma kararlarında maliyet-hacim-kâr analizlerinden yararlanırken, mamulün talep esnekliğini gözönünde tutmak gerekir. Bunun yanında,

²⁸⁹ Başabaş analizinin dayandığı varsayımlardan bazıları şunlardır;

- İşletme, piyasada belirlenen veya kendi koyduğu satış fiyatından istediği miktarda satış yapabilir.
- Giderler sabit ve değişken olarak ayrılabilir.
- Sabit giderler ile birim değişken giderler kapasiteye kadar aynı kalır.
- İşletmede tek tür mamul üretilir.

işletmenin üretim kapasitesi, yönetimin kısa ve uzun dönem amaçlarından hangilerine öncelik verdiği ve rakiplerin davranışları da gözönünde bulundurulması gereken konulardır. Gelecekteki belirsizliğin genellikle tahmin edilebildiği varsayımı ise, bu analizlerin güvenilirliğini önemli ölçüde sınırlandırmaktadır. Nitekim, havaalanı tesisleri için talep mevsimin, haftanın ve günün değişik zamanlarına göre farklı olabilmekte ve bu da gelecekle ilgili bir karar olan fiyatlandırma kararlarının verilmesi sırasında önemli sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.

Bununla birlikte havaalanlarında sürekli gözönünde tutulması gereken bir gerçek; havaalanı hizmetlerinin “kamu yararı ve sosyal hizmet anlayışıyla” yürütülmesidir. 1980’li yıllardan itibaren çeşitli ülkelerde gündeme gelmeye başlayan ve günümüzde gittikçe yoğunlaşan ticari bakış açısı, havaalanlarını daha riskli bir finansal çevrede faaliyet göstermek ve oldukça esnek bir yönetim yaklaşımında bulunmak durumunda bırakmıştır. Bu ortam, ticari kriterler ile sosyal hizmet kriterlerinin önceliği konusunda tartışmalara neden olmuştur ²⁹⁰. Aslında havaalanları arasında doğrudan rekabet yoktur. Havaalanlarındaki trafik yoğunluğunu etkileyen faktörler, daha çok havaalanının bulunduğu coğrafi alan, iklim koşulları, merkezi yerleşim yerlerine (anakentlere) ve iş veya turizm merkezlerine yakınlığı, merkezi hükümet ve yerel yönetim politikaları, havaalanı tesislerinden yararlanma kolaylığı gibi etkenlerdir. Bu sorunlar geleneksel havaalanı fiyatlandırma yapısında esaslı düşünce değişikliklerine ve bu iki kriterin (ticari amaçlar ve kamu yararı) birlikte ele alınma zorunluluğunun değerlendirilmesine yol açmıştır. Havaalanlarının ticari teamüllere göre yönetilmesi ve kâr elde etmek için çaba harcanması gereği, hükümetleri ve havaalanı yöneticilerini havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılması sorununa çözüm aramaya yöneltmiştir. Bu zorunluluk havaalanlarındaki mevcut fiyat yapısının, ticari yaklaşıma uyumlaştırılmasına yönelik fiyat politikalarına ulaşma amaçlarının ne derece gerçekleştirilebileceğinin cevaplandırılmasını gerektirmiştir. Bu amaçlar;

²⁹⁰ ____The Economic Benefits of Air Transport, Air Transport Action Group (ATAG), Geneva, 1992, s.5-12.

- Havaalanı kaynaklarının dağılımında ve kullanımında etkinliğin sağlanması,
- Maliyetleri karşılayan ve belli bir kâr getirmesi umulan, yeterli gelirin elde edilmesi,
- Gelecekteki yatırımlar için sağlam bir dayanak olması şeklinde özetlenebilir.

Geleneksel olarak havaalanları bütün dünyada monopol veya yarı monopol özelliği taşır ²⁹¹. Bu da genellikle doğru olmayan performans göstergelerinin elde edilmesine ve dolayısıyla diğer havaalanlarıyla sağlıklı karşılaştırmaların yapılamamasına neden olmaktadır. Devletin havaalanı işletmeciliği; kamu yolları, parklar, elektrik-gaz-su dağıtım sistemlerinde olduğu gibi bir kamu hizmeti düşüncesine dayanır. Bu düşünceyle bütün kamu hizmetlerinde şu amaçlar gözetilir²⁹²;

- Faaliyetlerin coğrafik alanlar itibariyle düzenli kontrolü,
- Kamuya yansıtılan maliyetler, ve
- Yatırımın geri dönüş oranı.

Ne kâr sağlamak ne de zarar etmek isteyen hem kamu hem de özel sektör için bu üç ölçü geçerlidir. Dolayısıyla havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında temel dayanak noktası olarak maliyetlerin esas alınması gerekli olmakla birlikte; uygulamada pekçok örnek, havaalanı hizmetlerinin dışsal ekonomik ve sosyal faydalarının, diğer ticari işletmelerdekinin aksine, faaliyet zararlarından daha ağır bastığı sonucunu ortaya koymaktadır ²⁹³.

Bununla birlikte, özel teşebbüs havaalanlarının bulundukları ülkelerde genellikle karşılaştıkları en önemli sorunlar; sabit yatırım ve finansman maliyetlerinin yüksekliği, bakım maliyetleri, genişleme için yer gereksinimi, yerel otoritelerin tepkileri, çevredeki işletmelerle ve halkla ilişkiler, satış -iş bırakma-

²⁹¹ ASHFORD-MOORE, s.187.

²⁹² GESELL, s.288.

²⁹³ DOGANIS, s.70.

ölüm gibi nedenlerle sık sık karşılaşılan mülkiyet ve yönetim değişiklikleridir. Uzun dönemde düşük kâr getiren bir sektör olması da, havaalanı işletmeciliğinin cazibesini olumsuz etkilemektedir. Buna karşılık devletin, talebe bağlı olmaksızın, bazı sorumluluklarla havaalanı işletebilmesi nedeniyle, kamu-özel teşebbüs ortaklığıyla havaalanı işletmeciliğinin cazip hale getirilmesi gerekli olmaktadır.

Havaalanlarının, tam bir ticari faaliyet esasına uygun hareket etme serbestisine sahip olması durumunda, faaliyet maliyetleriyle birlikte yatırım (amortisman) ve borçlanma (faiz) maliyetlerini de içerecek biçimde toplam ekonomik maliyetleri karşılayacak, kendi kendine yeterli bir finansal yapıya sahip olması gereği üzerinde durulmaktadır. Ancak havaalanı hizmetleri ile ilgili kamu yararı önceliği görüşü, pekçok ülkede hâla yaygın olduğundan, havaalanlarının geliştirilmesi ile ilgili yatırımlarda, altyapı tesislerinin kurulmasında ve faaliyet zararlarının karşılanmasında, merkezi ve yerel yönetimlerin genellikle gönüllü olarak destek vermelerinin sağlanması gerekli olmaktadır.

Daha önce yapılan analizler, temel havaalanı hizmetleri için maliyetle ilişkili bir fiyatlandırmayı desteklemektedir. Ekonomi bilimcileri, mal ve hizmetlerin elde edilmesinde marjinal maliyete göre yapılan fiyatlandırmanın, kaynakların etkin dağılımına imkan veren bir fiyatlandırma politikası olduğunu uzun zaman tartışmışlardır. Bu açıdan havaalanlarında değişken maliyete dayalı fiyatlandırma, kaynakların havaalanı kullanıcıları arasında etkin dağılımını sağlamaya yönelik, ekonomik yönden rasyonel bir yaklaşım olarak düşünülebilir. Havaalanı tesislerinin ve hizmetlerinin fiyatlandırılmasında değişken maliyetlerin esas alınması durumunda, potansiyel kullanıcıların da yararlandıkları hizmetlerin en az üretim maliyeti kadar para ödemesi sağlanacak veya fiyatların, hizmet üretim maliyetinin altında kalması halinde ise, faaliyetlerin durdurulması gerekecektir. Bu durumda değişken maliyete göre fiyatlandırmanın yürütülebilmesi, yöneticilerin potansiyel havaalanı kullanıcılarının ilave tesis ve hizmetler için katlanabilecekleri maliyetleri iyi tahmin edebilmelerine bağlı olmaktadır. Ancak bu şekildeki fiyatlandırmanın uzun süreli devam ettirilemeyeceği açıktır. Kısa dönemde karşılaşılan bazı darboğazları aşmak, boş kapasiteyi değerlendirmek, ileriye dönük

iş ilişkileri kurmak gibi amaçlarla değişken maliyetlere göre fiyatlandırma uygun olabilir.

Ayrıca çeşitli ülkelerdeki havaalanlarında mevsime ve günün belli saatlerine göre farklı fiyat uygulamalarına rastlanmaktadır. Buna göre, hava trafiğinin yoğun olduğu dönemlerde, havaalanlarında sıkışıklığı önlemek amacıyla bazı kısıtlamalar yanında, normalden daha yüksek fiyatlar uygulanabilmektedir.

Sözkonusu fiyat farklılaştırması; pist-apron-taksiyolları, yolcu giriş-çıkış kapıları ve köprüleri, bagaj ve yük handling sahaları ve terminal sahasındaki havaalanı temel faaliyetlerini oluşturan diğer unsurların hepsi için uygulanabilir. Uygulamada genellikle üç ya da dört hizmet türü için canlı (hareketli) ve ölü (durgun) dönem fiyatlandırmasıyla karşılaşılır. Bunlar ²⁹⁴;

- Havaaracı iniş ücretleri,
- Havaaracı park ücretleri,
- Yolcu ücretleri ve/veya
- Hava köprü ücretleridir.

Bu tesislerin ve hizmetlerin fiyatlandırmasında; yerli-yabancı yolcu ayrımı, bölgesel farklılıklar, boş kapasitenin çokluğu gibi çeşitli faktörlere göre farklılıklar olabilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra varılan sonuçlar şöyle özetlenebilir. Fiyatlandırma stratejisinde esneklik önemli bir unsurdur. Havaalanlarında verilen hizmetlerin en uygun ve doğru şekilde fiyatlandırılabilmesi için, fiyatın kısa ve uzun dönem maliyetlerini kapsaması zorunludur ²⁹⁵. Daha öncede de değinildiği üzere, havaalanlarının birer özel ticari işletme olarak faaliyette bulunması durumunda bu gereksinim açıkça ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, fiyatlandırmada toplam maliyetleri olabildiğince karşılayacak bir yöntemin uygulanması en uygun

²⁹⁴ DOGANIS, s.92.

²⁹⁵ GESELL, s.288.

yol olacaktır ²⁹⁶. Ayrıca havaalanlarında ençok karşılaşılan; canlı dönem fiyatlandırması, fazla yükler ve iskontolarla ilgili fiyatlandırma politikalarının da havaalanı koşulları, sektörel ve genel ekonomik durum değerlendirilerek belirlenmesi gerekmektedir.

Buna karşılık, son yıllarda fiili (gerçekleşen) ya da tahmini (beklenen) maliyetlere dayalı fiyatlandırma yerine, pazar koşullarını dikkate alarak, alıcıya en uygun fiyatı belirlemek ve buna göre üretim maliyetlerini ve diğer dönem giderlerini kontrol altına almak önem kazanmıştır ²⁹⁷. Çünkü maliyetler fiyatın tabanını oluştururken, müşterinin ödeme olanakları da fiyatın üst sınırını oluşturmaktadır. Bu durumda maliyetleri temel almakla birlikte, talebi tamamen gözardı eden bir fiyatlandırmanın uygun olmayacağı açıktır. Ayrıca maliyet, değer ve fiyat kavramları arasındaki anlam farklılığının iyi ayırdedilerek, verilecek kararda neyin daha öncelikli olduğunun belirlenmesi büyük önem taşımaktadır²⁹⁸.

Genel olarak fiyatlandırmada başarılı olabilmek için şu adımların izlenmesi önerilmektedir ²⁹⁹;

- Hizmete müşterinin verdiği değer belirlenmesi,
- Müşteriye göre hizmette çeşitliliğin sağlanması,
- Müşterilerin fiyata karşı duyarlılıklarının saptanması,
- En uygun fiyat yapısının belirlenmesi,
- Rakiplerin tepkilerinin değerlendirilmesi,
- Fiyatların gerçekleşme düzeylerinin izlenmesi,
- Müşterilerin duyarlılığına cevap verilmesi,
- Hizmet maliyetinin değerlendirilmesi için kârlılık analizinin yapılması.

²⁹⁶ Robin COOPER, Robert S.KAPLAN, "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *MANAGEMENT ACCOUNTING*, April 1988, s.20-27.

²⁹⁷ William L. FERRARA, "Cost/Management Accounting - The 21 st Century Paradigm", *MANAGEMENT ACCOUNTING*, December 1995, s.32.

²⁹⁸ David ALLEN, "Costs, Values and Prices", *MANAGEMENT ACCOUNTING*, (CIMA), April 1996, s.32.

²⁹⁹ DOLAN, s.175-183.

ICAO Konseyi de 1967 yılından bu yana zaman zaman yaptığı çalışmalarla, havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasına yönelik şu önerileri geliştirmiştir.

- Fiyatlandırma sistemi basit ve genel uygulamaya uygun olmalıdır.
- İniş ücretleri ağırlık temeline göre formüle edilmelidir.
- Dışhat tarifelerinde, farklı oranlar uygulanmamalıdır.
- Fiyat, sağlanan hizmetin maliyetini mümkün olan en yüksek oranda karşılamalıdır.

ICAO'nun önerileri ve yazarların görüşleri bir araya getirildiğinde çıkan sonuç şudur; havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında maliyet bilgileri mutlaka temel hareket noktası olmalı, eğer uygulamada maliyete dayalı bir fiyatlandırma olanağı bulunamıyorsa, maliyetleri büyük ölçüde dikkate alan, fiyata etki eden diğer faktörleri de gözardı etmeyen uygun bir fiyatlandırma sistemi benimsenmelidir.

4. UYGULAMADA HAVAALANI HİZMETLERİNİN FİYATLANDIRILMASI

4.1. Giriş

Ülkemizde sivil havaalanları tümüyle devlet mülkiyetinde olup, Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMI) Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak faaliyette bulunmaktadır. Bunun yanında tamamen askeri amaçlarla veya sivil-askeri ortak kullanılan havaalanları ile daha çok eğitim ve genel havacılık amaçlı olup (Eskişehir-Anadolu, Antalya-Karain vb. gibi) sivil hava trafiğine de açık havaalanları ve henüz tüm fonksiyonlarıyla faaliyete geçmemiş olmakla birlikte, bir de özel havaalanı (Bodrum-İmsık) bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı çerçevesinde, çalışmamızı belli bir sivil-ticari havaalanındaki uygulama ile desteklemek; uygulamadan elde edilecek bulguların daha önce yapılan teorik açıklamalarla karşılaştırılarak değerlendirilmesi bakımından daha uygun olacağı düşüncesini taşımakla birlikte, bu mümkün olmadı. Çünkü, araştırma yapabileceğimiz özelliklere sahip havaalanları, DHMİ bünyesinde faaliyet göstermekte ve bunlara ilişkin muhasebe, finansman, pazarlama gibi işlevsel kararlar ve faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve denetimi tümüyle DHMİ aracılığıyla, merkezi karar organlarınca yürütülmektedir. Bu nedenle bu çalışma, doğrudan DHMİ'nin uygulamalarını incelemek suretiyle gerçekleştirilmiştir ³⁰⁰

DHMİ Genel Müdürlüğü, daha önce 1933 yılında kurulmuş olan “Hava Yolları Devlet işletmesi İdaresi” bünyesinde yürütülen: “hava meydanı işletmeciliği ve yer hizmetleri, hava seyrüsefer, hava trafik kontrol ve muhabere hizmetlerini yürütmek üzere, 6686 Sayılı Kanun’la 28.2.1956’da kurulmuştur. 1983-84 yılları arasında farklı bir hukuki düzenlemeye konu olan kurum, 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 18.6.1984 tarihinde, “tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlı bir kamu iktisadi kuruluşu” olarak, bugünkü adıyla yeniden düzenlenmiştir.

DHMİ Genel Müdürlüğü’nün son olarak 8.11.1984 tarih ve 18569 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan amaçları şöyledir; “sivil havacılık faaliyetlerinin gereği olan hava taşımacılığı, hava meydanlarının işletilmesi, meydan yer hizmetlerinin yapılması, hava trafik kontrol hizmetlerinin ifası, seyrüsefer sistem ve kolaylıklarının kurulması ve işletilmesi, bu faaliyetler ile ilgili diğer tesis ve sistemlerin kurulması, işletilmesi ve modern havacılık düzeyine çıkarılmasını sağlamak”.

³⁰⁰ Bu kısımdaki bilgiler için; çeşitli tarihlerde (en son 21.11.1997) DHMİ Genel Müdürlüğü’nün değişik birimlerindeki yetkililerle yüz yüze ve telefon veya faks ile yapılan görüşmelerden ve şu yazılı kaynaklardan yararlanılmıştır; ____DHMİ Havalimanları ve Havaalanları, Ankara 1993. ____DHMİ İstatistik Yıllığı-1995. ____DHMİ Havaalanları Ücret Tarifeleri-1995/1996/1997. ____DHMİ 1996 Yılı Faaliyet Raporu. ____DHMİ 1997 Yılı İşletme Bütçesi. ____DHMİ Hasılat Yönergesi (1.1.1992 Tarihli). ____DHMİ Hesap Planı.

DHMI Genel Müdürlüğü'nün faaliyet konuları şöyle belirlenmiştir;

1. Kanun, tüzük ve yönetmelik, kalkınma planı ve yıllık programlar çerçevesinde; müesseselerini, bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini yönlendirmek ve bunlar arasındaki koordinasyon ve işbirliğini sağlamak.
2. Bu faaliyetlerin yürütülmesi ve geliştirilmesi için kaynaklar sağlamak ve arttırmak.
3. Gerektiği hallerde müesseseler, işletmeler, ortaklıklar kurmak ve kaldırmak veya kurulmuş bir ortaklığa iştirak edilmesi için gerekli teşebbüslerde bulunmak.
4. Bağlı ortaklık ve müesseselerin bütçeleri ile fiyat, tarife ve yatırımların genel ekonomi ve Sivil Havacılık politikalarına uyumunu sağlamak.
5. Sivil Havacılık ihtisas alanlarında, dünya standartlarına göre personel yetiştirmek üzere eğitim tesisleri kurmak, kurdurmak ve bu tesisleri işletmek veya işletletmek.
- 6 Faaliyet konuları ile ilgili Bakanlar Kurulu tarafından verilen görevleri yapmak.
7. İstihdamı geliştirme çalışmaları kapsamında düzenlenen beceri kazandırma programlarının uygulanmasını sağlamak.
8. Kurulmuş ve kurulacak küçük ve orta büyüklükteki özel kuruluşlara, idari ve teknik alanlarda rehberlik yapmak.

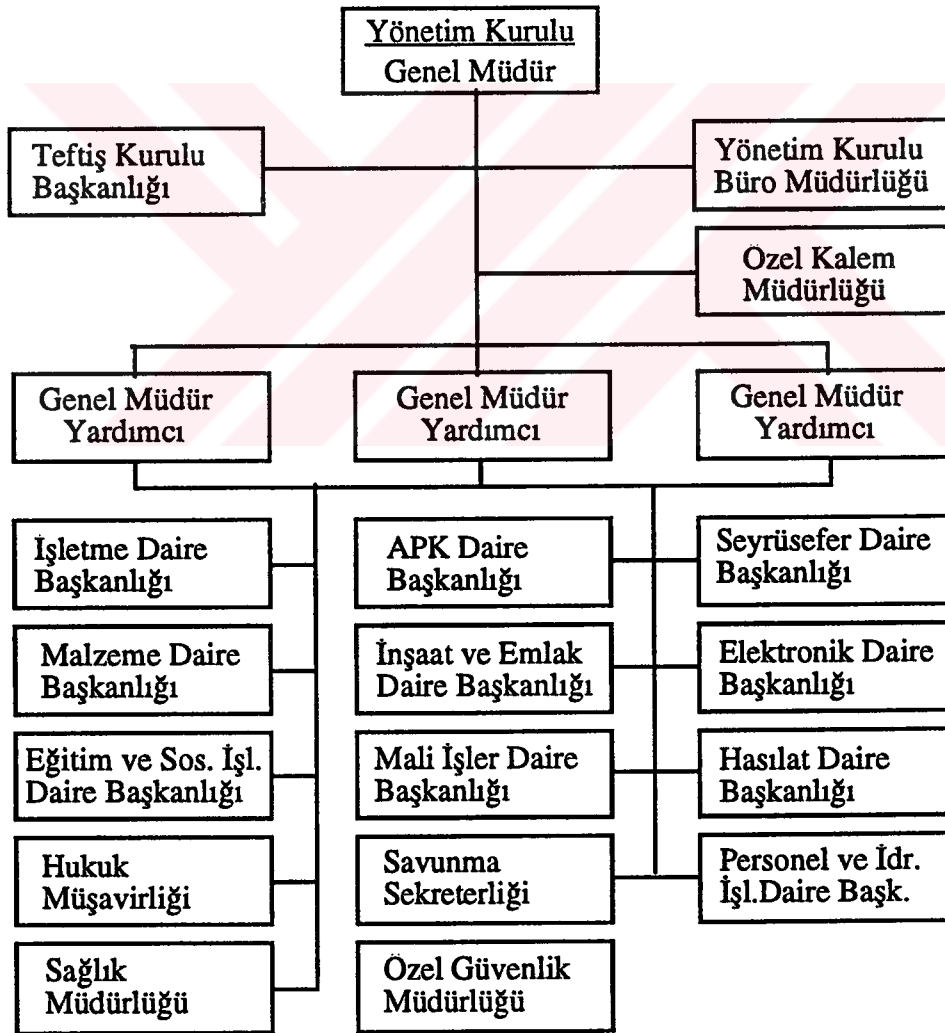
DHMI, sermayesinin tamamı devlete ait, tekel niteliğindeki hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği hizmetleri imtiyazlı sayılan bir kamu iktisadi kuruluşu olup, Ulaştırma Bakanlığı'nın ilgili kuruluşudur.

Bu nedenle, bir yönüyle Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun idari, teknik ve mali açıdan sürekli olarak gözetim ve denetimi altında bulunurken, diğer yönden faaliyetlerinin kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygunluğu açısından, Ulaştırma Bakanlığı'nın gözetimi altındadır. Ayrıca işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi de Teftiş Kurulu Başkanlığı'na yapılmaktadır.

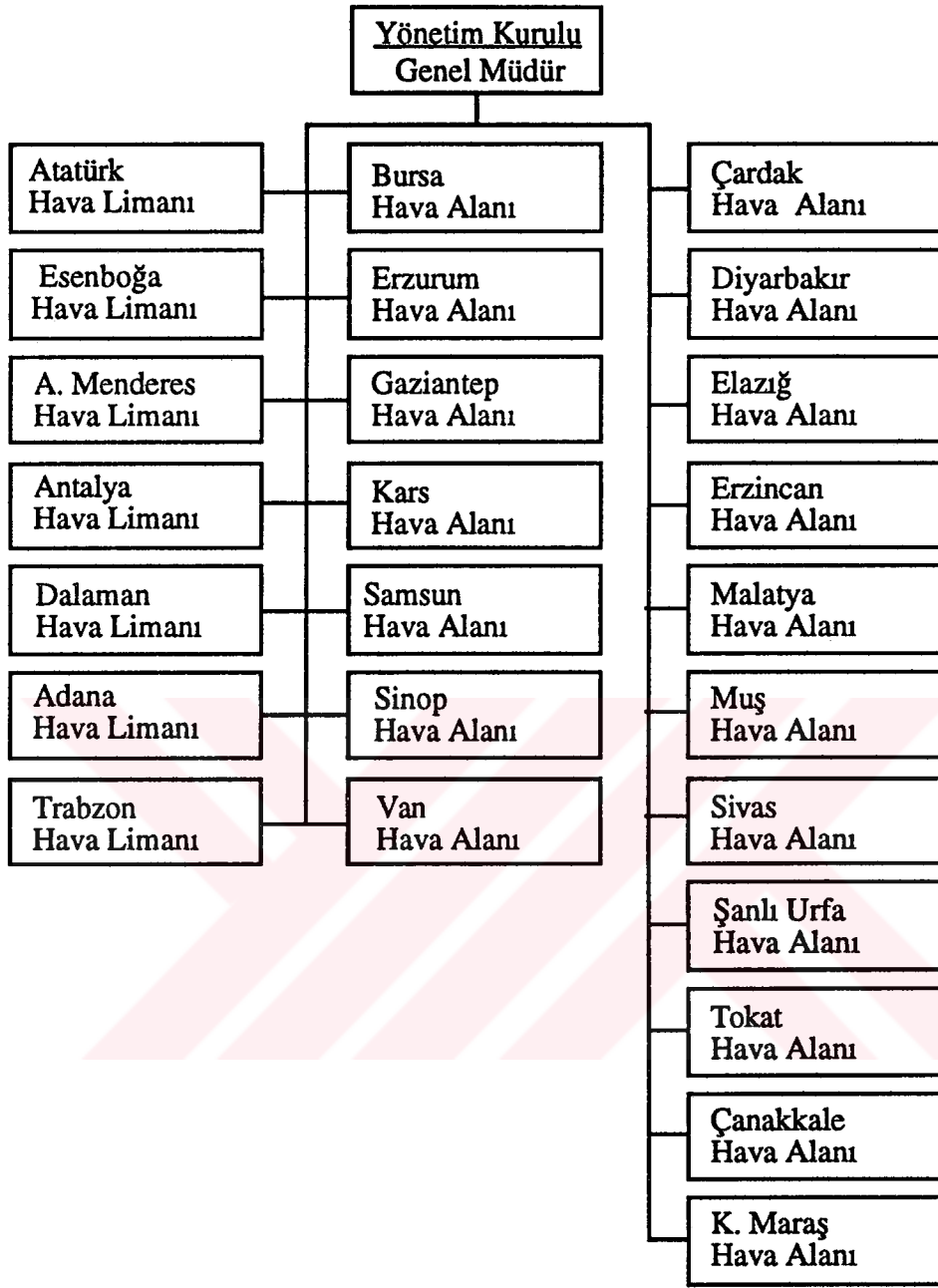
DHMI Genel Müdürlüğü'nün en yüksek düzeydeki yetkili ve sorumlu karar organı; Genel Müdür'ün başkanlığı'nda beş üyeden oluşan Yönetim

Kurulu'dur. Yetkili ve sorumlu yürütme organı ise; Genel Müdür ve beş yardımcısından oluşan Genel Müdürlük'tür.

Genel Müdürlük, Şekil-16'da verilen örgüt şemasında da görüleceği üzere; Genel Müdür, üç Genel Müdür Yardımcısı ve bağlı birimlerden oluşmaktadır. Birimlerden, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Yönetim Kurulu Büro Müdürlüğü, Özel Kalem Müdürlüğü ile taşra teşkilatında yer alan Hava Limanı Başmüdürlükleri ve Hava Alanı Müdürlükleri doğrudan Genel Müdüre, diğer birimler ise Genel Müdür Yardımcılarına bağlı bulunmaktadır. Genel Müdür Yardımcıları arasında işbölümü, Genel Müdür tarafından belirlenmekte olup, şemada gösterilen birimlerden oluşmaktadır.



Şekil 16: DHMİ Merkezi Örgüt Şeması



Şekil- 17 DHMİ Taşra Örgüt Şeması

İşletme Daire Başkanlığı'nca; terminal binalarının kullanım planlarının hazırlanması, yer tahsislerinin yapılması, ticari hacimlerin belirlenmesi suretiyle gelir arttırıcı faaliyetlerin düzenlenmesi, Sivil Havacılık alanındaki gelişmeler takip edilerek gerekli tedbirlerin alınması, uluslararası kurallara uygun olarak hava meydanlarının gelişiminin sağlanması, ücret tarifelerinin günün koşullarına uydurulması yönündeki çalışmalar yapılmaktadır.

Bunların dışındaki, gelir tahakkuk işlemlerinin yapılması, Eurocontrol ile ilgili tahakkuk işlemleri ve koordinein sağlanması, pazarlama faaliyetleri ile ilgili araştırmalar yaparak gelir kaynaklarının artırılması yönündeki çalışmalar ise, Hasılat Daire Başkanlığı'nca yapılmaktadır. Genel Müdürlük merkezinin ve havaalanlarının muhasebe işlemleri ise, Mali İşler Daire Başkanlığı'nca yürütülmektedir.

DHMI Genel Müdürlüğü kapsamında faaliyet gösteren havaliman ve havaalanları ile ilgili bazı temel bilgiler Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12: DHMI Havaalanları İle İlgili Genel Bilgiler

Açı	Hizmete Giriş Yılı	Kategori	İntifa	Hizmet Türü	Sehre Uzaklık (Km)	Yükseklik (m)	Açık Olduğu Saatler
Atatürk	1953	Sivil	DHMI		24	48	24 Saat
Esenboğa	1955	"	"		28	953	"
A. Menderes	1987	"	"		18	125	"
Antalya	1960	"	"		13	54	"
Dalaman	1981	"	"		6	7	"
Adana	1937	"	"		3,5	20	"
Trabzon	1957	"	"	Uluslararası Tarifesiz ve İçhat	6	35	Tarifeye Göre
Bursa	1944	Sivil-Asker	DHMI-Hv.Kv.		8	101	"
Çanakkale	1991	"	"		5	704	"
Çardak	1991	"	"		60	851	"
Diyarbakır	1952	"	"	Uluslararası Tarifesiz ve İçhat	6	686	"
Elazığ	1940	"	DHMI-Kr.Kv.	İçhat	12	903	"
Erzincan	1988	"		"	12	1153	"
Erzurum	1966	"	DHMI-Hv.Kv.	Uluslararası Tarifesiz ve İçhat	11	1757	"
Gaziantep	1976	Sivil	DHMI	"	20	706	"
Kars	1988	"	"	"	6	1765	"
Malatya	1941	Sivil-Asker	DHMI-Hv.Kv.	İçhat	34	862	"
Muş	1992	"	"	"	18	1265	"
Samsun	1958	Sivil	DHMI	"	4	160	"
Sinop	1993	"	"	"	4	6	"
Sivas	1957	Sivil-Asker	DHMI-Hv.Kv.	"	23	1592	"
Şanlı Urfa	1988	Sivil	DHMI	"	8	452	"
Tokat	1995	"	"	"	17	1664	"
Van	1943	"	"	Uluslararası Tarifesiz ve İçhat	8	1669	"
K. Maraş	1996	"	"	İçhat	5	525	"

Kaynak: DHMI İstatistik Yıllığı 1995. — DHMI 1996 Yılı Faaliyet Raporu

4.2. Havaalanı Hizmetleri ve Fiyatlandırılması

Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'nce havaalanlarında yürütülen hizmetler üç grupta toplanmıştır. Bunlar;

- 1) Hava seyrüsefer hizmetleri,
- 2) PAT sahaları hizmetleri ve
- 3) Terminal hizmetleridir.

Bu kısımda, bu üç hizmet grubu ele alınarak, her bir grupta ne tür alt hizmet türlerinin yer aldığı ve bunlarla ilgili nasıl bir fiyatlandırma politikası uygulandığı konularına açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

4.2.1. Hava Seyrüsefer Hizmetleri

Bu grupta yer alan, hava trafik kontrol ³⁰¹ ve seyrüsefer hizmetleri dört başlık altında toplanmıştır. a) Türk hava sahasını kullanarak, Türkiye üzerinden geçen (overflight), yurtdışından bir Türk hava meydanına ³⁰² gelen veya bir Türk hava meydanından yurtdışına giden ve bir Türk hava meydanından diğer bir Türk hava meydanına giden havaaraçlarına verilen seyrüsefer (navigation) ve overflight hizmetleri.

Avrupa hava sahasında seyrüsefer hizmetleri, bu amaçla kurulmuş bir örgüt olan EUROCONTROL ³⁰³ tarafından yürütülmektedir. Türkiye'de bu hizmet DHMİ tarafından EUROCONTROL adına yapılmaktadır. Türk hava sahasında

³⁰¹ Hava trafik kontrol (Air Traffic Control-ATC); uçaklar arasında ve manevra sahası üzerindeki uçaklarla engeller arasında çarpışmaları önlemek ve hava trafiğinin akışını düzenli bir şekilde hızlandırarak, sürekli kılmak amacıyla sağlanan hizmetlerdir. (Bkz.; Nicolas DUBOIS, "Objectives of Air Traffic Flow Management", 10-12 MARCH, 1997, Eskişehir (12.3.1997'deki sunuş).

³⁰² Hava meydanı tabiri hem uluslararası trafiğe açık hava limanları hem de yalnızca içhat trafiğine açık olan havaalanları anlamında kullanılmıştır.

³⁰³ EUROCONTROL: European Organization for the Safety of Air (Avrupa Hava Seyrüsefer Güvenlik Örgütü); Avrupa üzerindeki sivil hava trafiğini düzenlemek ve çok taraflı anlaşmaya göre, üye ülkelerin hava seyrüsefer ücretlerini tahsil etmek amacıyla kurulmuştur.

uygulanan seyrüsefer ücretleri şöyle belirlenir.

Tesbit edilen ücretin uygulanacağı-sonraki yıl için, DHMİ ve SHGM yetkililerince, içinde bulunulan yılın Mayıs ayında ilk, Kasım ayında da son toplantı yapılarak belirlenen, ücretin uygulanacağı yıl içinde havaalanlarında seyrüsefer yardımcı istasyonları ve radar sistemlerine yapılacak yatırımlarla tahmini işletme giderleri toplamından oluşan maliyet, Aralık ayı içinde Brüksel’de yapılan, üye ülkelerin ilgili bakanlarından oluşan kurul toplantısına sunulur. Buradan çıkan karar doğrultusunda uygulama yapılır. Hesaplanan tahmini maliyet: işçilikler, enerji, amortisman, sigorta vb. giderlerden oluşur.

1989-97 yılları arasında Türk Lirası (TL) türünden belirlenen seyrüsefer ücretleri, 1998’den itibaren Avrupa Para Birimi (ECU) türünden hesaplanacaktır.

Toplam maliyet belirlendikten sonra, birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için, hizmet birimi sayısının belirlenmesi gerekir. Hizmet birimini her ülkenin kendi sivil kuruluşu ya da EUROCONTROL belirlemektedir. Hesaplama 50 tonluk bir uçağın her 100 km uçuş mesafesi bir hizmet birimi kabul edilir.

Belirlenen tahmini toplam maliyetin hizmet birim sayısına bölünmesiyle, her bir seyrüsefer hizmeti için alınacak ücret belirlenmiş olur ³⁰⁴.

Uygulamayı izleyen yıl içinde; yapılmayan yatırımlar indirilip ilave yatırımlar eklenerek kesin maliyet bulunur ve çıkan sonuca göre fark, bir sonraki senenin fiyatlarında dikkate alınır ³⁰⁵.

Seyrüsefer hizmetleri ile ilgili bilgiler, en geç 10 gün içinde, DHMİ tarafından hizmetin verildiği havayolu şirketine bildirilir ve 30 gün içinde de

³⁰⁴ Örneğin, 1997 yılı için Türkiye’de belirlenen toplam seyrüsefer hizmetleri maliyetinin 24.000.000.000 TL ve hizmet biriminin 4.000.000 olduğu varsayıldığında, birim seyrüsefer ücreti; 6.000.000 TL/birim olarak bulunur.

³⁰⁵ Buna göre, 1997 yılının kesin maliyeti 1998 yılı içinde belli olacak ve eğer ortaya bir fark çıkarsa, bu ancak 1999 yılının seyrüsefer fiyatlarının belirlenmesi sırasında hesaba katılabilecektir.

ödemenin yapılması istenir. Süresi içinde ödenmeyen hizmet bedelleri için (libor + 3) faiz uygulanır.

EUROCONTROL merkezinde toplanan tahsilat tutarları, 25 üye ülke arasında, her ülkenin trafik durumuna göre, ayda dört (haftada bir) ödeme yapılarak dağıtılır. EUROCONTROL'a da yaptığı hizmet karşılığında belli bir aidat ödenir.

Türkiye'de DHMİ tarafından sağlanan bir hizmet olması nedeniyle, seyrüsefer hizmet gelirleri, havaalanlarının toplam gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır.

Hava seyrüsefer hizmetleri kapsamında sunulan diğer hizmetler de şöyledir;

b) Hava meydanlarında, yerli ve yabancı hava taşıyıcıları ve yer hizmetleri kuruluşlarının, AFTN ³⁰⁶ devrelerinden yurtiçi ve yurtdışına çekecekleri mesajlarla ilgili hizmetler.

c) Havacılık bilgi hizmetleri ³⁰⁷

d) Uçak ve helikopterlere verilen, yukarıda sayılanların dışındaki diğer seyrüsefer hizmetleri.

4.2.2. PAT Sahası Hizmetleri

PAT (Pist-apron-taksiyolları) sahasında verilen hizmetler, doğrudan hava araçlarına yönelik olarak, değişik içeriklerde sunulabilen temel havaalanı

³⁰⁶ AFTN: Aeronautical Fixed Telecommunication Network (Havacılık Sabit Haberleşme Şebekesi); mesajların aynı veya uygun haberleşme özelliklerine sahip havacılık sabit istasyonları arasında alınıp verilmesi için, havacılık sabit servisinin bir parçası olan havacılık sabit devreleri ile sağlanan dünya çapında yaygın bir sistemdir. Hava seyrüsefer emniyetinin sağlanması amacıyla, Havaliman ve meydanları, seyrüsefer yardımcı cihazları, havayolları, tahditli sahalar hakkında bilgi mesajları ile uçak kaza/kırım ve hareketlerini içeren ve AFTN devrelerinden ücretsiz çekilen mesajlar "A Sınıfı Mesaj" ve kalkış mesajları, meteoroloji mesajları, vb.Rezervasyon ve genel uçak işletme acentası mesajları ise "B Sınıfı Mesaj" kapsamındadır.

³⁰⁷ Aeronautical Information Services (AIS)

hizmetleridir. Bu gruba giren hizmet türleri aşağıda sıralanmıştır.

- a) Hava meydanlarımızı iç ve dış uçuş amacıyla kullanan Türk ve yabancı tescilli hava araçlarına verilen konma, konaklama ve yaklaşma hizmetleri.
- b) Hava meydanlarına iniş-kalkış yapan tüm hava araçlarına itfaiye ile ilgili verilen emniyet hizmetleri.
- c) Hava meydanlarında hava araçlarına verilen, araçla havaaracını yönlendirme hizmetleri.
- d) Yolcu köprülerine yanaşan havaaraçlarına verilen köprü, 400 Hz. elektrik ve su hizmetleri.
- e) Yer hizmetleri yönergesine göre verilen hizmetler (temsil, yolcu trafik, ramp, uçak hat bakım, uçuş operasyon, ulaşım organizasyonu, ikram hizmetleri için verilen çalışma ruhsatı vb.) karşılığı alınan imtiyazlar.
- f) Hava meydanlarında akaryakıt ikmal hizmeti yapan şirketlerden alınan imtiyazlar.
- g) Hava meydanları Pat sahalarında hizmet yapacak araçlara hizmet yapabilmeleri için verilecek olan araç özel plakaları ile ilgili hizmetler.
- h) Hava meydanlarında hizmet verilen kuruluşların (havayolu şirketleri, yer hizmetleri kuruluşları, vb.) personeline verilecek olan, personel tanıtma kartı için verilen hizmetler.
- ı) Walkie-Talkie (telsiz) cihazlarının tahsisi ile ilgili hizmetler.

Bu grupta yer alan konma-konaklama, yangına karşı güvenlik ve havaaracı yönlendirme hizmetleri, havaalanı faaliyetleri içinde önemli bir yer tutar. Bu hizmetlerle ilgili birim fiyatları gösteren ücret tarifeleri, yerli ve yabancı havayolu şirketleri için ayrı ayrı düzenlenmektedir ³⁰⁸.

Havaaraçlarının, havaalanlarına iniş (konma) ücretleri, inilen hava meydanında, havaaracının Tescil Belgesi'ndeki azami kalkış ağırlığı temel alınarak uygulanır. Hesaplama ton kesirleri, 1000 kg (bir ton) olarak hesaba katılır.

³⁰⁸ Bkz; ilgili Ücret Tarifeleri birleştirilerek oluşturulan bir tablo Ek-4'te verilmiştir.

Ancak bu ücretlerin belirlenmesi açısından teori ve uygulamada, havaalanı maliyetlerinin esas alınması konusunda bir görüş birliği olmakla birlikte, uygulamada genellikle bu görüşe bağlı kalınmadığı görülmektedir. Dolayısıyla içhat tarifelerinde genellikle bir önceki yılın Eylül/Ekim aylarındaki yıllık enflasyon oranına göre, bir artış belirlenerek, dört ağırlık sınıfı için ücretler Türk Lirası (TL) olarak belirlenmektedir. Dışhat tarifelerinde ise, genellikle Avrupa ülkelerindeki (özellikle Yunanistan) fiyatlar baz alınarak üç ağırlık kategorisi için ücretler ABD doları (\$) türünden belirlenmektedir. Ayrıca dışhat seferlerde, her konma için tarifede belirtilen “Yaklaşma Ücreti” ilave olarak alınır.

Konaklama ücretleri de, konma ücretlerinde olduğu gibi, ağırlık temeline göre hesaplanır. Konaklama süresi, hava aracının piste inişini izleyen 2. saatin sonundan itibaren başlar ve 24 saatlik süreler için uygulanır. 24 saati geçen 2. konaklama için; Atatürk (sürekli), Antalya ve Dalaman (1 Nisan-31 Ekim tarihleri arasında) havalimanlarında %100, 3. ve daha sonrakilerde ise %200 zamlı ücret uygulanır.

Slota bağlı (tarifeli) uçaklardan ilk 2 saat konaklama ücreti alınmaz. Bu uçaklardan slot ³⁰⁹ süreleri boyunca her 24 saat için ton başına 1,8 \$, slot sürelerini aşan her saat için ton başına 5,1 \$ konaklama ücreti alınır. Yukarıda belirtilen %100 ve %200 zamlı tarifeler, bu tür hava araçlarına uygulanmaz.

Mevsimlere ve görüş durumuna göre, gün batımı ile gün doğumu arasında (gece) aydınlatma sistemlerinin çalıştığı saatlerdeki her konma veya kalkışın sadece biri için Aydınlatma Ücreti alınır. Dışhatlar için ABD Doları, içhatlar için Türk Lirası türünden belirlenmiş olan aydınlatma ücretleri, apron aydınlatma sistemlerinden en az 3 saat yararlanarak konaklama yapan hava araçlarına 20 Aralık-10 Ocak ve 1 Nisan-31 Ekim dönemlerinde %100, diğer günlerde %25 zamlı uygulanır.

³⁰⁹ Slot: bir yönüyle havayolunu kullanma zaman planı, diğer yönüyle de havaalanında hava araçlarının park yerlerinin zaman planı anlamında kullanılır. Havaalanlarında slot düzenlemesi, DHMİ ve THY ortaklığıyla oluşturulan “Slot Düzenleme Merkezi” (Slot Coordination Centre-SCC) tarafından yapılmaktadır.

Havaalanının ilan edilmiş çalışma saatleri dışında gecikme (rötar) ve ek sefer nedeniyle ya da yedek meydan olarak (inilmese dahi) açılması durumunda, uzatmayı talep eden ve uzatmadan yararlanan her hava taşıyıcısından uzatılan her saat için tarifede belirtilen “Meydan Çalışma Saatinin Uzatılması” ücreti alınır. Uzatmada 15 dakikanın altındaki süreler hesaba katılmaz, 15 dakika ve fazlası ise yarım saat olarak hesaplanır.

Aydınlatma ve meydan çalışma süresinin uzatılması için alınan ücretlerin belirlenmesinde de, yıllık enflasyon oranı dikkate alınarak, genellikle bu oranın üzerinde bir artışla fiyatlar belirlenir.

Buraya kadar kısaca açıklanan konma, konaklama, yaklaşma, aydınlatma ve meydan çalışma süresinin uzatılması ücretlerinin belirlenmesinde şu sıra uygulanır;

- Fiyat tarifesinin uygulanacağı yıldan önceki yılın Eylül ve Ekim aylarında; enflasyon oranı, uluslararası uygulamalar ve talep durumu dikkate alınarak ilgili daire başkanlıklarınca hazırlanan teklifler; DHMİ Yönetim Kurulu’nda (1 başkan ve 5 üye) Karara bağlanarak Ulaştırma Bakanlığı’na bildirilir.
- Ulaştırma Bakanlığı kanalıyla, Aralık ayı içinde Resmi Gazete’de yayınlanan tarife, 1 Ocak’tan itibaren yürürlüğe giren ve bir yıl süreyle uygulanır.

Uçuş hattında (PAT Sahasında) verilmesi zorunlu hizmetlerden olan havaaracını yangına karşı koruma ve yönlendirme hizmetlerinin ücretleri de yine yukarıda belirtilen yöntemle; yabancı (ABD \$ olarak) ve yerli (TL) olarak hava taşıyıcıları için, havaaracının ağırlığına göre (6 tonun altı ve üstü için iki grup şeklinde) ayrı ayrı belirlenmektedir.

Her ne suretle olursa olsun, içinde yolcu bulunurken havaaraçlarına yakıt ikmali yapıldığında, hava taşıyıcılarına emniyet tedbiri zorunlu olarak verilir ve tarife uygulanır. Yangına karşı tedbir ücreti bir saatlik süreler için uygulanır.

Havaaracı yönlendirme (follow-me) hizmeti, sadece Atatürk Havalimanı'ndaki dışhat seferleri için zorunlu olup, yabancı hava taşıyıcılarına, DHMİ tarafından verilen bir hizmettir. Ayrıca PAT sahalarında güvenlik açısından; havaalanları PAT sahaları içinde yanıcı, parlayıcı ve patlayıcı madde taşıyan havaaraçları ile bunlara yükleme-boşaltma yapan kara araçlarına ve geçici apron kartından yararlanan kara taşıtlarından kritik yerlerden geçerek uçak başına ulaşacak olanlara Meydan Otoritesi'nin talimatıyla, araç yönlendirme hizmeti zorunlu olarak verilir.

Bu nedenle, havaaracı yönlendirme ücretleri Atatürk Havalimanı ve diğer havaalanlarında verilecek hizmetler için ABD \$ türünden ayrı ayrı yönlendirme ücretleri de uluslararası trafiğe açık olan ve diğer havaalanları için TL türünden ayrı ayrı belirlenmiştir.

Apronda yolcu köprülerine yanaşan havaaraçlarına verilen köprü, 400 Hz. elektrik ve su hizmetleri, yine havaaracının azami kalkış ağırlığı esas alınarak oluşturulan 9 ağırlık sınıfı için, ABD doları türünden belirlenmiştir³¹⁰.

Köprü ücretleri ve elektrik sisteminden yararlanma ücretleri, bu hizmetlerden yararlanılması durumunda her 60 dakikalık süreler için uygulanır. 60 dakikayı geçen ilk 15 dk. için ücret alınmaz. Köprüde park süresi, normal süre olan 2 saati geçtiği takdirde, ilave her yarım saat için %25 zamlı uygulanır. Su ücretleri ise, yararlanılması halinde, her iniş için geçerlidir.

Havaalanlarında Yer Hizmetleri Yönergesi'ne göre verilen hizmetler³¹¹ karşılığı alınan imtiyazlar, yakıt ikmali yapan şirketlerden alınan imtiyazlar, PAT sahasında hizmet yapan araçlara verilen özel plakalardan ve bu alanda hizmet veren kuruluşların personeline verilen tanıtma kartları ile telsiz (walkie-talkie) cihazlarının tahsisinden alınan ücretler için de, ücret tarifeleri ayrıntılı olarak düzenlenmekte ve uygulanmaktadır.

³¹⁰ 1997 yılında uygulanan tarife Ek,4'te verilmiştir

³¹¹ Yer hizmetleri için bkz; birinci bölüm, s.48.

4.2.3. Terminal Sahası Hizmetleri

DHMI havaalanlarında, terminal sahasında sunulan hizmetler, aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

a) Hava meydanlarından yurtdışı ve yurtiçi seyahat eden yolculara, hava meydanlarında ve terminallerde sağlanan kolaylık ve hizmetler ³¹².

b) Hava meydanlarındaki gerçek ve tüzel kişilere, her türlü yer ve arazi tahsisi suretiyle verilen hizmetler ile bilet kontrol (check-in ve transit kontuar) hizmetleri.

c) Hava meydanlarında kişi ve kuruluşlara verilen elektrik-su-sıcak su-buhar- soğuk depoların soğutulması hizmetleri.

d) Telefon, diyafon, teleks, anons sistemleri hizmetleri.

e) Diğer hizmetler:

- Hava meydanlarındaki özel ve kamu kuruluşlarının toplantı, istirahat ve ikram isteklerinin (CIP) karşılanması hizmetleri.
- Hava meydanlarında DHMI Sağlık Ünitelerinin kişi ve kuruluşlara verdiği hizmetler.
- Hava meydanlarında hava taşıyıcıları ve yer hizmetleri kuruluşları ile diğer kişi ve kuruluşlara DHMI tarafından yapılacak geçici araç-gereç-malzeme ve personel tahsisi ile ilgili hizmetler.
- Hava meydanlarında kişi ve kuruluşlarca çekilecek her türlü filmler, fotoğraf ve teşhir edilecek reklamlar ile ilgili hizmetler.
- Hava meydanlarında terminaller arası veya terminallerle otoparklar arasında bagaj taşınması ile ilgili hizmetler.
- Hava meydanlarında gerek DHMI tarafından gerekse anlaşma yaptığı kuruluşlarca işletilen otoparklar, taksiler ve otobüslerle ilgili hizmetler.
- Uçuş bilgi sistemi hizmetleri.
- Trunk telsiz sistemi ile ilgili hizmetler.

³¹² Terminal sahasında sunulan hizmetlere bazı örnekler, bu çalışmanın daha önceki bölümlerinde, farklı yönleriyle ele alınarak, yer yer açıklanmıştır.

Bu grupta yer alan hizmet türlerinin herbiri için ayrı ayrı oluşturulan ücret tarifeleri uygulanmaktadır. Bu hizmetlerden, özellikle yer hizmeti yapan kuruluşlara (ve havayollarına) yapılan yer tahsislerinden elde edilen kiralar ile işletme ruhsatları önemli birer gelir kaynağı durumundadır.

Çalışma ruhsatı ücretleri için, havaalanlarının durumu; trafik yoğunluğu ve potansiyeli, bulunduğu şehir vb. özellikler gözönünde bulundurularak yerli ve yabancı işletmeciler için ayrı ayrı tarifeler oluşturulmuştur. Bu alandaki işletme ruhsatlarının, dolayısıyla ücretlerin geçerlilik süresi, yabancı işletmeciler için 2 yıl, yerli işletmeciler için 5 yıldır. Ayrıca sunulan her bir yer hizmeti için belli bir komisyon alınmaktadır. Bu ücretler, hizmet verilen hava aracının koltuk kapasitesi ve ağırlığına göre uygulanmaktadır.

Terminal sahasındaki büroların kiralanmasında havaalanının bulunduğu bölgenin rayicine, talep durumuna ve kiralanacak büronun/işyerinin özelliklerine göre oluşturulan aylık m2 birim fiyatları üzerinden hesaplama yapılır. Uluslararası havalimanlarında dışhat ve içhat terminalleri ile diğer havaalanlarında terminal binaları, hangarlar vb. için ayrı ayrı ücret tarifeleri uygulanır. Aylık kira bedelinin 300.000.000 TL'yı aşması durumunda, kiralama sözleşmesinin yapılabilmesi için ayrıca, DHMİ Yönetim Kurulu Kararı gereklidir. Diğer kiralamalar ile ilgili kararlar ise, DHMİ-Hasılat Dairesi Başkanlığı'na oluşturulan komisyon tarafından verilir.

Arazi tahsislerinde de yine belirlenen aylık m2 birim fiyatlarına göre hesaplama yapılmaktadır. Kira sözleşmelerinin süresi, genellikle bir yılı geçmemektedir.

Terminal sahasındaki bina ve arazi tahsislerinde; tahsis (kiralama) süresi, özel şartlar, yer teslimi, kira bedelinin başlangıcı, sözleşmeye bağlı hükümler, tahsis iptalleri, buralarda oluşacak zararlar, kiranın geç ödenmesiyle ilgili şartlar, bina ve tesis yapılmak üzere ayrılan hesabı, tahsisin yapılacağı kişi, kurum ve kuruluşlarla yapılacak sözleşmelerde yer alır.

Buralarda kullanılan elektrik, su, ısıtma, soğutma gibi giderler için nasıl bir uygulama yapılacağı, havaalanının bulunduğu şehirdeki elektrik-su, gaz dağıtım sistemlerindeki uygulamaya dayanılarak oluşturulan tarifelere göre işlem yapılır. Ortak kullanıma açık yerlerde (ısıtma-aydınlatma-temizlik, vb.) karşılığı olarak alınır.

Bilet kontrol ve transit salon ücretleri ise, geçici tahsisler için saat karşılığı, sürekli tahsisler için (aylık 30 sefer karşılığı) dışhatlarda ABD doları, içhatlarda TL olarak belirlenen tarifeye göre uygulanır.

Haberleşme araçlarının tahsisi ile ilgili ücretler daimi (yıllık abone) ya da geçici kullanım şekline göre, havaalanının bulunduğu yerde geçerli haberleşme ücretlerine uygun veya bunların altında ya da üstünde DHMİ tarafından serbestçe, B Sınıfı mesaj ücretleri de konuşulan her 10 kelime ve sonraki her ilave kelime için, ABD doları cinsinden belirlenmiş tarifeye göre alınır.

Havaalanlarında hizmet veren hava taşıyıcısı veya yer hizmeti kuruluşlarının uçuş bilgi sistemi monitörlerinden yararlanma karşılığı ödeyecekleri tutarlar, yalnızca uluslararası trafiğe açık havalimanları için, ABD doları türünden yıllık sabit bir ücret şeklinde belirlenmiştir ³¹³.

Bunların yanında, akaryakıt ikmali imtiyaz ücretleri, AIS (havacılık bilgi servisleri) yayınları ile telsiz ve helikopter kiralama (yolcu taşıma, film çekimi, ambulans hizmeti, üst düzey devlet erkanının seyahati vb. amaçlarla) ücretleri de ayrı ayrı oluşturulan tarifelere göre uygulanmaktadır.

Buraya kadar açıklanan, terminal sahasında verilen üç ana hizmet grubu kapsamındaki hizmetler dışında havaalanlarında verilen diğer bazı hizmetler için de ücret tarifeleri oluşturulmuştur. Bunlar; Konferans ve CIP (ticari öneme sahip

³¹³ Uçuş Bilgi Merkezi (Flight Information Centre-FIC), planlanmış uçuşların emniyetli ve akıcı bir şekilde uygulanması amacıyla uçuş bilgi ve uyarı hizmetini sunmak üzere tesis edilen birimdir. Bu amaçla, tasarlanan uçuşla ilgili bilgiler uçuştan önce veya uçuş sırasında pilot, dispeçer (uçuş hareket uzmanı) veya uçak işleticisi tarafından Uçuş Planı ile seyrüsefer birimlerine verilir.

kişilere ayrılmış) salonlarının kullanımı, muayene ve tedavi, araç-gereç-malzeme ve personel tahsisi, film çekimi, bagaj taşıma ve otoparklar ³¹⁴ ile ilgili hizmetlerdir. Bunların dışında, taksi işletmeleri ve havaalanı personeli için aylık abonman uygulaması gibi hizmetler de sunulmaktadır.

Havaalanlarında sunulan hizmetlerin fiyatları genel olarak değerlendirildiğinde, yıllık ortalama fiyat artışlarının; temel havacılık hizmetleri (pat sahası ve terminal sahası) %70 ile %100 arasında değişmekle birlikte, genellikle %90 civarında olduğu, havayolu şirketleri ile yapılan kiralama sözleşmelerinde ise, genellikle yıllık %50 artış uygulandığı görülmektedir.

Havaalanlarında sunulan hizmetlerin gelirleri, ücret tarifelerinde açıkça belirtilenler dışında; 1.1.1992 tarihli DHMİ Hasılat Yönergesi esaslarına uygun olarak tahsil edilir.

Buna göre, yabancı havayollarına, tarifeli seferlerde verilen hizmetlerin gelirleri, müteakabiliyet esasına (karşılıklılık ilkesine) uygun olmak şartı ve önceden teminat mektubu (ABD doları türünden) almak kaydıyla, aylık olarak tahsil edilmektedir. Yerli havayolu şirketlerinden ise, 15 günde bir ve Türk Lirası olarak tahsilat yapılmaktadır. Programsız (charter) seferlerde ise, ücret genellikle peşin olarak tahsil edilmektedir. Bununla birlikte, havaalanlarında sunulan hizmetlerden bazı kişi ve kuruluşların ücretsiz olarak yararlanma olanağı vardır.

Aşağıda belirtilenler, havaalanı hizmetlerinden ücretsiz olarak yararlanabilmektedir.

- Tabii afetler dolayısıyla yardım malzemesi ve personeli ile afetzedeleri ve refakatlerini taşıyan hava araçları.

³¹⁴ Otoparklar ücret tarifesinde havaalanları; 1) Atatürk-Esenboğa, 2) Antalya,-A.Menderes-Dalaman, 3) Adana-Trabzon, 4) Diğer havaalanları şeklinde ayrılmıştır. Taşıt araçları; 1) Otomobil-Pick-up-Minibüs, 2) Kamyon-Kamyonet, Otobüs, 3) Triportör-Motorsiklet şeklinde ayrılmıştır. Park süreleri ise; 1) 2 saate kadar, 2) 5 saate kadar, 3) 12 saate kadar ve 4) 24 saate kadar şeklindedir.

- Resmi ziyaret yapan Devlet Başkanlarını taşıyan havaaraçları
- Ülkemize askeri yardım malzemesi getiren havaaraçları
- Resmi ziyaret yapan askeri, mülki erkan ve heyetler emrindeki özel tahsisli hava araçları ile ticari amaçlar dışında ve ülke menfaatleri gözönüne alınarak Başbakanlık ve/veya Ulaştırma Bakanlığı ya da Genel Kurmay Başkanlığı'na ücret alınmaması bildirilen havaaraçları.
- Mütekabiliyet şartıyla yabancı devletlerin askeri havaaraçları
- Teknik nedenlerle veya resmi makamların isteği üzerine kalkış meydanına geri dönen havaaraçları
- Önceden haber vermek kaydıyla, yarım saati geçmeyen tecrübe uçuşu yapan havaaraçları
- Silahlı Kuvvetler, Emniyet Genel Müdürlüğü ve MİT Müsteşarlığı havaaraçları ve Türk Silahlı Kuvvetleri havaaraçlarıyla seyahat eden yolcular
- Ticari amaçla sefer yapmayan Türk Hava Kurumu, Kuzy Kıbrıs Türk Hava Kurumu ve Anadolu Üniversitesi-SHYO havaaraçları.
- Orman Genel Müdürlüğü'nün orman yangınlarında ve Tapu-Kadastro Genel Müdürlüğü'nün havadan fotoğraf alımlarında kullandıkları havaaraçları
- DHMİ'nin izni alınarak firmalarca tesis edilen hangarlarda konaklama yapan havaaraçları (konaklama ücreti alınmaz).
- Meteorolojik nedenlerden dolayı iniş meydanına inemeyip kalkış meydanı veya başka bir meydana dönen havaaraçları
- Görevi gereği havaalanlarında çalışması gereken kişilerle, DHMİ adına iş yapan kişi ve kuruluşlar.

Bunların dışında, daha pekçok özel durum nedeniyle sağlanacak muafiyet ve istisnalar, gerek hasılat yönergesinde gerekse ücret tarifelerinin ilgili bölümlerinde ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.

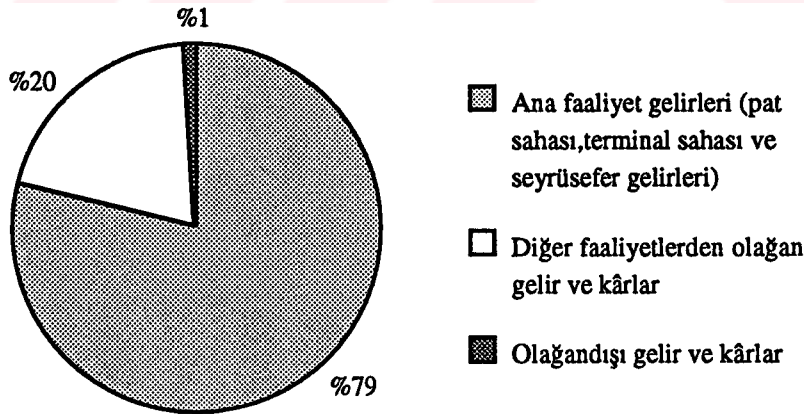
4.3. Havaalanları Gelir-Gider Yapısı

DHMI'ne bağlı faaliyet gösteren hava liman ve alanlarında, gelirlerin ve giderlerin Tekdüzen Hesap Planı'ndaki sınıflamaya uygun olarak ayrıldığı görülmektedir ³¹⁵.

4.3.1. Gelirler

Havaalanlarında hizmet satış gelirlerinin (hasılatın), hizmet satış yerlerine göre bölümlendirildiği görülmektedir. 1996 yılı gelirleri incelendiğinde, toplam hizmet satış hasılatı içinde yurtiçi ve yurtdışı satışların yaklaşık eşit tutarlarda (%50-%50) olduğu, yurtiçi gelirler içinde terminal sahası gelirlerinin %57, PAT sahası gelirlerinin %34 ve seyrüsefer gelirlerinin %9 oranında gerçekleştiği görülmektedir.

Yurtdışı satış gelirleri içinde ise; seyrüsefer gelirlerinin %42, terminal sahası gelirlerinin %33 ve PAT sahası gelirlerinin %25 oranında gerçekleştiği görülmektedir.

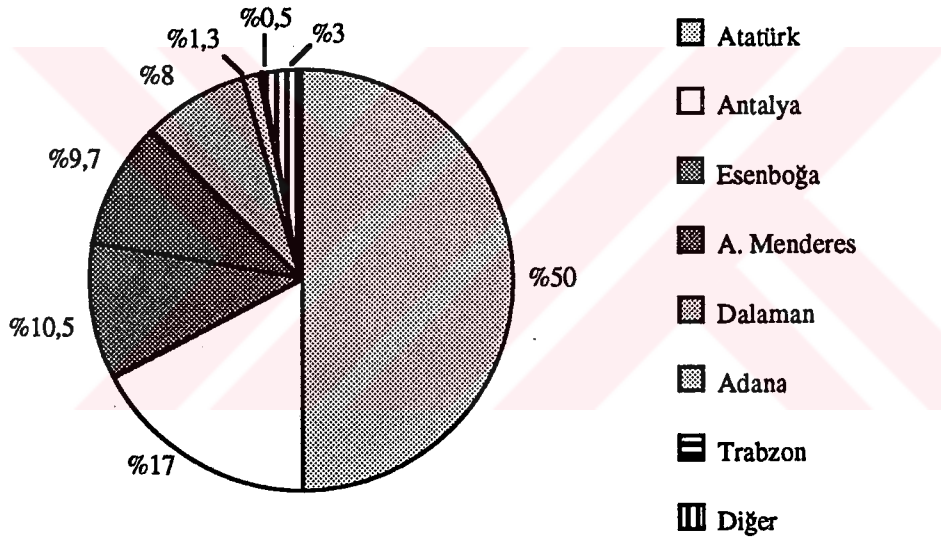


Grafik 5: DHMI-1996 yılı gelir dağılımı

³¹⁵ DHMI Hesap Planı'nın, her bir havaalanı için aynı adları taşıyan hesapların, yalnızca kodları değiştirilerek tekrar tekrar açılmış ve çok kapsamlı bir hesap planı olması nedeniyle, sadece maliyet hesaplarına ilişkin bir kısmı, bir fikir vermesi bakımından Ek-5 olarak verilmiştir.

Satış hasılatıyla, dönemin diğer gelirleri birlikte ele alındığında ise; brüt satışların (yurtiçi+yurtdışı) %79,1, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârların %20,7 ve olağandışı gelir ve karların da %1'in altında bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu dağılım, yukarıdaki grafik üzerinde de gösterilmiştir.

1996 yılında 30 trilyona yakın bir tutarda gerçekleşen gelirlerin, havaalanları arasındaki dağılımına bakıldığında; 25 hava meydanı içerisinde, yalnızca Atatürk Havalimanı'nda, toplam gelirin %50'sinin gerçekleştiği, bunu Antalya (%17), Esenboğa (%10,5), A. Menderes (%9,7), Dalaman (%8), Adana (%1,3) ve Trabzon (%05) havalimanlarının izlediği, diğer havaalanlarının tamamında ise, toplam gelirin yalnızca %3'ü oranında bir tutarın gerçekleştiği görülmektedir.



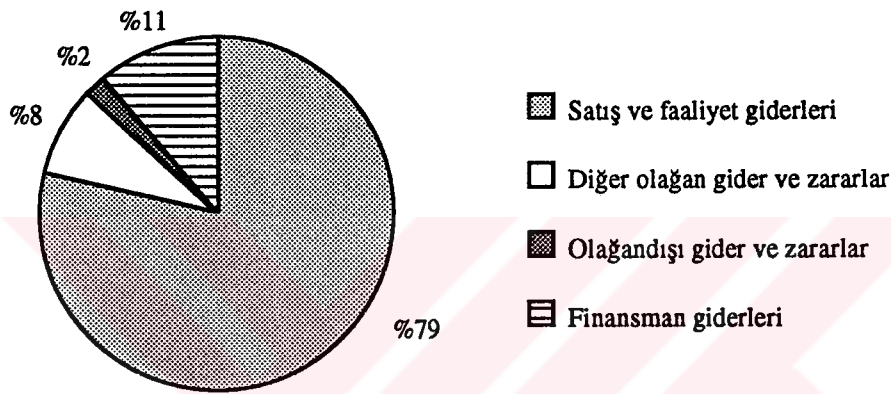
Grafik 6: DHMİ hava meydanlarında 1996 yılı gelir dağılımı

4.3.2. Giderler

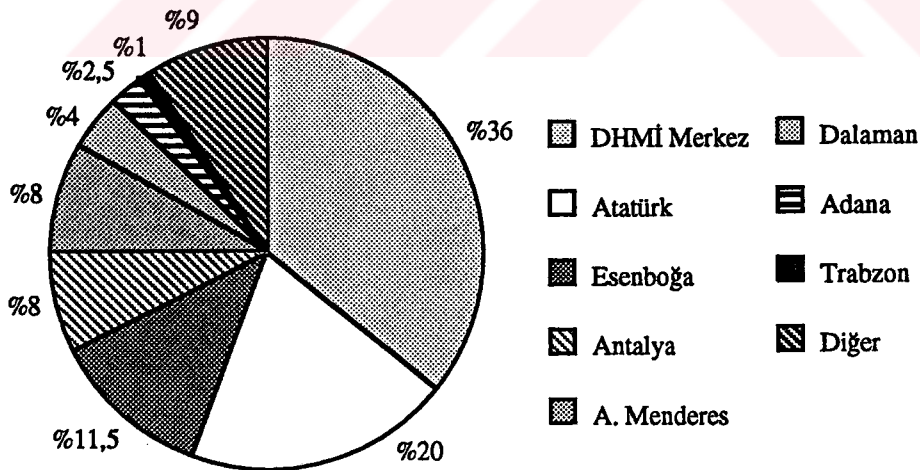
Havaalanlarında gerçekleşen gider ve zararlar dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar; 1) Satış ve Faaliyet Giderleri, 2) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, 3) Finansman Giderleri, 4) Olağandışı Gider ve Zararlardır.

1996 yılı giderleri yaklaşık 8 trilyon olarak gerçekleşmiş olup, bunun %79 oranındaki kısmı satışların maliyeti ve faaliyet giderleri şeklindedir. Bunu

finansman giderleri (%11), diğer olağan gider ve zararlar(%8) ve olağandışı gider ve zararlar (%2) şeklinde izlemektedir. Satışların maliyeti ve faaliyet giderlerinin içeriği; Tekdüzen Hesap Planı'ndaki gider çeşitleri sınıflamasına uygun olarak düzenlenmiştir. Hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde (7/A seçeneğindeki) 740-Hizmet Üretim Maliyet Hesabı kullanılmıştır. Maliyeti oluşturan en önemli unsurlar; memur ücret ve giderleri, amortisman ve tükenme payları ile dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Bu üç kalem toplam maliyetin %82'sini oluşturmaktadır.



Grafik 7: 1996 yılı faaliyet giderlerinin dağılımı



Grafik 8: DHMİ hava meydanlarında 1996 yılı gider dağılımı

Giderlerin havaalanları arasındaki dağılımına bakıldığında; Atatürk havalimanının, toplam giderlerin %20'sini yaptığı, bunu Esenboğa (%11,5), Antalya (%8), A.Menderes (%8), Dalaman (%4), Adana (%2,5) ve Trabzon (%1)

şeklinde izlediği görülmektedir. Toplam giderler içinde en önemli pay ise, (%36) ile Genel Merkeze aittir.

4.3.3. Gelirler ile Giderlerin Karşılaştırılması

Havaalanlarında gerçekleşen gelirler ile giderler karşılaştırıldığında; uluslararası hava trafiğine açık havalimanlarının gelirleri ile giderleri arasında çok büyük farkların olduğu, dolayısıyla bu havaalanlarında büyük tutarlarda kârların sağlandığı görülmektedir. Diğer havaalanlarında ise, genellikle kârlı görünmekle birlikte (1996 yılında Erzincan, Gaziantep, Kars, Samsun ve Sinop dışında), buralarda elde edilen kârlarla havaalanlarının gereksinim duyduğu yatırımları yapma, dolayısıyla gelişme olanağının bulunmadığı görülmektedir. Havaalanları arasındaki gelir-gider dağılımında görülen bu aşırı farklılıkların da, havaalanı hizmet fiyatlarıyla bunların maliyeti arasında bir ilişki bulunmadığı sonucunu desteklemektedir.

Aslında muhasebe sistemi içinde, giderler gider yerlerine ayrılarak izlenmektedir ³¹⁶. Fakat bunlar, bütün havaalanlarının hesaplarının birarada tutulması, dolayısıyla bu hesapların tek tek izlenme olanağının zayıflaması, hatta ortadan kalkması ve bu bilgilerin analiz edilerek kararlarda kullanma gereksinimi duyulmaması nedenleriyle, yapılanlar amacına ulaşmamaktadır.

³¹⁶ DHMİ Hava Meydanlarında gider yerleri şöyle belirenmiştir;

- a) Esas Üretim Gider Yerleri
 - 1) İşletme Birimleri
 - 2) Seyrüsefer Birimleri
- b) Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
 - 1) Teknik Birimler
 - 2) İnşaat Birimleri
 - 3) Anamir Atölyesi
 - 4) Matbaa Birimleri
- c) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- d) Araştırma-Geliştirme Gider Yerleri
- e) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- f) Genel Yönetim Gider Yerleri

Gelirler ile giderlerin işlevsel faaliyetler açısından karşılaştırılması durumunda; dağılımın oransal olarak hemen hemen aynı olmasına rağmen, mutlak rakamlar açısından her bir havaalanı için oldukça farklı biçimde ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte, sistem içinde en büyük gider payının, havaalanları dışında; merkezi yönetim birimine (Genel Müdürlük) ait olduğu ve bu giderlerin tamamen havaalanlarında kazanılan toplam gelirden karşılandığı ortaya çıkmaktadır.

Sonuçta, belli başlı birkaç havalimanının çok büyük kârlar sağladığı, bunda da; havaalanının büyük hacimli olmasının yanında, havaalanının bulunduğu çevrenin; turistik, endüstriyel ve bölgesel özelliklerinin etkili olduğu anlaşılmaktadır. Oysa havaalanlarında elde edilen gelirlerin tümünün merkezi bir yerde toplanması nedeniyle, bu gelirlerin havaalanlarının tümünün katkılarıyla oluşmuş bir gelir şeklinde algılandığı ve buna bağlı olarak gelir potansiyeli düşük havaalanlarının geliştirilmesine yönelik çabalara gereksinim duyulmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

VI. SONUÇ

Ulaştırmanın insan hayatında vazgeçilemez bir yere sahip olduğu bilinmektedir. Ulaştırma sektörü içinde havayolu ulaştırmasının önemi ise her geçen gün artmaktadır. Bunun nedenlerinden bazıları şunlardır;

- Ekonomik, sosyal ve teknolojik konulardaki gelişmelerin, bunun yanında tıp ve sağlık hizmetleri alanındaki gelişmelerin de etkisiyle, bir yandan insanın ortalama yaşam düzeyinde belirgin bir iyileşme ve rahatlama olduğu halde, zamanın daha değerli ve az bulunur hale gelmesi, dolayısıyla insanın her alanda zamana karşı yarış eder durumda olması.

- Dünyadaki kaynakların hızla azalması, buna karşılık bilgi ve teknoloji üretimindeki olağanüstü gelişmelerle, kıt olan kaynakların en uygun biçimde değerlendirilmesinin gerekliliği.

- Sözkonusu gelişmelere bağlı olarak sürekli ve hızlı bir şekilde artan bilgilendirme ve tüketim ihtiyacının mümkün olan en üst düzeyde karşılanabilmesi için; insanların, mal ve hizmetlerin ve bilginin daha hızlı daha güvenli ve daha sağlıklı bir şekilde sürekli olarak akışının sağlanmasına, bir yerden başka bir yere taşınmasına duyulan gereksinim.

Bütün bu ve daha başka gereksinmelerin karşılanması amacıyla kurulan, geliştirilen ve işletilen sistemlerden beklenen ise; sözkonusu gereksinimleri normal koşullarda, makul düzeyde, olağanüstü çabalara ve aşırı fedakarlıklara gerek duyulmadan karşılama olanağını sağlamasıdır. Yani sunulan hizmetten beklenen fayda, bu hizmeti elde etmek için katlanılan maliyetten daha yüksek değerde olmalıdır.

Dünyada ulaştırma alt sektörleri içinde havayolunun payının genellikle düşük kaldığı bir gerçek olmakla birlikte, havayolu ulaştırmasının henüz çok kısa olan tarihi gelişimi içerisindeki olağanüstü gelişme hızı ve bundan sonra da bu gelişmenin artarak devam etmesi eğilimi, yakın gelecekte ulaştırma sektörü içinde havayolunun çok daha önemli bir paya sahip olacağını göstermektedir. İnsanların geleneksel ulaştırma yöntemlerine olan bağılılıklarından (özellikle karayolu) kurtulması, yatırım tercihlerinin sektörel dağılımı ve finansman konularındaki sorunların uygun biçimlerde çözümlenmesi gibi gelişmelere bağılı olarak havayolu sektöründeki gelişmelerin hızlanarak artacağı açıktır.

Bununla birlikte ekonomik gelişmelere bakıldığında tüm dünyada hizmet sektörlerine doğru bir yöneliş olduğu ve sivil havacılık sektörünün de içinde bulunduğu bu hizmetlere artan talebin karşılanabilmesi için hizmet arzının da önem kazandığı; mevcut ve gelecekteki talebin hizmet kalitesini düşürmeden, hatta sürekli iyileştirerek ve olumsuz etkileri en aza indirerek karşılanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bunu sağlayacak en etkin yolun da; hizmet maliyetini kontrol altında tutmak ve verimli çalışmak olduğu bilinmektedir. En üz maliyetle en yüksek üretim miktarını ve en iyi kaliteyi, en yüksek tatmini sağlama zorunluluğu vardır.

Havayolu ulaştırmasının havaalanları altyapısına bağılı olarak gerçekleştirildiği bilinmektedir. Dolayısıyla havaalanları ile ilgili her türlü gelişme ve havaalanlarına yönelik hemen her karar, sektörün büyük bir kısmını; başta havayolu şirketleri olmak üzere ve bu hizmetlerden yararlanan yolcuları, yük sahiplerini ve diğer kişi ve kuruluşları doğrudan etkilemektedir. Bu açıdan, havaalanlarında sunulan hizmetlerin maliyetinin bilinmesi, sürekli izlenmesi, kontrol altında tutulması ve daha az maliyetle daha çok hizmet üretilmesi zorunluluğu, başta havaalanının faaliyetini devam ettirebilmesi, daha sonra da bu temel sivil havacılık hizmetine bağılı olarak faaliyette bulunan diğer işletmelerin sürekliliği bakımından büyük önem taşımaktadır.

Bütün işletmelerde ve havaalanlarında maliyet bilgilerinin, giderlere ve gelirlere ilişkin bilgilerin, kısacası, başta işletme (havaalanı) yönetimi olmak üzere, karar alıcıların gereksinim duyduğu doğru, anlamlı, ilgili ve zamanlı finansal bilgilerin ancak yeterli düzeyde kurulup işletilen bir muhasebe sisteminden elde edilebileceği bir gerçektir. Ne şekilde yönetilirse yönetilsin ve amaçları ne olursa olsun bütün işletmelerin, özellikle ticari faaliyette bulunan, kâr amacı güden işletmelerin yöneticilerinin maliyetlerini mutlaka bilme ve bu bilgilere dayanarak bir takım işletme kararları alma zorunluluğu vardır. Bunun için de “muhasebe bilgi sistemlerinin bütün işletmelerde kurulması bir zorunluluktur.” Muhasebe bilgi sistemi geniş bir yapı olup, özellikle orta ve büyük havaalanlarında, sayılması dahi güç pekçok faaliyete bağlı olarak ortaya çıkan yüzlerce gider kaleminin ancak böyle bir sistemle izlenmesi mümkün olur. Muhasebe bilgi sisteminin temel yapısı bütün işletmeler için geçerli olmakla birlikte, havaalanının büyüklüğü, faaliyetlerinin içeriği, yönetim yapısı ve yönetimin planlama, örgütlenme, yönlendirme ve kontrol gibi temel işlevlerini yerine getirirken muhasebe bilgilerinden yararlanma durumuna, kısacası her havaalanının kendi bünyesine uygun kapsam ve donanımına sahip bir muhasebe bilgi sistemi geliştirilmelidir.

İyi bir muhasebe bilgi sisteminin ortak özellikleri şöylece özetlenebilir;

- Muhasebe bilgi sistemi, kaynakların kullanılması, varlıkların yönetilmesi, maliyetlerin azaltılması ve kontrolün sağlanmasında yönetime yardımcı olmalıdır.
- Muhasebe bilgi sistemi, havaalanı tesislerinden yararlanma ücretlerinin belirlenmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolar havaalanının finansal yapısı ve faaliyetleri hakkında ilgili taraflara (yatırımcılar, devlet sivil havacılık kuruluşları vb.) gerekli bilgileri vermeli, ilgililerin ve denetçilerin kararlarını kolaylaştırmalıdır.

Muhasebe bilgi sistemi bu amaçlarla; işletmenin faaliyetlerini kayıt altına alma, böylece problemlere doğrudan dikkat çekme ve problemlerin çözümü için veri oluşturma, çeşitli yönetim kararlarında kullanılabilecek bilgiler üretme gibi işlevleri yerine getirir.

Bir işletmede, muhasebe bilgi sistemi kapsamında nasıl bir maliyet sistemi veya nasıl bir kayıt düzeni kurulursa kurulsun, sistemden beklenen temel işlev maliyet bilgilerini ayrıntılı bir şekilde, gerçekleştikleri yer, zaman, miktar, tutar ve türleri itibariyle saptamak ve bu bilgileri başta işletme yöneticilerine yararlı olabilecek ve kararlarda kullanılabilecek kapsam ve biçimde, ilgili kişilere zamanında iletebilmektir.

Ancak muhasebe bilgi sisteminin kendisinden beklenen işlevleri tam olarak yerine getirecek şekilde kurulup, işletilmesi ve gerekli bilgileri zamanında üretmesi yanında, bu bilgilerin kararlarda kullanılması büyük önem taşır. Aksi halde “kullanılmayan bilginin kimseye fayda sağlamayacağı” gerçeği ile yararlanılmayan bir sistemin ortada görünen yönü yalnızca maliyeti olacaktır. Bu nedenle, havaalanı yönetiminin bakış açısı, sistemden yararlanma yönünde olmalı ve hizmetlerin fiyatlandırılması gibi bazı temel işletme kararlarında muhasebe bilgileri mutlaka kullanılmalıdır.

Havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılması, hizmetin stoklanamaz, ertelenemez ve fiziki olarak ölçülemez olması gibi genel özellikleri yanında, daha önce de belirtilen stratejik özellikleri (sektörün diğer elemanlarına, ülke ve bölge imajına, çevreye etkileri, vb.) nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Fiyatlandırma kararlarını etkileyen faktörlerin çokluğu yanında, havaalanının genel işletme özellikleri dışında, genellikle bir kamu hizmeti olarak görülmesi ve uluslararası ilişkilerdeki önemi gibi etkenlerle, havaalanlarında fiyatlandırma konusu daha da önem kazanmaktadır.

Bu nedenle havaalanı hizmetlerinin fiyatlandırılmasında mutlaka sağlam temellere dayanma zorunluluğu vardır. Fiyatlamada dayanılabilecek en sağlam

temel ise maliyetlerdir. Çünkü fiyatın maliyete dayalı olarak belirlenmesi hem hesaplama kolaylığı, talep sahiplerinin kabulü, kaynakların etkin kullanılmasına olanak vermesi gibi avantajlar sağlaması hemde işletme faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanması bakımından tercih edilir. Zira, hiçbir işletmenin maliyetin altında bir fiyatla satış yaparak uzun süre ayakta kalması mümkün değildir.

Fiyatlandırmada maliyetler en önemli faktör olmakla birlikte, fiyatı etkileyen; talep, rekabet, yasal düzenlemeler, uluslararası anlaşmalar, endüstri ve ekonominin genel durumu gibi faktörleri de gözönünde bulundurmak gerekmektedir.

Fiyatlandırma kararlarında maliyetlerin temel olması konusunda, teori ve uygulamada genellikle fikir birliği bulunmakla birlikte, uygulamada genellikle kararlarda ne zaman hangi maliyetlerin dikkate alınması gerektiği konusunda tartışmalar olagelmıştır. Bu düşünceyle de çeşitli maliyet hesaplama yöntemleri ve fiyatlandırma kararlarında kullanılabilecek maliyetleme teknikleri geliştirilmiştir.

Bunlardan en yaygın olarak bilineni ve uygulamada da çok yaygın olarak kullanılanı, üretimi etkileyen bütün işletme maliyetlerinin toplamından oluşan Tam Maliyet yöntemidir. Bu maliyete belli bir oranda kâr ilave edilerek (maliyet +), satış fiyatı kolaylıkla bulunabilmektedir. Fiyatın maliyetleri tümüyle kapsamı, satışların toplam üretim maliyetini ve ilgili giderleri tamamen karşılaması yanında, uygun oranda bir kâr sağlaması nedeniyle tam maliyete dayalı fiyatlandırma tercih edilmektedir. Bu, sabit yatırımları dolayısıyla sabit giderleri yüksek olan havaalanları için de uygun bir maliyet yöntemi olarak savunulmaktadır.

Ancak tam maliyetin karşılanması çeşitli nedenlerle (sektörel ya da genel bir ekonomik krizin varlığı, kapasite fazlasının bulunması, uygun taleplerin değerlendirilmesi vb.) mümkün olmadığı durumlarda, yalnızca üretim miktarına bağlı olarak değişen maliyetlerin karşılanmasını öngören bir başka yöntemin uygulanması mümkündür. Ekonomik açıdan, her ilave bir üretim biriminin maliyeti ile bu birimin satışından sağlanacak gelirin eşitlendiği noktada fiyatın

belirlenmesi gerektiğini ifade eden ve Marjinal Maliyet olarak adlandırılan bu yöntem, işletme (muhasabe) açısından; fiyatın üretim miktarıyla doğru orantılı olarak değişen maliyetleri karşıladığı noktada belirlenmesini ifade eder ve Değişken Maliyet yöntemi olarak adlandırılır. Değişken maliyete göre fiyatlandırma, kısa dönemler için ve yukarıda değinilen bazı sorunların çözümünde yardımcı olması bakımından tercih edilebilir. Fakat uzun vadeli bir fiyatlandırma amacına uygun değildir.

Bir de, işletmenin sabit yatırım maliyetini temel alarak, yatırımların geri dönüş oranına göre, yatırımlar üzerinden belli bir kâr sağlayacak şekilde fiyatın belirlenmesi sözkonusudur. Bu yöntemde göre, belirlenen fiyattan yapılan satışlarla elde edilecek kârın, yatırımın beklenen getirisini sağlayıp sağlamaması durumuna göre fiyatta ayarlamalar yapılır.

Havaalanlarında gerçekleştirilen temel hizmetler; Uçuş Hattı (PAT Sahası: pist-apron-taksiyolları) ve Terminal Sahası'ndaki hizmetlerdir. Dolayısıyla fiyatlandırma kararları açısından da önem taşıyan, bu alanlarda sunulan hizmetler olmaktadır.

Dünya uygulamasında, kamu veya özel havaalanlarında, doğrudan havaaraçlarına verilen hizmetlerin; iniş, park, güvenlik vb. genellikle maliyet esasına göre fiyatlandırıldığı ve ücretlerin havaaracının azami kalkış ağırlığı baz alınarak, varış (iniş) havaalanında hesaplandığı görülmektedir ³¹⁷.

Terminal sahasında sunulan hizmetlerin fiyatlandırılmasında ise kısmen maliyet kısmen de diğer faktörlerin etkili olduğu görülmektedir.

³¹⁷ ABD'de havalanı yan faaliyetlerinden elde edilen (işyeri kiralrı, komisyonlar ve diğer havacılık dışı gelirler gibi) gelirlerin yıllık toplamı ile temel havacılık faaliyetlerinin sunulduğu yerlerde oluşan maliyetler karşılaştırılarak, yalnızca artık maliyetin (residual cost) havayolu işletmelerine yansıtılması ya da gelir fazlası durumunda, bir süre ücret alınmaması şeklinde bir uygulama vardır. Bunun yanında, maliyet ya da gelir fazlasının tamamen havaalanı yönetimine bırakıldığı, dengeleme yaklaşımının (compensatory approach) da uygulandığı görülmektedir. Havaalanları, bu iki yaklaşımdan birisini ya da bunların karışımı bir yaklaşımı tercih edebilirler.

Bina ve arazilerin kiralanmasında, genellikle o çevrede geçerli kira bedellerine yakın veya özelliği olan yerlerin kiralanmasında talep durumuna göre bir fiyatlandırma yapılmaktadır.

Türkiye'deki uygulama ise, genel uygulamadan bazı farklı özellikler taşımaktadır. Bütün havaalanlarının, devlet eliyle tek bir merkezden yönetilmesi ve havaalanlarında uygulanan ücret tarifelerinin bu merkezden düzenlenmesi, bir yönüyle bütün ülkede aynı kuralların aynı şekilde uygulanması ve bütün faaliyetlerin kontrol altında tutulması olanağını sağlamaktadır. Diğer yönüyle havaalanlarında bizzat çalışan ve faaliyetlerden sorumlu olanlarla, havaalanlarına yönelik kararları alan ve uygulamayı değerlendiren kişilerin farklı yerlerde ve farklı statülerde olması, bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir.

DHMI'ne bağlı havaalanlarına ait bütün muhasebe işlemleri (Atatürk Havalimanındaki bazı bölümler hariç), Genel Müdürlük'te tutulmakta ve 25 havaalanının işlemlerinin, tek bir muhasebe servisinde tutulmaya çalışılması başlı başına bir sorun olmaktadır. Bu nedenle muhasebe işlem yükü çok artmakta, gecikmelerin ve işlem hatalarının telafisi hemen hemen mümkün olmamakta ve gelişmelerin muhasebe sisteminden izlenme olanağı oldukça zayıflamaktadır.

Aslında mevcut muhasebe sistemi, havaalanlarında fiyatlandırma için gerekli bilgileri üretecek bir yapıya (bu çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanan sisteme benzer) sahip olmakla birlikte, her bir havaalanı için gereksinim duyulan bilgileri, istenilen zamanda elde edebilecek işlerliğe sahip değildir.

Bununla birlikte yapılan araştırma ve görüşmelerden çıkan sonuca göre, muhasebeden karar almaya dönük bilgi talebi de olmamaktadır. Dolayısıyla, havaalanlarında sunulan temel hizmetlerin fiyatlandırılmasında, ya yıllık enflasyon oranı gibi bir göstergeye dayanılmakta, ya da (dışhatlarla ilgili kararlarda) uluslararası uygulamalara ve yakın ülkelerdeki fiyatlara bakılarak karar verilmektedir. Çalışmanın uygulama bölümünde yapılan analizlerle de ortaya

çıktığı gibi, maliyet bilgileriyle fiyatlar arasında ilişki kurulmamaktadır. Bu durumda, alınan kararlar daha ziyade subjektif nitelikte ve iradi olmaktadır. Nitekim, yıllar itibariyle fiyatlardaki değişim oranı incelendiğinde oldukça farklı ve maliyetlerdeki değişimle ilişkisi kurulamayan sonuçlarla karşılaşmaktadır.

DHMI uygulamasında görülen bir diğer farklılık, diğer ülkelerde pek rastlanmayan şekilde; hava trafik kontrol ve seyrüsefer hizmetlerinin de DHMI tarafından sağlanması ve bu hizmetlerin önemli bir gelir kaynağı olarak ortaya çıkmasıdır³¹⁸.

Kiralık işyeri ve arazilerin kira bedellerinin belirlenmesinde ise, havayollarıyla yapılan sözleşmelerde genellikle yıllık %50, diğer işletmelerle yapılan sözleşmelerde ise yıllık %30'dan %100'e kadar değişik oranlarda artış uygulandığı görülmektedir.

Sonuç olarak, havaalanı hizmetlerinin (Uçuş hattı/PAT sahası ve Terminal hizmetleri) fiyatlandırılmasında mutlaka hizmet maliyetiyle ilişki kurularak ve uzun vadeli amaçları gözeterek; fiyatların maliyetleri en yüksek düzeyde karşılmasını sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İniş ücretlerinde hava aracının ağırlığı yanında, teknik özellikleri, gürültü ve hava akımı gibi çevreye etki eden faktörlerin de dikkate alınması, hava aracı park ücretlerinde ise hava aracının ağırlığı yerine, kapladığı alanın gözönünde bulundurulması gerekir. Yolcu ücretlerinde, yerli-yabancı ayırımının yapılması, bazı yazarlarca ve ICAO önerileri arasında eleştiri konusu olmakla birlikte, gelir artırıcı bir unsur olarak, ülke kaynaklarının kullandırılması açısından yerinde bir uygulama olduğu düşüncesindeyiz. Terminal sahası hizmetlerinin de, mutlaka hizmet maliyetiyle ilişkilendirilerek, hava aracının ağırlığına göre değil, sunulan hizmetin içindeki maliyet unsurlarının (işçilik, malzeme, enerji vb.) ağırlığına göre fiyatlandırılması

³¹⁸ Hava trafik kontrol ve seyrüsefer hizmetleri, ABD'de Federal Havacılık Dairesi-(FAA) tarafından ya da bazı özel şirketler kanalıyla sağlanırken, Avrupa'da Hava Seyrüsefer Emniyeti için Avrupa Teşkilatı- (EUROCONTROL) tarafından sağlanmaktadır. DHMI de, bu hizmetleri EUROCONTROL adına ve bu kuruluşun gözetimi altında yürütmekle birlikte, hem gelirden önemli bir pay almakta, hem de Türk hava sahasındaki hava trafik kontrol ücretlerinin belirlenmesinde etkili olmaktadır.

yerinde olacaktır. Mevcut muhasebe sistemi, gereksinim duyulan bilgileri büyük ölçüde sağlayabilecek yapıdadır. Yapılması gereken; muhasebe uygulamalarının tek bir merkezden yürütülmesi yerine her bir havaalanının bünyesine uygun şekilde geliştirilerek, muhasebe bilgilerinin herbir havaalanının kendi yapısı içinde ayrı ayrı izlenmesi ve havaalanı yöneticilerine, kendi işletmeleri ile ilgili kararları verebilme ve kararlarda muhasebe bilgilerini kullanma olanağı sağlayan maliyet hesaplama yöntemlerinden yararlanma ortamının sağlanmasıdır.

Gerekli muhasebe bilgilerinin en uygun biçimde elde edilebilmesi için de, Tekdüzen Hesap Planı'nın uygulanmasında karşılaşılan genel sorunların çözümlenmesi ve muhasebe bilgilerinin karar merkezlerine doğru, zamanlı ve düzenli bir şekilde akışını sağlayacak raporlama sisteminin havaalanlarında kurularak işletilmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ABAÇ, Selçuk : **Ekonomi Ansiklopedisi**, İstanbul 1984.
- AKDOĞAN, Nalan,
AYDIN, Hamdi : **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniv. Ya.No.98,
İİBF Ya.No.44, Ankara 1987.
- AKDOĞAN, Nalân : **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul SMMM Odası Ya.No.11, Ankara, 1994.
- AKDOĞAN, Nalan : **Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi**, Ankara, İTİA. Ya.No. 197, Ankara 1982.
- AKGÜÇ, Öztin : **Mali Raporlar Analizi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.899, AÖF Ya.No.484, Eskişehir 1995.
- ALBAYRAK, İlyas : **Dünden Bugüne Türk Hava Yolları (1933-1983)**, Ankara 1983.
- ALLEN, David : **"Costs, Values and Prices"**, MANAGEMENT ACCOUNTING (CIMA), April 1996.
- ALPUGAN, Oktay : **İşletme Bilimine Giriş**, Trabzon 1996.
- ALTUĞ, Osman : **Maliyet Muhasebesi: İlkeler-Uygulamalar**, (9.Baskı), Marmara Üniv. Nihad Sayar Y.Y. Vakfı Ya.No.434-667, İstanbul, 1989.
- ANTHONY, Robert N.,
GOVINDARAJAN, Vijay : **Management Control Systems**, (Eighth.Ed.), Richard D.Irwin, Inc., 1995.
- APPLEGATE, Lynda,
CASH, James I.,
MILLS, D. Quinn : **"Information Technology and Tomorrow's Manager"**, HARVARD BUSINESS REVIEW, November-December 1988.
- ASHFORD, Norman,
MOORE, Clifton A. : **Airport Finance**, Van Nastrand Reinhold, New York, 1992.

- AYSAN, Mustafa A. : **Maliyetler ve İşletme Kararları**, İstanbul Üniv. Ya.No.1922, İşletme Fak.Ya.No.27, İstanbul 1974.
- BARDA, Süleyman : **Münakale Ekonomisi**, İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1958.
- BEAVER, Paul : **The Encyclopedia of Aviation**, Octopus Books Limited, Hong Kong, 1986.
- BEDEIAN, Arthur G. : **Management**, (Second Ed.),The Dryden Press, 1989.
- BEKTÖRE,Sabri,
ÇÖMLEKÇİ,Ferruh,
ŞÖZBİLİR, Halim : **Mali Tablolar Analizi**, Eskişehir 1996.
- BENLİGİRAY, Yılmaz : **Otel İşletmelerinde Kâr Planlaması ve Maliyet Kontrolü**,Eskişehir İTİA. Ya.No. 180-111, Eskişehir 1977.
- BİLGİNOĞLU, Fahir : **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya.No.54, İstanbul 1988.
- BODNAR, George H.,
HOPWOOD, William S. : **Accounting Information Systems**,(Fifth Ed.), Prentice-Hall, Inc., 1993.
- BOISSIN, Jean Jacques : **Airline Economics: Cost Structure**, MAP 32/1, Course Notes, EURESAS, Blagnac/ France, December 1995.
- BOOCKHOLDT,James L. : **Accounting Information Ssytems-Transaction Processing and Control**, (Fourth Ed.),Richard D.Irwin, Inc., 1996.
- BOOTH, Robert : **"When the Price is Right", MANAGEMENT ACCOUNTING**, October 1995.
- BOZOK, Sinan : **Planlama-Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları (İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyetler Açısından)**, Anadolu Üniv. Ya.No.44,İİBF Ya.No.14, Eskişehir 1983.
- BRAUSCH, John M.,
TAYLOR, Thomas C. : **"Who is Accounting for The Cost of Capacity?"**,MANAGEMENT ACCOUNTING, February 1977.

- BUNCE, Peter,
FRASER, Robin : "Beyond Budgeting" MANAGEMENT ACCOUNTING, (CIMA), February, 1997.
- BURSAL, Nasuhi : **Maliyet Muhasebesi-Prensipier ve Uygulama**, İstanbul Üniversitesi Ya. No. 2040, İşletme Fak. Ya.No.42, Muhasebe Ens. Ya.No.8, İstanbul 1975.
- BURSAL, Nasuhi,
ERCAN, Yücel : **Maliyet Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.888, AÖF Ya.No.476, Eskişehir 1995.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, (4. Baskı), Ankara 1995.
- CAMPBELL, George E. : **Airport Management and Operations**, (Third Ed.), Claitor's Publishing Division, Louisiana, 1977.
- CANDAŞ, Erdem : **1911'den 2000'lere Hava Kuvvetleri**, Ankara, Mart 1993.
- CARRÉ, André-Daniel : **Aéroports-et stratégie d'entreprise**, Les Presses (ITA), Paris, 1990.
- CAVCAR, Mustafa : "Helikopter Taşımacılığının Üretim Sektörüne Etkileri", III. ULUSAL HAVACILIK SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi Ya. No.548, SHMYO Ya.No.2, Eskişehir, 25-26 Kasım 1991.
- CEMALCILAR, İ.,
BAYAR, D.,
AŞKUN, İ. C.,
ÖZ-ALP, Ş. : **İşletmecilik Bilgisi**, Anadolu Üniv. İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Ya.No.3, Eskişehir 1985.
- CEMALCILAR, İlhan : **İşletme Bütçeleri**, Eskişehir İTİA. Ya.No. 24-2, İstanbul 1965.
- CEMALCILAR, İlhan : **Pazarlama Kavramlar Kararlar**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994.
- CEMALCILAR, İlhan : **Pazarlama Yönetimi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.885, AÖF. Ya.No.473, Eskişehir 1997.

- CEMALCILAR, Özgül,
ERDOĞAN, Nurten : **Genel Muhasebe- Teknik, İlkeler, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997.
- CEMALCILAR,Özgül : **Genel Muhasebe-Teori ve Uygulama**, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya.No.102, Ankara 1976.
- CLARET,Jake,
PHADKE P.D. : “Pricing-a Challenge to Management Accounting”,**MANAGEMENT ACCOUNTING**, (CIMA), October 1995.
- CLEMEN, Robert T. : **Making Hard Decisions.-An Introduction to Decision Analysis**, (Second Ed.), Duxbury Press, 1996.
- COOPER, Robin,
KAPLAN Robert S. : “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”,**HARVARD BUSINESS REVIEW**, September-October 1988.
- COOPER, Robin,
CHEW, W.Bruce : “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs”,**HARVARD BUSINESS REVIEW**, January-February 1996.
- COOPER, Robin,
KAPLAN Robert S. : “How Cost Accounting Distorts Product Costs”
MANAGEMENT ACCOUNTING, April 1988.
- COPELAND, R. M.,
DASCHER, P.E.,
STRAWSER, J.R. : **Managerial Accounting**, (Third.Ed.), Dame Publications, Inc. 1991.
- COYLE, John J.,
BARDI,Edward J.,
CAVINATO, Joseph L. : **Transportation**, (Third Ed.) West Publishing Company, 1990.
- CUSHING,Barry E.,
ROMNEY,Marshall B. : **Accounting Information Systems**, (Sixth Ed.),Addison-Wesley Publishing, Co., 1994.
- ÇAKICI, Latif : “Yeni Ekonomik Politikalar Açısından Ulaştırmanın Sektörel Önceliği”, **Ulaştırma Sektörünün Sorunları Semineri**, TEBİAT Ya.No.1, İstanbul 1985.

- ÇOYGUN, Gültekin v.d.
(MPM Ekonomi Şubesi) : **Demiryolu ve Havayolu Taşımacılığında Verimlilik**, MPM Ya.No.348, Ankara 1986.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh,
KEPEKÇİ, Celal : **Genel Muhasebe ve Dış Raporlama**, T.C. Anadolu Üniv.ESBAV Ya.No.53,Eskişehir 1987.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Ünite:13),T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.835, AÖF Ya.No.443, Eskişehir 1995.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh,
ERDOĞAN, Melih : **Muhasebe Denetimi**, T.C. Anadolu Üniv. Ya.No.974, AÖF Ya.No.544, Eskişehir 1996.
- DAFT, Richard L. : **Management**, (Third Ed.), The Dryden Press, 1994.
- DOGANIS,Rigas : **The Airport Business** (Second Ed.), Routledge, London and New York, 1996.
- DOLAN Robert J. : "How Do You Know When the Price is Right"
HARVARD BUSINESS REVIEW, September-October 1995.
- DONNELLY,J. H.,
GIBSON,J. L.,
IVANCEVICH,J. M. : **Fundamentals of Management**, (Seventh Ed.), Richard D.Irwin,Inc,1990.
- DRUCKER, Peter F. : "The Information Executives Truly Need"
HARVARD BUSINESS REVIEW, January-February 1995.
- ERCAN, Yücel : "Maliyet ve Gider Kavramları", **İ.Ü.İ.F. MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ**, Y.3, S.10, Kasım 1977.
- EREN, Erol : **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 1993.
- ERDOĞAN, Melih : "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe", **Anadolu Üniv. İİ.B.F. DERGİSİ**, C.VI, S.6, Kasım 1988.
- ERGÜN, İsmet : **Türkiye'nin Ekonomik Kalkınmasında Ulaştırma Sektörü**, Hacettepe Üniversitesi, İİ.B.F. Ya.No. 10, Ankara 1985.
- ERTÜRK, Halis : **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Uludağ Üniv. Ya.No.3-023-0071, Bursa, 1982.

- EVERARD, Kenneth E.,
BURROW, James L. : **Business Principles and Management**, (Tenth Ed.), South-Western Educational Publishing, 1996.
- FERMAN, Murat : "Hizmet Pazarlaması Üzerine Genel Değerlendirmeler", PAZARLAMA DÜNYASI, Y.2, S.7, Ocak-Şubat 1988.
- FERRARA, William L. : "Cost/Management Accounting-The 21st Century Paradigm", MANAGEMENT ACCOUNTING, December 1995.
- FİDAN Yahya : "Hizmetlerin Üretim ve Pazarlanması", PAZARLAMA DÜNYASI, Y.9, S.53, Eylül-Ekim 1995.
- GARRISON, Ray H.,
NOREEN, Eric W. : **Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making**, (Seventh.Ed.), Richard D. Irwin, Inc., 1994.
- GELINAS, Ulric J.,
ORAM, Allan E. : **Accounting Information Systems**, (Third Ed.), South - Western Publishing, 1996.
- GESELL, Laurence E. : **The Administration of Public Airports**, (Third Ed.), Coast Aire Publications, 1992.
- GIALLORETO, Leuise : **Strategic Airline Managament-The Global War Begins**, Great Britain, 1988.
- GORDON, Steven R.,
GORDON, Judith R. : **Information Systems-A Management Approach**, The Dryden Press, 1996.
- GRIFFIN, Rick, W. : **Management**, (Fourth Ed.), Houghton Mifflin Company, 1993.
- GÜREDİN, Ersin : **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniv. Ya. No. 835, AÖF Ya. No. 443, Eskişehir 1995.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem : **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul 1997.
- HANÇERLİOĞLU, Orhan : **Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul 1972.

- HANSEN, Don R.,
MOWEN, Maryanne M. : **Management Accounting, (Second Ed.)**
South-Western Publishing Co., 1992.
- HANSON, Ernest I.,
HAMRE, James C. : **Financial Accounting - An Introduction,**
(Eighth Ed.), The Dryden Press, 1996.
- HARPER, Donald V. : **Transportation In America-Users,**
Carriers, Government, (Second Ed.),
Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New
Jersey, 1982.
- HATİBOĞLU, Zeyyat : **Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1995.**
- HILTON, Ronald W. : **Managerial Accounting, Mc Graw-Hill, Inc.,**
1991.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : **Maliyet Muhasebesine Giriş, Ankara, 1972.**
- HORNGREN, Charles T.,
SUNDEM, Gray L. : **Introduction to Management Accounting,**
(Ninth.Ed.), Prentice-Hall Inc., 1993.
- HORNGREN, Charles T.,
FOSTER, George : **Cost Accounting - A Managerial**
Emphasis, (Seventh Ed.), Prentice-Hall Inc.,
1991.
- INMAN, Mark Lee : **Cost Accounting, (Third.Ed.), Butterworth**
Heinemann Ltd., Great Britain 1993.
- İÇÖZ Orhan : **Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlüğü**
Yönetimi, Ankara 1996.
- İPÇİ, Mustafa : **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre**
Maliyet Muhasebesi, TÜRMOB. Ya.No.12,
Ankara, 1994.
- İSLAMOĞLU, Hamdi : **"Hizmet Pazarlamasında Ürün Politikaları",**
PAZARLAMA DÜNYASI, Y.9,S.50, Mart-
Nisan 1995.
- JAMES, George W. : **Airline Economics, Lexington Books, 1982.**
- KANE, Robert M. : **Air Transportation, (Tenth Ed.) Kendall/Hunt**
Publishing Company, 1990.
- KARALAR, Rıdvan : **Yönetmel Ekonomi,(4. Baskı),Eskişehir 1997.**

- KAPLAN, Robert S.,
ATKINSON, Anthony A. : **Advanced Management Accounting**, (Second Ed.), Prentice-Hall, Int. Ed., 1989.
- KARTAL, Ali : **Konaklama İşletmelerinde Yönetmel Planlama ve Kontrol Sistemleri**, Anadolu Üniv. ESBAY Ya.No. 108, Eskişehir 1996.
- KIESO, Donald E.,
WEYGANDT, Jerry J. : **Intermediate Accounting**, (Eighth Ed.), John Wiley and Sons, Inc., 1995.
- KENNEDY, Allison : "Activity-Based Management and Short-term Relevant Cost: Clash or Complement?", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, (CIMA), June 1995 and July-August 1995.
- KROENKE, David : **Management Information Systems**, (Second Ed.), Mitchell McGraw-Hill, 1992.
- KOÇ, Yüksel : **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, Ankara Üniv. SBF Ya.No.329, Ankara 1972.
- KOÇ-YALKIN, Yüksel : **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Ya.No.166, Ankara, 1977.
- KOÇEL, Tamer : **İşletme Yöneticiliği-Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış**, (5.Baskı), Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul 1995.
- KOÇEL, Tamer : **Genel İşletme**, (Ünite:6), Anadolu Üniv. Ya.No. 931, AÖF Ya.No.501, Eskişehir 1996.
- KOTLER, Philip,
ARMSTRONG, Gary : **Principles of Marketing**, (Seventh Ed.), Prentice-Hall Int. Inc., 1996.
- LANCESTER Geoffrey,
MASSINGHAM, Lester : **Essentials of Marketing: Text and Cases**, (Second Ed.), McGraw-Hill Co., 1993.
- LAUDON, Kenneth C.,
LAUDON, James Price : **Information Systems-A Problem-Solving Approach**, (Third Ed.), The Dryden Press, 1995.
- LONG, Larry : **Management Information Systems**, Prentice-Hall, Inc., 1989.

MEIGS,R.F.,
MEIGS,M.A.,
BETTNER,M.,
WHITTINGTON,R.

: **Accounting: The Basis For Business Decisions**, (Tenth Ed.), McGraw-Hill Co. Inc., 1996.

MILLS, Roger,
CAVE,Martin

: "Overhead Cost Allocation in Service Organisations", **MANAGEMENT ACCOUNTING**, (CIMA), June 1990.

MOSCOVE,Stephen A.,
SIMKIN,Mark G.

: **Accounting Information Systems- Concepts and Practice for Effective Decision Making**, (Second Ed.), John Wiley and Sons, Inc., 1984.

NASH,John F.

: **Accounting Information Systems**, (Second Ed.), PWS-KENT Publishing Company, 1989.

O'BRIEN,James

: **Introduction to Information Systems in Business Management**, (Sixth Ed.), Richard D.Irwin, Inc., 1991.

OLIVER, E. Eugene

: **Cost Accounting-A Practical Approach**, Prentice-Hall,Inc. Englewood Cliffs, 1987.

OLUÇ, Mehmet

: "Pazarlama Stratejileri-Ürün Politikaları", **PAZARLAMA DÜNYASI**, Y.2, S.7, Ocak-Şubat 1988.

OLUÇ, Mehmet

: "Fiyatlandırma", **PAZARLAMA DÜNYASI**, Y.2,S.10, Temmuz/Ağustos 1988 ve Y.2,S.12, Kasım/Aralık 1988.

ORHON, Feryal

: **Ulaştırma İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Türkiye'deki Uygulama**, EKO-BİL Ya.No.7, İstanbul 1983.

ÖNER, Çiğdem

: **Seyahat Ticareti**, İstanbul 1997.

ÖZKAN, Mehmet

: **Maliyet Sistemleri**, Marmara Üniv. Ya.No. 563, İİBF Ya.No.399, İstanbul 1994.

PAVAUX, Jacques

: **L'economic du Transport Aerien-La Concurrence Impraticable**,Paris, 1984.

PEKDEMİR, Işıl Mendeş

: **Denizyolu Yük Taşımacılığı Yönetim ve Organizasyonu**, İstanbul Üniv.İşletme Fak., Ya.No.251, İİE Ya.No.144, İstanbul 1991.

- PEKER, Alparslan : **Modern Yönetim Muhasebesi**, (4.Baskı), İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya.No.53, İstanbul 1988.
- POLIMENI,R.S.,
FABOZZI,F.J.,
ADELBERG,A.H. : **Cost Accounting-Concepts and Applications for Managerial Decision Making**, (Third Ed.), McGraw-Hill, Inc.,1991.
- RAHMAN,Mawdudur,
HALLADAY, Maurice : **Accounting Information Systems-Principles, Applications and Future Directions**, Prentice-Hall Inc., 1988.
- RACHMAN,D. J.,
MESCON,M.H.,
BOVEÉ, C.L.,
THILL, J.V. : **Business Today**, (Eighth Ed.), Mc Graw-Hill, Inc., 1996.
- RACHMAN, David R. : **Marketing Today**, (Third Ed.), The Dryden Press, 1994.
- RAIBORN,C.A.,
BARFIELD,J.T.,
KINNEY,M. R. : **Managerial Accounting**, (Second Ed.), West Publishing Co., 1996.
- RAYBURN, Letricia Gayle : **Cost Accounting-Using A Cost Management Approach**, (Sixth.Ed.),Irwin Book Team,1996.
- RICHARDSON, J.D.,
RODWELL, J.F. : **Essentials of Aviation Management**, (Fourth Ed.),Kendall/Hunt Publishing Company, 1990.
- RISTAU,R.A.,
EGGLAND, S.A.,
DLABAY, L.R.,
BURROW, J.L.,
DAUGHTREY, A.S. : **Introduction to Business**, (Third Ed.), South-Western Educational Publishing, 1997.
- ROLLO, V.Foster : **Aviation Law-An Introduction**, (Third Ed.), Maryland Historical Press, 1985.

- SALDIRANER, Yıldırım : **Sivil Havacılık Faaliyetleri ve Türk Sivil Havacılık Otoritesi İçin Organizasyon Yapısı Önerisi**, T.C. Anadolu Ünv. Ya.No.559, SHMYO. Ya.No.4, Eskişehir 1992.
- SALDIRANER, Yıldırım : **“Sivil Havacılık Uluslararası Kuruluşlar ICAO-ECAC EUROCONTROL”, Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ**, Y.3, S.12, Ekim-Kasım-Aralık 1992 ve Y.4.S.14, Nisan-Eylül 1993.
- SALDIRANER, Yıldırım : **“Havayolu Pazarlaması Üzerine Bir İnceleme”, PAZARLAMA DÜNYASI**, Y.6, S.35, Eylül-Ekim 1992.
- SAKER,Jim,
SMITH, Gareth : **Principles of Marketing**, Prentice-Hall Europe, 1997.
- SAYIN,Erol R.,
ŞEN,Tayyar D. : **Yönetim Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Ünv. Ya.No. 884, AÖF. Ya.No. 472, Eskişehir 1995.
- SEYİDOĞLU, Halil : **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Ankara 1992.
- SEVGİNER, A. Sait : **Maliyet Muhasebesi**, (Ü:26 ve 28), T.C. Anadolu Ünv. Ya.No.73, AÖF Ya.No.20, Eskişehir 1991.
- SEVGİNER,A. Sait,
HACİRÜSTEMOĞLU,Rüstem : **Yönetim Muhasebesi**, (3.Baskı), Marmara Ünv. Nihad Sayar Y.Y. Vakfı Ya.No.458-691, İstanbul 1993.
- SEVİLENGÜL, Orhan : **Muhasebe Kuramı Açısından Türk Vergi Yasalarının İncelenmesi**, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara 1982.
- SEVİLENGÜL, Orhan : **Genel Muhasebe**, (4.Baskı), Ankara 1995.
- SEZGİN,Hasan : **“Sivil Havacılık Tarihi”**, (Basılmamış Ders Notları), Anadolu Üniversitesi-Sivil Havacılık Yüksekokulu, 1991.
- SEZGİN, Hasan : **“Ulaştırma Politikası İçinde Hava Yollarımızın Durumu”**, SAVUNMA VE HAVACILIK, C.VI, No.4, Temmuz-Ağustos 1992.

- SEZGİN, Hasan : “Avrupa Ülkeleri Havayolları ile Türkiye’deki Havayolları Üzerine Bir İnceleme”, **Anadolu Üniversitesi SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ**, Y.3, S.11, Tem.-Ağ.-Eylül 1992.
- SEZGİN, Hasan : “Geçmişten Günümüze Türk Sivil Havacılığı”, **Anadolu Ün. SİVİL HAVACILIK BÜLTENİ**, Y.2, S.5, Ocak-Şubat-Mart 1991.
- SHAW, Stephen : **Airline Marketing And Management**, (Third Ed.), London 1990.
- SMITH,J.L.,
KEITH,R.M.,
STEPHENS,W.L. : **Managerial Accounting**, McGraw-Hill Co., 1988.
- SUMMER,Edward L. : **Accounting Information Systems**, (Second Ed.), Houghton Mifflin Co., 1991.
- SÜRMELİ, Fevzi : **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C.Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı, Ya.No.115, Eskişehir 1996.
- SÜRMELİ,Fevzi,
BENLİGİRAY,Yılmaz : **Genel Muhasebe**, T.C. Anadolu Ün. Ya No.873, AÖF Ya.No. 462, Eskişehir 1995.
- SÜRMELİ,Fevzi,
SEÇİM, Hikmet,
SÖZBİLİR, Halim : **Sivil Havacılık Yönetimi**, Anadolu Ün. Ya.No. 538, Sivil Havacılık Meslek Yüksekokulu Ya. No.1, Eskişehir 1991.
- SÜRMELİ, Fevzi : **Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması**, Eskişehir İTİA. Ya.No. 198/128, Eskişehir 1978.
- SÜRMELİ, F.,
ERDOĞAN, M.,
ERDOĞAN, N.,
BANAR, K.,
ÖNCE, S. : **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Ün. Ya.No.963, AÖF Ya.No.532, Eskişehir, 1996.
- SÖZBİLİR, Halim : **Sivil Havacılıkta Yönetmel Muhasebe**, T.C. Anadolu Ün. Ya.No.655, Afyon İİBF, Ya.No.13, Afyon 1992.
- TANEJA, Nawal, K. : **Airline Planning:Corporate,Financial and Marketing**, Lexinton Books, 1982.

- TAYLOR, Laurie : **Air Travel How Safety Is It ?**, Oxford BSP Professional Books, Great Britain, 1988.
- TEK, Ömer Baybars : **Pazarlama İlkeleri**, (7.Baskı), İzmir 1997.
- TEK, Ömer Baybars, ÜNÜSAN, Çağatay : **"Boru Hattı Taşımacılığı ve Türkiye Ekonomisi İçin Önemi"**, PAZARLAMA DÜNYASI, Y.8, S.48, Kasım-Aralık 1994.
- TORUM, Oya : **"Sivil Havacılık Hizmetinde Uçak Bakımı"**, IV. ULUSAL HAVACILIK SEMPOZYUMU, (5-6 Nisan 1993 Eskişehir), Anadolu Üniv. Ya.No.774, SHYO Ya.No.5, Eskişehir 1994.
- TORUM, Oya : **"Havaalanlarında Değişim Süreci"**, UTED (Uçak Teknisyenleri Derneği), S.70, Eylül 1997.
- URAGUN, Mehmet : **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Ankara, 1993.
- URAZ, Çevik : **İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği**, Ankara İTİA.Ya.No.50, Ankara 1971.
- USLU, M.Selçuk : **Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara İTİA Ya.No.188, Ankara 1982.
- ÜLKEN, Yüksel : **Fiyat Teorisi**, İstanbul 1984.
- ÜSTÜN, Rifat : **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, Eskişehir İTİA.Ya.No. 242/162, Eskişehir 1982.
- ÜSTÜN, Rifat : **Maliyet Muhasebesi-Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı**, (Fifth.Ed.), Eskişehir 1996.
- ÜSTÜN, Rifat : **Yönetim Muhasebesi-Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı**, (3.Baskı), İstanbul, 1997.
- WARREN, Carl S., FESS, Philip E. : **Principles of Financial and Managerial Accounting**, (Third Ed.), South-Western Publishing, Co., 1992.
- WELLS, Alexander T. : **Air Transportation-A Management Perspective**, (Second Ed.), Wadsworth Publishing Company, California, 1989.

- WELLS, Alexander T. : **Airport Planning And Management**, (Second Ed.), McGraw-Hill, Inc., 1992.
- WELSCH, Glenn A. : **İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü**, (Bilimsel Yayınlar Derneği Çevirisi), Ankara 1978.
- WILKINSON, Joseph W. : **Accounting Information Systems**, (Third Ed.), John Wiley and Sons, Inc., 1991.
- WOOD, Richard H. : **Aviation Safety Programs-A Management Handbook**, IAP, Inc., 1991.
- WILEY, John R. : **Airport Administration and Management**, Westport, Connecticut, 1986.
- YÜCEL, Göksel : **İşletmelerde İç Raporlama Sistemi**, İstanbul Üniv. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Ya.No.48, İstanbul 1986.
- ZWASS, Vladimir : **Management Information Systems**, Wm. C.Brown Publishers, 1992
- : **Airport Services Manual-Airport Operational Services**, ICAO Publications, Doc.9137-AN/898-Part 8, Montreal, 1983.
- : **Airport Services Manual- Airport Maintenance Practices**, ICAO Publications, Doc.9137-AN/898-Part 9, Montreal, 1984.
- : **Airport Economic Manual**, ICAO Publications, Doc.No. 9562, Montreal 1991.
- : “Altyapıda Yeni Bir Hamleye İhtiyac Var”, (Değerlendirme), TÛRSAB (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği), S.163, Ağustos 1997.
- : “Air Transportation Regulatory Reform Act”, April 29, 1978, in the United States Senate, S:2493.
- : **Cumhuriyetin 70. Yılında Ulaştırma Haberleşme**, T.C. Ulaştırma Bakanlığı, Ankara 1993.
- : “Denizcilik”, **Dünya Gazetesi**, (Dünya Dosyası-26), 26.6.1995.

- : **Denizyolu Ulaştırması, Yedinci Beşyılık Kalkınma Planı Denizyolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu, Ankara 1993.**
- : **DHMI Genel Müdürlüğü Havaalanları Ücret Tarifeleri, 1995-96-97.**
- : **DHMI 1996 Faaliyet Raporu, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü-Mali İşler Yayını, Ankara 1997.**
- : **DHMI İstatistik Yıllığı 1995. Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Ankara 1996.**
- : **“Dünya Havacılığında Son Gelişmeler”, Dünya Gazetesi, 19.9.1996.**
- : **“Genel Uçak İşletme Yönetmeliği (SHY-6B)”, R.G., T: 14.6.1984, S:18431.**
- : **Havaliman ve Havaalanları, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Ankara 1993.**
- : **Havayolu Ulaştırması, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu-Havayolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık DPT Müsteşarlığı Ya.No.DPT:2384, ÖİK:447, Ankara, Nisan 1995.**
- : **“Havaalanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği (SHY- 22)”, R.G., T: 25.1.1991, S:20766.**
- : **“Kara ve Hava Taşımacılığı”, Dünya Gazetesi, 22.1.1996.**
- : **“Kargo ve Yük Taşımacılığı”,Dünya Gazetesi, (Dünya Dosyası-2), 11.1.1993.**
- : **Karayolu Ulaştırması, VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Ya.No.DPT: 2306-ÖİK:413, Ankara 1992.**
- : **Memorandum on ICAO, The International Civil Aviation Organization, Montreal: Ekim 1990.**

- : **“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, R.G.T:26. 12.1992, S:21447 (Mükerrer.)
- : **“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”**, Sıra No.7, R.G. T:21.12.1996, S:22854.
- : **Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri**, DPT. Ya.No.863, Kd:96, İstanbul 1970.
- : **Ulaştırma İstatistikleri Özeti (1993 ve 1996)** T.C.Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Yayınları.
- : **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Ya.No: DPT:1482, KD:316, Ankara, 1976.
- : **“TCDD’de Yeniden Yapılanma”**, Dünya Gazetesi, 22.8.1995.
- : **The Economic Benefits of Air Transport**, Air Transport Action Group (ATAG), Geneva, 1992.
- : **“Ticari Hava Taşıma İşletmeleri Yönetmeliği (SHY-6A)”**, Md.3/b, R.G. T: 16. 6.1984, S:18433
- : **TOBB Sektör Kurulları-Sektörel Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, TOBB Ya.No.Genel: 266, BÖM: 19, Ankara 1993.
- : **Türk Sivil Havacılık Kanunu**, (Kabul Tarihi: 14.10.1983), R.G. T.:19.10.1983, S: 18196.
- : **TÜRK SİVİL HAVACILIK MEVZUATI**, T.C. Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1992.
- : **“Türkiye’nin En Büyük Havaalanı İçin Start”**, Dünya Gazetesi, 25.10.1996.
- : **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000)**, TBMM Kararı, No.374, Tarih: 18.7.1995.

: Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000) 1996 Yılı Programı Destek Çalışmaları, Ekonomik ve Sosyal Sektörlerdeki Gelişmeler, DPT, Ankara 1997.

: Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000) 1997 Yılı Programı, (R.G. T: 9.11.1996, S:22812), DPT, Ankara 1997.

: Yedinci Beşyıllık Plan Hazırlık Çalışmaları İçin Karayolu Özel İhtisas Alt Komisyonu Raporu, Ankara, Aralık 1993.

: Yıllık Ekonomik Rapor 1996, T.C. Maliye Bakanlığı, Kasım 1996.

: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, R.G. T:10.1.1961, S:10703.



EKLER

- 1. EK-1 : Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı**
- 2. EK-2 : İşletme Ayrıntılı Bilanço Tipi**
- 3. EK-3 : İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi**
- 4. EK-4 : DHMİ Ücret Tarifeleri**
- 5. EK-5 : DHMİ Hesap Planı**

EK-1 TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI

A- TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

HESAP SINIFLARI

- 1- DÖNEN VARLIKLAR
- 2- DURAN VARLIKLAR
- 3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5- ÖZKAYNAKLAR
- 6- GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7- MALİYET HESAPLARI
- 8-
- 9- NAZIM HESAPLAR

HESAP GRUPLARI

- 1- DÖNEN VARLIKLAR**
- 10- HAZIR DEĞERLER
- 11- MENKUL KIYMETLER
- 12- TİCARİ ALACAKLAR
- 13- DİĞER ALACAKLAR
- 15- STOKLAR
- 18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
- 2- DURAN VARLIKLAR**
- 22- TİCARİ ALACAKLAR
- 13- DİĞER ALACAKLAR
- 14- MALİ DURAN VARLIKLAR
- 25- MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 29- DİĞER DURAN VARLIKLAR
- 3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
- 30- MALİ BORÇLAR
- 32- TİCARİ BORÇLAR
- 33- DİĞER BORÇLAR
- 34- ALINAN AVANSLAR
- 36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
- 37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
- 38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
- 40- MALİ BORÇLAR
- 42- TİCARİ BORÇLAR
- 43- DİĞER BORÇLAR
- 44- ALINAN AVANSLAR
- 47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
- 48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5- ÖZKAYNAKLAR**
- 50- ÖDENMİŞ SERMAYE
- 52- SERMAYE YEDEKLERİ
- 54- KAR YEDEKLERİ
- 57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
- 58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
- 6- GELİR TABLOSU HESAPLARI**
- 60- BRÜT SATIŞLAR
- 61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
- 62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
- 63- FAALİYET GİDERLERİ (-)

- 64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
- 65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
- 66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
- 67- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
- 68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
- 69- DÖNEM NET KARI (ZARARI)
- 7- MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**
- 70- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- 71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 72- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 73- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 76- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 78- FİNANSMAN GİDERLERİ
- 7/B SEÇENEĞİ**
- 79- GİDER ÇEŞİTLERİ
- 790- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794- ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796- AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797- FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI
- 799- ÜRETİM MALİYET HESABI
- 8- (SERBEST)**
- 9- NAZİM HESAPLAR**
- 0- (SERBEST)**

HESAP PLANI

1- DÖNEN VARLIKLAR

10- HAZIR DEĞERLER

100- KASA

101- ALINAN ÇEKLER

102- BANKALAR

103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

108- DİĞER HAZIR DEĞERLER

109-

11- MENKUL KIYMETLER

110- HİSSE SENETLERİ

111- ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI

112- KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI

118- DİĞER MENKUL KIYMETLER

119- MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12- TİCARİ ALACAKLAR

120- ALICILAR

121- ALACAK SENETLERİ

122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13- DİĞER ALACAKLAR

130-

131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132- İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

134-

135- PERSONELDEN ALACAKLAR

136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

137- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

138- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

14-

15- STOKLAR

150- İLK MADDE VE MALZEME

151- YARI MAMULLER-ÜRETİM

152- MAMULLER

153- TİCARİ MALLAR

157- DİĞER STOKLAR

158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16-

17- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181- GELİR TAHAKKUKLARI

19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190-

191- İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

192- DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

193- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

196- PERSONEL AVANSLARI

197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198- DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

2- DURAN VARLIKLAR

22- TİCARİ ALACAKLAR

220- ALICILAR

221- ALACAK SENETLERİ

- 222- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 226- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 229- ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 23- DİĞER ALACAKLAR
 - 230-
 - 231- ORTAKLARDAN ALACAKLAR
 - 232- İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
 - 233- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
 - 234-
 - 235- PERSONELDEN ALACAKLAR
 - 236- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
 - 237- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
 - 238-
 - 239- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 24- MALİ DURAN VARLIKLAR
 - 240- BAĞLI MENKUL KIYMETLER
 - 241- BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
 - 242- İŞTİRAKLER
 - 243- İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
 - 244- İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
 - 245- BAĞLI ORTAKLIKLAR
 - 246- BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
 - 247- BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
 - 248- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
 - 249- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
- 25- MADDİ DURAN VARLIKLAR
 - 250- ARAZİ VE ARSALAR
 - 251- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
 - 252- BİNALAR
 - 253- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
 - 254- TAŞITLAR
 - 255- DEMİRBAŞLAR

- 256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
- 259- VERİLEN AVANSLAR
- 26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
 - 260- HAKLAR
 - 261- ŞEREFIYE
 - 262- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
 - 263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 264- ÖZEL MALİYETLER
 - 267- DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
 - 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
 - 269- VERİLEN AVANSLAR
- 27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
 - 270-
 - 271- ARAMA GİDERLERİ
 - 272- HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 277- DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
 - 278- BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
 - 279- VERİLEN AVANSLAR
- 28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
 - 280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
 - 281- GELİR TAHAKKUKLARI
- 29- DİĞER DURAN VARLIKLAR
 - 290-
 - 291- GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 292- DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
 - 293- GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
 - 294- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
 - 295- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
 - 296-

- 297- DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
- 298- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 299- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30- MALİ BORÇLAR

- 300- BANKA KREDİLERİ
- 303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
- 304- TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
- 305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
- 306- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 307-
- 308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
- 309- DİĞER MALİ BORÇLAR

31-

32- TİCARİ BORÇLAR

- 320- SATICILAR
- 321- BORÇ SENETLERİ
- 322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33- DİĞER BORÇLAR

- 330-
- 331- ORTAKLARA BORÇLAR
- 332- İŞTİRAKLERE BORÇLAR
- 333- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
- 334-
- 335- PERSONELE BORÇLAR
- 336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 337- DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

34- ALINAN AVANSLAR

- 340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
- 349- ALINAN DİĞER AVANSLAR

35- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

368- VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE
DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369- ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371- DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ(-)

372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

379- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381- GİDER TAHAKKUKLARI

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

390-

391- HESAPLANAN KDV

392- DİĞER KDV

393- MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

398- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

399- DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40- MALİ BORÇLAR

400- BANKA KREDİLERİ

405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406-

407- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

409- DİĞER MALİ BORÇLAR

41-

42- TİCARİ BORÇLAR

420- SATICILAR

421- BORÇ SENETLERİ

422- BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

426- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

429- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43- DİĞER BORÇLAR

430-

431- ORTAKLARA BORÇLAR

432- İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

436- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

437- DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438- KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439-

44- ALINAN AVANSLAR

440- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

449- ALINAN DİĞER AVANSLAR

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

479- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481- GİDER TAHAKKUKLARI

49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492- GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ

493- TESİSE KATILMA PAYLARI

499- DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5. ÖZ KAYNAKLAR

50- ÖDENMİŞ SERMAYE

500- SERMAYE

501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

51-

52- SERMAYE YEDEKLERİ

520- HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521- HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522- M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523- İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

529- DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

53-

54- KÂR YEDEKLERİ

540- YASAL YEDEKLER

541- STATÜ YEDEKLERİ

542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548- DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549- ÖZEL FONLAR

57- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

59- DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

590- DÖNEM NET KÂRI

591- DÖNEM NET ZARARI (-)

6- GELİR TABLOSU HESAPLARI

60- BRÜT SATIŞLAR

600- YURTİÇİ SATIŞLAR

601- YURTDIŞI SATIŞLAR

602- DİĞER GELİRLER

61- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)

610- SATIŞTAN İADELER (-)

611- SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612- DİĞER İNDİRİMLER (-)

62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620- SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)

621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

622- SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63- FAALİYET GİDERLERİ (-)

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)

632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

639-

64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

640- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642- FAİZ GELİRLERİ

643- KOMİSYON GELİRLERİ

644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645- MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI

646- KAMBİYO KÂRLARI

647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ

648-

649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

652- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)

653- KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654- KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)

656- KAMBİYO ZARARLARI (-)

657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)

658-

659- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661- UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

670-

671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

- 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR
- 68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
 - 680- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
 - 681- ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
 - 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
- 69- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI
 - 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI
 - 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
 - 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI
- 7- MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**
 - 70- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
 - 700- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
 - 701- MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
 - 71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
 - 710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
 - 711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
 - 712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI
 - 713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI
 - 72- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
 - 723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI
 - 73- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 732- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
 - 733- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
 - 734- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI
 - 74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
 - 740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
 - 741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

- 742- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI
- 75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
 - 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI
- 76- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 - 760- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
 - 761- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 762- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI
- 77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
 - 771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 772- GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
- 78- FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 780- FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 781- FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
 - 782- FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI
- 79- GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)
 - 790- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
 - 791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 792- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
 - 793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
 - 794- ÇEŞİTLİ GİDERLER
 - 795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
 - 796- AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
 - 797- FİNANSMAN GİDERLERİ
 - 798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
 - 799- ÜRETİM MALİYET HESABI
- 8- (SERBEST)
- 9- NAZIM HESAPLAR
- 0- (SERBEST)

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	Önceki Dönem	Carl Dönem		Önceki Dönem	Carl Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR			I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- Hazır Değerler			A- Mali Borçlar		
1- Kasa			1- Banka Kredileri		
2- Alınan Çekler			2- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		
3- Bankalar			3- Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Faizleri		
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)			4- Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		
5- Diğer Hazır Değerler			5- Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler		
B- Menkul Kıymetler			6- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)		
1- Hisse Senetleri			7- Diğer Mali Borçlar		
2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları			B- Ticari Borçlar		
3- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları			1- Satıcılar		
4- Diğer Menkul Kıymetler			2- Borç Senetleri		
5- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			3- Borç Senetleri Reeskontu (-)		
C- Ticari Alacaklar			4- Alınan Depozito ve Teminatlar		
1- Alıcılar			5- Diğer Ticari Borçlar		
2- Alacak Senetleri			C- Diğer Borçlar		
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			1- Ortaklara Borçlar		
4- Verilen Depozito ve Teminatlar			2- İştiraklere Borçlar		
5- Şüpheli Ticari Alacaklar			3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
6- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			4- Personele Borçlar		
D- Diğer Alacaklar			5- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
1- Ortaklardan Alacaklar			6- Diğer Çeşitli Borçlar		
2- İştiraklerden Alacaklar			D- Alınan Avanslar		
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			E- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
4- Personelden Alacaklar			1- Ödenecek Vergi ve Fonlar		
5- Diğer Çeşitli Alacaklar			2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			3- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
7- Şüpheli Diğer Alacaklar			4- Diğer Yükümlülükler		
8- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			F- Borç ve Gider Karşılıkları		
E- Stoklar			1- Dönem Kârı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karş.		
1- İlk Madde ve Malzeme			2- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)		
2- Yarı Mamuller			G- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
3- Mamuller			1- Gelecek Aylara Ait Gelirler		
4- Ticari Mallar			2- Gider Tahakkukları		
5- Diğer Stoklar			H- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
6- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			1- Hesaplanan KDV		
7- Verilen Sipariş Avansları			2- Diğer KDV		
F- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			3- Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
1- Gelecek Aylara Ait Giderler			4- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
2- Gelir Tahakkukları			KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		
G- Diğer Dönen Varlıklar					
1- İndirilecek KDV					
2- Diğer KDV					
3- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar					
4- Personel Avansları					
5- Sayım ve Tesellüm Noksanları					
6- Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar					
7- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)					
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI					

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	Önceki Dönem	Cari Dönem		Önceki Dönem	Cari Dönem
II- DURAN VARLIKLAR			II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- Ticari Alacaklar			A- Mali Borçlar		
1- Alıcılar			1- Banka Kredileri		
2- Alacak Senetleri			2- Çıkarılmış Tahviller		
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			3- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
4- Verilen Depozito ve Teminatlar			4- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)		
5- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			5- Diğer Mali Borçlar		
B- Diğer Alacaklar			B- Ticari Borçlar		
1- Ortaklardan Alacaklar			1- Satıcılar		
2- İştiraklerden Alacaklar			2- Borç Senetleri		
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			3- Borç Senetleri Reeskontu (-)		
4- Personelden Alacaklar			4- Alınan Depozito ve Teminatlar		
5- Diğer Çeşitli Alacaklar			5- Diğer Ticari Borçlar		
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			C- Diğer Borçlar		
7- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			1- Ortaklara Borçlar		
C- Mali Duran Varlıklar			2- İştiraklere Borçlar		
1- Bağlı Menkul Kıymetler			3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			4- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
3- İştirakler			5- Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlendirilmiş Borçlar		
4- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)			6- Diğer Çeşitli Borçlar		
5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			D- Alınan Avanslar		
6- Bağlı Ortaklıklar			E- Borç ve Gider Karşılıkları		
7- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)			1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
8- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
D- Maddi Duran Varlıklar			F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
1- Arazi ve Arsalar			1- Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
2- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri			2- Gider Tahakkukları		
3- Binalar			G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
4- Tesis, Makina ve Cihazlar			1- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV		
5- Taşıtlar			2- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
6- Demirbaşlar					
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar			UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		
8- Birikmiş Amortismanlar (-)					
9- Yatırımlar			III- ÖZKAYNAKLAR		
10- Verilen Avanslar			A- Ödenmiş Sermaye		
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			1- Sermaye		
1- Haklar			2- Ödenmemiş Sermaye (-)		
2- Şerhiye			B- Sermaye Yedekleri		
3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			1- Hisse Senedi İhraç Primleri		
4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri			2- Hisse Senedi İptal Kârları		
5- Özel Maliyetler			3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		
6- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
7- Birikmiş Amortismanlar (-)			5- Sermaye Yedekleri		
8- Verilen Avanslar			C- Kar Yedekleri		
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			1- Yasal Yedekler		
1- Arama Giderleri			2- Statü Yedekleri		
2- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			3- Olağanüstü Yedekler		
3- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			4- Diğer Kar Yedekleri		
4- Birikmiş Tükenme Payları (-)			5- Özel Fonlar		
5- Verilen Avanslar			D- Geçmiş Yıllar Kârları		
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			E- Geçmiş Yıllar Zararları		
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler			F- Dönem Net Kâr (Zararı)		
2- Gelir Tahakkukları					
H- Diğer Duran Varlıklar					
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV					
2- Diğer KDV					
3- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar					
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		

DİPNOTLAR

1-

2-

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

EK-3**İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ**
(.....TL.) *

	Önceki Dönem		Carli Dönem	
A- BRÜT SATIŞLAR				
1- Yurtiçi Satışlar				
2- Yurtdışı Satışlar				
3- Diğer Gelirler				
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
1- Satıştan İadeler (-)				
2- Satış İskontoları (-)				
3- Diğer İndirimler (-)				
C- NET SATIŞLAR				
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)				
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)				
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)				
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)				
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI				
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)				
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)				
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)				
3- Genel Yönetim Giderleri (-)				
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI				
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR				
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri				
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri				
3- Faiz Gelirleri				
4- Komisyon Gelirleri				
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar				
6- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar				
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)				
1- Reeskont Faiz Giderleri (-)				
2- Komisyon Giderleri (-)				
3- Karşılık Giderleri (-)				
4- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)				
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR				
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR				
1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları				
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar				
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)				
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)				
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)				
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI				
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI				
DİPNOTLAR				
1-				
2-				
.....				

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

EK-4/a DHMİ Havaalanlarında Dışhat Ücret Tarifeleri-1997

Havaaracı Ağırlığı (Ton) (1)		0-6	6-10	10+	24-38	38-50	50-72	72-106	106-152	152-192	192-212	212-300	300+
		12	60	6,5									
Ücret Türü (ABD\$)													
Konma-Konaklama Ücretleri (Her havaaracı için) (2)	Konma	4,7	22,5	1,8									
	Konaklama												
Yangına Karşı Tedbir Ücretleri (Her saat için) (3)		36,8		84									
Havaaracı Yönlendirme (Follow me) Ücretleri (3)	Atatürk												
	Hava Limanı	6		33									
	Diğer												
	Havaalanları	4		18									
Meydan Çalışma Süresinin Uzatılması (4)			590										
Aydınlatma Ücreti (5)			30										
Yaklaşma Ücreti (5)			27										
Yolcu Servis Ücretleri	Uluslararası												
	Havalimanları		15										
	Diğer												
	Havaalanları		7										
Terminal	Köprü Ücretleri				55,5	66	80	103	132,5	179,5	205	227	254
Hizmetleri	400 Hz. Elektrik Ücretleri				66	66	66	66	66	66	66	66	66
Ücretleri	Su Ücretleri				5,25	6,3	6,3	11,5	11,5	17	17	17	17

Not:

- 1) Ücret hesaplamasında havaalanlarının azami kalkış ağırlığı esas alınır.
- 2) 10 tonun üzerindeki havaaraçları için konma-konaklama ücretleri, her ilave ton ağırlık içindir.
- 3) Yangına karşı tedbir ve havaaracı yönlendirme ücretlerinde havaaracı ağırlık sınıfı; 0-6 ton ve 6 tonun üstü şeklindedir.
- 4) Meydan çalışma saatinin uzatılması için alınan ücret, her ilave saat için ayrıca hesaplanır.
- 5) Yaklaşma ücreti her iniş için, aydınlatma ücreti de ışıktanırılmadan yararlanılması halinde her iniş-kalkış için uygulanır.

EK-4/b

DHMİ Havaalanlarında İçhat Ücret Tarifeleri-1997

Havaaracı Ağırlığı (Ton) (1)		1995					1996					1997				
		0-3	3-6	6-10	10+		0-3	3-6	6-10	10+		0-3	3-6	6-10	10+	
Ücret Türü (TL) (+000)																
Konma-Konaklama Ücretleri	Konma	200	390	510	765		400	780	1.020	1.530		760	1.480	1.950	2.920	
(Her havaaracı için) (2)	Konaklama	130	180	255	390		260	360	510	780		490	680	970	1.500	
Yangına Karşı Tedbir Ücretleri (Her saat için)			140	335				280	670				530	1.275		
Havaaracı Yönlendirme (Follow me) Ücretleri (\$) (3)	Atatürk Hava Limanı		3	6				3	6				3	6		
	Diğer Havaalanları		2	4				2	4				2	4		
Meydan Çalışma Süresinin Uzatılması			1.000					2.000					3.800			
Aydınlatma Ücreti (her kalkış/iniş için)			200					400					760			
Yolcu Servis Ücretleri	Uluslararası Havalimanları		20					100					475			
	Diğer Havaalanları		10					50					300			
Kara Taşıtları Yönlendirme Ücretleri	Uluslararası Havalimanları		150					500					950			
	Diğer Havaalanları		50					250					475			

Notlar:

- 1) Ücret hesaplamasında hava araçlarının azami kalkış ağırlığı esas alınır.
- 2) Yangına karşı tedbir ücretlerinde havaaracı ağırlık sınıfı; 0-6 ton ve 6 tonun üstü şeklindedir.
- 3) Havaaracı yönlendirme ücretleri ABD doları cinsinden olup, yıllar itibarıyla değişmediği görülmektedir.

EK-5**DHİMİ HESAP PLANI**

700	000		MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
700	000		MERKEZ
700	000	00	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
700	000	00000	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
700	000	00001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
700	000	00002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
700	000	00003	İŞLETME MALZEMELERİ
700	000	00004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
700	000	00005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
700	000	00006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
700	000	00007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
700	000	02	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
700	000	02200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
700	000	02210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
		:	
700	000	02240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
700	000	02250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
700	000	02260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
		:	
700	000	02290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
700	000	03	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
700	000	03300	ELEKTRİK GİDERLERİ
700	000	03310	SU GİDERLERİ
700	000	03320	GAZ GİDERLERİ
700	000	03330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
700	000	03340	HABERLEŞME GİDERLERİ
700	000	03350	TAŞIMA GİDERLERİ
700	000	03360	TEMİZLİK GİDERLERİ
700	000	03370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
700	000	03380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
700	000	03390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
700	000	04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
700	000	04400	YURTIÇİ YOLLUK GİDERLERİ
700	000	04401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
700	000	04410	SİGORTA GİDERLERİ
700	000	04430	ÜYELİK AİDATLARI
		:	
700	000	04490	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER

700	000	05	VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
700	000	05500	DAMGA VERGİSİ
700	000	05510	EMLAK VERGİSİ
700	000	05520	TAŞIT VERGİSİ
700	000	05530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
700	000	05590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
700	000	06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
700	000	06600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
700	000	06610	BİNALAR AMORTİSMANI
700	000	06620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
700	000	06630	TAŞIT, ARAÇ-GEREÇ AMORTİSMANI
700	000	06640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
700	000	06690	DİĞER AMORTİSMANLAR
700	000	07	FİNANSMAN GİDERLERİ
700	000	07700	FAİZ GİDERLERİ
700	010	00	ATATÜRK
700	010	00	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
700	010	00001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
700	010	00002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
700	010	00003	İŞLETME MALZEMELERİ
700	010	00004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
700	010	00005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
700	010	00006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
700	010	00007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
700	010	02	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
700	010	02200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
700	010	02210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
700	010	02220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
700	010	02221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
700	010	02230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
700	010	02231	MEMUR EM.SAN.YİN.GİD.KAT.PAYI
700	010	02240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
700	010	02250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
700	010	02260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
700	010	02261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
700	010	02270	SÖZLEŞMELİ EM. SAN. KURUM. PAYI
700	010	02271	SÖZ.EM.SAN.YÖN.GİD.KAT. PAYI
700	010	02280	GEÇ.SÖZ.PER.VE GEÇ.SÖZ.İŞÇİ ÜCRETİ
700	010	02281	GEÇ.SÖZ.PER.SSK İŞVEREN HİSSESİ
700	010	02290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
700	010	03	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
700	010	03300	ELEKTRİK GİDERLERİ

700	010	03310	SU GİDERLERİ
700	010	03320	GAZ GİDERLERİ
700	010	03330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
700	010	03340	HABERLEŞME GİDERLERİ
700	010	03350	TAŞIMA GİDERLERİ
700	010	03360	TEMİZLİK GİDERLERİ
700	010	03370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
700	010	03380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
700	010	03390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
700	010	04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
700	010	04400	YURTİÇİ YOLLUK GİDERLERİ
700	010	04401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
700	010	04410	SİGORTA GİDERLERİ
700	010	04430	ÜYELİK AIDATLARI
700	010	04440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
700	010	04450	TEMSİL TOPLANTI VE AĞIRLAMA
700	010	04452	TANITMA GİDERLERİ
700	010	04460	KİRA GİDERLERİ
700	010	04470	EĞİTİM GİDERLERİ
700	010	04471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
700	010	04490	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
700	010	05	VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
700	010	05500	DAMGA VERGİSİ
700	010	05510	EMLAK VERGİSİ
700	010	05520	TAŞIT VERGİSİ
700	010	05530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
700	010	05590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
700	010	06	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
700	010	06600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
700	010	06610	BİNALAR AMORTİSMANI
700	010	06620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
700	010	06630	TAŞIT ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI
700	010	06640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
700	010	06690	DİĞER AMORTİSMANLAR
700	010	07	FİNANSMAN GİDERLERİ
700	010	07700	FAİZ GİDERLERİ
700	011		ESENBOĞA
700	011	00	İLK MADDE VE MALZEMELER
700	011	00001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
700	011	00002	GIYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
700	011	00003	İŞLETME MALZEMELERİ

740			HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740	000		MERKEZ
740	000	10	İŞLETME
740	000	10001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	10002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	10003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	10004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	10005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	10006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	10007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	10200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	000	10210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	10220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	000	10221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMLARI
740	000	10230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	10231	MEMUR EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	10240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	10250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	10260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	10261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMLARI
740	000	10270	SÖZ.EM.SAN.KURUM PAYI
740	000	10271	SÖZ.EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	10280	GEÇ.SÖZ.ER.VE GEÇ.SÖZ.İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	10281	GEÇ.SÖZ.PER.SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	10290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	10300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	10310	SU GİDERLERİ
740	000	10320	GAZ GİDERLERİ
740	000	10330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740	000	10340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	10350	TANIŞMA GİDERLERİ
740	000	10360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	10370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	10380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	10390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	10400	YURTİÇİ YOLLUK GİDERLERİ
740	000	10401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	10410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	10430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	10440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	10450	TEMSİL GİDERLERİ

740	000	10451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	10452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	10460	KİRA GİDERLERİ
740	000	10470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	10471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	10790	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740	000	10500	DAMGA VERGİSİ
740	000	10510	EMLAK VERGİSİ
740	000	10520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	10530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	10590	DİĞER VERGİ RESİM HARÇ GİDERLERİ
740	000	10600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	10610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	10620	TESİS MAKİNA CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	10630	TAŞIT, ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI
740	000	10640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
740	000	10690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	20	SEYRÜSEFER
740	000	20001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	20002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	20003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	20004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	20005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	20006	İNŞAAT VE SIHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	20007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	20200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	000	20210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	20220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	000	20221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	20230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	20231	MEMUR EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	20240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	20250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	20260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	20261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMLARI
740	000	20270	SÖZLEŞMELİ EM.SAN.KUR.PAYI
740	000	20271	SÖZ.EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	20280	GEÇ.SÖZ.PER. VE GEÇ.SÖZ.İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	20281	GEÇ.SÖZ.PER.SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	20290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	20300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	20310	SU GİDERLERİ

740	000	20320	GAZ GİDERLERİ
740	000	20330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740	000	20340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	20350	TAŞIMA GİDERLERİ
740	000	20360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	20370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	20380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	20290	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	20400	YURTIÇI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	20401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	20410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	20430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	20440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	20450	TEMSİL GİDERLERİ
740	000	20451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	20452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	20460	KİRA GİDERLERİ
740	000	20470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	20471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	20500	DAMGA VERGİSİ
740	000	20510	EMLAK VERGİSİ
740	000	20520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	20530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	20590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740	000	20600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	20610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	20620	TESİS MAKİNA CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	20630	TAŞIT ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI
740	000	20640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
740	000	20690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	30	TEKNİK
740	000	30001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	30002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	30003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	30004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	30005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	30006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	30007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	30200	MEMUR KATSAYI TUTARI
740	000	30210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	30220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI

740	000	30221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	30230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	30231	MEMUR EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	30240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	30250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	30260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	30261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	30270	SÖZ.EM.SAN.KURUM PAYI
740	000	30271	SÖZ.EM.SAN.YÖN.GİD.KAT. PAYI
740	000	30280	GEÇ.SÖZ.PER. VE GEÇ.SÖZ.İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	30281	GEÇ.SÖZ.PER.SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	30290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	30300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	30310	SU GİDERLERİ
740	000	30320	GAZ GİDERLERİ
740	000	30330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740	000	30340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	30350	TAŞIMA GİDERLERİ
740	000	30360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	30370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	30380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	30390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	30400	YURTIÇI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	30401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	30410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	30430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	30440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	30450	TEMSİL GİDERLERİ
740	000	30451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	30452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	30460	KİRA GİDERLERİ
740	000	30470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	30471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	30500	DAMGMA VERGİSİ
740	000	30510	EMLAK VERGİSİ
740	000	30520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	30530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	30590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740	000	30600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	30610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	30620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	30630	TAŞIT, ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI

740	000	30640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
740	000	30690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	31	İNŞAAT
740	000	31001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	31002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	31003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	31004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	31005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	31006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	31007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	31200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	000	31210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	31220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	000	31221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	31230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	31231	MEMUR EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	31240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	31250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	31260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	31261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	31270	SÖZ. EM.SAN.KURUM PAYI
740	000	31271	SÖZ.EM.SAN.YÖN.GİD.KAT.PAYI
740	000	31280	GEÇ. SÖZ. PER. VE GEÇ. SÖZ. İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	31281	GEÇ. SÖZ. PER. SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	31290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	31300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	31310	SU GİDERLERİ
740	000	31320	GAZ GİDERLERİ
740	000	31330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740	000	31340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	31350	TAŞIMA GİDERLERİ
740	000	31360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	31370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	31380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	31390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	31400	YURTIÇİ YOLLUK GİDERLERİ
740	000	31401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	31410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	31430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	31440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	31450	TEMSİL GİDERLERİ

740	000	31451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	31452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	31460	KİRA GİDERLERİ
740	000	31470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	31471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	31500	DAMGA VERGİSİ
740	000	31510	EMLAK VERGİSİ
740	000	31520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	31530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	31590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740	000	31600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	31610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	31620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	31630	TAŞIT, ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI
740	000	31640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
740	000	31690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	32	ANATAMİR
740	000	32001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	32002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	32003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	32004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	32005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	32006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	32007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	32200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	000	32210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	32221	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	000	32230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	32231	MEMUR EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	000	32240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	32250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	32260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	32261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	32270	SÖZ. EM. SAN. KURUM PAYI
740	000	32271	SÖZ. EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	000	32280	GEÇ. SÖZ. PER. VE GEÇ. SÖZ. İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	32281	GEÇ. SÖZ. PER. SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	32290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	32300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	32310	SU GİDERLERLERİ
740	000	32320	GAZ GİDERLERİ
740	000	32330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ

740	000	32340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	32350	TAŞIMA GİDERLERİ
740	000	32360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	32370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	32380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	32390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	32400	YURTİÇİ YOLLUK GİDERLERİ
740	000	32401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	32410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	32430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	32440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	32450	TEMSİL GİDERLERİ
740	000	32451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	32452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	32460	KİRA GİDERLERİ
740	000	32470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	32471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	32500	DAMGA VERGİSİ
740	000	32510	EMLAK VERGİSİ
740	000	32520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	32530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	32590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740	000	32600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	32610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	32620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	32610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	32620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	32630	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	32640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI
740	000	32690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	33	MATBAA
740	000	33001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	000	33002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	000	33003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	000	33004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	000	33005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	000	33006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	000	33007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	000	33200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	000	33210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	000	33220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI

740	000	33230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	000	33231	MEMUR EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	000	33240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	000	33250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	000	33260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	000	33261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	000	33270	SÖZ. EM. SAN. KURUM PAYI
740	000	33271	SÖZ. EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	000	33280	GEÇ. SÖZ. PER. VE GEÇ. SÖZ. İŞÇİ ÜCRETİ
740	000	33281	GEÇ. SÖZ. PER. SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	000	33290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	000	33300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	000	33310	SU GİDERLERİ
740	000	33320	GAZ GİDERLERİ
740	000	33330	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740	000	33340	HABERLEŞME GİDERLERİ
740	000	33350	TAŞIMA GİDERLERİ
740	000	33360	TEMİZLİK GİDERLERİ
740	000	33370	ETÜD PROJE VE MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ
740	000	33380	BASIN YAYIN İLAN GİDERLERİ
740	000	33390	DİĞER FAYDA VE HİZMETLER
740	000	33400	YURTİÇİ YOLLUK GİDERLERİ
740	000	33401	YURTDIŞI YOLLUK GİDERLERİ
740	000	33410	SİGORTA GİDERLERİ
740	000	33430	ÜYELİK AİDATLARI
740	000	33440	DAVA İCRA VE NOTER GİDERLERİ
740	000	33450	TEMSİL GİDERLERİ
740	000	33451	TOPLANTI VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740	000	33452	TANITMA GİDERLERİ
740	000	33460	KİRA GİDERLERİ
740	000	33470	EĞİTİM GİDERLERİ
740	000	33471	KİTAP GAZETE VE DERGİ GİDERLERİ
740	000	33500	DAMGA VERGİSİ
740	000	33510	EMLAK VERGİSİ
740	000	33520	TAŞIT VERGİSİ
740	000	33530	TELSİZ HARÇ VERGİSİ
740	000	33590	DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740	000	33600	YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORTİSMANI
740	000	33610	BİNALAR AMORTİSMANI
740	000	33620	TESİS MAKİNE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740	000	33630	TAŞIT, ARAÇ GEREÇ AMORTİSMANI
740	000	33640	DÖŞEME VE DEMİRBAŞ AMORTİSMANI

740	000	33690	DİĞER AMORTİSMANLAR
740	000	33710	KOMİSYON VE HAVALE GİDERLERİ
740	010		ATATÜRK
740	010	10	İŞLETME
740	010	10001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	010	10002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	010	10003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	010	10004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	010	10005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	010	10006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	010	10007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	010	10200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI
740	010	10210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	010	10220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	010	10221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	010	10230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	010	10231	MEMUR EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	010	10240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	010	10250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	010	10260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	010	10261	SÖZLEŞMELİ TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	010	10270	SÖZ. EM. SAN. KURUM PAYI
740	010	10271	SÖZ. EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	010	10280	GEÇ. SÖZ. PER. VE GEÇ. SÖZ. İŞÇİ ÜCRETİ
740	010	10281	GEÇ. SÖZ. PER. SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	010	10290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	010	10300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	010	10310	SU GİDERLERİ
740	010	10320	GAZ GİDERLERİ
.	.	.	.
740	011		ESENBOĞA
740	011	10	İŞLETME
740	011	10001	DEMİRBAŞ MALZEMELER
740	011	10002	GİYİM VE SOSYAL AMAÇLI MALZEMELER
740	011	10003	İŞLETME MALZEMELERİ
740	011	10004	TEMİZLİK VE TIBBİ MALZEMELER
740	011	10005	KIRTASIYE MALZEMELERİ
740	011	10006	İNŞAAT VE SİHHİ TESİSAT MALZEMELERİ
740	011	10007	PETROL ÜRÜNLERİ VE YAKACAKLAR
740	011	10200	MEMUR KATSAYI TUTARLARI

740	011	10210	MEMUR EK ÖDEMELERİ
740	011	10220	MEMUR SOSYAL YARDIMLARI
740	011	10221	MEMUR TASARRUFU TEŞVİK YARDIMI
740	011	10230	MEMUR EMEKLİ AİDATI KURUM PAYI
740	011	10231	MEMUR EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	011	10240	SÖZLEŞMELİ ÜCRETLERİ
740	011	10250	SÖZLEŞMELİ YAN ÖDEMELERİ
740	011	10260	SÖZLEŞMELİ SOSYAL YARDIMLAR
740	011	10270	SÖZ. EM. SAN. KURUM PAYI
740	011	10271	SÖZ. EM. SAN. YÖN. GİD. KAT. PAYI
740	011	10280	GEÇ. SÖZ. PER. VE GEÇ. SÖZ. İŞÇİ ÜCRETİ
740	011	10281	GEÇ. SÖZ. PER. SSK İŞVEREN HİSSESİ
740	011	10290	DİĞER ÜCRET VE GİDERLER
740	011	10300	ELEKTRİK GİDERLERİ
740	011	10310	SU GİDERLERİ
740	011	10320	GAZ GİDERLERİ

.

.

.

.

