

**T.C.
KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SERMAYE PİYASALARI VE BORSA MBA**

**TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KAPSAMINDAKİ
İŞLETMELERDE MUHASEBE DÜZENİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Gülsüm ŞUMLU

İSTANBUL - 2007

T.C.
KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SERMAYE PİYASALARI VE BORSA MBA

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KAPSAMINDAKİ
İŞLETMELERDE MUHASEBE DÜZENİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Gülsüm ŞUMLU

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Doğan ARGUN
Doç.Dr.Hasan EKEN

İSTANBUL - 2007

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

İÇİNDEKİLER.....	I
TABLO LİSTESİ.....	III
ŞEKİL LİSTESİ.....	IV
KISALTMALAR.....	V
0.GİRİŞ.....	1
1. KONU İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	4
1.1. TÜRK DENİZCİLİK SEKTÖRÜ.....	4
1.1.1. Türk Denizcilik Sektörünün Tarihi ve Gelişim Süreci.....	4
1.1.2. Türk Denizcilik Sektörünün Genel Durumu.....	9
1.1.3. Türk Denizcilik Sektörünün Gelişimine Engel Teşkil Eden Faktörler.....	22
1.1.4. Denizcilik Sektöründeki Finansal Riskler.....	29
1.2. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ (TUGS).....	34
1.2.1. Tarihsel Gelişimi.....	34
1.2.2. Konu İle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	36
1.2.3. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Genel Gereğesi.....	36
1.2.4. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Etkileri.....	40
1.2.5. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununda Yapılması Gereken Düzenlemeler.....	44
2. TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU.....	49
2.1. MUHASEBE.....	49
2.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Muhasebe Sistemi.....	49
2.1.2. Muhasebe İlkeleri.....	50
2.1.3. Gelir Tablosu İlkeleri.....	53
2.1.4. Bilanço İlkeleri.....	54
2.1.4.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	54
2.1.4.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	56
2.1.4.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	57
2.2. MUHASEBE ORGANİZASYONU.....	58
2.2.1. Muhasebe Organizasyonuna İlişkin Genel Açıklamalar.....	58
2.2.1.1. Muhasebenin Organizasyon Açısından Bölümlere Ayrılması... ..	59
2.2.1.2. İşletme Organizasyonunda Muhasebenin Yeri.....	62
2.2.1.3. Muhasebe Organizasyon Şeması.....	65
2.2.2. Belgeler.....	70
2.2.2.1. Belge Tanımı.....	70
2.2.2.2. Muhasebe Organizasyonunda Belgenin Önemi.....	71
2.2.2.3. Belgeleme İlkeleri.....	72

2.2.2.4. Belgelerin Yasalardaki Yeri.....	73
2.2.2.5. Belge Çeşitleri.....	74
2.2.2.5.1. Genel Nitelikli Belgeler.....	74
2.2.2.5.2. Sektöre Özgü Belgeler.....	79
2.2.3. Defterler.....	87
2.2.4. Personel.....	89
3. TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN ÖZELLİK GÖSTEREN İŞLEMLER.....	92
3.1. Kurumlar Vergisi Yönünden.....	92
3.2. Gelir Vergisi Yönünden.....	94
3.3. Katma Değer Vergisi Yönünden.....	96
3.4. Damga Vergisi Yönünden.....	97
3.5. Diğer Vergi Kanunları Yönünden.....	99
4. TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE HESAP PLANI.....	102
4.1. Genel Olarak Hesap Planı Kavramı.....	102
4.2. TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Uygulanabilir Hesap Planı Önerisi.....	104
4.3. Hesap Planında Özellik Gösteren Hesaplar ve Açıklamaları.....	121
5. SONUÇ.....	129
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	132
EKLER.....	135
EK 1 : TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU	
EK 2 : TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ YÖNETMELİĞİ	
EK 3 : 1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ, 5.12 NCİ MADDE	

TABLO LİSTESİ

Sayfa No:

Tablo 1 : Türk Deniz Ticaret Sektörünün Ekonomik Girdileri.....	12
Tablo 2 : Dünya Deniz Ticaret Filosunun İlk 25 Ülkesi.....	13
Tablo 3 : Yollar İtibariyle Türkiye'nin Dış Ticaret Taşımaları.....	14
Tablo 4 : Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Türk Milli Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Gemi Türlerine Göre Adet ve DWT Dağılımları.....	42
Tablo 5 : Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Türk Milli Gemi Siciline Kayıtlı 150 GRT Üzeri Gemilerin Gemi Türlerine Göre Adet ve DWT Dağılımları	43

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No:
Şekil 1 : Bir Hizmet İşletmesinin Organizasyon Şeması.....	64
Şekil 2 : Mali İşler Bölümünde Muhasebenin Organizasyon Şeması.....	67
Şekil 3 : Muhasebe Organizasyon Şeması.....	69

KISALTMALAR

TUGS	: Türk Uluslararası Gemi Sicili
Ro-Ro	: Roll on-Roll off Vessel (Tekerlekli olan, kendi giren kendi çıkan araçları taşıyan gemi)
DWT	: Detveyt (Bir geminin tüm taşıma kapasitesi, su,yakıt vb. yük olarak geminin alabileceği ağırlıkların tümü)
GRT	: Groston (İstisnalar hariç geminin tüm kapalı yerlerinin 100 ft m ³ cinsinden değeri)
SWOT	: Strengths (üstünlükler), weaknesses (zayıflıklar), opportunities (fırsatlar), threats (tehditler)
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DTO	: Deniz Ticaret Odası
TCDD	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demir Yolları
TDİ	: Türkiye Denizcilik İşletmeleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DTH	: Döviz Tevdiat Hesabı
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
s.	: sayfa

0. GİRİŞ

Üzerinde yaşadığımız dünyamızın üçte ikisinin sularla kaplı olmasından dolayı denizyolu taşımacılığı, tarih boyunca en çok tercih edilen taşıma yöntemlerinden biri olmuştur.

Ancak, tüm dünyada denizler açısından en avantajlı coğrafi konuma sahip olan Türkiye, diğer ülkelere nazaran bu avantajını gerektiği gibi değerlendirememektedir.

Dışarıdan bakıldığında üç tarafı denizlerle çevrili Türkiye'nin denizcilik ve deniz taşımacılığı alanında, daha kısıtlı imkanlara sahip olan ülkelere oranla ilerleyememesinin sebebinin, Türk insanının denizciliğe gereken önemi vermemesinden kaynaklandığı açıkça görülmektedir.

Denizcilik sektöründe Türkiye, tüm dünya ülkeleri arasında 2006 yılı itibariyle 24.sırada yer almaktadır. Günümüze dek gerek hükümetlerin gerekse kamu kurum/kuruluşların ve özel sektörün gereken desteği ve önemi vermemelerinden dolayı bu sektör hak ettiği konuma gelememiştir.

Taşımacılık konusunda denizyolu yerine daha maliyetli olan karayolu taşımacılığının tercih edilmesi ve teşviklerin bu yöne kaydırılması, denizyolu taşımacılığını geri plana itmiştir. Ulusal menfaatlerden yola çıkarak Türk Denizyolu Taşımacılığı'nı ilerletmeyi ve diğer ülkelerle rekabet edebilecek seviyeye çıkarmayı hedefleyen az sayıda girişimciler de, yeterli desteği görememekten dolayı pek bir ilerleme kaydedememişlerdir.

Türk bayrağı altında taşımacılık yapan gemi sahipleri, Türkiye'deki mevcut uluslararası rekabet koşullarına ağır gelen vergi yükü, mevzuat eksiklikleri ve ağır işleyen bürokrasi işlemleri gibi engellerden dolayı çareyi, kendilerine daha fazla imkanlar sunan "**kolay bayrak ülkeleri**" olarak nitelendirilen ülkelerin bayrağına kaçmakta bulmuşlardır. Bu durum zamanla Türk Deniz Ticaret Filosunun küçülmesine neden olmuş hatta yok olma tehlikesiyle karşı karşıya bırakmıştır.

Son yıllarda bu duruma engel olmak amacıyla hükümetler birtakım tedbirler alma yoluna gitmişler ve sınırlı sayıdaki armatörlere gereken desteği vermek için adımlar atmaya başlamışlardır. Bu tedbirlerin ilk önemli adımı 1999 yılında yürürlüğe giren ve 2000 yılından itibaren uygulamaya konan "**Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu**" olmuştur.

Söz konusu kanunla armatörlerin üzerindeki vergi yükü nispeten azaltılarak, kolay bayrak ülkelerine kaçışın engellenmesi ve Türk Deniz Ticaret Filosunun geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren belli aralıklarla söz konusu kanundaki eksiklikler ve bu kanunun ilişkili olduğu diğer kanunlarla arasındaki boşluklar ve uyumsuzluklar düzeltilmeye çalışılmış ancak yine de diğer yürürlükteki mevzuatlarla arasındaki kopukluklar tam olarak giderilememiştir.

Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile getirilen, deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen gelirlerin vergi istisnası kapsamına girmesi, bu sektörle uğraşan kurumların muhasebe organizasyonlarında da birtakım değişiklikler yapmalarını zorunlu hale getirmiştir. Ancak yürürlükteki mevcut kanunlarda bu yönde bir düzenleme bulunmadığı için her kurum kendi içinde bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bu durum da , aynı sektördeki şirketlerin farklı muhasebe hesap planına sahip olmalarına ve kar/zarar durumlarının tam olarak belirlenememesine neden olmaktadır. Ayrıca aynı sektörde faaliyet gösteren birkaç şirketin mali açıdan karşılaştırılması gibi güçlükler ortaya çıkmıştır.

Söz konusu tüm bu güçlükler araştırmamın temel amacını oluşturmaktadır. Denizcilik sektöründe faaliyette bulunan tüm kurumların Tek Düzen Hesap Planına sadık kalınarak aynı hesap planı çerçevesinde bir denklik oluşturması, kurum bünyesindeki deniz taşımacılığı faaliyetinin varsa diğer faaliyetlerden ayrıştırılması ve dolayısıyla şirketlerin kar/zarar durumlarının açık ve net bir şekilde ortaya konulmasını sağlamak hedeflenmiştir.

Bu tez çalışması 4 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Türk Denizcilik Sektörünün tarihsel gelişimi, günümüzdeki mevcut durumu, sektörün gelişimine engel teşkil eden faktörler ve sektördeki olası finansal riskler anlatılmaya çalışılmış ayrıca Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren gelişim sürecine, söz konusu kanun ile ilgili yapılmış olan yasal düzenlemelere, kanunun sektöre olan etkilerine ve mevcut sorunlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde genel olarak muhasebe, muhasebenin temel ilkeleri, muhasebe organizasyon yapısı anlatılmış ve bu yapı içerisinde yer alan defterler, genel nitelikli ve

denizcilik sektörüne özgü belgeler ve Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu kapsamındaki işletmelerde istihdam edilen personelin taşınması gereken özellikler üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun diğer kanunlarla arasındaki ilişki ele alınmış, söz konusu kanun kapsamındaki işletmelerde Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunları yönünden özellik gösteren işlemler üzerinde durulmuştur. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu kapsamında faaliyet gösteren işletmelerin tabi olduğu vergi mevzuatının ilgili bölümleri çalışmamın sonunda ek olarak ilave edilmiştir.

Dördüncü bölümde; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununu uygulayan işletmeler için bir hesap planı önerisi oluşturularak, bu hesap planında yer alan ve bu kurumlar açısından özellik gösteren hesaplar, bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise; Türk Uluslararası Gemi Sicili kapsamındaki işletmelerin muhasebe hesap planlarının standartizasyonunun önemi vurgulanmış, Türk Denizcilik Sektörünün gelişimi için gerekli olan teşviklerin düzenlenmesi, tedbirlerin alınması ve artırılması üzerine değerlendirmeler yapılmış, bu sayede sektörün ve dolayısıyla ülke ekonomisinin gelişimine katkıda bulunulmasının önemi anlatılmak istenmiştir.

Yıllarca ihmal edilmiş bir sektör olmasından dolayı, Türk Denizcilik Sektörü konusundaki yazılı kaynaklar son derece yetersizdir. Bu sebeple bu çalışma kısıtlı sayıda bulunan makalelerden, mevcut kanunlardan, özgelgelere ve sektörle ilişkili ve deneyimli kişilerin görüşleri alınarak hazırlanmıştır.

Denizcilik sektörüne gereken ilginin gösterilmesi, gelecek hükümetlerin de sektörün gelişmesine hız kazandıracak önlem, tedbir ve teşviklerini sürdürmesi ve dolayısıyla girişimcilerin bu sektöre olan ilgilerinin artırılması, her bireyin bu bilinçle hareket ederek denizlerimize sahip çıkması, gelecekte Türkiye'nin denizci bir ulus olabilmesi açısından önem taşımaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONU İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

1.1. TÜRK DENİZCİLİK SEKTÖRÜ

1.1.1. TÜRK DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN TARİHİ VE GELİŞİM SÜRECİ

Denizcilik Tarihini Cumhuriyet öncesi ve sonrası olarak iki farklı başlık altında incelemek, Türk Denizcilik Sektörünün gelişim sürecini ve bugünkü durumunu anlamak açısından önem taşımaktadır.

a) Osmanlı Dönemi

Türkler’de deniz taşımacılığının gelişmesi, Anadolu’ya girilmesinden sonra başlar. İpek yolunu ellerinde bulunduran Türkler, az zamanda kendi denizlerine egemen olarak, deniz ticaret ve taşımacılığına başlamışlardır.

Selçuklular daha çok ticari gayelerle Sinop, Antalya ve Alanya limanlarını ele geçirmişlerse de yeterli zamanı elde edemediklerinden bir deniz devleti olamamışlardı. Fakat, Selçuklu Devleti ile Aydınoğulları, Menteşeoğulları gibi beyliklerin denizciliğini devralan Osmanlılar, zamanla bir deniz devleti kimliğine girebilmişlerdir.¹

19.yüzyıla kadar geçen zamanda Türk sularında yabancı gemilerin çalıştığı görülmektedir. Kanuni Sultan Süleyman’ın Fransa Kralı 1.François ile imzaladığı ticaret sözleşmesinde Avrupa ile olan Türk ticareti Fransız bayrağını taşıyan gemilere verilmişti. Bizim için bir Kapitülasyon sözleşmesi olan, ancak Avrupa’da yayınlanan kitaplarda “Modern anlamda ilk ticaret muahedesi” olarak geçen, bu imtiyazdan yararlanılarak, Türk limanları arasında da Fransız gemileri işletiliyordu. Diğer ülkeler de Türkiye ile yaptıkları ticarete Fransa bayrağı taşıyan gemileri kullanmak zorunda idiler.17.yy da bu ülkelere ek olarak Avusturya, Rusya, İsveç, İspanya ve sonraları

¹ TDİ Kültür Yayınları, a.g.e,s.50

Prusya da Babıali'den Türkiye'ye ait olan ticaretlerini kendi gemileriyle yapma iznini aldılar.²

Türkler ancak 19.yy dan itibaren gemi işletmeciliğine başlamışlardır. Bu şekilde Türkiye kıyılarında ilk buharlı gemi 1828 senesinde görülmüş olup, Tanzimat'tan birkaç sene sonra 1844'de Bahriye Nezareti tarafından İngiltere'den getirilen bir gemi ile (Seyr-i Bahri), İstanbul-Gemlik-İzmit ve Tekirdağ hattı açılmış bulunuyordu. Aynı sene içinde bir gemi daha getirilerek (Eser-i Hayr) Boğaziçi'nde çalıştırılmaya başlanmıştır. Bundan sonra işletmecilikte özerk bir yönetimin kurulması gerektiğinden, Bahriye Nezaretine bağlı olmak üzere 1843 Fevaid-i Osmaniye kurulmuştur. Fakat, çürük birkaç gemi ile başlayan ve önemli başarı gösteremeyen, özellikle yabancı rekabetine dayanamayan bu yönetim, birkaç sene sonra ayrıcalığı ile bir Fransız şirketine devretmeye mecbur kalmış ancak Fransız şirketi de bu işin üstesinden gelememiş ve işletme yine Türk yönetimine geri verilmiştir.Sultan Aziz devrinde, 1871'de İdare-i Aziziye ismini alan bu teşebbüsün adı 1878'de İdare-i Mahsusa olmuş, nihayet 1910 yılında Ticaret Nezareti'ne bağlı Osmanlı Seyr-i Sefain İdaresi'ne dönüşmüştür.Yine aynı dönemlerde, 1851 senesinde İstanbul ile Boğaziçi ve Kadıköy arasında gemi işletmek üzere Şirket-i Hayriye adında bir özel teşebbüs kurularak, başarılı çok önemli hizmetler vermiştir.³

Sadece Türk gemilerinin taşıma yaptıkları dönem 1.Dünya Savaşı (1914) ile başlamıştır. Gerçi savaşta kapitülasyonlar kaldırılmış ve denizciliğimiz de serbest alan bulmuştu. Fakat savaş senelerinde mevcut gemilerin de bir çoğu düşman tarafından batırılmış olduğundan, ticaret filomuz daha da küçülmüştür. 1.Dünya Savaşı'ndan önce, yaklaşık 110.000 tona ulaşan gemilerimizden, toplam tonajı 83.600 olan 63 Türk gemisi savaşta batırılmıştır. Mütareke senelerindeki istikrarsız durum, gemilerimizin daha da eksilmesine neden olmuş ve 1922'de ticaret filomuz 16.582 safi rüsum tonalitosuna düşmüştür.⁴

b) Cumhuriyet Dönemi

Osmanlı devleti döneminde -genellikle ticari amaçlarla- deniz yoluyla ülkemize gelen Avrupa devletleri, ülkemizde denizcilik alanındaki limancılık, yükleme, boşaltma, yakıt, su, kumanya ikmal, romörkör, onarım gibi hizmet ve faaliyetlerimizi yetersiz

² TDİ Kültür Yayınları, a.g.e,s.54

³ Kızıldemir,O.;Dünden Bugüne Ticaret Denizciliğimiz, Deniz Ticareti Dergisi Mart-Nisan 1985,s.7

⁴ TDİ Kültür Yayınları,A.g.e; s.55

buluyorlardı.⁵

O dönemlerde tabii olarak denizcilik konusunda yetişmiş yeterli miktarda uzman ve zanaatkarımız bulunmuyordu. Denizlerine uluslararası standartları getirme ve ülkemizdeki deniz ticaretini artırma gayretinde olan Osmanlı Devleti, kendi kaynaklarıyla bu işin altından kalkamayınca yukarıda bahsi geçen faaliyetleri yapmaları için yabancı uyruklu kişi ve kurumlara izin verildi. Aslında buna izin demek de yanlış olur, çünkü aynı zamanda bu kişi ve kurumlara önemli ayrıcalıklar tanındı.

Başlangıçta, batılı ülkelerden yararlanma adına padişahlar tarafından tanınan bu imtiyazlar, dünyadaki hızlı ekonomik gelişme süreci içerisinde, sömürgeleştirme politikalarının temel dayanaklarını oluşturacaktı. Tarihimizde sadece denizcilik alanında olmayan ve yabancılara tanınan ayrıcalıklar “**Kapitülasyonlar**” olarak anılır.⁶

Osmanlılar, kapitülasyon politikası ile mali ve siyasi amaçlar güdüyorlardı. Mali amaç, transit ve dış ticaretten gümrük vergileri alarak hazineye katkı sağlamak, siyasi amaç ise; Osmanlılar’ın kendi çıkarları için batılı devletlere ayrıcalıklar vererek bunları birbirlerine karşı kullanmaktı. Ancak, Osmanlılar, 18.yy.da da kapitülasyonları batılılara karşı bir silah olarak kullanmaya devam ettilerse de, sistem giderek kendi aleyhlerine işlemeye başlamış, devlet zayıflayınca Batılılar kapitülasyonların niteliğini değiştirerek, Osmanlı ülkesinin hammadde alım ve mamul madde sürüm alanı olmasını sağlayıcı politikalar izlemeyi yoğunlaştırmışlardı. Sonuçta, kapitülasyonlar yerli sanayii baltalarken, iç ve dış ticarete önemli yere sahip gayrimüslim Osmanlı uyruğu yabancı devletlerin himayesine girerek, Osmanlı tüccarlara karşı tekelci özellikler kazanmaya başlamışlardır.⁷

Sonuç olarak kapitülasyonlar; ülkemize teknoloji ve bilgi transfer etmek yerine giderek tüccar ve zanaatkarımızı zayıflatıyor, yabancılarla rekabet edemez hale getiriyordu.

Özellikle bir ihtisas işi olan denizcilik, ne kadar çalışılırsa o kadar öğreniliyordu. Fakat imtiyaz sahibi yabancılar kendi sermayeleriyle kurdukları şirketlerde kendi vatandaşlarını çalıştırıyorlardı. Her geçen gün sermayeleri büyürken

⁵ <http://www.gemipersoneli.com/haberbak.>; Erişim: 01.04.2007

⁶ <http://www.gemipersoneli.com/haberbak.>; Erişim: 01.04.2007

⁷ TDİ Kültür Yayınları, A.g.e; s.53

yetişmiş elemanları da artıyordu. Kabotaj hakkının yabancılara bırakılması nedeniyle, Türk gemiciler kendi karasularında gemi işletemeyecek duruma düştü. Osmanlı kıyılarında yürütülen balıkçılık ve sngercilik bile yabancılardan tekeline girdi. Özetle diğer ticari ve sanayi dallarındaki sıkıntılarını saymazsak deniz ticareti alanında Osmanlı Devleti tüccarı ve gemicisi her geçen gün geriye gidiyordu. Bu durumun böyle sürüp gidemeyeceği anlaşılıncaya 1912 yılından itibaren başlayan Kabotaj hakkımızın geri alınması girişimleri, 19 Nisan 1926 tarihinde ıkarılan Kanun ile son buldu. 1 Temmuz 1926 tarihinde yürürlüğe giren ve “**Kabotaj Kanunu**” olarak da anılan 815 sayılı bu Kanun, Türk denizciliği için gerçek bir dönüm noktası olmuştur.⁸

c) Planlı Dönemdeki Gelişmeler

Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı yürürlüğe girerken, 1962 yılında denizciliğimiz 798.300 DWT yolcu ve yük taşıma kapasitesine ulaşmıştır. Deniz taşımacılığı kapasitesinin yüzde 40'ı kamu kesimine, yüzde 60'ı özel kesime aitken, yüzde 71'i kuru yük gemilerinden, yüzde 21'i tankerlerden ve yüzde 8'i yolcu gemilerinden olmuştur. Ancak deniz taşıma kapasitesinin 445.000 DWT'luk bölümü 20-25 yaşından büyük gemilere aitti ve bu gemilerin 1962-1970 yıllarında servisten çekilmeleri gerekiyordu. Ticaret filosunun geneştirilme ihtiyaı vardı.

1962 yılına gelindiğinde, askeri amaçlar dışında, yılda 23.600 DWT'luk yük ve yolcu gemisi yapmaya yeterli tersane kapasitesine sahip olunmuştur. Tersane kapasitelerinin yüzde 95'i kamuya, yüzde 5'i özel kesime aittir. Ülkenin ihtiyaç duyduğu gemilerin yapımına teknik yönden yeterlilik taşıyan tersaneler, eksiklerinin tamamlanması halinde, yaşlılıkları nedeniyle servisten çıkartılacak gemilerin yerlerine yenilerini yapmaya, ticaret filomuzu geneştirmeye elverişlilik göstermekteydi.

İkinci Plan döneminde, 1967 sonlarında gemi üretiminin yıllık ortalama yüzde 24.5 artması sonucunda, gemi üretiminin dış ticaret bilançosuna ithalat nedeniyle olumsuz etki yaptığı görülmüştür.

⁸ <http://www.gemipersoneli.com/haberbak.;> Erişim: 01.04.2007

Üçüncü Plan dönemi başlarken, Türkiye'nin aldığı gemi siparişleri, gemi inşa sanayiine bizim gibi yeni girmiş olan Yunanistan, Bulgaristan, Romanya ve Birleşik Arap Devletleri'nin aldığı siparişlere göre oldukça düşük düzeyde bulunmaktaydı.⁹

Üçüncü Plan Dönemi'nde gemi dizel motorları fabrikasının kuruluş çalışmaları son aşamasına gelmiş, özel kesim Tuzla Tersanelerinin alt yapı çalışmalarına, Pendik Tersanesi'nin yapımına ve Alaybey Tersanesi'nin "Türkiye'nin en büyük bakım - onarım tersanesi konumuna ulaşması için" gerekli düzenlemelere başlanmıştır. Yine bu dönemde, Denizcilik Bankası'nın bazı tersaneleri ile Deniz Kuvvetleri tersanelerinden ticari gemi yapımına ayrılan süreler büyük ölçüde kullanılabilmiştir. Kazanılan deneyimler, elde edilen bilgi birikimi, iş gücü ve ucuzluğu, kurulu ve kurulmak üzere olan kapasiteler, gemi yapımında Türkiye'nin önemli bir potansiyele kavuştuğunu ortaya koymaktadır.

1981 yılında denizciliğimize dinamizm kazandırabilmek için İstanbul Deniz Ticaret Odası kurulmuştur. Bunu izleyen yıllarda açılan şubelerle DTO'nun faaliyet alanı tüm kıyılarımızı kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Bilahare Mersin Şubesi'nin DTO'dan ayrılması üzerine 1989 yılında Mersin Deniz Ticaret Odası kurulmuştur.

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma planından başlayarak, ticaret filosunun yaş ortalamasının küçültülmesi, yaşlı gemilerin servisten çıkartılması politikası da son bulmuştur.

Limanların iyileştirilmesine, araç ve gereç eksiklerinin giderilmesine, modernizasyonuna yönelik birinci proje Beşinci plan döneminin ilk yılında tamamlanmış bulunmaktadır.

Altıncı Plan döneminde 1992 yılına kadar sağlanan teşviklerle ihraç edilen gemi tonajı artmış, ancak 1993 yılından itibaren bu teşviklerin hazır gemi ithaline kaydırılması neticesi hem iç piyasaya inşa edilen hem de ihraç edilen gemi tonajı düşmüştür.

Türk deniz ticaret filosu tonajı 300 grostonun üzerindeki gemilerde 1995 yılı sonunda 9,6 milyon DWT'a ulaşmış ve Türk bayraklı gemilerin dış ticaret taşımalarından aldığı pay yüzde 41,8 olarak gerçekleşmiştir.

⁹ <http://www.denizcilik.gov.tr> ; Erişim:07.02.2007

Denizcilik sistem ve hizmetlerini, ülkenin çıkarlarına ve ihtiyaçlarına uygun olarak tahsisi ve geliştirilmesi amacıyla 19.08.1993 tarih ve 491 sayılı kanun hükmünde kararname ile Başbakanlığa bağlı Denizcilik Müsteşarlığı kurulmuştur.¹⁰

1.1.2. TÜRK DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN GENEL DURUMU

Dünyada hızla gelişen teknolojilere paralel olarak günümüzde deniz ve denizcilik, yük ve yolcu taşımacılığı başta olmak üzere, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi ile canlı ve cansız doğal kaynakların üretimi gibi yönleriyle başlı başına bir endüstri alanı olduğu kadar aynı zamanda bir ticaret ve hizmet dalıdır.

Dünya deniz ticaretinin yaklaşık %80'i ve ülkemizin ithalat ve ihracat taşımalarının ise yaklaşık %90'ına yakın bir bölümü deniz yoluyla yapılmaktadır. Ülkemizde, İstanbul ve Marmara'nın bir bölümü gibi lokal alanlar dışında, yolcu ve araç taşımacılığında deniz yolunun kullanılmadığı, büyük yatırımlar ve bakım-onarım bütçeleri gerektiren, riskli ve pahalı bir taşıma yolu olan karayolu taşımacılığının tercih edildiği, temel ulaşım politikalarının da bu doğrultuda oluşturulduğu görülmektedir. Halbuki gelişmiş ülkelerin çoğunda ulaştırma politikalarında deniz yolu tercih edilmektedir.¹¹

Sınırlarının üçte ikisinden fazlasını oluşturan 8.333 kilometrelik kesiminin deniz kıyılarında olması, kıyı şeridindeki 27 kentinde ülke nüfusunun yarısını aşan insan yaşaması, ilk bakışta Türkiye'nin denizciliğe uygun bir konum içinde bulunduğunu ve bu ülkede denizci bir ulus yaşadığını sergiliyor.

Bunun yanısıra Türkiye'nin, Karadeniz'i Akdeniz'e bağlayan ve oradan okyanuslara ulaştıran sular üzerinde bulunması, Türk denizciliğine stratejik açıdan da önem kazandırmaktadır. Bir bölüm komşularının ve yakın ülkelerin deniz kıyılarının bulunmaması, dış ticaret mallarını Türkiye üzerinden taşımak zorunluluğunu duymaları, bu stratejik önemi daha da artırmakta; Türk limanlarına ve deniz ticaret filosuna transit deniz ticaretinin karlı olanaklarını hazırlamaktadır.¹²

¹⁰ <http://www.denizcilik.gov.tr/hakk/cumhur.htm>, erişim:07.02.2007

¹¹ DPT,IX.Kalkınma Planı (2007-2013),Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyon Raporu

¹² Kılınç,U;Türk Deniz Ulaştırma Sektörü'nün Avrupa Birliği'ne Entegrasyonu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,1997,s.26

Ne yazık ki bu yüksek potansiyele sahip deniz taşımacılığında, en büyük payı yabancı ülkeler aldığı için, her yıl yüklü miktarlarda döviz kaybetmekteyiz.

Bu kadar önemli bir konumda olan ülkemizin deniz ticaretinin gelişimi için gerekli adımların atılması, bu amaçla Türkiye'nin denizcilik politikalarının belirlenmesi, daha güçlü bir deniz ticaret filosuna sahip olması, limanların konumunun daha iyi belirlenmesi, denizcilik eğitim sisteminin çağdaşlaştırılması, finans ve teşviklerdeki uygulamaların etkinleştirilmesi ve tüm bunların gerçekleştirilmesi ve devamı için ilgili mevzuat değişikliklerin bir an önce yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

1980 sonrası uygulanan dışa dönük liberal politikalar sonucunda, dış ticaret hacmimiz oldukça genişlemiştir. Dolayısıyla, navlun giderlerinde de artışlar olmuştur. Navlun giderlerini azaltmak için gerek armatörlere gerekse gemi sanayicilerine verilen teşvikler artırılmıştır. Verilen teşvikler sonucunda Deniz Ticaret Filomuzda hızlı bir büyüme yaşanmaya başlamıştır. 1980-1985 yılları arasında filo tonajı 2.1 milyon DWT'dan 6.0 milyon DWT'a ulaşmıştır. Ancak filo tonajındaki bu artış daha çok yaşlı gemilere yönelik olmuş ve filonun yaş ortalaması yükselmiştir. Bu durumun başlıca iki nedeni; tersane kapasitelerinin yetersizliğinden dolayı yurtiçi sipariş miktarının az olması, finansman sıkıntısı ve bir ölçüde de kısa dönemli rantabilite hesapları sonucu ithalatta yaşlı ve geri teknoloji gemilerin tercih edilmesidir. Bu teşvikler gerçekten de filomuzun büyümesinde önemli bir etken olmuştur. Ancak büyüme periyodu tüm dünyada deniz ticaretinin krizde olduğu döneme rastlamıştır.¹³

Yaşanan ekonomik kriz, ülkelerin doğrudan veya dolaylı himaye önlemlerine başvurmalarına neden olmuştur. Ekonomik olmayan gemilerin yaşama şansını kaybetmesiyle dünya laid-up (hurdaya ayırma) tonajında büyük artışlar yaşanmıştır. Gelişmiş ülkeler, yakıt ve personel tasarrufu yüksek, bakım masrafı düşük, teknolojik yeniliklerle donanmış gemileri işletmeye koymuşlardır. Bu olgu, gemilerimizin yük bulma şansını azaltmıştır. Yukarıda açıklanan nedenlerle kaynakların geri dönüşündeki gecikmeler sonucu armatörlerimizin finansman birikimi sağlamaları zorlaşmış; bankaların denizcilik sektörüne soğuk bakmaları da eklenince, gemi yatırımlarında finansman sıkıntısı ortaya çıkmış ve böylece 1980 başlarında denizciliğimize sağlanan teşviklerin olumlu etkisi giderek azalmıştır.¹⁴

¹³ Kılınç, U; A.g.e.; s:26

¹⁴ Kılınç, U; A.g.e.; s:27

1987 yılından sonra navlun piyasalarının canlanması ile birlikte gemi fiyatları da yükselişe geçmiştir. Bu arada, gemilerimizin yaşlı olması nedeniyle, bir kısmının hurdaya ayrılması gerekmiştir. Körfez Savaşı sırasında kaybedilen yüksek tonajlı gemilerimiz de buna eklenmiştir. Gemi fiyatlarının yükselmesiyle, finansman sıkıntısı içindeki armatörlerimiz, filodan ayrılan gemiler yerine yeni tonaj ikame edememişlerdir. Sonuç olarak, tüm dünyada denizcilik sektöründe bir canlılık yaşanırken, Türk Deniz Ticaret Filosu duraklamıştır ve 1984 yılında 6.0 milyon DWT olan toplam tonaj, 1989 sonlarında 5.0 milyon DWT civarına düşmüştür. Ancak, tonajdaki bu düşüşe rağmen, kapasite kullanımı çok daha artmış ve dış ticaret yüklerimizden alınan yük miktarı korunduğu gibi, toplam taşınan yük miktarında önemli artışlar gerçekleştirilmiştir.¹⁵

Günümüzde denizcilik sektörünün milli ekonomiye katkıları her yıl daha da artmaktadır. Tersanelerimizin özellikle belli tonajlardaki konteyner ve ürün tankerleri için dünya piyasalarında çok ciddi bir ilgi odağı olması, yeni tersanelerin kurulması için yapılan çalışmalar gemi inşa kapasitemizin 30.000 DWT'a ulaşması, Milli güç unsurlarımızı da destekleyen büyük çapta tankerlerin filomuza dahil olması, deniz taşımacılığı ve deniz turizmi gelirlerinin büyük potansiyelinin gitgide daha rasyonel olarak algılanması, önümüzdeki yıllarda yaratacağı potansiyel, sektörümüzün ülke ekonomisi içindeki yerini önümüzdeki yıllarda daha da belirginleştirecektir.

Dünya denizlerinde dolaşan Türk Ticaret Gemileri, üçüncü ülkelerle yapılan taşımalar, Gemi İnşa, Yat İnşa ve Yan Sanayimiz, Limanlarımız, Deniz Kaynakları ve Deniz Turizmi ve diğer kıyı işletmeleri faaliyetlerimiz, 2005 yılında da ülkemize döviz girdileriyle artan bir katkı sağlamışlardır.¹⁶

¹⁵ Kılınç, U; A.g.e.; s:27

¹⁶ DTO, 2005 Yılı Faaliyet Raporu ve 2006 Yılı İş Programı; s:11

Sektör, 2005 yılında ülkemize 10 milyon Dolar üzerinde bir girdi sağlamıştır.

Tablo 1: Türk Deniz Ticaret Sektörünün Ekonomik Girdileri

DENİZ TAŞIMACILIĞI	3 MİLYAR DOLAR (*)
LİMANCILIK GELİRLERİ	750 MİLYON DOLAR
TERSANE GELİRLERİ	1 MİLYAR DOLAR
DENİZ TURİZMİ GELİRLERİ	2 MİLYAR DOLAR
DENİZ KAYNAKLARI GELİRLERİ	500 MİLYON DOLAR
KIYI İŞLETMELERİ GELİRLERİ	2 MİLYAR DOLAR
İHRAKİYE GELİRLERİ	1 MİLYAR DOLAR
TOPLAM	10.250 MİLYAR DOLAR
(*) : 0.8 MİLYAR DOLAR TÜRKİYE'YE YÖNELİK TAŞIMACILIKTAN GELEN MİKTAR, 2,2 MİLYAR DOLAR 3.ÜLKELEERARASI CROSS TRADE TAŞIMA GELİRLERİ	

(KAYNAK : DTO 2005 FAALİYET RAPORU VE İŞ PROGRAMI)

Türk ekonomisi; 2001 yılında yaşanan ekonomik daralmanın ardından son iki yıl hızlı bir büyüme sürecine girmiş, 2004 yılı ilk altı ayında %10 büyüme hızına ulaşmıştır. Olumlu koşulların gerçekleşmesine zemin hazırlayan, enflasyondaki düşüşe destek veren bu gelişmeler, para ve maliye politikalarının ekonomik programın temel amaçlarıyla uyumlu bir şekilde yürütülmesi ve belirsizliklerin azalmasının bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler paralelinde sektörümüzde de olumlu gelişmeler yaşanmıştır. ¹⁷

Türk Deniz Ticaret filosu 2000-2005 yıllarındaki dünya sıralamasında;

-1 Ocak 2000 yılında 18.sırada,

-1 Ocak 2001 yılında 20.sırada,

-1 Ocak 2002 yılında 19.sırada,

-1 Ocak 2003 yılında 20.sırada,

-1 Ocak 2004 yılında 23.sırada,

¹⁷ DTO, 2005 Faaliyet Raporu ve 2006 Yılı İş Programı; s:12

-1 Ocak 2005 yılında 24.sırada,

-1 Ocak 2006 yılında 24.sırada

yer almıştır. ¹⁸

1996 yılında 10 milyon DWT ile toplam Dünya filosu içinde 16.sırada yer alan filomuz, 2006 başında 24.sıraya düşmüştür.

Tablo 2 : Dünya Deniz Ticaret Filosunun İlk 25 Ülkesi

SIRA	BAYRAK	GEMİ SAYISI	1000 GT	1000 DWT	1000 TEU	DÜNYA FİLOSU %	YILLIK DEĞİŞİM %
1	PANAMA	5704	140.120	210.234	1845	22,3	7,6
2	LİBERYA	1560	58134	91010	1286	9,6	8,6
3	YUNANİSTAN	1110	30774	52474	181	5,6	-5,2
4	HONG KONG	1013	29977	50713	398	5,4	18,3
5	BAHAMA	1192	36797	49573	373	5,2	9,1
6	M.ISLAND	735	28700	47741	349	5,1	29,5
7	SINGAPORE	1131	29784	47463	423	5,0	19,8
8	MALTA	1178	22785	36948	220	3,9	-0,1
9	ÇİN	2326	21139	31936	313	3,4	10,8
10	GÜNEY KIBRIS	892	18802	30134	342	3,2	-11,8
11	İNGİLTERE	845	18936	25084	543	2,7	14,7
12	NORVEÇ	964	16031	22022	88	2,3	-13,7
13	JAPONYA	2551	11380	14010	35	1,5	-6,3
14	KORE	976	8582	13876	106	1,5	25,1
15	ALMANYA	473	11276	13408	912	1,4	55,5
16	HİNDİSTAN	7	7547	12855	17	1,4	9,7
17	AMERİKA	513	9918	11858	289	1,3	-11,5
18	İTALYA	751	11173	11766	125	1,2	7
19	DANİMARKA	387	7865	9547	397	1,0	8,1
20	A&BARBUDA	996	7140	9404	566	1,0	7,4
21	İRAN	196	5161	8950	55	0,9	-0,5
22	S.VINCENT	658	5536	8364	79	0,9	-7,4
23	BERMUDA	121	7198	8263	58	0,9	18,6
24	TÜRKİYE	840	4941	7572	53	0,8	5,6
25	MALEZYA	443	5433	7481	59	0,8	-11,4

(Kaynak: ISL Ocak-Şubat 2006)

¹⁸ Deniz Ticaret Odası, 2005 Deniz Sektörü Raporu , İstanbul,2006; s:85

Deniz taşımacılığı sektörü; ülkenin ithalat ve ihracat artış ve azalışlarına ve hatta dünyadaki mal değişimlerine paralel olarak iniş çıkış yaşanan bir sektördür.¹⁹

Tablo 3 :Yollar İtibariyle Türkiye'nin Dış Ticaret Taşımaları (%)

YIL	DENİZYOLU	DEMİRYOLU	KARAYOLU	HAVAYOLU	DİĞER
1995	91,1	0,8	7,7	0,2	0,2
1996	84,8	0,3	11,4	0,8	2,7
1997	85,5	0,3	12,5	0,4	1,3
1998	88,1	0,6	9,1	0,3	2
1999	88,9	0,5	8,7	0,2	1,8
2000	88,6	0,5	8,6	0,2	2,1
2001	87	0,6	10,6	0,2	1,6
2002	87,3	0,7	9,7	0,2	2,1
2003	87,6	0,8	10,5	0,1	1
2004	87,4	1,2	10,3	0,1	1
2005	86	1,2	11,9	0,2	0,7

(Kaynak : DİE)

Tablo 2 incelendiğinde, 2005 yılında Türkiye'nin dış ticaret hacminin %86'sının denizyolu ile taşınmış olduğu görülmektedir. 2004 yılına nazaran 2005 yılında Denizyolu dış ticaret taşıma hacmi %1.4 oranında azalmıştır.

Türkiye'nin liman ve iskelelerinden yüklenen ve yine Türkiye'nin liman ve iskelelerine boşaltılan, Kabotaj Kanunu gereğince Türk gemileri tarafından yapılan denizyolu taşımalarına "**kabotaj taşımaları**" denir. 2005 yılında kabotaj yüklemeleri 14.238.305 boşaltma ise 13.858.655 ton olarak gerçekleşmiştir.²⁰ AB'ye aday olan ülkemiz ileriki yıllarda 815 sayılı Kabotaj Kanunu'nu yürürlükten kaldırmak zorunda kalacaktır. Böylece insanların ve malların serbest dolaşımı kapsamında yabancı bayraklı gemilerin Türk limanları arasında yük ve yolcu taşınması engellenemeyecektir.

21

Uluslararası taşımalar, ülkemiz limanlarından yüklenen ve boşaltılan ihracat ve ithalat yüklerinin yanında, yine limanlarımızda yüklenen ve boşaltılan, başka ülkelere

¹⁹ DTO, 2005 Deniz Sektör Raporu; s:87

²⁰ DTO, 2005 Deniz Sektör Raporu; s:88

²¹ DPT,IX:Kalkınma Planı,2006

ait transit yükleri kapsamaktadır. Türkiye'nin 2004 yılına nazaran 2005 yılında ihracat taşımaları 47 milyon tondan 54,5 milyon tona, ithalat taşımaları ise 104,6 milyon tondan 127 milyon tona yükselmiştir. 2005 Denizyolu dış ticaret taşımacılığında Türk bayraklı gemilerimizin bu taşımalardan aldığı pay %23.7'dir. Türk bayraklı gemiler, 1995-2005 döneminde, dış ticaret yükleri taşımalarında ortalama %29,57 oranında pay almışlardır.²²

Kombine taşımacılığın en önemli ve işlevsel türü olan Ro-ro taşımacılığı ülkemizin coğrafi konumunun avantajıyla karayoluyla uluslararası eşya taşımacılığımıza yeni çıkış yolları ve güzergahlar sunmaktadır. Bunun en güzel örneği 12 yıldır istikrarlı bir şekilde gelişen Haydarpaşa-Trieste hattıdır. Hat, ülkemizden AB ülkelerine giden taşıtlarımızın en çok tercih ettiği güzergah olmuştur. AB'nin 2001 tarihinde yayınlanan kalkınma planında (White Paper), taşımacılığın karayolundan kombine taşımacılığına kaydırılması, Ro-ro taşımacılığına özel önem ve teşvik verilmesi öngörülmüştür.

Bütün ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de tersanelerin gemi inşa faaliyetleri dünya arz-talep dengesine uygun olarak yürümektedir. Son yıllarda dünyada yaşanan tanker faciaları ile yolcu gemilerinin oluşturduğu kazalardan sonra IMO, yaptığı çalışmalarla, denizde can, mal ve çevrenin korunması amaçlarına dayalı MARPOL kuralları ve SOLAS Konvansiyonu'na birçok değişiklik getirmiş ve Bayrak Devletleri tarafından uyulması zorunlu olan bu kuralların, kısa sürede hayata geçirilmesini sağlamıştır. Bu kurallar; tankerlerin çift cidarlı olarak inşa edilmesi gerekliliğini getirirken, 15 yaş üstü gemilerin 2005 yılından itibaren seferden men edilmesi yolundaki çalışmalar, 1982 MARPOL Sözleşmesi ile inşa edilmiş olan tankerler ve yolcu gemilerinin bu kapsama alınması, 1995 yılı MARPOL Sözleşmesi kapsamında inşa edilen tek cidarlı tankerler ile diğer yük ve yolcu gemilerinin, 2015 yılından sonra sefere çıkamaması zorunluluğunu getirmiştir. Söz konusu kuralların getirdiği zorunluluklar karşısında birçok yabancı armatör, navlun pazarını kaybetmemek için süratle yeni gemi inşa siparişleri vermişlerdir. Şu anda dünyada birçok tersanenin 2008 yılına kadar dolu olduğu bilinmektedir. Gelişmeleri yakından izleyen Türk Özel Sektör

²² DTO,2005 Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:92

Tersaneleri, kısa sürede teknolojik olarak kendilerini yenilemişler ve başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok yabancı ülkeden siparişler almışlardır.²³

2006 yılının ilk 6 ayı itibariyle tersanelerimizde, 59 adedi ihraç olmak üzere toplam 122 adet geminin inşası sürmektedir.²⁴

Yatırımların ekonomiye olan katkısı, özellikle işçilikte ortaya çıkmaktadır. Toplam gemi maliyetinin yaklaşık %39'u işçilik üzerinden ekonomiye sıcak para olarak kazandırılmaktadır. Kullanılan kapasitenin sadece %75'ini oluşturan Kimyasal Tankerler ve Çok Maksatlı Konteyner Gemileri dışında geri kalan %25'lik kısmı oluşturan çeşitli tipteki gemi inşaları da benzer oranlarda ekonomiye katkıda bulunmaktadır. Orta büyüklükte bir gemi inşasında devlete kazandırılan katma değer oranı ise ortalama %24'tür. Sadece bu oran, diğer sektörlerle kıyaslandığında, Gemi İnşa Sanayisinin ülke ekonomisindeki önemi daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.²⁵

Türkiye, 1 Ocak 2006 tarihi itibariyle 61 ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamıştır. Çifte Vergilendirme tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına denilmektedir. Vergilemede kural, vergi konusu olan mal veya hizmetin bir kez vergilendirilmesidir. Bununla birlikte bazen aynı vergi konusunun birkaç kez vergilendirme olayı ile de karşılaşılmaktadır. Çifte vergilendirme aynı vergi otoritesince olduğu kadar farklı otoriteler tarafından da yapılabilmektedir. Birincisine örnek, aynı vergi konusunun ülke içinde birden fazla vergi yükümlülüğü alanına girmesi veya merkezi idare ve yerel yönetimlerin aynı faaliyet üzerinden farklı vergiler tahsil etmeleridir. İkincisi ise; birden fazla devletin aynı vergi konusunu vergileme kapsamı içine almasından kaynaklanmaktadır. Bu sonuç çoğunlukla bir kimsenin bir ülkede yaşaması, başka bir ülkede kazanç sağlaması veya orada bir mülke sahip olması durumlarında ortaya çıkmaktadır. Burada, ülkelerden birisi kazancın sağlandığı veya mülkün bulunduğu yer, diğeri de gelir sahibinin ikamet ettiği yer olmaları nedeniyle kendisini vergi tahsiline yetkili saymaktadır. Bununla ilgili yaygın bir örnek çok uluslu şirket kazançlarının vergilendirilmesinde görülmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için bir ülkede ödenen vergilerin, örneğin gelirlerin ana ülkede toplanması halinde ödenecek vergiden düşülmesi gerekmektedir. Bu amaçla ülkeler arasında çifte

²³ DTO,2005 Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:104

²⁴ DTO,2005 Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:105

²⁵ DTO,2005 Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:106

vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmakta ve bu uygulamalar giderek yaygınlaşmaktadır.²⁶

Türkiye üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmalarını, gelirin hem elde edildiği devlette, hem de geliri elde edenin mukim olduğu devlette ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemenin yanısıra, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu diğer devletin tüm yükümlülüklerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçmek, başka bir ifadeyle ayırım yapmamak ve yabancı yatırımcılar veya girişimciler bakımından vergilemeyi belli ilkelere bağlamak suretiyle iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama açısından yaratacağı sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla aktetmektedir. Anılan anlaşmalar ile Türkiye ile üçüncü ülkeler arasında mevcut ekonomik ve teknik işbirliği çerçevesinde anlaşmaya taraf devletlerden birine transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesi ve böylece ekonomik ve ticari ilişkilerden ve işgücü hareketlerinden doğabilecek faydanın artırılması öngörülmektedir.²⁷

Türk Denizcilik Sektörünün mevcut durumunu anlaşılabilir kılmak amacıyla aşağıda bir SWOT analizine yer verilmiş, buradan çıkan hususlar dikkate alınarak çevredeki fırsatları yakalamak ve tehditlerden kaçınılmak amacıyla kullanılması için güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi sağlanılmaya çalışılmıştır.

Güçlü Yönler :²⁸

- Filo içinde konteyner gemilerinin sayısı, tonaj ve taşıdığı yüklerin miktar yönünden artışı,
- Son 5 yılda yeni ve modern ham petrol ve petrol ürün gemilerinin filomuza katılması,
- Önümüzdeki yıllarda da Türk Armatörleri'nin yurt dışı siparişleriyle büyük tonajlı ham petrol tankerlerinin filomuza katılımının sürmesi,

²⁶ DTO,2005 Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:204

²⁷ DTO, 2005 Deniz Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:204

²⁸ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 46-47

- Ro-ro filosunun yaş itibariyle yeterli düzeyde olması ve filoya katılan yeni gemilerle güçlenmesi,
- Limanlarımızın bölgesel konumu itibariyle önemi ve transit taşımacılığa uygun olması,
- Uluslararası taşıma koridorları arasında yer alan coğrafi konumumuz,
- Türk Boğazlarında kurulan Gemi Trafik ve Yönetim Bilgi Sistemi,
- Bayrak ve Liman Devleti Kontrollerinde yeni istihdam edilen personelle, idari yapılandırmanın güçlendirilmesi,
- Uluslararası STCW 78/95 Sözleşmesi'nde yer alan hükümlere uygunluk konusunda Türkiye'nin Beyaz Listede yer alması,
- AB Eşleşme projesi çerçevesinde deniz emniyeti ve gemi kaynaklı kirlenme konusunda AB müktesebatına uyumlu ve taraf olduğumuz uluslararası sözleşmelerin uygulama mevzuatı niteliğinde birincil ve ikincil Türk Denizcilik Mevzuatı taslaklarının hazırlanmış olması,
- Birçok sektördeki ekonomik durgunluğun Türk işadamlarını yeni açılımlara yöneltmesi ve bu çerçevede denizcilik sektörüne ilginin artması,
- Türkiye'nin dış ticaretinin ve uluslararası ticaretin giderek artması, bunun yarattığı taşıma ihtiyacının deniz ulaştırmasına büyük oranda yansması ve buna bağlı olarak navlunların yükselmesi,
- Vergisiz akaryakıt kullanımının kabotaj hattında çalışan gemilere de uygulanması sonucunda deniz taşımacılığında girdi maliyetlerinin azalması, liman tarifelerinde önemli indirimler yapılmış olması,
- Ülkemizin değişen deniz taşımacılığı kurallarına çabuk ayak uyduran bir toplum yapısına sahip olması,
- Doğu Akdeniz Bölgesi'nde ana aktarma merkezi olabilecek İzmir ve Mersin gibi limanların bulunması,

- Ülkemizde Ortadoğu'da olmayan politik ve ekonomik istikrarın bulunması,
- Kurumsal yapılaşmasını tamamlayan denizcilik şirketleri için finansmanın sorun olmaktan çıkması,
- Koster filosunun yenilenmesi konusunda Türk Tersanelerinin uluslararası tecrübe ve maliyet avantajına sahip olması,
- Ege ve Akdeniz kıyılarının yat ve kruvaziyer turizmde önemli bir potansiyel oluşturması,
- 25 Mayıs 2005 tarihinde açılışı yapılan ve Ekim 2005 itibariyle hattın dolumuna başlanan Bakü-Tiflis-Ceyhan hampetrol boru hattı projesinin, Türk Boğazlarından petrol taşımacılığını kısmen üstlenerek, Boğazların yükünü hafifleteceği ve buna bağlı olarak Türk Boğazlarında can, mal, çevre ve seyir emniyetine olumlu katkı sağlayabileceği vurgulanabilir.

Zayıf Yönler :²⁹

- Filonun büyük bölümünü teşkil eden dökme yük gemilerinin yaş ortalaması yüksek ve birçoğunun standart altı olması,
- Yolcu, ferry, kruvaziyer gemilerimizin sayısal ve/veya taşıma kapasitesi açısından yetersiz olması,
- Koster filomuzun küçülmesi ve mevcutların yaşlı ve standart altı olması,
- Türk bankalarının uzun vadeli kredilendirme ve gemi alımına yönelik finansman modellerindeki eksiklik,
- Filomuzda yeterli sayıda ve tonajda LPG gemisi olmaması ve LPG ithalatımızın %80'den fazlasının yabancı bayraklı gemiler tarafından taşınması,
- Denizyoluyla ithal edilen doğalgazı taşıyabilecek LNG gemilerimizin olmaması,

²⁹ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 47-48-49

- İthalat ve ihracat yüklerimizin %75'inin yabancı bayraklı gemiler tarafından taşınması
- Limanlarımızın, tehlikeli ve benzer yükler için uluslararası standartlara uygun depo, antrepo ve muhafaza alanları hususunda yetersiz olması,
- Limanda görevli personelin eğitim ve nitelik açısından yetersizliği,
- Limanlarda yürütülen bürokratik işlemlerle ilgili mevzuatın yetersizliği,
- Ülkemizin denizcilik politikalarını oluşturacak Meslek Odaları dışında Deniz Ticareti Strateji Planlama Enstitüsü ve diğer uzman kurumların yeterli sayıda olmayışı,
- Kabotaj deniz taşımacılığında transit ve ve kabotaj yüklerinin birlikte taşınamaması,
- Konteyner elleçleme ve nakliyesinde hukuki, teknik sorunlar ve yetersizlikler,
- Kurumlar arasındaki koordinasyon eksikliği ve yetki karmaşası,
- Özel sektör tarafından gerçekleştirilen plansız iskele ve yatırımların yol açtığı ekonomik sorunlar,
- Türk Donatan tarafından genç ve iyi durumdaki pek çok gemimizin ve yapımı yurtiçi ve yurtdışındaki çeşitli tersanelerde devam eden pek çok geminin çeşitli sebeplerden dolayı “ Yabancı Bayrağı” tercih etmesi şeklinde bir eğilimin yaygınlaşması.

Fırsatlar :³⁰

- Transit taşımacılığın tüm dünyada giderek önem kazanması,
- AB'ye uyum aşamasının sürmesi,
- AB'nin deniz güvenliğinin geliştirilmesi yönünde destek vermesi,

³⁰ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 49

- Türkiye'nin denizyolu ile yapılan dış ticaretinde yabancı gemilerin taşıma payının %75 olması, deniz ticaret filomuzun alınacak bazı önlemlerle rekabet potansiyelinin artması,
- Uluslararası taşımacılıkta talebin büyüklüğü,
- Bölgenin istikrarlı ülkesi olması nedeniyle, yabancı sermayenin yatırım yapma olasılığı.

Tehditler:³¹

- Hat taşımacılığında uygulanan dünya politikalarında, önde gelen gelişmiş ülkelerin sahip olduğu olanak ve kabiliyetler doğrultusundaki baskılar (Özellikle 11 Eylül sonrası Amerika'nın liman ve gemi güvenliği adı altında korumacı politikalarını yaygınlaştırması),
- Bölgede savaş, deprem vb.olaylar sonucu yaşanan ekonomik ve siyasi istikrarsızlık,
- Akdeniz Bölgesi'nde mevcut diğer modern konteyner limanlarının rekabeti,
- Türkiye'nin Liman Devleti kontrollerinde Kara Listede olması nedeniyle, kontrollerde Türk Bayraklı gemilere yönelik hedef gemi muamelesi,
- Türk Boğazları'nda artan deniz trafiğinin sürekli artışı ve Türk Boğazları'ndan geçiş yapan tehlikeli yük taşımacılığının sürekli artması.

Türkiye'de deniz emniyetinin güçlendirilmesi ve bu konuda AB müktesebatına ve uygulamalarına uyum amacıyla Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde İspanya ve Türkiye arasında ortaklaşa yürütülen AB Eşleştirme Projesi tamamlanmıştır. Bugüne kadar proje çerçevesinde icra edilen faaliyetleri ve hazırlanan taslak, mevzuat projenin izlenmesi ile görevli AB birimleri tarafından olumlu tepkiler almıştır. Ancak, projeden elde edilen sonuçların uygulanması son derece önemlidir. Bu nedenle proje faaliyetlerinden çıkarılan sonuçlar çerçevesinde gereken faaliyetler, Denizcilik Müsteşarlığı veya ilgili birimler tarafından öncelikle yapılmalıdır.

³¹ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 49-50

Denizcilik Müsteşarlığı, müteakip dönemde AB projesi olarak icra edilmek üzere liman güvenliği ve yönetimi hakkında yeni bir proje taslağı teklif etmiştir. Proje kabul edilmiş olup ihale aşamasındadır. Bu proje AB Eşleştirme Projesinin tamamlayıcısı ve kapsamı dışındaki diğer denizcilik konularında uyum amaçlı bir projedir. Mevcut projedeki başarılar bu konuda destekleyici olarak kullanılabilir.³²

1.1.3. TÜRK DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİNE ENGEL TEŞKİL EDEN FAKTÖRLER

Dünya ekonomisi her yıl bir gelişim içinde olmaktadır. Sonuçta, Dünya Ticaretinin çok önemli bir bölümünün denizyolu ile gerçekleştirilmesi nedeniyle dünya deniz ulaştırması hacmini de buna bağlı olarak her yıl yükseltmektedir. Buna paralel olarak gemi ve liman teknolojileri de sürekli olarak yenilenmekte, taşımacılığın hedefinin en emniyetli ve en kısa zamanda en az formalite ile gerçekleştirilecek şekilde olmasını gerekli kılmaktadır.

Dünya denizciliğinden ülkemizin de en optimal şekilde fayda sağlaması için filomuzun gerek tonaj ve gerekse teknoloji yönünden rekabet sağlamak üzere, sürekli bir gelişme trendi içinde olması gerekmektedir. Büyüyen filo ile yeni iş sahaları açılmakta ve ekonomik faaliyetler canlanmaktadır. Ancak buna bağlı olarak bazı yeni sorunların gündeme gelmesi kaçınılmaz olmakta, denizcilik endüstrisinde, yeni gelişmelerin en kısa sürede uygulamaya sokulması gerekmektedir.³³

Türkiye'nin denizyolu dış ticaret taşımacılığı incelendiğinde, 2005 yılında Türkiye'nin toplam dış ticaret hacminin %86'sı denizyolu ile taşınmıştır.

Ülkemizde Kabotaj taşımacılığı çok geniş imkanları bulunmasına karşın, diğer taşıma şekillerine nazaran gereken düzeyde yapılmamaktadır. Yaşlanan ve küçülen koster filosu yük taşımacılığında potansiyelini önemli ölçüde kaybetmiştir. Koster filosunun canlandırılması için uygun gemi inşa kredi finansman modelleri temin

³² DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 51

³³ DTO,2005 Yılı Faaliyet Programı ve 2006 Yılı İş Programı;s:55

edilmelidir. Neticede, koster filosu yenilenmeli ve tonajının artırılması için desteklenebilmelidir.³⁴

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planınının 1487 nolu paragrafında “ Türkiye, Avrupa Birliği’ne tam üye olduğunda, kabotaj tekeli sona erdirmek durumunda kalacaktır. Adaylık döneminde, kabotaj konusunda gerekli yönlendirmeler yapılarak, Türkiye içerisinde yük ve yolcu taşımacılığının kara taşımacılığından deniz yoluna kaydırılmasını sağlamak amacıyla, kabotaj taşımacılığı yapan yük ve yolcu gemilerine liman hizmetleri ve yakıt konusunda destek verilmesi için gerekli önlemler alınacak, olası Avrupa Birliği kriterine hazırlıklı olmak üzere, koster filosu güçlendirilecektir” denilmektedir. AB’ ne tam üye olduğunda kabotaj taşımacılığımızın sona erecek olması, olası AB rekabetini doğuracağından, hazırlıklı olunması amacıyla koster filosunun güçlendirilmesi gerekecektir. ÖTV ve benzeri destekleri veren hükümetin olumlu yaklaşımları ile birlikte özel sektör bu konuyu çözümlenecek ciddi girişimlerde bulunarak ileride karşılaşılabilecek zor günlerin önlemlerini almalıdır. Kamu ve özel sektör armatörlerimizin Türk ve Yabancı Bayrak altında çalışan kruvaziyer gemisi yok denecek kadar azdır. Ülkemiz coğrafi konumu, doğası, iklim koşulları, tarihi ve kültürel zenginlikleri ile kruvaziyer turizm için ideal bir ülkedir. Bu nedenle özel sektör armatörleri bu alan yatırım yapmalı ve desteklenmelidir.³⁵

Gemilerin yenilenmesi ve çağın şartlarına uyum sağlaması kaçınılmazdır. Çünkü denizcilik ülke sınırlarına özgü bir olgu değildir. Gemilerimiz, yabancı sularda seyrederek yabancı limanlara girerek, aynı şekilde, yabancı gemiler de sularımızda seyredecek, limanlarımıza gelecektir. Bütün dünya seyir, can, mal ve çevre güvenliğine büyük önem vermekte, gemilerin standartlarının artırılmasına yönelik tedbirler almakta, buna paralel denetimlerini had safhaya çıkarmakta, standart dışı gemilerin çalışmasını engellemekte veya güçleştirmektedir.³⁶ Uluslararası kurallar gereği 15 yaş üstü gemilerin seferden men edileceği, limanlara alınmayacağı gerekçeleriyle, koster filosunun tersanelerimizde yenilenmesi de büyük önem arz etmektedir. Türkiye’nin dünyada gelişen eğilimleri yakalayabilmesi ancak içinde bulunduğu siyasi ve ekonomik koşulları rekabet gücünün artırılması yönünde kullanması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle koster filosunun yaşlanmasından ortaya çıkan talebe uygun olarak Türk koster

³⁴ DTO,2004 Deniz Sektör Raporu,İstanbul,2005; s:220

³⁵ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 19

³⁶ TBMM Genel Kurul Tutanağı 21.Dönem 3.Yasama Yılı 48.Birleşim,2001;s:21

filosunun günümüz teknoloji ve şartlarına uygun olarak yenilenmesindeki temel amaç da ülkemize yarar sağlamak olmalıdır.

Kara ulaştırmasının ağırlıklı olarak kullanılması nedeniyle Türkiye’de yol bakım-onarım maliyetleri çok yüksek değerlere ulaşmakta, bu durum uluslararası bir sektör olan denizciliğin gelişmemesine yol açtığı gibi, ülke kaynaklarının israfına da sebep olmaktadır. Karayolu taşımacılığında kaçak akaryakıt kullanılması ve taşıma hadlerine uymaması da haksız rekabete yol açmaktadır.³⁷

Türkiye’nin dış ticaret taşımaları yaklaşık % 90 oranında denizyoluyla yapılmaktadır. (2004 yılı Türkiye’nin dış ticaretinde denizyolu taşıma payı % 87,4’dür) 2004 yılında Türkiye’nin dış ticaret hacmi 163,6 milyon tondur. Bu değer 151.8 milyon tonu denizyolu ile taşınmıştır. Bu taşımalarda Türk Bayraklı gemilerin payı ithalatta % 25.3, ihracatta % 18 , yabancı gemilerin payı ise ithalatta % 74.7 , ihracatta % 82 dir. Dış ticaret taşımalarında milli filonun payı sadece % 23’dür. Yabancı bayraklı gemilere yılda 3 Milyar Dolar civarında navlun taşıma ücreti ödenmekte, bu değer git gide artmaktadır.

Küresel ticarete önemli bir göstere olan navlun indekslerinde 2004-2005 dönemlerinde artışlar sürmüştür. Ticaretteki hızlı büyüme Türkiye Ekonomisi açısından da önemli fırsatları ön plana çıkarmış, gerek dış ticaret taşımacılığımızda gerekse üçüncü dünya ülkeleri arası taşımacılıkta denizciliğimizin önemi hızla artmıştır. Buna karşılık dış ticaret taşımacılığında milli filonun payı % 25 oranının da altında gerçekleşmiştir.

Türk Deniz Ticaret Filosunun, gelişiminin sağlanması, büyümesi ve dolayısıyla sadece kendi taşımacılığımızdan değil, 3.ülkelerarası taşımacılıktan da pay alarak ülkeye döviz girdisi sağlayabilmesi için, süratle yenilenmesi gerekmektedir.³⁸

Dünya’da güvenlik kisvesi altında ekonomik ve politik mülahazaları öne alan kurallar konularak gemilerin yaşlarına sınırlama getirilmekte limanlara kabulü güçleştirilmekte, modern gemi dizaynları istenmektedir. Çok yaşlı olan Türk Deniz Ticaret Filosunun yenilenmesi için süratle tedbir alınmadığı takdirde, Türkiye bugün için

³⁷ DTO,2005 Yılı Faaliyet Programı ve 2006 Yılı İş Programı;s:59

³⁸ DTO,2005 Yılı Faaliyet Programı ve 2006 Yılı İş Programı;s:60-61

ödediği 3 Milyar Doların çok daha fazlasını yabancı bayraklı gemilere ödemek durumunda kalacaktır.

Sektör finansmanı açısından güncel bir konu da, finans ve hukuk sistemi ilişkisi ile ilgilidir. Kreditörlerin kredi verdikleri ülkede ülke riski ve firma riskinin seviyesi dikkate alınmaktadır. Ancak, yerel hukuk sistemi ile evrensel hukuk sisteminin uyuşmaması ve/veya değişik yorumlanması da yabancı kreditörler için olumsuz faktörler arasındadır. Sektörün fonlanması, ağırlıklı pay sahibi bir yabancı finansal kuruluşun bir firmaya ilişkin yaşamakta olduğu bir olumsuz tecrübe tüm sektörün hatta tüm ekonominin etkilenmesine neden olmaktadır.

Global piyasada önemli paya sahip bankalar 100 milyon doların üzerinde aktifleriyle gelişen piyasa ekonomilerinde baskın bir role sahiptir. Söz konusu bankalar, aynı zamanda sendikasyon kredileri ile de etkilidirler. Dolayısıyla, uluslararası finansal kuruluşların Türkiye içindeki operasyonlarında ilgili otoritelerin doğru bilgilendirme ve danışmanlık açısından her an yardımcı olabilecekleri bir organizasyon yapısında olması zaruri olmaktadır.

Ulusal filonun geliştirilmesi için alınması gereken öncelikli tedbir, başta kamu yükleri olmak üzere, (Bu konuda ilk olarak ERDEMİR Yönetim Kurulu'nun uzun vadeli kontratlarla Türk Bayraklı gemilere taşıma imkanı verdiği gibi) ithalat ve ihracat taşımacılığının Türk Bayraklı gemiler tarafından yapılmasını sağlamak üzere kontratların Japonya ve Kore'de yapıldığı şekilde 5-10 yıl uzun vadeli olarak gerçekleştirilmesi, Kamu İktisadi Teşekküllerimizin kendi yüklerine yönelik taşımacılığı Türk Bayraklı gemiler tarafından yapılması için gerekli düzenlemelerin süratle yapılması, taşımaların öncelikle Türk müteşebbislere verilmesi gerekmektedir.³⁹

Bir diğer önemli husus, limanlarımızın karşı karşıya olduğu sorunlardır. Limancılık Türk ekonomisi için çok önemli gelir kaynaklarına sahiptir. Özelleştirme başta olmak üzere yaşanan önemli gelişmelere rağmen sorunlar tam olarak çözümlenememiştir.

³⁹ DTO,2005 Yılı Faaliyet Programı ve 2006 Yılı İş Programı;s:61-62

Bir ülkenin limanları, o ülkenin ekonomik gelişmişliğinin en isabetli göstergesidir. Ülkemizdeki mevcut limanlar gelişen Türkiye ekonomisi ve ticaretine cevap verememektedir.

Yeni Liman Yerlerinin ve Mevcut Limanların Modernizasyon ihtiyaçlarının belirlenmesinde yarar görülmektedir. Liman işletmeciliğinin en etkin yönetim şekli belirlenmeli, deniz taşımacılığı limanlar ve diğer taşıma modları entegre olarak değerlendirilmelidir.

Limancılık Türk ekonomisi için çok önemli gelir kaynağıdır. 01.08.2003 tarihinde liman rüsumlarında yapılan indirimler taşımacılık maliyetlerinde kayda değer iyileşme sağlamıştır. Ancak, limanlarımızda verilen hizmetler kapsamında olan sağlık rüsumlarının uluslararası standartlara kıyasla halen oldukça yüksek olması, yalnız ülkemize yönelik kruvaziyer turizmi üzerinde olumsuz etki etmekle kalmayıp, transit taşımacılıkta da önemli ölçüde komşu ülkeler limanlarının tercih edilmesine neden olmaktadır. Sağlık rüsumları uluslararası standartlara paralel olarak iyileştirilmelidir.

AB'ne uyum sürecinde limanlarımızda kamu, özel ve özelleştirilen ayrımına tabi tutulmadan hizmetin ve rekabetin sağlanması için her bölgede birden fazla römorkaj teşkilatına izin verebilecek yeni bir düzenleme getirilmesi gerekmektedir. Türk Boğazlarında kılavuzluk ve römorkaj faaliyetlerinin kontrolünün devlette olması koşulu ile hizmetlerin özelleştirilmesi gerekmektedir.

Globalleşme başta Dünya ticaretinde olmak üzere her alanda rekabeti de aynı oranda hızlandırmıştır. Günümüzün ekonomik koşulları, teknoloji ve iletişim olanaklarının artışı, işletmelerin rekabet ortamında süratle karar verecek ve fiyat marjlarını kullanabilecek esneklik ve yapıda teşkilatlanmasını gerekli kılmaktadır. Bürokrasinin bilinen yapısı nedeniyle formaliteleri en aza indirebilen gelişmiş ülkeler dahi, ekonomik faaliyetlerini kamu eliyle yürütmemektedir. Türkiye'de ise denizcilik sektörünün en önemli unsurlarından biri olan limancılık faaliyetlerini önemli ölçüde kapsayan TCDD ve TDİ limanlarının kamu tarafından işletilmesi sonucu, arzu edilen gelişme gerçekleşmemiştir.

Hızla artan dış ticaret hacmine paralel olarak ülkemiz limanlarının süratle daha verimli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede devlete ait başlıca limanların

işletmeciliğinin özelleştirilmesi ve otonom yönetim sistemi sağlanması zorunlu olmaktadır.⁴⁰

Türk bayraklı gemilerde asgari gemi adamı donatım belgesinin öngördüğü gemi adamı sayısı (Minumum Safe Manning Certificate) pek çok kolay bayrak ülkesinden daha fazladır. Bu da örneğin aynı özelliklere sahip Malta Bayraklı ve Türk Bayraklı iki gemide gemi adamının kaçması, hastalanması ya da çeşitli sebeplerden dolayı gemi adamının gemiden ayrılması ya da geminin eksik gemi adamıyla yola çıkmasına sebep olan durumlarda Türk bayraklı gemi donatanının gemiye yeni adam yollayana kadar gemisinin bekletilmesi manasına gelmektedir. Pek çok ülke tarafından ülkemiz vatandaşlarına uygulanan vize vs. gibi etmenlerden dolayı da bu işlemi yapmak kolay olmamaktadır. Asgari gemi adamı donatım belgesinin öngördüğü gemi adamı sayısının kolay bayrak ülkeleri seviyesine çekilmesi hususunda Denizcilik Müsteşarlığı'nca konunun tüm yönlerini inceleyen bir çalışma yapılmalıdır.⁴¹

Gelişen ve büyüyen dünya deniz ticaret filosunda eğitilmiş eleman sıkıntısı çekilmektedir. Bu sıkıntı ülkemizde de mevcuttur. Türk Denizciliği'nin gelişimi için gemi adamlarının eğitimi asgari standartlara uygun olmalı ve bu manada her seviyede gemi adamı yetiştirilmek üzere arz talep dengesi tespit edilerek mevcut ve yeni açılacak Denizcilik Üniversiteleri ile STCW Programlarını uygulayan kurslar ve Anadolu Denizcilik Meslek Liseleri'nin adetleri ve kaliteleri artırılmalıdır. Denizcilik Eğitimi konusunda Türkiye'deki mevcut kapasitenin ve ihtiyacın neler olduğu hususunda bir tespit yapılmalı ve Milli Eğitim Bakanlığı ile müşterek çalışmalar yaparak, gençlerin denizcilik eğitimi alarak meslek sahibi olması sağlanmalıdır. Acilen ve önemle Türkiye'nin ve Dünya'nın gemi adamı gereksinimi gözönünde tutularak, en azından 10 yıllık bir stratejik plan yapıp mevcut ve yeni açılacak Denizcilik Üniversiteleri ile Türkiye'deki zabitan eğitim kapasitesini iki katına çıkarmayı hedeflemek ve bu şekilde 2015'lerde dünyada eğitilmiş gemi adamında üst sıralara çıkmak, bu alanda saygınlığımızı ve Türkiye'ye döviz girdisini artırmak, milli denizcilik eğitim hedeflerimiz içinde olmalıdır.⁴²

Ülkemizin kıyasal alanları yıllardan beri gelişigüzel kullanılmaktadır. Bazı dallarda kısmi planlamalar yapılsa bile otorite ve kullanan sektörlerin çokluğu nedeniyle

⁴⁰ DTO,2005 Yılı Faaliyet Programı ve 2006 Yılı İş Programı;s:63-64

⁴¹ DPT IX.Kalkınma Planı (2007-2013), Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu,s: 22

⁴² Türkiye Armatörleri İşverenler Sendikası,Denizcilik Sektörü Öncelikleri Raporu, 12.05.2006

kıyı alanlarımız bilinçsiz bir şekilde kullanıma açılmakta, buna karşın çok daha etkin bir şekilde kullanım fırsatları geri dönülemeyecek bir şekilde kaybolmaktadır.

Ülkemiz kıyılarının yanlış ve gelişigüzel kullanımını önlemek amacıyla ülkemizin genel ekonomik menfaatleri doğrultusunda Başbakanlık veya uygun görülecek bir Bakanlık koordinatörlüğünde Türkiye Kıyıları Master Planı yapılmalıdır.⁴³

Denizcilikle ilgili yasa, tüzük, yönetmelik değişikliklerinin yapılmasında sektör görüşlerinin alınmasına özen gösterilmekte, ancak diğer Bakanlıklar ve kuruluşlarca yapılan bazı değişikliklerin zaman zaman denizcilik sektörünün görüşleri alınmadan gerçekleştirilmesi, sonradan telafisi çok güç olan sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır. Bakanlıklarımız ve bağlı kuruluşlarca geliştirilen yasa, tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi mevzuat değişikliklerinin hazırlık safhasında, denizcilik sektörünün görüşlerinin alınması önem arz etmektedir.⁴⁴

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun amortismanlarla ilgili hükümlerinde yapılan değişiklikle, işletmelerin aktiflerine giren iktisadi kıymetlerin amortisman süre ve oranlarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı yayımladığı 333 ve 339 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlediği amortisman oranlarını yayımlamıştır ve deniz araçlarının amortisman oranları düşük olarak belirlenmiştir. Bu da denizcilik sektörünün en önemli gider kaleminin azalmasına neden olmaktadır.

SSK primlerinin mevcudiyeti ve yüksekliği, alternatif olan kolay bayrak gemilerine göre dezavantaj yaratmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılması için SSK priminden gönüllü muafiyet ya da geçmişte uygulandığı gibi denizde bulunulan süre kapsamında SSK priminde indirim uygulanması sektör tarafından talep edilmektedir.⁴⁵

Tüm bunların yanısıra; ülkemizde birçok sektörde olduğu gibi, denizcilik sektöründe faaliyet gösteren kurumlar da genellikle aile şirketlerinden oluşmaktadır. Bu durum, şirketin ömrünün genel olarak kurucusu olan ya da yönetimde söz sahibi olan aile bireylerinin ömürleri ile sınırlı olmasını beraberinde getirebilmektedir. Aile şirketleri, kurucusu/kurucuları döneminde başarılı olsalar bile kurucularının ölümünden sonra aile

⁴³ Türkiye Armatörleri İşverenler Sendikası,Denizcilik Sektörü Öncelikleri Raporu, 12.05.2006

⁴⁴ DTO,2005 Deniz Sektör Raporu;s:220

⁴⁵ Türkiye Armatörleri İşverenler Sendikası,Denizcilik Sektörü Öncelikleri Raporu, 2006

içindeki diğer üyelerin aynı başarıyı devam ettirememesi riskiyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Dolayısıyla; işletmelerin sürekliliği açısından aile şirketi statüsünden sıyrılıp daha kurumsal bir yapı oluşturulması gerekmektedir. Adama göre iş zihniyetinden ziyade işe göre adam politikasının benimsenmesi, sosyal haklar açısından uluslararası standartlara paralellik sağlanması kurucusundan sonra da işletmenin aynı performansla devamını sağlamak açısından son derece önemlidir. Bu çerçevede halka açılmak ve hisse senetlerinin piyasalarda işlem görmesi kurumsallaşma sürecini hızlandırabilmektedir. Sermaye piyasasının denetim mekanizmaları sayesinde daha profesyonel bir işletme mantığı yerleşecek ve modern yönetim tekniklerine daha kısa sürede kavuşabilmek mümkün olacaktır.

Ayrıca ülkemizde sıklıkla karşılaşılan az maliyetle çok karlılık anlayışından kurtulup, standart bir geminin sahip olması gereken her türlü ekipmanın ve kadronun temin edilmesi bakımından herhangi bir kısıtlamaya gidilmemelidir. Geminin emniyetli işletilmesinden taviz vermeden ve bütün uluslararası kural ve gerekliliklere aykırı düşmeden kar elde etmek ana hedef olmalıdır. Tüm bu önlemlerin eksiksiz yerine getirilmesi dünya denizcilik piyasasında yerimizi sağlamlaştırabilmek ve rekabet gücümüzü artırabilmek açısından son derece önemlidir. Başarı; minimum kar maksimum gemi standardı değil; maksimum kar maksimum gemi standardı olmalıdır.⁴⁶

Sonuç olarak; denizcilik sektörü Türkiye'nin geleceğini güçlü kılacak önemli sektörlerden biridir. Türkiye'nin dünyada ve bölgede denizcilik gücü oluşturabilmesi açısından bu bölümde belirtilen tedbirlere ilave olarak ulusal ve uluslararası deniz taşımacılığı, liman, balıkçılık, deniz turizmi, deniz kaynakları, gemi sanayi, ve tersanecilik vb. politikalarımızın oluşturulması, oluşturulacak bu politikalar çerçevesinde hedeflerimizin belirlenmesi ve söz konusu hedeflere ulaşmak için gerekli tedbirlerin biran önce alınması gereklidir.

1.1.4. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNDEKİ FİNANSAL RİSKLER

Denizcilikte finansman tabiri ile, ana faaliyeti gemi yapımı ve işletmeciliği olan firmaların fon temini ve kullanımı ile fon getiri ve maliyetlerinin belirlenmesine ilişkin konular ifade edilir. Her ne kadar esas olarak gemicilik ile uğraşmasa da gemileri bulunan firmalar da gemicilik ve ilgili olarak navlun piyasalarında rol alırlar. Gemicilikte

⁴⁶ Mete, C.S: Nasıl Başarıyoruz, Deniz Ticareti Dergisi, Aralık 2006, s. 68

finansmanın kuşkusuz başlıca karar noktası, gemi alım ve satımına ilişkindir. İkinci adım ise, gemide taşınan yükün birim fiyatlarına ilgili olarak navlun piyasalarıdır.

Finansman yöntemleri genel itibariyle projelerin kazanç, risk ve vade yapılarına göre değişmektedir. Dünyada para piyasalarına en bağımlı piyasalardan sayılan denizcilik sektöründe son yıllarda dikkati çeken yöntemler ise; Eurodolar piyasalarına yönelim, leasing, farklı dövizlere dayalı opsiyon sözleşmeleri, faize dayalı vadeli kontratlar, navlun üzerine yazılan vadeli sözleşmeler, sendikasyon kredileri, junk tahvilleri ve halka açılmalar (IPO) ile belirtilebilir.⁴⁷

Denizcilik sektöründe yatırımlar uzun vadeli kredi esasına göre yapılmaktadır. Türk bayraklı gemilerin Liman Devleti kontrollerinde kara listede yer almasından dolayı işletmeciler firmalar kredi bulmada zorluklar yaşamaktadırlar. Armatörler, fon sağlayanlardan genelde, daha uzun vadede düşük ve sabit faizli kredi talep ederler. Sektörün yapısı gereği, uluslararası ticaret, ekonomik büyüme, döviz kurları, politik değişimler uzun vadede firmaların nakit girişlerini ciddi şekilde etkileyebilmektedir. Ancak, yatırımın oldukça büyük tutarlarda olması buna karşılık beklenebilecek kazançların uzun vadeye yayılması ve belirsizlik içermesi kredi imkanlarını kısıtlamaktadır.⁴⁸ Sayıları az olmakla beraber kurumsallaşma sürecini uluslararası boyutta tamamlayan işletmeler bu konuda sıkıntı çekmemektedir. Ancak kurumsallaşma konusunda ciddi çaba göstermeyen şirketlerin yabancı kredi bulma koşulları gittikçe zorlaşmaktadır. Diğer taraftan kredi veren kurumlar Türk bayraklı gemilere kredi vermekte de isteksiz davranmaktadır. Türk bankaları tarafından sektöre verilen krediler de yetersiz kalmaktadır. Denizcilik sektörünü destekleme amaçlı birkaç Türk Bankası tarafından verilen kredilerin hem süreleri kısa, hem de miktarları az olduğundan büyük yatırımlar için yetersiz kalmaktadır. Türkiye'deki yüksek enflasyon, yanlış kur politikası ve dünya denizciliğinde yaşanan navlun krizinin bankalar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerden dolayı sektörün kredi olanakları daralmıştır.⁴⁹

Denizcilik sektörünün en büyük sorunu finansman sorunudur. Kaynak bulmadaki zorluğun en temel nedeni, diğer sektörlerle oranla belirsizliklerden en çok etkilenen sektör olma özelliği taşımasının yanısıra birçok finansal riskle karşı karşıya olmasından kaynaklanmaktadır. Denizcilik sektörü için başlıca finansal riskler;

⁴⁷ Erdoğan, O; Denizcilikte Finansman ve Hisse Senedi Fiyatlandırma Modeli: Türkiye Örneği, Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99- Bildiri Kitabı, İstanbul, 1999, s:174

⁴⁸ Erdoğan, O; s:174

⁴⁹ DPT, IX. Kalkınma Planı, (2007-2013)

enflasyon riski, işletme ve yönetim riskleri, navlun piyasası riski, bunker riski, faiz riski, kur riski, halka açılma veya halka açık olma riski ve uzmanlaşmış banka eksikliği riski olarak gruplandırılabilir.⁵⁰

Türk ekonomisinin genel yapısının bozuk olması sonucu ortaya çıkan yüksek enflasyon verilen kredilerin maliyetini yükseltmekte ve vadesini kısaltmaktadır. Enflasyon, ülke parasının değer kaybetmesine neden olması sebebiyle, tüketimi artıran ve tasarrufu azaltan bir süreçtir. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde ülke parasından yabancı ülke paralarına bir kaçış yaşanır. Bu kaçışın önlenmesi amacıyla bankalar yüksek faiz verirler. Bunun sonucunda da bankaların faiz oranları yükselir. Dolayısıyla gemi işletmecilerinin bu yüksek faiz oranlarıyla kredi almaları mümkün olmamaktadır.⁵¹

İşletme ve yönetim riski, firmanın misyonu, hedefleri, stratejisi ve taktikleri ile yönetim prensipleri ile uygulamada bunlardan doğabilecek aksaklıkları içerir.⁵² Kreditorler kredi sözleşmesinden önce ve sözleşme boyunca geminin performansını araştırıp yakın takibe almaktadırlar. Kredi süresi boyunca, borçlu sıfatıyla armatör;

- Geminin klasını yıllık olarak onaylanacak en yüksek kategoride tutmak,
- Gerekli tüm hükümet ve bayrak şartlarını yerine getirmek,
- Gemiye düzenli olarak gerekli periyodik bakıma sokup, tamirini ve iyi işler durumda olmasını sağlamak ve tüm bakım raporlarının kopyalarını ilgili bankaya iletmek,
- Liman Devleti Denetim rapor sonuçlarını bankaya bildirmek

ile yükümlüdür.

Belirtilen bu şartlardan herhangi birinin eksik olması, armatörün gemiyi işletmeyi, sigortalamayı, bakım yapmayı ihmal etmesi kredi kontratında ihlal olarak değerlendirilir.

⁵⁰ Erdoğan,O;A.g.m; s:180

⁵¹ Öztürk,Ö.,Banka ve Sendikasyon Kredilerinin Denizcilik Sektörünün Finansmanında Önemi ve Bankaların Bu alandaki Yaklaşımları,9 Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Deniz İşletmeciliği Ve Yönetimi A.B.D.,Yüksek Lisans Tezi,s.77-78

⁵² Erdoğan,O;A.g.e; s:180

Bankalar gemi finansmanı teklifi karşısında, öncelikle armatörün durumuna ve namına bakmaktadır. Bunun sebebi armatörlerin gemilerini güvenli ve etkin bir biçimde işletmesi ve şirketlerin mali yapılarının ortaya konmasıdır.⁵³

Navlun piyasası riski, kısaca Pazar riski olarak tanımlanır. Bu risk, sektörde öncelikle taşımacılık firmaları olmak üzere tüm firmaların kazanç ve maliyetlerini etkileyen bir gösterge niteliğindedir.⁵⁴ Dünya denizciliğinde yaşanan navlun krizi nedeniyle, 1980'li yıllarda gemi işletmelerinin aldıkları kredileri ödemelerinde sıkıntı yaşaması, Türk bankalarının bu sektöre isteksiz olmalarına ve bu sektöre girmek istememelerine yol açmaktadır.

Petrol fiyatlarının değişkenliğinin yanısıra, yaşanan petrol krizlerinin gemicilik şirketlerine ne kadar olumsuz yansıdığı bilinmektedir. Fiyatlandırma açısından petrol fiyatları ve kriz dönemlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Döviz piyasalarındaki risklere karşılık denizcilik piyasasında tercih edilen para birimleri ABD Doları, Euro, İsviçre Frankı ve Yen olmaktadır. Dolaylı olarak da firmalar bu para birimlerine dayalı vadeli işlemlere girerek kur riskinden kaçınmaktadırlar.

Denizcilik şirketlerinin halka açılmasının önündeki en önemli kısıtların başında Halka İlk Açılma Piyasalarının yeterli tatmini sağlamadığına ilişkindir.⁵⁵

Türk denizciliğinin finansmanında yakın gelecekte çok ciddi olarak gündeme gelecek konu, denizcilik firmalarının halka açılması sürecidir. Denizcilik firmalarının halka açılması ve dolayısıyla hisse senetlerinin menkul kıymet borsasında işlem görmesinde iki husus ortaya çıkmaktadır. Birinci yönü, denizcilik firmalarının menkul kıymet satışı ile fon sağlamaya yönelik istek ya da isteksizlikleri üzerinedir. Tüm dünyada özellikle denizcilikte gelişmiş İngiltere, ABD, Japonya, Kore, Norveç, Yunanistan, Hollanda gibi ülkelerde denizcilik firmalarının birçoğunun hisse senetlerinin borsalarda işlem görmekte olması, Türk denizcilik şirketlerini de bir ölçüde piyasalara yakınlaştırmalıdır.⁵⁶

⁵³ Öztürk,Ö.,A.g.e.; s.76

⁵⁴ Erdoğan,O,A.g.m; s.180

⁵⁵ Erdoğan,O,A.g.m; s.181

⁵⁶ Erdoğan,O,A.g.m; s.190

İkinci yönü ise; TTK 823. maddesinin getirmiş olduğu kısıtlamadır. Denizcilik şirketlerinin kabotaj hakkından yararlanması için Türk gemisi sayılmaları gerekmektedir. Bu maddenin mevcut hükmü uyarınca; gemi maliki Türk olmalı, denizcilik şirketinin hisse senetleri nama yazılı olmalı ve bu hisselerin üçüncü kişilere devri de şirket yönetim kurulunun iznine bağlı bulunmalıdır. İMKB Kotasyon Yönetmeliği'nin "Kotasyon Şartları" başlıklı 13.maddesinin (g) bendinde; "Esas sözleşmenin menkul kıymetlerinin devir ve tedavülünü kısıtlayıcı veya senet sahibinin haklarını kullanmasına engel olacak kayıtlar içermemekte olması" yönünde bir düzenleme mevcuttur. Görüldüğü üzere, Kanun'da yer alan 823.maddedeki hüküm ile İMKB Kotasyon Yönetmeliği'nin 13.maddesinin (g) bendinde aranan koşul birbirine uymamaktadır.⁵⁷

Ancak; Türk olma ekseriyet şartının korunmasının gerek şart düşünülmesi durumunda %51 oranında nama yazılı olan denizcilik şirketi hisse senetlerinin Türk ortaklara ait olması ve süreklilik koşuluyla, geri kalan %49'a kadar olan payın hamiline yazılabilmesi ile halka açılarak sermaye piyasası olanaklarından yararlanma imkanı oluşabilir.⁵⁸

Türk Denizcilik şirketlerinin halka açılmak suretiyle hisse senetleri piyasada işlem gören şirketlerin elde ettikleri avantajlardan faydalanmaları sermaye yeterliliği açısından son derece önemlidir. Finansman konusunda sıkıntı çeken denizcilik sektörü halka açılmak suretiyle, alternatif finansman yöntemlerine göre daha düşük maliyetli ve daha uzun vadeli bir kaynak temin etmiş olacaktırlar. Ayrıca halka açıldıktan sonra hisse senetlerini teminat göstermek suretiyle kredi kullanabilme, tahvil ihraç edebilme gibi imkanlara da sahip olunacaktır. Sürekli sıcak para sirkülasyonu sayesinde likidite sorununun önemli ölçüde çözüme ulaştırılması da ortaklar açısından avantaj oluşturacaktır.

Denizcilik sektöründe diğer bir risk, uzmanlaşmış banka eksikliği riskidir. Pek çok ülkede, özellikle de denizcilikte önemli paya sahip ülkelerde, denizcilik alanında uzmanlaşmış denizcilik bankaları görülmektedir. Ancak henüz ülkemizde böyle bir uygulama mevcut değildir. Türk Denizcilik Sektörünün en büyük sorunu olan finansman

⁵⁷ www.imkb.gov.tr/yayinlar/sorularlaborsa.htm; Erişim: 02.04.2007

⁵⁸ Erdoğan,O; Denizcilik Sektörü Şirketlerinin Halka Açılması, Borsa'da İşlem Görmesi ve Gemi Sicili,Deniz Ticareti Dergisi,İstanbul, 2003,s:31

sorununun hafifletilmesi, sektörün rekabet gücünün artırılabilmesi amacıyla bu eksikliğin giderilmesi yoluna gidilmelidir.

1.2. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ (TUGS)

1.2.1. TARİHSEL GELİŞİMİ

1958 yılında Cenevre’de imzalanan Açık Denizlerin Rejimi Sözleşmesi ile bir devletin kendi bayrağını çekme hakkı tanımada ne tür koşullar arayacağına o devletin serbestçe karar verebileceği belirlenmiş ancak, bayrağını çekecek gemi ile bayrağı çekilen devlet arasında ‘gerçek bağ ilişkisi’ bulunması şartı konulmuştur. 1982 yılında imzalanan Deniz Hukuku Sözleşmesi de gemi ile bayrağını taşıdığı devlet arasında ‘gerçek bağ ilişkisi’ bulunması gerektiğini teyit etmiştir. Ülkemiz hukuk sistemi ise Türk Ticaret Kanunu’nun 823. maddesi ile tek sicil , tek bayrak ilkesine uygun ve taşınan bayrak ile gemi arasında gerçek bağ ilişkisini arayan bir bütünlük arzetmektedir.⁵⁹

Dolayısıyla, deniz ticaretinde geçerli mevzuat gereğince ticaret gemilerinin bir ülke tarafından sicili tutulmakta ve gemi sicilini tutan devletin bayrağını taşımaktadır. Bu kapsamda bir ticaret gemisinin belli bir devletin siciline kaydolması için donatanın o devletin uyuşunda olması ve geminin siciline kayıtlı olduğu tek bir devletin bayrağını taşıması gibi gemi, bayrak ve sicile yönelik uygulamalar zamanla evrensel nitelik kazanmış ve yıllarca sürmüştür. Ancak deniz ticaret sektöründe meydana gelen hızlı gelişmeler özellikle 1947 yılından sonra yukarıda ifade edilen ilkelerin tümünü kökten sarsmış ve elverişli bayrak, kolay bayrak, açık sicil, ikinci sicil ve çifte uyrukluluk gibi isimlerle tanımlanan yeni kavramların uluslararası deniz ticaret hukukuna dahil edilmesine yol açmıştır.

Bir donatanın (armatör) gemisine kendi uyrukluluğu dolayısı ile çekeceği bayrak yerine, türlü kolaylıklar gösteren bir başka devletin bayrağını çekmesi **Elverişli Bayrak** veya **Kolay Bayrak** olarak ifade edilmektedir.⁶⁰

Yoğun denetimden kurtulmak ve düşük maliyetli gemi çalıştırabilmek fikrine dayanan “elverişli bayrak” uygulaması, 20.yy’ın ikinci yarısında büyük bir hızla

⁵⁹ Ergüneş, N-Azaklı,B.; Elverişli Bayrak ve Gemi Sicili,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Deniz İşletmeciliği Yüksek Lisans Programı Seminer Notları, İstanbul,1991,s.4-5

⁶⁰ Yeşilbağ,L.,Elverişli Bayrak Uygulamalarının Dünya Deniz Ulaştırma Piyasasına Etkisi,Gemi İnşaatı Ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99-Bildiri Kitabı, s. 319-320

yaygınlaşmıştır.⁶¹ Panama ve Liberya ile başlayan bu uygulama, kısa sürede genişlemiş, 1990'lı yıllarda Bahama, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, Bermuda ve Lübnan gibi ülkeler, kendi bayraklarını çeken gemilere birçok avantajlar sağlamışlardır. Kolay bayrak ya da elverişli bayrak olarak adlandırdığımız bu ülkelerin, kendi bayraklarını çeken gemilere sağladığı avantajlar sonunda, başta Kuzey Avrupa ülkeleri filoları olmak üzere , birçok ülkenin filosunda, önemli oranda küçülmeler meydana gelmiştir.

Bu durum karşısında, 1980'li yılların başından itibaren, başta Norveç olmak üzere, birçok Avrupa ülkesi, kendi milli sicillerini ortadan kaldırmadan, yine kendi ülke bayrakları altında oluşturdukları – kolay bayrak ya da elverişli bayrak ülkelerinin tanıdığı olduğu avantajları kendi gemi sahiplerine sağlayan – ikinci bir sicil düzenlemesi yoluna gitmişlerdir. Bu suretle, ikinci sicil ya da uluslararası sicil diye adlandırılan uygulama ortaya çıkmıştır. Bugün Norveç, Danimarka, Finlandiya, Almanya, İngiltere, Fransa, Lüksemburg ve Portekiz'de uluslararası gemi sicili mevcuttur.

İkinci sicil, uygulandığı ülkelerde, genel olarak beklenen sonuçları vermiş, bu sicili uygulayan ülkeler, kendi vatandaşlarından gemi sahibi olanları ülkelerine çekebilmişlerdir. Elverişli bayrak, genel olarak yabancı gemilere yönelik bir uygulama olduğu halde, ikinci sicil, daha ziyade yerli gemilere yönelik bir uygulama olarak ortaya çıkmıştır.

Son yıllarda tüm dünyayı saran küreselleşme olgusu ile ticaretin her dalında başgösteren rekabet denizcilik sektöründe de kendini göstermiştir. Bununla birlikte doğan navlun krizi, Türk donatanlarını sıkıntıya sokmuş, onlar da çareyi , ya elverişli bayrak ülkelerine ya da ikinci sicil uygulayan ülkelere gitmek suretiyle, bu ülkelerin sağladığı avantajlardan yararlanmakta bulmuşlardır. Bu durum, milli filomuzun küçülmesine neden olmuştur. Milli filomuzun erimesinin önlenmesi, Türk deniz ticaret filomuzun geliştirilmesi ve filomuzun uluslararası piyasada rekabet etme gücü ile taşıma kapasitesinin artırılması, yeni çalışmaların yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Türk Uluslararası Gemi Sicilinin kurulması ve elverişli bayrak ülkelerinin tanıdığı olduğu birtakım avantajlardan, sicile kaydolun Türk gemilerinin de yararlanması, ülkemiz ve sektörümüz açısından önem taşımaktadır. .⁶²

⁶¹ Aybay,G;Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun İrdelenmesi,2000,s.2

⁶² TBMM,21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı,1999

1.2.2. KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

04.02.1995 tarih ve 19526 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gemi Sicili Tüzüğü’ne ek olarak ikinci bir uluslararası gemi sicilini düzenleyen, 4490 sayılı ve 16.12.1999 tarihli Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği ile de Türk Uluslararası Gemi Sicili kapsamına giren gemilerin sicil işlemlerine ilişkin esasların belirlenmesi ve uygulanmasının sağlanması amaçlanmıştır.

03.11.2000 tarih ve 24219 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 69 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde ise, mali hükümlerle ilgili uygulamada tereddüt edilen konulara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

02.12.2004 tarih ve 5266 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kabul edilmiş 4490 sayılı TUGS Kanunu ve 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’deki bazı maddeler değiştirilmiş ve güncellenmiştir.

Son olarak 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 03.04.2007 tarih 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan değişikliklerle Türk Uluslararası Gemi Sicili’nin mali hükümlerle ilgili uygulama esasları son halini almıştır.

1.2.3. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU GENEL GEREKÇESİ

Bilindiği üzere deniz taşımacılığı nitelik itibarıyla uluslararası bir faaliyettir. Türkiye’nin yaklaşık %90’ ı deniz yoluyla gerçekleşen dış ticaret taşımaları yanında, gemilerimiz üçüncü ülkeler arasında da taşımacılık yaparak dünya pazarlarından önemli paylar alabilmektedir.

Ülkemiz de diğer ülkeler gibi Elverişli Bayrak ve İkinci Sicil uygulamalarından önemli oranda etkilenen ülkelerden biridir. Zira yıllara göre küçük değişimler

göstermekle birlikte, denizyolu ile yapılan ithalat ve ihracatta Elverişli Bayrak gemilerinin oranı %50 nin üzerindedir. Aynı zamanda bu gemilerde çalışan azımsanmayacak sayıda Türk gemi adamı da mevcuttur.

Neticede, gemisini Elverişli Bayrağa kaçıran ve dolayısıyla ulusal kaynaklarının başka devlete gitmesine engel olamayan bir devletin ciddi miktarda vergi gelirinden kayba uğraması, devletlerin uluslararası gerginlik döneminde ihtiyaç duyabilecekleri filolarının küçülmesi, bu tip gemilerde istihdam edilen gemi adamlarının sertifikalarında yazılı özelliklere haiz olmamaları ile birçok konuda yasal güvenceden yoksun olmaları ve çalışma koşullarının ILO standartlarının çok gerisinde olması, bu ülkelerin bayrağını taşıyan gemilerin fiyat kırmaları nedeniyle haksız rekabet ortamı yaratarak navlun piyasasında istikrarı bozmaları, geminin tebligat yapılması neredeyse imkansız adreslerde şirketlerin mülkiyetinde görünmesi sebebiyle adli kovuşturmanın zorluğu ve nihayet gemilerin yaşlı olmaları ile teknik denetimlerinin tam olarak yapılamıyor olmasına bağlı olarak kazaya uğrayan ve batan gemilerin fazla olması, bu uygulamanın en önemli olumsuz sonuçları olarak dikkati çekmektedir.⁶³

Dünya ekonomisindeki küreselleşme olgusu ile birlikte, rekabet şartları ağırlaşmış ve serbest piyasa ilkesi ile çelişmeyecek yeni yöntemler geliştirilmesi gerekli hale gelmiştir. Türk Uluslararası Gemi Sicili dünya genelinde uygulanmakta olan bu yöntemlerden biridir.

Deniz taşımacılığındaki mevcut büyük potansiyeli gözönünde bulunduran ülkeler kendi filolarına böyle bir imkan tanıyarak, uluslararası deniz taşımacılığı alanındaki rekabet güçlerini kuvvetlendirmeye çalışmaktadırlar.

Uluslararası rekabet, daha genç ve daha yeni teknolojiye sahip, dolayısıyla yatırım maliyeti yüksek gemilerden oluşan bir filoyu gerekli kılmaktadır. Diğer taraftan liman devlet kontrolü yönünden ve klas kuruluşlarınca aranan standartlara bağlı olarak gemilerde yapılması gereken teknolojik yatırımlar maliyeti yükseltmektedir.

Gemilerin teknik niteliklerinin yükseltilmesine bağlı olarak işletme giderleri devamlı artmaktadır. Bu durumda işletme giderleri düşük seyreden filolarla aynı navlun piyasalarında rekabet etmek güç olmaktadır. Özellikle zaten kıt olan iş gücünün maliyeti yabancı gemi adamlarına yönelinerek aşağı çekilebilmektedir. Neticede açık

⁶³ Yeşilbağ, L., A.g.m;s.324-325

sicil ülkeleriyle rekabet edebilmek için dünya filosunun yarıya yakın bölümü bu tür sicillere kayıtlı faaliyet göstermektedir.⁶⁴

Ülkemiz denizcilik endüstrisi , gelişme potansiyeli ve döviz kazandırıcı niteliği ile ekonomimizin lokomotif sektörlerinden olup, uluslararası taşımacılık özel önem taşıyan sektörlerdendir. Diğer taraftan Ulusal Deniz Ticaret Filomuzun korunması, geliştirilmesi ve güçlendirilmesi bir plan ilkesidir. Bu bakımdan uluslararası deniz taşımacılığında Türk gemilerine rekabet eşitliği, hatta rekabet avantajı sağlanması hususunda tüm siyasi platformlarında bir mutabakat mevcuttur.

Türk donatanlarının kolay bayrak ülkelerinin sağladığı avantajlardan yararlanmak için bayraktan kaçmaları filomuzun küçülmesine neden olmaktadır. Dünya denizlerinde milli bayrağımızı dalgalandırmaya devam etmek ve rekabet gücümüzü elde tutabilmek amacıyla, Norveç (NİS), Danimarka (DIS) gibi denizci ülkelerin benzer sicilleri ve Avrupa Topluluğu'nun ortak sicil çalışması (EUROS) paralelinde Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuştur.

Bu kanunun temel amacı, denizcilik ve deniz taşımacılığı faaliyetlerinin doğrudan veya dolaylı vergilendirme kapsamının dışına alınması, tonaj üzerinden maktu bir oranda vergilendirilmesi, sektörün ihtiyaç duyduğu vasıflı yabancı uyruklu personel istihdamı sağlanması, muhasebe uygulamaları açısından yürürlükte bulunan mevzuattan kaynaklanan problemlere çözüm bulunması, bu yolla ülkemizin döviz girdilerinde artış sağlanmasıdır.

Bunun yanısıra, deniz ticaret filosunu gençleştirmek, büyümesine imkan sağlamak, deniz taşımacılığı sektörünü geliştirmek ve yeni iş imkanları yoluyla, istihdam artırıcı bir düzenlemeyi tesis etmek, bir taraftan tanınan avantajlar sebebiyle diğer ülkelere kaçan Türk gemi işletmecilerini yeniden kazanmak diğer taraftan yabancı işletmeleri tanınan avantajlarla ülkemize çekmek için Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu 16.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Türk Uluslararası Gemi Sicili'nde, tonaj üzerinden verileme sistemi, uluslararası deniz taşımacılığı yapan sektör mensuplarını, rekabet ettikleri yabancı armatörlerin çoğunun kendi ülkelerinde tabi oldukları vergi sistemine tabi kılmakta dolayısıyla vergileme şartlarını eşitlemektedir. Bu kanunla, vergi yükünün

⁶⁴ TBMM,21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı,1999

kaldırılarak Türk armatörünün yatırıma yönlendirilmesi ve bu sayede Türk denizcilik sektörünün dünya denizcilik sektörü içerisindeki payını artırabilmek temel amaçlardan biri olmuştur.

Türk Uluslararası Gemi Sicili teşkili ile güvenlik ve hukuk açısından bir sorun doğmamakta, finansör, gemi ve yat sahibi ile işletmecilerin menfaatleri korunmuş olmaktadır. Özellikle yabancı gemi adamı istihdamı, gemi ipoteği karşılığı kredi temini, denetim ve klas kuruluşları yönünden sektöre bir esneklik imkanı tanınmış olmaktadır. Zaten 1986'da kabul edilen Birleşmiş Milletler Gemi Sicil Konvansiyonu tescil devletlerinin kendi bayrağını taşıyan gemilerden yabancı uyrukluların çalışmasına izin verileceği esasını hükme bağlamıştır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline bağlı olan gemi ve yatlarla burada çalışanların tabi oldukları kural, standart, norm ve teamüller açısından herhangi bir farklılık yaratmamaktadır.

Personel açısından kaptanın kesinlikle Türkiye Cumhuriyeti uyruklu olması, yerli istihdamın korunması açısından donatanın Türk olması halinde diğer gemi personel sayısının en az %51'inin Türk uyruğunda bulunması şartı bulunmaktadır. Bu sayede gemilerin personel açığı yüzünden limanlarda beklemelerinin önlenmesi, keza işletmecilik sırasında karşılaşılan mali ve bürokratik sorunların bertaraf edilmesi ile sektöre rahatlık ve kolaylık sağlanması amaçlandırmıştır.

Türk Uluslararası Gemi Sicilinin diğer bir gerekçesi ise ; söz konusu sicil yabancılara da açık olduğundan, özellikle Türkiye ile kuvvetli ticari bağları olan Bağımsız Devletler Topluluğu gibi komşu devletlerin işletmecilerinin ülkemize celbinin sağlanabilmesidir. Sisteme kayıtlı yabancı armatörlerin Türkiye'de kuracakları şirketlerin burada açacakları bürolarda ve denizcilik sektöründe doğan aktivite artışına paralel olarak, sektör genelinde ilave istihdam yaratılması amaçlanmıştır.⁶⁵

Türk Uluslararası Gemi Siciline yabancı bayraklı gemilerin kayıtlarının artmasıyla, dış ticaret yüklerimizin taşınmasında Türk Bayraklı gemilerin payının yükselmesi, ülkemize döviz girdisinin sağlanması, dolayısıyla yabancı bayraklı gemilere ödenen büyük meblağda dövizin Türk armatörlerinde ve ülkemizde kalması amaçlanmıştır.

⁶⁵ TBMM,21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı,1999

Sonuç olarak; Türk Uluslararası Gemi Sicili uygulaması, Türk bayraklı gemilerin giderlerini, rakip, yabancı bayraklı gemilerin işletme giderleri seviyesine düşürmek, deniz ticaret filomuzun uluslararası rekabet gücünü kuvvetlendirmek; filomuzun rekabet gücünün artışıyla yaşanacak büyüme ile yeni gemi siparişleri ve bakım onarım ihtiyacını artırmak ve buna bağlı olarak istihdam imkanlarını genişletmek; mevcut engelleri ortadan kaldırarak denizcilik şirketlerinin finansal kiralama yoluyla gemi sahibi olmalarını kolaylaştırmak; deniz ticaret filomuzun uluslararası rekabet gücünün artması sonucu denizcilik şirketlerinin karlılığını yükseltmek ve uzun vadede devletin vergi gelirlerinde bir artış sağlamak amacı ile oluşturulmuştur.⁶⁶

1.2.4. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNUNUN ETKİLERİ

Denizlerde can ve mal emniyetinin sağlanabilmesi herşeyden önce gemilerde bu konuyla ilgili kontrollerin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ile mümkündür. Son yıllarda bir geminin bir ülkenin siciline kayıtlı olması, siciline kayıtlı olduğu ülkenin bayrağını taşıdığı ülke ile uyrukluk bağının bulunması gibi kavramlarda meydana gelen değişikliklere paralel olarak, bazı ülkelerin gemilerde bulunması gerekenden daha az sayıda ve kalifiye olmayan personeli çalıştırmaları, ilk kayıt ücretleri ile yıllık ücretleri düşük tutmaları ve gemilerin sigorta ücretlerine indirim yapmak suretiyle toplam işletme maliyetlerini azaltmaları sonucu 'Elverişli Bayrak ve İkinci Sicil' olarak tanımlanan yeni bir uygulamanın ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.⁶⁷

Uygulanmaya başlandığı 2000 yılından itibaren ikinci sicile kayıt olan filonun ülke ekonomisine katkısı artmıştır. İkinci sicilden sonra Türk armatörleri filolarını artırmışlar ve hem getirilen döviz hem de yaratılan iş hacmi ile ekonomiye büyük katkıda bulunmuşlardır. Bu uygulamanın en büyük katkısı, Türk armatörlerinin sermaye oluşturarak filolarını yenilemeleri olmuştur. Vergisel anlamda rahatlayan armatörler bu birikimlerle yatırıma yönelmiş, Türk Deniz Ticaret filomuzun Dünya Deniz Ticaretindeki rekabet şansını bir nebze olsun artırabilmiştir.

Diğer taraftan; yabancı bayrak çekmede Türk Ticaret Kanununun 824 üncü maddesindeki azami iki yıl kaydı finansal kiralama yoluyla gemi temininde sorunlar yaratmaktadır. Türk Uluslararası Gemi Sicili bu konuda rahatlık getirmiştir.

⁶⁶ TBMM,21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı,1999

⁶⁷ Yeşilbağ,L.,A.g.m.;s.319

Yurtdışından, finansal kiralama suretiyle gemi temini söz konusu olduğunda -mülkiyeti yabancıya ait olsa dahi- Türk gemi siciline, finansal kiralama aktini ispatlamak suretiyle, ayrı bir bölüme tescil ettirme imkânı verilmiştir. Dolayısıyla, armatörlere, yeni gemi tedarikinde, finansal kiralama yöntemiyle gemi kiralanmasında, gemi edinilmesinde geniş olanaklar sağlanmıştır.⁶⁸

Denizcilik şirketlerinin halka açılması durumunda gemileri TUGS'a kayıtlı olan şirketler çeşitli avantajlara sahip olabilmektedir. Bilindiği üzere; TUGS'a tabi gemilerin ve yatların işletilmesinden dolayı elde edilecek karlar vergi istisnası kapsamındadır. Ayrıca gemide çalışan personele ödenen ücretler üzerinden de gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Bu da hisse senetleri halka arz olacak TUGS'a tabi bir denizcilik şirketinin vergi muafiyeti dolayısıyla yatırımlara daha çok yönelmesine ve bunun sonucunda kar marjının yükselmesine zemin hazırlar. Sonuç olarak; denizcilik sektörü yatırımcılar açısından cazip ve tercih edilebilirliği yüksek bir sektör konumuna erişecektir.

Ayrıca; 3 Nisan 2007 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu uygulamanın önümüzdeki yıllarda Türk Gemi İnşa Sanayinin, dolayısıyla Türk tersanelerinin gelişimine olumlu yönde katkı sağlaması beklenmektedir. Gemi inşa sanayi denizcilik sektöründe desteklenmesi açısından son derece önemli bir endüstri koludur. Çünkü işletilen gemilerde ortalama 20-25 personel çalışırken, tersanelerde geminin büyüklüğüne göre 500 kişiden fazla kişi çalışabilmektedir. Tanınan istisnalar nedeniyle Türk tersanelerinin yabancı ülke tersanelerine tercih edilebilirliğinin artmasıyla yerli iş ve istihdam hacmi yükselen bir ivme kazanacaktır. Bu da gelişmekte olan ekonomiye pozitif yansiyarak, ağır sanayimizin gelişmesi ve işsizliğin azalması yönündeki beklentilere de cevap niteliği taşımaktadır. Armatörler açısından bakıldığında yurtdışında gemi inşa ettirmekle kazanılacağı düşünülen fırsat ve kolaylıklara bu kanunla birlikte yurtiçinde de sahip olunabilecektir. Buradan hareketle Türk ekonomisi, çalışanı, işvereni, ağır ve yan sanayi gibi sektörle uzak/yakın tüm unsurların birbirleriyle entegrasyonu sağlanmış olacak, katma değer yaratılarak orta ve uzun vadede tüm birimlere olumlu geri dönüş sağlanacaktır.

⁶⁸ TBMM,21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı,1999

Türk Denizcilik sektöründe faaliyet gösteren denizcilik şirketleri tüm bu avantajlardan yararlanabilmek, uluslararası piyasalarda rekabet şansını artırabilmek amacıyla gemilerini ve yatlarını TUGS'a kayıt ettirmişlerdir.

Tablo 4: Türk Uluslararası Gemi Siciline Ve Türk Millî Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Gemi Türlerine Göre Adet ve DWT Dağılımları (2006 Yılı Ağustos Sonu İtibariyle)

GEMİ CİNSİ	TUGS				MİLLİ				GENEL			
	TOPLAM				TOPLAM				TOPLAM			
	ADET	%	DWT	%	ADET	%	DWT	%	ADET	%	DWT	%
DÖKME YÜK GEMİSİ	100	10	3.624.828	53	30	0	313.186	32	130	1	3.938.014	50
KURUYÜK GEMİSİ	291	30	1.186.850	17	319	3	200.200	21	610	6	1.387.050	18
KONTEYNER / KURUYÜK	16	2	122.382	2	0	0	0	0	16	0	122.382	2
KONTEYNER	26	3	263.441	4	5	0	77.767	8	31	0	341.208	4
PETROL TANKERİ	65	7	952.400	14	165	2	92.166	10	230	2	1.044.566	13
KİMYEVİ MADDE/PETROL TANKERİ	55	6	244.311	4	2	0	1.729	0	57	1	246.040	3
LPG TANKERİ	6	1	26.192	0	0	0	0	0	6	0	26.192	0
SU / ASFALT / NEB. YAĞ	11	1	88.283	1	24	0	14.883	2	35	0	103.166	1
BALIKÇI GEMİSİ	11	1	1.568	0	4.810	49	153.551	16	4.821	44	155.119	2
YOLCU GEMİSİ	80	8	45.317	1	1.163	12	23.799	2	1.243	11	69.116	1
FERİBOT (YOLCU-ARABA)	33	3	20.350	0	48	0	16.004	2	81	1	36.354	0
ROMORKÖR	76	8	1.504	0	119	1	2.888	0	195	2	4.392	0
HİZMET GEMİSİ	67	7	871	0	722	7	23.619	2	789	7	24.490	0
RO-RO/TREN FERİSİ	7	1	12.857	0	1	0	700	0	8	0	13.557	0
OBO	1	0	77.673	1	0	0	0	0	1	0	77.673	1
TİCARİ YAT	74	8	1.828	0	1.872	19	27.762	3	1.946	18	29.590	0
ÖZEL YAT	0	0	0	0	40	0	329	0	40	0	329	0
DENİZ ARACI	4	0	19.774	0	202	2	7.336	1	206	2	27.110	0
YÜZER HAVUZ / VİNÇ	3	0	287	0	27	0	9.304	1	30	0	9.591	0
RO-RO YOLCU/KONTEYNER	31	3	204.655	3	2	0	1.339	0	33	0	205.994	3
AMATÖR DENİZCİ TEKNESİ	8	1	87	0	353	4	1.815	0	361	3	1.902	0
GENEL TOPLAM	965	100	6.895.458	100	9.904	100	968.377	100	10.869	100	7.863.835	100

Kaynak: (Denizcilik Müsteşarlığı İstatistikleri)

Tablo: 3 de Ağustos 2006 itibariyle Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı tüm gemiler adet ve DWT olarak gösterilmiştir.

Tablo 5: Türk Uluslararası Gemi Siciline Ve Türk Milli Gemi Siciline Kayıtlı 150 GRT Üzeri Gemilerin Gemi Türlerine Göre Adet ve DWT Dağılımları (2006 Yılı Ağustos Sonu İtibariyle)

GEMİ CİNSİ	TUGS TOPLAM				MİLLİ TOPLAM				GENEL TOPLAM			
	ADET	%	DWT	%	ADET	%	DWT	%	ADET	%	DWT	%
DÖKME YÜK GEMİSİ	100	13	3.624.828	53	10	1	312.916	41	110	7	3.937.744	52
KURUYÜK GEMİSİ	291	37	1.186.850	17	155	19	181.496	24	446	28	1.368.346	18
KONTEYNER / KURUYÜK	16	2	122.382	2	0	0	0	0	16	1	122.382	2
KONTEYNER	26	3	263.441	4	5	1	77.767	10	31	2	341.208	4
PETROL TANKERİ	61	8	951.599	14	65	8	79.957	11	126	8	1.031.556	14
KİMYEVİ MADDE/PETROL TANKERİ	55	7	244.311	4	1	0	1.638	0	56	3	245.949	3
LPG TANKERİ	6	1	26.192	0	0	0	0	0	6	0	26.192	0
SU / ASFALT / NEB. YAĞ	11	1	88.238	1	18	2	13.993	2	29	2	102.231	1
BALIKÇI GEMİSİ	9	1	1.372	0	167	20	11.614	2	176	11	12.986	0
YOLCU GEMİSİ	71	9	45.114	1	119	14	10.870	1	190	12	55.984	1
FERİBOT (YOLCU-ARABA)	32	4	20.309	0	38	5	15.692	2	70	4	36.001	0
ROMORKÖR	51	6	1.504	0	52	6	2.888	0	103	6	4.392	0
HİZMET GEMİSİ	9	1	871	0	58	7	23.619	3	67	4	24.490	0
RO-RO/TREN FERİSİ	7	1	12.857	0	1	0	700	0	8	0	13.557	0
OBO	1	0	77.673	1	0	0	0	0	1	0	77.673	1
TİCARİ YAT	7	1	298	0	44	5	4.234	1	51	3	4.532	0
ÖZEL YAT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DENİZ ARACI	2	0	19.774	0	62	8	7.336	1	64	4	27.110	0
YÜZER HAVUZ / VİNÇ	3	0	287	0	23	3	9.304	1	26	2	9.591	0
RO-RO YOLCU/KONTEYNER	30	4	197.281	3	2	0	1.339	0	32	2	198.620	3
AMATÖR DENİZCİ TEKNESİ	0	0	0	0	3	0	121	0	3	0	121	0
GENEL TOPLAM	788	100	6.885.181	100	823	100	755.484	100	1.611	100	7.640.665	100

Kaynak: (Denizcilik Müsteşarlığı İstatistikleri)

Tablo: 4 de ise; Ağustos 2006 itibariyle Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı 150 GRT üzeri gemiler adet ve DWT olarak gösterilmiştir. Mart 2007 tarih itibariyle ise, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı 150 GRT ve üzerindeki gemi sayısı 894'e ulaşmıştır.

Ancak tüm bu avantajların yanısıra; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunundaki bazı sorunlar, diğer kanunların yetersizliği ve birbirleriyle aralarındaki uyumsuzluk nedeniyle hala bazı Türk armatörleri yabancı bayrağı tercih etmektedirler. Kolay bayrak ülkelerinin sağladığı avantajların ülkemiz mevcut kanunları çerçevesinde sağlanamaması Türk bayrağına geçişi engellemektedir.

Uygulanmaya başladığı yıldan bu yana dahi yeterli sayıda geminin ülkemiz filosuna kaydolmadığı, ülkemiz filosunun ilk 20'ye dahi giremediği, bunun nedenleri incelendiğinde ise uygulamada ikinci sicil yapan ülkelerin sağladığı kolaylıkların Türkiye'de henüz sağlanamadığı görülmektedir. İkinci sicile geçen gemilerin ödedikleri net ton başına ücret ve maktu giriş ücreti bu sisteme uluslararası serbest bölge gibi işlerlik kazandırmıştır. Panama, yaptığı teşvikler nedeniyle şu anda ikinci sicil konusunda birinci sırada yer almakta, uluslararası ortamlardaki oylamalarda tonaj kriteri dikkate alındığından söz konusu ülke etkin pozisyonda bulunmaktadır.⁶⁹

Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun amacına ulaşabilmesi ve Türk Denizcilik Sektörüne olumlu katkılar sağlayabilmesi açısından mevcut sorunların biran önce çözüme kavuşturulması ve diğer kanunlarla entegrasyonunun sağlanması gerekmektedir.

1.2.5. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNUNDA YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

Türk deniz filosunun küçülmesine engel olmak ve sağladığı vergisel imkanlarla Türk Denizcilik Sektörünün gelişmesine imkan tanımak ve dolayısıyla ülke ekonomisine daha çok katkı sağlanması amacı ile kurulan Türk Uluslararası Gemi Sicili, sağladığı birçok avantajın yanısıra birçok çelişkiyi de bünyesinde barındırmaktadır. Söz konusu

⁶⁹ TBMM Bayındırlık, İmar, Ulaştırma ve Turizm Komisyonu Raporu; Esas No:1/895 Karar No:56,26.11.2004

kanunun mevcut diğer kanunlarla arasındaki uyumsuzluk nedeniyle uygulamalarda bazı zorluklara ve tereddütlere yol açmaktadır.

Bilindiği üzere; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemi ve yatlarda çalışan personelin % 51'inin Türk olması koşulu ile yabancı personel çalıştırılmasına olanak sağlanmıştır. Bunun sonucunda, çalışanların diğer gelişmiş ülke standartlarına ulaşması , denizcilik sektöründe çalışan personelin gelişimine katkı sağlanması amaçlanmıştır. Ancak; uygulamada bunun pek de mümkün olmadığı görülmektedir. Hem yabancı personel Türk personele göre daha yüksek ücretlerle çalışmakta hem de sosyal haklar açısından beklentileri yüksek olduğundan koşulları Türk armatörlerine ağır gelmektedir. Ülkemizde birçok özel sektörde olduğu gibi bazı denizcilik şirketlerinde de çalışanlara sosyal haklarının tam olarak tanınmaması (belirli çalışma saatleri, mesai ücretleri vb) hem yabancı personelin hem de Türk armatörlerinin tercihlerini etkilemektedir. Bu yüzden, ülkemiz ekonomik koşulları içerisinde her türlü imkanla / imkansızlıkla çalışmaya alışmış Türk personeli yabancı personele tercih edilmektedir. Bu durumun düzeltilebilmesi için, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı gerekli tedbirleri almalı, kurumlar da sosyal güvenlik haklarını kurumsal bir bakış açısıyla tam olarak uygulamaya koymalıdır.

TUGS Yönetmeliği'nin 23. maddesi gereği, Bakanlık tarafından tanınan gemi adamı cüzdanları pasaport yerine geçmektedir. Ancak, yabancı gemi adamlarının bu gemilerde çalışabilmesi için gerekli olan çalışma izni için, dış temsilciliklerimizden çalışma vizesi ve bu vizeye istinaden de çalışma meşruhatlı ikamet tezkeresi alınması işlemleri çok uzun zaman almakta ve yabancı gemi adamlarını gemilerde gerek duyulan zaman ve hallerde çalıştırmak mümkün olamamaktadır. Esas itibarıyla Türk vatandaşlarına hasredilmiş olan ve yabancılara yasaklanan meslek ve sanatları yabancıların icra etmemeleri için yapılmakta olan bu prosedürlerin TUGS Kanunu ile bu hakkı almış olan yabancı gemi adamları için aranmamalıdır. Yabancı uyruklu gemi adamları için alınacak uygunluk belgesi, sadece ehliyetlerin uygunluğu ile alakalı olup bu gemi adamları, geminin bayrağı ülkesinde değil gemide ikamet ettiklerinden ikametgah tezkeresinin aranmasının gerekliliği değerlendirilmelidir. Tüm yabancı ülkelerde sadece denizcilik otoritelerinin sorumluluğunda ve yetkili olarak uyguladığı gibi, TUGS bulunan Denizcilik Müsteşarlığı Bölge Müdürlükleri'nin tetkik ve müsaadesi ile yabancı gemi adamına, ulusal ehliyetinin geçerlilik süresine kadar "ehliyet uygunluk

belgesi" verilmesi ile TUGS'a kayıtlı gemilerde yabancı gemi adamı çalıştırma sıkıntıları giderilmiş olacaktır.⁷⁰

Bilindiği üzere vergi istisnası verginin konusuna giren kazanç ve iratların verginin kapsamı dışında bırakılmasıdır. Bu yönü ile vergi istisnası belli alanlarda faaliyet gösteren mükellefleri teşvik etmek üzere getirilmiş bir ayrıcalıktır. İstisnadan yararlanmanın mükellefler aleyhine sonuç doğurması halinde mükelleflerin bu istisnadan yararlanmamayı ve normal vergilendirme rejimine tabi tutulmayı talep etmeleri her zaman mümkündür. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nden alınan görüşler doğrultusunda; 4490 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren mükelleflerden dileyenlerin, gelir (ücret gelirlerine uygulananlar dahil), kurumlar, harç, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fon payı istisnalarının **tamamından vazgeçmek suretiyle** normal vergileme rejimine dönebilmesi mümkündür. Bu mükelleflerin izleyen yıllarda Kanunda öngörülen şartları taşımaları kaydıyla sözü edilen istisnalardan tekrar yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken istisnadan yararlanmanın temel koşulunun istisnaların tamamından vazgeçilmesi gerektiğidir. Bilindiği gibi gemi işletilmesi faaliyetinden doğan zararlar diğer faaliyetlerin karlarından indirim konusu yapılamamaktadır. Bu durumda gemi işletmeciliğinden zarar eden bir kurumun söz konusu istisnadan yararlanması onun aleyhine bir durum olmaktadır. Bu durumda Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi istisnasından vazgeçmek isteyebilir. Ancak diğer vergi istisnalarından vazgeçmesi zorunluluğu engel teşkil etmektedir. Örneğin; ücretler üzerinden alınan gelir vergisi istisnasından vazgeçmek personel açısından bir dezavantaj oluşturmaktadır. İşletmeler ücretler gelir vergisini personelden yapılan kesintiler sonucunda devlete ödemektedirler. Dolayısıyla ücret politikalarını da bu duruma göre düzenleyeceklerdir. Bu konuda söz konusu kanunun daha açık ve net bir şekilde ortaya konulması ve bir esneklik yoluna gidilmesi gerekliliği doğmaktadır.

Gemi işletmeciliği faaliyetinden doğan bazı gelirlerin istisna kapsamında olup olmadığı da tartışmalara neden olmaktadır. 03 Nisan 2007 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde "Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan

⁷⁰ Deniz Ticaret Odası, 2005 Deniz Sektör Raporu, İstanbul,2006; s:212

faaliyetler nedeniyle doğan **alacaklara** ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır” hükmü yer almıştır. Burada sözü edilen “alacaklar” ifadesi ile istisna kapsamında olan kur farkı ve vade farkı gelirlerinin sadece vadeli satışlarımızdan doğan alacaklarımızdan doğması şartı açıkça belirtilmiştir.

Ancak firmanın satışını yapmış olduğu hizmet bedelinin nakit olarak tahsil edilip, banka hesabında Türk Lirası ya da döviz cinsinden muhafaza edilmesi sırasında elde edilen mevduat faiz gelirleri, kur farkı gelirleri, repo gelirleri istisna kapsamı dışında tutulmaktadır. Uluslararası taşımacılık yapan bir işletme, faaliyetini sürdürebilmek için nakit paraya ve özellikle döviz cinsinden nakit paraya ihtiyaç duymaktadır. Bu durumda firmanın nakit para tutmuş olmasından dolayı vergisel açıdan dezavantaja uğraması sözkonusudur. İşletmeler ellerindeki bu fonların istisnaya tabi kazancın uzantısı olarak değerlendirilememesi sebebiyle sıkıntıya düşmektedirler. Vadeli olarak yapılan bir satıştan dolayı, alacağın tahsil edilinceye kadar geçen süre içinde hesaplanan vade farkı gelirleri, kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilirken, peşin olarak yapılan bir satış sonrası elde edilen bedelin değerlemesi sonucu ortaya çıkan faiz gelirleri ve kur farkı gelirleri de gemi işletmeciliği kapsamında düşünülmelidir. Başka bir açıdan ele alacak olursak; kredi faiz giderleri, gemi alımı sırasında veya işletme sermayesi amacıyla alınan banka kredilerinden kaynaklanmaktadır. Kredi, gemi alımı sırasında kullanılmış ise, kredi faiz giderleri aktifleştirme dönemi sonuna kadar maliyete eklenirken, istisna kazancın tespitinde Kurumlar Vergisinden indirilememektedir. Aktifleştirilme döneminden sonra ortaya çıkan kredi faizleri de TUGS kapsamındaki işletmecilik faaliyeti ile ilgili olduğu için Kurumlar Vergisi matrahından indirilememektedir. Bunun karşılığında işletmelerin kredi borçlarını ödeyebilmek amacıyla bankada muhafaza ettikleri nakitlerinden elde edilen gelirlerin de istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.⁷¹

Gemi işletmeciliğinden elde edilen karların değerlendirilmesi sonucunda oluşan repo, faiz vb. gelirlerin kaynağı yine gemi işletmeciliği faaliyeti olduğundan vergilendirilmesi, söz konusu kanunun ruhuna ters düşen bir durumdur. Sadece gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlarda başka bir gelir kaynağı olmadığı düşünülürse bahsedilen gelirlerin başka kaynaklardan elde edilmesinin mümkün

⁷¹ Gökçen,G;Tugs Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum>,Erişim 01.05.2007

olamayacağı açıkça ortadadır. Bu tür gelirlerin istisna kapsamı dışında değerlendirilip Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'ne tabi tutulması reel olmayan kazançlar üzerinden vergi ödenmesine sebep olmakta ve sektörü olumsuz etkilemektedir. Elde edilen gelirlerin atıl durumda tutulup değerlendirilmemesi söz konusu olmayacağı için, tüm olumsuz koşulları pozitif şekilde yönlendirebilmek ve sektördeki işlem hacminin gelişmesi ve genişlemesi, ayrıca planlanan yatırımların gerçekleştirilmesi için, bu tür gelirlerin de TUGS Kanunu 12.madde kapsamında değerlendirilip Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 824.maddesinin ikinci paragrafında "Türk gemisi olmayan bir gemi, 823 üncü maddede yazılı niteliklere sahip olan kişilere en az bir yıl süreyle kendi namına işletilmek üzere bırakılmış olursa malikin muvafakatı alınmış olmak, Türk mevzuatının kaptan ve gemi zabıtları hakkındaki hükümlerine riayet olunmak, yabancı kanunda da bunu engelleyen bir hüküm bulunmamak şartıyla Denizcilik Müsteşarlığı geminin bırakma süresince Türk Bayrağı çekmesine izin verebilir. Şu kadar ki; izin alan kişi her iki yılda bir izin için gerekli şartların mevcudiyetini sürdürdüğünü ispatlamakla yükümlüdür" hükmü bulunmaktadır. Bu maddeye göre 823.maddede belirtilen Türk bayrağı çekme hakkına haiz olan kişilerin, yabancı bayraklı bir gemiyi uzun süreli kiraladıkları takdirde, azami iki yıl süreyle Türk bayrağı çekme hakkı bulunmaktadır. Uzun süreli yabancı bayraklı bir geminin çıplak olarak kiralanması (bareboat charter) durumunda TTK'na göre Türk bayrağı çekme hakkına sahip olduğu halde, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu kapsamına girmemektedir. 03.07.2007 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri Nolu Genel Tebliği'ne göre; sadece Time Charter olarak kiralanan gemiler istisna kapsamına alınmıştır. Bu durumda her iki kanun arasında bir uyumsuzluk mevcuttur.

Gemi işletmesinden ve devrinden doğan kazançların bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması, bu faaliyetlerden doğacak zararların başka faaliyetler nedeniyle oluşan vergiye tabi kârlardan mahsup edilme şansını ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla; firmalar TUGS'a kayıt olmaya karar verirken, kayıt olmanın sonucunda ödenecek harçları ve vergisel teşvikleri göz önünde tutmalı, özellikle aynı şirket bünyesinde gemi işletmesinin yanısıra diğer faaliyetleri bulunan mükelleflerin seçim yaparken daha özenli davranmaları gerekmektedir.⁷²

⁷² Çakır,V-Özsüt,T;Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle Sağlanan Vergisel Teşvikler,Dünya,2000

İKİNCİ BÖLÜM

TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

2.1. MUHASEBE

2.1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE MUHASEBE SİSTEMİ

Muhasebe, gerçek ve tüzel kişi , kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin ve bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile bu hesapsal kişilerin varlık-sermaye, masraf-maloluş, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını usulüne uygun belgeler üzerinde saptayan; bunları hesaplara işleyerek izleyen; sonuçlarını ortaya koyup yorumlayan, belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş bilimdir.⁷³

Muhasebe, kurum faaliyetlerinin sonuçlarını saptamak, kurumun geleceğine ilişkin faaliyetlerini planlamak ve kurum ile ilgili kararlar almak için para ile ifade edilen olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması ve yorumlanması işlemidir.⁷⁴

Muhasebenin amacı; yöneticilere, ortaklara ve diğer ilgililere (devlet, kreditorler, ortak olmak isteyenler, alıcı ve satıcılar) kurumun finansal yapısı ve mali durumu hakkında bilgi vermektir.

Muhasebe sisteminin sağladığı bilgiler şu amaçlara hizmet eder.

a) Yöneticiler bu bilgiler sayesinde her hesap döneminde tekrarlanan rutin faaliyetler ile hangi hesap döneminde karşılaşılacağı önceden kestirilemeyen özel sorunları planlama ve kontrol olanağı bulurlar.

⁷³ Durmuş,A.H-Arat,M.E;İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi,M.Ü.Nihad Sayar Vakfı,İstanbul,2004,s.1

⁷⁴ Argun,D,/ Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu,İstanbul,1998,s.9

b) Ortaklar, alacaklılar ve devlet gibi, örgütün yönetimine fiilen katılmadıkları halde örgüt faaliyetlerinden şu veya bu şekilde etkilenen dış gruplar, örgütle olan ilişkileri hakkında kararlar alabilmek için bu bilgilerden yararlanırlar.

Muhasebe sistemi bir bütündür, yani hem birinci hem ikinci amaca hizmet eder. Ama, bu iki amaca yönelik muhasebe sisteminin birinci amaca yönelik işlemlerinin tümü “Yönetim Muhasebesi” , ikinci amaca yönelik işlemlerinin tümü ise “Finansal Muhasebe” adını alır.

Kurumun borç-alacak yapısı, varlık-sermaye yapısı hakkında bilgi veren muhasebe, Finansal Muhasebedir. İşletmelerde üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, çıkan sonuçlar doğrultusunda mamul veya hizmetin satış fiyatının belirlenmesi gibi konular ile ilgilenen muhasebe türü ise Maliyet Muhasebesidir. Finansal muhasebe daha çok işletme ile işletme dışındaki 3.kişilere bilgi amaçlı iken ; Maliyet Muhasebesi ise daha çok kurum içine yönelik bilgi sağlar.

Ayrıca ; işletme yöneticilerine, alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan ve kontrol imkanı sağlayan muhasebe ise Yönetim Muhasebesidir. Yönetim muhasebesi de maliyet muhasebesi gibi kurum içine yönelik bir muhasebe türüdür.

Öte yandan maliyet muhasebesi verileri, yöneticilerin çeşitli kararlarında kullanacağı bilgilerin önemli bir bölümünü oluşturduğundan, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin de bir alt kümesidir.⁷⁵

2.1.2. MUHASEBE İLKELERİ

a) **Sosyal Sorumluluk Kavramı** : Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

⁷⁵ Tokaç,A;A.g.e., s.25

b) Kişilik İlkesi: Bu ilke; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

c) İşletmenin Sürekliliği Kavramı : Bu ilke; işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süresiyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği ilkesi maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu ilkenin, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

d) Dönemsellik Kavramı : Dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekliliği ilkesi uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararların karşılaştırılması bu ilkenin gereğidir.

Bu ilkenin işletmeler açısından geçerliliğinin bulunması veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

e) Parayla Ölçme İlkesi : Parayla ölçme ilkesi, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

f) Maliyet Esası İlkesi : Maliyet esası ilkesi, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetinin esas alınması gereğini ifade eder.

g) Tarafsızlık ve Belgelendirme İlkesi : Bu ilke, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

h) Tutarlılık İlkesi : Tutarlılık ilkesi; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu ilkenin amacını oluşturur. Tutarlılık ilkesi, benzer olay ve işlemlerde, mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

ı) Tam Açıklama İlkesi : Tam açıklama ilkesi; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu ilke gereğidir.

i) İhtiyatlılık İlkesi : Bu ilke muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu ilkenin sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. Muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

j) Önemlilik İlkesi : Önemlilik ilkesi, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

k) Özün Önceliği İlkesi : Özün önceliği ilkesi, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.⁷⁶

2.1.3. GELİR TABLOSU İLKELERİ

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri şunlardır:

a) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

b) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

d) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

e) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

⁷⁶ Argun,D;A.g.e,s.10-13

f) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

h) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ı) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

2.1.4. BİLANÇO İLKELERİ

Bilanço ilkelerinin amacı; 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 tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

2.1.4.1. Varlıklara İlişkin İlkeler :

a) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

b) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

c) Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

d) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

e) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

f) Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

g) Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

h) Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

ı) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

i) Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

2.1.4.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler :

a) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

b) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

c) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

d) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

e) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

f) Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

2.1.4.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler :

a) İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

b) İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

c) İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

d) Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

e) Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı) ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.⁷⁷

⁷⁷ Argun,D;A.g.e,s.13-16

Muhasebenin bu görevlerini yerine getirebilmesi için, muhasebe işlerinin iyi organize edilmesi gerekir. Bunun için, işletmede kullanılacak muhasebe belgeleri, muhasebe ile öteki bölümler arasında bilgi alışverişini sağlayacak belgeler, muhasebe defterleri, hesap planı, defterlerin nasıl tutulacağı ve muhasebede sonuç çıkarma düzenlenir. Çıkarılan bu sonuçların tahlili ve değerlemesinin nasıl yapılacağı, bunların nasıl raporlanacağı belirlenir. Muhasebeye bilgi akışının hangi bölümlerden nasıl geleceği, muhasebeden bilgi çıkışının ve raporların hangi bölümlere nasıl ve ne zaman gideceği saptanır. Muhasebeye ilişkin planlamanın nasıl yapılacağı, istatistiki verilerin nasıl derleneceği belirlenir. Geçmiş döneme ait bütün belgelerin nasıl sınıflandırılarak dosyalanacağı ve saklanacağı düşünülür. Bütün bu işlerin personele göre bölümlere ayrılması, bu bölümlerdeki personel sayısının, personel iş bölümünün ve her personelin görevinin saptanması, personelin seçimi, eğitimi, yetiştirilmesi de muhasebe organizasyonunun bir parçasıdır.

İşletmelerin yapıları, hukuki şekilleri, faaliyet türleri, büyüklükleri ve iş hacimleri, üretim teknikleri birbirlerinden farklıdır. Bu özelliklerine göre, bunların muhasebeden beklentileri de değişik olur. Bazı işletmelerde yöneticiler muhasebeden çok ayrıntılı bilgileri ve raporları zamanında isterler, bunlar o işletmede hayati önem taşır. Bazı işletmelerde ise muhasebeden beklenen yalnızca bilanço ve kar zararın çıkarılması olabilir. Bu nedenle muhasebe organizasyonu da, işletmelerin yukarıda belirtilen durumlarına uyacak biçimde yapılır. Dolayısıyla her işletmenin muhasebe organizasyonu farklı özellik gösterir.⁸⁰

2.2.1.1. MUHASEBENİN ORGANİZASYON AÇISINDAN BÖLÜMLERE AYRILMASI

İşletmelerde hesap işleri, organizasyon açısından çeşitli bölümlere ayrılmıştır. Bu bölümler nesnel (maddesel) açıdan ve personel (kişi) açısından tek tek ele alınıp üzerinde durulur, organizasyonu sağlanır.

⁸⁰Durmuş,A.H-Arat,M.E;A.g.e.,1995,s. 6/7

a) Muhasebenin Nesnel Açıdan Organizasyonu

- **Belgelerin Düzenlenmesi** : Genel muhasebe ve maliyet muhasebesinde kullanılan her türlü belgeler, maliyetin belirlenmesinde kullanılan her türlü belge ve tablolar, muhasebenin akışına yardımcı olacak, diğer bölümlerle ilişkiyi ve iletişimi sağlayacak her türlü belge, form, çizelge vb. düzenlenmesi konularını kapsar.⁸¹

Muhasebeye konu olan değer hareketlerinin, muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayacak olan belge organizasyonu, muhasebe organizasyonunun da temel elemanıdır. İşletmenin kuruluşundan başlamak üzere, ana sözleşme, kurucuların ortaklık adına yaptıkları ödemeyi gösteren makbuzlar, banka dekontları, satılan mal için kesilen faturalar, alış faturaları, senet, poliçe, çek, mahkeme ilamı, avans kağıtları, proforma fatura, konşimento, irsaliye, tesellüm fişi, ambar giriş çıkış fişi, açılan iş emirleri vb. muhasebe kayıtlarına kaynak olan belgeleri oluşturur; belge işlem ile kayıt arasında köprü fonksiyonu görür.⁸²

- **Defterlerin Düzenlenmesi** : Genel muhasebede ve maliyet muhasebesinde tutulacak her türlü temel ve yardımcı defterlerin düzenlenmesidir.

- **Hesap Planının Düzenlenmesi** : Defterlerin ya da hesapların tutulabilmesi için gerekli hesap planı, tekdüzen genel hesap planından hareket edilerek hazılanır. Hesap planı talimatı ise, hesap planındaki hesapların tanıtımını, işleyişini, özelliklerini, sonuç çıkarmada nasıl işlem göreceklarini, stok hareketlerinin izleneceği yöntemi, stokların değerlendirme yöntemini, amortisman ayırma yöntemini, maliyet sistemini, birim maliyeti hesaplama yolunu ve gerekli diğer hususları açıklar. Bu talimatın varolması halinde, muhasebe elemanının değişmesi, işletme için önemli aksaklık yaratmaz. Ayrıca hesap dönemleri arasında insicamı (bağdaşımı) sağlar.

- **Bilgisayar Programının Düzenlenmesi** : İşletmede kullanılacak muhasebe programları özgün olabileceği gibi, piyasalardan sağlanan hazır paket programlar biçiminde de olabilir. Bu seçim işletmenin büyüklüğüne, türüne ve diğer etkenlere göre değişkenlik gösterebilir.

⁸¹Durmuş,A.H-Arat,M.E,1995;A.g.e;s. 14

⁸²Tokaç,A;A.g.e, s.81

- **Sonuç Çıkarmada Kullanılan Tabloların Düzenlenmesi:** Gerek dönem içinde ve gerekse dönem sonunda, bilançonun ve kar-zararın çıkarılması için gerekli mizanlar (büyük defter ve yardımcı defter mizanları) ile çalışma tablolarının düzenlenmesi işleridir.

- **Programlamada Kullanılan Formların Düzenlenmesi :** Muhasebe sonuçlarının yönetim kademesine, genel müdüre ya da diğer ilgililere raporlanması için kullanılacak formların hazırlanmasıdır. Bunlar tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanan bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu, satışların maliyeti tablosu, üretim maliyeti tablosu vb. tablolardır.⁸³

b) Muhasebenin Personel Açısından Organizasyonu

Muhasebe departmanı, hemen her işletmede kurmay bölümü niteliğindedir. Görevi, yürütme yetkisini kullanan yöneticilere ve diğer kurmay personele özel hizmette bulunmaktadır. Bu hizmetlere bütçeleme, fiyat tespiti ve özel kararlar gibi konularda danışmanlık yapmak ve bilgi sağlamak yoluyla yardımcı olmak da dahildir.⁸⁴

Hesap işlerinin nesnel açıdan organizasyonu yapıldıktan sonra, personel açısından organizasyonu yapılır. Personel organizasyonunda hangi işlerin hangi kişiler tarafından yapılacağı saptanır. Görevin ağırlığına, işin hacmine göre her görev bir ya da birkaç kişiye verilebilir. Ya da bunun aksine birkaç görev bir kişide toplanabilir. Örneğin, hesapları işleyen (bilgisayara giren) kişi, mizan çıkarabilir ve bilançoyu yapabilir. Ücret bordrosunu hazırlayan kişi vergi beyannamelerini ve sigorta bildirelerini hazırlayabilir. Genel muhasebe şefi muhasebe fişlerini kesebilir. Maliyet muhasebesi şefi masraf bütçelerini hazırlayabilir, maliyet hesaplarını yapabilir. Mali tahlil ve planlamanın işlerini iki-üç kişi yürütebilir.

İster bir görev birkaç kişide toplansın , isterse bir kişi birkaç görevi yüklensin, personel organizasyonunda her kişinin yeri belirtilmeli, görevleri sıralanmalı ve yetkileri saptanmalıdır. Buna ilaveten bunları ne zaman yapması gerektiği, diğer görev yerleriyle ve görevlileriyle irtibatının nasıl sağlanacağı ortaya konulmalıdır. Elden geldiği ölçüde bunlar yazılı olarak yapılmalıdır.

⁸³ Durmuş,A.H-Arat,M.E,2004;A.g.e.;s. 17-18

⁸⁴ Tokaç,A;A.g.e, s.29

Bir görevin yapılmasını yalnız bir kişi bilmemeli, birkaç kişinin o görevi yapabilmesi sağlanmalıdır. Aksi halde, hastalık, işten ayrılma, izin ve benzeri durumlarda iş aksayabilir. Bunu için her eleman, belirli sürelerle öteki görevlerde de çalıştırılmalı, kendi görevine ilaveten, başkalarının görevlerini de yapabilecek duruma getirilmelidir.

Muhasebenin personel açısından organizasyonunda, personelin seçimine özen gösterilmelidir. Belirli görevlere nitelikli, deneyimli ve bilgili kişilerin getirilmesine çalışılmalıdır. Bazı görevlerde ise zamanla yetiştirilebilecek eleman alınabilir.

Muhasebe elemanlarının bir kısmı zaman içinde yetiştirilecekse, işletme içi ve işletme dışı eğitim yollarından yararlanılabilir.

İşletme içi yetiştirmede, iş öğretme, iş verme, iş değiştirme yollarından yararlanılabilir. İşletme dışı yetiştirmede ise, seminerlere, kurslara, meslek okullarına gönderme, başka işletmelerde staj-uygulama yaptırma yollarından yararlanılabilir. Yetiştirilen kişilerin ise bağlılığını, motivasyonunu sağlayacak önlemler de alınmalıdır.⁸⁵

2.2.1.2. İŞLETME ORGANİZASYONUNDA MUHASEBENİN YERİ

Bir işletmenin amaçlarını etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirebilmesi için iyi bir yönetime gereksinme vardır. Etkili bir yönetim ise işletme faaliyetleri hakkında doğru ve anlamlı bilgi ve verilere dayanarak fonksiyonunu yerine getirir. İşletme içindeki bilgi ve verilerin arz ve talebi söz konusudur. Değer hareketleriyle ilgili bilgi ve verilerin arzını işletmenin muhasebe departmanı yapar. İşletmenin yönetimi ise bu bilgileri talep eden durumundadır. Bu talepler ne kadar iyi karşılanırsa işletmenin yönetimi o derece başarılı yürütülür.

Yönetimde, geleceğe yönelik faaliyetlerle ilgili kararlar alınmasında muhasebenin önemli rolü olduğu görülür. Muhasebeden sağlanan bilgiler veya verilerin analizi yoluyla geliştirilen bilgiler çeşitli işletme kararlarının temelini oluşturur.⁸⁶

⁸⁵ Durmuş,A.H-Arat,M.E,2004;A.g.e.;s. 18-19

⁸⁶ Tokaç,A;A.g.e.,s.22

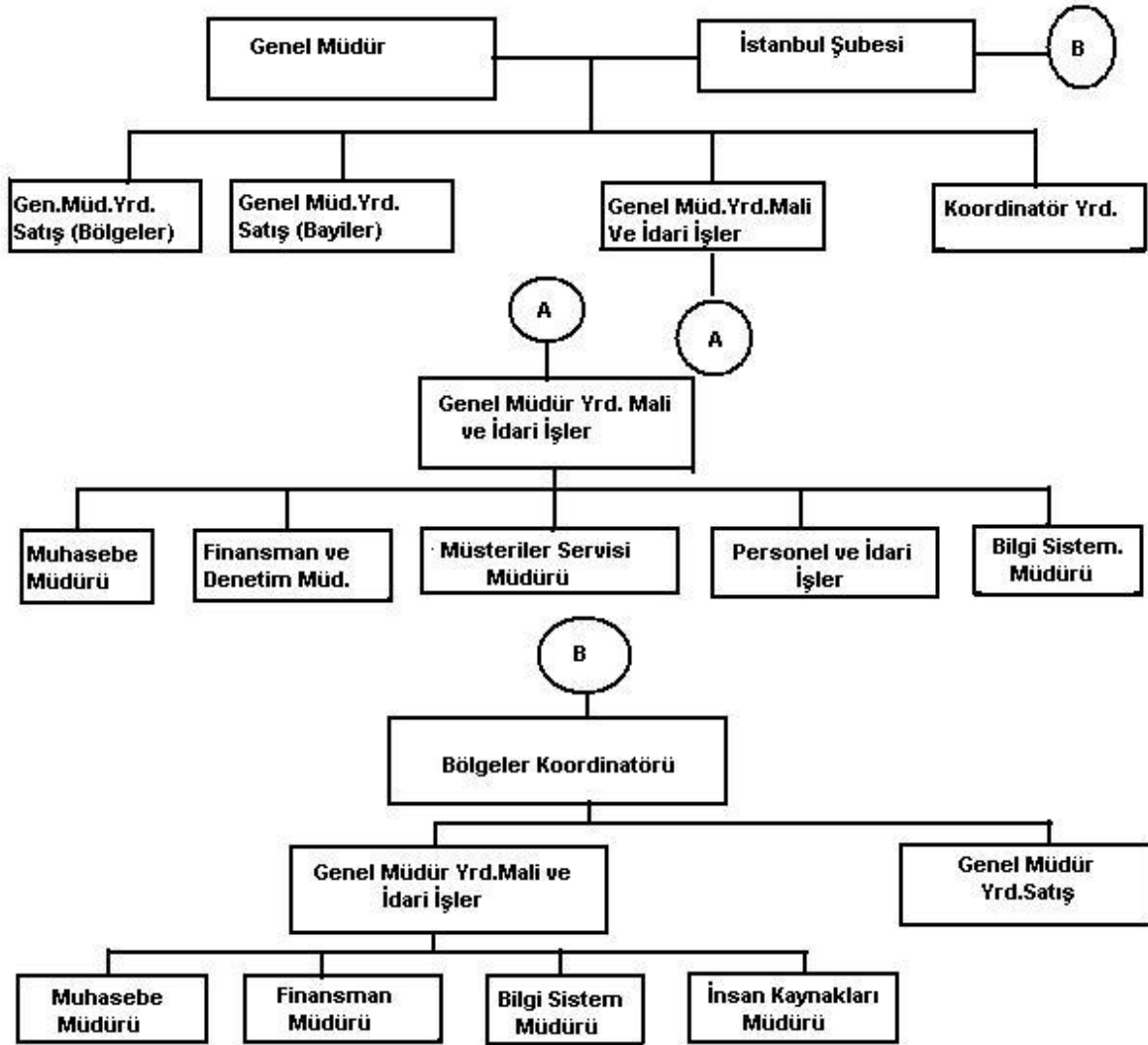
Bir işletme yöneticisi, mali sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini işletmenin karla veya zararla çalışmadığını muhasebe verilerine dayanarak öğrenir.⁸⁷ Muhasebe işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve denetiminde de yöneticilerin en büyük yardımcısıdır.

İşletme organizasyonu fonksiyon açısından üretim, satış personeli, mali işler gibi temel bölümlere ayrılabilir. Bu bölümlerin sayısı ise işletmeye göre değişebilir ve artabilir. Muhasebe, hemen her organizasyonda mali işler bölümü içinde yer alır.⁸⁸

⁸⁷ Yalkın,Y.K; Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, Ankara,1986,s.7

⁸⁸ Durmuş,A.H-Arat,M.E;A.g.e.,1995,s. 9

Şekil 1 : Bir hizmet işletmesinin organizasyon şeması⁸⁹



⁸⁹ Tokaç,A;A.g.e.,s.33

2.2.1.3. Muhasebe Organizasyon Şeması

İşletmede muhasebe faaliyetini yürüten organın tüm organizasyon içerisindeki yerinin belirlenmesi, bu organın kendi yapısal örgütlenmesidir. Yapısal organizasyonda muhasebe fonksiyonları ile ilgili işlerin belirlenmesi gruplandırılması, gruplara ayrılan işlerin kademeler ve kadrolar halinde düzenlenerek aralarındaki ilişkilerin kurulması ve her kadronun belirli etkilerle donatılması önem arz etmektedir. Bu yapısal düzenleme olması gereken ilişkileri belirlediğinden formal (biçimsel) organizasyonu ifade eder ve organizasyon şeması şeklinde ortaya konur. Bu şema ayrıca organizasyon el kitabı ile ayrıntılı bir niteliğe kavuşturulur. Böylece işletmede muhasebe fonksiyonlarını yürütenlerin yetki ve sorumluluklarının nasıl bölündüğü ve dağıtıldığı görülebilir. Muhasebe bölümünün organizasyonunda bazı ilkeler zorunlu olarak göz önünde bulundurulmaktadır. Özellikle belirli bir büyüklükten sonra işbölümü ve bölümlere ayırma ilkesi geçerli olmaktadır. Genellikle sanayi işletmelerinde en üst düzeyde bölümlendirme fonksiyon temeline göre olmaktadır. Buna göre genel müdüre bağlı üretim, pazarlama, muhasebe, personel müdürlerinin yönettiği organlar oluşturulur.

Organizasyondaki yetki ve sorumlulukların açık kesintisiz olarak en üst kademe ile en alt kademeyi birbirine bağlanması hiyerarşik yapı ilkesiyle sağlanır. Bu ilke sağlandıktan sonra oluşturulan basamaklar ile açık organizasyon yapısı kurulabilir. Böylece işbölümü ve uzmanlaşma ilkesine göre belirlenen görevler gerektirdikleri yetki ve sorumluluklarına göre hiyerarşik bir şekilde birbirine bağlanır. Buna göre yapılacak işlerin dökümü ve bu işlerin alt gruplaşmasıyla servisler oluşturulur. Servislerin oluşturulmasında işletmenin hacmi ve özelliği önemli rol oynar.⁹⁰

Finansman ya da para işleri müdürünün görevleri ile muhasebe müdürünün görevleri, çoğunlukla birbirine karıştırılmaktadır. Bunların ikisi de mali işler müdürüne ya da bu görevi yüklenmiş genel müdür yardımcısına bağlıdır fakat görevleri ayrıdır.

Muhasebe Müdürünün Görevleri :

- Kontrol için planlama,
- Raporlama ve yorumlama,

⁹⁰ Tokaç,A;A.g.e.,s.30

- Değerleme ve danışma,
- Vergi yönetimi,
- Kamu kuruluşlarına rapor verilmesi,
- Varlıkların korunması,
- Ekonomik değerleme ve takdir.

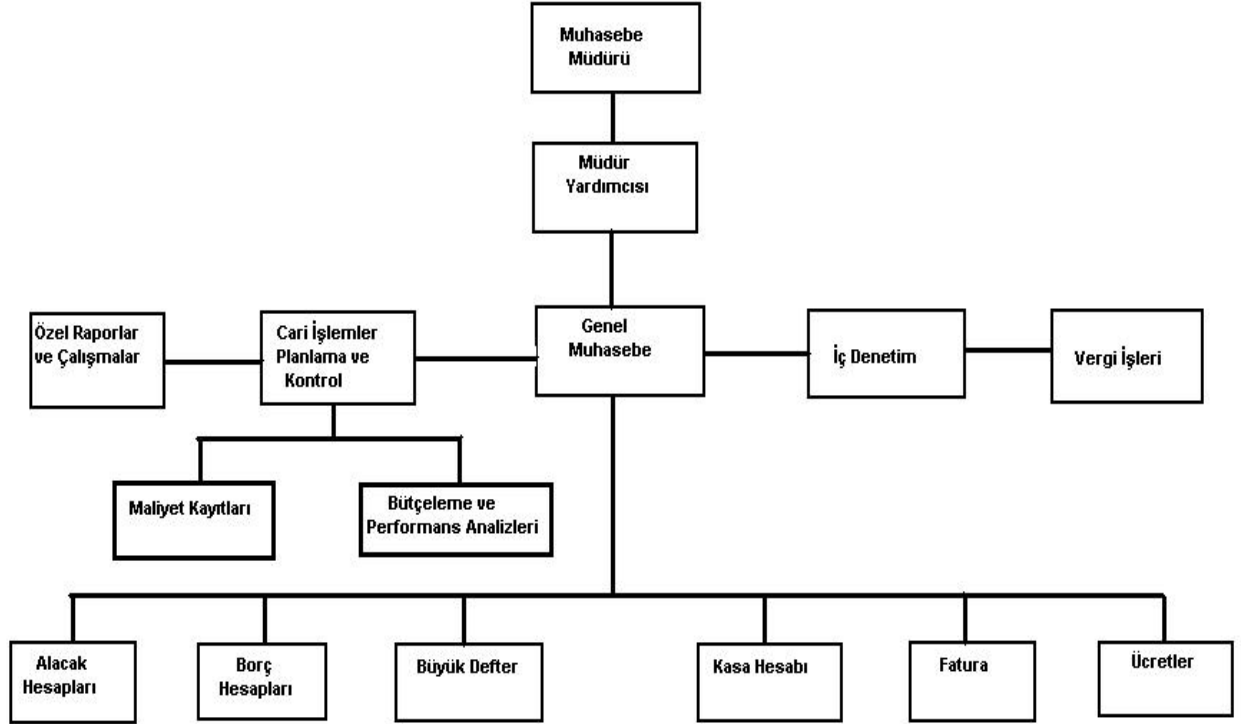
Para İşleri Müdürünün Görevleri :

- Sermaye sağlanması,
- Yatırımcı (ortak,alacaklı) ilişkileri,
- Kısa süreli para bulma işleri,
- Banka ve kıymetli evrakın muhafaza işleri,
- Kredi işleri ve tahsilatlar,
- Sigorta işleri.

Bu iki görevin birbirine karıştırılıyor olmasının nedeni, ülkemizde bu görevler için ayrı ayrı bölümler oluşturulmaması, başka açıdan mali işler bölümünün görevlerini de muhasebe bölümünün üstlenmiş olmasıdır.⁹¹

⁹¹ Durmuş,A.H-Arat,M.E;2004,A.g.e.,s.14

Şekil 2 : Mali İşler Bölümünde Muhasebenin Organizasyon Şeması



Yukarıdaki şemada gösterilen özel raporlar ve çalışmalar kısmında, işletmelerin zaman zaman karşılaştıkları özel karar durumlarında (duran varlıkların yenilenmesi veya yeni bir duran varlık alınması gibi yatırım kararları, satın alma veya kiralama arasında bir tercih yapılması, yeni bir mamülün üretimine başlanması ve mevcut mamullerden birinin üretimine son verilmesi vb.gibi) bu kararların alınmasına esas teşkil edecek analizleri yapmak ve bunları özel raporlar haline getirmektir.⁹²

⁹² Durmuş,A.H-Arat,M.E;2004,A.g.e.,,s.13-14-15

Cari işlemler planlama ve kontrol kısmında, bir taraftan mamul maliyetinin hesaplanması için gerekli kayıtlar tutulur, bir yandan da bütçelerin hazırlanması ve performans analizleri yapılır.

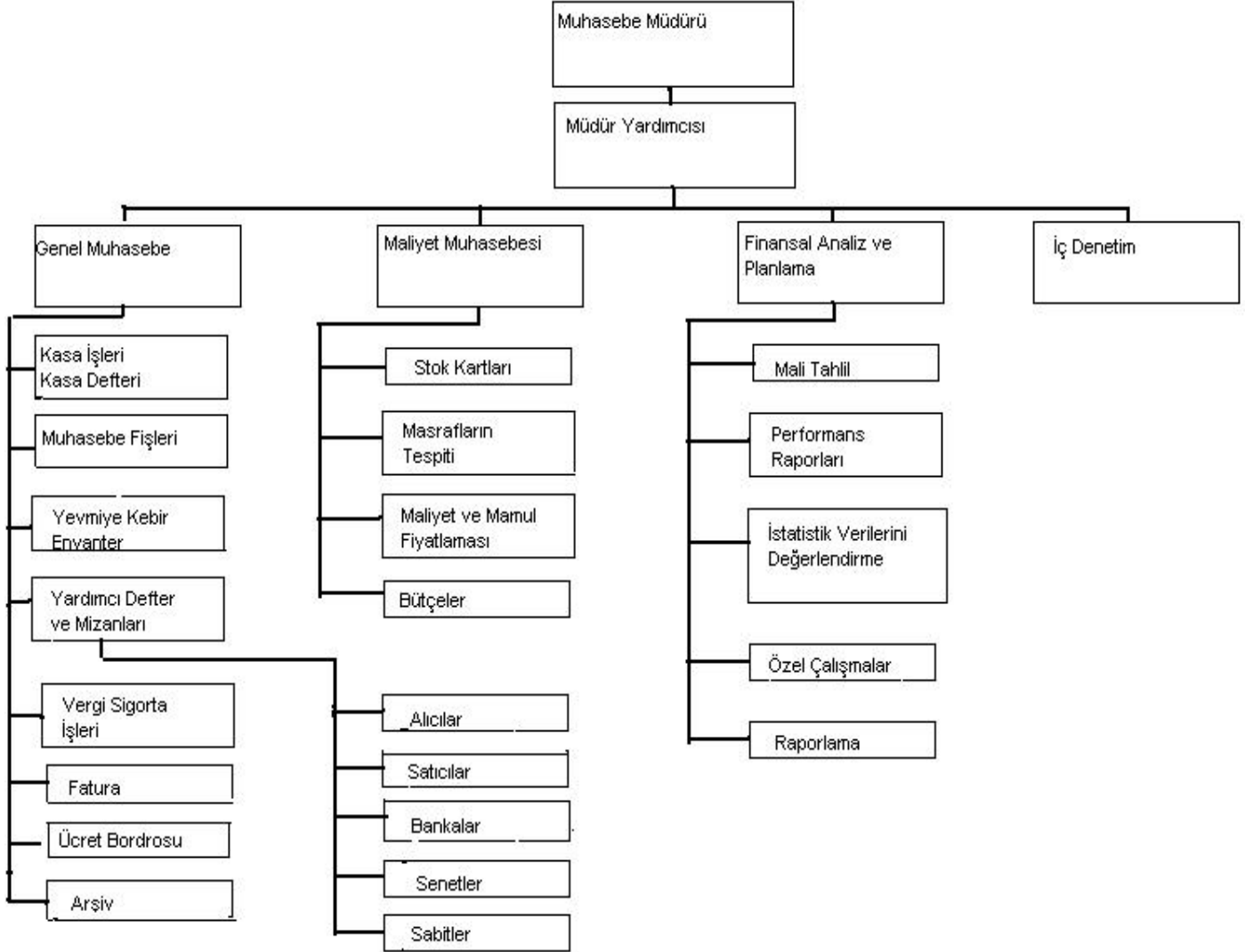
Genel muhasebede, her türlü yasal defterler ve isteğe bağlı defterler (yardımcı defterler) tutulur, borç ve alacaklar izlenir, faturalar kesilir, ücret bordroları hazırlanır, sonuç (bilanço ve kar-zarar) çıkarılır.

İç denetim kısmı, bütün muhasebe bölümünün kontrolünü yapar, kayıtların ilgili yasalara ve muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetler, varlıkların-sermayenin korunmasını sağlayacak ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttıracak muhasebe düzenini oluşturur.

Vergi işleri kısmı, işletmenin vergi sorunlarıyla uğraşır ve çözer, vergi beyannamelerini düzenler, maliye-vergi daireleriyle ilişkileri yürütür, işletmenin vergi yükünü hesaplar.⁹³

⁹³ Durmuş,A.H-Arat,M.E;2004,A.g.e.,s.15

Şekil 3 : Muhasebe Organizasyon Şeması



Borçlulardan para tahsili ile çek, senet alınması, bankalardan kredi alınması işlemleri, borçlu ve alacaklı bankalardan işlemlerin takibi gibi işlerin para işleri bölümünün görevleri arasında olduğu belirtilmişti. Para işleri bölümüne yeterli sayıda eleman ayrılmamışsa bu bölümün görevi de kısmen bazen de tamamen muhasebe bölümünce yüklenilir ve yürütülür. Çoğu işletmelerimizde durum böyledir. Bu takdirde genel muhasebe içinde ya da genel muhasebenin yanında, bunlar için görev yeri ayrılır.

Yukarıda verilen muhasebe organizasyon şeması, değişmez değildir. İşletmenin büyüklüğüne, yönetimin muhasebeden beklediği bilgiler gibi etkenlere göre değişebilir. Bu nedenle değişik organizasyon şemaları hazırlanabilir.

Muhasebe organizasyonunda önemli olan, asgari sayıda elemanla işlerin istenilen düzeyde yürütülebilmesidir. Çok elemanla ayrıntılı bilgiler ortaya konabilir ancak bu bilginin maliyeti, yönetime yapacağı katkıyla karşılaştırılmalı ve bir denge kurulmasına çalışılmalıdır.⁹⁴

2.2.2. BELGELER

2.2.2.1. BELGE TANIMI

Belge; muhasebe kayıtlarının oluşturulmasının temeli olan, yasalarca da şekilleri ve amaçları itibariyle onanmış basılı evraktır. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi gereğince de her türlü muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Muhasebenin güvenilirliği açısından belgeleme büyük önem taşır. Belgesi olmayan işlemlerin muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Belge, muhasebe işleminin kanıtı niteliğindedir.

İş olgusunun muhasebeleştirilmesi, başka deyişle ilgili hesaplara kaydı için, işolgusunun varlığını kanıtlayıcı bir yazılı nesneye gereksinme vardır. İşte işolgusunu kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan ve kanıtlayan yazılı nesnelere **muhasebe belgesi**, kısaca **belge** denilmektedir.⁹⁵

Muhasebe verilerinin güvenilirliği ticari işlemlerin belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle anlam kazanır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan belgelerin ve üzerinde kayıt yapılan defterlerin önemi büyüktür. Ekonomik bir olayın oluşması için alış veya satış işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Alış satış ilişkisi alacak-borç olgusunu doğurur. Bu olgunun var olduğunun kanıtlanması için belge gereklidir. Alacak yaratan belge fatura, borcu gideren belge de makbuzdur. Kaydın esası belgedir. Yevmiye defterine herhangi bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayandırılması gerekir. Aksi takdirde defterlere

⁹⁴ Durmuş,A.H-Arat,M.E;2004,A.g.e.;s.16-17

⁹⁵ Durmuş,A.H-Arat,M.E;2004,A.g.e.,s:21

kaydedilen işlemler dayanağı olmayan gerçek dışı birtakım yazı ve rakamlardan oluşur ki kanunen kabulüne olanak yoktur. Bu nedenle Türk Ticaret Kanununa göre defter tutan bir iş sahibinin belgeler hakkında bilgi sahibi olması gerekir.⁹⁶

2.2.2.2. MUHASEBE ORGANİZASYONUNDA BELGENİN ÖNEMİ

Belgenin tanımından da anlaşılacağı üzere muhasebe belgesinin temel görevi, işolgusunun oluşmuş bulunduğunu yazılı biçimde kanıtlamaktır. Bu yolla işolgusu belgeye dayandırılabilir ve muhasebeleştirilebilir.⁹⁷

Bir işletmede ticari işlemler nedeniyle oluşabilecek değer hareketlerinin defterlerde yer alabilmesi, bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunmasına ve söz konusu işlemlerin bu belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmelerine bağlıdır.

Aslında objektif belgeler, işletmeler için en önemli ham veri kaynaklarıdır. Muhasebenin sosyal sorumluluğunu yerine getirebilmesini kolaylaştırmak için, işletmelerde uygun bir muhasebe bilgi sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekir.

Böyle bir sistemde;

- İşletme içinde kullanılan ve dış çevreden gelen belgelerin nitelikleri,
- Belgelerin işletme içinde oluşturdukları bilgi akımı,
- İşletmeye ilişkin belgelerin dışa iletilmesi konuları önemli yer tutar.

Her işletme büyüklüğüne ve faaliyet türüne göre bu belgeleri, belgelerin işletme içindeki akışını ve dış çevreye iletilmesi konularını muhasebe ilkelerine göre ele alıp yönlendirmelidir. Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerin güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise bilgilerin belgelendirilmesi ile ilgilidir.⁹⁸

Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan birey ve gruplara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin

⁹⁶ Tokaç,A;A.g.e., s.81

⁹⁷ Durmuş,A.H-Arat,M.E,2004;A.g.e, s.21

⁹⁸ Tokaç,A;A.g.e., s.82

kanıtlanabilmesi ve mali tablo ile raporların objektif olarak hazırlanabilmesi belgelere dayandırılmalarına bağlıdır.

Muhasebenin objektif belge (tarafsızlık ve belgelendirme) kavramı, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

2.2.2.3. BELGELEME İLKELERİ

Güvenilir bir muhasebe kaydının yapılması bakımından bu konudaki literatürde ve uygulamada aşağıda belirtilen bazı ilkeler benimsenmiştir.⁹⁹

- Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır.
- Karışıklığı ve mükerrer kaydı önlemek için kaydın dayanacağı belge kesin olarak belirlenmelidir.
- Belgeler üzerinde hiçbirşey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli düzeltmeler açıkça gösterilmeli ve paraflanmalıdır.
- Muhasebe kaydından sonra, belge üzerine kayıt yapıldığına dair bir işaret konulmalıdır.
- Tüm belgeler düzenleyen ve kontrol eden tarafından imzalanmalıdır.
- Belgelerle ilgili işlemlerde kolaylık ve hataların önlenmesi için, farklı renklerde olmalı, numaralanarak tasnifli olarak ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmelidir.
- Aynı işlemin fazla olması halinde toplu bir belge düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalı.

⁹⁹ Tokaç, A., A.g.e.s:82-83-84

2.2.2.4. BELGELERİN YASALARDAKİ YERİ

Muhasebe kayıtlarında kullanılan belgeleri VUK ve TTK ayrı açılardan ele almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda sayılı belgeler vergi mükellefinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili tüm kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanması için kullanıldığı gibi, vergi idaresi yönünden de mükellefin beyanının denetimi için kullanılmaktadır.¹⁰⁰

Türk Ticaret Kanunu ise; belgeleri tacir ve üçüncü şahısların menfaati açısından ele almıştır. Türk Ticaret Kanununa göre belgeler işletme sahibi tacirin, şirketlerde şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin iç bünyesinin işleyişinde bir ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Amaç ticari işletmenin ortaklarının ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunmasıdır.¹⁰¹

Vergi Usul Kanununda belgeler Türk Ticaret Kanununa göre daha detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu kurumların kar-zarar durumlarını ispat niteliği taşıyan belgelere dayanarak tespit eder.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde 'Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki (belgelendirilmesi) mecburidir' denilmektedir.

Bunun yanısıra yine VUK'nun 228.maddesine göre bazı durumlarda tevsik zorunluluğu bulunmayıp söz konusu giderler için ispat edici belge aranmaz.

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler,

- Vesikanın teminine imkan olmayan giderler,

- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler

¹⁰⁰ Argun,D;A.g.e., s.20

¹⁰¹ Ulusoy, Y./ Ticari Defterler Ticari Belgeler, Ankara 1981, s.233-249

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257.maddesinin ikinci fıkrası gereğince 02.02.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 'Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik' yayınlanmıştır; bu yönetmelikle kullanılması zorunlu belgelerin şekil ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu belgeler ,bu yönetmelikte belirtilen şartlara haiz olan anlaşmalı matbaalara bastırılacak, gerekirse noter tasdikli olarak kullanılacaktır. 11.03.2005 tarihli Resmi Gazetede bahsi geçen yönetmeliğin değişimi söz konusu olup anlaşmalı matbaaların şartları yeniden düzenlenmiştir.

Yine Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3505 sayılı Kanunun 3. maddesiyle eklenen fıkrasında 'Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.' denilmiştir.

2.2.2.5. BELGE ÇEŞİTLERİ

2.2.2.5.1. GENEL NİTELİKLİ BELGELER

Muhasebede kanıt niteliği taşıyan belgeler, oluşumuna göre doğal belgeler ve yapay belgeler olmak üzere bir ayrıma tabi tutulabilir.

Doğal belgeler: İşletmenin başka işletmeler ya da üçüncü kişiler arasındaki işolguları için düzenlenen muhasebe belgelerine **doğal belgeler** denir.¹⁰² Kurumun ticari faaliyetleri doğrultusunda 3.kişilerle olan ilişkilerinin sonucunda ortaya çıkan bu belgelerin kanunlarca da düzenlenmesi şartı bulunmaktadır. Fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, banka dekontları doğal belgelere örnek olarak verilebilir.

¹⁰² Durmuş,A.H-Arat,M.E,2004;A.g.e, s.26

Yapay Belgeler : Doğal belgeler dışında kalan, doğal bir belgenin bulunmadığı durumlarda kurum içi değer hareketleri ile ilgili olarak kurum içerisinde düzenlenen ve muhasebe kaydına dayanak teşkil eden belgelere yapay belge veya iç belge denir.¹⁰³ Yol masrafları, köprü geçiş ücretleri vb. için işletme bünyesinde düzenlenen masraf listeleri yapay belgelere bir örnektir.

- **Fatura** : VUK 'nun 229.maddesine göre 'fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.'

Yine VUK'nun 230.maddesine göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı.¹⁰⁴

Armatör şirketler tarafından müşteriye düzenlenen faturalarda; taşımayı yapan gemi, yat vb. nin güzergahı, taşınan mal veya hizmetin cinsi, ekstra masraflar, varsa ücretsiz taşınan mal veya hizmet belirtilmelidir. VUK'nun 215.maddesinin 2. fıkrasına göre faturaların milli para cinsinden düzenlenmesi şartı bulunmaktadır. Ancak navlun ücretleri döviz üzerinden hesaplanıyorsa fatura üzerinde döviz tutarı ve hizmetin yapıldığı günün Merkez Bankası Döviz Alış Kuru da belirtilmelidir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin ;

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;

¹⁰³ Argun,D., A.g.e.,s.22

¹⁰⁴ Örmeci,M.,Tüm Vergi Kanunları,İstanbul,2006;s:301

3. Kazançları (4369 sayılı Kanununun 81/A-7 nci maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük: 1.1.1999) basit usulde tespit olunan tüccarlara;(2)

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa,

sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. (VUK . Md.232)

VUK'nun 231.maddesine göre faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur :

1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

6. Bu Kanununun 232 nci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Örmeci,M.;A.g.e., s:301-302

Uygulamada, yasalarda yeri olmamasına rağmen “**açık fatura**” ve “**kapalı fatura**” kavramları da kullanılmaktadır. Açık fatura bedelin tahsil edilmediği , kapalı fatura ise tahsil edildiğini ifade etmektedir. Açık ve kapalı faturalar kaşe ve imzanın yerine göre birbirlerinden ayrılır.Açık faturalarda kaşe ve imza faturanın üst kısmında, kapalı faturalarda ise alt kısmında bulunur. Fatura gerçekte ödeme ve tahsilatla ilgili bir belge olmamasına rağmen uygulamada açık ve kapalı fatura kavramları ile faturaya bir makbuz hüviyeti kazandırılmıştır.¹⁰⁶

- **Sevk İrsaliyesi** : Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şartı bulunan; malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından düzenlenmesi zorunlu olan bir belgedir.¹⁰⁷

İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilmelidir.Ancak nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması durumunda sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmez.

- **İrsaliyeli Fatura** : Fatura, malın teslimi sırasında düzenleniyorsa fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı düzenlenme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda faturanın alt kısmına ‘fatura mal teslimi sırasında düzenlenmiştir’ ibaresi konulmak suretiyle ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz.

- **Perakende Satış Vesikaları** : VUK’nun 233.madesine göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri karşılığında aşağıdaki vesikalardan herhangi biri düzenlenir.

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;

¹⁰⁶ Argun,D.;A.g.e., s:26

¹⁰⁷ Örmeci,M.;A.g.e., s:301

3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri. ¹⁰⁸

- **Gider Pusulası** : Gider pusulası; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için düzenleyip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirmekle yükümlü oldukları vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de düzenlenmektedir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde ünvanlarını) ve adreslerini ve tarihi kapsar.İki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. (VUKMd.234)¹⁰⁹

- **Müstahsil Makbuzu** : Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan malların karşılığında düzenlenen bir belgedir.

- **Serbest Meslek Makbuzları** : VUK'nun 236.maddesi gereğince serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemekle yükümlüdür.İki nüsha olarak tanzim edilir. Bir nüshası müşteriye verilir, diğer nüshası ise serbest meslek erbabında kalır.

- **Ücret Bordrosu** : İşverenler, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemeye mecburdurlar. (VUK 238)

Ücret bordroları aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır :

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);

¹⁰⁸ Örmeci,M.;A.g.e., s:303

¹⁰⁹ Örmeci,M.;A.g.e., s:303-304

4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;

5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İş verenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.¹¹⁰

-Kasa Tahsil Makbuzu : Nakit tahsilatlar için kullanılır.

-Kasa Tediye Makbuzu : Nakit ödemeler için kullanılır.

-Borç Dekontu : Bir işletmenin başka bir işletmeyi neden belirterek borçlandığını gösteren belgedir.

-Alacak Dekontu : Bir işletmenin başka bir işletmeyi neden göstererek alacaklandığını gösteren belgedir.

-Gider Listeleri : VUK'nun 228.maddesinde belirtilen temini mümkün olmayan bazı giderler için (yol masrafları, köprü geçişleri vb.) kurum içerisinde düzenlenen bir belgedir. Her muhasebe giderinin bir belgeye dayandırılması kuralı gereği, yapılan bu tür harcamalar için düzenlenen gider listesi, masrafı yapan kişi tarafından düzenlenip imzalandıktan sonra kayıtlara alınır.

- Banka Dekontları : Bankaların yaptıkları işlemlerle ilgili verdikleri belgedir.

2.2.2.5.2. SEKTÖRE ÖZGÜ BELGELER

Her sektörde olduğu gibi denizcilik sektörüne de özgü belgeler bulunmaktadır. Uluslararası hükümlere göre her geminin cinsine ve taşıdıkları yüke göre bulundurulması

¹¹⁰ Örmeci,M.;A.g.e., s:305-306

zorunlu sertifikalar ve belgeler mevcuttur. Bu belgelerden muhasebe açısından önemli olanlar aşağıda kısaca açıklanmıştır :

Navlun Sözleşmesi: Taşıtan olarak nitelendirilen tarafın, yükünü deniz yolu ile taşıtmayı ve bunun karşılığında navlun adını alan bir ücret ödemeyi taahhüt ettiği, taşıyan olarak nitelendirilen diğer tarafın ise navlun karşılığında bu yükü deniz yolu ile taşımayı ve bu taşıma sırasında yükün bakım ve muhafazasını üstlendiği, yani her iki tarafa da karşılıklı borç ve alacak doğuran bir sözleşmedir.¹¹¹ Taşımaların ve elde edilen kazancın kaynağının tespiti gerektiğinde navlun sözleşmesinin ibrazı talep edilebilir.

Charter sözleşmeleri : Geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis ederek ederek malın denizyolu ile taşınmasını taahhüt eden sözleşmelerdir. Deniz taşımacılığının zaman içerisindeki gelişimi ve dünyanın çok çeşitli ülkeleri arasında, çok farklı milletlere tabi kişiler aracılığı ile yapılmaya başlanması, ayrıca gemilerin ve taşınanların çok çeşitlilikler göstermesi, doğal olarak taraflar arasında çıkan sorunların aynı oranda artması ve eşitlenmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bu sorunların çözümü için taraflar arasında yapılacak olan sözleşmelere hukuki açıdan bir birlik getirmek için yapılan çalışmalar sonucunda birkaç charter sözleşmesi tipi ortaya çıkmıştır.¹¹² Başlıcaları;

- **Bareboat Charter (Charter by Demise) :** Çıplak gemi charteri olarak bilinen bu charter çeşidinde; gemi, taşıma taahhüdü olmaksızın ve personelsiz, yani çıplak olarak belirli bir ücret karşılığında ve belirli bir süre için bir kimsenin emrine tahsis edilir.¹¹³ Söz konusu kiralanan geminin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı bir gemi olması durumunda, gemiyi kiralayan kişi istisnadan faydalanabilmektedir.¹¹⁴

- **Time Charter :** Zamana ve yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşımayı taahhüt eden sözleşmedir.Bu tür kiralamalarda ise; TUGS istisnasından gemi sahibi (armatör) faydalanabilmektedir.

¹¹¹ Deniz,R; Gemi İşletmeciliği,Acentelik,Brokerlik,Akademi Denizcilik,2003,s.391

¹¹² Deniz,R., A.g.e.; s:393

¹¹³ Deniz,R., A.g.e.; s.395

¹¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 30.04.2003 Tarihli, B.07.0.GEL.0.49/4938-48 Sayılı Özelge

• **Voyage Charter** : Önceden belirlenen iki liman arasında bir sefer için veya sefer süresi içinde ikiden fazla liman içi hizmet üzere yapılan, denizde eşya taşınmasına ilişkin sözleşmeye Voyage ya da Trip Charter denir. Diğer bir ifade ile; Voyage Charter, sefer esaslı ile yapılan bir veya birkaç sefer için geminin tamamen ya da kısmen personeli ile birlikte kiralanmasını ifade eder.¹¹⁵

Söz konusu charter sözleşmeleri; TUGS istisnalarından hangi tarafın faydalanacağını tespiti açısından önem taşımaktadır.

Gemi Sicil Tasdiknamesi : Her Türk gemisi Türk Bayrağı çeker. (Türk Ticaret Kanunu md:823) 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu gereğince, Türk Bayrağını çekme hakkına haiz ticaret gemileri “**Gemi Siciline**” kaydolar. Her gemiye sicilde ayrı bir defter (sicil defteri) açılır. Gemi sicilleri liman başkanlığı nezdinde çalışan sicil memurları tarafından o yerin Asliye Hukuk Mahkemesi nezareti altında tutulur. Gemi sicili alenidir, herkes tetkik edebilir.¹¹⁶

Sicil memurluğu, geminin sicile kaydolduğuna dair bir gemi tasdiknamesi tanzim eder. Tasdiknameye sicildeki kayıtlar aynen ve tam olarak geçirilir. (Türk Ticaret Kanunu md.854)

Geminin Türk Bayrağı çekme hakkı gemi tasdiknamesi ile ispat olunur. Gemi tasdiknamesi alınmadıkça Türk Bayrağını çekme hakkı kullanamaz. Gemi tasdiknamesi veya bunun sicil memurluğunca tasdik edilmiş bir hülasası yahut bayrak şehadetnamesi yolculukta daima gemide bulundurulur. (Türk Ticaret Kanunu md.827)

Ticari gemilerin söz konusu kanunun sağlamış olduğu istisnalardan faydalanmaları, Türk Uluslararası Gemi Sicil Tasdiknamesi ile mümkündür.

Uluslararası Tonilato Belgesi (International Tonnage Certificate) : Tüm gemilerin ölçüm sonuçlarının ve diğer gemi bilgilerinin gösterildiği belgedir. Gemi adamlarının sayısının tespiti, gemi sefer bölgelerinin tayini gemilerin grostonuna bakılarak yapılır.¹¹⁷ Net tonaj geminin genel anlamda hacminden, makine, kazan, gemi personelinin oturmasına tahsis edilmiş yerler gibi yüke yolcuların bulunmayacakları kısımların çıkarılmasıyla bulunan tonajdır. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

¹¹⁵ Deniz,R., A.g.e.; s.396-397

¹¹⁶ Deniz,R; A.g.e,s.75

¹¹⁷ Deniz,R; A.g.e,s.75

gereğince alınan yıllık tonaj harcı bu belgede belirtilen net tonaj ağırlığına göre tespit ve tahsil edilir. Harç ve resimler bu tonaj üzerinden alındığı için bu belgeye aynı zamanda rüsum tonilatosu da denmektedir.

Klas Sertifikası : Geminin yapımındaki uygunluğun Survey tarafından tespiti neticesi verilmiş bir belgedir.¹¹⁸ TUGS Kanununa göre; TUGS'a tescilli gemiler Denizcilik Müsteşarlığı'nın yetkilendirdiği klas kuruluşları dışındaki klas kuruluşları ile çalışamazlar ve yetkilendirilmeyen klas kuruluşlarının düzenledikleri sertifikalar geçersiz sayılmaktadır. Klas sertifikasını bu kuruluşlardan biri olan Türk Loydu'ndan alan kurumlar söz konusu kanun uyarınca tahsil edilen yıllık tonaj harcını %50 indirimli ödemektedirler.

Yolcu Biletleri : Yolcu gemilerinde, seyahat eden her yolcuya ; yük ve araç taşıyan gemilerde ise yükün veya aracın sahibi olan firmaya bir bilet tanzim edilmektedir.Bu biletler daha sonra tek tek muhasebeleştirilir veya aynı kişi veya aynı firmaya kesilen biletler toplu şekilde faturalaştırılarak muhasebe kaydı yapılır.

Kargo Manifesto: Bir gemide mevcut yükün kimliği olarak da tarif edilebilir.Gümrükleme yapılmış yükün tahliyesi için veya yapılacak yüklemelerde ve gemi ambarlarında , güvertesinde mevcut yüke ait tüm bilgileri ihtiva eden ve yükleme limanında tanzim edilmiş evraktır. Bir kargo manifestoda aşağıdaki bilgiler mevcuttur:

- Yükleyicinin (Shipper) adı, adresi,
- Alıcı (Consignee) adı, adresi,
- İhbarı yapılmış ikinci alıcı (Notify) adı, adresi,
- Konşimento nosu,
- Yükün markası,
- Yükün cinsi,
- Yükün ağırlığı,
- Yükün hacmi,

¹¹⁸ Deniz,R; A.g.e,s.72

- Manifestoyu tanzim edenin kaşe ve imzası,
- Kaptanın kaşe ve imzası,
- Konsolosluk veya Liman Başkanlığı kaşe ve imzası¹¹⁹

Ayrıca; uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında iade alınacak KDV nin ilgili bulunduğu döneme ait hasılatın tespiti için de, kargo manifestonun bir nüshasının şirketin bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı zorunludur.

Konşimento (Konişmento): Gemideki yüke ait teslim senedi mahiyetinde son derece önemli, hukuki özelliği bulunan resmi bir evraktır. Eğer konşimento alıcı firmanın elinde yoksa yükünü teslim alamaz. Konşimento, yükleme limanında, liman acentası tarafından hazırlanmak mecburiyetindedir. Konşimento aşağıdaki bilgileri içerir :

- Konşimento numarası
- Yükü getiren geminin tam adı
- Yükleme limanı
- Tahliye limanı
- Yükün cinsi
- Ağırlık ve hacim
- Navlun şartı (ödeme şekli)
- Tanzim yeri ve tarihi
- Gemi kaptanının imzası ve geminin mührü¹²⁰

¹¹⁹ Deniz,R; A.g.e,s.93

¹²⁰ Deniz,R; A.g.e,s.108-114

Ayrıca; gümrük ve limanlarda gemiye verilen hizmetler karşılığı tanzim edilen ve muhasebe belgesi niteliği kazanan makbuzlar mevcuttur.

Pilotaj : Pilotaj ; bölgeyi iyi bilen bir pilot (kılavuz kaptan) rehberliğinde geminin emniyetli ve güvenli bir şekilde yanaşmasını ve kalkışını sağlama hizmetidir. Pilotaj hizmeti, boğazlardan geçişte Türkiye Denizcilik İşletmeleri tarafından, özel limanlar ya da körfezlere giriş çıkışlarda özel pilotaj firmaları tarafından ücretlendirilir. Ödenen ücret mukabilinde alınan pilotaj hizmet makbuzu muhasebe belgesi niteliğindedir.

Römorkaj : Gemilerin boğaz geçişlerinde, limana yanaşma ve kalkışlarında seyir emniyetini ve güvenliğini sağlamak amacıyla, sayısı gemilerin GRT' larına göre belirlenen yardımcı römorkör hizmetidir. Hizmeti veren kurum tarafından (devlet limanları veya özel limanlar) ücretlendirilir ve ücret mukabilinde alınan makbuz karşılığı muhasebe işlemi yapılır.

Palamar : Palamar, gemilerin bağlanmasında kullanılan ana halatlardır. Palamar aracı ise gemiden palamar halatını alıp bağlanacak yere götüren ve bu iş için özel yapılmış küçük araçtır.¹²¹ Bu hizmetin ücreti römorkaj ya da pilotaj ücretine dahil edilir , ayrıca palamar makbuzu düzenlenmez.

Katı Atık-Sıvı Atık : TCDD limanlarındaki bir rıhtımda yanaşık duran veya o limana yanaşmak üzere demirlemiş bulunan gemilerde mevcut katı ve sıvı haldeki atıkların liman hizmetleri dahilinde olmak koşulu ve çevre temizliğini teşvik maksadıyla alınma zorunluluğu demektir.¹²²

Barınma : Gemilerin ilgili limandaki rıhtımda kalma süreleridir.Gemilerin limanda kaldığı hergün için barınma ücreti alınır.¹²³

Demirleme : Gemilerin emniyetli bir yerde çipalarını atarak beklemelerinden dolayı makbuz karşılığı ödenen ücrettir.

¹²¹ Akdoğan,R;Türkçe-İngilizce ansiklopedik Denizcilik Sözlüğü,Günlük Tic.Gazetesi Tes.,İstanbul,1988; s:237

¹²² Deniz,R; A.g.e,s.137

¹²³ Deniz,R; A.g.e,s.136

Liman Başkanlığı Yola Elverişlilik Harcı : Gemiler kalkışları esnasında çıkacakları seyirin emniyetli ve güvenli bir şekilde seyredebileceğini denetleyen Liman Başkanlığı gemilere “**yola elverişlilik belgesi**” verir. Bu belge karşılığında ise belirli bir ücret tahsil eder.

Sahil Sağlık Harcı : Gemilerin boğazdan geçerken veya limanlardan ayrılırken ödenen bir harçtır. Bu harç, Sahil Sağlıklar Genel Müdürlüğü'nün her yıl belirlediği oranlar ile gemilerin net tonlarının çarpılmasıyla hesaplanır.

Fener Ücretleri (Light Dues) : Fener ücretleri, Kıyı Emniyeti Gemi Kurtarma İşletmeleri tarafından belirlenmiş ödenmesi mecburi bir ücrettir.

Fener ücretlerine esas olan hizmetler, fenerler, radyofar, sis düdüklere, ışıklı – ışiksiz şamandıralar geçit şamandıraları ve umumiyetle fener hizmetlerine giren veya benzeri bulunan hizmetlerdir.

Gemiler 10 çeşit fener ücretine tabidir :

1- Transit sefer ücreti.

2- Çanakkale Boğazi'ndan giriş ücreti.

3- Çanakkale Boğazi'ndan çıkış ücreti.

4- İstanbul Boğazi'ndan giriş ücreti.

5- İstanbul Boğazi'ndan çıkış ücreti.

6- Liman veya iskelelere giriş ücreti.

7- Liman veya iskelelerden çıkış ücreti.

8- Liman sınırları içinde çalışan gemilerin yıllık ücreti.

9- Türk Limanları ve iskeleleri arasında çalışan 100 – 300 NT na kadar (300 NT hariç) olan Türk bayraklı gemilerin yıllık ücreti.

10- Yat kayıt belgesi alan gemilere uygulanacak ücret.¹²⁴

Fener ücreti, gemilerin net tonlarına göre hesaplanır ve makbuz karşılığı ödenir.

Gümrük Mesai Ücretleri : Denizcilik mesleğinde fazla mesailer, bu meslekte olanların çalıştıkları resmi birimlerce tahsil edilir. Bu resmi birimlerden sadece Gümrük Müdürlüğü Teşkilatı ile Gümrük Muhafaza Müdürlükleri Teşkilatları bu sistem dahilinde ve resmi takdirler uyarınca makbuz karşılığı tahsil edilen bedeller karşılığı ile hizmetlerine mesai saatleri dışında veya tatil günlerinde devam edebilirler. Denizcilik mesleğinde asla zaman mefhumu olmamaktadır. Gemiler veya gemiler ile ilgili yan öğeleri teşkil eden işler günün herhangi bir saatinde işliyor olabilmesi her zaman mümkündür. Dolayısıyla bu meslekle ilgili çalışmaların dayandığı en önemli kurumun Gümrük Müdürlükleri olması nedeniyle ve uluslararası bir mesleğin icra ediliyor olması sıfatıyla bu işlerin aksamaması ve zamanında oluşumunu tamamlayabilmesi açısından gümrük ve gümrük muhafaza birimlerince 24 saat hizmet verme; ancak mesai saatleri dışında “fazla mesai” resmi ödemeleri karşılığında bu hizmetin verilebilmesi kanun ile tesbit edilmiştir.¹²⁵

Deniz Ticaret Odası Harcı : Deniz Ticaret Odası, bütün gemi sahipleri, işletenler, acentalar vb. denizcilik şirketlerinin üye oldukları bir kuruluştur. DTO, odaya katkıda bulunulması amacıyla gemi başına, yıllık olarak küçük bir rakam belirler ve makbuz karşılığı tahsil eder.

Deniz Ticaret Odası Navlun Harcı : Türkiye limanlarında faaliyet gösteren ve Türkiye’de herhangi bir odaya kayıtlı olmayan yabancı bayraklı gemilerin Türk Limanlarında sağladıkları tüm navlun hasılatı üzerinden, kruvaziyer ve yolcu gemilerinde GRT’ları üzerinden uluslararası uygulama gözününe alınmak suretiyle binde beşi geçmemek kaydıyla oda meclisince tespit, Sanayi ve Ticaret bakanlığınca onaylanacak orana göre hesaplanacak bir ücret, ilgili liman bölgesindeki Deniz Ticaret Odası’na ödenir.¹²⁶

¹²⁴ <http://www.coastalsafety.gov.tr/default.asp>; Erişim: 01.05.2007

¹²⁵ Deniz,R; A.g.e,s.135

¹²⁶ TOBB ile Odalar ve Borsalar Kanunu, Kanun No:5174, 2004

Yukarıdaki bahsi geçen belge ve makbuzlar hizmetin verildiği gümrük veya limanda hizmet karşılığı hesaplanarak düzenlenir ve bu masraflar muhasebe kayıtlarına bu belgelerle kaydedilir.

2.2.3. DEFTERLER

Defter tutma işletmelerde yasalarca da zorunlu kılınmış muhasebe organizasyonun bir parçasıdır. Muhasebenin uygulama yönünü oluşturan defter tutma, özünde işletmedeki değer hareketinin sistematik bir biçimde ve belirli usullere göre kaydedilmesidir.¹²⁷

Defter tutmanın amacı ,hem Türk Ticaret Kanununun 66.maddesinde, hem de Vergi Usul Kanununun 171.maddesinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 171.maddesine göre defter tutmanın amacı ;

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek

olarak belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanununun 66.maddesinde ise defter tutmanın amacı ; “ Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadiyle, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri tutmaya mecburdur ” olarak tanımlanmıştır.

Tüm bu kanun hükümlerine göre tutulması gereken defterler şunlardır:

¹²⁷ Yükçü,S,Finansal Muhasebe,İzmir,2004, s.9

-Yevmiye Defteri: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden işlemlerin tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir.¹²⁸ Yevmiye defteri muhasebenin “kaydetme” fonksiyonunu yerine getirir.

-Büyük Defter (Defter-i Kebir) : Yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.¹²⁹ Defter-i Kebir muhasebenin “ sınıflandırma” fonksiyonunu yerine getirir.

-Envanter Defteri : Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe “Bilanço günü” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. (VUK m:185)

Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. (VUK m:186)¹³⁰

-Damga Vergisi Defteri : 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere düzenlenen kağıtlar ya da yapılan ödemeler sonucunda damga vergisi kesintisi yapmak zorunda olan mükellefler, damga vergisi defteri tutmak zorunlu hale getirilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 205.maddesinde “Damga Resmi Kanununa göre yolcu bileti ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret primlerle istifa ettikleri damga resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaya mecburdurlar. Tüccarlar bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttukları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir "Damga Resmi defteri" tutulur. Devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçer.” hükmü yer almaktadır.

-Gemi Jurnalı Defteri : Her gemide “**jurnal**” adı verilen bir defter tutulur. Bu deftere her yolculukta yük veya safranın yüklenmeye başladığı andan itibaren geçecek belli başlı olaylar yazılır. (TTK md.980)

¹²⁸ Örmeci,M.;A.g.e., s:286

¹²⁹ Örmeci,M.;A.g.e., s:286

¹³⁰ Örmeci,M.;A.g.e., s:287

Gemi jurnali kaptanın nezareti altında ikinci kaptan tarafından, onun mazereti halinde bizzat kaptan veya nezareti altında olmak şartıyla münasip bir gemi adamı tarafından tutulur.¹³¹

-ÖTV'siz Yakıt Alım Defteri : 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6 seri nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'ne göre ; Milli Sicile ve TUGS' a kayıtlı kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.¹³² Buna göre; 2004 yılının Ocak ayından itibaren ÖTV'si İndirilmiş Yakıt Alım Defteri kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Yakıt alım defteri; deniz aracına ait genel bilgilerle ana ve yardımcı makinelerin ayrı ayrı makine gücü (Bhp/Kw), kullanabilecekleri yakıt cinsi, bir defada ve bir yılda alabilecekleri azami deniz yakıtı miktarları, ana ve yardımcı makinelerine ait yakıt tank kapasiteleri, günlük, üç aylık, yıllık azami sarf kapasiteleri, personel sayısı, DEB veya Avlanma Ruhsatının geçerlilik süresi ve numarası gibi bilgileri içerir.¹³³

TUGS Kapsamındaki işletmelerde, istisna kazancın tespiti açısından TUGS'a tescil edilmiş her gemi ayrı bir işletme olarak düşünülüp her gemi için ve varsa diğer faaliyetler için ayrı defter tutulması da mümkündür.

2.2.4. PERSONEL

Tarihi süreç içinde bir işletmede çalışanlar için önceleri iş gücü, insan gücü, daha sonraları da personel sözcükleri kullanılmıştır. İş gücü ve insan gücü tanımlamaları, üretimin daha çok insan emeğine ve kas gücüne dayalı olarak yapıldığı dönemlere aittir. Üretimde makinelerin kullanılmaya başlanmasıyla birlikte işletmede çalışanlar diğer üretim araçlarından biri olarak görülmüş ve personel olarak adlandırılmıştır. Personel kavramı bir işletmede çalışmakta olan herkesi kapsamaktadır. İşletmenin sahip ya da sahipleri dışında genel müdürü, müdürü, şefi, memuru, işçisi, teknisyeni vb. herkes personel olarak tanımlanır. Bu tanımlamada ön

¹³¹ Deniz,R; A.g.e,s.78

¹³² DTO, 2005 Deniz Sektörü Raporu; s:89

¹³³ 6 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği

plana çıkarılan temel unsur insanlarla kurulan istihdam ilişkisidir. Bir başka deyişle, bir işi yapmak üzere işletmede istihdam edilen herkes personel kavramı içinde yer alır.

Endüstriyel gelişmeye paralel olarak üretimin kolaylaşması ve yaygınlaşması sonucunda pazarlama, pazarlama konusunda başarılı sonuçlar elde edilmesiyle de finans yönetimi ön plana çıkmıştır. Bu dönemde çoğu benzer teknolojiyi ve yöntemi kullanan işletmelerin üretim, pazarlama ve finans alanlarında elde ettikleri başarılar arasında fark yaratan en önemli unsurun insan olduğu görülmüştür. Bu nedenle de insanın, sahip olduğu bilgisi, becerileri, yetkinlikleri, taşıdığı potansiyel ve bunların kazanılması için işletmeler tarafından yapılan ciddi yatırımlar nedeniyle onların temel sermaye olduğu görüşü benimsenmeye başlanmıştır. Günümüzün bilgi çağını yaşayan toplumlarında işletmelere önemli rekabet avantajı sağlayacak olan insan sermayesi fiziksel sermayenin önüne geçmiş durumdadır.¹³⁴

Tüm sektörler için söz konusu olan bu rekabet koşullarında, branşlarında uzmanlaşmış personel ihtiyacı her geçen gün önem kazanmaktadır. Denizcilik gibi yüksek sermaye gerektiren, ekonomiye yön veren lokomotif sektörlerde uzman personel ihtiyacı, diğer sektörlerle oranla daha ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla; 4490 sayılı TUGS Kanunu kapsamında faaliyette bulunan işletmeler de, belirli bir personel yetisine ve buna bağlı olarak düzenli bir iş akışına sahip olmalıdır.

Tek bir tüzel kişilik altında birden çok faaliyette bulunan işletmelerin, söz konusu kanun gereğince mali durumlarının doğru tespit edilebilmesi açısından çalışan personelin kanun hükümlerine yeterince haiz olması temel şart olmalıdır. Satınalma departmanından başlamak üzere evrak takip ve düzeni belli bir disiplin içerisinde yürütülmelidir. Satınalma departmanında görevli personelin, gemilerin ihtiyaçlarının belirlenmesi ve temini esnasında düzenlenen ve/veya düzenlettirilen belgelerde kesin bir ayırıma gitmesi, herbir faaliyetin maliyetlerinin ve hasılat durumlarının açık ve en doğru şekilde tespit edilmesinde büyük fayda sağlayacaktır.

Mali işler departmanında çalışan personel ise; hem TUGS Kanunu hükümlerine yeterince hakim olmalı hem de bu hususta diğer departmanlar üzerinde denetleyici bir rol oynamalıdır. Muhasebe kayıtlarını oluştururken gelir ve maliyet yerleri konusunda titiz davranmalı, belirsizlik durumlarında gerekli kararları verebilecek bilgi ve

¹³⁴ Bilgin,L.-Taşçı,D.-Kağnıcıoğlu,D.-Benligiray,S.-Tonus,H.Z,İnsan Kaynakları Yönetimi,T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları,Eskişehir,2004; s:3-4

tecrübeye sahip olmalıdır. Ayrıca; mevzuattaki gelişmeleri yakından takip etmeli, gerçekleşen değişiklikler doğrultusunda organizasyon yapısını güncellemelidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN ÖZELLİK GÖSTEREN İŞLEMLER

3.1. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

16.12.1999 tarih ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12.maddesinin birinci fıkrasında, “Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır” hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bağlı olarak yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise;

“Bu hükme göre 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

a) Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden,

b) Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden,

c) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesinin bazı koşulları mevcuttur. Bu koşulları kısaca açıklamak gerekirse ;

Kurumlar vergisi istisnası tam ve dar mükelleflerin her ikisi için de söz konusudur. Ancak bu istisna yalnızca Türkiye Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı geminin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara uygulanmaktadır. Kanun’da Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt olabilecek gemi ;

a) 4490 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan bütün gemiler ve yatlar.

b) Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar.

Yurt içinde, yurt dışına ihraç edilmek üzere inşa edilen veya yurt içinde Türk uyruklu gerçek veya tüzel kişiler için imal edilip de, daha sonra yurt dışına ihraç edilmiş olan ve tekrar yurda ithal edilen gemiler ve yatlar, yurt içinde imal edilmiş kabul edilir.

c) Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 Grostonun üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemiler,

olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma uymayan diğer gemiler sözkonusu istisnadan faydalanamamaktadırlar. İstisna ; geminin TUGS'a kayıtlı olmasından sonraki tarihlerde elde edilen kazançlar için geçerli olmaktadır. Örneğin; 01.06.2006 tarihinde TUGS'a tescil edilen bir geminin bu tarihten sonraki kazançları istisnaya tabi olup önceki tarihlerde elde edilen kazançlara istisna uygulanmamaktadır.

Bunun yanısıra; Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olanların da işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Burada amaç; armatörlerin istisnalardan faydalanabilmek amacıyla gemi ve yatlarını Türk tersanelerinde inşa ettirmeye teşvik etmek, bu sayede Türk Gemi İnşa Sanayinin gelişime katkıda bulunabilmektir.

Ancak; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restaurant işletmeciliğinde (yüzer otel veya restaurant) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

Daha önce de bahsedildiği üzere; Kurumlar Vergisi istisnası TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara uygulanmaktadır. Deniz taşımacılığında, zamana ve yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında

değerlendirildiğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar da kurumlar vergisi istisnası kapsamındadır.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi (Bareboat Charter) sonucunda elde edilen kira geliri istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak sicile kayıtlı gemiyi çıplak olarak kiralayan kişinin gemiyi işletmesi sonucu elde ettiği kazancın istisnaya tabi olacağı hakkında Maliye Bakanlığının bir görüşü mevcuttur.

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekmektedir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirimi söz konusu değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilememektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ancak, söz konusu faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanamamaktadır.

Yine, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilmektedir.

3.2. GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN

Daha önce de değinildiği üzere 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar hem Kurumlar Vergisinden hem de Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi

Kanununa bağılı 1 Seri Nolu Genel Tebliğı'ne göre de; faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması durumunda gelir vergisinden istisna edildiğı belirtilmiştir.

Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile sınırlıdır. Bir kurumun söz konusu gemi işletmeciliğinden elde ettiğı kazançlarını kar payı olarak dağıtması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi işletmeciliğinden elde edilmediğine bakılmaksızın, kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından vergi alacağı da hesaplanarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi gereğince menkul sermaye iradı olarak değerlendirilip vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmamakta, kurumlarca elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından yararlanmaktadır. Vergi kesintisi, kar payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Aynı zamanda Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler de gelir vergisinden istisnadır (4490 sayılı TUGS Kanunu md.12).

Ücretlere ilişkin istisna uygulanabilmesinin şartları :

- Ücretlinin çalıştığı geminin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olması,
- Ücretlinin çalıştığı gemi ve yatın kanundaki tanıma uyması,
- Ücretlinin gemi işletmeciliğı yapan firmanın gemide çalışan personeli olması.

Bu hükme göre; gemi işletmeciliğı yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline (ofis personeli, yöneticiler vb.) ödenen ücretler bu istisnadan yararlanmamaktadır.

Gemiyi işleten firmanın personeli olmayıp bu gemilerde çeşitli nedenlerle geçici olarak çalışan kişilerin kendi işverenlerinden aldıkları ücretler istisna kapsamında bulunmamaktadır.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

4490 sayılı TUGS Kanununda Katma Değer Vergisi yönünden herhangi bir istisna bulunmamaktadır. Bunun yanısıra KDV Kanununun 13. ve 14. maddelerinde denizcilik sektörüne yönelik bazı istisnalar söz konusudur.

KDV Kanununun 13.maddesinin (a) bendiyle, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma aracı, yüzer tesis ve araçları teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile yine bu araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler, KDV'den istisna edilmiştir. Görüldüğü gibi istisna, bu araçları kiralayan veya çeşitli şekillerde işleten kişi ve kuruluşlar için, bu araçların inşa veya imal edilmesi, teslimi, ithali ve tamiri, bakımı, onarımı hizmetlerine uygulanacaktır.

Bahsi geçen istisnanın gerekçesi; Türk denizciliğinin geliştirilmesini teşvik etmek, diğer ülkelerle olan rekabet şansını artırabilmektir.

Yine KDV Kanununun 14.maddesinde 'uluslararası taşımacılıkta Bakanlar Kurulunca belirlenecek taşıma işlerinin KDV'den istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır' denilmektedir.

Bakanlar Kurulu 84/8889 sayılı Kararname ile;

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

Ayrıca; uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında faaliyet gösteren mükellefler, bu faaliyetleri dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi tutarının Transit ve Uluslararası Taşımacılık İstisnasına isabet eden kısmını ilgili dönemdeki hesaplanan katma değer vergisi tutarından indirebilirler. İndiremedikleri kısmını ise iade talep etme hakkına sahiptirler. KDV Kanununun 32.maddesinde “Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” hükmü ile kesinlik kazanmıştır.

3.4. DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN

Bilindiği gibi; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli olan ve damga vergisine tabi kağıtların yer aldığı (1) Sayılı Tablonun I/A-1. bölümü belli bir parayı ihtiva eden mukavelenameler (sözleşmeler) binde yedi buçuk oranında damga vergisine tabidirler.

4490 sayılı TUGS Kanununun 12.maddesine göre; Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri damga vergisi istisnası kapsamındadır.

İstisna uygulamasında, istisna konusu kağıt ve işlemin muhtevassından TUGS’a kayıtlı gemi ve yatlarla ilişkin bulunması ve Türk Uluslararası Gemi Sicil Belgesinin ibraz edilmesi yeterli bulunmaktadır.

Bir geminin inşa ettirilmesinden önce, gemiyi inşa ettirecek olan kişi ile tersane arasında **gemi inşa sözleşmesi** imzalanmaktadır. Bu sözleşme bir bedel içermesi durumunda da yasal düzenleme gereği damga vergisine tabi olmaktadır. Günümüzde milyonlarca dolara ulaşan gemi inşa bedelleri üzerinden binde yedi buçuk damga vergisi uygulaması büyük tutarlara mal olmaktadır.

TUGS Kanununun 12.maddesinde bahsi geçen alım, satım, ipotek, tescil,kredi ve navlun sözleşmelerinin yanısıra, 12.07.2007 tarih, 3728 sayılı özelge ile; inşa ettirilecek geminin TUGS’a kayıt ettirilmesi veya 30 gün içerisinde kaydedileceğine

ilişkin olarak TUGS Memurluğundan yazı alınması halinde, inşa ettirilecek gemi için imzalanacak gemi inşa sözleşmesinin de, damga vergisi istisnası kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ancak söz konusu istisnanın uygulanma şartları mevcuttur. Bunlar ;

a) İlgilileri tarafından Türk Uluslararası Gemi Siciline yapılacak tescil talepleri üzerine TUGS Memurluğu ve irtibat bürolarınca talepte bulunanlardan anılan sicile “**30 gün**” içinde kayıt yaptırılacağına ilişkin olarak bir taahhütname alınması ve talebin uygun bulunduğuna ilişkin bir yazının verilmiş olması gerekmektedir.

b) Damga vergisi ve harç istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlarca söz konusu yazının istenmesi ve istisnaya konu işlemin yapıldığı tarihi takip eden 30 gün içinde alınmayan vergi ve harcın miktarının işlemi yaptıran gerçek ve tüzel kişilerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

c) TUGS Memurluğu ve irtibat büroları tarafından; kayıt talebinin uygun bulunduğu yazısının veriliş tarihinden, sicile kaydedilenlerin kayıt tarihinden, herhangi bir nedenle kaydedilemeyenlerin ise 30 günlük taahhüt süresinin bitimi tarihinden itibaren itibaren 5 iş günü içinde, talepte bulunanların gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

d) Türk Uluslararası Gemi Siciline yapılan talebin uygun görülmesinden sonra herhangi bir nedenle kayıt edilmeyenlerden, daha önce istisna uygulanmak suretiyle alınmayan damga vergisi ve harçların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte alınması gerekmektedir.

Bunun yanısıra; söz konusu Kanunda gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin damga vergisinden istisna olacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Nitekim Damga Vergisi Kanununun 1.maddesine ek 1 nolu tablonun IV/1-b fıkrasında; maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vb. her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların binde 6 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre; TUGS’a kayıtlı gemilerde çalışan

personele 6denen 6cretlerde herhangi bir istisna s6z konusu olmayıp binde 6 oranında Damga Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3.5. DİĞER VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN

“Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar. (4490 Sayılı TUGS Kanunu Md.12)

Söz konusu maddede damga vergisi, harçlar ve BSMV'nin istisna kapsamında olduğu açıkça belirtilmiştir.

Ancak yukarıdaki maddede bahsedilen işlemler dışında TUGS'a kaydedilecek gemi ve yatlardan “**Kayıt Harcı**” ve “**Yıllık Tonaj Harcı**” olmak üzere 2 çeşit harç tahsil edilmektedir.

Kayıt Harcı : Gemilerin TUGS'a ilk kayıtları sırasında 10 000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak, her bir net tonu için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Gemilerden alınacak kayıt harcı, 4490 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirlenen usulle ve aynı bentte öngörülen miktara kadar artırılabilir. TUGS'a tescil edilecek yatlar için alınacak maktu kayıt harcı 5.000 ABD doları karşılığı Türk lirası kadardır. Kayıt harcı tahsil edilmeden tescil işlemi yapılamaz.

Yıllık Tonaj Harcı : Gemi ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Bu harç Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil edilir. Vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe sicilin terkinini ve yeni sahibi adına tescili yapılmaz. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olunduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenir. Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi veya yatın sicilden re'sen terkinini gerektiren sebeplerin meydana gelmesi halinde, sicil kaydı daha sonra terkin edilse bile tonaj harcı yükümlülüğü terkin sebebinin gerçekleştiği tarihi takip eden ay itibariyle sona erer. Terkin sebeplerinin gerçekleştiği tarih ile terkin tarihi arasındaki süre için alınmış harç varsa iade edilir.

Ancak Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemi ve yatlar doğrudan veya çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı olursa yukarıda bahsedilen harçlarda %50 oranında indirim yapılmaktadır.

ABD Doları olarak belirlenen harç tutarlarının Türk Lirası karşılığı hesaplanırken; Türk Uluslararası Gemi Sicili tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınır.

Ayrıca, finansal kiralama firmaları adına Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı alınmamaktadır.

Söz konusu harçların tarh, tahakkuk ve tahsilinde aksine hüküm bulunmadıkça 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Tahsil edilen gelirler Maliye Bakanlığı tarafından ayrı bir hesapta izlenir ve bu gelirlerin %50'si altı ayda bir Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi bütçesine devredilir.

4490 Sayılı Kanununun 12.maddesinde geçen mali hükümler bölümünde gemi ve yat işletmeciliği yapan mükelleflerin VUK hükümlerine tabi olup olmayacağı konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.

TUGS'a kayıtlı gemi işletmeciliği vergiden muaf değildir, gemi işletmeciliğinden elde edilen kazanç vergiden istisna edilmiştir. Dolayısı ile VUK, diğer mükelleflerde olduğu gibi bu tür gemi işletmeciliği yapan firmalar için de geçerli olacaktır. Söz konusu gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükellefler için VUK'nun ; mükellefin ödevleri, vergi incelemeleri, defter tutma, defter ve belge muhafaza ve ibrazı, amortisman, cezalar vb.hükümlerin tamamı geçerli olmaktadır.¹³⁵

Ayrıca; 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 31.12.2003 tarih ve 25333 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği gereğince, Milli Sicile ve TUGS' a kayıtlı kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine

¹³⁵ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası,Rapor No:03/13-14-15-16-17-18,15.Mart.2003

miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. Ancak kararname kapsamında deniz yakıtı alacak olan deniz araçları ; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve DTO'ya kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31.07.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliğinde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir. Deniz yakıtı kullanacak olan deniz araçları, 16.12.1999 tarih ve 4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline ya da 31.12.1956 tarih ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesine göre Milli Gemi Siciline kayıtlı olmak ve Türk Bayrağını çekme hakkını devam ettirmek zorundadır. 01.01.2004 itibariyle uygulanmaya başlanan ÖTV'si indirilmiş yakıt dağıtımının denizyolu kabotaj yük ve yolcu/araç taşımacılığının payının yükselmesi ve teşvik edilmesi sağlanmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE HESAP PLANI

4.1. GENEL OLARAK HESAP PLANI KAVRAMI

Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanarak kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları, yardımcı ve alt hesapları, belirli bir tümlem içinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı nitelikteki işlemlerin sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge'dir.¹³⁶

Hesap planı, muhasebe organizasyonunun en önemli unsurlarındandır. Kayıtların tutulmasında bir bütünlük sağlayarak, gerek yöneticilerin karar almada başvurdukları mali tabloların hatasız düzenlenmesini gerekse dönem sonlarında kurumun mali durumu hakkında en açık ve doğru sonuçlar vermesini sağlamaktadır.

Hesap planı; ana hesap, yardımcı hesap ve alt hesap olmak üzere 3 bölümden oluşmaktadır. Hesap planının genel bütünlüğünü bozmamak açısından ana hesaplar değiştirilememektedir. Bunun yanısıra yardımcı ve alt hesaplar kurumların faaliyetleri ile ilgili olarak ihtiyaç doğrultusunda düzenlenmektedir. Ancak kullanılacak olan yardımcı ve alt hesaplar ana hesaba uygun olarak açılmalı, ana hesabın tanımına ve içeriğine aykırı olmamalıdır.

Konu ile ilgili olması bakımından hesap planı ile ilgili kavramlardan kısaca bahsetmek gerekirse;

Hesap çerçevesi 'bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge'dir'¹³⁷

Hesap çerçevesi hesaplarla ilgili temel ilkeleri belirler.

¹³⁶ Yazıcı, M. 'Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi', İstanbul, 1990, s.168

¹³⁷ Yazıcı, M. :A.g.e,s.195

Genel hesap planı, 'belirli bir hesap çerçevesine dayanılarak, aynı işi yapan kurum ve işletme topluluklarının ya da birçok şubesi olan kurum ve işletmelerin, ana hesaplarını ve ara hesaplarını belirli bir tümlem içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönerge'dir.'¹³⁸

Hesap planının kullanım aşamasında dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır:

a) Hesap planının genel bütünlüğünü bozmamak açısından ana hesapların kodları değiştirilemez.

b) Yardımcı hesaplar işletmenin ihtiyacı doğrultusunda gerektiğinde alt hesaplar açılarak kullanılmalıdır.

c) Açılacak olan yardımcı ve alt hesaplar; ana hesabın tanım ve içeriğine uygun olmalıdır.

d) Hesapların kullanılmasında vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun davranılmalıdır.

Ülkemizde, Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi zorunlu hale getirilmiştir. Bu standartlaştırma ile birlikte ;

a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması,

b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması,

c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesi,

d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması,

e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması sağlanmıştır.

¹³⁸ Yazıcı, M. :A.g.e,s.155

4.2. TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE UYGULANABİLİR HESAP PLANI ÖNERİSİ

I. DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA HESABI

100.01	100.01.001	MERKEZ KASASI
	100.01.002	TL KASASI
	100.01.003	USD KASASI
		EURO KASASI
100.02	100.02.001	ŞUBE KASASI
	100.02.002	TL KASASI
	100.02.003	USD KASASI
		EURO KASASI

101 ALINAN ÇEKLER

101.01	101.01.001	TUGS KAYITLI GEMİLER İÇİN ALINAN TL ÇEKLER
	101.01.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.01.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.01.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER
101.02	101.02.001	TUGS KAYITLI GEMİLER İÇİN ALINAN YABANCI ÇEKLER
	101.02.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.02.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.02.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER
101.03	101.03.001	TUGS DIŞI GEMİLER İÇİN ALINAN TL ÇEKLER
	101.03.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.03.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.03.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER
101.04	101.04.001	TUGS DIŞI GEMİLER İÇİN ALINAN YABANCI ÇEKLER
	101.04.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.04.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.04.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER
101.05	101.05.001	DİĞER FAALİYETLER İÇİN ALINAN TL ÇEKLER
	101.05.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.05.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.05.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER
101.06	101.06.001	DİĞER FAALİYETLER İÇİN ALINAN TL ÇEKLER
	101.06.002	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER
	101.06.003	TAHSİLDEKİ ÇEKLER
	101.06.002.0001	..... BANKASI
		TEMİNATTAKİ ÇEKLER

102 BANKALAR HESABI

102.01	102.01.001	TUGS KAYITLI GEMİLERİN TL HESAPLARI
	102.01.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.02	102.02.001	TUGS KAYITLI GEMİLERİN DTH USD HESAPLARI
	102.02.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.03	102.02.001	TUGS KAYITLI GEMİLERİN DTH EURO HESAPLARI
	102.02.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.10	102.10.001	TUGS DIŞI GEMİLERİN TL HESAPLARI
	102.10.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.11	102.11.001	TUGS DIŞI GEMİLERİN DTH USD HESAPLARI
	102.11.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.12	102.12.001	TUGS DIŞI GEMİLERİN DTH EURO HESAPLARI
	102.12.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.20	102.20.001	DİĞER FAALİYETLERİN TL HESAPLARI
	102.20.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.21	102.21.001	DİĞER FAALİYETLERİN DTH USD HESAPLARI
	102.21.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP
102.22	102.22.001	DİĞER FAALİYETLERİN DTH EURO HESAPLARI
	102.22.002	..... BANKASI NOLU VADESİZ HESAP
		..... BANKASI NOLU VADELİ HESAP

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)		
103.01	103.01.001 103.01.002	TUGS KAYITLI GEMİLER İÇİN VERİLEN ÇEKLER VERİLEN TL ÇEKLER VERİLEN USD ÇEKLER
103.02	101.02.001 101.02.002	TUGS KAYITLI GEMİLER İÇİN VERİLEN ÖDEME EMİRLERİ.....BANKASI ....NOLU TL HESABI.....BANKASI ....NOLU USD HESABI
103.03	103.03.001 103.03.002	TUGS DIŞI GEMİLER İÇİN VERİLEN ÇEKLER VERİLEN TL ÇEKLER VERİLEN USD ÇEKLER
103.04	103.04.001 103.04.002	TUGS DIŞI GEMİLER İÇİN VERİLEN ÖDEME EMİRLERİ.....BANKASI ....NOLU TL HESABI.....BANKASI ....NOLU USD HESABI
103.05	103.05.001 103.05.002	DİĞER FAALİYETLER İÇİN VERİLEN ÇEKLER VERİLEN TL ÇEKLER VERİLEN USD ÇEKLER
103.06	103.06.001 103.06.002	DİĞER FAALİYETLER İÇİN VERİLEN ÖDEME EMİRLERİ.....BANKASI ....NOLU TL HESABI.....BANKASI ....NOLU USD HESABI
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER		
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 KIYMET DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIGI (-)		
12 TİCARİ ALACAKLAR		
120 ALICILAR HESABI		
120.01	120.01.001 120.01.001.01 120.01.001.02 120.01.002 120.01.002.01 120.01.002.02	TUGS KAYITLI GEMİLER ALICILAR HS. NAVLUN ALICILARI DİĞER ALICILAR
120.10	120.10.001 120.10.001.01 120.10.001.02 120.10.002 120.10.002.01 120.10.002.02	TUGS DIŞI GEMİLERİN ALICILAR HS. NAVLUN ALICILARI DİĞER ALICILAR
120.20	120.20.001 120.20.002 120.20.002.01 120.20.002.01	DİĞER FAALİYETLERİN ALICILAR HS. YURTİÇİ HİZMET ALICILARI YURTDIŞI HİZMET ALICILARI
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		
121.01	121.01.001 121.01.002	TUGS KAYITLI GEMİLER PORTFÖYDEKİ ALACAK SENETLERİ NAVLUN KARŞ.ALINAN TL SENETLER NAVLUN KARŞ.ALINAN YABANCI SENETLER
121.02	121.02.001 121.02.001.0001 121.02.002 121.02.002.0001	TUGS KAYITLI GEMİLER TAHSİLDEKİ ALACAK SENETLERİ NAVLUN KARŞ.ALINAN TL SENETLER BANKASI....NOLU HESAP NAVLUN KARŞ.ALINAN YABANCI SENETLER BANKASI....NOLU HESAP
121.05	121.05.001 121.05.002	TUGS DIŞI GEMİLER PORTFÖYDEKİ ALACAK SENETLERİ NAVLUN KARŞ.ALINAN TL SENETLER NAVLUN KARŞ.ALINAN YABANCI SENETLER
121.06	121.06.001 121.06.001.0001 121.06.002 121.06.002.0001	TUGS DIŞI GEMİLER TAHSİLDEKİ ALACAK SENETLERİ NAVLUN KARŞ.ALINAN TL SENETLER BANKASI....NOLU HESAP NAVLUN KARŞ.ALINAN YABANCI SENETLER BANKASI....NOLU HESAP
121.10	121.10.001 121.10.002	DİĞER FAALİYETLER PORTFÖYDEKİ ALACAK SENETLERİ ALINAN TL SENETLER ALINAN YABANCI SENETLER
121.11	121.11.001 121.11.001.0001 121.11.002 121.11.002.0001	DİĞER FAALİYETLER TAHSİLDEKİ ALACAK SENETLERİ ALINAN TL SENETLER BANKASI....NOLU HESAP NAVLUN KARŞ.ALINAN YABANCI SENETLER BANKASI....NOLU HESAP
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)		
122.01		TUGS KAYITLI GEMİLER AL.SENETLERİ REESKONTU
122.05		TUGS DIŞI GEMİLERİN ALACAK SENETLERİ REESKONTU
122.10		DİĞER FAAL.DOĞAN ALACAK SENETLERİ REESKONTU
125 VERİLEN AVANSLAR		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR			
128.01			TUGS KAYITLI GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
	128.01.001		..... A.Ş.
128.02			TUGS DIŞI GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
	128.02.001		..... A.Ş.
128.03			DİĞER GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
	128.03.001		..... A.Ş.
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)			
129.01			TUGS KAYITLI GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI
129.02			TUGS DIŞI GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI
129.03			DİĞER GEMİLER ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
13 DİĞER ALACAKLAR			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR			
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR			
135 PERSONELDEN ALACAKLAR			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU			
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR			
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)			
15 STOKLAR			
150 İLK MADDE VE MALZEME			
157 DİĞER STOKLAR			
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI (-)			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			
180.01			TUGS KAYITLI GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
	180.01.001		OCAK 2007
	180.01.001.0001		TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
	180.01.001.0002		TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
	180.01.001.0003		P&I SİGORTA GİDERLERİ
	180.01.002		ŞUBAT 2007
	180.01.001.0001		TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
	180.01.001.0002		TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
	180.01.001.0003		P&I SİGORTA GİDERLERİ
180.02			TUGS KAYITLI GEMİSİ DİĞER GİDERLER
	180.02.001		OCAK 2007
	180.02.001.0001		HAVUZ GİDERLERİ
	180.02.001.0002		.....
	180.02.002		ŞUBAT 2007
	180.02.001.0001		HAVUZ GİDERLERİ
	180.02.001.0002		.....
180.05			TUGS DIŞI GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
	180.05.001		OCAK 2007
	180.05.001.0001		TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
	180.05.001.0002		TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
	180.05.001.0003		P&I SİGORTA GİDERLERİ
	180.05.002		ŞUBAT 2007
	180.05.002.0001		TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
	180.05.002.0002		TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
	180.05.002.0003		P&I SİGORTA GİDERLERİ
180.06			TUGS DIŞI GEMİSİ DİĞER GİDERLER
	180.06.001		OCAK 2007
	180.06.001.0001		HAVUZ GİDERLERİ
	180.06.001.0002		.....
180.10			DİĞER FAALİYETLER GELECEK AYA AİT GİDERLER
	180.10.001		OCAK 2007
	180.10.001.0001		TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
	180.10.001.0002		OFİS SİGORTA GİDERLERİ
	180.10.001.0003		KIRA GİDERLERİ
	180.10.002		ŞUBAT 2007
	180.10.001.0001		TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
	180.10.001.0002		OFİS SİGORTA GİDERLERİ
	180.10.001.0003		KIRA GİDERLERİ
180.50			YILLIK BAKIM SÖZLEŞME GİDERLERİ
181 GELİR TAHAKKUKLARI			
181.01			TUGS KAYITLI GEMİLER TAHSİL EDİLECEK NAVLUN GELİRLERİ
	181.01.001		..... GEMİSİ
181.02			TUGS KAYITLI GEMİLER TAHSİL EDİLECEK MENKUL KIYMET GEL.
	181.02.001		..... GEMİSİ
181.05			TUGS DIŞI GEMİLER TAHSİL EDİLECEK NAVLUN GELİRLERİ

	181.05.001	..... GEMİSİ
181.06		TUGS DIŞI GEMİLER TAHSİL EDİLECEK MENKUL KIYMET GEL.
	181.06.001	..... GEMİSİ
181.10		DİĞER FAALİYETLER GELİR TAHAKKUKLARI
	181.10.001	İŞTİRAK GELİRLERİ
	181.10.002	DEVLET TAHVİLİ GELİRLERİ
	181.10.003	FAİZ GELİRLERİ
	181.10.004	KİRA GELİRLERİ
	181.10.005	TAHSİL EDİLECEK KAR PAYLARI
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		
190 DEVREDEN KDV		
191 İNDİRİLECEK KDV		
191.01		MAL VE HİZMET ALIMLARINA AİT İND.KDV
	191.01.001	İADE KONUSU İNDİRİLECEK KDV
	191.01.002	DİĞER İNDİRİLECEK KDV
191.02		DURAN VARLIK ALIMLARINA AİT İND.KDV
	191.02.001	İADE KONUSU DUR.VARL.AİT İNDİRİLECEK KDV
	191.02.002	DİĞER DUR.VARL.AİT İNDİRİLECEK KDV
191.03		SATIŞLARDAN İADELERE AİT İND.KDV
192 DİĞER KDV		
192.01		TAHSİL EDİLEN KDV İADELERİ
193 PEŞİN ÖDENEK VERĐİ VE FONLAR		
193.01		MAHSUP EDİLECEK GEÇİCİ VERĐİ
193.02		MAHSUP EDİLECEK KURUMLAR VERĐİSİ
193.03		MAHSUP EDİLECEK REPO KESİNTİLERİ
193.04		MAHSUP EDİLECEK FAİZ KESİNTİLERİ
195 VERİLEN İŞ AVANSLARI		
196 PERSONEL AVANSLARI		
196.01		GEMİ PERSONEL AVANSLARI
196.02		MERKEZ OFİS PERSONEL AVANSLARI
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		
II. DURAN VARLIKLAR		
20		
21		
22 TİCARİ ALACAKLAR		
220 ALICILAR		
	220.01	TUGS KAYITLI GEMİLERİN ALICILAR HS.
	220.02	TUGS DIŞI GEMİLERİN ALICILAR HS.
	220.03	DİĞER FAALİYETLERİN ALICILAR HS.
24 MALİ DURAN VARLIKLAR		
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER		
241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜŞ KARŐILİĐİ (-)		
242 İŞTİRAKLER		
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
250 ARAZİ VE ARSALAR		
251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		
252 BİNALAR		
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR		
254 TAŞITLAR		
254.01		..... GEMİSİ
255 DEMİRBAŐLAR		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		
258.01		X GEMİSİ İNŞAA MALİYETİ
	258.01.001	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
	258.01.002	TEŞVİKLİ MAKİNA VE TEÇHİZAT
	258.01.003	İŐŐİ ÜCRET VE GİDERLERİ
	258.01.004	ACENTA GİDERLERİ
	258.01.005	TEKNE SİGORTA GİDERLERİ
	258.01.006	İŐŐİLİK GİDERLERİ
	258.01.007	DİĞER GİDERLER

	258.02		GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
		258.02.001	PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
		258.02.002	SSK İŞVEREN HİSSESİ
		258.02.003	PERSONEL YOL GİDERİ
		258.02.004	PERSONEL SAĞLIK GİDERİ
		258.02.005	KIRTASIYE GİDERLERİ
		258.02.006	TEMSİL AĞIRLAMA GİDERLERİ
		258.02.007	NOTER GİDERLERİ
		258.02.008	VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
	258.03		FINANSMAN GİDERLERİ
		258.03.001	GEMİ KREDİ FAİZLERİ
		258.03.002	BANKA MASRAFLARI
	259		VERİLEN AVANSLAR
	26		MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
		260	HAKLAR
		264	ÖZEL MALİYETLER
		267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
		268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
	28		GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
		280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
	280.01		TUGS KAYITLI GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
		280.01.001	OCAK 2008
		280.01.001.0001	TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
		280.01.001.0002	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
		280.01.001.0003	P&I SİGORTA GİDERLERİ
		280.01.002	ŞUBAT 2008
		280.01.001.0001	TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
		280.01.001.0002	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
		280.01.001.0003	P&I SİGORTA GİDERLERİ
	280.02		TUGS KAYITLI GEMİSİ DİĞER GİDERLER
		280.02.001	OCAK 2008
		180.02.001.0001	HAVUZ GİDERLERİ
		180.02.001.0002	.....
		280.02.002	ŞUBAT 2008
		180.02.001.0001	HAVUZ GİDERLERİ
		180.02.001.0002	.....
	280.05		TUGS DIŞI GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
		280.05.001	OCAK 2008
		280.05.001.0001	TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
		280.05.001.0002	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
		280.05.001.0003	P&I SİGORTA GİDERLERİ
		280.05.002	ŞUBAT 2008
		280.05.002.0001	TEKNE MAKİNA GİDERLERİ
		280.05.002.0002	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
		280.05.002.0003	P&I SİGORTA GİDERLERİ
	280.06		TUGS DIŞI GEMİSİ DİĞER GİDERLER
		280.06.001	OCAK 2008
		280.06.001.0001	HAVUZ GİDERLERİ
		280.06.001.0002	.....
	280.10		DİĞER FAALİYETLER GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
		280.10.001	OCAK 2008
		280.10.001.0001	TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
		280.10.001.0002	OFİS SİGORTA GİDERLERİ
		280.10.001.0003	KİRA GİDERLERİ
		280.10.002	ŞUBAT 2008
		280.10.001.0001	TAŞIT SİGORTA GİDERLERİ
		280.10.001.0002	OFİS SİGORTA GİDERLERİ
		280.10.001.0003	KİRA GİDERLERİ
	29		DİĞER DURAN VARLIKLAR
		291	
		292	
		295	
	III.		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
	30		MALİ BORÇLAR
		300	BANKA KREDİLERİ
	300.01		TUGS KAYITLI GEMİLERİN KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)
		300.01.001	..... BANKASI NOLU HESAP
		300.01.002	..... BANKASI NOLU HESAP
	300.002		TUGS KAYITLI GEMİLERİN KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)
		300.02.001	..... BANKASI NOLU HESAP
		300.02.002	..... BANKASI NOLU HESAP

300.10		TUGS DIŞI GEMİLERİN KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)
	300.10.001	..... BANKASI NOLU HESAP
	300.10.002	..... BANKASI NOLU HESAP
300.11		TUGS DIŞI GEMİLER KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)
	300.11.001	..... BANKASI NOLU HESAP
	300.11.002	..... BANKASI NOLU HESAP
300.15		DİĞER FAAL.KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)
	300.15.001	..... BANKASI NOLU HESAP
	300.15.002	..... BANKASI NOLU HESAP
300.16		DİĞER FAAL.KISA VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)
	300.16.001	..... BANKASI NOLU HESAP
	300.16.002	..... BANKASI NOLU HESAP
32 TİCARİ BORÇLAR		
320 SATICILAR		
320.01		TUGS KAYITLI GEMİLER YURTIÇİ SATICILAR HESABI
	320.01.001	MALZEME SATICILARI
	320.01.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.01.001.0002	..... A.Ő.
	320.01.002	YEDEK PARÇA SATICILARI
	320.01.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.01.002.0002	..... A.Ő.
320.02		TUGS KAYITLI GEMİLER YURTDİŐI SATICILAR HS.
	320.02.001	MALZEME SATICILARI
	320.02.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.02.001.0002	..... A.Ő.
	320.02.002	YEDEK PARÇA SATICILARI
	320.02.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.02.002.0002	..... A.Ő.
320.05		TUGS DIŞI GEMİLER YURTIÇİ SATICILAR HESABI
	320.05.001	MALZEME SATICILARI
	320.05.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.05.001.0002	..... A.Ő.
	320.05.002	YEDEK PARÇA SATICILARI
	320.05.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.05.002.0002	..... A.Ő.
320.06		TUGS DIŞI GEMİLER YURTDİŐI SATICILAR HESABI
	320.06.001	MALZEME SATICILARI
	320.06.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.06.001.0002	..... A.Ő.
	320.06.002	YEDEK PARÇA SATICILARI
	320.06.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.06.002.0002	..... A.Ő.
320.10		DİĞER FAALİYETLER YURTIÇİ SATICILAR HESABI
	320.10.001	MALZEME SATICILARI
	320.10.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.10.001.0002	..... A.Ő.
	320.10.002	HİZMET SATICILARI
	320.10.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.10.002.0002	..... A.Ő.
320.11		DİĞER FAALİYETLER YURTDİŐI SATICILAR HESABI
	320.11.001	MALZEME SATICILARI
	320.11.001.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.11.001.0002	..... A.Ő.
	320.11.002	HİZMET SATICILARI
	320.11.002.0001	..... LTD.ŐTİ.
	320.11.002.0002	..... A.Ő.
321 BORÇ SENETLERİ		
321.01		TUGS KAYITLI GEMİLER BORÇ SENETLERİ (TL)
	321.01.001	..... TL
321.02		TUGS KAYITLI GEMİLER BORÇ SENETLERİ (DÖVİZ)
	321.02.001	..... USD
	321.02.002	..... EURO
321.05		TUGS DIŞI GEMİLER BORÇ SENETLERİ (TL)
	321.05.001	..... TL
321.06		TUGS DIŞI GEMİLER BORÇ SENETLERİ (DÖVİZ)

	321.06.001	..... USD
	321.06.002	..... EURO
321.10		DİĞER FAALİYETLERİN BORÇ SENETLERİ (TL)
	321.10.001	..... TL
321.11		DİĞER FAALİYETLERİN BORÇ SENETLERİ (DÖVİZ)
	321.11.001	..... USD
	321.11.002	..... EURO
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU		
322.01		TUGS KAYITLI GEMİLER BORÇ SENETLERİ REESKONTU
322.02		TUGS DIŞI GEMİLER BORÇ SENETLERİ REESKONTU
322.03		DİĞER FAALİYETLER BORÇ SENETLERİ REESKONTU
330 DİĞER BORÇLAR		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		
332 İŐTIRAKLERE BORÇLAR		
335 PERSONELE BORÇLAR		
34 ALINAN AVANSLAR		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		
340.01		TUGS KAYITLI GEMİLERİN SİPARİŞ AVANSLARI
	340.01.001	ALINAN GEMİ KİRA AVANSLARI
	340.01.002	ALINAN GEMİ SATIM AVANSLARI
	340.01.003	ALINAN DİĞER AVANSLAR
340.02		TUGS DIŞI GEMİLERİN SİPARİŞ AVANSLARI
	340.02.001	ALINAN GEMİ KİRA AVANSLARI
	340.02.002	ALINAN GEMİ SATIM AVANSLARI
	340.02.003	ALINAN DİĞER AVANSLAR
340.03		DİĞER FAALİYETLERİN SİPARİŞ AVANSLARI
	340.03.001	.....
360 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		
360.01		TUGS KAYITLI GEMİLERİN ÖDENECEK VERGİ VE FONLARI
	360.01.001	ÖDENECEK SERBEST MESLEK STOPAJI
	360.01.002	ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ
360.02		TUGS DIŞI GEMİLERİN ÖDENECEK VERGİ VE FONLARI
	360.02.001	ÖDENECEK ÜCRETLER GELİR VERGİSİ
	360.02.002	ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ
	360.02.003	ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ
360.03		DİĞER FAALİYETLERİN ÖDENECEK VERGİ VE FONLARI
	360.03.001	ÖDENECEK ÜCRETLER GELİR VERGİSİ
	360.03.002	ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ
	360.03.003	ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		
361.01		TUGS KAYITLI GEMİLERİN SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
	361.01.001	SOSYAL SİĞORTA PRİMLERİ
	361.01.002	SOSYAL GÜVENLİK DESTEKLEME PRİMLERİ
361.02		TUGS DIŞI GEMİLERİN SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
	361.02.001	SOSYAL SİĞORTA PRİMLERİ
	361.02.002	SOSYAL GÜVENLİK DESTEKLEME PRİMLERİ
361.03		DİĞER FAALİYETLERİN ÖDENECEK VERGİ VE FONLARI
	361.03.001	SOSYAL SİĞORTA PRİMLERİ
	361.03.002	SOSYAL GÜVENLİK DESTEKLEME PRİMLERİ
368 VADESİ GEÇMİŞ ERT. TAKS.VERGİ VE YÜK.		
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.		
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD.VERGİ VE DİĞ.YÜK.(-)		
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		
372.01		TUGS KAYITLI GEMİLER KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
372.02		TUGS DIŞI GEMİLER KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
372.03		DİĞER FAALİYETLERİN KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

373.01	
	373.01.001
	373.01.002
373.02	
	373.02.001
	373.02.002
373.03	
	373.03.001

TUGS KAYITLI GEMİLER MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞIACENTA GİDERLERİ KARŞILIĞI
DİĞER KARŞILIKLAR**TUGS DIŞI GEMİLER MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI**ACENTA GİDERLERİ KARŞILIĞI
DİĞER KARŞILIKLAR**DİĞER FAALİYETLERİN MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI**

.....

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI****380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER**

380.01	
	380.01.001
	380.01.001.0001
380.02	
	380.02.001
	380.02.001.0001
380.03	
	380.03.001
	380.03.001.0001

TUGS KAYITLI GEMİLER GELECEK AYLARA AİT GELİRLER**HAZİRAN 2007**
PEŞİN TAHSİL EDİLEN NAVLUN GELİRLERİ**TUGS DIŞI GEMİLER GELECEK AYLARA AİT GELİRLER****HAZİRAN 2007**
PEŞİN TAHSİL EDİLEN NAVLUN GELİRLERİ**DİĞER FAALİYETLER GELECEK AYLARA AİT GELİRLER****HAZİRAN 2007**
PEŞİN TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRLERİ**381 GİDER TAHAKKUKLARI**

381.01
381.02
381.03

TUGS KAYITLI GEMİLER GİDER TAHAKKUKLARI
TUGS DIŞI GEMİLER GİDER TAHAKKUKLARI
DİĞER FAALİYETLER GİDER TAHAKKUKLARI391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI**IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****40 MALİ BORÇLAR****400 BANKA KREDİLERİ**

400.01	
	400.01.001
	400.01.002
400.002	
	400.02.001
	400.02.002
400.10	
	400.10.001
	400.10.002
400.11	
	400.11.001
	400.11.002
400.15	
	400.15.001
	400.15.002
400.16	
	400.16.001
	400.16.002

TUGS KAYITLI GEMİLERİN UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**TUGS KAYITLI GEMİLERİN UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)**..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**TUGS DIŞI GEMİLERİN UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)**..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**TUGS DIŞI GEMİLER UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)**..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**DİĞER FAAL.UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (TL)**..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**DİĞER FAAL.UZUN VADELİ BANKA KREDİLERİ (USD)**..... BANKASI NOLU HESAP
..... BANKASI NOLU HESAP**V. ÖZKAYNAKLAR****50 ÖDENMİŞ SERMAYE**

500 SERMAYE
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

54 KAR YEDEKLERİ

540 YASAL YEDEKLER
541 STATÜ YEDEKLERİ
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
548 DİĞER KAR YEDEKLERİ
549 ÖZEL FONLAR

549.01

DURAN VARLIK YENİLEME FONU

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
590 DÖNEM NET KARI / ZARARI

580.01

580.02

580.03

TUGS KAYITLI GEMİLER DÖNEM NET KARI / ZARARI

TUGS DIŞI GEMİLER DÖNEM NET KARI / ZARARI

DİĞER FAALİYETLER DÖNEM NET KARI / ZARARI

VI. GELİR TABLOSU HESAPLARI**60 BRÜT SATIŞLAR****600 YURTIÇI SATIŞLAR**

600.01

TUGS KAYITLI GEMİLERİN YURTIÇI SATIŞ GELİRLERİ

600.01.01

..... GEMİSİ

600.01.01.001 NAVLUN GELİRLERİ

600.01.01.002 DİĞER GELİRLER

600.02

TUGS DIŞI GEMİLERİN YURTIÇI SATIŞ GELİRLERİ

600.02.01

..... GEMİSİ

600.02.01.001 GEMİSİ NAVLUN GELİRLERİ

600.02.01.002 GEMİSİ DİĞER GELİRLER

600.03

600.03.001
600.03.002

DİĞER FAALİYETLERİN YURTIÇI SATIŞ GELİRLERİ

HİZMET SATIŞ GELİRLERİ

TİCARİ MAL SATIŞ GELİRLERİ

601**YURTDIŞI SATIŞLAR**

601.01

601.01.001
601.01.002

TUGS KAYITLI GEMİSİ YURTDIŞI SATIŞ GELİRLERİ

..... / HATTI NAVLUN GELİRLERİ

DİĞER GELİRLER

601.02

601.02.001
601.02.002

TUGS DIŞI GEMİSİ YURTDIŞI SATIŞ GELİRLERİ

..... / HATTI NAVLU GELİRLERİ

DİĞER GELİRLER

601.03

601.03.001
601.03.002

DİĞER FAALİYETLERİN YURTDIŞI SATIŞ GELİRLERİ

HİZMET SATIŞ GELİRLERİ

DİĞER GELİRLER

602 DİĞER GELİRLER

602.001

602.002

602.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN DİĞER GELİRLERİ

TUGS DIŞI GEMİLERİN DİĞER GELİRLERİ

DİĞER FAALİYETLERİN DİĞER GELİRLERİ

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ**610 SATIŞTAN İADELER HS.(-)**

610.01

610.02

610.03

TUGS KAYITLI GEMİLER SATIŞTAN İADELER HS.

TUGS DIŞI GEMİ SATIŞTAN İADELER HS.

DİĞER FAALİYETLER SATIŞTAN İADELER HS.

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

611.01

611.02

611.03

TUGS KAYITLI GEMİLERİN SATIŞ İSKONTOLARI

TUGS DIŞI GEMİ SATIŞ İSKONTOLARI HS.

DİĞER FAALİYETLER SATIŞ İSKONTOLARI HS.

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

612.01

612.02

612.02

TUGS KAYITLI GEMİLERİN DİĞER İNDİRİMLERİ

TUGS DIŞI GEMİLER DİĞER İNDİRİMLERİ

DİĞER FAALİYETLER DİĞER İNDİRİMLERİ

62 SATIŞLARIN MALİYETİ

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

622.01

622.02

622.03

TUGS KAYITLI GEMİLER SATILAN HİZMET MALİYETİ

TUGS DIŞI GEMİLER SATILAN HİZMET MALİYETİ

DİĞER FAALİYETLER SATILAN HİZMET MALİYETİ

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

630.01
630.02
630.03

TUGS KAYITLI GEMİLER ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
TUGS DIŞI GEMİLER ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
DİĞER FAALİYETLER ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ

631.01
631.02
631.03

TUGS KAYITLI GEMİLER PAZARLAMA SATIŞ DAĞ.GİDERLERİ
TUGS DIŞI GEMİLER PAZARLAMA SATIŞ DAĞ.GİDERLERİ
DİĞER FAALİYETLER PAZARLAMA SATIŞ DAĞ.GİDERLERİ

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

632.01
632.02
632.03

TUGS KAYITLI GEMİLER GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
TUGS DIŞI GEMİLER GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
DİĞER FAALİYETLER GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641 BAĞLI ORT. TEMETTÜ GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ

642.001
642.002
642.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN FAİZ GELİRLERİ
TUGS DIŞI GEMİLERİN FAİZ GELİRLERİ
DİĞER FAALİYETLER FAİZ GELİRLERİ

643 KOMİSYON GELİRLERİ

643.001
643.002
643.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN KOMİSYON GELİRLERİ
TUGS DIŞI GEMİLER KOMİSYON GELİRLERİ
DİĞER FAALİYETLER KOMİSYON GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

645.001
645.002
645.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
TUGS DIŞI GEMİLER MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
DİĞER FAALİYETLER MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

646 KAMBİYO KARLARI

646.01

646.01.001
646.01.002
646.01.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN KAMBİYO KARLARI
DTH KAMBİYO KARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO KARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO KARLARI

646.02

646.02.001
646.02.002
646.02.003

TUGS DIŞI GEMİLERİN KAMBİYO KARLARI
DTH KAMBİYO KARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO KARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO KARLARI

646.03

646.03.001
646.03.002
646.03.003
646.03.004

DİĞER FAALİYETLERİN KAMBİYO KARLARI
YABANCI PARALAR KASASI KAMBİYO KARLARI
DTH KAMBİYO KARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO KARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO KARLARI

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HS.

649 FAAL.İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

649.01
649.02
649.03

TUGS KAYITLI GEMİLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI
TUGS DIŞI GEMİLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI
DİĞER FAALİYETLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI

65 DİĞER FAAL.OLAĞAN GİD.VE ZARARLAR (-)

653 KOMİSYON GİDERLERİ

653.01
653.02
653.03

TUGS KAYITLI GEMİLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI
TUGS DIŞI GEMİLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI
DİĞER FAALİYETLERİN OLAĞAN GELİR VE KARLARI

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI

655.01
655.02
655.03

TUGS KAYITLI GEMİLERİN MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI
TUGS DIŞI GEMİLERİN MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI
DİĞER FAALİYETLERİN MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI

656 KAMBİYO ZARARLARI

656.01

656.01.001
656.01.002
656.01.003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN KAMBİYO ZARARLARI
DTH KAMBİYO ZARARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO ZARARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO ZARARLARI

656.02

656.02.001
656.02.002
656.02.003

TUGS DIŞI GEMİLERİN KAMBİYO ZARARLARI
DTH KAMBİYO ZARARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO ZARARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO ZARARLARI

656.03

656.03.001
656.03.002
656.03.003
656.03.004

DİĞER FAALİYETLERİN KAMBİYO ZARARLARI
YABANCI PARALAR KASASI KAMBİYO ZARARLARI
DTH KAMBİYO ZARARLARI
CARİ HESAP KAMBİYO ZARARLARI
ÇEK SENET KAMBİYO ZARARLARI

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

679.01	679.01.001 679.01.002	TUGS KAYITLI GEMİLERİN OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS GEMİ SATIŞ GELİRİ
679.02	679.02.001 679.02.002	TUGS DIŞI GEMİLERİN OLAĞANDIŞI GELİRLER VE KARLAR HS GEMİ SATIŞ GELİRİ
679.03	679.03.001 679.03.002	DİĞER FAALİYETLERİN OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS. MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARI
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLAR (-)		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		
689.001		TUGS KAYITLI GEMİLERİN OLAĞAND. GİDER VE ZARARLARI
689.002		TUGS DIŞI GEMİLERİN OLAĞAND. GİDER VE ZARARLARI
689.002		DİĞER FAALİYETLERİN OLAĞAND. GİDER VE ZARARLARI
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		
690.001		TUGS KAYITLI GEMİLERİN DÖNEM KAR / ZARARI
690.002		TUGS DIŞI GEMİLERİN DÖNEM KAR / ZARARI
690.002		DİĞER FAALİYETLER DÖNEM KAR / ZARARI

VII. MALİYET HESAPLARI**74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ****740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ****740.10**

740.10.01	(A) GEMİSİ PERSONEL GİDERLERİ
740.10.01.001	PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ
740.10.01.002	SSK İŞVEREN HİSSESİ
740.10.01.003	PERSONEL YOL GİDERİ
740.10.01.004	PERSONEL SAĞLIK GİDERİ
740.10.01.005	PERSONEL GİYİM GİDERİ
740.10.01.006	KUMANYA GİDERLERİ
740.10.02	(A) GEMİSİ MALZEME GİDERLERİ
740.10.02.001	MAKİNA MÜSTEHLİK GİDERİ
740.10.02.002	GÜVERTE MÜSTEHLİK GİDERİ
740.10.02.003	KAMARA MÜSTEHLİK GİDERİ
740.10.02.004	YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740.10.03	(A) GEMİSİ YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740.10.03.001	MAKİNA YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740.10.03.002	GÜVERTE YEDEK PARÇA GİDERLERİ
740.10.04	(A) GEMİSİ HABERLEŞME GİDERLERİ
740.10.04.01	TELEFON GİDERLERİ
740.10.04.02	FAKS GİDERLERİ
740.10.04.03	INMARSAT C GİDERLERİ
740.10.05	(A) GEMİSİ BAKIM ONARIM GİDERLERİ
740.10.05.01	SU ÜSTÜ ONARIM GİDERLERİ
740.10.05.02	SU ALTI ONARIM GİDERLERİ
740.10.05.03	HAVUZ GİDERLERİ
740.10.05.04	BOYA GİDERLERİ
740.10.06	(A) GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
740.10.06.01	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
740.10.06.02	TEKNE MAKİNA SİGORTA GİDERLERİ
740.10.06.03	P & I SİGORTA GİDERLERİ
740.10.06.04	LOOS OF HIRE SİGORTA GİDERLERİ
740.10.07	(A) GEMİSİ ÇEŞİTLİ RUNNING COST GİDERLERİ
740.10.07.01	YAĞLAMA YAĞI GİDERLERİ
740.10.07.02	SU GİDERLERİ
740.10.07.03	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
740.10.07.04	SURVEY GİDERLERİ
740.10.07.05	INSPECTION GİDERLERİ
740.10.07.06	SEYAHAT GİDERLERİ
740.10.08	(A) GEMİSİ SEFER GİDERLERİ (DEĞİŞKEN GİDERLER)
740.10.08.01	YAKIT GİDERLERİ
740.10.08.02	LİMAN GİDERLERİ
740.10.08.03	ACENTA GİDERLERİ
740.10.08.04	YÜKLEME GİDERLERİ
740.10.08.05	BOŞALTIMA GİDERLERİ
740.10.08.06	SAHİL SIHHIYE GİDERLERİ
740.10.08.07	FENER GİDERLERİ
740.10.08.08	PILOTAJ GİDERLERİ
740.10.08.09	ROMORKÖR GİDERLERİ
740.10.08.10	NAVLUN KOMİSYONLARI
740.10.09	(A) GEMİSİ VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740.10.09.01	TUGS HARCİ
740.10.09.02	DİĞER

	740.10.10	(A) GEMİSİ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.10.10.01	GEMİ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.10.10.02	GEMİ DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.10.50	(A) GEMİSİ KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
	740.10.50.01	GEÇİKME CEZALARI
	740.10.50.02	SINIRI AŞAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR
	740.10.50.03	DİĞER K.K.E.G.
740.20		TUGS DIŞI (B) GEMİSİ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
	740.20.01	(B) GEMİSİ PERSONEL GİDERLERİ
	740.20.01.001	PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ
	740.20.01.002	SSK İŞVEREN HİSSESİ
	740.20.01.003	PERSONEL YOL GİDERİ
	740.20.01.004	PERSONEL SAĞLIK GİDERİ
	740.20.01.005	PERSONEL GİYİM GİDERİ
	740.20.01.006	KUMANYA GİDERLERİ
	740.20.02	(B) GEMİSİ MALZEME GİDERLERİ
	740.20.02.001	MAKİNA MÜSTEHLİK GİDERİ
	740.20.02.002	GÜVERTE MÜSTEHLİK GİDERİ
	740.20.02.003	KAMARA MÜSTEHLİK GİDERİ
	740.20.02.004	YEDEK PARÇA GİDERLERİ
	740.20.03	(B) GEMİSİ YEDEK PARÇA GİDERLERİ
	740.20.03.001	MAKİNA YEDEK PARÇA GİDERLERİ
	740.20.03.002	GÜVERTE YEDEK PARÇA GİDERLERİ
	740.20.04	(B) GEMİSİ HABERLEŞME GİDERLERİ
	740.20.04.01	TELEFON GİDERLERİ
	740.20.04.02	FAKS GİDERLERİ
	740.20.04.03	INMARSAT C GİDERLERİ
	740.20.05	(B) GEMİSİ BAKIM ONARIM GİDERLERİ
	740.20.05.01	SU ÜSTÜ ONARIM GİDERLERİ
	740.20.05.02	SU ALTI ONARIM GİDERLERİ
	740.20.05.03	HAVUZ GİDERLERİ
	740.20.05.04	BOYA GİDERLERİ
	740.20.06	(B) GEMİSİ SİGORTA GİDERLERİ
	740.20.06.01	TEKNE HARP SİGORTA GİDERLERİ
	740.20.06.02	TEKNE MAKİNA SİGORTA GİDERLERİ
	740.20.06.03	P & I SİGORTA GİDERLERİ
	740.20.06.04	LOOS OF HIRE SİGORTA GİDERLERİ
	740.20.07	(B) GEMİSİ ÇEŞİTLİ RUNNING COST GİDERLERİ
	740.20.07.01	YAĞLAMA YAĞI GİDERLERİ
	740.20.07.02	SU GİDERLERİ
	740.20.07.03	TEMSİL VE AĞIRLAMA GİDERLERİ
	740.20.07.04	SURVEY GİDERLERİ
	740.20.07.05	INSPECTION GİDERLERİ
	740.20.07.06	SEYAHAT GİDERLERİ
	740.20.08	(B) GEMİSİ SEFER GİDERLERİ (DEĞİŞKEN GİDERLER)
	740.20.08.01	YAKIT GİDERLERİ
	740.20.08.02	LİMAN GİDERLERİ
	740.20.08.03	ACENTA GİDERLERİ
	740.20.08.04	YÜKLEME GİDERLERİ
	740.20.08.05	BOŞALTIMA GİDERLERİ
	740.20.08.06	SAHİL SİHHİYE GİDERLERİ
	740.20.08.07	FENER GİDERLERİ
	740.20.08.08	PİLOTAJ GİDERLERİ
	740.20.08.09	ROMORKÖR GİDERLERİ
	740.20.08.10	NAVLUN KOMİSYONLARI
	740.20.09	(B) GEMİSİ VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
	740.20.09.01	TUGS HARCİ
	740.20.09.02	DİĞER
	740.20.10	(B) GEMİSİ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.20.10.01	GEMİ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.20.10.02	GEMİ DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740.20.50	(B) GEMİSİ KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
	740.20.50.01	GEÇİKME CEZALARI
	740.20.50.02	SINIRI AŞAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR
	740.20.50.03	DİĞER K.K.E.G.
740.50		X LİMANI HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
	740.50.01	X LİMANI İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
	740.50.01.001	PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ
	740.50.01.002	SSK İŞVEREN HİSSESİ
	740.50.01.003	İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYI
	740.50.01.004	YILLIK İZİN ÜCRETLERİ
	740.50.01.005	PERSONEL YOL GİDERİ
	740.50.01.006	PERSONEL SAĞLIK GİDERİ
	740.50.01.007	PERSONEL GİYİM GİDERİ
	740.50.01.008	SOSYAL YARDIMLAR
	740.50.01.009	DİĞER İŞÇİLİK GİDERLERİ

740.50.02	X LİMANI MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
740.50.02.001	LİMAN YÖNETİCİ ÜCRETLERİ
740.50.02.002	LİMAN MEMUR ÜCRETLERİ
740.50.02.003	BÜRO PERSONELİ ÜCRETLERİ
740.50.02.004	SSK İŞVEREN PAYLARI
740.50.02.005	İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYLARI
740.50.03	X LİMANI DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
740.50.03.001	ELEKTRİK GİDERLERİ
740.50.03.002	SU GİDERLERİ
740.50.03.003	ISITMA GİDERLERİ
740.50.03.004	TELEFON-POSTA GİDERLERİ
740.50.03.005	KARGO GİDERLERİ
740.50.03.006	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
740.50.04	X LİMANI ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.50.04.001	KİRA GİDERLERİ
740.50.04.002	SİGORTA GİDERLERİ
740.50.04.003	KIRTASIYE GİDERLERİ
740.50.04.004	SEYAHAT GİDERLERİ
740.50.04.005	TEMSİL AĞIRLAMA GİDERLERİ
740.50.04.006	NOTER GİDERLERİ
740.50.05	X LİMANI VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
740.50.05.001	EMLAK VERGİSİ GİDERLERİ
740.50.05.002	TAŞIT VERGİSİ GİDERLERİ
740.50.06	X LİMANI AMORTİSMAN GİDERLERİ
740.50.06.001	MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ
740.50.06.002	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ
740.50.07	X LİMANI KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
740.50.07.001	GEÇİKME CEZALARI
740.50.07.002	SINIRI AŞAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR
740.50.07.003	DİĞER K.K.E.G.
740.60	DAĞITIMA TABİ TUTULACAK ORTAK GİDERLER
740.60.01	PERSONEL GİDERLERİ
740.60.01.001	PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ
740.60.01.002	SSK İŞVEREN HİSSESİ
740.60.01.003	PERSONEL YOL GİDERİ
740.60.01.004	PERSONEL SAĞLIK GİDERİ
740.60.01.005	PERSONEL GİYİM GİDERİ
740.60.01.006	PERSONEL EĞİTİM GİDERİ
740.60.02	MALZEME GİDERLERİ
740.60.02.001	.....
740.60.03	HABERLEŞME GİDERLERİ
740.60.02.001	TELEFON GİDERLERİ
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	
741.10	TUGS KAYITLI GEMİLERİN HİZ.ÜRT.MAL.YANS.HS.
741.20	TUGS DIŞI GEMİLERİN HİZMET ÜRT.MAL.YANS.HS.
741.30	DİĞER FAALİYETLERİN HİZMET ÜRT.MAL.YANS.HS.

75 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750.10
750.20
750.30

TUGS KAYITLI GEMİLERİN ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
TUGS DIŞI GEMİLERİN ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
DİĞER FAALİYETLERİN ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD. YANSITMA HS.

741.10
741.20
741.30

TUGS KAYITLI GEMİLERİN AR-GE GİD.YANS.HS.
TUGS DIŞI GEMİLERİN AR-GE GİD.YANS.HS.
DİĞER FAALİYETLERİN AR-GE GİD.YANS.HS.

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.10

İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

760.10.001 BRÜT ÜCRETLER
760.10.002 SSK İŞVEREN PAYI
760.10.003 SSK SOSYAL GÜV.DESTEK PRİMİ
760.10.004 KIDEM TAZMİNATLARI
760.10.005 İHBAR TAZMİNATLARI
760.10.006 DİĞER İŞÇ. GİDERLERİ

	760.20	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	
		760.20.001	
		760.20.002	
	760.30	ÇEŞİTLİ GİDERLER	
		760.30.001 KİRA GİDERLERİ	
		760.30.002 KİRTASİYE GİDERLERİ	
		760.30.003 TEMSİL AĞIRLAMA GİDERLERİ	
		760.30.004 NOTER GİDERLERİ	
		760.30.005 ULAŞIM GİDERLERİ	
		760.30.006 YURTDİŐİ SEYAHAT GİDERLERİ	
		760.30.007 YURTDİŐİ SEYAHAT GİDERLERİ	
		760.30.008 DİĞ.ÇEŞİTLİ GİDERLER	
	760.40	VERĐİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ	
		760.40.001 TAŐİT VERĐİSİ GİDERLERİ	
		760.40.002 EMLAK VERĐİSİ GİDERLERİ	
		760.40.003 DAMGA VERĐİSİ	
		760.40.004 DİĞER VERĐİ RESİM VE HARÇLAR	
	760.50	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	
		760.50.001 MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ	
		760.50.002 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ	
		760.50.003 DİĞER DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ	
	760.60	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	
		760.60.001 GECİKME CEZALARI	
		760.60.002 TRAFİK CEZALARI	
		760.60.003 KANUNİ SINIRI AŞAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR	
		760.60.004 DİĞER K.K.E.G.	
	761 PAZ.SATIŞ.DAĞ.GİDERLERİ YANSITMA HS.		
	761.10		TUGS KAYITLI GEMİLERİN PAZ.SAT.DAĞ.GİD.YANS.HS.
	761.20		TUGS DİŐİ GEMİLERİN PAZ.SAT.DAĞ.GİD.YANS.HS.
	761.30		DİĞER FAALİYETLERİN PAZ.SAT.DAĞ.GİD.YANS.HS.
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			
	770.10	İDARİ VE MALİ İŞLER	
	770.10.01	PERSONEL GİDERLERİ	
		770.10.01.001 PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ	
		770.10.01.002 SSK İŞVEREN HİSSESİ	
		770.10.01.003 KIDEM TAZMİNATI	
		770.10.01.004 İHBAR TAZMİNATI	
		770.10.01.005 PERSONEL YOL GİDERLERİ	
		770.10.01.006 PERSONEL SAĞLIK GİDERLERİ	
	770.10.02	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	
		770.10.02.001 ELEKTRİK GİDERLERİ	
		770.10.02.002 SU GİDERLERİ	
		770.10.02.003 İSİTMA GİDERLERİ	
		770.10.02.004 HABERLEŞME-POSTA-KARGO GİDERLERİ	
		770.10.02.005 BAKIM ONARIM GİDERLERİ	
		770.10.02.006 MALİ MÜŐAVİRLİK GİDERLERİ	
	770.10.03	SİGORTA GİDERLERİ	
		770.10.03.001 ARAÇ SİGORTA GİDERLERİ	
		770.10.03.002 OFİS SİGORTA GİDERLERİ	
	770.10.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER	
		770.10.04.001 GAYRİMENKUL KİRA GİDERLERİ	
		770.10.04.002 SEYAHAT GİDERLERİ	
		770.10.04.003 KİRTASİYE GİDERLERİ	
		770.10.04.004 NOTER GİDERLERİ	
		770.10.04.005 ULAŞIM GİDERLERİ	
		770.10.04.006 TEMSİL-AĞIRLAMA GİDERLERİ	
		770.10.04.007 TAŐİT GİDERLERİ	
		770.10.04.008 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	
	770.10.05	VERĐİ - RESİM - HARÇ GİDERLERİ	
		770.10.05.001 EMLAK VERĐİSİ GİDERLERİ	
		770.10.05.002 MOTORLU TAŐİT VERĐİSİ GİDERLERİ	
		770.10.05.003 DAMGA VERĐİSİ	
		770.10.05.004 DİĞER VERĐİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ	
	770.10.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ	
		770.10.06.001 BİNA AMORTİSMAN GİDERLERİ	
		770.10.06.002 TAŐİT AMORTİSMAN GİDERLERİ	
		770.10.06.003 OFİS DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ	
	770.10.07	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	
		770.10.07.001 TRAFİK CEZALARI	
		770.10.07.002 GECİKME CEZALARI	
		770.10.07.003 DİĞER K.K.E.G.	
	770.20	BİLGİ İŞLEM	

770.20.01	PERSONEL GİDERLERİ
	770.20.01.001 PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ 770.20.01.002 SSK İŞVEREN HİSSESİ 770.20.01.003 KIDEM TAZMİNATI 770.20.01.004 İHBAR TAZMİNATI 770.20.01.005 PERSONEL YOL GİDERLERİ 770.20.01.006 PERSONEL SAĞLIK GİDERLERİ
770.20.02	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
	770.20.02.001 ELEKTRİK GİDERLERİ 770.20.02.002 SU GİDERLERİ 770.20.02.003 ISITMA GİDERLERİ 770.20.02.004 HABERLEŞME-POSTA-KARGO GİDERLERİ 770.20.02.005 BAKIM ONARIM GİDERLERİ 770.20.02.006 MALİ MÜŞ. GİDERLERİ
770.20.03	SİGORTA GİDERLERİ
	770.20.03.001 ARAÇ SİGORTA GİDERLERİ 770.20.03.002 OFİS SİGORTA GİDERLERİ
770.20.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
	770.20.04.001 GAYRİMENKUL KİRA GİDERLERİ 770.20.04.002 SEYAHAT GİDERLERİ 770.20.04.003 KIRTASIYE GİDERLERİ 770.20.04.004 NOTER GİDERLERİ 770.20.04.005 ULAŞIM GİDERLERİ 770.20.04.006 TEMSİL-AĞIRLAMA GİDERLERİ 770.20.04.007 TAŞIT GİDERLERİ 770.20.04.008 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
770.20.05	VERGİ - RESİM - HARÇ GİDERLERİ
	770.20.05.001 EMLAK VERGİSİ GİDERLERİ 770.20.05.002 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ GİDERLERİ 770.20.05.003 DAMGA VERGİSİ 770.20.05.004 DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
770.20.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ
	770.20.06.001 BİNA AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.20.06.002 TAŞIT AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.20.06.003 OFİS DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ
770.20.07	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
	770.20.07.001 TRAFİK CEZALARI 770.20.07.002 GEÇİKME CEZALARI 770.20.07.003 DİĞER K.K.E.G.
770.30	ŞUBE GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.30.01	PERSONEL GİDERLERİ
	770.30.01.001 PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ 770.30.01.002 SSK İŞVEREN HİSSESİ 770.30.01.003 KIDEM TAZMİNATI 770.30.01.004 İHBAR TAZMİNATI 770.30.01.005 PERSONEL YOL GİDERLERİ 770.30.01.006 PERSONEL SAĞLIK GİDERLERİ
770.30.02	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
	770.30.02.001 ELEKTRİK GİDERLERİ 770.30.02.002 SU GİDERLERİ 770.30.02.003 ISITMA GİDERLERİ 770.30.02.004 HABERLEŞME-POSTA-KARGO GİDERLERİ 770.30.02.005 BAKIM ONARIM GİDERLERİ 770.30.02.006 MALİ MÜŞ. GİDERLERİ
770.30.03	SİGORTA GİDERLERİ
	770.30.03.001 ARAÇ SİGORTA GİDERLERİ 770.30.03.002 OFİS SİGORTA GİDERLERİ
770.30.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
	770.30.04.001 GAYRİMENKUL KİRA GİDERLERİ 770.30.04.002 SEYAHAT GİDERLERİ 770.30.04.003 KIRTASIYE GİDERLERİ 770.30.04.004 NOTER GİDERLERİ 770.30.04.005 ULAŞIM GİDERLERİ 770.30.04.006 TEMSİL-AĞIRLAMA GİDERLERİ 770.30.04.007 TAŞIT GİDERLERİ 770.30.04.008 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
770.30.05	VERGİ - RESİM - HARÇ GİDERLERİ
	770.30.05.001 EMLAK VERGİSİ GİDERLERİ 770.30.05.002 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ GİDERLERİ 770.30.05.003 DAMGA VERGİSİ 770.30.05.004 DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ

	770.30.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ
		770.30.06.001 BİNA AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.30.06.002 TAŞIT AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.30.06.003 OFİS DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	770.30.07	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
		770.30.07.001 TRAFİK CEZALARI 770.30.07.002 GECİKME CEZALARI 770.30.07.003 DİĞER K.K.E.G.
770.50		ORTAK GİDERLER
	770.50.01	PERSONEL GİDERLERİ
		770.50.01.001 PERSONEL ÜCRET GİDERLERİ 770.50.01.002 SSK İŞVEREN HİSSESİ 770.50.01.003 KIDEM TAZMİNATI 770.50.01.004 İHBAR TAZMİNATI 770.50.01.005 PERSONEL YOL GİDERLERİ 770.50.01.006 PERSONEL SAĞLIK GİDERLERİ
	770.50.02	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
		770.50.02.001 ELEKTRİK GİDERLERİ 770.50.02.002 SU GİDERLERİ 770.50.02.003 ISITMA GİDERLERİ 770.50.02.004 HABERLEŞME-POSTA-KARGO GİDERLERİ 770.50.02.005 BAKIM ONARIM GİDERLERİ 770.50.02.006 MALİ MÜŞ.GİDERLERİ
	770.50.03	SİGORTA GİDERLERİ
		770.50.03.001 ARAÇ SİGORTA GİDERLERİ 770.50.03.002 OFİS SİGORTA GİDERLERİ
	770.50.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER
		770.50.04.001 GAYRİMENKUL KİRA GİDERLERİ 770.50.04.002 SEYAHAT GİDERLERİ 770.50.04.003 KIRTASIYE GİDERLERİ 770.50.04.004 NOTER GİDERLERİ 770.50.04.005 ULAŞIM GİDERLERİ 770.50.04.006 TEMSİL-AÇIRLAMA GİDERLERİ 770.50.04.007 TAŞIT GİDERLERİ 770.50.04.008 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
	770.50.05	VERGİ - RESİM - HARÇ GİDERLERİ
		770.50.05.001 EMLAK VERGİSİ GİDERLERİ 770.50.05.002 MOTORLU TAŞIT VERGİSİ GİDERLERİ 770.50.05.003 DAMGA VERGİSİ 770.50.05.004 DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
	770.50.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ
		770.50.06.001 BİNA AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.50.06.002 TAŞIT AMORTİSMAN GİDERLERİ 770.50.06.003 OFİS DEMİRBAŞ AMORTİSMAN GİDERLERİ
	770.50.07	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
		770.50.07.001 TRAFİK CEZALARI 770.50.07.002 GECİKME CEZALARI 770.50.07.003 DİĞER K.K.E.G.

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.

771.10
771.20
771.30

TUGS KAYITLI GEMİLERİN GENEL YÖN.GİD.YANS.
TUGS DIŞI GEMİLERİN GENEL YÖN. GİD.YANS.HS.
DİĞER FAAL.GENEL YÖNETİM GİD.YANS.HS.

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

780.10

780.10.0001
780.10.0002
780.10.0003

TUGS KAYITLI GEMİLERİN FİNANSMAN GİDERLERİ HS
KREDİ FAİZ GİDERLERİ
BANKA MASRAFLARI
DİĞER FİN.GİDERLERİ

780.20

780.20.0001
780.20.0002
780.20.0003

TUGS DIŞI GEMİLERİN FİNANSMAN GİDERLERİ HS.
KREDİ FAİZ GİDERLERİ
BANKA MASRAFLARI
DİĞER FİN.GİDERLERİ

780.30

780.30.0001
780.30.0002
780.30.0003

DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN FİNANSMAN GİD.HS.
KREDİ FAİZ GİDERLERİ
BANKA MASRAFLARI
DİĞER FİN.GİDERLERİ

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.

781.10
781.20
781.30

TUGS KAYITLI GEMİLERİN FİNANS.GİDER.YANS.
TUGS DIŞI GEMİLERİN FİNANSMAN GİD.YANS.HS.
DİĞER FAALİYETLERİN FİNANSMAN GİD.YANS.HS.

IX NAZİM HESAPLAR

900
901

TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLULAR
TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLILAR

4.3. HESAP PLANINDA ÖZELLİK GÖSTEREN HESAPLAR VE AÇIKLAMALARI

4490 sayılı TUGS Kanunu kapsamındaki işletmelerde, gemi işletilmesinden sağlanan kazancın sağlıklı bir şekilde saptanabilmesi için, muhasebe organizasyonunun ve hesap planının buna göre düzenlenmesi ve söz konusu faaliyetin, işletmenin diğer faaliyetlerinden hesaben ayrıştırılması zorunludur. Böylece, gemi işletmesine ilişkin olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılat elde edilen diğer kazançlarla ilişkilendirilmemiş olacaktır.

Bir önceki bölümde önerilen hesap planında da görüldüğü üzere gelir ve gider hesapları 3 ayrı kaleme izlenmiştir. İşletmeler hesap planını faaliyet konularıyla ilgili olarak kendi bünyelerinde ihtiyaçları doğrultusunda düzenleyebilirler.

Burada dikkat edilmesi gereken gelir ve gider hesaplarının doğru bir şekilde ayrıştırılmasıdır. Gelir ve giderlerin hangi faaliyetle ilgili olduğunun tespiti önemli bir rol oynamaktadır. Tespit edilemeyen giderlerin **ortak giderler** adı altında bir hesapta toplanmak suretiyle geçici vergi dönemleri itibariyle, faaliyetlere hasılatları oranında dağıtımı yapılmalıdır.

Ortak giderlerin neler olduğu konusunda kanunda bir belirleme bulunmamakla birlikte Tekdüzen Hesap Planında yer alan (750, 760, 770, 780 gibi) kalemler dağıtım konusu olur.

Burada önemli olan dağıtıma tabi tutulacak giderlerin "**ortak**" özellikte olmasıdır. Bu nedenle ortak nitelik taşımayan giderlerin dağıtılmadan ilgili gider yerine doğrudan aktarılması gerekir. Ancak; departman maliyetlerinin ayrı ayrı izlendiği hesap planlarında genel yönetim giderlerinde olduğu gibi her departman için ortak olma özelliği taşıyan giderler de mevcut olduğundan; sözkonusu ortak giderlerden her departmana pay verilmesinden sonra, işletmenin tüm faaliyetleri için ortak özellik taşıyan giderlerin hasılatları oranında dağılımı yapılmalıdır.

Önerilen hesap planında, gider ve maliyet hesaplarının muhasebeleştirilmesinde 7/A Gider seçeneği esas alınarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi sağlanmıştır.

Örnek:

X Denizcilik A.Ş.'nin biri TUGS'a kayıtlı olan iki gemisi mevcuttur. Gemi işletmeciliği faaliyetinin yanısıra liman işletmeciliği faaliyetinde de bulunmaktadır. TUGS'a kayıtlı A gemisine KDV hariç 50.000.-YTL lik , B gemisine KDV hariç 45.000.-YTL'lik güverte malzemesi alınmış, liman için ise KDV hariç 15.000.-YTL bakım onarım masrafı yapılmıştır. İşletme bu dönem KDV hariç 10.000.-YTL reklam ve tanıtım gideri, 50.000.-YTL yöneticilere ücret ödemesi yapmıştır. İşletmenin dönem hasılatı aşağıdaki gibidir:

GELİRLER

TUGS'a kayıtlı A gemisi : 600.000.-YTL
TUGS dışı B gemisi : 550.000.-YTL
Liman Geliri : 300.000.-YTL

TOPLAM : 1.450.000.-YTL

GİDERLER

A Gemisi Malzeme Gideri : 50.000.-YTL
B Gemisi Malzeme Gideri : 45.000.-YTL
Liman Bakım Onarım Gideri : 15.000.-YTL

TOPLAM : 110.000.-YTL

ORTAK GİDERLER

Reklam ve Tanıtım Gideri : 10.000.-YTL
Yöneticiler Ücret Giderleri : 50.000.-YTL

TOPLAM : 60.000.-YTL

Yukarıda verilen örnekte reklam/tanıtım gideri ve yöneticilerin ücret giderleri ortak giderlerdir. Bu giderlerin faaliyetlere hasılatları oranında dağıtımı yapıлып her bir faaliyete pay verilmesi zorunludur.

a) Ortak giderlerin dağıtımı ;

TUGS'A KAYITLI (A) GEMİSİ

Reklam ve Tanıtım Giderleri : 4.138.-YTL
Yöneticiler Ücret Giderleri : 20.690.-YTL

TUGS DIŞI (B) GEMİSİ

Reklam ve Tanıtım Giderleri : 3.793.-YTL
Yöneticiler Ücret Giderleri :18.965.-YTL

LİMAN

Reklam ve Tanıtım Giderleri : 2.069.-YTL
Yöneticiler Ücret Giderleri :10.345.-YTL

b) Giderlerin muhasebeleştirilmesi;

-----30/11/2006-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		110.000.-
740.10.02 A Gemisi Mlz Gid.	50.000.-	
740.20.02 B Gemisi Mlz Gid.	45.000.-	
740.50.02 Liman Bak.On.Gid.	15.000.-	
191.01.01 İndirilecek KDV		19.800.-
320 Satıcılar		129.800.-
-----30/11/2006-----		
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	10.000.-	
191.01.01 İndirilecek KDV	1.800.-	
320 Satıcılar		11.800.-
-----30/11/2006-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	50.000.-	
770.10.01.001 Personel Ücret Gid.	50.000.-	
381 Gider Tahakkukları		50.000.-
-----/-----		

c) Geçici Vergi dönemlerinde faaliyetlerin ilgili sonuç hesaplarına aktarılması;

-----31/12/2006-----

622 Satılan Hizmet Maliyeti	110.000.-
622.01 A Gemisi S.H.M.	50.000.-
622.02 B Gemisi S.H.M	45.000.-
622.03 Diğ.S.H.M	15.000.-

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yans.Hesabı	110.000.-
741.10 A Gemisi H.Ü.M.Yans.Hs.	50.000.-
741.20 B Gemisi H.Ü.M.Yans.Hs.	45.000.-
741.30 Diğ.Faal. H.Ü.M.Yans.Hs.	15.000.-

-----31/12/2006-----

631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	10.000.-
631.01 A Gemisi P.S.D.G.	4.138.-
631.02 B Gemisi P.S.D.G.	3.793.-
631.03 Diğ.Faal. P.S.D.G.	2.069.-

761 Pazarlama Satış Dağıtım Gid.Yans.Hs.	10.000.-
761.10 A Gemisi P.S.D.G.Yans.Hs.	4.138.-
761.20 B Gemisi P.S.D.G. Yans.Hs.	3.793.-
761.30 Diğ. Faal. P.S.D.G.Yans.Hs.	2.069.-

-----31/12/2006-----

632 Genel Yönetim Giderleri	50.000.-
632.01 A Gemisi G.Y.G.	20.690.-
632.02 B Gemisi G.Y.G.	18.965.-
632.03 Diğ.Faal. G.Y.G.	10.345.-

771 Genel Yönetim Giderleri Yans.Hs.	50.000.-
771.10 A Gemisi G.Y.G.Yans.Hs.	20.690.-
771.20 B Gemisi G.Y.G.Yans.Hs.	18.965.-
771.30 Diğ.G.Y.G.Yans.Hs.	10.345.-

-----/-----

d) Yıl Sonunda yansıtma hesaplarının kapatılması;

-----31/12/2006-----

741 Hizmet Ür.Mal.Yans.Hs.		110.000.-
741.10 A Gemisi H.Ü.M.Y.H.	50.000.-	
741.20 B Gemisi H.Ü.M.Y.H.	45.000.-	
741.30 Diğ. Faal.H.Ü.M.Y.H.	15.000.-	
761 Paz.Sat.Dağ.Gid.Yans.Hs.		10.000.-
761.10 A Gemisi P.S.D.G.Y.H.	4.138.-	
761.20 B Gemisi P.S.D.G.Y.H.	3.793.-	
761.30 Diğ. Faal.P.S.D.G.Y.H.	2.069.-	
771 Genel Yön.Gid.Yans.Hs.		50.000.-
771.10 A Gemisi G.Y.G.Y.Hs.	20.690.-	
771.20 B Gemisi G.Y.G.Y.Hs.	18.965.-	
771.30 Diğ. Faal.G.Y.G.Y.Hs.	10.345.-	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti	110.000.-
	760 Paz.sat.Dağ.Gid.	10.000.-
	770 Genel Yön.Gid.	50.000.-

-----/-----

Örnekte de görüldüğü üzere; her faaliyetin maliyetlerini ayrıştırabilmek amacıyla ortak giderlerin, faaliyetlerin hasılatları oranında dağıtımı yapılmış ve söz konusu giderlerden her faaliyete ayrı ayrı pay verilmiştir. Daha sonra geçici vergi dönemlerinde, gider hesaplarında biriken fiili harcamalar yansıtma hesapları kullanılarak gelir tablosu hesaplarına aktarılmıştır. Yıl sonunda ise; 7 nolu hesap sınıfındaki giderler yansıtma hesaplarıyla karşılaştırılarak kapatılmıştır.

Geçici Vergi dönemlerinde sonuç hesaplarında ayrı ayrı toplanan maliyetler ile 6' lı hesaplarda bulunan gelirlerin karşılaştırılması sonucunda; herbir faaliyetin kar/zarar durumlarının doğru şekilde tespit edilmesi sağlanmış olacaktır.

Önerilen hesap planında dikkat edilmesi gereken bir başka hesap ise 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabıdır.

MSUGT'de 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin olarak yapılan açıklama şöyledir. "İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran

varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili yapılan harcamaların izlendiği hesaptır.” denilmektedir. Hesabın işleyişi ile ilgili olarak; “Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirek şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesaplarına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.” denilmektedir.¹

Faaliyet konusu gemi inşaaı olan işletmeler, inşaa süresince giderlerini bu hesapta takip etmek zorundadırlar. Gemi inşaa faaliyeti ile ilgili personel ücretleri, Genel Yönetim Giderleri, Finansman Giderleri 258. hesaba direkt giderler olarak borç kaydedilir. Ancak; işletmenin diğer faaliyetleri ile ortak yapılan giderlerden belirli bir dağıtım anahtarı kullanılarak bu hesaba pay verilmesi gerekir. Örneğin; işletmenin gemi inşaa faaliyeti yanında diğer faaliyetlerinde de hizmet veren personelin ücret ve giderleri dağıtım tabi tutulmalıdır.

Örnek :

a) Gemi inşaaı nedeniyle teşvikle alınan makina;

-----10/06/2006-----

258. Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000.-	
258.01.002 Teşvikli Makina ve Teçhizat		
	320 Satıcılar	100.000.-
-----/-----		

¹ Argun,D:Yatırım Teşvik Unsuru Olarak Yatım İndirimine Konu Olan İktisadi Kıymetlerin Aktifleştirilmesi, Hesap Planında Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi;Mali Çözüm Dergisi,Sayı 63

b) Gemi inşaa faaliyeti ile doğrudan ilişkili ofis personelinin yol masrafı ;

-----15/08/2006-----

258.Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.-	
258.02.003 Personel Yol Gideri		
191 İndirilecek KDV	180.-	
		100 Kasa Hesabı
		1.180.-
-----/-----		

c) Ortak giderlerden aldığı pay;

-----31/12/2006-----

258.Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.-	
258.02.001 Personel Ücret ve Giderleri	90.-	
258.03.002 Banka Masrafları	10.-	
		771 Genel Yön.Gid.Yansıtma Hs.
		90.-
		781 Fin.Gid.Yansıtma Hs.
		10.-
-----/-----		

d) Yansıtma hesaplarının kapatılması;

-----31/12/2006-----

771 Genel Yön.Gid.Yansıtma Hs.	90.-	
781 Fin.Gid.Yansıtma Hs.	10.-	
		770 Genel Yönetim Gid.
		90.-
		780 Finansman Giderleri
		10.-
-----/-----		

e) Geminin tamamlanıp aktife alınması;

-----31/12/2006-----	
254 Taşıtlar	101.100.-
254.01 Gemisi	
	258.Yapılmakta Olan Yatırımlar 101.100.-
-----/------	

Ayrıca önerilen hesap planına ek olarak; işletmenin çeşitli faaliyetlerinden belli dönemlerde elde ettiği tüm gelirler ve katlandığı maliyet ve giderleri, bunun sonucunda kar/zarar durumlarının ayrı ayrı net bir şekilde görülebilmesi açısından **işletme bünyesinde** kullanılacak bir gelir tablosu oluşturulabilir.

..... DENİZCİLİK A.Ş.
01.01.2006 - 31.12.2006 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU

		31.12.2006	
A - BRÜT SATIŞLAR			12.736.000,19
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Brüt Satış Toplamı		8.739.445	
TUGS Gemilerin Yurt İçi Satışları		0	
TUGS Kayıtlı Gemilerin Yurt Dışı Satışları	8.739.445,42		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Diğer Satış Gelirleri		0	
b- TUGS Dışı Gemilerin Brüt Satış Toplamı		1.243.406	
Diğer Gemilerin Yurt İçi Satışları	1.221.700,60		
Diğer Gemilerin Yurt Dışı Satışları	0,00		
Diğer Gemilerin Diğer Satış Gelirleri	21.705,17		
b- Diğer Faaliyetlerin Brüt Satış Toplamı		2.753.149	
Diğer Faaliyetlerin Yurt İçi Satışları	2.717.066,00		
Diğer Faaliyetlerin Yurt Dışı Satışları			
Diğer Faaliyetlerin Diğer Satış Gelirleri	36.083,00		
B - SATIŞLARDAN İNDİRİMLER (-)			0,00
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Satış İndirimleri Toplamı			0
TUGS Kayıtlı Gemilerin Satış İadeleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Satış İskontoları	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Diğer İndirimleri	0,00		
b- TUGS Dışı Gemilerin Satış İndirimleri Toplamı			0
Diğer Gemilerin Satış İadeleri	0,00		
Diğer Gemilerin Satış İskontoları	0,00		
Diğer Gemilerin Diğer İndirimleri	0,00		
c- Diğer Faaliyetlerin Satış İndirimleri Toplamı			0
Diğer Faaliyetlerin Satış İadeleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Satış İskontoları	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Diğer İndirimleri	0,00		
C - NET SATIŞLAR			12.736.000,19
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Net Satışları		8.739.445	
b- TUGS Dışı Gemilerin Net Satışları		1.243.406	
c- Diğer Faaliyetlerin Net Satışları		2.753.149	
D - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			6.618.167,41
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Hizmet Satış Maliyeti		3.218.607,91	
b- TUGS Dışı Gemilerin Hizmet Satış Maliyeti		1.580.659,00	
c- Diğer Faaliyetlerin Hizmet Satış Maliyeti		1.818.900,50	
E - FAALİYET GİDERLERİ (-)			2.754.654,74
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Faaliyet Giderleri Toplamı		1.537.098,94	
Araştırma Geliştirme Giderleri			
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	0,00		
Genel Yönetim Giderleri	1.537.098,94		
b- TUGS Dışı Gemilerin Faaliyet Giderleri		857.265,19	
Araştırma Geliştirme Giderleri			
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
Genel Yönetim Giderleri	857.265,19		
c- Diğer Faaliyetlerin Faaliyet Giderleri		360.290,61	
Araştırma Geliştirme Giderleri			
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
Genel Yönetim Giderleri	360.290,61		
FAALİYET KAR VE ZARARI			3.363.178,04
F - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR			768.205,40
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Olağan Gelir ve Karları		535.036,93	
TUGS Kayıtlı Gemilerin Faiz Gelirleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Komisyon Gelirleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Menkul Satış Gelirleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Kambiyo Gelirleri	535.036,93		
b- TUGS Dışı Gemilerin Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karları		175.568,20	
Diğer Gemilerin Faiz Gelirleri	0,00		
Diğer Gemilerin Komisyon Gelirleri	0,00		
Diğer Gemilerin Menkul Satış Gelirleri	0,00		
Diğer Gemilerin Kambiyo Gelirleri	175.568,20		
c- Diğer Faaliyetlerin Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karları		57.600,27	
Diğer Faaliyetlerin Faiz Gelirleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Komisyon Gelirleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Menkul Satış Gelirleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Kambiyo Gelirleri	57.600,27		
G - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR			1.095.062,78
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Diğer Faal.Olağan Gider ve Zararları		976.016,27	
TUGS Kayıtlı Gemilerin Faiz Giderleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Komisyon Giderleri	0,00		
TUGS Kayıtlı Gemilerin Kambiyo Giderleri	976.016,27		
b- TUGS Dışı Gemilerin Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararları		91.436,39	
Diğer Gemilerin Faiz Giderleri	0,00		
Diğer Gemilerin Komisyon Giderleri	0,00		
Diğer Gemilerin Menkul Kıymet Satış Zararı	0,00		
Diğer Gemilerin Kambiyo Giderleri	91.436,39		
c- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararları		27.610,12	
Diğer Faaliyetlerin Faiz Giderleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Komisyon Giderleri	0,00		
Diğer Faaliyetlerden Menkul Kıymet Satış Zararı	0,00		
Diğer Faaliyetlerin Kambiyo Giderleri	27.610,12		
H - FİNANSMAN GİDERLERİ			153.914,71
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Finansman Giderleri		115.105,69	
b- TUGS Dışı Gemilerin Finansman Giderleri		32.713,02	
c- Diğer Faaliyetlerin Finansman Giderleri		6.096,00	
OLAĞAN KAR VE ZARAR			2.882.405,95
I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			0,00
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Olağandıışı Gelir ve Karları		0,00	
b- TUGS Dışı Gemilerin Olağandıışı Gelir ve Karları		0,00	
c- Diğer Faaliyetlerin Olağandıışı Gelir ve Karları			
J - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR			1.370.430,00
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Olağandıışı Gider ve Zararları		1.370.430,00	
b- TUGS Dışı Gemilerin Olağandıışı Gider ve Zararları		0,00	
c- Diğer Faaliyetlerden Olağandıışı Gider ve Zararları		0,00	
K - DÖNEM NET KARI VE ZARARI			1.511.975,95
a- TUGS Kayıtlı Gemilerin Dönem Net Kar ve Zararı		2.057.223,54	
b- TUGS Dışı Gemilerin Dönem Net Kar ve Zararı		-1.143.099,63	
c- Diğer Faaliyetlerin Dönem Net Kar ve Zararı		597.852,04	
DÖNEM NET KARI			1.511.975,95

5. SONUÇ

Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri konumundaki denizcilik sektörü, değerinin yıllar yılı gözardı edilmesinden dolayı dünyadaki gelişmelere paralel olarak büyüme gösterememiştir.

Bu sektöre yönelik teşviklerin ve tedbirlerin yetersizliği, ekonomik açıdan zorluk çeken Türk Denizcilik Sektörünün kalkınmasını güçleştirmiş, diğer ülkelerin denizyolu taşımacılığı pastasından en büyük payı almalarına sebep olmuştur. Son yıllarda yapılan teşvikler ve bu sektöre özgü uygulanan bazı vergi istisnaları gibi sektörün gelişimine yönelik faaliyetler de dünyadaki gelişmelere ve AB'ye entegrasyon sürecinde yeterli gözükmemektedir.

Denizcilik sektörünün en büyük sorunu finansman sorunudur. Bu yüzden, Türk Deniz Ticaret Filosu yenilenememiş ve yaşlı gemileriyle dünya standartlarının altında kalmıştır. AB ülkelerinde bankalarca bu sektöre tanınan kredi imkanlarından ülkemizdeki kurumların yoksun olması da mevcut durumu daha da güçleştirmektedir. Ülkemizdeki ihtisas bankalarının eksikliği , diğer bankaların ise bu sektörle ilgili bilgisizlikten kaynaklanan güvensizliği ve ilgisizliklerinden dolayı, armatörler kredi bulmakta zorluklar yaşamışlar ve sermayeleriyle yetinmek durumunda kalmışlardır. Yurtdışındaki bankaların ise, Türk bayraklı gemilere kredi vermek konusunda isteksiz davranmaları, bu sektörü daha da güç bir konuma getirmiştir. Diğer sektörlerin kaynak bulma yolunda sıkça başvurdukları halka açılmalar ise denizcilik sektörünce, gerek mevzuattaki eksiklikler ve engeller gerekse henüz kurumsallaşamamış şirketlerin bu konuya olan tereddütleri sebebiyle pek ilgi görmemektedir.

Tüm bu sıkıntıları gidermek ve **“kolay bayrak”** ülkelerinin sağladığı avantajları ülkemizde de sağlamak, bu sayede Türk Deniz Ticaret Filomuzun küçülmesini engellemek amacıyla çıkarılan **Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu** sektör tarafından olumlu karşılanmış, bu sayede bir nebze rahatlayabilmişlerdir. Dünya standartlarına kıyasla yaşlı olan filomuz tanınan vergi istisnaları sayesinde nispeten yenilenmiş, kolay bayrağa kaçışta eskiye oranla bir gerileme gerçekleşmiştir.

Ancak sözkonusu kanunun mevcut eksiklikleri ve diğer kanunlarla aralarındaki uyumsuzluklar nedeniyle sektör tarafından anlaşılabilir yönlerinin oluşu, kanunun farklı kesimlerce farklı yorumlanmasına yol açmış, bu durum da kurumların gerek işletme

faaliyet alanlarında gerekse muhasebe organizasyonlarında karışıklığa yol açmıştır. Sektöre özgü yürürlükteki diğer kanunlarda olduğu gibi bu kanunun da sektörün içinden olmayan kişi ve kurumlarca yapılması ve bu kanunların yapılıırken sektörle ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerinin alınmaması uygulamada zorluklara neden olmuş, kanun ile sektörün entegrasyonu tam olarak gerçekleştirilememiştir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan işletmelerin muhasebe organizasyonlarının da bu kanuna endeksli olarak yapılandırılmaması işletmelerin mali durumlarını netlikten uzaklaştırmış, her işletmede farklı uygulamaların görülmesine yol açmıştır.

Ülkemizde bazı sektörlerde uygulanan (bankacılık, aracı kurumlar v.b.), yine Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde sektöre özgü bir muhasebe organizasyonu ve bir hesap planı oluşturulması, denizcilik sektöründe faaliyet gösteren işletmeler arasında standartizasyonu sağlayacak; bu sayede tüm bu karışıklıkların ve farklılıkların ortadan kalkması sonucunda, işletmelerin mali durumlarının daha anlaşılabilir bir yapıya kavuşması dolayısıyla hem kreditorlerin hem de denetleyici makamların denizcilik sektörüne yabancılıklarından dolayı oluşan önyargılarının ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır.

Her sektörde olduğu gibi, denizcilik sektöründe faaliyet gösteren kurumlar da doğal olarak kar etmek amacı ile kurulmuştur. Ancak sadece kar amacı güdülen ülke çıkarlarının geri plana atılması ya da sadece ülke çıkarları gözetilerek sektörün gelişime engel olacak yaklaşımlar sergilenmesi (ağır vergiler, karmaşık ve yavaş işleyen bürokrasi işlemleri vb.) her iki taraf için de olumsuz bir durumdur. Sonuçta gelişemeyen bir sektörün de ülke ekonomisine katkısından bahsetmenin mümkün olamayacağı bir gerçektir.

Buradan hareketle, Türk Denizcilik Sektörünün kısa ve uzun vadede atması gereken adımlar için stratejik bir hareket planı çerçevesi oluşturularak, devlet yetkililerinin, sektörde sermaye ve deneyim sahiplerinin de strateji sonrası uygulanacak olan planlamaya katılımı sağlanmalıdır. Ortak alınan kararlarla, belirlenmiş stratejik çerçevede dışına çıkmadan, kişisel, kurumsal ve devlet çıkarları yönünden birliğin sağlanması, başlangıç itibarı ile her iki taraf için özveri de gerektirmektedir. Türk Uluslararası Gemi Sicilinin getirileri, kısa ve orta vade için belirlenecek SSK prim oranlarıyla veya ülke bayrağının bırakılmaması koşuluyla primlerin her geçen yıl belirli

bir oranda aŖađı çekilmesiyle daha cazip hale getirilebilir. Sayılan bu uygulamaların dıŖında deđiŖik yönlerden fayda sağlayacak, Türk Bayrağı tercihini artıracak bir çok yöntem geliŖtirilebilir. Sektörün geliŖimi, deniz filomuzun güçlendirilmesi, ülke ekonomisi ile entegrasyonu, sağlayacağı faydalar ve diğer sektörlerle uyumu gibi direkt veya endirekt tüm konularda sektöre emeği geçen sermaye sahiplerinin, tüzel kiŖilerin, devlet adına düzenleme ve denetim görevini stlenmiŖ denetçilerin ve danıŖmanların grŖ birliğine varıp ortak bir paydada buluŖmalarını her yönden gelebilecek sıkıntılarını devre dıŖı bırakacaktır.

Bu uygulamayla ortaya çıkacak olan sinerji; olumsuz geliŖmelerin kazanca dnŖtrlmesine, kazançların ise artarak hem sektöre, hem ekonomiye, hem de tüm kurumlara fayda sağlamasına katkıda bulunacak, bu sektörün diğer sektörlere de örnek bir model olmasını sağlayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Sumer,Kutlan,Argun.:**Tekdüzen Hesap Planına Göre Açılıştan Kapanışa Bir Muhasebe Uygulaması**. Alfa Yayınları, İstanbul, 2000
- Durmuş,A.H - Arat,M.E.: **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul,2004
- Durmuş,A.H - Arat,M.E.: **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul,1995
- Tokaç,A.: **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, Muhasebe Yöneticisinin El Kitabı**. Tunca Kitabevi,İstanbul,2005
- Argun,D.:**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Muhasebesi**. Süryay Sürekli Yayınlar,İstanbul,2005
- Argun,D.: **Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu**. Alfa Yayınları, İstanbul,1998
- Yükçü,S.: **Finansal Muhasebe, Enflasyon Düzeltme Hesapları, Finansal Kiralama Hesapları,Hesap-Vergi Kanunu İlişkisi Dönem Sonu İşlemleri**. Yaklaşım Yayıncılık,İzmir,2004
- Akdoğan,N-Sevilengül,O.:**Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Gazi Kitabevi,Ankara,2000
- Akbulak,S.-Akbulak,Y.:**Türkiye’de Sermaye Piyasası Araçları ve Halka Açık Anonim Şirketler**. Beta Basım, İstanbul,2004
- Berk,N.: **Finansal Yönetim**. Türkmen Kitabevi, İstanbul,2005
- Hacırüstemoğlu,R.: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Alfa Yayınları, İstanbul, 2001
- Barsal,N - Ercan,Y.: **Maliyet Muhasebesi**. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2001
- Lazol,İ.:**Maliyet Muhasebesi**.Ekin Yayıncılık,Ankara,2004
- T.C.Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı : **Uluslararası Denizcilik İlişkileri Ve Deniz Hukuku**. İstanbul,2000
- Camcı,B.-Zafer,C.-Yaman,Ş.: **Türk Deniz Ticareti ve Türkiye Denizcilik İşletmeleri Tarihçesi 1**. Türkiye Denizcilik İşletmeleri Kültür Yayınları, İstanbul,1994
- Deniz,R.: **Gemi İşletmeciliği,Acentelik,Brokerlik**. Akademi Yayınları, İstanbul, 2003
- Kılınç,U.: **Türk Deniz Ulaştırma Sektörü’nün Avrupa Birliği’ne Entegrasyonu**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997
- Örmeci,M.:**Tüm Vergi Kanunları**. İstanbul, 2006

- Özbacı,Y.: **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, Ankara,2006
- Oktar.K.: **KDV İstisnalar ve İadeler**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005
- Seyidoğlu,H.: **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**.Güzem Can Yayınları,İstanbul,2003
- Deniz Ticaret Odası; **2004 Deniz Sektör Raporu**. İstanbul, 2005
- Deniz Ticaret Odası; **2005 Deniz Sektör Raporu**. İstanbul, 2006
- Deniz Ticaret Odası; **2005 Yılı Faaliyet Raporu ve 2006 Yılı İş Programı**. İstanbul,2005
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Ağustos 2002 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Aralık 2002 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Kasım 2003 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Ocak 2005 Özel Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Şubat 2005 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Kasım 2005 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Mayıs 2006 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Ağustos 2006 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Eylül 2006 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Kasım 2006 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Aralık 2006 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Ocak 2007 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası: **Deniz Ticareti Dergisi, Şubat 2007 Sayısı**. İstanbul
- Deniz Ticaret Odası; **Deniz Ticareti Dergisi, Nisan 2007 Sayısı**. İstanbul
- Erdoğan,O; **Denizcilikte Finansman ve Hisse Senedi Fiyatlandırma Modeli:Türkiye Örneği**. Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99-Bildiri Kitabı
- Erdoğan,O: **Denizcilik Sektörü Şirketlerinin Halka Açılması, Borsa'da İşlem Görmesi ve Gemi Sicili**.Deniz Ticareti Dergisi,2003
- Türk Haber Aylık Siyasi, Ekonomi, Kültür ve Sanat Dergisi,Ağustos 2006 Sayısı
- Devlet Planlama Teşkilatı: **VIII.Kalkınma Planı (2001-2005), Denizyolu Ulaştırması Raporu**, Erişim; 26.07.2006
- Devlet Planlama Teşkilatı: **IX.Kalkınma Planı (2007-2013) , Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyon Raporu**. 2006

- Öztürk, Ö.: **Banka ve Sendikasyon Kredilerinin Denizcilik Sektörünün Finansmanında Önemi ve Bankaların Bu Alandaki Yaklaşımları.** Yüksek Lisans Tezi, 2006
- Yeşilbağ,L.: **Elverişli Bayrak Uygulamalarının Dünya Deniz Ulaştırma Piyasasına Etkisi.** Gemi İnşaatı ve Deniz Teknolojisi Teknik Kongresi 99-Bildiri Kitabı
- TBMM.: **21.Dönem 2.Yasama Yılı 35.Birleşim Genel Kurul Tutanağı.**1999
- TBMM.:**Bayındırlık, İmar, Ulaştırma, Turizm Komisyonu Raporu.** 2004
- Çakır,V-Özsüt,T.: **Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle Sağlanan Vergisel Teşvikler.** Dünya,2000
- Akdoğan,R.,**Türkçe-İngilizce Ansiklopedik Denizcilik Sözlüğü,**İstanbul,1988
- <http://www.gib.gov.tr>; Erişim: 15.11.2006
- <http://www.denizcilik.gov.tr>; Erişim: 19.12.2006
- <http://www.chamber-of-shipping.org.tr>; Erişim: 19.12.2006
- <http://www.ismmmo.org.tr>; Erişim:03.01.2007
- <http://www.spk.gov.tr>; Erişim: 15.03.2007
- <http://www.imkb.gov.tr>; Erişim:15.03.2007
- <http://www.denizce.com>; Erişim: 01.04.2007
- <http://www.virahaber.com>; Erişim: 09.04.2007
- <http://www.coastalsafety.gov.tr>; Erişim: 01.05.2007

EKLER

EK:1

**TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU İLE 491
SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK**

YAPILMASINA DAİR KANUN

Kanun Numarası : 4490

Kabul Tarihi : 16/12/1999

Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 21.12.1999 Sayı: 23913

Yayımlandığı Düstur : Tertip: 5 Cilt: 40 Sayfa:

Amaç ve Kapsam

Madde 1 – Bu Kanunun amacı, oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmaktır. 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun yat turizmi ile ilgili hükümleri saklıdır.

Tanımlar

Madde 2 – Bu Kanunda geçen;

a) Gemi:Ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini,

b) Yat:Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde "Ticari Yat" olarak belirtilen deniz araçlarını,

c) Milli Gemi Sicili:6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 839 uncu ve diğer maddelerinde öngörülen gemi sicilini,

d) Türk Uluslararası Gemi Sicili:Bu Kanun uyarınca oluşturulan gemi sicilini,

e) Bakanlık:Denizcilik Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığını,

f) Net Ton:Geminin ticari olarak kullanılabilen yerlerinin hacmi olup, o geminin yürümesi ve yürütenlerin ihtiyacına ayrılan yerlerin gros tonilatodan çıkartılması sonunda geri kalan hacmini,

g) DWT:Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını,

h) Gros Tonilato:Bu hacim, geminin güverte altı ve güverte üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini (2.83m³=1 gros tonilato),

ifade eder.

Türk Uluslararası Gemi Sicili

Madde 3 – Bu Kanunun 1 inci maddesinde öngörülen amaçları gerçekleştirmek üzere Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde, İstanbul'da Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuştur.

Bakanlık, Türk Uluslararası Gemi Siciline ilişkin hizmetlerin daha süratli ve etkin şekilde yerine getirilmesi amacıyla yurt içinde irtibat büroları açabilir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilecek gemiler ve yatlar

Madde 4 – Türk Uluslararası Gemi Siciline aşağıdaki gemiler ve yatlar talep üzerine tescil edilir:

a) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan Kanunun 1inci ve 2 nci maddesi kapsamındaki bütün gemiler ve yatlar.

b) Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar.

c) (Değişik: 2/12/2004 – 5266/1 md.)Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemiler.

Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil

Madde 5 – Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettirilebilir.

Yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Sicilinin özel bir sütununa kaydolunur.

(Mülga üçüncü fıkra: 2/12/2004 – 5266/4 md.)

Türk Uluslararası Gemi Sicilinin muhtevası

Madde 6 – Türk Uluslararası Gemi Siciline 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 845 inci maddesinde belirtilen hususlar, gemi ve yatın teknik özellikleri ile gemi ve yat üzerindeki haklara ilişkin bilgiler kaydolunur.

Türk Uluslararası Gemi Siciline ilişkin esaslar, sicilde kayıtlı hakların devri, sicil kaydının terkinine ilişkin usul ve esaslar Bakanlık tarafından hazırlanacak yönetmelik ile tespit edilir.

(Değişik üçüncü fıkra: 2/12/2004 – 5266/2 md.)Gemilerin ve yatların sicil kaydının terkini ipotekli alacaklının iznine tâbidir.

Bayrak çekme hakkından yararlanma

Madde 7 – Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler.

Bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar milli mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanırlar. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar.

Türk Bayrağının çekilmesine ilişkin hakların ihlalinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.

Gemilerin ve yatların tabi olacakları esaslar

Madde 8 – Gemilerde ve yatlarda bulundurulması gereken belgeler, süreleri ve bunlara ilişkin diğer esaslar ile gemilerin ve yatların tabi olacakları esaslar, ilgili mevzuat ve uluslararası sözleşme hükümleri çerçevesinde Bakanlık tarafından tespit olunur.

Gemi adamlarının uyruğu ve istihdamı

Madde 9 – Bu Kanunun 7 nci maddesinin ikinci fıkrası hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemilerde ve yatlarda donatanın yabancı veya Türk olmasına bakılmaksızın kaptanın Türk vatandaşı olması esastır. Donatanın Türk vatandaşı olması halinde ise ayrıca diğer gemi ve yat personel sayısının en az %51'i; için Türk vatandaşı olma şartı aranır.

Gemi adamlarının sosyal güvenliği ve çalışma şartları

Madde 10 – Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemilerde ve yatlarda istihdam edilecek gemi adamları Türk sosyal güvenlik ve bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabi olurlar. Ancak, yabancı uyruklu gemi adamları için, uluslararası veya ikili sosyal güvenlik sözleşmelerinde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, talepleri halinde kendi ülkelerinde zorunlu veya herhangi bir ülkede özel sigortalı olduklarını kanıtlamaları şartı ile malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tabi tutulmazlar.

Yabancı uyruklu gemi adamlarının ülkeye giriş-çıkış ve konaklamaları

Madde 11 – Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde ve yatlarda istihdam edilen yabancı uyruklu gemi adamlarının sahip oldukları ve Bakanlıkça tanınan gemi adamı cüzdanları pasaport yerine geçer. Bunları taşıyan gemi adamlarından, Türkiye'ye giriş ve çıkışlarında geminin uğrak yaptığı liman şehirlerinde veya liman şehrine sınır yerleşim merkezinden konaklamalarında karşılıklılık esasına göre pasaport aranmaz.

Yabancıların ülkeye kabulü ve ülkeden çıkarılmalarına ilişkin yürürlükteki mevzuat hükümleri saklıdır.

Mali hükümler

Madde 12 – (Değişik: 2/12/2004 – 5266/3 md.)

Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi tutulmazlar.

Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların sahiplerinden aşağıdaki harçlar ayrıca tahsil olunur:

a) Kayıt harcı: 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak, her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı yatlar için alınacak maktu kayıt harcı, 5.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirası kadardır.

b) Yıllık tonaj harcı: Gemilerden ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Bu harç ocak ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil olunur. Vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe sicilin terkin ve yeni sahibi adına tescilli yapılmaz. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenir. Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi veya yatın sicilden re'sen terkinini gerektiren sebeplerin meydana gelmesi halinde, sicil kaydı daha sonra terkin edilse bile tonaj harcı yükümlülüğü terkin sebebinin gerçekleştiği tarihi takip eden ay itibarıyla sona erer.

c) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yat doğrudan veya çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı ise bu maddenin (a) ve (b) bendinde tespit edilen bedellerde %50 indirim yapılır.

d) Finansal kiralama firmaları adına Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya

devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı alınmaz.

ABD Dolarının Türk Lirası karşılığının hesabında; Türk Uluslararası Gemi Sicili tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca tespit ve ilân olunan döviz satış kuru esas alınır.

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Üçüncü fıkranın (a) ve (b) bentleri uyarınca alınacak harçların tarh, tahakkuk ve tahsilinde aksine hüküm bulunmadıkça 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanır.

Üçüncü fıkranın (a) ve (b) bentleri uyarınca tahsil edilen gelirler Maliye Bakanlığınca ayrı bir hesapta izlenir. Bu gelirlerin % 50'si altı ayda bir Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi Bütçesine kaydedilir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığının da görüşü alınarak Bakanlıkça tespit edilir.

Gemi ve yatların sigortaları

Madde 13 – Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların sigortaları yurt dışında da yaptırılabilir.

Yönetmelik

Madde 14 – Bu Kanun uyarınca öngörülen yönetmelik ilgili kurum ve kuruluşların da görüşleri alınmak kaydıyla, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Bakanlıkça altı ay içinde yürürlüğe konur.

Madde 15 – (491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye ek maddeler eklenmesi ile ilgili olup yerine işlenmiştir.)

Geçici Madde 1 – Bu Kanunun yürürlüğe girmesini müteakip tescil edilecek gemilerin yıllık tonaj harcının hesabı 12 nci maddede yer alan hükümlere göre yapılır.1999 takvim yılı sonuna kadar tescillerde, tescilin yapıldığı ay hariç tutulmak suretiyle kalan net aylara isabet eden tutarda Türk Lirası, ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan döviz kurları üzerinden hesaplanarak tahsil olunur.

Yürürlük

Madde 16 – Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 17 – Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

EK: 2

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ YÖNETMELİĞİ

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

Madde 1- Bu Yönetmeliğin amacı, 16/12/1999 tarih ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu kapsamına giren gemi, yat ve özel maksatlı, özel yapılı gemilerin sicil işlemlerine ilişkin esasları belirlemek ve uygulanmasını sağlamaktır.

Kapsam

Madde 2- Türk Uluslararası Gemi Siciline aşağıdaki gemiler ve yatlar tescil edilir.

a) 4490 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 21/12/1999 tarihinde Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan bütün gemiler ve yatlar.

b) Tonaj sınırı aranmaksızın, yurt içinde inşa edilen gemiler, yatlar ve özel maksatlı, özel yapılı bütün gemiler.

Yurt içinde, yurt dışına ihraç edilmek üzere inşa edilen veya yurt içinde Türk uyruklu gerçek veya tüzel kişiler için imal edilip de, daha sonra yurt dışına ihraç edilmiş olan ve tekrar yurda ithal edilen gemiler ve yatlar, yurt içinde imal edilmiş kabul edilir.

c) **(Değişik: RG 19/1/2005-25705)** Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 Grostonun üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemiler.

Dayanak

Madde 3 — (Başlığıyla birlikte değişik: RG-22/08/2002-24854)

Bu Yönetmelik, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 14 üncü maddesi ile, 7/2/2002 tarihli ve 4745 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Devlet Memurları Kanunu, Harcırah Kanunu ile Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun ilgili hükümlerine göre hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 4- Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Gemi: Ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini,
- b) Yat: Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde “ticari yat” olarak belirtilen deniz araçlarını,
- c) Yatçı: Ticari yat personeli dışında kalan yolcu,
- d) Özel Maksatlı ve Özel Yapılı Gemiler: Yukarıda belirtilen gemi ve yat tanımına girmeyen, tipleri ve evsafı İdare tarafından belirlenen gemileri,
- e) MGS: 6762 sayılı TTK'nun 839 uncu ve diğer maddelerinde düzenlenen Milli Gemi Sicilini,
- f) TUGS: 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicilini,
- g) TTK: 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununu,
- h) **(Değişik: RG 19/1/2005-25705)** Bakanlık: Denizcilik Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlığı,
- ı) İdare: Denizcilik Müsteşarlığını,
- j) Çıplak Kiralama (Bareboat) :Bir ülke bayrağındaki geminin, bir donatan/işletici sorumluluğunda başka bir ülke bayrağına geçici bir süre ile geçmesini

sağlayan, geminin giderinin kimin tarafından hangi ölçüde kiralanacağı özel anlaşmalara tabi olan kiralamayı,

k) Finansal Kiralama (Leasing) : Bir geminin mülkiyetinin mali yükümlülüklerini tamamlayıncaya kadar kiralama periyodunda, kredi ödemelerinde bir aksama olmadığı takdirde (satış hariç) gemi üzerindeki tasarruf yetkisinin kiracıya bırakılmasını,

l) Klas Kuruluşları: Gemilerin, inşa donanım ve seyir emniyeti bakımından belirli ulusal ve uluslararası standartlara uygunluğunu, kurulları dahilinde sörvey ve belgelendirme ile belirleyen, İdare tarafından onaylanmış/yetkilendirilmiş tarafsız kuruluşları,

m) Net Tonilato: Geminin ticari olarak kullanılabilen yerlerinin hacmi olup, o geminin yürümesine ve yürütenlerin ihtiyacına ayrılan yerlerin gros tonilatodan çıkarılması sonunda geri kalan hacmini,

n) DWT: Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, tam yükün, yakıtın, suyun, kumyananın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını,

o) Gros Tonilato: Bu hacim, geminin güverte altı ve güverte üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini (2.83 m³= 1 gros tonilato),

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Türk Uluslararası Gemi Sicili Memurluğu ve İrtibat Büroları ile Çalışma Usulleri

TUGS Memurluğu ve irtibat büroları

Madde 5- TUGS işlemlerini yürütmek amacı ile Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde İstanbul'da TUGS Memurluğu kurulmuştur.

İdare gerek görüldüğü takdirde, ilgili Bakanlığın onayı ile, MGS dairelerinin bulunduğu Trabzon, Samsun, Zonguldak, Bandırma, Çanakkale, İzmir, Mersin, Antalya ve İskenderun'da TUGS irtibat büroları açar.

TUGS Memurluğu bürosu ve irtibat büroları çalışma usulleri

Madde 6- TUGS Memurluğu Bürosu ve İrtibat Bürosu organizasyonu, çalışma yöntemleri ile nezaret usulleri aşağıda belirlenmiştir;

a) TUGS Memurluğu Bürosu ve İrtibat Bürosularının personel kadroları ve çalışma şartları İdare tarafından belirlenir.

b) TUGS Memurluğu Bürosu ve İrtibat Büroları bünyesinde, örneği Ek-1'de verilen TUGS Kütüğü açılır. Bu kütük bilgisayar ortamında tutulur ve ayrıca her gemi için ayrı bir dosya açılır.

c) TUGS alenidir. Tescil edilmiş gemi ile ilgili olduğunu belgeleyen herkes gemiye ait bütün sicil kayıtlarını tetkik edebilir.

d) TUGS kayıtlarının nezareti, yapılan işlemleri karşı vuku bulacak şikayet ve itirazların incelenip sonuçlandırılmasında, MGS nin tabi olduğu mevzuat hükümleri uygulanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Tescil, Terkin ve Takyidat

Tescil

Madde 7- Türkiye’de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye’de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar TUGS’ye tescil ettirilebilir.

TUGS’ye kayıtlı bir gemi MGS’ye de kayıtlı ise, MGS kaydı re’sen terkin edilir.

Başvuru Şekli ve Tescile Esas Belgeler

Madde 8- TUGS’ye tescil başvurusunda, tescil talebini içeren dilekçe ile birlikte Ek-2’deki belgeler de ibraz edilir.

Bu belgelerin şekli denizcilikten sorumlu idare tarafından belirlenir. Belgelerin basım ve dağıtımı, Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi aracılığı ile yapılır.

Yükümlülük

Madde 9- TUGS’ye kayıtlı gemiler, MGS’ye kayıtlı gemilerin yürürlükteki mevzuat uyarınca bulundurmaları gereken tüm belgeleri gemide bulundurmak zorundadır.

TUGS Gemi Tasdiknamesi

Madde 10- MGS’den terkin edilerek TUGS’ye tescil edilen gemiler, mevcut gemi tasdiknamelerini MGS’den iptal ettirerek, örneği Ek-3’de verilen TUGS gemi tasdiknamesi alırlar.

Finansal Kiralama

Madde 11- Finansal kiralama (Leasing) kapsamında yurt dışından ithal edilen gemiler ve yatlar, TUGS kütük kayıt örneği Ek-4’de verilen özel sütununa tescil edilir. Bu tescil için 7 nci maddeye ek olarak, finansal kiralama sözleşmesi ve Bayrak ülkesinin tescil muvaffakatnamesi istenir.

Finansal Kiralama kapsamında, TUGS'ye tescil edilecek gemiler ve yatlar için, örneği Ek-5'de verilen Bayrak şahadetnamesi tanzim edilir.

Çıplak Kiralama

Madde 12- Çıplak kiralama (bareboat) kapsamındaki gemiler ve yatlar TUGS'ye tescil edilemez.

Yurtdışında TUGS'ye Tescil Başvurusunda Bulunma Esasları

Madde 13-Yurtdışında Başkonsolosluklara, Konsolosluklara ve yokluğunda Fahri Başkonsolosluk veya Konsolosluklara tescil başvurusunda bulunulan gemilerin ve yatların tabi olacağı esaslar aşağıdadır.

a) 4490 sayılı Kanun kapsamında olan gemi ve yat malikleri, Ek.6'daki bilgi ve belgelerle Başkonsolosluklara, Konsolosluklara ve yokluğunda Fahri Başkonsolosluk veya Konsolosluklara müracaat yapabilir.

b) Mürakat koşulları uygun ise, bu Yönetmeliğin kapsamında Maliye Bakanlığı'nca tahsil esasları tespit edilen kayıt ve tonaj harçlarının tahsil edilmiş olduğu TUGS müdürlüğü tarafından ilgili Başkonsololuğa, Konsololuğa ve yokluğunda Fahri Başkonsolosluk veya Konsololuğa bildirilmesini müteakip, örneği Ek-7'de verilen TUGS Bayrak şahadetnamesi tanzim edilir.

c) **(Değişik: RG-17/09/2006-26292)** TUGS bayrak şahadetnamesi tanzim edilen gemiler ve yatların TUGS'ne tescilinde, bayrak şahadetnamesi tanzim edildiği günden itibaren en geç bir yıl içerisinde mahalli sicile başvurulması halinde gemi veya yatın Türkiye'ye gelmesi gerekmeksizin sicile kaydı yapılır. Bu süreden daha önce bir Türk limanına gelen gemiler ve yatların, süreye bakılmaksızın TUGS bayrak şahadetnamesi iptal edilir.

d) Bayrak Şahadetnamesi üzerine düşülen ipotek şerhi tescil hükmündedir. Gemi tescilinde, ipotek şerhleri resen sicile kaydedilir.

Terkin, Satış, İsim Değişikliği, İpotek Tescili

Madde 14- TUGS'ye tescil işlemleri ile, gemilerin terkin, satış, isim değişikliği, ipotek tescili ve diğer benzeri işlemler, TTK ve 31.12.1956 tarihli ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesinin, 4490 sayılı Kanuna aykırı olmayan hükümleri uygulanır.

Takyidat

Madde 15- MGS'den TUGS'ye tescil edilecek gemilerin sicili üzerindeki mevcut ipotek, amme alacağından doğan hacizler ve sair takyidat, TUGS'deki tescile aynen aktarılır.

(Değişik: RG 19/1/2005-25705) Üzerinde haciz veya sair takyidat bulunan gemiler ve yatların TUGS'dan terkin için, söz konusu haciz veya takyidatların kaldırılması yahut ipotekli alacaklının terkine muvafakatı gereklidir.”

MGS'den terkin ile TUGS'ye tescil olan gemiler bakımından, tescilden sonra üçüncü şahıslarca takyidat nedeniyle MGS'ye yapılan başvurular, TUGS'ye yapılmış sayılır. Bu tür başvurular, MGS Memurluğu tarafından işlem yapılmak üzere gecikmeksizin TUGS Memurluğuna bildirilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Mevzuat

Madde 16- TUGS'ne tescilli gemiler, 4490 sayılı Kanun hükümlerine tabi olup, bu kanunun düzenlemediği hususlarda yürürlükteki mevzuat hükümleri uygulanır.

Uluslararası Anlaşmalar

Madde 17- T.C. Hükümetinin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar TUGS'ye tescilli gemiler için de geçerlidir.

Türk Bayrağı Çekme Hakkı

Madde 18- Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler.

Kabotaj Hakkı

Madde 19- TUGS'ye kayıtlı olup da, TTK'nın 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar, 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar.

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ve bu Kanuna göre çıkartılmış Yat Turizmi Yönetmeliği hükümleri saklıdır.

Klas Kuruluşları

Madde 20- TUGS'ye tescilli gemiler Denizcilik Müsteşarlığı'nın yetkilendirdiği klas kuruluşları dışındaki klas kuruluşları ile çalışamaz. Yetkilendirilmeyen klas kuruluşlarının düzenledikleri sertifikalar geçersizdir.

Personel Donanımı

Madde 21- a)Kaptanların T.C. vatandaşı olması esastır.

b) Donatanın T.C. vatandaşı olması veya TTK'nın 823 üncü maddesi kapsamındaki bir şirket olması halinde, kabotaj hattı dışında personelin en az % 51'inin T.C. vatandaşı olması zorunludur.

Gemiadamlarının Sosyal Güvenliği ve Çalışma Şartları

Madde 22- TUGS'ye tescilli olan gemi ve yatlarda çalışan gemi adamları;Türk sosyal güvenlik, bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabidirler.

Uluslararası veya ikili sosyal güvenlik sözleşmelerinde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, yabancı uyruklu gemi adamları, kendi ülkelerinde zorunlu veya herhangi bir ülkede özel sigortalı olduklarını kanıtlamaları şartı ile malüllük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tabi tutulmazlar.

Yabancı Uyruklu Gemiadamlarının Ülkeye Giriş-Çıkış ve Konaklamaları

Madde 23- TUGS'ye kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan yabancı uyruklu gemi adamlarının Bakanlık tarafından tanınan gemiadamı cüzdanları, yabancıların ülkeye kabulü ve ülkeden çıkarılmalarına ilişkin yürürlükteki mevzuat hükümleri saklı kalmak ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla pasaport yerine geçer.

a) Sözleşme ile bağlı bulunduğu gemide görev yaptıkları sürece, gemi adamlarının gemiye katılmak/ayrılmak için Türkiye'ye giriş ve çıkışlarında pasaport aranmaz.

b) Çalıştığı geminin uğrak yaptığı liman ile bu limana sınır yerleşim merkezlerinde bu kişilerden pasaport aranmaz.

c) Yukarıdaki işlemlerin geçerliliği için bahse konu şahsın TUGS'ye kayıtlı bir gemide çalıştığı/çalışacağını gemi maliki veya yetkili ve sorumlu temsilcisinden belgelemek zorunludur.

Gemi ve Yat Sigortaları

Madde 24- TUGS'ye kayıtlı gemiler ve yatlar, sigortalarını yurt dışında da yaptırabilirler.

Teşvik Esasları

Madde 25- (Değişik: RG 19/1/2005-25705) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre Türk bayrağı çekebilen gemi ve yat sahiplerine yatırım sırasında tanınan mali yardım ve teşvikler, 4490 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra yurt dışından ithal edeceği gemi ve yatlarını bu Yönetmelik hükümlerine göre TUGS'a tescil ettiren Türk uyruklu gerçek ve tüzel kişilere de tanınır.”

Mali Hükümler

Madde 26- TUGS'ye tescil edilmiş gemiler, aşağıdaki mali hükümlere tabidirler:

a) Vergi İstisnası:

1) TUGS'ye tescilli gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden sağlanan kazançlar gelir ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisnadır.

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

3) TUGS'ye kayıtlı gemilerde çalışacak personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

b) Uygulanacak Harçlar: TUGS'ye kayıtlı gemilerin ve yatların sahiplerinden aşağıdaki harçlar ayrıca tahsil olunur.

1) **(Değişik: RG 19/1/2005-25705)** Kayıt Harcı: TUGS'a tescil edilecek gemiler için 10.000 ABD Doları ve her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk lirası alınır. Gemilerden alınacak kayıt harcı, 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirlenen usulle ve aynı bentte öngörülen miktara kadar artırılabilir. TUGS'a tescil edilecek yatlar için alınacak maktu kayıt harcı 5.000 ABD doları karşılığı Türk lirası kadardır.kayıt harcı tahsil edilmeden tescil işlemi yapılamaz.

Finansal kiralama firmaları adına Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı alınmaz.

2) **(Değişik: RG 19/1/2005-25705)** Yıllık Tonaj Harcı: TUGS'a tescilli gemiler ve yatlardan kayıtlı oldukları her takvim yılı için net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır.bakanlar Kurulu yıllık tonaj harcı tutarını on katına kadar artırmaya yetkilidir.bu harç her yılın Ocak ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil olunur.

Vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe sicilin terkinini ve yeni sahibi adına tescili yapılmaz.

Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olunduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenir.

TUGS'a kayıtlı gemi ve yatın sicilden re'sen terkinini gerektiren sebeplerin meydana gelmesi halinde, sicil kaydı daha sonra terkin edilse bile yıllık tonaj harcı yükümlülüğü terkin sebebinin gerçekleştiği tarihi takip eden ay itibariyle sona erer. Terkin sebeplerinin gerçekleştiği tarih ile terkin tarihi arasındaki süre için alınmış harç varsa iade edilir.”

c) Harç İndirimi: TUGS'ye tescilli gemiler, doğrudan veya çift (dual) olarak Türk Loydu'na klaslı iseler, kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı bedellerinde %50 indirim yapılır.

d) ABD Dolarının Türk Lirası karşılığının hesabı: Kayıt harcında TUGS'ye tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınır.

e) Alınacak harçların tarh, tahakkuk ve tahsilinde yukarıda aksine hüküm bulunmadıkça 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanır.

f) Harçların Tahsili:

1) Kayıt harcı ile yıllık tonaj harcının tahsili ve vadesinde ödenmeyen yıllık tonaj harçları ile ilgili işlemlerde uygulanacak usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Denizcilik Müsteşarlığınca çıkartılacak genelge ile belirlenir.

2) TUGS'ye tescil edilen gemilerden alınan harçlar, Maliye Bakanlığı'nca ayrı bir hesapta izlenir ve %50'si altı ayda bir Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi bütçesine aktarılır.Harçların muhasebeleştirilmesi ve %50'sinin Denizcilik Müsteşarlığına gönderilmesi işlemlerinde uyulacak usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından tarafından çıkartılacak genelge ile belirlenir.

EK MADDE 1 – (Ek: RG-17/09/2006-26292)

2/12/2004 tarihli ve 5266 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce; yurt dışından ithal etmiş olduğu 3.000 DWT ve üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 Groston üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemilerini Milli Gemi Siciline tescil ettiren Türk uyruklu gerçek veya tüzel kişiler, geçmişe yönelik hiçbir mali hak sağlamamak kaydıyla Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettirebilirler.

Geçici Madde 1- (Mülga: RG-17/09/2006-26292)

Yürürlük

Madde 27- Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 28- Bu Yönetmelik hükümlerini Denizcilik Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu Devlet Bakanı yürütür.

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KAYIT (KÜTÜK) ÖRNEĞİ
(ELEKTRONİK ORTAMINDA TUTULUR)

Sicil No :

IMO No :

Bağlama Limanı :

Geminin Adı :

Geminin Cinsi (IMO Sınıflandırmasına göre) :

Tanınma İşareti :

Geminin Boyu :

Geminin Eni :

Geminin Derinliği :

Gros Tonilatosu :

Net Tonilatosu :

Dwt :

İnşa Yeri ve Tarihi :

Tonaj sertifikası :

Alındığı Kurum-Tarih-No :

Makine Gücü :

DONATIN VEYA MÜŞTEREK DONATANLARIN ADI, SANİ VE PAYLARI
İKTİSAP VE TASARRUFUN HANGİ SEBEPLERDEN DOĞDUĞU TAKYİDAT
(İLİŞKİLER)

TUGS'A TESCİL EDİLECEK GEMİLERİN İBRAZ EDECEĞİ BELGELER

- 1-Tescil Takip Başvurusu;
- 2- Geminin Adı;
- 3- Tonaj Sertifikası;
- 4- Satış Sertifikası;
- 5- Gemi İnşa Şahadetnamesi;
(Yeni inşa edilen gemiler için)
- 6- Bayrak Şahadetnamesi;
- 7- kütük Kayıt Örneği;
(TMGS'den nakil ile, TUGS'ne tescil edilecek gemiler için)
- 8- Terkin Belgesi;
- 9- Kayıt Harcı Ödendi Belgesi;
- 10- Tonaj Harcı Ödendi Belgesi;
- 11- Maliklik Belgeleri;

Gerçek Kişilerde :

Türk Uyruklu ise:

-İkametgah senedi (muhtar tasdikli);

-Nüfus sureti (noter tasdikli);

Yabancı Uyruklu ise:

-İkametgah senedi (muhtar tasdikli);

-Kimlik bilgileri (Konsolosluk veya noter tasdikli);

-Oturma İzin Belgesi (İçişleri Bakanlığı veya Valilik tasdikli)

-Çalışma müsaadesi;

Tüzel Kişilerde ;

- Şirketin tescilini varsa tadilatlarını gösteren, Türkiye ticaret sicil gazeteleri; (aslı veya ticaret odası/noter tasdikli örneği);

-Faaliyet belgesi;

-İmza sirküleri.

ANNEX-3

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ TASDİKAMESİ
THE REPUBLIC OF TURKEY
TURKISH INTERNATIONAL CERTIFICATE OF REGISTRY

4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu gereğince ibraz olunan belgelere dayanılarak,gemisi, Türk Uluslararası Gemi Siciline.....numarası ile tescil edilmiştir.

The documents which are submitted ;

In compliance with the provision of article 7 of the Turkish İnternational Register Code Nr. 4490 is recorded in Turkish İnternational Register with registration number

1. Geminin Adı (The name of the vessel) :.....
2. Tanınma İşareti (Call sign) :.....
3. Nev'i (Type) :.....
4. IMO No: :.....

5. Kızaktan indiği yıl, inşa yeri :.....

6. Resmi ölçme sonuçları- metre (Out come :.....
of offical measurement- intermeters)

a) Boyu (length) :.....

b) Eni (Breadth) :.....

c)Derinliği (Dept) :.....

d) Makine dairesi boyu (The lenght of engine room):.....

e) Groston (Gross tonnage):.....

f) Netton (Net tonnage) :.....

g) Tonaj Sertifikası (Tonage certificate):.....

h) Makina gücü (Engine power):.....

(arka yüzü)

2. Malikler (Owners)				
Sıra No Item No	Malikler, Gemi Müdürü Owners, ship maneger	Maliklerin Payları Shares of Owners	İktisap sebebi Resson of acquistion	
GEMİ İPOTEKLİ, ŞERHLER				
Sıra No Item No	Meblağ Amount	Kaydın Muhtevası Contents of record	Sıra No Item No	Terkinler Concelations
<p>Yukarıda vasıfları yazılı.....gemisinin 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicil Kanunu' gereğince Türk Bayrağını çekme hakkını ve Türk gemilerine bütün bulunduğu tasdik olunur.</p> <p>It is hereby certified taht.....whose deseription is given above has the right to fly Turkish Flag and has all specifications Turkish vessels in accordance with Turkish International Register Code Nr. 4490</p> <p style="text-align: right;">Türk Uluslararası Gemi Sicili Turkish International Register</p>				

TÜRK ULUSLARARASI GEÇİCİ GEMİ SİCİLİ
KAYIT KÜTÜK ÖRNEĞİ
(BİLGİSAYAR ORTAMINDA TUTULUR)

Sicil No :

IMO No :

Bağlama Limanı :

Geminin Adı :

Geminin Cinsi
(IMO sınıflandırmasına göre) :

Geminin Boyu :

Geminin Eni :

Geminin Derinliği :

Gros Tonilatosu :

Net Tonilatosu :

DWT :

İnşa Yeri ve Tarihi :

Tonaj Sertifikası :

Alındığı Kurum-Tarih-No :

Makine Gücü :

GEMİNİN DONATANI (MALİKİ)

İŞLETENİ (FİNANSAL KİRACISI)

TESCİL SEBEBİ VE TARİHİ :

TAKYİDAT (İLİŞKİLER)

ANNEX-5

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ
BAYRAK ŞAHADETNAMESİ
(Finansal Kiralama İçin)
THE REPUBLIC OF TURKEY
TURKISH İNTERNATIONAL REGISTER
PROVISIONAL REGISTER CERTIFICATE
(For Leasing)

Bu sertifika ile aşağıdaki adı ve vasıfları yazılı geminin 21 Aralık 1999 tarih ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince Türk Bayrağını çektiği, Türk gemilerine mahsus bütün vasıfları haiz bulunduğu ve geçici sicile kayıtlı olduğu tasdik olunur.

This is to certify, that the name and specifications had been written vessel, at below have authorization to hoist the Turkish flag, and has all specifications as per Turkish ships concerning Turkish İnternational Registry Law, Article 5 that issued on 21 th December 1999 and numbered 4490

Geminin/Vessels

- 1-Adı/ Name :
- 2- IMO Nr :
- 3- Tanınma İşareti Call Signal :
- 4- Tipi/Type :
- 5- İnşa Yeri ve Yılı/Building Place and Date :
- 6- Bağlama Limanı/Registered Port :
- 7- Resmi Ölçme Neticeleri/Results of Official Measurement

<p>a) Boyu/Length</p> <p>b) Eni/Breadth</p> <p>c) Derinliği/Depth</p> <p>d) Gros Tonilatosu/Gross Tonnage</p> <p>e) Net Tonilatosu/Net Tonnage</p> <p>f) Ölçü Belgesi (kurum, tarih ve numarası) / Measurement Certificate (Authority, date and number)</p> <p>8) Makine Gücü/Engine Power</p> <p>9) Geminin Donatanı/Owner (s)</p> <p>10) İşleteni/Manager (s)</p> <p>Bu belge .....tarihine kadar geçerlidir.</p> <p>This certificate is valid until.....</p> <p>Türk Uluslararası Gemi Sicili (Turkish International Register)</p>

**YURT DIŞINDA TÜRİK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE TESCİL EDİLECEK
GEMİLERİN BAŞKONSOLOSLUKLARA, KONSOLOSLUKLARA VE
YOKLUGUNDA FAHRİ BAŞKONSOLOSLUK VEYA
KONSOLOSLUKLARA İBRAZ EDECEĞİ
BİLGİ VE BELGELER**

- 1- Geminin Adı,
- 2- IMO Numarası,
- 3- Geminin Cinsi,
- 4- Bağlama Limanı,
- 5- İnşa Yeri ve Kızıktan İndiği Yıl,
- 6- Terkin Belgesi,
- 7- Tonaj Sertifikası,
- 8- Tescil Talebi,
- 9-Maliklik Belgesi,

Hakiki Kişilerde :

Türk Uyruklu ise :

- a) İkametgah Senedi (Muhtardan)
- b) Nufus Sureti (Noterden)

Yabancı uyruklu ise (Türkiye'de mukim) :

- c) İkametgah Senedi (Muhtardan)
- d) Kimlik bilgileri (Konsolosluk veya Noter tasdikli)
- e) Oturma İzin Belgesi (İçişleri veya Valilik tasdikli)

f) Çalışma müsaadesi

Tüzel Kişilerde ;

g) Şirketin Tescilli olduğunu gösteren Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi,
varsa tadil gazeteleri (Aslı veya Ticaret Odası/Noter tasdikli örneği)

h) İmza Sirküleri

i) Faaliyet Belgesi

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ BAYRAK ŞAHADETNAMESİ

Aşağıda, Adı ve Özellikleri yazılı geminin, 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu gereğince, Türk Bayrağını çekme ve bu kanunda belirtilen haklara haiz olduğu tasdik olunur.

- 1- Adı :.....
- 2- IMO Numarası :.....
- 3- Tanınma İşareti :.....
- 4- Sınıfı :.....
- 5- İnşa Yeri ve Kızıktan İndiği Yıl :.....
- 6- Tescil Edileceği Liman :.....
- 7- Ölçüm Değerleri :.....
- a) Gros Tonilatosu :.....
- b) Net Tonilatosu :.....
- c) DWT :.....
- d) Tescil Boyu :.....
- e) Eni :.....
- f) Yüksekliği :.....
- g) Ölçme Belgesi Numarası,tarihi, veren makam.....
- 8- Makine Gücü (BHP) :.....
- 9-Geminin Maliki :.....

- Bu şahadetname arkasında yazılı kayıt ve şartlarla 6 ay için geçerlidir
 - 6 ay içinde tescil edilmeyen gemilerin Bayrak Şahadetnameleri : yıllık tonaj harcı taksidini süresi içinde ödemesi koşulu ile yeniden altı ay için uzatılır.

TASDİK

Yer- Makam-Tarih-İmza

EK :3

1 SERİ NO'LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

5.12. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanununun 35.maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanuna, Gelir Vergisi Kanununa ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmış olup bu hüküm 01/01/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun geçici 1.maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 31/12/2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır. 1/1/2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanununa, Gelir Vergisi Kanununa veya Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu çerçevede, diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna uygulamalarına ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

5.12.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna

5.12.1.1. Yasal Düzenleme ve İstisnanın Kapsamı

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

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

5.12.1.2.İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatın bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

5.12.1.3. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanısıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılatla orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

5.12.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kar payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın gerçek kişi ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. Kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine ilişkin açıklamalar Tebliğin (15.6.) bölümünde yapılmış bulunmaktadır.

Vergi kesintisi, kar payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

5.12.1.5. İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulanması

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

5.12.1.6. Time-Charter İşletmeciliği

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “**Time-Charter İşletmeciliği**” gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.