

# SİYASET, EKONOMİ ve YÖNETİM ARAŞTIRMALARI DERGİSİ



RESEARCH JOURNAL OF  
POLITICS, ECONOMICS AND MANAGEMENT

April 2017, Vol:5, Issue:2

Nisan 2017, Cilt:5, Sayı:2

P-ISSN: 2147-6071

E-ISSN: 2147-7035

Journal homepage: [www.siyasetekonomiyonetim.org](http://www.siyasetekonomiyonetim.org)



## Toplu Taşımada Kullanılan Otomatik Ücret Toplama Sisteminde Muhasebe Sürecinin TMS ve DMS Açısından Değerlendirilmesi\*

*Evaluation of Accounting Procedure from TMS and DMS from Automatic Fee Collection  
System Used In Collection Transportation*

**Yrd. Doç. Dr. Ahmet YANIK**

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, [ahmet.yanik@erdogan.edu.tr](mailto:ahmet.yanik@erdogan.edu.tr)

### MAKALE BİLGİSİ

#### Makale Geçmişi:

Geliş 05 Mart 2017  
Düzeltilme Geliş 22 Nisan 2017  
Kabul 23 Nisan 2017

#### Anahtar Kelimeler:

Toplu taşıma, otomatik ücret toplama sistemi, muhasebe

© 2017 PESA Tüm hakları saklıdır

### ÖZET

Çağımız dünyasında her alanda yaşanan gelişmeler, ulaştırma sektörünün de yeniden şekillenmesini beraberinde getirmiştir. Küreselleşmenin yaygınlaşmasında önemli katkısı olan ulaştırma sektörü gün geçtikçe ülkelerin ekonomisinde ve dünya ticaretinde daha önemli rol oynamaya başlamıştır. Teknolojideki ilerlemeler toplu taşımacılıkta kullanılan ücret toplama araçlarını kâğıt biletlerden jetonlara; manyetik kartlardan çip kartlara doğru değiştirmiştir. Yolculuk ücretlerinin ödenmesi ve kanıtlanması ayrı birer işlem olmuştur.

Çalışmanın amacı, toplu taşımada kullanılan otomatik ücret toplama sisteminin mevcut muhasebe uygulamalarındaki sorunları tespit etmek ve bu sorunlara çözüm önerilerinde bulunmaktır. Çalışmanın sonucunda mevcut sorunların çözülebilmesi açısından tekdüzen muhasebe sistemi ve devlet muhasebe sistemine yeni hesapların eklenmesi önerilmiştir.

### ARTICLE INFO

#### Article History:

Received 05 March 2017  
Received in revised form 22 April 2017  
Accepted 23 April 2017

#### Keywords:

Public transportation, automatic fee collection system, accounting

© 2017 PESA All rights reserved

### ABSTRACT

The developments that have been experienced in every area in the world of our time have brought about the reshaping of the transportation sector. The transport sector, which is an important contributor to the widespread globalization, has begun to play a more important role in the economies of countries and world trade. Progress in technology, has changed fee collection vehicles used in public transport throughout from tokens to paper tickets, from magnetic cards to chip cards. The payment and proof of travel charges were separate transaction.

The aim of the study is to identify the problems in the current accounting practices of the automatic fee collection system used in mass transportation and to suggest solutions for these problems. As a result of the work, it is proposed to add new accounts to the uniform accounting system and the public accounting system in order to solve the existing problems

\* Bu makale Prof. Dr. Yunus KİSHALI yönetiminde tamamlanan "Kentîçi toplu taşımada otomatik ücret toplama sistemi hesap düzeni ve muhasebeleştirme; sorunlar ve çözüm önerileri" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

## GİRİŞ

Günümüz dünyasında her alanda yaşanan gelişmeler, ulaştırma sektörünün de yeniden şekillenmesine neden olmuştur. Küreselleşmenin yaygınlaşması ile birlikte ön plana çıkan ulaştırma sektörü gün geçtikçe ülkelerin ekonomisinde ve dünya ticaretinde daha önemli bir rol oynamaya başlamıştır.

Teknolojideki ilerlemelere paralel olarak ortaya çıkan yeniliklerin toplu taşımacılık alanında uygulanmasıyla bu sektörde yeni pazarlama, satış ve ödeme yöntemleri geliştirilmiş ve işletmeler tarafından uygulamaya konulmuştur. Ücretlerin ön ödemeli olarak toplandığı otomatik ücret toplama sisteminde, toplu taşımacılık hizmeti veren diğer işletmelerin de sisteme dahil edilmesi ile ön ödemeli olarak toplanan ücretlerin tek bir işletmede toplanması ve dağıtımın hizmet verildikten sonra diğer işletmelere yapılması sürecinde muhasebeleştirilme işlemleri, üzerinde daha dikkatli düşünülmesi ve özel önem verilmesi gereken bir durumu ortaya koymuştur.

Bilgi işlem, veri depolama, haberleşme, bilgilerin işlenmesi ve raporlanması maliyetlerindeki azalma; bunların internet ve yeni iletişim teknikleri ile birleşmesi, işletmelerin organizasyon yapılarını değiştirmiştir (Transit Cooperative Research Program, 2004:1)..

Otomatik ücret toplama sistemi, toplu taşımacılıkta kullanılan elektronik biletlerden elektronik ortamda biniş ücretini tahsil eden, sistemin içinde olan belediye, banka, toplu taşıma şirketi, işletmeci firma gibi taraflar arasında her türlü ticari ilişkiyi düzenleyen sisteme verilen genel bir addır (<http://www.cflhd.gov/ttoolkit/flt/Definitions%20and%20Terms/KBDefinitionsAndTerms.htm>, erişim tarihi, 10.8.2009).

Akıllı ulaşım sistemlerinin bir parçası olarak kabul edilebilen bu sistem, üçüncü şahıslara hizmet vermek amacıyla sosyal hizmet kuruluşları, yerel yönetimler ve merkezi yönetim tarafından kullanılır. Ayrıca ücret ödemelerinde kredi kartları, banka kartları ve ön ödemeli kartlar kullanılabilir (Tanenhaus, 1996: 215)

Otomatik ücret toplama sisteminde, elektronik biletlere değer yükleme işlemi, belediye toplu taşıma işletmeleri adına acente işletmeler aracılığıyla yapılmaktadır. Değer yükleme işlemi sonunda elde edilen değer yükleme tutarları, acente işletmeler tarafından belediye toplu taşıma işletmelerine aktarılmaktadır.

Bu sistemde, bilet okuma ve değer yükleme araçlarındaki ücret ödeme süreçleri çevrimdışı olacak şekilde tasarlanmıştır. İşlem kayıtları daha sonra değerlendirilmek veya merkeze gönderilmek üzere istasyon ve garajlarda depolanır. İstasyon ve garajlarda depolanan veriler, belirli aralıklarla veri toplama merkezine ulaştırılır. İletişim ağları (network) bu bilgilerin kaybolmaması ve daha hızlı değerlendirilebilmesi için tasarlanmıştır. Veri toplama merkezinde toplanan veriler merkez sistem için gerekli raporlar hazırlandıktan sonra merkez sisteme ulaştırılır (Smart Card Alliance, 2008:8)

Belediye toplu taşıma işletmelerinde toplanan tutarlar, otomatik ücret toplama sistemine dâhil olan işletmelerin vermiş oldukları hizmetler dikkate alınarak, veri toplama merkezi tarafından düzenlenen raporlar doğrultusunda, belediye toplu taşıma işletmeleri tarafından söz konusu işletmelere aktarılmaktadır.

Otomatik ücret toplama sisteminde muhasebeleştirme süreci ilk olarak acente işletmelerde başlamaktadır. Acente işletmelerde toplanan tutarların toplu taşımacılık işletmesine aktarılması muhasebeleştirme sürecinin ikinci aşamasını oluşturmaktadır. Sisteme dâhil diğer toplu taşımacılık işletmelerinin vermiş oldukları hizmet karşılıklarının, belediye toplu taşımacılık işletmesi tarafından adı geçen işletmelere aktarılması muhasebeleştirme sürecinin üçüncü aşamasını oluşturmaktadır.

### **1. Otomatik Ücret Toplama Sistemini Kullanan Belediye Toplu Taşıma İşletmeleri Ve Acentelerde Hesap Düzeni ve Muhasebeleştirme İle İlgili Uygulama**

Otomatik ücret toplama sisteminde elektronik biletlere değer yükleme işlemleri, acente işletmeler tarafından belediye toplu taşıma işletmeleri adına yapılmaktadır. Söz konusu işletmeler, elektronik biletlere yükledikleri değer tutarlarını, ertesi iş günü belediye toplu taşıma işletmelerine aktarmaktadırlar. Acente işletmeler, vermiş oldukları bu hizmeti, belediye toplu taşıma işletmeleri ile aralarında anlaşma ile belirledikleri belirli bir komisyon yüzdesi karşılığında yapmaktadırlar.

Acenteler, yükledikleri değerlerin TL olarak karşılıklarını müşterilerden, nakit veya kredi kartı ile tahsil edebilmektedirler.

Acente işletmelerde muhasebe kayıtları dört aşamada yapılmaktadır. Bu aşamalar aşağıda sıralanmıştır.

- Değer yükleme işleminin muhasebeleştirilmesi
- Aktarılan değer yükleme tutarlarının muhasebeleştirilmesi
- Hesaplanan komisyonun muhasebeleştirilmesi
- Mahsup işleminin muhasebeleştirilmesi

Acenteler, vergi usul kanununa<sup>1</sup> göre birinci sınıf tüccar<sup>2</sup> olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar<sup>3</sup> da olabilmektedir.

### 1.1. Değer Yükleme İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Değer yükleme işlemi, elektronik biletleri kullanan yolcuların, bu biletlerini kullanabilmeleri için, ödenen belirli aralıktaki para karşılığında acente işletmeler veya otomatik satış makineleri aracılığıyla elektronik biletlere kodlama yapılması işlemidir.

Acente işletmeler, belediye toplu taşıma işletmeleri adına elektronik biletlere değer yükleme işlemini yaptıklarında, toplanan tutarların tahsil şekline göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

.../.../..... 100/108/127 KASA / DİĞER HAZIR DEĞERLER / DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	XX	XX
---	----	----

Nakit veya kredi kartı karşılığı alınan tutarlar belediye toplu taşıma işletmelerine aktarılmak amacıyla 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR hesabına alacak yazılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 323 numaralı Genel Tebliğine göre mükelleflerin belirli bir tutarın üzerinde olan tahsilât ve ödemelerini banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapmaları gerekmektedir<sup>4</sup>.

Acente işletmelerde toplanan değer yükleme karşılıkları acente işletmenin banka hesabına yatırılmakta, belediye toplu taşıma işletmesine ödemeler söz konusu banka hesabından yapılmaktadır.

.../.../..... 102 BANKALAR 100 KASA	XX	XX
---	----	----

<sup>1</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Yayımlanma Tarihi, 10.01.1961, Değişiklik 30/12/1980, (29/12/2009 tarihli ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 393 No.'lu Tebliği ile 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktarlar parantez içinde metne işlenmiştir.)

<sup>2</sup> Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin 1. bendine; "satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (120.000 TL) veya satışlarının tutarı 8.640.000.000 (170.000 TL)'yi aşanlar", 177. maddenin ikinci bendinde göre "birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatı 3.600.000.000 (68.000 TL)'yi aşanlar" birinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

<sup>3</sup> Vergi Usul Kanununun 178. maddesine göre "177. maddede yazılı olanların dışında kalanlar" ikinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

<sup>4</sup> 1.8.2003 tarihli ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 323 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 10.000.000.000 (on milyar) Türk Lirasını aşan tahsilât ve ödemelerini; banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapmaları ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu uygulamaya ilişkin tespit edilen 10.000.000.000 (on milyar) liralık limitin, 1.5.2004 tarihinden itibaren 8.000.000.000 (sekiz milyar) Türk Lirası olarak değiştirilmiştir.

## 1.2. Aktarılan Değer Yükleme Tutarlarının Muhasebeleştirilmesi

Acente işletme değer yükleme tutarını belediye toplu taşıma işletmesine aktardığında, bu işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

.../.../..... 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	XX	
102 BANKALAR		XX

## 1.3. Hesaplanan Komisyonun Muhasebeleştirilmesi

Acente işletmeler, değer yükleme hizmeti karşılığında elde ettikleri komisyon tutarını hesapladıktan sonra, aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmektedirler.

.../.../..... 120 ALICILAR	XX	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		XX
391 HESAPLANAN KDV		XX

Hesaplanan komisyon, gelir hesabına alacak yazılmakta, karşılığında acente işletmenin belediye toplu taşıma işletmesinden olan alacağı, alıcılar hesabına kaydedilmektedir.

Komisyon tutarı belediye toplu taşıma işletmesinden tahsil edildiğinde ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

.../.../..... 102 BANKALAR	XX	
120 ALICILAR		XX

## 1.4. Mahsup İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Acente işletmenin belediye toplu taşıma işletmesinden olan komisyon alacakları 120 ALICILAR hesabında, değer yükleme işlemi sonucunda belediye toplu taşıma işletmesine aktarılması gereken tutarlar 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR hesabında takip edilmektedir. Acente işletme, belediye toplu taşıma işletmesine ödeme yaparken bu iki hesap karşılıklı olarak mahsup edilmektedir. Ancak bu mahsup işlemi her gün olmamakla birlikte, bazen haftada bir, bazen ayda bir yapılmaktadır.

.../.../..... 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	XX	
102 BANKALAR		XX
120 ALICILAR		XX

Belediye toplu taşıma işletmeleri devlet muhasebe sistemine tabi, tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarını tutan kamu işletmeleridir (Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, M 7). Bu işletmeler, elektronik ücret toplama sisteminin merkezi konumundadır. Bu işletmelerde, otomatik ücret toplama sisteminde elektronik biletlere değer yükleme işlemleri sonucunda toplanan tutarlar ile dağıtım esas olan tutarların muhasebe kayıtları altı aşamada yapılmaktadır. Bu aşamalar şunlardır:

- Değer yükleme tutarlarının acente işletmeler tarafından aktarılması işleminin muhasebeleştirilmesi,
- Acente işletmelere ödenen komisyonun muhasebeleştirilmesi,
- Acente işletme ile mahsup işleminin muhasebeleştirilmesi
- Sisteme dâhil diğer toplu taşıma işletmelerine dağıtım işleminin muhasebeleştirilmesi,
- Veri toplama merkezine ödenen komisyonun muhasebeleştirilmesi
- Mahsup işleminin muhasebeleştirilmesi

## 2. Değer Yükleme Tutarlarının Acente İşletmeler Tarafından Aktarılması İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Elektronik biletlere değer yükleme işlemi, acente işletmeler tarafından yapılmaktadır. Değer yükleme işlemi sonucunda toplanan tutarlar, veri toplama merkezi tarafından belediye toplu taşıma işletmesine rapor olarak iletilmektedir. Toplanan tutarlar, aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

.../.../.....			
120 GELİRDEN ALACAKLAR	XX	XX	
600 GELİRLER		XX	
391 HESAPLANAN KDV		XX	

Belediye toplu taşıma işletmesi, yüklenen değer tutarlarını gelir hesabına, karşılığını ise gelirden alacaklar hesabına kaydetmektedirler.

Acentelerde toplanan değer yükleme tutarları, belediye toplu taşıma işletmesine ödendiğinde ise aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı yapılmaktadır.

.../.../.....			
102 BANKA			
120			
ALACAKLAR			
	GELİRDEN	XX	XX

### 2.1. Acente İşletmelere Ödenen Komisyonun Muhasebeleştirilmesi

Elektronik biletlere değer yükleme işlemi yapan acente işletmeler, verdikleri hizmet karşılığında, değer yükleme tutarından, belediye toplu taşıma işletmesinden belirli bir oranda komisyon yüzdesi almaktadırlar. Komisyon tutarı hesaplandığında, belediye toplu taşıma işletmesinde yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

.../.../.....			
630 GİDERLER		XX	
630 03 Komisyon Giderleri			
191 İNDİRİLECEK KDV		XX	
333 EMANETLER*			XX

Hesaplanan komisyon tutarı komisyon giderleri hesabına borç, acente işletmeye ödenecek tutar emanetler hesabına alacak olarak kaydedilmektedir.

Acente işletmeye komisyon tutarı ödendiğinde ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

.../.../.....			
333 EMANETLER		XX	
103 VERİLEN ÇEKLER VE			XX
GÖNDERME EMİRLERİ			

## 2.2. Acente İşletme ile Mahsup İşleminin Muhasebeleştirilmesi

Belediye toplu taşıma işletmesi tarafından acente işletmeye komisyon tutarı ödenirken eğer mahsup işlemi olacaksa aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

.../.../.....			
102 BANKA		XX	
333 EMANETLER		XX	
120 GELİRDEN ALACAKLAR			XX

Belediye toplu taşıma işletmesinin acente işletmeye olan komisyon borçlarını 333 EMANETLER hesabında takip etmekte, acente işletmeden olan değer yükleme karşılığı tutarları ise 120 GELİRDEN ALACAKLAR hesabında takip edilmektedir. Değer yükleme tutarları tahsil edilirken bu iki hesap mahsup edilmektedir. Ancak bu mahsup işlemi her gün olmamakla birlikte, bazen haftada bir, bazen de ayda bir yapılmaktadır.

## 3. Otomatik Ücret Toplama Sistemini Kullanan Belediye Toplu Taşıma İşletmeleri ve Acentelerde Muhasebe Sürecinin Değerlendirilmesi ve Öneriler

Otomatik ücret toplama sisteminde toplu taşımacılık hizmetlerinden yararlanmak isteyen yolcuların öncelikle bir elektronik bilet satın alması ve bu biletlerine değer yükletmesi gerekmektedir. Değer yükleme işlemi sonucunda elektronik biletler kullanıma hazırdır ve elektronik biletin sahibi olan kişi istediği zaman bu biletini kullanarak otomatik ücret toplama sistemine dâhil olan istediği araca binerek bu hizmetten yararlanabilmektedir. Elektronik biletlere yüklenen değerler hizmetten yararlanmak amacıyla yüklenmektedir. Yani bu biletlere değer yüklenmesi hizmetten yararlanıldığı ve dolayısıyla hizmetin verildiği anlamına gelmemektedir.

Otomatik ücret toplama sisteminde, değerlerin yüklendiği elektronik biletleri çıkaran işletme toplu taşıma hizmeti verdiği gibi, aynı şehirde otomatik ücret toplama sistemine dâhil olan başka toplu taşımacılık işletmeleri de hizmet verebilmektedir. Dolayısıyla, elektronik ücret toplama sisteminde elektronik biletlere yüklenen değer tutarlarının, hizmet verilmeden hangi toplu taşımacılık işletmesinin

geliri olacağı belli değildir. Bunun yanında hizmetten yararlanmak amacıyla elektronik biletlere yüklenen değerlerin, belirli sürelerde belirli biniş hakkı sağlayanlar hariç, ne kadar sürede kullanılacağı, başka bir deyişle son kullanım tarihi yoktur.

Mevcut uygulamada, acente işletmeler tarafından elektronik biletlere Katma Değer Vergisi (KDV) dâhil değerler yüklenmekte, acentelerde toplanan bu tutarlar daha sonra belediye toplu taşıma işletmesine aktarılmaktadır. Belediye toplu taşıma işletmesi, acentelerden gelen bu değer yükleme tutarlarını kendi işletmesinin geliri olarak kaydetmektedirler. Veri toplama merkezinden gelen yolculuk raporları doğrultusunda sisteme dâhil diğer işletmelere, vermiş oldukları hizmet karşılıkları belediye toplu taşıma işletmesi tarafından ödendiğinde ise, tutar gelir hesabından düşülmektedir.

Örneğin, acente işletme tarafından elektronik biletlere KDV dâhil aylık 118.000,00 TL. karşılığında değer yüklenmiş ve bu tutar acente işletme tarafından belediye toplu taşıma işletmesine aktarılmıştır. Belediye toplu taşıma işletmesi KDV hariç 100.000,00 TL. tutarı gelir hesabına, 18.000,00 TL'yi ise KDV hesabına kaydetmiştir.

.../.../.....		
120 GELİRDEN ALACAKLAR	118.000,00	
600 GELİRLER		100.000,00
391 HESAPLANAN KDV		18.000,00

Veri toplama merkezinden gelen yolculuk raporunda sisteme dâhil diğer toplu taşıma işletmelerinin KDV dâhil toplam 35.400,00 TL (30.000,00 TL KDV hariç) tutarında hizmet verdiği, belediye toplu taşıma işletmesinin ise KDV dâhil 23.600,00 TL (20.000,00 KDV hariç) hizmet verdiği belirtilmiştir. Ancak, yapılan bu kayıta, değer yükleme tutarı olan 100.000,00 TL. belediye toplu taşıma işletmesinin geliri olarak kaydedilmiştir.

Sisteme dâhil diğer işletmelerin vermiş oldukları hizmet karşılıkları muhasebeleştirildiğinde ise yapılan kayıt şu şekildedir.

.../.../.....		
600 GELİRLER	30.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00	
333 EMANETLER		35.400,00
01 A İşletmesi 11.800,00		
02 B İşletmesi 11.800,00		
03 C İşletmesi 11.800,00		

Bu kayıta, sisteme dâhil diğer işletmelerin vermiş oldukları hizmet karşılığı olan 30.000,00 TL. tutar 600 GELİRLER hesabına borç olarak kaydedilmiştir.

Örnek uygulamada elektronik biletlere yüklenen değer tutarlarının belediye toplu taşıma işletmesi tarafından kaydedilmesi ve otomatik ücret toplama sistemine dâhil diğer işletmelerin vermiş oldukları hizmet karşılıkları ödenmesinden sonra gelir hesabının borç ve alacak durumu aşağıdaki gibi olmuştur.

600 GELİRLER	
30.000,00	100.000,00
30.000,00	100.000,00
(70.000,00)	

70.000,00 TL olarak gözüken hesap bakiyesinden, belediye toplu taşıma işletmesinin vermiş olduğu hizmet tutarı olan 20.000,00 TL'sını düşüktükten sonra kalan 50.000,00 TL. tutar, hizmet verilmediği halde gelir hesabında gözükmemektedir. Belediye toplu taşıma işletmesinin geliri olarak gözüken bu tutarın, hizmet verildiğinde otomatik ücret toplama sistemine dâhil hangi toplu taşıma işletmesine, ne kadarının dağıtılacağı da kesinlik kazanmamıştır.

Otomatik ücret toplama sisteminde, elektronik biletlere değer yükleme işlemleri sonucunda toplanan nakitler belediye toplu taşıma işletmelerine aktarılmakta; sisteme dâhil işletmeler hizmet verdikten sonra, elde etmiş oldukları gelirleri belediye toplu taşımacılık işletmesi tarafından söz konusu işletmelere aktarılmaktadır. Otomatik ücret toplama sisteminde nakitlerin toplandığı ve dağıtımının yapıldığı belediye toplu taşıma işletmesi devlet muhasebe sistemine tabi işletmedir. Ancak, TMS ve DMS temel kavramlar ve genel ilkeler çerçevesinde birbirlerine paralel olması, özelleştirmenin yaygınlaştırıldığı günümüzde toplu taşıma hizmetlerinin özelleştirilebileceği ve bunun sonucunda otomatik ücret toplama sistemlerini de özel işletmelerin kurabileceği dikkate alınarak bu süreç TMS ve DMS açısından incelenmiştir.

### 3.1. Standartlar Açısından Değerlendirme

Hâsılatla ilişkin TMS – 18 Hâsılat standardında hâsılat 8. paragrafta tanımlanmıştır. Bu standarda göre hâsılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hâsılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hâsılat değildir. Hâsılat yalnızca komisyon tutarıdır (TMS 18, M 8).

DMS – 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler standardında gelir 11. paragrafta tanımlanmıştır. Bu standarda göre gelir, kamu idaresi tarafından sadece kendi hesabına alınan veya alınabilecek ekonomik faydaların brüt tutarını içerir. Kamu İdarelerinin diğer kamu idareleri veya üçüncü kişiler adına topladığı tutarlar gelir kapsamında değildir. Ancak bu işlemlerle ilgili her çeşit komisyon veya benzeri tutarlar gelirdir (DMS 9).

Buna ilaveten, TMS – 18 standardının 24 paragrafında ve DMS – 9 standardının 22. paragrafında "...müşterilerden alınan ön ödemeler genellikle yürütülen hizmetleri yansıtmaz" ifadesine yer verilmiştir.

Ayrıca TMS – 18 standardının 20. Paragrafında ve DMS – 9 standardının 18. paragrafında "Bir hizmetin ifasını içeren bir işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde işlemle ilgili olan gelir, raporlama tarihindeki işlemin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilmelidir. Aşağıdaki bütün koşullar gerçekleştiğinde işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir:

- Gelirin miktarı güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,
- İşlemle ilgili ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olduğunda,
- Raporlama tarihinde işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,
- İşlem için ortaya çıkan ve işlemi tamamlamak için katlanılan maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde"

Standartlar açısından değerlendirildiğinde, değer yükleme tutarı olan 100.000,00 TL'den, değer yükleme karşılıklarının toplandığı işletme, ancak kendisinin vermiş olduğu toplu taşımacılık hizmeti karşılığı olan 20.000,00 TL'yi gelir hesabına yazabilmektedir.

Türkiye muhasebe standartları ve devlet muhasebe standartları son yıllarda geniş bir uygulama alanı bulan bu tür ön ödemeli satışlara ilişkin bir çözüm getirmemiştir. Örnek uygulamada değer yükleme işlemleri sonucu toplanan nakitlerin hizmet verildikçe sisteme dâhil işletmelere dağıtımını yapılmak amacıyla DMS ve TMS hesap planına 34 ALINAN AVANSLAR hesap kümesinde 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR adıyla bir havuz hesabı açılarak kullanılabilir.



Bu hesap kümesi işletmenin gelecekte yapacağı mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle almış olduğu avansların izlendiği hesapları kapsar. Örnek uygulamada belediye toplu taşıma işletmesinde toplanan değer yükleme tutarı bu hesaba kaydedilebilir. Değer yükleme tutarlarının bir kısmı ileride aynı işletme tarafından, bir kısmı ise sisteme dahil diğer toplu taşıma işletmeleri tarafından toplu taşıma hizmeti olarak verilecektir. Belediye toplu taşıma işletmesi tarafından verilen toplu taşıma hizmeti karşılıkları ilgili hesaptan gelir hesabına, diğer işletmelere vermiş oldukları hizmet karşılıkları ise ilgili hesaptan, ilgili borç hesabına aktarılabilir.

Yukarıda bahsedilen gerekçeler de dikkate alınarak söz konusu olan “ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR” hesabının 34 ALINAN AVANSLAR hesap kümesinde açılması uygun olacaktır.

Bu hesap kullanılarak, acente işletme tarafından elektronik biletlere değer yükleme tutarı belediye toplu taşıma işletmesine rapor edildiğinde, belediye toplu taşıma işletmesi tarafından yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../.....		
120 GELİRDEN ALACAKLAR	118.000,00	
341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR		100.000,00
391 HESAPLANAN KDV		18.000,00

Acente işletme tarafından değer yükleme işlemleri sonucu belediye toplu taşıma işletmesine aktarılan 118.000,00 TL tutarın KDV hariç 100.000,00 TL kısmı, 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabına alacak olarak kaydedilebilir. Acente işletme tarafından elektronik biletlere yüklenen değerlere KDV dahil olduğundan, KDV kanununun vergiyi doğuran olayı düzenleyen 10'ncu maddesinin b bendine göre malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, KDV'de vergiyi doğuran olaylar arasında sayılmıştır. Buna göre hizmet verilmeden fatura düzenlendiği için tahsil edilen tutardan hesaplanan 18.000,00 TL KDV 391 HESAPLANAN KDV hesabına alacak olarak kaydedilmiştir.

Otomatik ücret toplama sistemine dâhil toplu taşımacılık işletmelerinin değer yükleme işlemlerinin yapıldığı dönemde vermiş oldukları hizmet tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Sisteme Dâhil İşletmeler	Aylık Verilen Hizmet Tutarı	KDV	Net Hizmet Tutarı
Belediye	23.600,00 TL	3.600,00 TL	20.000,00 TL
A işletmesi	11.800,00 TL	1.800,00 TL	10.000,00 TL
B işletmesi	11.800,00 TL	1.800,00 TL	10.000,00 TL
C İşletmesi	11.800,00 TL	1.800,00 TL	10.000,00 TL
Toplam	59.000,00 TL	9.000,00 TL	50.000,00 TL

Sisteme dahil işletmelerin vermiş oldukları hizmet tutarları dikkate alınarak sisteme dâhil işletmelere 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR havuz hesabından dağıtım yapılacaktır.

Belediye toplu taşıma işletmesinin vermiş olduğu hizmet karşılığında elde etmiş olduğu gelir bu hesap kullanılarak aşağıdaki gibi kaydedilebilir.

.../.../..... 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR 600 GELİRLER	20.000,00	20.000,00
--	-----------	-----------

Belediye toplu taşıma işletmesinin vermiş olduğu hizmet karşılığında elde etmiş olduğu 20.000,00 TL geliri, 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabın borcuna ve ilgili gelir hesabının alacağına kaydedilmiştir.

Otomatik ücret toplama sistemine dâhil diğer toplu taşımacılık işletmelerinin vermiş oldukları hizmet karşılıklarının kayıtları aşağıdaki şekilde yapılabilir.

.../.../..... 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 333 EMANETLER 01 A İşletmesi 11.800,00 02 B İşletmesi 11.800,00 03 C İşletmesi 11.800,00	30.000,00 5.400,00	35.400,00
--	-----------------------	-----------

Otomatik ücret toplama sistemine dâhil diğer toplu taşıma işletmelerinin vermiş olduğu hizmet karşılık tutarları olan 30.000,00 TL, 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabın borcuna ve 333 EMANETLER hesabının alacağına kaydedilmiştir.

Örnek uygulamanın yapıldığı büyükşehirde A işletmesine deniz taşımacılık işletme hakkı, B işletmesine Raylı sistemlerin işletme hakkı ilgili Büyükşehir belediyesi tarafından devredilmiştir. Dolayısıyla vermiş oldukları hizmetler, sistemde elektronik biletlere yüklenen değer karşılıklarının toplandığı belediye toplu taşıma işletmesi adına yapılmamaktadır.

C işletmesi örnek uygulamada belediye toplu taşıma işletmesi adına toplu taşıma hizmeti vermektedir. Ancak söz konusu işletme, toplu taşıma hizmeti verebilmek için belediye toplu taşıma işletmesine her yıl belirli bir miktar para ödemektedir. C işletmesi, belediye toplu taşıma işletmesinin uygulamış olduğu ücret tarifesi üzerinden hizmet vermektedir. Diğer bir ifadeyle C işletmesi Belediye toplu taşıma işletmesi ile aynı ücretle yolcu taşımaktadır. C işletmesi belediye toplu taşıma işletmesinin taşeronu olmasına rağmen özün önceliği<sup>5</sup> kavramı gereği söz konusu işletmenin bir taşeron olarak değil A ve B işletmesi gibi düşünülmesi gerekir. Bu işletmenin vermiş olduğu hizmet tutarının muhasebe kaydının da diğer işletmeler gibi yapılması uygun olacaktır.

ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması ile, acente işletmelerden belediye toplu taşıma işletmesine aktarılan değer yükleme karşılıkları ve hizmet veren işletmelere dağıtım yapıldıktan sonra GELİRLER hesabının borç – alacak ve bakiye durumu aşağıdaki gibi olmaktadır.

<sup>5</sup> 1 seri nolu MSUGT'da Özün Önceliği kavramı, "işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

600 GELİRLER	
-	20.000,00
-	20.000,00
(20.000,00)	

Örnek uygulamada 100.000,00 TL değer yükleme karşılığı toplanmış, aynı dönemde belediye toplu taşıma işletmesi 20.000,00 TL, sisteme bağlı olan diğer toplu taşımacılık işletmeleri toplam 30.000,00 TL hizmet vermiştir. Görüldüğü gibi yapılan kayıtlar sonucunda 600 GELİRLER hesabının bakiyesi olan 20.000,00 TL tutar sadece belediye toplu taşıma işletmesinin vermiş olduğu hizmet karşılığında elde etmiş olduğu geliri göstermektedir.

Söz konusu hesabın kullanılması ile elektronik biletlere yüklenen değerlerden henüz hizmete dönüşmemiş olan 50.000,00 TL tutar, gelir hesabında görülmemektedir. Bu tutar aşağıda görüldüğü gibi yabancı kaynak hesaplarında gözükmektedir. 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR havuz hesabında gözüken bu tutar, otomatik ücret toplama sistemine dâhil işletmelerin hizmet vermesiyle tekrar dağıtımına konu olacaktır.

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR	
20.000,00	100.000,00
30.000,00	
50.000,00	100.000,00
(50.000,00)	

Örnek uygulamada, mali tabloların aylık hazırlandığı kabul edilirse, 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması durumunda, bu durum gelir tablosu ve bilançoda aşağıdaki gibi gözükecektir.

**...İŞLETMESİ .../.../..... TARİHLİ GELİR TABLOSU**

	341 Nolu Hesap Kullanılmadan Önce	341 Nolu Hesap Kullanıldıktan Sonra
A-Brüt Satışlar	X	X - 50.000,00
...		
DÖNET NET KARI/ZARARI	XX	XX - 50.000,00

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması ile, gelir tablosunun BRÜT SATIŞLAR toplamında 50.000,00 TL bir azalma meydana gelecektir. Bu durum yukarıdaki gelir tablosunun brüt satışlar satırında gösterilmiştir. Söz konusu hesabın kullanılması ile brüt satışlar tutarındaki 50.000,00 TL tutar peşin tahsil edilmiş fakat hizmete dönüşmemiş olan tutardır.

ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabı kullanılmadan önce, değer yükleme tutarlarının tamamı belediye toplu taşıma işletmesi tarafından gelir olarak kaydedilmekteydi. Otomatik ücret toplama sistemine dâhil diğer toplu taşıma işletmeleri hizmet verdikçe belirli aralıklarla verilen hizmet karşılıkları hesaplanmakta, hesaplanan tutarlar gelir hesabına borç yazılarak söz konusu işletmelere dağıtım yapılmaktaydı.

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR havuz hesabının kullanılmasıyla, acente işletmeler tarafından değer yükleme işlemi sonucu toplanan tutarlar belediye toplu taşıma işletmesine aktarıldığında, bu tutar söz konusu hesaba kaydedilecektir.

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması ile belediye toplu taşıma işletmesinin vermiş olduğu toplu taşıma hizmeti karşılığında elde ettiği gelir bu hesaptan düşülerek ilgili gelir hesabına, diğer toplu taşımacılık işletmelerinin de vermiş oldukları hizmet karşılığında hesaplanan hizmet karşılıkları yine bu hesaptan düşülerek ilgili borç hesabına yazılmaktadır. Başka bir ifadeyle, değer yükleme tutarları bu hesapta toplanmakta, sisteme dâhil işletmeler toplu taşımacılık hizmeti verdikçe bu hesaptan dağıtım yapılmaktadır.

Otomatik ücret toplama sisteminde değer yüklemesi yapılabilen elektronik biletlerin yanında, aylık haftalık vb. sürelerde geçerli ve belirli sayıda biniş hakkı veren biletler de bulunmaktadır. Bu tür biletlerde geçerlilik süresi dolduktan sonra kullanılmayan değerler kalabilmektedir. Örnek olarak bir hafta geçerlilik süresi içinde 10 biniş hakkı veren bir elektronik bilet satın alan bir yolcu, geçerlilik süresi içinde biletini 6 kez kullandıysa ve geçerlilik süresi dolmuşsa, 4 biniş karşılığında kalan tutar kullanılamamaktadır. Yine buna benzer şekilde aylık 150 biniş hakkı sağlayan abonman kartlarında bilet sahibi, geçerlilik süresi içinde 130 kez biletini kullandıktan sonra geçerlilik süresi dolmuşsa, 20 biniş karşılığı tutar da kullanılamamaktadır.

Böylece, kullanılmayan, başka bir ifadeyle hizmete dönüşmeyen değerler 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabında kalacak ve hiçbir zaman sisteme dâhil herhangi bir işletmeye dağıtım yapılmayacaktır.

## SONUÇ

Son yıllarda hazırlanan pek çok uluslararası raporda hâsılatın muhasebeleştirilmesi, dünyanın en önemli muhasebe problemlerinden biri olarak görülmektedir. Bugün toplu taşımacılıkta geniş bir uygulama alanı bulan otomatik ücret toplama sistemi, yolcuların sistemden yararlanabilmesi için kullandıkları elektronik biletlerine yararlanacakları hizmet karşılıklarını yükletmeleri gerekmektedir. Sistemde elektronik bilet çıkararak işletme elektronik bilet kullanıcılarından hizmet karşılıklarını ön ödemeli şekilde tahsil etmektedir. Acenteler aracılığıyla tahsil edilen bu tutarların muhasebe kayıt sürecinde, değer yükleme tutarlarının toplandığı işletme aynı zamanda toplu taşımacılık hizmeti de vermektedir. Bunun yanında sisteme bağlı olarak toplu taşımacılık hizmeti veren başka işletmeler de bulunmaktadır. Bu durumda mevcut muhasebe uygulamaları yetersiz kalmaktadır.

Otomatik ücret toplama sisteminde, değer yükleme işlemi sonucu acente işletmede toplanan tutarlar belediye toplu taşıma işletmesine aktarılmakta, ancak bu sistemde belediye toplu taşıma işletmesi dışında toplu taşımacılık hizmeti veren işletmeler de bulunmaktadır. Aktarılan tutarın ne kadarının hizmete dönüştüğü, hizmete dönüşen kısmından ise, sisteme dâhil işletmelere ne kadar dağıtım yapılacağı, belirgin değildir.

Değer yükleme tutarlarının toplandığı işletmede, bu tutarların muhasebeleştirilmesindeki sorunların, Türkiye’de Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Devlet Muhasebe sisteminde önerilen 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR ve 342 ÖN ÖDEMELİ SATIŞ KARŞILIKLARI hesaplarının kullanılması durumunda çözülebileceği düşünülmüştür.

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması gelir tablosunun brüt satışlar toplamı ve dönem net karında yolculardan tahsil edilmiş ancak hizmete dönüşmemiş olan tutar kadar bir azalma veya dönem net zararında aynı tutarda bir artış meydana getirecektir.

341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması ile, peşin tahsil edilmiş, ancak hizmeti verilmemiş olan tutar, daha önce bilançoda ÖZKAYNAKLAR hesap grubunda görünürken, bu hesabın kullanılması ile YABANCI KAYNAKLAR hesap grubunda yer alacaktır.

Elektronik biletler ön ödemeli olarak yüklenen değerlerin toplandığı işletme, toplanan değerleri gelir olarak kaydetmektedir. 341 ÖN ÖDEMELİ SATIŞLAR hesabının kullanılması ile değer yükleme tutarlarının aktarıldığı işletme, aktarılan tutarları bu hesaba kaydedecek, sisteme dahil toplu taşımacılık işletmeleri hizmet verdikçe, hizmet karşılıkları bu hesaptan ilgili gelir hesabına veya sisteme bağlı olarak çalışan işletmelere ödenmek üzere ilgili borç hesabına aktaracaktır. Dolayısıyla bu hesaptan dağıtım yapılacak olan tutar verilen hizmetin karşılığı olan tutar olacaktır. Elektronik biletlerde hiçbir zaman hizmete dönüşmeyecek olan kullanılmayan değerler bu hesapta kalacaktır.

342 ÖN ÖDEMELİ SATIŞ KARŞILIKLARI hesabı elektronik biletlerde kullanılmayan değerlerin takibinin daha kolay yapılabilmesi amacıyla kullanılabilir. Bu amaçla değer yükleme tutarlarının toplandığı işletme belirli aralıklarla veya dönem sonlarında kullanılmayan değerleri 341 nolu hesaptan 342 nolu hesaba aktarabilirler.

## KAYNAKÇA

Transit Cooperative Research Program, **e Transit: Electronic Business Strategies for Public Transportation, Concept for an e Transit Reference Enterprise Architecture**, Transportation Research Board, Volume 5, Washington D.C., 2004, s.1.

Central Federal Land Highway, Definetion & Terms, [http://www.cflhd.gov/ttoolkit/flt/ Definitions %20and%20Terms/KBDefinitionsAndTerms.htm](http://www.cflhd.gov/ttoolkit/flt/Definitions%20and%20Terms/KBDefinitionsAndTerms.htm), erişim tarihi, 10.8.2009.

Robert Tanenhaus, “Economics of Electronic Card Systems for Public Transportation”, Vehicle Navigation and Information Systems Conferance, Vol 7, 14-18 Kasım, 1996, s. 215.

Smart Card Alliance, Co – Branded Multi Application Ceontactless Cards for Transit and Financial Payment, ss. 6-8.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Yayınlanma Tarihi, 10.01.1961.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, Yayınlanma tarihi: 19.11.2003

TMS 18 Hasılat Standardı, Yayınlanma Tarihi: 09.12.2005

DMS 9, [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr), erişim tarihi 4 Ocak 2011.