

## GELİR TABLOSU İLKELERİ ve HESAPLARININ DÜZENLENMESİ

Ömer ALANLI (\*) Y.Selim ESER (\*\*)

### 1 - GİRİŞ

Gelir tablosu, “işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur”. Başka bir deyişle gelir tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde, satışlarını diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi amacıyla katlanılan maliyet ve giderleri içeren finansal bir tablodur. Bu makalemizde genel olarak gelir tablosu ilkelerine değindikten sonra gelir tablosunun biçimsel yapısı, gelir tablosu hesapları ve işleyişi hakkında açıklamalar yapılacaktır.

### 2- GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİ İLE İLGİLİ İLKELER

Gelir tablosunun, kullanıcılarına faydalı olabilmesi, belli bir sisteme göre hazırlanmasına ve

içerdiği bilgilere dayanılarak analizler yapılabilir olmasına bağlıdır. Gerek yöneticilerin, gerekse diğer kullanıcıların gelir tablosundaki bilgilerden yararlanarak işletme için yararlı kararlar alabilmesi, bu bilgilerin doğruluk derecesine bağlıdır. Bu nedenle, gelir tablosunun hazırlanması sırasında Gelir Tablosu ilkelerinden hareket etmek zorunluluğu bulunmaktadır.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde, 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.” şeklinde açıklanmıştır.

Ayrıca tebliğde; bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkartılamaz denmektedir. Gelir tablosunun düzenlenmesi sırasında göz önünde bulundurulacak ilkeler aşağıdaki gibidir.

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(\*\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

**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.

Tekdüzen Muhasebe sistemi ile getirilen ve önemle üzerinde durulan konulardan biri de sağlamlık, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi üretimidir. Bu nedenle gerçekleşmemiş satışlar yahut gelir ve karlar gerçekleşmiş gibi yahut olduğundan daha az veya fazla gösterilmemelidir. Bu yönde yapılacak bir işlem hakli nedenlere dayansa dahi işletmeyle ilgili verilerin güvenilirliğini etkileyecek ve dönem sonuçları veya kar yahut zarar olması gerekenden daha az yada daha fazla çıkacaktır.

**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.

Burada belirlenen iki temel ilke mevcuttur. Bunlardan birincisi muhasebenin temel kavramlarında olan dönemsellik kavramı gereğince bir dönemin hasılat ve gelirlerini yine o dönemin gider ve maliyetleriyle karşılaştırılmalıdır. Diğer ilke ise her bir satış ya da gelir, o satış yahut geliri elde etmek için katlanılan maliyet yahut giderlerle mukayese edilecektir. Örneğin satış iskontoalarının satışların maliyeti ile karşılaştırılması ya da finansman giderlerinin brüt satışlarla karşılaştırılması mümkün değildir. Gerçekte bu işlem faaliyet sonuçlarını etkileyecek nitelikte olmasa da işletmeyle ilgili olarak gelir tablosuna dayalı yorum ve değerlendirmelerde hatalı sonuçlara ulaşılmasına neden olabilecek niteliktedir. Bu

nedenle stoklar, alacaklar ve borçlarda gerçeğe uygun hesap kesimi yapılmalıdır. Bilançoda stoklar, alacaklar ve borçlar gerçek değerleriyle yer almalıdır.

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

Burada dikkat edilmesi gereken iki hususun altı çizilmektedir. Bunlardan birincisi "amortisman ayrılmalıdır" ilkesi ikincisi ise "uygun miktarda amortisman ayrılmalıdır" ilkesidir. Bir iktisadi varlığın yahut giderlerin amortismanına tabi tutulmasındaki temel amaç bu iktisadi varlık maliyetlerinin yahut giderlerin bu varlıkların kullanılma sürelerine yayılmasıdır. Bu nedenle özel haller hariç olmak üzere amortisman oranını iktisadi varlığın tahmini verimli ekonomik ömrünün 1 rakamına bölünmesiyle bulunması yanlış olmayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle amortisman oranları duran varlıkların kullanım ömürleri dikkate alınarak belirlenmiştir.

**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.

Gider ve maliyetlerin dağıtımında dikkatli olunması ve gider ya da maliyetin hangi varlık yada gider kalemi ile ilgili ise o varlık yada gider kalemi içinde değerlendirilmesi gerektiğini, giderlerin direkt olanları için doğrudan doğruya gider dağıtımı yapılırken endirekt olanları içinse uygun bir dağıtım anahtarına göre dağıtım yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

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

Arızı nitelikteki kar ve zararlar ortaya çıktıkları dönemde tahakkuk ettirilerek dönemin gelir tablosuna aktarılmalıdır. Ancak arızı nitelikteki bu kar ve zararlar büyüklük ve nitelikleri ne olursa olsun dönem faaliyet sonuçlarında ayrı olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Bu kar ve zararlar doğdukları dönemde "67 Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabi grubu ve "68 Olağandışı Gider ve Zararlar" hesap gruplarında muhasebeleştirilmelidir. Bu arızı kar ve zararlar gelir tablosunda olağan kar veya zarar bulunduktan sonra buna ilave edilerek dönem kar veya zararı bulunmalıdır.

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

Önceki dönem ya da dönemlere ait olan ancak unutulma, hata yada benzeri nedenlerle önceki dönem mali tablolarına yansıtılmayan ve bu dönemde ortaya çıkan kar ve zararlar önemli bir büyüklükte olmadığı müddetçe dönem gelir ve giderleri arasında yer alır ve dönem gelir tablosuna aktarılır. Bu kar ve zararlar ortaya çıkarıldıklarında, karlar "671-Önceki Dönem Gelir ve Karlar" hesabında, zararlar ise "681-Önceki Dönem Gider ve Zararlar" hesabında muhasebeleştirilir. Gelir tablosu düzenlenirken de bunlar dönem faaliyet sonuçlarında ayrı olarak gelir tablosunda yer alırlar.

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

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan ihtiyatlılık kavramında, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaştığı risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder denildikten sonra, işletmenin muhtemel gider ve zararları için karşılık ayrılacağı belirtilmiştir. Yine aynı kavram gereğince gizli yedeklerin

ayrılması ve gereğinden fazla karşılık ayrılması da yasaklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda karşılıklar;

*"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir."*

şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu açısından karşılıklar belli şartların varlığına bağlanmıştır. Örneğin alacaklara karşılık ayrılabilmesi ancak bu alacakların Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan anlamda şüpheli hale gelmesiyle mümkündür. Bir alacağın hangi hallerde şüpheli hale geleceği ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddede sayılan şartların mevcut olmaması durumunda ayrılan karşılık giderlerinin Vergi Usul Kanunu gereğince dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

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

Tek düzen muhasebe sistemi ile yapılan düzenlemelerin bir diğer önemli özelliği ise mali tabloların tekliği ilkesidir. Bu ilkenin doğal sonucu olarak mali tablolar karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu karşılaştırma gerek işletmenin farklı dönemleri arasında ve gerekse farklı işletmelerle karşılaştırma şeklinde olabilir. Uygulanacak değerlendirme yöntemleri ve maliyet yöntemleri dönem karını doğrudan etkileyecek niteliktedir. Örneğin fiyatların yükselme meyli içinde bulunduğu bir ekonomide LIFO yönteminin kullanılması durumunda stok maliyetleri olması gerekenden daha düşük tespit edilirken satış maliyetleri de daha yüksek olarak değerlendirilecektir. Bu durum dönem karının olduğundan daha düşük çıkması

gibi bir sonucu da beraberinde getirecektir. Diğer taraftan FIFO yönteminin kullanılması durumunda ise tam tersi bir durum söz konusu olacağından dönem kari olduğundan daha yüksek çıkması gibi bir sonucu da beraberinde getirecektir.

İşletmenin önceki yıllardan daha düşük bir karlılık oranına sahip olduğu bir dönemde, önceki dönemde kullanılan FIFO yönteminin değiştirilerek stok değerlendirme yöntemi olarak LIFO yöntemine geçilmesi işletmenin karını fiktif olarak artıracığından, gerçekte öyle olmadığı halde, işletmeyi önceki yıllardan daha karlı durumda gösterecektir. Bu değişikliğin belirtilmediği durumlarda ortaya çıkan sonuç elbette iyi niyetli üçüncü kişileri yanıltabilir. Dolayısıyla stok değerlendirme yöntemlerinde ve maliyet yöntemlerine meydana gelecek değişiklik ve bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

*i) 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.*

Bu ilke gereğince bilanço tarihinde var olan ve şartı bağlı olaylardan kaynaklanan ve gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Örneğin, işletme adına yapılan 10.000,00 YTL tutarındaki cezalı tarhiyat için dava açılmış ancak bilanço günü itibarıyla henüz dava sonuçlanmamıştır. Bilanço günü itibarıyla, idarenin haklı çıkması durumunda ödenecek gecikme zammı tutarı 1.250,00 YTL'dir. Bu ilke gereğince henüz tahakkuk etmemiş olmakla birlikte ileride şarta bağlı olarak tahakkuk edecek olan

ve bu döneme ilişkin 1.250,00 YTL tutarındaki gecikme zammının tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Buna ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

659 Diğer Olağan Gider ve

Zararlar 1.250,00

01-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

09-Şarta Bağlı Gider ve Zararlar

09.01-Gecikme Zamları

369-Ödenecek Diğer

Yükümlülükler 1.250,00

01-Şarta Bağlı Borçlar

09-Gecikme Zamları

Yargıya intikal eden vergi borçlarına ilişkin döneme isabet eden gecikme zamları

Olayın, gelecekte ortaya çıkması beklenen bir veya birkaç olayın ortaya çıkıp çıkmamasını ifade eden şarta bağlı bir olay olması nedeniyle yukarıdaki kayıt yapılacaktır. Yoksa vadesi geçen ve ödenmeyen vergi borçları için bu hükmün uygulanması mümkün değildir. Zira o takdirde şarta bağlı bir olay söz konusu olmaz, her hal ve taktirde tahakkuk etmiş bir vergi borcunun vadesinde ödenmeyen kısmı için gecikme zammı tahakkuk ettirilerek ödenecektir. Ancak yukarıdaki olayda verginin tahakkukuna karşı bir itiraz söz konusudur. Tahakkukun ortadan kalkması durumunda buna bağlı olarak ortaya çıkacak olan gecikme zamları da ortadan kalkacaktır. Bu hukuki ihtilafın işletme lehine sonuçlanması durumunda yukarıda yapılan ve bilançoda ödenecek diğer yükümlülükler hesabında izlenen tutarlar için ilgili dönemde aşağıdaki şekilde bir kayıt yapılacaktır.

Diğer taraftan ister şarta bağlı olsun isterse ol-

masın Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince gecikme zamlarının gider olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bu tutarlar kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında izlenmelidir. İhtilafın kazanılması nedeniyle gelire aktarılması durumunda da vergi kanunları yönünden daha önce gider olarak kabul edilmemesi nedeniyle bu tutarların indirilecek gelirler hesabında izlenmesi gereklidir.

---

|                                  |          |
|----------------------------------|----------|
| 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler | 1.250,00 |
| 01-Şarta Bağlı Borçlar           |          |
| 09-Gecikme Zamları               |          |
| 649-Faaliyetle İlgili Diğ. Gel.  |          |
| Karlar                           | 1.250,00 |
| 01-İndirilecek Gelirler          |          |
| 09-Şarta Bağlı Gider ve Zararlar |          |
| 09.01-Gecikme Zamları            |          |

---

Önceki dönemde tahakkuk ettirilerek giderlere yansıtılan vergi ihtilafına ilişkin gecikme zamları

Diğer taraftan şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa dahi herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmayacaktır. Örneğin yargıya intikal etmiş bir alacak davasında kazanma ihtimalimiz ve kanuni faiziyle birlikte alacağımızı tahsil etme şansımız yüksek olsa dahi bunun için herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmaz, ancak bu durum gelir tablosu dipnotlarında açıklanır.

### 3- GELİR TABLOSUNUN (GELİR ve GİDER TABLOSU) BİÇİMSEL YAPISI

Gelir tablosunun düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinde belirtilen esaslardan hareket edilir. Tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelirler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik göster-

meyen olağandışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Buna paralel olarak; esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderlerde ayrı ayrı gösterilir. Ancak yeni uygulamalarda olağan dışı gelir ve gider ayrımı kaldırılmıştır. Bunun yerine sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrımı getirilmiştir.

Gelir tablosu hesapları arasında mahsup yapılamaz. Gelir tablosunda "Diğer" başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının %20'sini aşması halinde, bu kalemin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz.

Gelir tablosu, bilançonun sunuluşunda olduğu gibi hesap tipi ve rapor tipinde olabilir. Hesap tipi gelir tablosunda, ki bunun adına kar-zarar tablosu (cetveli) denilir; gelirler sağda giderler ise solda yer alır. Bu sunuş biçiminde gelir ve giderler gruplandırılarak verilmediğinden brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar, gibi kar kalemlerinin oluşumu hakkında bilgi edinilmemekte, doğrudan dönemin net sonucu görülmektedir.

Rapor tipi gelir tablosunda ise; veriler karar vermede baz olacak şekilde karların oluşumunu gösterecek biçimde gelir ve gider unsurları gruplandırılarak verilmektedir. Rapor tipi gelir tablosunun yapısı; birbirini izleyen matematiksel rakamlar dizisi biçimindedir. Bu nedenle ilk bakışta işletmenin brüt satış karı (zararı), faaliyet karı (zararı), olağan karı (zararı) ve dönem karı (zararı) ile dönemin net karını (zararını) görmek mümkün olabilmektedir.

Rapor tipinde düzenlenen gelir tablolarının da değişik biçimlerde hazırlandığı görülmektedir. Bir şekle göre, satış gelirleri ile diğer gelirler ve karlar bir arada gösterilerek işletmenin toplam gelirleri bulunmakta ve bundan, satılan malın maliyeti

ile faaliyet giderleri ve diğer olağan gider ve zararlar çıkartılarak olağan kar bulunmaktadır. Daha sonrada diğer gelir ve giderlere yer verilmektedir. Diğer bir şekilde göre ise; gelir tabloları bölümlere ayrılmakta ve brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar ve net kar ayrı ayrı gösterilmektedir.

Tam ve açık bir gelir tablosu aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- İşletmenin ve tablonun adı, içerdiği dönem,
- İşletmenin esas faaliyetlerinin oluşturduğu gelir kaynakları, bunların maliyet ve giderleri,
- Dönemin faaliyet karı veya zararı (esas faaliyetlerden sağlanan),
- Döneme ait diğer olağan gelir ve giderler,
- Dönemin olağan karı veya zararı (sürdürülen faaliyetler kar veya zararı)
- Olağan kara (sürdürülen faaliyetlere) ilişkin vergi karşılıkları,
- Sürdürülen faaliyetlerden dönem net karı (zararı),
- Dönemin durdurulan faaliyetler gelir ve giderleri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi karşılıkları,
- Durdurulan faaliyetler dönem net karı,
- Toplam dönem net karı (zararı)

IAS 1 Finansal Tablolarının sunulduğu Standartta yapılan son değişikliklerde; gelir-gider tablosunun iki bölümden oluşması ve bir bölümde; gerçekleşen gelir ve giderlerin dikkate alınarak dönem net karının oluşumunun açıklanması, ikinci bölümde ise ;henüz tahakkuk etmemiş ve özkaynaklarda raporlanan gelir (karlar) ve gider (zararların) raporlanması istenmektedir.

Gelir tablolarının gerek rapor tipinde, gerekse hesap tipinde hazırlanıp sunulduğunda da, giderlerin farklı bir biçimde gruplandırılmasından kaynaklanan değişik uygulamalar vardır. Bir tipte ; giderler çeşitlerine göre (malzeme giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşit-

li giderler, amortismanlar vb. gibi) gruplanmış olarak sunulur. Bir tipte de giderler fonksiyon esasına göre ( satışların maliyeti, araştırma geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri gibi) gruplanmış olarak sunulmaktadır.

Bizim ülkemizdeki uygulamalarda; gelir tablosunun rapor tipinde ve giderlerin de fonksiyon esasına göre gruplandırılarak sunulması tercih edilmiştir. Muhasebe sistemi uygulama Genel Tebliğine göre benimsenen ayrıntılı gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibidir.

#### 4- GELİR TABLOSU HESAPLARI

Gelir tablosu işletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış-indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

#### A. BRÜT SATIŞLAR

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal yada hizmetler karşılığında alınan yada tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara Katma Değer Vergisi dahil edilmez.

Brüt Satışlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

#### 1. YURTIÇİ SATIŞLAR

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir. Satış gerçekleştiğinde hasılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

**2. YURTDIŞI SATIŞLAR**

Yurt dışında satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan yada alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır. İşleyişi yurtiçi satışlarda olduğu gibidir.

**3. DİĞER GELİRLER**

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir. Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir.

**B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)**

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde bölümlenir.

**1. SATIŞTAN İADELER (-)**

Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarlarını kapsar. Daha önce yapılan satışlar ile ilgili olarak ilgili hesaplara borç, Brüt Satışlardan ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı, malın kısmen yada tamamen iade edilmesi durumuna göre, "610. Satıştan İadeler Hesabı"nın borcuna, buna karşılık ilgili hesaba alacak kaydedilir.

**2. SATIŞ İSKONTOLARI (-)**

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.

Kasa iskontosu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır.

Miktar iskontosu ise alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.

Uygulanan iskonto ilgili "Alacaklar" hesabına alacak kaydedilirken, "611. Satış İskontoları Hesabı"na borç kaydedilir.

**3. DİĞER İNDİRİMLER (-)**

Satıcı tarafından, alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerleri bu kalemde gösterilir. Bu hesap ihtiyaca göre bölümlenir. Satılan mal ya da hizmet bedelinden yapılan indirim, hasılatla ilişkilendirilmeden "612. Diğer İndirimler Hesabı"na borç, ilgili hesaplara ise alacak kaydedilir.

**D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar.

Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.

**1. SATILAN MAMULLER MALİYET (-)**

Satılan mamullerin maliyet tutarı 152 nolu hesaba (Mamuller Hs.) alacak, bu hesaba ise borç kaydedilir.

**2. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)**

Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar. Satılan ticari malların maliyet tutarı "153. Ticari Mallar Hesabı"na alacak, bu hesaba borç kaydedilir.

**3. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)**

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri "741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" alacağı ile, 7/B seçeneğini uygulayan küçük işletmelerde "799. Üretim Maliyeti Hesabı" alacağı ile, bu hesaba borç kaydedilir.

**4. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Hesaplanan satışların maliyeti bu hesabın borcuna kaydedilir.

**E. FAALİYET GİDERLERİ**

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur. 7.inci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.

**1. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)**

Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır. Bu fonksiyonla ilgili olan ve 7. grupta izlenen giderler 7/A seçeneğinde "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı", 7/B seçeneğinde "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir.

**2. PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)**

Mal ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur. Pazarlama fonksiyonu ile ilgili giderler 7 inci grupta izlenir ve dönem sonlarında "761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile, 7/B seçeneğinde ise "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu fonksiyona ait giderler bu hesaba devredilir.

**3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)**

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderlerinden oluşur. Genel yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler 7 inci grupta izlenir ve dönem sonlarında 7/A seçeneğinde, "771- Genel Yönetim

Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile, 7/B seçeneğinde ise "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesaba devredilir.

#### **F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR**

İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.

##### **1. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ**

İşletmelerin sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. Hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymet satışından doğan kârlar ya da zararlar bu hesaba alınmaz.

##### **2. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ**

İşletmenin bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır.

##### **3. FAİZ GELİRLERİ**

Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

##### **4. KOMİSYON GELİRLERİ**

Tahakkuk eden komisyon gelirleri bu hesapta izlenir.

##### **5. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR**

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklardan iptal edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

#### **6. FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve kârların iz-

lendiği hesaptır. Bu hesapta kambiyo kârları, menkul kıymet satış kârları ve benzerleri izlenir.

#### **G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR**

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir.

##### **1. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)**

İşletmenin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili senetli alacak ve borçlarına ait reeskont giderlerinin izlendiği hesaptır.(3)

##### **2. KOMİSYON GİDERLERİ (-)**

İşletmenin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili olarak acenta, temsilci ve benzeri işletmelere ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır.

##### **3. KARŞILIK GİDERLERİ (-)**

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır.

##### **4. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)**

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili kambiyo zararları, menkul kıymet satış zararları ve benzeri gider ve zararların izlendiği hesaptır.

#### **H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar.

##### **1. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)**

Bir yıla kadar vadeli olan borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

7. grupta izlenen finansman giderleri 7/A seçeneğinde “781- Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı” 7/B seçeneğinde ise “798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı”nın alacağı ile bu hesabın borcuna aktarılır.

## 2. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

Bir yılı aşan vadeli borçlanmalarla ilgili faiz ve benzeri giderlerin izlendiği hesaptır.

## I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.

### 1. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedenleriyle yansıtılamayan tutarların gösterildiği hesap kalemidir.

### 2. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

Yukarıdaki hesap kalemleri dışında kalan ve arızı bir karakter taşıyan duran varlık satışlarından doğan kârlar gibi gelir ve kârların yer aldığı hesap kalemidir.

## J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.

### 1. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

Üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan dönem ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir.

### 2. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata yada unutulma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.

### 3. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

Yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamı dışında kalan diğer olağan dışı gider ve zararlardan oluşur.

## K. DÖNEM NET KÂRI VE ZARARI

### 1. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem kârı veya zararını gösterir.

### 2. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

Dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, “370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı”nın alacağına kaydedilir. Bu hesap “590- Dönem Kârı veya Zararı Hesabı” ile birlikte kapatılarak “692- Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabı”na devredilir.

### 3. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

“690- Dönem Kâr veya Zararı Hesabı” ile “691- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesapları”nın karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Vergiden sonraki Net Dönem Kârı Hesabın alacağına, Net Dönem zararı ise borcuna kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında “590- Dönem Net Kârı Hesabı”na devredilerek kapatılır.

| İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TIPI |                                                             |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|--|--|--------------|------------|--|--|--|
| ( ..... YTL )                        |                                                             |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      |                                                             |                                                |  |  | Önceki Dönem | Cari Dönem |  |  |  |
| A-                                   | BRUT SATIŞLAR                                               |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Yurtiçi satışlar                               |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Yurtdışı Satışlar                              |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Diğer Gelirler                                 |  |  |              |            |  |  |  |
| B-                                   | SATIŞ İNDİRLİMLERİ (-)                                      |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Satıştan İadeler (-)                           |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Satış İskontoları (-)                          |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Diğer İndirimler (-)                           |  |  |              |            |  |  |  |
| C-                                   | NET SATIŞLAR                                                |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| D-                                   | SATIŞLARIN MALİYETİ (-)                                     |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Satılan Mamuller Maliyeti (-)                  |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)             |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Satılan Hizmet Maliyeti (-)                    |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 4-                                                          | Diğer Satışların Maliyeti (-)                  |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI                                 |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| E-                                   | FAALİYET GİDERLERİ (-)                                      |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Araştırma Geliştirme Giderleri (-)             |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)      |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Genel Yönetim Giderleri (-)                    |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | FAALİYET KARI VEYA ZARARI                                   |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| F-                                   | DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR VE KARLAR                 |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | İştiraklerden Temettü Gelirleri                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri         |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Faiz Gelirleri                                 |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 4-                                                          | Komisyon Gelirleri                             |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 5-                                                          | Konusu Kalmayan Karşılıklar                    |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 6-                                                          | Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar |  |  |              |            |  |  |  |
| G-                                   | DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GİDER VE ZARARLARI (-)          |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Reeskont Faiz Giderleri                        |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Komisyon Giderleri                             |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Karşılık Giderleri                             |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 4-                                                          | Diğer Olağan Gider ve Zararlar                 |  |  |              |            |  |  |  |
| H-                                   | FINANSMAN GİDERLERİ (-)                                     |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)            |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)            |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | OLAGAN KAR VEYA ZARAR                                       |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| I-                                   | OLAGANDIŞI GELİR VE KARLAR                                  |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Önceki Dönem Gelir ve Karları                  |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar               |  |  |              |            |  |  |  |
| J-                                   | OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-)                           |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          | Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)        |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          | Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)            |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 3-                                                          | Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)        |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | DÖNEM KARI VEYA ZARARI                                      |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| K-                                   | DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-) |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI                                  |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
| DİPNOTLAR:                           |                                                             |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 1-                                                          |                                                |  |  |              |            |  |  |  |
|                                      | 2-                                                          |                                                |  |  |              |            |  |  |  |

**5- SONUÇ**

Gelir tablosu, “işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur”. Bu yönüyle gelir tablosu, bilgi kullanıcıları açısından işletmeyle ilgili doğru kararların verilmesi ve doğru kanaatlerin oluşması için son derece önemlidir. Dolayısıyla gelir tablosu hazırlanırken 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen ilkelere ve hesaplarının düzenlenmesi ile ilgili hususlara dikkat edilmelidir.

**YARARLANILAN KAYNAKLAR:**

- ÖZTÜRK Bünyamin, “Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri” Maliye ve Hukuk Yayınları 4.Baskı Kasım 2006
- AKDOĞAN Nalan, TENKER Nejat, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri” Gazi Kitabevi 12.Baskı Kasım 2007
- SEVİLENGÜL Orhan, “Genel Muhasebe” Gazi Kitabevi 12.Baskı Eylül 2005
- 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- KOCAER Şenol, “Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar” Vergi Dünyası, Aralık 2007 Sayı:316