



Emin Baha ENGİN (*)

GELİR TABLOSU İLKELERİ ve HESAPLARININ DÜZENLENMESİ

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 kârı veya zararını gösteren bir tablodur.

Gelir tablosu mali tablolar ilkelerine uygun tek düzen formlar şeklinde hazırlanır. İşletmeler karşılaştırmalarda kolaylık sağlayacak ve anlam birliği oluşturacak şekilde gelir tablolarını düzenlemek zorundadır. Gelir tablosu finansal analize elverişli olarak rapor tipinde ya da hesap tipi olarak düzenlenebilir. Süreklilik gösteren ve göstermeyen gelir ve giderler; olağan gelir ve kârlar, olağan gider ve zararlar; olağan dışı gelir ve kârlar ve olağan dışı gider ve zararlar olarak ayrı gruplar şeklinde gösterilmiştir. Finansman giderleri ayrı bir gruptur. Gelir tablosunda yer alan kalemler arasında mahsup yapılamaz. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz.

2- GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİ İLE İLGİLİ İLKELER

Gelir tablosunun düzenlenmesinde, Mali tablolar ilkeleri esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik göstermeyen olağan dışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağan dışı giderler ayrı ayrı gösterilir.

İşletmenin yıl içerisinde elde ettiği gelirler; 6 ile başlayan gelir hesaplarının alacağına, giderler ise 7 ile başlayan gider hesaplarının borcuna yazılır. Gelir tablosunu düzenlerken Dönem sonu envanter işlemlerini tamamlayıp sattığımız malların maliyet kaydını yaparız. Gider hesaplarını da, yansıtma hesaplarını kullanarak 6 ile başlayan gelir tablosundaki ilgili gider hesaplarına aktararak kapatırız. Tüm gelir ve gider hesapları 6 ile başlayan gelir tablosu hesaplarında toplandığında Gelir tablomuzu düzenleyebiliriz.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

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 belirtilmiştir.

Ayrıca bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilir ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; 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.

- 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.

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

- 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.

- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk et-

tirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

- Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışı kârlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

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

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

- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç 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 kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır. Tek düzen muhasebe sisteminin bütünlüğü içerisinde gelir tablosunu düzenlerken uyulması gereken bir takım zorunlu kurallar belirlenmiştir.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde kısaca gelir tablosu ilkeleri olarak belirtilen bu kuralların amacı yine tebliğde; "Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır." şeklinde belirtildikten sonra genel bir ilke belirlenmiştir. Gelir tablosunda mutlaka brüt tutarların yer alması gerektiğine ilişkin; "Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet ve gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilir ve hiçbir satış gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider

ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz." şeklindeki ilke gereğince bütün gelir, kar, gider ve zararlar brüt tutarları ile gelir tablosu kapsamında yer alacaktır. Herhangi bir gelir veya kar yahut gider veya zarar kaleminin kısmen yada tamamen mahsup yoluyla gelir tablosu kapsamında çıkarılması mümkün değildir. Gerçekte mahsup yoluyla bu kalemlerin gelir tablosu kapsamından alınmaması dönem sonucunu etkilemez, kar veya zararın daha az yahut daha fazla çıkmasına etkisi olmaz. Ancak işletmeyle ilgili üçüncü kişilerin doğru bilgi alma hakları engellenmiş olur. Bu husus işletmeyle ilgili kararları etkileyecek nitelikte olabilir. Diğer taraftan işletmeyle ilgili olarak gelir tablosuna dayalı olarak yapılacak olan analiz, yorum ve değerlendirmelerin sağlıklı şekilde yapılması güçleşir. Yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda gelir tablosu ile ilgili olarak belirlenen ilkeler aşağıdaki şekildedir.

a) Gerçekleşmemiş Satışlar, Gelir ve Karlar

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

Tek düzen muhasebe sistemi ile getirilen ve önemle üzerinde durulan konulardan biri de sağlıklı, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi üretimidir. Bu amaçla gerçekleşmemiş satışlar yahut gelir ve karlar gerçekleşmiş gibi yahut olduğundan daha az veya fazla gösterilmemelidir. Bu yönde yapılacak bir işlem haklı nedenlere dayansa dahi işletmeyle ilgili verilerin güvenilirliğini etkileyecek ve dönem sonuçları yahut kar veya zarar olması gerekenden daha az ya da daha fazla çıkacaktır.

b) Gelir ve Giderlerin Karşılaştırılması

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 gelirleri 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 ıskontolarının satışların maliyeti ile karşılaştırılması ya da finansman giderlerinin brüt satışlarla karşılaştırılması mümkün değildir. Gerçekte bu işlem faaliyet sonuçlarını etkileyecek nitelikte değildir. Zaten tebliğin yürürlüğe girmeden önceki dönemlerde sıkça kullanılan hesap tipi gelir tablosunda (Özellikle serbest gelir tablosunda) gelir ve karlar ile gider ve maliyetlerin bu şekilde bir mukayese si yapılmamaktaydı. Bu işlem her ne kadar dönem sonuçlarını etkilemese de yukarıda da belirtildiği üzere işletmeyle ilgili olarak gelir tablosuna dayalı yorum ve değerlendirmelerde hatalı sonuçlara varılmasına neden olabilecek niteliktedir.

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

c) Amortisman ve Tükenme Payları

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. Amortisman oranları konusunda tebliğ metninde herhangi bir belirleme olmadığı gibi bu konuda Vergi Usul Kanununda yer alan oranların uygulanacağı konusunda da herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak tebliğin genel çerçevede Vergi Usul Kanunu hükümlerini kapsam dışında tutmuş olduğu düşünülecek olursa bu yönde bir belirleme de fazlaca tutarlı olmayacaktır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin Vergi Usul Kanununa bağlı bir tebliğ olduğu ve bu nedenle tebliğde hüküm bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanununa bakılması gerektiği gibi bir görüş ileriye sürülse de yukarıda belirtilen bir gerekçeyle zaten tebliğ bunu reddetmektedir. O halde amortismanlar konusunda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda işlem yapılması gerekir. Bu nedenle, amortisman oranları belirlenirken şu ilke göz önünde tutulmalıdır. Bir iktisadi varlığın yahut giderin 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 da bu yöntemi kabul etmektedir. Ancak Vergi Usul Kanununda amortisman oranları konusunda azami oranlar belirlenmiştir. Bu oranların üstünde amortisman ayırmak mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu gereğince amortisman ve tükenme paylarının ayrılması ihtiyari ve seçimlidir. Bu nedenle dileyen mükellef dilediği yılda dilediği amortismanına tabi varlıklar için amortisman ayırmayabilir. Ancak amortisman seçimlik

bir haktır bu nedenle zamanında ayrılmayan amortismanların sonradan ikmalî mümkün değildir. Daha açık bir tabir ile vergi mükellefi bu amortisman giderlerinden vazgeçebilir. Ancak bu işlem zarar mahsubu hariç olmak üzere pek mantıklı bir yol değildir. Beş yıl içerisinde mahsubu mümkün olmayan zararların bulunması durumunda sonucu etkilemeyeceği için önemli değildir. Bu gibi durumlarda dahi bize göre mutlaka amortisman ve tükenme payları ayrılmalıdır.

d) Maliyet ve Gider Dağıtımı

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 yada maliyetin hangi varlık yada gider kalemi ile ilgili ise o varlık yada gider kalemi içinde değerlendirilmesi gerektiğini, giderlerin direkt olanları için doğrudan doğruya gider dağıtımını yapılırken endirekt olanları içinse uygun bir dağıtım anahtarına göre dağıtım yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

e) Arizi Kar ve Zararlar

Arizi ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

Arizi nitelikteki kar ve zararlar ortaya çıktıkları dönemde tahakkuk ettirilerek dönemin gelir tablosuna aktarılmalıdır. Ancak arizi nitelikteki bu kar ve zararlar büyüklük ve nitelikleri ne olursa olsun dönem faaliyet sonuçlarında ayrı olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Bu kar ve zarar-

lar doğdukları dönemde "67- Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabı grubu ve "68- Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesap gruplarında muhasebeleştirilmelidir. Bu arizi kar ve zararlar gelir tablosunda olağan kar veya zarar bulunduktan sonra buna ilave edilerek dönem kar veya zararı bulunmalıdır.

f) Önceki Dönem Kar ve Zararları

Bütün kar ve zararlardan önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikte dışarıda kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

Önceki dönem ya da dönemlere ait olan ancak unutulma, hata ya da 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 Karları Hesabı"nda, zararlar ise "681- Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı"nda muhasebeleştirilir. Gelir tablosu düzenlenirken de bunlar dönem faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gelir tablosunda yer alırlar.

g) Karşılıklar

Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan ihtiyatlılık kavramında, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşacağı 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 Kanununda karşılıklar, "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılıklı 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 Kanununda tanımlanan anlamda şüpheli hale gelmesiyle mümkündür. Bir alacağın hangi hallerde şüpheli hale geleceği ise yine Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddede sayılan şartların mevcut olmaması durumunda ayrılan karşılık giderlerinin Vergi Usul Kanunu gereğince dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Diğer yandan yine aynı şekilde stok ve maddi duran varlıklara ilişkin olarak ayrılacak karşılıklarda ise karşılık ayrılacak olay ve miktar

için takdir komisyonu kararına ihtiyaç vardır. Takdir komisyon kararının olmaması durumunda bu karşılıkların vergi kanunları gereğince dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından karşılık giderleri için bu denli katı sınırlar mevcut değildir. İşletme, işin mahiyetine göre gerekli karşılıkları ayıracaktır. Hatta senetsiz alacaklar için perakende satış yöntemine göre karşılık ayrılacaktır. İşte karşılık giderleri konusunda bu denli kesin sınırların çizilememesi bir riski de beraberinde getirmektedir. Bu risk, dönem karını düşürmek amacıyla yönelik olarak gereğinden fazla karşılık ayırmak yahut dönem karını daha yüksek göstermek amacıyla yönelik olarak gereğinden daha düşük oranda karşılık ayırmakla gerçekleşir. Bu durum iyi niyetli üçüncü kişilerin işlet-

meyle ilgili kararlarını etkileyecek nitelik ve boyutta olabilir. Bu nedenle bu gelir tablosu ilkesi ile işletmenin gereğinden fazla ya da az karşılık ayırması yasaklanmıştır.

h) Değerleme ve Maliyet Yöntemlerinde Değişiklik

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 nitelikte 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.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı stok değerlendirme yöntemlerinde ve maliyet yöntemlerinde meydana gelecek değişiklik ve bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ı) Şarta Bağlı Gelir ve Giderler

Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç 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 şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebilen gider ve za-

rarlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Örneğin, işletme adına 2009 yılı için yapılan 5.000,00 TL tutarındaki cezalı tarhiyat için dava açılmış ancak bilanço günü itibariyle henüz dava sonuçlanmamıştır. Bilanço günü itibariyle, idarenin haklı çıkması durumunda ödenecek gecikme zammı tutarı 750,00 TL'dir. Bu ilke gereğince henüz tahakkuk etmemiş olmakla birlikte ileride şarta bağlı olarak tahakkuk edecek olan ve bu döneme ilişkin 750,00 TL tutarındaki gecikme zammının tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Buna ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----31/12/09-----	
659- Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	750,00
659.01 Kanunen Kabul edilmeyen Giderler	750,00
659.01.09 Şarta Bağlı Gider ve Zararlar	750,00
659.01.09.01 Gecikme Zamları	750,00
369- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	750,00
369.01 Şarta Bağlı Borçlar	750,00
369.01.07 Gecikme Zamları	750,00

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

takdirde 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 ve isterse olmasın 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	750,00
369.01 Şarta Bağlı Borçlar	750,00
369.01.07 Gecikme Zamları	750,00
649- Faaliyetle İlgili Diğer	
Gelir ve Karlar Hesabı	750,00
649.01 İndirilecek	
Gelirler	750,00
649.01.09 Şarta Bağlı	
Gider ve Zararlar	750,00
649.01.09.01 Gecikme	
Zamları	750,00

Önceki dönemde tahakkuk ettirilerek giderlere yansıtılan vergi ihtilâfın ilişkin gecikme zamlarının davanın işletme lehine sonuçlanması nedeniyle dönem gelirlerine alınması

-----././.....-----
Diğer taraftan şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa dahi herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmayacaktır. Örneğin yarıya 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 BİÇİMSEL YAPISI

Diğer mali tablolarda da olduğu üzere gelir tablosunda da tebliğ ile getirilen en önemli kuralardan biri gelir tablolarında bir örneğin sağlanarak anlam birliği oluşturmak ve karşılaştırmalarda kolaylık sağlamaktır. Bu amaçla gelir tabloları tebliğ ekinde yer alan tip gelir tablolarına uygun olarak hazırlanacak ve gerekli açıklamalar tebliğde belirtilen esaslar dahilinde dipnotlarda yapılacaktır.

Gelir tablosuna ana hatlarıyla göz atılacak olursa yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği üzere düzenleme zorunluluğu getirilen gelir tabloları rapor tipi ve hesap tipi şeklinde olacaktır.

Hesap tipi gelir tablosunda; gelirler sağda ve giderler solda yer alır ancak gelir ve giderler gruplandırılmadığı için bu tipte gelir tablosunda Brüt Satış Karı, Faaliyet Karı, Olağan Kar gibi kalemlerin oluşumu hakkında bilgi edinmek mümkün olmamaktadır.

Rapor tipi gelir tablosunda ise, karın oluşumuna etki eden hesap unsurları ayrıntılı olarak görülebilir. Ayrıca bu tip gelir tablosunda hesaplar gruplandırılmış bir şekilde oluşturulduğundan Brüt Satışlardan Dönem Net Kar veya Zararı hesabına kadar olan hesaplar ayrıntılı bir şekilde görülmüş olacaktır.

Tekdüzen Hesap Planında sonuç hesapları "Rapor Tipi Gelir Tablosu" nun doğrudan elde

edilmesini sağlayacak şekilde sıralanmıştır. Dolayısıyla sonuç hesaplarının dökümü Gelir Tablosunu oluşturacaktır.

4-GELİR TABLOSU HESAPLARI

Gelir Tablosunun düzenlenmesinde Dönem net karı veya zararına sırasıyla aşağıda belirtilen aşamalar itibariyle ulaşılabacaktır.

a) Brüt Satışlar

Brüt satışlar, 600- Yurtiçi Satışlar ve 601- Yurtdışı Satışlar hesaplarında yer alan tutarlardan oluşur. Herhangi bir satış yapıldığında satış tutarları itibariyle dönem içerisinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilecektir. Dönem sonunda bu hesabın alacak bakiyesi gelir tablosundaki brüt satışlar sütununa aktarılırken 600 ve 601 numaralı hesaplarda yer alan tutarlar da bu hesaplar itibariyle brüt satışların detayını göstermek üzere bu hesabın altında yer alacaktır.

b) Satış İndirimleri

Dönem içerisinde yapılan satışlarla ilgili olarak yapılan iadeler, iskontolar ve diğer indirimler ilgili satış hesabı ile ilişkilendirilmeksizin 610-Satıştan İadeler Hesabı, 611-Satış İskontoları Hesabı ve 612- Diğer İndirimler hesabında izlenecektir. Elbette bu hesaplar altında açılacak muavin kayıtlarda iade, iskonto ve indirimlerin hangi satışlara ilişkin olduğu izlenebilecektir. 610, 611 v 612 numaralı hesaplar da izlenen tutarlar toplamı satış indirimleri olarak bu başlık altında brüt satışlardan düşülmek üzere yer alacaktır. 610, 611 ve 612 numaralı hesaplar da aynı adla bu grup altında indirim kalemlerini göstermek üzere yer alacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise 613-619 arası hesapların boş bırakılmış olduklarıdır. 2 seri numaralı tebliğ ile getirilen hüküm doğrultusunda mükellefler boş

bırakılan hesapları tebliğde belirtilen şartlar dahilinde diledikleri şekilde kullanabileceklerdir. İşte bu hesapların kullanılmış olması durumunda bu hesaplarda, tip ve ayrıntılı gelir tablosunda belirtilmemiş olmakla birlikte, mutlaka aynı başlıklar altında gelir tablosuna aktarılmalıdır.

Daha açık bir ifade ile satış indirimleri 61 hesap grubunun toplamını ifade ederken 61 grubunda yer alan ana hesaplar da bu grubun ayrıntıları olarak bu başlık altında gelir tablosunda yer alacaklardır.

c) Net Satışlar

Net satışlar yukarıda açıklanan brüt satışlardan, satış indirimlerinin düşülmesiyle bulunan tutarları ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemleri yapıldıktan sonra 60 hesap grubunda 61 hesap grubunun düşülmesiyle bulunacak tutarlardır.

d) Satışların Maliyeti

Satış yapıldığı zaman satış işlemine bağlı olarak iki ayrı yevmiye kaydının da yapılması gereklidir. Bunlardan birincisi yukarıda belirtilen satışa ilişkin kayıttır. Bu kayıt ile, ilgili hesaplar borçlandırılırken 600 veya 601 satış hesapları alacaklandırılacaktır. Yapılması gerekli ikinci kayıt ise satışların maliyetinin satış maliyeti hesaplarının borcu karşılığında ilgili stok hesaplarının alacaklandırılmasıdır. İlgili satış maliyet hesapları ise 62 hesap grubunda yer alan 620- Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı, 621- Satılan Ticarî Mallar Maliyeti Hesabı, 622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı ve 623- Diğer Satışların Maliyet Hesaplarıdır. Yine burada da dikkat edilmesi gereken nokta satışların maliyeti hesapları yukarıda sayılanlar ile sınırlı değildir. Hesap planında 624-629 hesaplar boş bırakılmıştır. Bu nedenle tebliğde belirtilen şartlar dahilinde bu hesapların kul-

lanılması durumunda bu hesaplarında gelir tablosuna aynı şekilde yansıtılması gereklidir.

Net satışlardan satışların maliyeti düşülerek brüt satış karı veya zararı tespit edilecektir.

e) Faaliyet Giderleri

Faaliyet karı veya zararını tespit edebilmek için, brüt satış karı veya zararından faaliyet giderleri düşülecektir. (zararda ilave edilecektir.) Faaliyet giderleri hesap planında 63 grubunda izlenen 630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama ve Satış Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri ile kullanılmış ise hesap planında boş bırakılan hesaplarda yer alan tutarların toplamından ibarettir.

f) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

Olağan kar veya zarara ulaşabilmek için faaliyet karı yada zararına ilave edilmesi gereken bir başka grup ise hesap planında 64 grubunda yer alan Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar grubundaki hesaplardır. Bu grupta yer alan iştiraklerden temettü gelirleri, bağlı ortaklıklardan temettü gelirleri, faiz gelirleri, komisyon gelirleri, konusu kalmayan karşılıklar, faaliyetle ilgili diğer olağan gelir ve karlar gelir tablosunda da ayrıca bu grubun altında yer alacaktır.

g) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

Olağan kar ve zarara ulaşmak için faaliyet karından düşülmesi gereken (yada zarar ilave edilmesi gereken) bir diğer grup ise hesap planında 65 grubunda izlenen Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar grubudur. Bu grupta yer alan reeskont faiz giderleri, komisyon giderleri, karşılık giderleri, diğer olağan gider ve zararlar gelir tablosunda bu grubun altında yer alacaklardır.

h) Finansman Giderleri

Hesap planında 66 grubunda yer alan finansman giderlerinin düşülmesiyle olağan kar ya da zarara ulaşılacaktır. Gelir tablosunda finansman giderleri grubunun altında ayrıca kısa vadeli borçlanma giderleri ve uzun vadeli borçlanma giderleri ayrıca gösterilecektir.

ı) Olağandışı Gelir ve Karlar

Dönem karı veya zararının bulunabilmesi için olağan kar veya zarara olağandışı gelir ve karların ilave edilmesi gerekir. Hesap planında bu grup altında izlenen hesaplar da ayrıca gelir tablosunda gösterilmelidir.

j) Olağandışı Gider ve Zararlar

Olağan kar veya zarardan olağandışı gider ve zararların düşülmesiyle (zararda ilavesiyle) dönem karı yada zararı bulunacaktır.

k) Dönem Karı veya Zararı

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

l) Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)

Dönem net karı, dönem karından, hesap planında 691 numaralı hesapta izlenen dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülüklerinin indirilmesiyle bulunacaktır.

Gelir tablosunun biçimsel yapısı ve hesap planıyla olan bağlantısı ekte yer alan şemalar yardımıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda açıklanmaya çalışılmıştır.

Gelir tablosu hesapları arasında mahsup yapılamaz. Gelirler ve giderler doğru tutarlarıyla gelir

tablosuna aktarılmalıdır. Diğer taraftan tabloda diğer başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının %20'sini aşması halinde bu tutarlar ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilecektir.

Tebliğ ile düzenleme zorunluluğu getirilen gelir tablosu yukarıda da belirtildiği üzere Rapor tipi gelir tablosudur. Daha açık bir ifade ile tabloda herhangi bir değişikliğin yapılması mümkün değildir. Bu noktada şu sorunun sorulması gerekir. Acaba tutarları olmayan yahut kullanılmayan hesaplarda gelir tablosuna aktarılacak mı? Tebliğde buna ilişkin özel bir düzenleme getirilerek kullanılmayan hesapların gelir tablosuna aktarılmaması gerektiği belirtilmiştir.

m) Dönem Net Karı veya Zararı

690 no'lu Dönem Karı veya Zararı hesabı ile 691 no'lu Dönem Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir.

Vergiden sonraki net dönem karı hesabın alacağına, net dönem zararı ise boruna kaydedilir. 692 no'lu hesap dönem sonlarında Bilançodaki 590 no'lu Dönem Net Karı hesabına aktarılır. Sonucun zarar olması halinde; 591 no'lu Dönem Net Zararı hesabına devredilir.

5- GELİR TABLOSU HESAPLARININ KAPATILMASI ve AYRINTILI ÖRNEK GELİR TABLOSU

Dönem sonunda 6. gruptaki hesapların tamamını "690 DÖNEM KAR veya ZARARI" hesabına aktarılarak kapatılır.

* Gelir hesaplarındaki tutarlar ilgili gelir hesabının borcuna karşılık 690 no'lu hesabın alacağına aktarılır.

* Gider hesaplarındaki tutarlar ise ilgili gider

hesabının alacağına karşılık 690 no'lu hesabın borcuna aktarılır.

Sonuç olarak, tüm gelir ve giderlerin toplandığı "690 DÖNEM KAR veya ZARARI" hesabının;

Alacak kalanı: Vergi öncesi dönem karını

Borç kalanı da: Dönem zararını gösterecektir.

Rapor Tipi Ayrıntılı Gelir Tablosu Örneği

A-BRÜT SATIŞLAR

- 1-Yurt içi Satışlar
- 2-Yurt dışı Satışlar
- 3-Diğer Gelirler

B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)

- 1-Satıştan İadeler(-)
- 2-Satış İskontoları(-)
- 3-Diğer İndirimler(-)

C-NET SATIŞLAR

D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)

- 1-Satılan Mamuller Maliyeti(-)
- 2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)
- 3-Satılan Hizmet Maliyeti(-)
- 4-Diğer Satışların Maliyeti(-)

BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI

E-FAALİYET GİDERLERİ(-)

- 1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)
- 2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)
- 3-Genel Yönetim Giderleri(-)

FAALİYET KARI

F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

- 1-İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
- 3-Faiz Gelirleri
- 4-Komisyon Gelirleri
- 5-Konusu Kalmayan Karşılıklar
- 6-Menkul Kıymet Satış Kârı
- 7-Kambiyo Kârları

8-Reeskont Faiz Gelirleri

9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN**GİDER VE ZARARLAR(-)**

1-Komisyon Giderleri(-)

2-Karşılık Giderleri(-)

3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-)

4-Kambiyo Zararları(-)

5-Reeskont Faiz Giderleri(-)

6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)

H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)

1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR**I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR**

1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları

2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar

J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)

1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)

2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)

3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-)

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI**K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL****YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-)****DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI**

Dipnotlar

1-.....

2-..... Önceki Dönem Cari Dönem

nem

6- SONUÇ

Gelir tablosunun bölümleri incelendiğinde, bir tüzel kişiliğin belirli bir döneme ait faaliyetleri ile ilgili detaylı bilgi edinmek ve hangi aşamada kâr veya zararda olduğunu tespit etmek mümkün olacaktır. Ayrıca yapılan incelemelerde, şirketlerin faaliyette bulunduğu iş alanının kârlı olup olmadığı, borç yükünün miktarı, geçmişten gelen başka yükümlülükleri olup olmadığını an-

lamak ve dönem karının veya zararının oluşmasında hangi hesapların ne kadar etkili olduğu, esas faaliyetinin mi yoksa diğer faaliyetlerinin mi işletmenin karlılığında veya zararında etkili olduğu Gelir tablosundan kolaylıkla görülebilecektir.

KAYNAKLAR

1-SEVİLENGÜL Orhan ,”Genel Muhasebe” Gazi Kitapevi 10.Baskı 2001

2-1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

3-Üstünel BÜLENT, ”Tekdüzen Hesap Planı” 2.Baskı

4-SEVİLENGÜL Orhan-Akdoğan NALAN “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” 10.Baskı Kasım 2000