

# TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI KAPSAMINDA HİZMET SEKTÖRÜNDE ÇEŞİT ESASINA GÖRE DÜZENLENEBİLECEK GELİR TABLOSUNUN İÇERİK VE ŞEKİL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Yrd.Doç.Dr. Vedat ACAR\*

Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK\*\*

## ÖZET

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile birlikte finansal tabloların gerek şekil ve gerekse içeriğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu bağlamda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda ilke bazlı muhasebeden hareketle finansal tablolarda asgari sunulması gereken bilgiler belirtilmiş ve özellikle kapsamlı gelir tablosunun fonksiyon veya çeşit esasına göre hazırlanabilmesi konusunda serbesti getirilmiştir.

Hizmet sektöründe çeşit esasına göre gelir tablosu yaygın bir uygulamadır. Bu nedenle hizmet sektöründe işletmeler tarafından hazırlanan çeşit esasına göre gelir tablolarının, TMS 1 kapsamında hazırlanacak olan çeşit esaslı kapsamlı gelir tablosu açısından incelenmesi faydalı olacaktır.

Bu çalışmada, TMS 1 kapsamında getirilen değişiklikler gelir tablosu özelinde tartışılmış, hizmet sektöründeki uygulamalara etkisi konusunda bilgiler verilmiştir. Bu amaçla, TMS 1 kapsamında uygulamaya konulmuş olan çeşit esasına göre "Kapsamlı Gelir Tablosu", Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı çerçevesinde detaylı olarak incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Hizmet Sektörü

**Jel Kodlar:** M40, M49

\* Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, vedatacar@msn.com

**ABSTRACT****EXAMINING THE SERVICE SECTOR INCOME STATEMENT IN TERMS OF FORM AND CONTENT BY NATURE WITHIN THE SCOPE OF IAS 1: PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENT**

The significant changes have been made in the financial statements in terms of form and content by Turkish Accounting / Financial Reporting Standards. In this context, from policy-based accounting minimum required information presented by Turkish Accounting Standards 1 (TAS1) Presentation of Financial Statements in the financial statements at least, and especially allowed to preparation the basis of function, or a nature of statement of comprehensive income.

Nature based income statements are commonly used in the service industry. Therefore, the income statements on the basis of nature are prepared by the entities in service sector is useful to examine in terms of statement of comprehensive income which will be prepared within the scope of Turkish Accounting Standards 1.

In this study, the scope of TAS 1 amendments discussed in the case of the income statements provides information on the impact of the service sector applications. For this purpose, nature based comprehensive income statement which is implemented within the scope of TAS 1 is examined within the framework of the New Turkish Commercial Code and tax legislation in detail.

**Key Words:** Nature Based Income Statements, Turkish Accounting Standards, Presentation of Financial Statements, Service Sector

**Jel Codes:** M40, M49.

**1. GİRİŞ**

Küreselleşme olgusu, her alanda olduğu gibi muhasebe ve özellikle de finansal tablolar üzerinde de önemli değişim ve gelişmelere sebep olmuştur. Özellikle bilişim teknolojileriyle birlikte, artan lojistik imkânlar, belki de 3-5 yıl öncesine kadar ihracatı aklının ucuna getirmeyen girişimcilerin, faaliyetlerinin önemli bir kısmını ihracata yönlendirmelerine sebep olmuştur. Bu durum artan sermaye ihtiyacıyla birlikte, işletmeleri sermaye piyasalarına yönlendirmiştir. Bu bağlamda finansal muhasebe, küçük aile işletmelerinin gelir ve giderlerinin takibini amaçlayan dar bir bakış açısından uzaklaşarak, yatırımcılara finansal bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilip, sunulmasını amaçlayan geniş bir bakış açısına yönelmiştir (Elitaş vd., 2011:2).

Finansal muhasebeden beklentilerin artmasına sebep olan bu süreç, finansal muhasebe kayıtlarından türetilen finansal raporlar üzerindeki beklentileri de arttırmıştır. Muhasebeden farklı olarak ekonominin bakış açısıyla kâr kavramı, iki dönem arasındaki işletme serveti arasındaki fark olarak görülmektedir. Bu bağlamda işletmenin servetinin de, işletme yönetimi tarafından alınan kararların sonucundaki değer yaratma sürecinden etkilendiği görülmektedir (Istudor ve Mocanu, 2011:446). Bu durum işletme yönetimi tarafından alınan kararların isabetli olmasıyla birlikte, işletme yöneticilerinin amaçlarına dönük kararları verebilmek için gereksinim duyduğu finansal raporların, gerçeklere ve standartlara uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şeffaflıkta, güvenilirliği tartışılmaz biçimde tarafsız ve dürüst sunulmuş ve onaylanmış olmalarını da önemli hale getirmektedir. Böylece finansal raporlar, kullanıcılarının amaçlarına hizmet edebilecektir (Can, 2010:32).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNTACD), finansal raporların ne denli önemli olduğu konusunda bir adım daha öteye gitmiştir. UNTACD'ın Mart 1999'da yayınlanan raporunda, *“Uzak Doğu'daki finansal kurum ve şirketlerin başarısızlıkları, aşırı borçlanmış şirketler, özel sektörün yüksek dış borçlanma eğilimi ve şeffaflık ile hesap verilebilirlik alanındaki eksikliklerin sonucudur... Finansal açıklama eksikliklerinin bu konuda önemli payı vardır. Açıklama kurallarındaki eksiklikler de dolaylı olarak iç denetim bozukluklarına, bankaların ve şirketlerin bozuk ve uygunsuz risk yönetimi uygulamalarına katkıda bulunmuştur”* denilmek suretiyle ekonomik krizlerde, finansal raporların da önemli katkılarının olduğu ifade edilmektedir. Bu durum 2008 krizi için de geçerliliğini korumaktadır (Can, 2010:39). Bu bağlamda finansal tabloların söz konusu eksikliklerinin giderilmesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Görülen eksikliklerin giderilebilmesine yönelik olarak, finansal tablolardaki bilgilerin; güvenilebilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam ve özün önceliğine uygun bilgiler olabilmesi gerekmektedir. Bunun için de bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikalarının uygulanması ve muhasebede ortak dil anlayışının gelmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2007b:101).

Ülkemizde ise UMS/UFRS'lerin tam çevirilerinin yapılmak suretiyle, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'na dönüştürülme şeklinde bir yol izlendiği görülmektedir. Ancak hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören işletmelerin büyük bölümü UMS/UFRS'leri, bu dönüşümü beklemezsizin uygulamaya geçirmeyi tercih etmişlerdir.

Standartlar muhasebe uygulamalarının hemen hemen her alanında önemli değişimleri de beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda yayımlanmış olan UMS/IFRS'ler içerisinde yer alan "UMS 1: Finansal Raporların Sunuluşu" standardının önemi büyüktür. UMS 1'in yayımlanmasına doğru giden süreçte, ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), finansal bilgilerin sunumunda belli eksiklikleri tespit etmişler ve ortaklaşa yürüttükleri çabalarını, finansal bilgilerden sağlanan faydayı arttırmaya yönelik olarak bir sunum projesine dönüştürmüşlerdir. Bu proje 2001 yılının Eylül ayında IASB'in, Ekim ayında ise FASB'in çalışma programına dahil edilmiş ve 2004 yılının Nisan ayında ise her iki kurul tarafından ortaklaşa hazırlanan bir tartışma metni olarak yayımlanmıştır. Yorum döneminin 14 Nisan 2009 tarihinde sona ermesiyle beraber, 2009 yılının Temmuz ayından, 2010 yılının Nisan ayına kadar tartışılarak bugünkü şeklini almıştır (Olsen ve Weirich, 2011:49).

Standart, finansal raporlama uygulamalarına gerek şekil, gerekse içerik yönünden önemli değişiklikler ve yenilikler getirmiştir. Bu değişiklik ve yenilikler gerek bilanço ve gerekse gelir tablosu üzerinde yeni sınıflandırmalara sebep olmaktadır.

UMS 1'in tam çevirisi olarak yayımlanmış olan TMS 1 kapsamında; bugüne kadar zorunlu olarak uygulana gelen fonksiyon esaslı gelir tablosunun tek alternatif olmadığı ve hatta birçok sektör itibarıyla daha faydalı olacağından hareketle, çeşit esasına göre gelir tablosunun da hazırlanabileceği, önemli yeniliklerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tam set içerisinde sayılan "Kapsamlı Gelir Tablosu"nun çeşit esasına göre de hazırlanabilmesine imkân veren standart, hizmet sektörünün bugüne kadar ihtiyacını karşılamakta yetersiz kalan fonksiyon esaslı gelir tablosunun yol açtığı sorunları da ortadan kaldıracaktır.

Bu çalışmada, TMS 1 kapsamında getirilen değişiklikler gelir tablosu özelinde tartışılmış, hizmet sektöründeki uygulamalara etkisi konusunda bilgiler verilmiştir. Bu amaçla, öncelikle hizmet sektörünün kendine has özelliklerine ve sektörün finansal raporlama kapsamında gelir tablosu hazırlama ihtiyacına değinilmiştir. Daha sonra ise gelir tablolarının sınıflanmasına girilerek, TMS 1 kapsamında uygulamaya konulmuş olan "Kapsamlı Gelir Tablosu", Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı çerçevesinde detaylı olarak incelenmiştir. Son olarak hizmet sektörü özelinde "Kapsamlı Gelir Tablosu"nun önemi ve göreceği fonksiyon konusunda bilgiler verilmiştir.

## 2. HİZMET SEKTÖRÜ VE KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Hizmetlerin tanımlaması ve sınıflandırılmasının yazarlara, ülkelere ve kurumlara göre farklılaştığından dolayı ortak bir tanıma ulaşmak mümkün olamamaktadır. Hizmetlere ilişkin ilk çalışmanın sahibi olan T.P. Hill, hizmetlerin saklanamadığı ve üretildiği anda tüketilmesi gerektiğine odaklanarak; bir kişi veya ekonomik birimin başlangıçta bahsedilenden farklı olarak bir kişi ya da ekonomik birimle önceden yapılan anlaşma çerçevesinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin meydana getirdiği değişim olarak ifade etmektedir (Çakmak vd., 2011:23). Bu tanım hizmeti bir değişim hareketi olarak, sektör tarafından üretilen ve fiziksel varlığı olmayan bir ürün şeklinde görmektedir. Örneğin konaklama sektöründe faaliyette bulunan otel işletmeleri, hizmetin muhatabını diğer sektörlerde olduğu gibi müşteri olarak değil, misafir olarak görmek ve ürettikleri ürün de “müşteri memnuniyeti” olarak tanımlamaktadırlar. Genel olarak ele alındığında hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmeleri aşağıdaki gibi örneklendirebiliriz (Çetin, 2012:24);

- Konaklama Hizmetleri (Otel, motel vb.),
- Bakım Hizmetleri (kuaför, kuru temizleme vb.),
- Eğitim Hizmetleri (özel okullar, dershaneler vb.),
- Sigorta ve Finansal Hizmetler (Sigorta, bankacılık),
- Eğlence Hizmetleri (tiyatro, sinema, lunapark vb.),
- Sağlık Hizmetleri (özel hastane, tıp merkezleri vb.),
- Danışmanlık Hizmetleri (mali, hukuki danışmanlıklar),
- Taşıma ve İletişim Hizmetleri (PTT, lojistik vb.)

Hizmet sektörü, küresel ekonomi içerisinde giderek artan bir öneme sahiptir. Dünya ticareti içerisinde gelişmiş ülkelerde hizmet ticaretinin payının %72, gelişmekte olan ülkelerde ise %25 olması da bunun bir kanıtı niteliğindedir (Çakmak vd., 2011:23).

Hizmet sektörünü diğer sektörlerden ve özellikle de sanayi sektöründen ayıran en önemli özellik üretilen şeyde yatmaktadır. Üretildiği anda tüketilmesi gereken ve saklanamayan bir ürün üreten hizmet sektörü, aynı zamanda dış kaynak kullanımı (outsourcing) olarak adlandırılan yöntemlerin kullanılmasına en yatkın sektör durumundadır. Bir sanayi işletmesinde üretimin belirli safhaları dışarıdan (fason) yaptırılabilirken, hizmet sektöründe yapılan her şeyin dış kaynak kullanımı ile temin edilebilmesi mümkün ola-

bilmektedir. Örneğin bir konaklama işletmesinin maliyet tasarrufu amacıyla çamaşırhane bölümünün otel dışında tutulduğu, bu hizmetin dış kaynaktan satın alma kapsamında dışarıda bir işletmeye verildiği sık karşılaşılabilen bir durumdur (Akdoğan vd., 2011:370). Bu durum gerek finansal muhasebe ve gerekse finansal tablolar üzerinde değişikliğe sebep olan bir özelliktir. Daha çok çeşit esasına göre düzenlenen gelir tablosu içerisinde, ayrıca takip edilmesi gereken bir gider çeşidi olma özelliğini getirmektedir.

### 3. GELİR TABLOLARININ ŞEKİL AÇISINDAN İNCELENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

Gelir tablolarının benzer sektörlerdeki işletmeler arasında karşılaştırılabilir olabilmesi için, genel kabul görmüş formatlarda hazırlanması gerekmektedir. Ancak bu format içerisinde dahi, gelir tablolarının şekilsel yapısı içerisinde önemli yer tutan kâr, kazanç ve matrah gibi birçok terimin günlük konuşma dilinde bazen aynı anlamlarda, bazen de farklı anlamlarda kullanılabildiğine rastlanmaktadır (Pekdemir, 2005:22).

Benzer bir durum, gerek günlük hayatta, gerekse yazılı veya sözlü finansal raporlamalarda kullanılan “kazanç” için de geçerli olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kazanç kavramını, verginin konusuyla ilgili olarak, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir, şeklinde ifade ettikten sonra, geliri; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirtmektedir. Ayrıca, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi gelir unsurunu saymakta ve buradan hareketle “matrah” kavramına ulaşmaktadır (Akdoğan, 2011:186). Ancak kazanç/kayıp, muhasebe ve raporlama kavramı değil, gerçek hayat kavramıdır ve birimlerin/kişilerin sahibi oldukları servetlerdeki ölçülebilen reel artış/azalış olmalıdır (Pekdemir, 2005:23). Gelir tablolarında bu ve buna benzer daha birçok kavramı saymak mümkündür. Bu yüzden özellikle gelir tablosu içerisinde kullanılan kavramların içerdiği anlamlar konusunda, TMS/TFRS’lerde Kavramsal Çerçeveyi dikkatli bir şekilde kullanmak gerekmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)’nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmelere ilişkin olarak karar vermelerini kolaylaştıracak şekilde, sunulan bilgilerin sağlayacağı faydaları geliştirmektir. Bu amaçla Kurul, geliştirme çalışmalarına yönelik üç hedefi aşağıdaki şekilde sıralamaktadır (Bradshaw vd., 2010:280);

- Finansal tablolar, işletmenin finansal faaliyetleriyle uyumlu bir finansal resim vermelidir,
- Verilen bilgiler, gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yardımcı olacak şekilde sınıflandırılmış olmalıdır,
- Finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin likiditesi ve finansal esnekliğini değerlendirebilmelerine yardımcı olmalıdır.

Finansal tabloların yukarıda ifade edilen üç hedefi gerçekleştirecek şekil ve içeriğe sahip olması, bu tabloları kullanarak işletmeler hakkında karar verecek olan kullanıcılara önemli oranda fayda sağlayacaktır.

TMS/TFRS', gelir tablosunun kapsam, şekil ve içeriğine yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden farklı düzenlemeler getirmektedir. TMS/TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkelerinin bir gereği olarak yayınlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Oysaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, gelir tablosunun "rapor tipinde" ve giderlerin de "Fonksiyon Esası"na göre gruplandırılarak sunulması tercih edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2001:163). Bu bağlamda yayımlanmış olan TMS 1'de kesin ve değişmez bir gelir tablosu formatı önerilmemiş, tüm gelir ve giderlerin tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr ve zarar bileşenlerini gösteren "Bireysel Gelir Tablosu" ve kâr zararla başlayan ve diğer gelir bileşenlerini gösteren "Kapsamlı Gelir Tablosu" olmak üzere iki tabloda sunulması gerektiği belirtilmiştir (Bayri, 2010:101-102).

Temel finansal tablolar arasında yeralan gelir tablolarının "hesap Tipi" ve "rapor tipi olmak üzere iki türde düzenlendiği görülmektedir. Ancak 1980'li yılların sonuna kadar muhasebe standardı yerine kullanılmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, sadece mevzuat hükümlerinde bir boşluk olması halinde devreye sokulması öngörüldüğünden, daha çok hesap tipi gelir tabloları üzerinde uygulamaların yoğunlaştığı görülmüştür. Böylece vergisel ihtiyaçları giderme amacına hizmet edecek kadar dar bir görüş açısıyla gelişen sürece, gerek meslek ve gerekse ilkeler bazında hiçbir ciddi düzenlemenin olmaması da zemin hazırlamıştır (Kaya, 2011:183). Diğer taraftan 1970'li yıllardan itibaren özellikle Kamu İktisadi Teşekkülleri için geliştirilen Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ile birlikte en azından bir kısım işletme için "Rapor" şeklinin mevzuata bir anlamda zorunlu olarak girmiş olduğu göze çarpmaktadır. İşletmenin kâr kaynaklarını ayrı ayrı göstermeye ve karşılaştırılabilir hazırlamaya elverişli olmayan hesap tipi gelir tabloları yerine tercih edilen rapor tipi gelir tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu

tarafından yayınlanan Standart Genel Hesap Planı ile de benimsemiştir (Kaval, 2012).

Gelir tablolarının gelişim süreci, 6.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmî Gazete'nin Mükerrer sayısında yayımlanan I Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yeni bir aşamaya girmiştir. Bu tebliğ ile bilanço ve gelir tablosu hesapları kesin bir formata bağlanmış, daha sonra yayımlanan tebliğler (2-14 sıra nolu tebliğler) ile belirlenen bu format üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu format da genel olarak "Rapor" tipi olarak yaygınlık kazanmıştır. MSUGT; 1994 yılından bu yana, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamış, büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir. Tebliğin düzenleme amacında belirtilen hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu, meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir (Akdoğan, 2007a:31).

Finansal tabloların hazırlanma formatı konusunda, gerek Türkiye'de ve gerekse Dünya'da "Rapor" şeklinin tercih edildiği görülmektedir. Bunun nedeni; tablo (hesap) şeklinde olan raporda gelir ve giderlerin hiçbir ara sınıflamalar yapılmadan, alt alta sıralanması neticesinde şirketin kâr kaynaklarını göstermeye uygun ara başlıkların (Brüt Satış Kârı, Ana/Esas Faaliyet Kârı, Olağan Kâr/Zarar, Dönem Kâr/Zararı, Net Dönem Kâr/Zararı) açılmayacağı, bu ihtiyacın ancak rapor şeklinde giderilebilecek olmasıdır. Böylece tam açıklama kuralı da sağlanmaya çalışılmaktadır (Kaval, 2012).

Kapsadıkları gelir ve gider bileşenleri dikkate alındığında, gelir tablolarını aşağıdaki şekilde bölümlenmek mümkündür (Kaval, 2012);

- Fonksiyon (satış maliyeti) esasına göre gelir tablosu,
- Çeşit (toplam maliyet) esasına göre gelir tablosu.

Fonksiyon esasına göre gelir tablosunda; genel olarak mali dönem ya da muhasebe dönemi olarak adlandırılan belirli bir dönem içerisinde doğan satış gelirleri ile bu satışlar için katlanılan maliyet (satılan malın maliyeti) ve giderler karşılaştırılmaktadır. Bu bağlamda fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosunun, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırlanan gelir tablosu ile benzerlik taşıdığı görülmektedir. Bu bağlamda TMS 1 tarafından tercihen kullanılacak olan çeşit (toplam maliyet) esasına göre düzenlenecek gelir tablosunun ise yeni bir tablo olduğunu söylemek mümkündür.

Fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosuna getirilen en önemli



eleştiri, özellikle üretim işletmeleri açısından tamamlanamamış mamulle- re ilişkin stoklar düşünüldüğünde, tablonun toplam maliyet (üretim için yapılan tüm harcamalar) veya işletmenin dönem içinde yarattığı hâsılayı kapsamamasıdır. Ayrıca giderlerin işletmenin fonksiyonlarına (araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım, genel yönetim vb.) göre sınıflandırılması yapıldığından, gider çeşitlerini (toplam malzeme, işçilik, amortisman vb.) tespit etmek güçleşmektedir. Bu durum, son yıllarda özellikle gelişmiş ülkelerde yayınlanan faaliyet raporlarında yer alan EBIT (Earnings Before Interest and Taxes - Faiz ve Vergiden Önceki Kâr) ve EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - Faiz, Vergi, Amortisman ve İtfa Paylarından Önceki Kâr) gibi rakamların, işletme dışından olan analistlerin görebilmesine imkân vermemektedir (Kaval, 2012).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardı, yukarıda değinilen bölümle- me çerçevesinde gösterilen gelir tablosunun, her iki türü konusunda seçim serbestisi getirmektedir. Bir başka ifadeyle standart, işletme faaliyetine ilişkin faaliyet kâr/zararını oluşturan gelir ve gider unsurlarını, Fonksiyon (Satışların Maliyeti) Esası veya Çeşit (Toplam Maliyet) esası olmak üzere iki yöntemden birine göre raporlama yapma olanağı sunmaktadır. Bu bağ- lamda en tutarlı ve sunuş yönteminin seçilmesi gerekliliği vurgulanarak, iki yöntemden hangisi bu fonksiyonu yerine getiriyorsa, standartta da, işlet- melerin o yöneme göre raporlama yapması istenilmektedir (TMS 1.105).

Çeşit esasına göre gelir tablosunda, dönem giderlerinin tamamı fonksiyon- larına göre ayrıştırma ve gruplama yapılmadan, türlerine göre alt başlıklar halinde raporlanmaktadır. Bu çalışmanın konusunu oluşturması nedeniyle, çeşit esasına göre gelir tablosuna ilişkin açıklamalar bundan sonraki başlık- lar altında detaylı olarak yapılmıştır.

#### **4. TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN GELİR TAB- LOSU**

Ülkemizde de geçerli olan Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi ticaret kanunları sayesinde şekillendirmektedir. Bu nedenle gelir tablosunu şe- kil açısından gelişimi bağlamda ülkemizde ilk Ticaret Kanunu 1807 tarihli Fransa Ticaret Kanunu temel olarak hazırlanan ve 1850 yılında uygula- maya konulan “Kanunname-i Ticaret”tir (Elitaş vd., 2011:8). 1 Ocak 1957 tarihinde ise Alman bilim adamı Ernst E. Hirsch başkanlığında hazırlanan TTK, 2011 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. 14 Ocak 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK’nın Geçici 6 ncı maddesinde ise 6335 sayılı Kanunun 37 nci maddesi ile değişiklik ya-

pılmıştır. Buna göre, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler, 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanır” denilmek suretiyle, TMS/TFRS’lerin yürürlük tarihi değiştirilmiştir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname (KHK)’nin 9 uncu maddesinin (b) paragrafında belirtilmiş olan yetkisini kullanarak, 14/11/2012 tarihli toplantısında alınan kararında kimlerin TMS/TFRS kapsamında finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlemiştir. Buna göre; Türk Ticaret Kanunu’nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK’nın 9 uncu ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca 1/1/2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; 660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, bu kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmıyacağı kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına, karar verilmiştir. Bu açıdan bakıldığında 4 Kasım 2012 tarihli 28457 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen KOBİ’ler ve cirosu veya aktif büyüklüklerinden herhangi biri 40 milyon TL’yi geçen büyük ölçekli işletmeler olarak sınıflandırılan işletmeler için TMS/TFRS’lere uygun finansal tablo düzenleme zorunluluğu henüz geçerli olmamaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2012).

Yeni TTK’nın muhasebe uygulamaları üzerindeki en önemli etkisi kuşkusuz TMS/TFRS’lere ilişkin hükümleri olacaktır. TTK’nun 88. Maddesi; 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, TMS’ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır, ifadesini kullanmakta ve uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nu

standartları belirleme ve yayımlama konusunda yetkili kılmaktadır (TTK 88).

Yeni TTK kapsamında her muhasebe işleminin kayda alınması, başka bir ifadeyle defter tutulması sırasın da mı, yoksa finansal raporların hazırlanması sırasın da mı TMS'ye uygun hareket edileceği konusunda tereddütler yaşanmıştır. Ancak *"...gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken..."* ifadesinden hareketle kastedilenin muhasebe kayıtları olmadığı, finansal raporlar olduğu görülmektedir. Ayrıca 26/6/2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle, 65nci fıkrada yer alan *"şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır"* ibaresi madde metninden çıkarılmış ve *"Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir"* şeklinde yeniden düzenlenmiş ve tereddütler giderilmeye çalışılmıştır. TTK'da yapılan son değişiklikler de göstermektedir ki, finansal muhasebe kayıtları ilgili vergi mevzuatı ile getirilmiş olan düzenlemelere uygun olarak hazırlanacaktır. TMS/TFRS hükümleri ise ayrıca hazırlanacak olan finansal raporların hazırlanması sırasında kullanılacak, diğer bir ifadeyle vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal raporlar, TMS/TFRS kapsamında yeniden sınıflandırılarak düzenlenecektir. Bu durum, kapsamlı gelir tablosunun da öncelikle çeşit esasından ziyade, fonksiyon esasına göre düzenleneceği anlamına gelmektedir.

Türkiye'de genel olarak Kıta Avrupa yaklaşımının esas alınmasına bağlı olarak vergi kanunlarındaki düzenlemeler, hemen tüm işlemlerde ön planda tutulmaktadır (Kaya, 2011:184). Buna bağlı olarak da işletmeler, vergi mevzuatından hareketle mali karın hesaplanmasını ön planda tutmaktadırlar.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye'de vergi kanunlarının vesayetinden kurtulma yolunda atılmış ilk ve en önemli adımdır. Sonrasında ise 6102 sayılı yeni TTK ile TMS/TFRS'lere geçiş sağlanacak ve muhasebe uygulamaları üzerindeki vergi kanunlarının vesayetinin önemli bir kısmından daha kurtulmak olası olacak iken, bu durum 6335 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle değişmiştir. Söz konusu kanunun değişik 8 inci maddesi uyarınca *"Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karlılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun*

ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez” denilmek suretiyle, beklentilerin boşa çıkmasına neden olmuştur. Bu durum da işletmelerimiz, daha önce İMKB’de işlem gören şirketlerin finansal muhasebe kayıtlarını, vergi mevzuatında getirilmiş değerlendirme ilkelerine uygun ve incelemeyi kolaylaştıracak şekilde yapmaları ve finansal tablolarını da MSUGT’ne uygun olarak hazırlamaları gerekecektir. Daha sonra ise finansal tablolarını TMS/TFRS’lere uygun olarak yeniden düzenlemek durumunda kalacaklardır. Bu da Sermaye Piyasası Kanunu’na göre TMS/TFRS’lere göre finansal tablolarını yeniden düzenlemek zorunda kalan işletmelerimizin, iki değişik finansal tablo şeklinde gerçekleştirmiş oldukları uygulamaların, diğer işletmelerimize de yaygınlaşmasına neden olacaktır. Bu durumda TMS/TFRS’lere göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosunda ticari kâr kavramı, vergi mevzuatına göre yapılacak olan finansal muhasebe kayıtlarından sonra hazırlanacak olan finansal tablolarda ise beyanname üzerinde yapılacak hesaplamalar sonrasında mali kâr kavramı ön plana çıkacaktır.

Yukarıda detaylı olarak değinilen hususlardan da anlaşılmaktadır ki, daha önce olduğu gibi gelir tabloları da yine MSUGT’nde öngörüldüğü şekilde fonksiyon esaslı olarak hazırlanmak zorunda kalınacaktır. Benzer şekilde finansal muhasebe kayıtları da fonksiyon esaslı gelir tablosuna yönelik olarak yapılmak zorundadır. Bu durumda ilerleyen başlıklar altında da detaylı değinileceği üzere, işletme fonksiyonlarına dağıtılan gider çeşitlerinin ayrıştırılması zorlaşacaktır. Bu yüzden TMS 1’e göre belirli durumlarda tercihe bile bırakılmayan, başka bir deyişle zorunlu hale gelen çeşit esasına göre gelir tablolarının hazırlanması, muhasebe departmanlarına ek külfet getirecektir. Birçok işletme bundan kaçınarak, çeşit esasına göre gelir tablosunu düzenlememe yoluna gidecektir. Böylece standartta öngörülen tutarlı ve güvenilir sunuş yönteminin seçilmesi ilkesinin uygulanmasının fiilen gerçekleşmesinin zor olacağı anlaşılmaktadır.

## 5. TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTININ İNCELENMESİ

IASB tarafından uyarlanan ve yayımlanan standartlar, IASB tarafından yayımlanmış olan UFRS’ler ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından yayımlanan UMS’lerden oluşmaktadır (Jermakowicz ve Epstein, 2011: 44). “TMS 1Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” da bahse konu kurumlar

tarafından yayımlanması birlikte, Türkiye’de de ilk defa 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Daha sonra standart, UMS/UFRS’lerde meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla, 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 218 sıra nolu tebliğ kadar, çeşitli tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2012).

Standart metninde Standardın amacı; “işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktadır ve bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar” şeklinde ifade edilmektedir.

Standart kapsamında, TFRS’lere göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolar aşağıdaki gibidir (TMS 1.10);

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

TMS’lerin neden olduğu önemli değişikliklerden birisi de finansal tabloların yukarıda da ifade edildiği üzere, sınıflandırma, kapsam, ölçme ve değerlendirme ile dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki değişiklikler nedeniyle yarattığı etkilerdir (Akdoğan, 2007b:113). Ancak çalışma kapsamında bu etkiler içerisinde sadece kapsam ve şekil açısından değişiklikler, çeşit esasına göre hazırlanacak kapsamlı gelir tablosu özelinde inceleme konusu yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle kapsamlı gelir tablosuna ilişkin genel açıklamalarda bulunulduktan sonra, kapsamlı gelir tablosu içerisinde yer alan gelir ve giderlerin niteliği konusunda bilgiler verilmiştir. Daha sonra ise çeşit esasına göre hazırlanacak kapsamlı gelir tabloları ve göreceği fonksiyonlar, hizmet sektörü özelinde tartışılmıştır.

### 1.1. TMS 1 Kapsamında Kapsamlı Gelir Tablosu

Küresel krizin ortaya çıkmasıyla birlikte iflas eden şirketlerin muhasebe

uygulamaları incelendiğinde, gözlemlenen hususlardan bazılarının, işletme yönetiminin finansal raporları manipüle etme isteğine alet olunarak, tarafsızlık kavramından ve şeffaf olmayan uygulamalar ile de tam açıklama kavramından uzaklaşması olduğu görülmektedir (Can, 2010:27). Bu yönüyle finansal tabloların ve dolayısıyla bu çalışma kapsamında ele alınan gelir tablolarının, şeffaf olması ve tam açıklama kavramına uygun olarak, önemli tüm bilgileri içermesi önemli hale gelmektedir.

Muhasebe standartlarını belirleyen kurumlar, bugüne kadar, gelir tablosu içerisinde özel bir kalem olarak gösterilmesini gerektiren belirli kazanç ve kayıpları, diğer kapsamlı gelir olarak raporlamak suretiyle ertelenmesine izin vermişlerdir. Bunun en büyük nedeni ise söz konusu kazanç ve kayıpların piyasa şartlarına ilişkin dalgalanmalardan kaynaklanması ile söz konusu etkilerin geçici ve gelecekteki nakit akışlarının tahminini ve işletme değerinin tahminini sınırlayıcı olarak görülmesidir (Jones ve Smith, 2011:2047).

Farklılıklar işletmelerin büyük çoğunluğunun diğer kapsamlı gelir kazanç ve kayıplarını bilançoda göstermeyi tercih etmemelerinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi FASB ve IASB tarafından finansal tabloların sunulmasına ilişkin yürütülen proje sırasında her iki kurul da, diğer kapsamlı gelir kazanç ve kayıplarının, geleneksel gelir tablosuna ayrı bir bölüm olarak eklenmesi yoluyla, finansal raporlamanın geliştirileceği konusunda fikir birliğine varmışlardır (Jones ve Smith, 2011:2048).

İşletmeler, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini; tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunabilmektedir (TMS 1.81). Başka bir ifadeyle Standart, Paragraf 82 (a)-(f) arasındaki kalemleri ve 83 (a) Paragrafındaki açıklamaları bireysel gelir tablosunda, ek kalemleri, başlıkları ve ara toplamları, böyle bir sunum işletmenin finansal performansının anlaşılması için uygun olduğu takdirde, kapsamlı gelir tablosunda ve (eğer sunuluyorsa) bireysel gelir tablosunda sunabileceğini hüküm altına almıştır (TMS 1.84-85). Özetle, Standartta göre kapsamlı gelir tablosunun iki şekilde sunulması mümkündür. Bunu kısaca iki tablolulu sunum ve tek tablolulu sunum şeklinde özetlemek de mümkündür. Standart her iki sunum şekli konusunda da bir yönlendirme yapmamaktadır. Tek tablolulu sunum şeklinde geleneksel nitelikte hazırlanan bir gelir tablosu yanında, kâr ve zarar kalemleriyle başlayıp, diğer kapsamlı gelir unsurlarını gösteren ikinci bir tablo hazırlanması söz konusudur. İkinci sunum şeklinde ise kapsamlı gelirin tek

bir kapsamlı gelir tablosunda sunulması ve dönem kâr ya da zararının da tabloda ara toplam olarak yer alması sağlanmaktadır. (Öztürk, 2009:99).

Uluslararası uygulamalara bakıldığında da, FASB ile yapılan yakınsama çalışmaları sonucunda, SFAS 130 (Statement of Financial Accounting Standards)'a dayanarak geleneksel gelir tablosunun yerini kapsamlı gelir tablosunun aldığı görülmektedir (Öztürk, 2009:98). Ancak SFAS 130, işletmelere kapsamlı gelirlerin raporlanmasını gerekli kılarken, sunum şekli konusunda, ayrı bir kapsamlı gelir tablosu ya da özkaynaklar tablosunu adres göstermektedir (Maines ve McDaniel, 2000:179).

Teorik olarak, son yıllarda şirketlerin performanslarını yansıtmak üzere kullanılan kapsamlı gelir kavramının aşağıdaki formül üzerine kurulu olduğunu söylemek mümkündür (Dumitrana ve Jianu, 2010:80'den naklen Ristea ve Dumitru, 2006);

$$\text{Dönemin Kapsamlı Geliri} = (\text{Dönem Kârı veya Zararı}) \pm (\text{Özkaynak Düzeltmeleri}) \pm (\text{Dönem Kârı veya Zararı Hesabına Yansıtılmayan Diğer Özkaynak Değişimleri})$$

Standarda göre, geleneksel gelir tablosundan farklı olarak, gelir tablosunda kapsamlı gelir (kâr) gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş (varlıkların elden çıkartılması veya kullanılmasından ziyade elde tutulması dolayısıyla ortaya çıkan nakde dönüşmemiş) gelir unsurlarından oluşmaktadır (Örten vd., 2007: 30).

## 1.2. Kapsamlı Gelir Tablosunda Gelir ve Giderlerin Niteliği

İster iki tablolulu, isterse tek tablolulu sunum şeklinde yapılsın, TMS/TFRS'ler kapsamında hazırlanan gelir tablosunun bileşenlerini oluşturan gelir ve giderlere yakından bakmak, söz konusu tabloların işlevlerini anlayabilmek açısından faydalı olacaktır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS arasındaki en önemli fark; Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri brüt satışlar bölümünde raporlanırken, TMS/TFRS'de ise satıştaki vade farklarının brüt satışlarda gösterilmeyip, finansman geliri olarak, alıştaki vade farklarının da ticari mallarda gösterilmeyip, finansman gideri olarak raporlanmasıdır. Diğer bir farklılık ise ihracattan dolayı ortaya çıkmış olsalar dahi, kur farklarının da brüt satışlar grubunda değil, diğer (olağan) gelir ve kârlar grubunda raporlanması gerekliliğidir (Bayri, 2010:103-104).

Gelir tablosunda, iştiraklerin öz kaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kâr/zararın açıkça görülecek şekilde raporlanması bir başka önemli farklılık olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca stok değer düşüklüğü, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak, satışların maliyeti bölümünde yer alacaktır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar da satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanacaktır (Akdoğan, 2007b:114).

Kapsamlı gelir tablosuna genel olarak bakıldığında, geleneksel gelir tablosunda gösterilmeyen bazı gelir ve gider unsurlarının bu tabloda yer aldığı görülecektir. Bu haliyle tablo, gelir/hasılat, gider/maliyet kavramlarına yüklenilen farklı anlamlardan kaynaklanan henüz gerçekleşmemiş (kâr dağıtımına konu edilemez nitelikteki) gelir ve giderlerin dönemsel paylarını göstermekle görevlidir, denilebilir (Kaval, 2012).

Kapsamlı gelir tablosunun varlık nedeni, gerçeğe uygun değerle ölçüm esasının benimsenmesi sonucunda, geleneksel gelir tablosu tarafından tanınmayan gelir ve giderlerin doğmasıdır. Bu türden gelir ve giderler, özkaynaklarda artış ya da azalışlara sebep olmakla birlikte, kesinleşmiş olmaları nedeniyle alacak veya borçlara dönüşmemekte ve dolayısıyla geleneksel gelir tablosuna gelir ya da gider olarak yansımamakta, özkaynaklara dâhil edilmeleri suretiyle, özkaynak değişim tablosunda raporlanabilmektedir. Ancak bu durum, dönemin tüm gelir ve giderlerinin, finansal tablo kullanıcıları tarafından fark edilebilmelerini güçleştirmektedir. Bu nedenle özellikle tek tablolu sunum şeklinin benimsenmesi halinde, geleneksel gelir tablosu formatında hazırlanan tüm gelir ve gider unsurları ile birlikte, özkaynaklar içerisine dâhil edilen gelir ve giderlerin de bu tablonun sonunda raporlanması sağlanmış olacaktır.

### 1.3. Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu

TMS 1, tam set finansal tabloları arasında döneme ait kapsamlı gelir tablosunu belirtmektedir (TMS 1.10). Ancak işletmelerin, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini, tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunulabilmesine olanak verilmektedir (TMS 1.81). Ayrıca 84 nci ve 85 nci paragraflarda, bireysel gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu ile ilgili olarak sunum esaslarına değinilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere, Standart 81 nci paragrafta tek bir kapsamlı gelir tablosundan bahsetmek-



tedir. Diğer paragraflarda ise bireysel gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tabloları, diğer sunuş şekilleri olarak gösterilmektedir. Çeşit esasına göre kapsamlı gelir tablosuna ilişkin açıklamalar ise daha ziyade Standartın 101 ila 105 inci paragraflarda yapılmıştır. Bu bağlamda, giderlerin fonksiyon veya çeşit esasına göre sınıflandırma yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve sektörel unsurlara ve işletmenin niteliğine bağlı hale getirilmiştir. Her sunuş yönteminin değişik türdeki işletmelere yararı olacağından hareketle Standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçeceğini ifade ederek, tercihi işletmelerin yönetimine bırakmaktadır (TMS 1.105). Ancak bu ilke, yöneticilerin keyfi ya da muhasebe meslek elemanlarının isteği anlamına gelmemekte, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının niteliğine cevap verebilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2012).

Çeşit esasına göre hazırlanan kapsamlı gelir tablosunun sahip olduğu özellikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kaval, 2012);

- Bu esasa göre hazırlanan gelir tablosunda dönemde katlanılan tüm giderler raporlanmaktadır. Bunun yanında işletmenin iç ihtiyacı için inşa edilen harcamalar, aktifleştirilen üretim olarak raporlanır. Bundan dolayı daha kapsamlı bir raporlama söz konusudur.
- Tüm giderler maliyet muhasebesinde “birinci dağıtım” olarak da adlandırılan ilk kayıt esnasında çeşitleri esas alınarak gelir tablosunda gösterilmektedir. Bu bağlamda fonksiyonlarına göre yapılacak ikinci bir ayrıma gitmeksizin, miktar ve tutarları da değiştirilmeksizin gelir tablosunda gösterilir. Böylece işletme dışından analistler açısından, gider çeşitlerinin izi kaybolmamış, toplam maliyetler içinde her bir gider türünün kendi içindeki oranı ve faaliyet gelirlerine oranı rahatlıkla hesaplanabilmektedir.
- Giderler fonksiyonlarına göre dağıtılmayacaklarından, maliyet muhasebesinin çok detaylı uygulamalarını gerektirmez. Bu durum muhasebeleştirme sürecini de basitleştiren bir fonksiyon görmektedir. Özellikle hizmet işletmelerinde maliyet muhasebesinde kullanılan birçok yöntemin (safha, sipariş vb.) kullanılmadığı düşünüldüğünde, anılan basitleştirme fonksiyonunun sorun yaratmayacağı da açıktır.
- İşletmelerde bütçeler, öngörülen faaliyet hacim aralıkları dikkate alınarak gider çeşitleri bazında hazırlanmaktadır. Bu esasa göre hazırlanan gelir tabloları yoluyla bütçelerin ve özellikle de proforma gelir tablosunun oluşturulması ve sapmaların analiz edilmesi kolaylaşmaktadır. Özellikle konaklama sektöründe, her bir departman düzeyinde gider türlerine göre bütçelerin hazırlandığı ve sapmaların sorumluluğunun da, bu departman

yöneticilerine yüklediği düşünüldüğünde, ifade edilen özelliğin ne kadar önemli bir fonksiyon göreceği daha iyi anlaşılacaktır.

- Hizmet sektörü, kısmen tarım ve hayvancılık sektörü ile muhasebe meslek elemanı çalıştırmayıp, yoğun olarak dışarıdan hizmet alan işletmeler gibi stok sorunu olmayan işletmelere kolaylık sağlar.

Çeşit esasına göre gelir tablosunun daha çok Kıta Avrupa ülkelerinde görmek şaşırtıcı olmamaktadır. Çünkü bu ülkelerde muhasebe bilgilerinin sır olarak görülmesi yaygındır. Anglo-Sakson gelenekte ise finansmanda halka gitme anlayışı hakim olduğu için ve bunun sonucunda gelişen sermaye piyasaları nedeniyle muhasebe bilgileri daha geniş kitlelerle paylaşılmalıdır (Elitaş vd., 2011:15). Bu bağlamda Almanya'da yapılan bir araştırmanın sonuçları da göstermektedir ki; geleneksel ve daha küçük ve orta boy işletmelerin çeşit esasını, uluslararası işlemler arttıkça ve UMS ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)'ne uygun finansal raporlama yapılmasıyla birlikte fonksiyon esasına yönelinmektedir. US GAAP'a göre, gelir tablosu her iki esasa göre de düzenlenebilir. Ancak borsaya açık şirketler açısından kullanılması gerekli gelir tablosu modeli verilmiştir. Bu modelde de bütün tablo kalemleri değil, fonksiyon esasına göre hazırlanan gelir tablosu benzeri asgari kalemler verilmektedir (Kaval, 2012). İngiltere'deki uygulamalarda ise ciro (hasılat) kâr veya zarar hesabı tarafından kavranan en önemli gelir unsuru olmakta ve faaliyet giderleri de genellikle işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. Gider çeşitlerine ilişkin bilgilerin ise dipnotlar arasında verilerek analiz edilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır (Dumitrana ve Jianu, 2010:82).

UFRS'lerle seçimlik olarak getirilmiş muhasebe politikalarının uluslararası uygulamalarda farklılıkları konusunda yapılmış bir araştırmanın sonuçlarından elde edilen tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo 1: Ülkelere ve Sektörlere Göre Gelir Tablosu Türü Dağılımı**

Ülkeler	Toplam İncelenen İşletme Sayısı	İncelenen Sanayi İşletmesi Sayısı	İncelenen Hizmet İşletmesi Sayısı	Fonksiyon Esasına Göre Gelir Tablosu	Çeşit Esasına Göre Gelir Tablosu	Diğer
Avustralya	44	14	30	% 59,3	% 29,6	% 11,1
İngiltere	98	20	78	% 47,2	% 13,9	% 38,9
Fransa	35	9	26	% 54,8	% 45,2	% 0
İspanya	32	11	21	% 4,0	% 96,0	% 0
Almanya	23	6	17	% 76,5	% 23,5	% 0

Kaynak: Kvaal ve Nobes, 2010:176-177, 182

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, İspanya dışında diğer dört ülkede de gelir tabloları ağırlıklı olarak fonksiyon esasına göre düzenlenmektedir. Ancak araştırmaya dahil işletmelerin büyük bir çoğunluğunun hizmet işletmesi olmasına karşın, işletmelerin çeşit esasını kullanmamalarının nedenlerinin ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Fonksiyon esasının ağırlık kazanmasında etkili olan faktör, bu çalışma kapsamında da ifade edilmiş olduğu üzere vergi mevzuatı ya da kamuya detaylı bilgi verilmesi konusunda görülen muhafazakârlık anlayışı olabilir. Bu durum ayrıca bir incelenme yapılmasına ihtiyaç göstermektedir.

## 5. HİZMET SEKTÖRÜNDE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE HAZIRLANMA ESASLARI

Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, diğer sektör işletmeleri gibi TMSUGT kapsamında muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmek durumundadır. Ancak tebliğ kapsamında getirilen ve fonksiyon esaslı olarak düzenlenmesi istenen format gelir tablosu, ihtiyaçlara her zaman cevap verememektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi, fonksiyon esaslı gelir tablosunun doğasında yer alan kısıtlamalar, hizmet sektöründeki bazı işletme grupları açısından sorunlara yol açmakta ve finansal raporlardan beklenen faydaların gerçekleşmesi önünde önemli bir engel teşkil etmektedir.

Hizmet işletmeleri geçmişten bugüne kadar, muhasebe uygulamalarında iki başlılık olarak ifade edilebilecek bir raporlama seçeneği ile karşı karşıya kalmışlardır. Örneğin konaklama işletmelerinin muhasebe departmanları, vergisel kaygılarla fonksiyon esaslı gelir tablosu hazırlamakta, maliyet kontrol (cost control) departmanları ise alt bölümler bazında gelir tablosu hazırlamaktadırlar. Bu tablolar ise standartta da anılan çeşit esaslı gelir tablosu formatına uygun olmaktadır. Böylece işletmeler bütçe hazırlama ve bütçe sapmalarının analizi çalışmalarında, çeşit esasından hareketle uygulamalarına yön verebilmektedirler.

Daha önce de ifade edildiği üzere, TMS 1’de gelir tablosunun fonksiyon veya çeşit esasına göre hazırlanması konusunda bir zorlama ya da yönlendirme yapılmamaktadır. Standart, her iki modele göre düzenlenebilen tablolarda tutarlı ve güvenilir bilgi sağlama niteliğini aramaktadır. Tutarlı ve güvenilir olmaktan kastedilen, söz konusu tablonun bir performans ölçüm aracı olması nedeniyle, performansın kaynaklarına daha iyi nüfus edebilmeye yardımcı olmaya uygunluktur (Kaval, 2012). Bu yönüyle, yukarıda anılan konaklama işletmelerinin raporlama ihtiyacına yönelik olarak standartta da bir engel bulunmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, özellikle hizmet sektöründeki işletme yöneticileri, 10 ncu paragrafta belirtilmiş olan Döneme Ait Kapsamlı Gelir Tablosu’nda, giderleri çeşit esasına göre sınıflandırabilecek ve “Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak da adlandırılacak bir gelir tablosu hazırlamak yoluyla, en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçmiş olacaklardır. Ancak finansal tabloları yorumlayarak analiz eden analistlerin ise talep ettiği bilgiler, işletme yöneticilerinin veya finansal raporları hazırlayanların ifşa etmekten kaçınabileceği türden bilgiler de olabilmektedir (Elitaş vd., 2011:3). Bu durum sanayi işletmelerinin aksine fiziksel olmayan ve özellikli bir ürün ürettikleri iddiasında olan ve genellikle hizmet işletmelerinde söz konusu olmaktadır. Bu anlamda çeşit esasına göre hazırlanan gelir tablolarının, yöneticilerin ticari sır olarak addettikleri hususlar konusunda saydamlığa neden olduğu da söylenebilir.

Ülkemizde hizmet sektörü içerisinde en önemli alt grubu oluşturan konaklama işletmeleri tarafından hazırlanmakta olan gelir tablosu örneği Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2’de yer alan gelir tablosunda, gerek departmanlar bazında satışların maliyeti, gerekse bu departmanlar içerisinde gerçekleşen gider çeşitlerinin tutarları görülebilmektedir. Ancak odalar departmanının satış maliyeti hesaplanmazken, yiyecek ve içecek maliyetinin içerisinde sadece bu departman tarafından tüketilen yiyecek ve içecek malzeme tutarları bulunmaktadır. Dolayısıyla dağıtım yoluyla gelen herhangi bir gider çeşidini içermemektedir. Bu yönüyle tablo, çeşit esasına göre hazırlanan bireysel gelir tablosunun içerik ve biçimsel özelliklerine sahip olmaktadır.

Tablo 2: Hotel Doro 01.01.20X1– 31.12. 20X1 Dönemi Gelir Tablosu

	Net Gelir	Satışların Maliyeti	Personel Ücret ve giderleri	Diğer Giderler	Kâr (Zarar)
<b>Bölmeler</b>					
Odalar Satış Geliri	897.500		143.140	62.099	692.261
Yiyecek ve İçecek Satış Geliri	524.750	178.310	204.180	54.703	87.557
Telefon Geliri	51.140	60.044	17.132	1.587	(27.623)
Diğer Bölmeler Satış Geliri	63.000	10.347	33.276	6.731	12.646
Kira ve Diğer Gelirler	61.283				61.283
<b>Toplam Bölüm Gelir.</b>	<b>1.597.673</b>	<b>248.701</b>	<b>397.728</b>	<b>125.120</b>	<b>826.124</b>
<b>Dağıtılamayan Giderler</b>					
Genel Yönetim Giderleri			97.632	66.549	164.181
Pazarlama Giderleri			35.825	32.043	67.868
Sabit Varlık Bakım ve Onarım Gid.			36.917	24.637	61.554
Enerji Giderleri				47.312	47.312
<b>Toplam Dağıtılamayan Gid.</b>			<b>170.374</b>	<b>170.541</b>	<b>340.915</b>
<b>Sabit Giderler Öncesi Kâr</b>	<b>1.597.673</b>	<b>248.701</b>	<b>568.102</b>	<b>295.661</b>	<b>485.209</b>
<b>Sabit Giderler</b>					
Kira Giderleri					28.500
Emlak Vergisi Giderleri					45.324
Sigorta Giderleri					6.914
Faiz Giderleri					192.153
Amortisman ve İtfa Payları Giderleri					146.000
<b>Toplam Sabit Giderler</b>					<b>418.891</b>
<b>Vergi Öncesi Kâr</b>					<b>66.318</b>

Kaynak: (Akdoğan vd., 2011:487)

Söz konusu gelir tablosu ayrıca, şekil ve içerik açısından, gerek fonksiyonel gerekse de çeşit esasına göre hazırlanmış bir gelir tablosu görünümündedir. Fonksiyonlarına göre giderleri “dağıtılamayan giderler” ana grubu altında göstermekte, bunun dışında fonksiyonlar altında olsa da gider çeşitlerini ayrıca göstermektedir. Örnek tablodan da görülebileceği gibi konaklama işletmeleri, ister departmanlar bazında olsun, isterse de tüm departmanlar genelinde hazırlanmış olsun, gelir tablolarında gider çeşitlerinin ayrı kalemler halinde gösterilmesinden vazgeçmemektedirler.

Benzer bir sunuş yaklaşımı sağlık hizmeti sunan özel hastane işletmelerinde de geçerli olmaktadır. Bu işletmelerde de giderlerin (tıbbi sarf malzemeleri, bakım ve onarım giderleri vb.) bir kısmının çeşitli departmanlar

(ameliyathane, poliklinik vb.) ile ilişkileri doğrudan kurulabilirken, bazı gider çeşitlerinin (elektrik, su, sağlık personeli ücretleri, amortisman vb.) ise kurulamamaktadır. Bu giderler de Tablo 2’de gösterildiği gibi sabit giderler başlığı altında, çeşitleri itibarıyla sunulabilir. Ancak örneğin danışmanlık hizmeti veren bir işletme açısından değerlendirdiğimizde, departman ayırtmasını yapmak çok anlamlı olmayacağından, tüm giderlerin çeşitleri itibarıyla sunulması daha uygun olabilecektir.

Finansal analistler tarafından hazırlanan birçok yatırım raporunda, işletmenin performansına ya da temel değerlemesine ilişkin olarak onlarca finansal orandan faydalanılmaktadır. Bu bağlamda “Özkaynak Kârlılığı (Return on Equity-ROE)” ve “Aktif Kârlılığı (Return on Assets-ROA)”, kârlılık oranları arasında belki de en çok üzerinde tartışma yürütülen iki kârlılık oranıdır. Tartışma daha çok EBITDA’yı içermektedir (Heino ve Fontana, 2011, 6). Finansal rapor kullanıcılarının, işletmenin iç kaynaklarıyla borç ödeyebilme gücünü analiz edebilmeleri için de, söz konusu tablonun EBITDA ve EBIT gibi ara toplamları da göstermesi gerekecektir (Kaval, 2012). Bu bağlamda 102 nci paragrafta verilmiş olan örnek gelir tablosunun yeniden düzenlenmesi halinde Tablo 2’de verilmiş olan örnek bireysel gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır;

**Tablo 3: Hotel Doro 01.01.20X1– 31.12. 20X1 Dönemi Gelir Tablosunun Çeşit Esasına Dönüştürülmüş Bireysel Gelir Tablosu**

<b>Sürdürülen Faaliyetler</b>		
<b>Net Satış Gelirleri</b>		<b>1.536.390</b>
Oda Satış Gelirleri	897.500	
Yiyecek ve İçecek Satış Gelirleri	524.750	
Telefon Gelirleri	51.140	
Diğer Bölümler Satış Gelirleri	63.000	
<b>Diğer Faaliyet Gelirleri</b>		<b>61.283</b>
Kira ve Diğer Gelirler	61.283	
<b>Toplam Satış Gelirleri (Hâsıla)</b>		<b>1.597.673</b>
Malzeme Giderleri	248.701	
Personel Giderleri	495.360	
Sabit Varlık Bakım Onarım Giderleri	61.554	
Enerji Giderleri	47.312	
Kira Giderleri	28.500	
Pazarlama (Reklam, Promosyon vb.) Giderleri	67.868	
Sigorta Giderleri	6.914	
Emlak Vergisi Giderleri	45.324	

Diğer Faaliyet Giderleri	191.669	
<b>Toplam Maliyet</b>		<b>(1.193.202)</b>
<b>EBITDA (Faiz, Vergi, Amort. ve İtfa Payı Öncesi Kazanç)</b>		<b>404.471</b>
Amortisman ve İtfa Payı Giderleri		(146.000)
<b>EBIT (Faiz, Vergi Öncesi Kâr)</b>		<b>258.471</b>
Finansal Gelirler		---
Finansal (Faiz) Giderler		(192.153)
<b>Vergi Öncesi Dönem Kâr/Zarar</b>		<b>66.318</b>
Vergi Geliri/Gideri		(14.111)
<b>Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı</b>		<b>52.207</b>
<b>Durdurulan Faaliyetler</b>		<b>---</b>
Dönem Kârı		52.207

Tablo 3’de gösterilen bireysel gelir tablosunda belirtilmiş olan kâr tutarı ile başlayacak şekilde gelir tablosuna aktarılamayan gelir kalemleri (maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışı, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak kazançları vb.) ilave edilip, gider kalemleri (aktüer kazanç ve kayıpta azalmalar, diğer kapsamlı gelirlerin ertelenmiş vergi etkisi vb.) düşüldükten sonra, toplam kapsamlı gelir tablosuna ulaşılacak şekilde toplam kapsamlı kâr ya da zarar tutarına ulaşılacaktır. Böylece Standartın 81 nci paragrafında belirtilen “Tek Kapsamlı Gelir Tablosu” çeşit esaslı olarak hazırlanmış olacaktır.

## 6. SONUÇ

Muhasebe standartlarının uygulanması, beraberinde daha fazla iş oryantasyonlu ve özellikle piyasaların bilgi ihtiyacına odaklı bir muhasebe felsefesi getirmektedir (Kaya, 2011:189). Ancak TMS/TFRS uygulamaları sürecinde karşılaşılan en önemli sorun, bu standartların anlaşılmasının zor olması, teknik, karmaşık bilgilerle donatılmış olması ve bu nedenle farklı uygulamaları bünyesinde taşımakta olmasıdır (Akdoğan, 2007b:113). Bu noktada bir başka eleştiri ise özellikle gerçeğe uygun değerlendirme ilkesi altında yapılan işlemlerden kaynaklanan sorunlardır. Gerçeğe uygun değerlendirme özellikle geleneksel gelir tablosuna alınmayan bazı gelir ve gider kalemlerinin, yeni bir tablo formatı içerisinde kapsanması gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Gerek MSUGT ile gerekse ondan önce getirilmiş olan düzenlemeler, belirlenmiş olan yazılı kuralların dışına çıkılmasına izin vermeyen, kural bazlı muhasebe uygulamalarını da beraberinde getirmiştir. Ancak TMS/TFRS’ler ile birlikte belirlenmiş bir çerçeve içerisinde kalmak kaydıyla, uygulayıcıların ihtiyacına göre tercihlerine bırakılmış bir alan serbestisini getiren ilke

bazlı muhasebe uygulamaları gelmiştir. Bir başka ifadeyle kural bazlı raporlamadan, genel çerçevenin çizildiği ve uygulayıcıların koşullara göre daha esnek raporlama yapabilmelerini sağlayan ilke bazlı raporlamaya geçilmiştir (Doğan, 2010:119). Bu bağlamda TMS 1, finansal raporlarda belirli şekillerin kullanımını dayatmamakta, tabloların düzenlenme ilke ve prensiplerini belirterek, işletme yönetimlerinin bu ilke ve prensipler çerçevesinde ve ihtiyaçlarına göre tercih haklarını kullanabilmelerine imkân sağlamaktadır.

MSUGT ile getirilen gelir tablosu şeklinin en çok eleştirilen yönü, hemen hemen tüm sektörler ve işletmeler için, tek bir format üzerinde zorlama bir uygulamayı gerektirmesidir. Bir başka ifadeyle uygulamada zorunlu tutulan gelir tablosu formatı, özellikle hizmet sektöründe, faaliyetlerin gelir tablosunda sunulmasında sorun yaratmaktadır. Bu nedenle ihtiyacı karşılayacak türde ve çeşit esasına göre hazırlanan gelir tablosu, muhasebe dışı çalışmalar içerisinde yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, TMS 1 ile birlikte bu sorunun da ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Çünkü standart, hizmet sektöründe yöneticilerin tercih alanına bırakılmış ve sektörün ihtiyaçlarını karşılayabilecek, çeşit esaslı gelir tablosu düzenleyebilme serbestisini getirmiştir.

TMS 1 kapsamında ister bireysel, isterse de diğer kapsamlı gelirleri de içerecek şekilde kapsamlı gelir tablosu düzenlensin, fonksiyon (satışların maliyeti) esaslı olabileceği gibi, çeşit (toplam maliyet) esaslı gelir tablosunun da düzenlenebilmesi imkânı getirilmektedir. Bu bağlamda seçimi keyfilik içermeyecek şekilde, hizmet sektörünün ihtiyacına cevap verebilecek “Çeşit Esasına Göre Bireysel Gelir Tablosu” ya da “Çeşit Esasına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu” düzenlenebilme imkânı söz konusu olmaktadır. Böylece hizmet işletmeleri, gider çeşitlerinin ayrı kalemler halinde ve fonksiyonlara dağıtılmaksızın sunulduğu gelir tablosu hazırlayabileceklerdir. Bu tablonun formatı ise özellikle TMS 1 kapsamında finansal tabloların sunulduğu ile ilgili ilkelerden ayrılmamak şartıyla, yine işletme yöneticileri tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Böylece hizmet sektörü, finansal raporlar kapsamında özellikle gelir tablolarından beklenen bilgi ihtiyaçlarını da rahatlıkla cevap vermiş olacaklardır. Ancak yukarıda detaylı olarak değinilen hususlardan da anlaşılmaktadır ki, daha önce olduğu gibi gelir tabloları yine MSUGT’nde öngörüldüğü şekilde fonksiyon esaslı olarak hazırlanmak zorunda kalacaktır. Bu bağlamda gerek yeni TTK’da yapılan son değişiklikler ve gerekse ilgili vergi mevzuatı, fonksiyon esaslı gelir tablosu üzerinde uygulamaları yönlendirmeye devam edecek görünmektedir. Bu nedenle finansal muhasebe kayıtları da fonksiyon esaslı gelir tablosuna yönelik



olarak yapılmak zorunda olacak ve uygulamanın yönlendirildiği fonksiyon esaslı gelir tablosu ise hizmet sektöründeki işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak kalmaya devam edecektir. Bu durumda hizmet sektöründeki işletmelerin, ihtiyaçlarına uygun olan çeşit esaslı gelir tablosu hazırlama konusunda yaşadığı zorluklar devam edecektir. Tüm bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması ise vergi mevzuatında, TMS 1 paralelinde yapılabilecek değişikliklerle mümkün olabilecektir.

### KAYNAKÇA

Akdoğan, A. 2011. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., N. Tenker 2001. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. 2007a. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm Dergisi 84 (Kasım-Aralık): 29-70.

Akdoğan, N. 2007b "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi 80, (Mart-Nisan): 101-117.

Akdoğan, N., R. Aktaş, A. Deran, D.U. Erhan, V. Acar 2011. Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Sektörel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.

Bayrı, O. 2010. "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kap-samı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Temmuz): 95-109.

Bradshaw, M., C. Callahan, J. Ciesielski, E. Gordon, M. Kohlbeck, L. Hodder, P. E. Hopkins, R. Laux, S. McVay, T. Stober, P. Stocken, and T. L. Yohn, 2010. "The American Accounting Association's Financial Reporting Policy Committee's Response to the Preliminary Views on Financial Statement Presentation", Accounting Horizons 24(2): 279-296.

Can, A. V. 2010. "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", Mali Çözüm Dergisi, (Şubat): 21-47.

Çakmak, E., E. Bozkurt, H. Aksu, Ö. S. Emsen 2011. "Türkiye'de Hizmet Ticareti ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", Sosyo Ekonomi Dergisi, (Temmuz-Aralık): 21-40.

Çetin, C. 2012. Temel İşletmeciliğe Giriş, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Doğan M., E. Ertugay 2010. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 3(3): 117-138.

Dumitrana, M., J. Jianu 2010. "Panoptical on The Financial Statements-From International to National", Accounting and Management Information Systems 9(1): 72-91.

Elitaş, C., F. Yıldız, M. Üç 2011. "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 11(2): 1-18.

Heino, H., A. Fontana 2011. "Analyzing Financial Statements After Converging International Financial Reporting Standards And US Financial Accounting Standards For Publicly Traded Companies in the USA", Academy of Accounting And Financial Studies Journal 15(2): 1-16.

Istudor, J., I., F. Mocanu 2011. "Globalization Determinant Factor of The Vulnerability Enterprise's Result", Global Conference on Business and Finance Proceedings 6(2): 440-447.

Jermakowicz, E. K., B. J. Epstein 2011. "Accounting Policy Options in IFRS", The CPA Journal, (August): 44-49.

Jones, D., A., K. J. Smith 2011. "Comparing The Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items", The Accounting Review 86(.6): 2047-2073.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 2012. Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tarihi: 15.11.2012).

Kamu Gözetim Kurumu 2012. [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-536-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-536-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html), (Erişim Tarihi: 10.12.2012).

Kaval, H. 2012. "TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kâr Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu", <http://www.akademikdenetim.com/tr04-07-2012.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.12.2012).

Kaya, U. 2011. "Muhasebe-Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (Eylül): 178-199.

Kvaal, E., C. Nobes 2011. "International Differences in IFRS Policy Choice: a Research Note", Accounting And Business Research 40(.2): 173-187.

Maines, L. A., L. S. Mcdaniel 2000. "Effects of Comprehensive-Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgements: The Role of Financial-Statement Presentation Format", *The Accounting Review* 75(2): 179-207.

Olsen, L., T. R. Weirich 2011. "The New financial Statement Presentation Format", *Wiley Periodicals*, 49-53.

Örten, R., H. Kaval, A. Karapınar 2007. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Öztürk, C. 2009. "2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 11(2): 87-106.

Pekdemir, R. 2005. "Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği – Uygulamadan Örnekler", *Mali Çözüm Dergisi* 15(72): 21-29.

