



# Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi<sup>1</sup>

Doç. Dr. Osman BAYRI

Adnan Menderes Üniversitesi, İİBF.

## Özet

Bu çalışmanın amacı Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na göre düzenlenen gelir tablolarının karşılaştırmalı analizini yapmaktır. Çalışma Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaya başlayan işletmelerin gelir tablolarında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından meydana gelen farklılıkları kapsamakta, fakat değerlendirme ölçülerinden kaynaklanan farklılıkları kapsamına almamaktadır. Karşılaştırmalı analiz sonuçları Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na göre düzenlenen gelir tabloları arasında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermektedir. Çalışma içerisinde hesap grupları bazında meydana gelen farklılıklar bir örnek uygulama ile açıklanmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Gelir Tablosu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları.

**Jel Sınıflaması:** M41, L15

## Abstract (Comparative Analysis of The Forming Structure, Scope And Content Of Income Statements In Accordance With The Turkish Uniform Accounting System And The Turkish Accounting - Financial Reporting Standards)

Aim of this study comparatively analyses the income statements that are prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting System and the Turkish Accounting-Financial Reporting Standards. The study involves the differences occurred in the income statements of companies in terms of forming structure, scope and content, but does not involve the differences stemming from the evaluation measures. The results of comparative analysis illustrate the significant differences between the income statements prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting Systems and the Turkish Accounting-Financial Reporting Standards in terms of forming structure, scope and content. In the study, differences occurred on the bases of groups of accounts are explained through a sample application.

**Key Words:** Income Statements, Uniform Accounting System, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards.

**Jel Classificaton:** M41, L15

<sup>1</sup> Bu çalışma TÜBİTAK tarafından desteklenen 107K072 nolu proje kapsamında yapılmıştır.

## 1. Giriş

Finansal raporlama alanındaki gelişmeler işletme ilgilileri açısından işletmenin finansal durumunu gösteren bilançonun yanında gelir tablosunun önemini de artırmıştır. Çünkü gelir tablosu işletme ilgililerine işletmenin gelir ve giderleri, faaliyetlerinin ve yatırımlarının verimliliği ve karlılığı ile ilgili bilgiler sunarak işletmenin geçmiş, bugün ve gelecekteki kazanma gücü ile yöneticilerin performanslarını değerlendirme olanağı sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001, 155-156). Artan öneme paralel olarak geçmişten günümüze gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsam ve içeriğinde de çeşitli değişiklikler meydana gelmiştir (Örn. bkz. Güvemli, 2007).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'nde bilançoyla birlikte gelir tablosu da temel finansal tablolardan biri olarak belirlenmiş ve gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsam ve içeriğine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. TDMS ile yapılan bu düzenlemeler günümüze kadar Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir.

Diğer taraftan ülkeler arasındaki standart farklılıklarını kaldırarak, bütün ülkelerde aynı şekilde finansal raporlama yapılmasını hedefleyen ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke tarafından kabul gören Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS), gelir tablosunun kapsam, şekil ve içeriğine yönelik TDMS'den farklı düzenlemeler getirmektedir. Dolayısıyla Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na (TMS-TFRS'ye) uygun finansal raporlama yapılabilmesi için standartlar ile gelen değişikliklerin ve farklılıkların

belirlenerek gelir tablosu üzerine etkilerinin bilinmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada TMS-TFRS'de temel finansal tablolardan biri olarak kabul edilen gelir tablosunun biçimsel yapısı, içerik ve kapsamına yönelik değişiklikler ve farklılıkların incelenmesi hedeflenmektedir. İncelemenin sınırlandırılması açısından gelir tablosu kalemlerinin değerlendirilmesi ile ilgili hususlar bu incelenin kapsamı dışında tutulmuştur. TMS-TFRS'nin uygulanması ile birlikte meydana gelecek değişikliklerin daha iyi anlaşılması için, TMS-TFRS ve TDMS'ye göre düzenlenen gelir tabloları karşılaştırmalı olarak incelenmekte ve gelir tabloları arasındaki farklılıklar bir örnekle karşılaştırmalı olarak açıklanmaktadır.

## 2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Finansal Tablolar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelerin amacı, işletmelerin faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olarak belirlenmiştir. Bu amaç ve beklentilere bağlı olarak tebliğle muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişiyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğle getirilen bu düzenlemeler bilanço esasına göre defter tutan ve ticari esaslara göre faaliyet gösteren tüm gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır.

Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları tebliğin sadece muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarına ve mali tablo ilkelerine ilişkin düzenlemelerine uymakla yükümlü tutulmuşlardır.

TDMS’de bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar diğerleri ise ek mali tablolar olarak tanımlanmıştır. TDMS’ye göre mali tablolar muhasebenin temel kavramlarına ve mali tablo ilkelerine göre hazırlanmalı, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin düzenlemelere uygun olmalı ve muhasebe politikaları açıklanmalıdır. Bu kapsamda, mali tablolar hazırlanırken özellikle işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemselik kavramlarından ayrılmaları halinde, bu durum mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır. Mali tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır. Muhasebe politikalarında cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durumun nedenleri ve mali tablolara etkileri açıklanmalıdır. Bu nedenle muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramlarına uygun olarak yapılmalı ve mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa bir şekilde açıklanmalıdır.

1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço ve gelir tablosu hesapları kesin bir formata bağlanmış, daha sonra yayımlanan tebliğler (2-14 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) ile belirlenen bu format üzerinde bazı değişiklikler ya-

pılmıştır. Yapılan bütün bu düzenlemeler finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği ve finansal tablolara bağlı analiz ve denetimi kolaylaştırmakla birlikte, alt hesap gruplarının ve ana hesapların kesin bir formata bağlanması ve bu formatın dışına çıkılmasına izin verilmemesi, işletme faaliyetlerindeki çeşitliliğin ve mevzuattaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi açısından uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Ayrıca bilanço ve gelir tablosu hesaplarının kesin bir formata göre hazırlanması gerçeğe uygun sunuş, özün önceliği ve önemlilik ilkeleri ile çelişkili bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

TMS-TFRS’ye göre finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için standartlarla ilgili kavramsal çerçevenin, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı gibi finansal tablolara doğrudan ilgili standartların ve diğer standartlardaki finansal tablolara ilgili düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir. İşletmelerle ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili kavramsal çerçevede gerçeğe uygun sunuş, TMS-TFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleriyle açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer hususların ve koşulların Kavramsal Çerçeve’de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine bağlı kalınarak sunulması olarak tanımlanmaktadır (TMS 1:13). İşletmeler finansal tablolarını muhasebe standartlarının tamamıyla uyumlu şekilde hazırlamak ve standartların tamamına uyulduğunu dipnotlarında açıklamak zorundadırlar. Kavramsal çerçevede hedeflenen gerçeğe uygun sunuş ile standartlara uyum arasında doğrusal bir bağlantı olduğu kabul edilmektedir. Çünkü standartların gerektiğinde ek açıklama-

larla birlikte tam olarak uygulanmasının gerçeğe uygun sunuluşu sağlamış finansal tablolar oluşturacağı varsayılmaktadır. Ancak uygulamada kavramsal çerçeve ile standartlar arasında çelişkiler ortaya çıkabilir. Bu durumda öncelik standardın uygulanmasıdır. Bununla birlikte, bir standardın veya standardın bir kısmının uygulanması ile finansal tablo hedeflerinden sapma sözkonusu olacaksa, bu standart veya standardın ilgili kısmına uyulmayabilir. Çok istisnai şartlarda ortaya çıkabileceği düşünülen bu gibi durumlarda, bir standarda veya standardın bir kısmına uyulamamasının nedeni ve etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır. Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek derecede önemli kabul edilen bilgilerin finansal tablolarda ve/veya dipnotlarda açıklanması istenmektedir. Kavramsal çerçevede önemlilik kavramı finansal tablolarda yer alması gereken bir bilginin finansal tablolarda yer almaması veya eksik yer almasının finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemesi olarak açıklanmaktadır.

TMS-TFRS'de finansal durum tablosu (bilanço), gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu genel amaçlı finansal tablolar olarak tanımlanmış ve yayınlanması zorunlu kılınmıştır (TMS 1). TMS 1'de, genel amaçlı finansal tablolardan bilanço, gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun, TMS 7'de nakit akış tablosunun hangi asgari unsur ve şekil şartlarına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. TMS 1'in, 29-30'uncu paragraflarında yapılan açıklamalara göre, işletme nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı ve önemli olan hesap kalemlerini finansal tablolarda ayrı ayrı sunabilir. Böylece standartta yapılan düzenlemelerle raporlama açısından önemlilik düzeyine karar verme konusunda işletmelere esneklik

sağlanmakta ve işletmelerin finansal tablolarında yer alması istenen asgari hesap grupları ve hesaplar dışında, gerekli ve önemli görülen hesap grupları ve hesapların açılmasına izin verilmiş olmaktadır (TMS 1.69).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, TDMS'den farklı olarak, 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. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik ilkeleri, hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, birleştirilerek veya netleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Örneğin, önemlilik ilkesi gereğince bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu hesap kalemi dipnotlarda açıklanmak kaydıyla benzer nitelikteki diğer kalemlerle birleştirilerek finansal tablolarda sunulabilir (Örten vd., 2007: 17). Ancak buradaki birleştirmeden varlık veya kaynak kalemlerinin veya gelir ve gider kalemlerinin netleştirilerek sunulacağı anlaşılmamalıdır.

TMS-TFRS'de işletmenin varlıklarının ve borçlarının ya da gelirlerinin ve giderlerinin netleştirilmeden (mahsup edilmeden), finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmesinin ilke olarak benimsendiği görülmektedir (TMS 1, 32-35). Ancak TMS - TFRS'de netleştirme kapsamında değerlendirilmemesi gereken işlemlerle, netleştirilmesi gereken veya netleştirilmesine izin verilen varlık ve kaynaklarla ya da gelir ve giderlerle ilgili istisnai düzenlemelerde yapılmıştır. Örneğin, TMS 18 Hasılat Standardı'na göre, tahsilatlardan ve alacaklardan ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra hasılatın gerçe-

ğe uygun değerle gösterilmesi netleştirme olarak değerlendirilmemelidir. Sunuluş, işlemin özünü yansıtıyorsa, işlemle ilgili gelir ve giderler birbiriyle mahsup edilerek, bu işlemlerin sonuçları finansal tablolarda sunulur. Örneğin, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na göre, muhasebeleştirilen karşılıklarla ilgili olarak yapılan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan sözleşmeye dayanarak tazmin edilen bir ödeme, alınan bir tazminatla mahsup edebilir. Ayrıca benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından elde edilen gelir ve ortaya çıkan giderler veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan elde edilen gelirler ve giderler, netleştirilerek raporlanabilir. Ancak söz konusu gelir ve giderler önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilir.

TDMS ile karşılaştırıldığında, TMS - TFRS gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal raporlamada esneklik sağlamaktadır. Standartlarla getirilen önemli yeniliklerden biri de, daha önce finansal tablolar ve dipnotlarında yer almayan geleceğe yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri, durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama konusunda bilgi verilmesinin hedeflenmesidir.

### **3. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Gelir Tablosu**

TDMS'ye göre şekil açısından gelir tablosu esas faaliyetlerden sağlanan gelir ve karlar veya ortaya çıkan gider ve zararlar; diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve karlar veya ortaya çıkan gider ve zararlar ile olağandışı gelirler ve karlar veya gider ve zararlar olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. TDMS'de fonksiyon esası dikkate alınarak kesin bir formata

göre belirlenen gelir tablosu, tablo 1'deki gibi hesap grupları ve hesap kalemlerinden oluşmaktadır.

Gelir ve giderlerin gelir tablosunda hesap grupları ve hesaplara göre nasıl sınıflandırılacağına ilişkin tebliğde yapılan açıklamalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir. Gelir tablosundaki ilk grubu satışlar (hasılat) oluşturmaktadır. Brüt satışlar işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsamaktadır. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri yurt içi veya yurt dışı satışlar içinde gösterilmektedir. Ancak, işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri brüt satışlar grubunda diğer gelirler hesabında izlenmektedir. Satışın gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan her türlü kasa ve miktar iskontoları, satış iskontoları hesabında izlenirken, satıcı tarafından alıcı hesabına malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar ve benzerleri diğer indirimler hesabında izlenir.

Satışların maliyeti dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hiz-

metlerin üretimi ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içermektedir. Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları araştırma geliştirme giderleri hesabında izlenir. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ise mal ve hizmetlerin pazarlama, satış, dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme paylarından oluşmaktadır. İşletmenin genel yönetim fonksiyonları ile ilgili olarak yapılan ve üretim ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderleri genel yönetim giderleri hesabında izlenmektedir.

İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar ile diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar için tablo 1’de görüldüğü gibi ayrı ayrı hesaplar açılmıştır. Finansman giderleri işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsamaktadır.

Olağandışı gelir ve karlar işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan olağandışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve karların yer aldığı hesap grubudur. Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedenleriyle yansıtılmayan tutarlar önceki dönem gelir ve karları hesabında, duran varlık satışlarından doğan karlar gibi arızı bir karakter taşıyan gelir ve karlar ise diğer olağandışı

gelir ve karlar hesabında izlenmektedir. Olağandışı gider ve zararlar grubu ise işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur. Üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderler çalışmayan kısım gider ve zararları hesabında, cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedeniyle yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarlar önceki dönem gider ve zararları hesabında, bunların dışında kalan olağandışı gider ve zararlar ise diğer olağandışı gider ve zararlar hesabında izlenmektedir.

TDMS’de tablo 1’deki gibi belli bir formata göre sıralanmış olan gelir ve giderlerin gelir tablosunda ne şekilde yer alacağı gelir tablosu ilkeleriyle belirlenmiştir. Buna göre, gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler ise olduğundan fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payları ayrılmalıdır. Maliyetler maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun şekilde dağıtılmalıdır. Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir. Karşılıklar işletmenin karını keyfi şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmalıdır. 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 yansıtılmalıdır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmamalı, dipnotlarda açıklanmalıdır. TDMS’de bütün satışlar gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırma yapılmak suretiyle gelir tablosu kapsamı dışına çıkarılamaz denmek suretiyle gelir ve giderler arasında mahsup yapılamayacağı belirtilmiştir.

#### 4. TMS-TFRS’ye Göre Gelir Tablosu

TMS-TFRS işletme ilgililerinin ekonomik kararlar almalarında önemli olduğunu dikkate alınarak, gelir tablosunun hazırlanması ve sunumuna ilişkin olarak kapsamlı kar kavramını benimsemekte ve kapsamlı karın ve bu karın unsurlarının gelir tablosunda açıklanmasını öngörmektedir (TMS 1). Kapsamlı kar işletmenin toplam performansını ifade etmektedir ve cari dönem faaliyet sonucu ile elde bulunduğu varlıkların değerlemesi sonucunda ortaya çıkan ve nakde dönüşmeyen gelir ve karlardan oluşmaktadır (Örten vd. 2007: 31). Bu nedenle TMS 1’e göre hazırlanacak gelir tablosunda kapsamlı kar gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gerçekleşmiş gelir bir muhasebe dönemi boyunca elden çıkarılan (satılan) varlıkların nakit ve alacağa dönüşmüş tutarıdır. Gerçekleşmemiş

gelir ise, öz kaynaklarda artışa neden olan ancak henüz nakde dönüşmemiş gelirdir. Gerçekleşmemiş gelir, varlıkların elden çıkarılması (satılması veya alacağa dönüşmesi) veya kullanılmasından ziyade elde tutulması dolayısıyla ortaya çıkan nakde dönüşmemiş gelirdir (Örten vd, 2007: 30). İşletmede kullanılmak üzere edinilen varlıkların değer artışları veya azalışları, satışa hazır finansal varlıkların piyasa değeri ile değerlendirilmesinden oluşan değerlendirme kazançları veya kayıpları ve kur farkları gerçekleşmemiş kara örnek olarak verilebilir. Diğer taraftan bazı varlıklara ilişkin değerlendirme farkları, bu varlıklar elden çıkarılmamış olsalar bile gerçekleşmiş gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin alım satım amacı ile elde tutulan ve aktif bir piyasada işlem gören menkul kıymetlerin değerlendirme farkları bu kapsamdadır. Gerçekleşmemiş gelirler arasında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlık değer artışları sermaye yedeği, satışa hazır finansal varlık değer artış ve azalışları, kur çeviri farkları ve aktüeryal gelir ve giderler kar yedeği niteliğindedir. Öz kaynaklarda artışa neden olan sermaye ve kar yedeği niteliğindeki değer artış gelir ve karları kapsamlı gelirin unsurlarıdır.

TDMS’den farklı olarak, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nda kesin bir gelir tablosu formatı önerilmemiştir. Tüm gelir ve giderlerin tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kar ve zarar bileşenlerini gösteren bireysel gelir tablosu ve kar veya zararla başlayan ve diğer gelir bileşenlerini gösteren kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tabloda asgari aşağıdaki kalemleri gösterecek şekilde sunulması gerektiği belirtilmiştir (TMS 1.82-83):

- Hasılat (Gelir),
- Finansman giderleri,

- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve bağlı ortaklıklarının kar ya da zarar payları,
- Vergi giderleri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar,
- Kar veya zarar,
- Niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve bağlı ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- Toplam gelir,
- Kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) ilişkin döneme ait toplam gelir,
- Ana ortaklığın sahiplerine ilişkin döneme ait toplam gelir.

Yukarıdaki kalemlere ilaveten, işletme, önemlilik ve gelir-gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alarak kapsamlı gelir tablosuna veya bireysel gelir tablosuna bazı kalemler ekleyebilir. Standartta gelir ve gider kalemleri önemli olduğunda işletmenin bu kalemleri nitelik ve tutarına göre ayrı ayrı açıklaması istenmiş; gelir ve giderlerin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şu şekilde belirlenmiştir (TMS 1.98):

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptalleri,
- İşletme faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması için ayrılan karşılıklar ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptalleri,
- Maddi duran varlık satış kar veya zararları,

- Finansal yatırım kar veya zararları,
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili kar veya zarar,
- Davalarla ilgili ödenen tazminatlar ve
- Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

TMS 1'in dışında diğer standartlarda da bazı gelir ve giderlerin gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilmesi istenebilir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, işletme faaliyetine ilişkin faaliyet kar/zararını oluşturan gelir ve gider unsurlarını Satışların Maliyeti (Fonksiyon) Esası veya Toplam Maliyet (Çeşit) Esası olmak üzere iki yöntemden birine göre raporlama yapma olanağı sunmaktadır. İki yöntemden hangisi daha güvenilir ve tutarlı bilgi sağlıyorsa, standart işletmelerin o yönteme göre raporlama yapılmasını istemektedir (TMS 1.105). Standartta göre faaliyet kar veya zararını oluşturan gelir ve giderlerin dışındaki unsurların raporlanmasında iki yöntem arasında herhangi bir farklılık yoktur. Standartta her iki yöntem açısından da "dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemleri" süreklilik gösteren ve durdurulan faaliyetlere ilişkin olmalarına göre gelir tablosunda ayrı ayrı raporlanmalıdır. Tablo 2'de satışların maliyeti (fonksiyon) esasına göre gelir tablosu örneği sunulmaktadır.

Satışların Maliyeti esasında, işletmenin net satış gelirlerinden satışların maliyeti ve fonksiyonlarına göre gruplanan faaliyet giderleri düşülmektedir. Gelir tablosunun satışların maliyeti esasına göre düzenlenmesi halinde, dönemin toplam personel giderleri, toplam amortisman giderleri, itfa payları gibi gider kalemleri tabloda gösterilmemiş olmaktadır. Bu nedenle, gelir tablosunda satışların Maliyeti (Fonksiyon) esasına göre sınıflanan gider ka-



lemleri dipnotlarda ayrıca çeşit esasına göre de sınıflandırılır ve bu giderlerle ilgili bilgi verilir. (TMS 1.104).

##### **5. TDMS ve TMS-TFRS'ye Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Arasındaki Temel Benzerlik ve Farklılıklar**

TDMS ile TMS 1'e göre hazırlanan gelir tabloları karşılaştırıldığında bazı temel benzerlikler ve farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir. TDMS'de gelir tablosu fonksiyon esasına göre düzenlendiğinden, TMS 1'de fonksiyon esasını öngören gelir tablosu ile benzerlik göstermektedir. TMS 1'de önerilen toplam maliyet (çeşit) esası ise, Türkiye muhasebe uygulamaları açısından yeni bir yöntem olarak görülebilir. TDMS ile TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolardaki temel farklılıklardan biri, TDMS'de tüm gelirler ve giderler sürekli veya durdurulan faaliyetlere ilişkin olup olmamalarına göre ayırım yapılmadan sunulurken, TMS 1'e göre sürekli ve durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler iki ayrı grupta raporlanmaktadır. TDMS'ye göre, gelir tablosunda gelir ve giderler esas faaliyet gelir ve giderleri, olağan gelir ve giderler ve olağandışı gelir ve giderler olmak üzere üç ayrı grupta sunulurken, TMS 1'e göre gelir tablosunda gelir ve giderlerin esas faaliyet gelir ve giderleri ile diğer gelir ve giderler olmak üzere iki grupta raporlanmasını istemektedir. TDMS'ne göre olağandışı gelir ve giderlerin ayrıca raporlanması gerekirken, TMS 1'e göre hiçbir gelir veya gider kaleminin ne gelir tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmektedir (TMS 1.87). Bu nedenle, TDMS'de olağandışı gelir ve giderler başlığı altında raporlanan kalemler, standarda göre hazırlanan gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanacaklardır. Örneğin TDMS'ye göre olağandışı

başlık altında raporlanan maddi duran varlık satış karı veya zararı işletmenin süreklilik gösteren faaliyetleri içinde ayrı bir başlık altında raporlanacaktır (Örten vd., 2007: 27). Diğer taraftan TDMS'ne göre sunulması gerekmediği halde, TMS 1'e göre öz kaynak yöntemi ile değerlendirilen iştirak ve bağlı ortaklıkların kar veya zarar payları, azınlık veya ana ortaklığa ait kar veya zarar payları, azınlık payı ve ana ortaklık payları, ödenen temettü ve hisse başına düşen kar payları ve durdurulan faaliyet ve elden çıkarılacak varlıklarla ilgili kar ya da zararların gelir tablosunda sunulması gerekmektedir (Köse, 2008: 87).

Yine TDMS'ye göre belirlenmiş format dışına çıkılmasına izin verilmediği gibi, gelir ve gider hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmezken, TMS'ye göre herhangi bir standartta emredildiğinde veya izin verildiğinde gelir ve giderler birbirinden mahsup edilebilir. Örneğin, diğer gelir ve giderler arasında menkul kıymet satış kar/zararları, kambiyo kar/zararları, maddi duran varlık satış kar/zararları ile diğer her türlü işlemlerden kaynaklanan kar ve zararlar yer almakta ve bunların mahsup edilerek raporlanmasına izin verilmektedir. Ancak bu gelir ve giderler önemli olduklarında mahsup edilmeden raporlanmalıdır (TMS 1.35).

Gelir tablosunun bölümleri açısından TDMS ile TMS-TFRS arasındaki farkların başlıcaları ise şu şekilde özetlenebilir. TDMS'de satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri brüt satışlar bölümünde raporlanır. TMS-TFRS'ye göre ise satıştaki vade farklarının brüt satışlarda gösterilmeyip, finansman geliri olarak; alıştaki vade farklarının da

ticari mallarda gösterilmeyip, finansman gideri olarak raporlaması gerekmektedir. Dolayısıyla, satıştaki kasa iskontoları TDMS'ye göre satıştan indirimler kısmında yer alırken, TMS-TFRS'ye göre finansman gideri olarak raporlanması gerekir. Alıştaki kasa iskontoları ise TDMS'ye göre alış indirimleri olarak ticari mallarda izlenirken, TMS-TFRS'ye göre faiz geliri olarak raporlanması gerekir. Yine TMS-TFRS'ye göre ihracattan dolayı ortaya çıkmış olsalar dahi, kur farkları da brüt satışlar grubunda değil, diğer (olağan) gelir ve karlar grubunda raporlanmalıdır. TDMS'ye göre Olağandışı Gider ve Zararlarda gösterilen anormal fire ve kayıpların TMS-TFRS'ye göre satışların maliyeti içinde yer alması, yine TDMS'ye göre Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Grubunda karşılık giderleri hesabı içinde yer alan stok değer düşüklüğüne ilişkin karşılık giderlerinin TMS-TFRS'ye göre satışların maliyeti grubunda "Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri Hesabı"nda, ayrılan karşılıkların iptallerinin de yine satışların maliyeti grubunda "Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri Hesabı"nda izlenmesi önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 84).

TDMS'ye göre faaliyet karı bölümünde Faaliyet Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. TMS-TFRS'ye göre de benzer bir sınıflama söz konusudur. Ancak Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin hangi hallerde gider yazılacağı hangi hallerde aktifleştirilerek maddi olmayan duran varlıklarda izleneceğine ilişkin TDMS'de bir açıklama yer almazken, TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar Standardı'nda bu hususlara ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. TDMS ile TMS-TFRS arasındaki tek belirgin fark

satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yapılan harcamalar TDMS'ye göre Ar-Ge maliyeti olarak kabul edilirken, TMS-TFRS'de satış ve pazarlama maliyeti olarak kabul edilmektedir (Yardımcıoğlu vd. 2008: 56). TMS-TFRS'ye göre duran varlık satış karlarının Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar, duran varlık satış zararlarının da Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar grubunda yer alması gerekmektedir.

TDMS'ye göre Olağandışı Gelir ve Karlar grubunda yer alan Önceki Dönem Gelir ve Karları ile Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar grubunda yer alan Hasar Fazlası Tazminat Gelirleri, İrat Kaydedilen Depozito ve Teminatlar ve Alınan Diğer Ceza ve Tazminatlar ile Olağandışı Gider ve Zararlar grubunda yer alan Çalışmayan Kısım Giderleri, Önceki Dönem Gider ve Zararları ile Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar içinde yer alan Tazminatlarla Karşılanamayan Zararlar, İrat Kaydedilen Depozito ve Teminatlarımız, Ödenen Ceza ve Tazminatlar, Deprem veya Diğer Doğal Afetlerden Doğan Zararlar ile Varlıkların Kamulaştırılmasından Doğan Zararlar'ın TMS-TFRS'ye göre yeniden dağılımının yapılması gerekmektedir.

Bu gruptaki gelir ve karların diğer gelir ve karlar grubunda, gider ve zararlarında diğer gider ve zararlar grubunda izlenmesi önerilebilir. Örneğin, Akdoğan ve Sevilengül (2007: 41) gerçekleşen zararın ayrılan karşılıktan fazla olması halinde, karşılık miktarını aşan zararların Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı yerine Diğer (Olağan) Gider ve Zararlar Hesabı'na kaydedilmesini önermektedir. Benzer şekilde Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabının yerine de Diğer (Olağan) Gelir ve Karlar Hesabı'nın kullanılması gerekecektir.

## 6. Örnek Uygulama

TDMS ve TMS-TFRS açısından gelir tablosu arasındaki farklar aşağıdaki gibi bir örnekle açıklanabilir. Bunun için bir

işletmenin TDMS'ye göre gelir tablosu verilerinin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

<b>Tablo 1</b>			
<b>GELİR TABLOSU</b>	<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>		<b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>
<b>A. BRÜT SATIŞLAR</b>			<b>62.000</b>
1. Yurt İçi Satışlar		36.000	
2. Yurt Dışı Satışlar		23.000	
3. Diğer Gelirler		3.000	
<b>B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>			<b>(2.000)</b>
1. Satış İadeleri (-)		1.500	
2. Satış İskontoları (-)		500	
3. Diğer İndirimler (-)			
<b>C. NET SATIŞLAR</b>			<b>60.000</b>
<b>D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>			<b>(40.000)</b>
1. Satılan Mamüller Maliyeti (-)			
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		40.000	
3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)			
4. Diğer Satışların Maliyeti (-)			
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>			<b>20.000</b>
<b>E. FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>			<b>(10.000)</b>
1. Araştırma Geliştirme Giderleri (-)		2.000	
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		3.000	
3. Genel Yönetim Giderleri (-)		5.000	
<b>FAALİYET KAR VEYA ZARARI</b>			<b>10.000</b>
<b>F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>			<b>9.000</b>
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri		1.800	
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		-	
3. Faiz Gelirleri		1.400	
4. Komisyon Gelirleri		-	
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar		600	
6. Menkul Kıymet Satış Karları		1.700	
7. Kambiyo Karları		650	
8. Reeskont Faiz Gelirleri		1.250	
9. Enflasyon Düzeltmesi Karları		-	
10. Diğer Olağan Gelir ve Karlar		1.600	
<b>G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			<b>(7.000)</b>
1. Komisyon Giderleri (-)		500	
2. Karşılık Giderleri (-)		2.100	
3. Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		800	
4. Kambiyo Zararları (-)		850	

5. Reeskont Faiz Giderleri (-)			1.000	
6. Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)			-	
7. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)			1.750	
<b>H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>				<b>(6.000)</b>
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			3.200	
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			2.800	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>				<b>6.000</b>
<b>İ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>				<b>1.000</b>
1. Önceki Dönem Gelir ve Karları			300	
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			700	
<b>J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>				<b>(3.000)</b>
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)			-	
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)			800	
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)			2.200	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>				<b>4.000</b>
<b>K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI (-)</b>				<b>(1.000)</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>				<b>3.000</b>

X işletmesinin TDMS'ye göre düzenlenen gelir tablosu incelendiğinde TMS-TFRS açısından aşağıdaki farklılıklar belirlenmiştir.

- Brüt satışları oluşturan yurtiçi satışların 10.000 liralık kısmı ve yurtdışı satışların 12.000 liralık kısmı vadeli olarak yapılmıştır. Dönem sonu itibariyle yurtiçi satışların 450 liralık kısmı ve yurtdışı satışların 550 liralık kısmı vade farkından oluşmaktadır. Ayrıca yurtdışı satış gelirlerinin 500 liralık kısmının kur farkı geliri olduğu saptanmıştır.

- Dönem başı ticari mal stoku 6.000 lira, dönem içi alışlar toplamı 42.000 lira ve dönem sonu stoku 8.000 liradır. Dönem içi alışların 15.000 liralık kısmı vadeli olarak gerçekleştirilmiş ve vadeli alışlara ilişkin vade farkı 1.250 lira olup, bunun 650 liralık kısmı satılan mallara 600 liralık kısmı da dönem sonu stokuna ilişkindir.

- Araştırma ve geliştirme giderleri içindeki 450 liralık kısmın pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinin geliştirilmesi için yapıldığı saptanmıştır.

- Karşılık giderlerinin 900 liralık kısmı stok değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklarla ilgilidir.

- Diğer olağan faaliyet gelirlerinin 400 liralık kısmının yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edildiği belirlenmiştir.

- Önceki dönem gelir ve karları olarak raporlanan 300 liranın kıdem tazminatı karşılık iptallerinden kaynaklandığı, 700 liralık diğer olağandışı gelir ve karın 450 liralık kısmının maddi duran varlık satış karı, 250 liralık kısmının da sayım fazlası geliri olduğu anlaşılmıştır.

- Önceki dönem gider ve zararı olarak kaydedilen 800 liranın önceki dönemde ayrılan karşılığın gerçekleşen zararı karşılamamasından meydana geldiği belirlenmiştir.

- Diğer olağandışı gider ve zararlara kaydedilen 2.200 liranın 1.000 lirasının anormal fire ve kayıplardan, 800 lirasının trafik cezası, 400 lirasının da sayım noksanı gideri olduğu saptanmıştır.

- İşletmenin herhangi bir faaliyetinin durdurulması söz konusu değildir.

<b>Tablo 2</b>			
<b>FONKSİYON (SATIŞLARIN MALİYETİ) ESASINA GÖRE GELİR TABLOSU</b>			
<b>DÖNEMLER</b>	<b>Önceki Dönem</b>		<b>Cari Dönem</b>
<b>SÜREKLİ FAALİYETLER</b>			
<b>BRÜT ESAS FAALİYET SATIŞ GELİRLERİ</b>			<b>60.500</b>
-Yurtiçi Satışlar			35.550
-Yurt Dışı Satışlar			21.950
-İhraç Kaydıyla Satışlar			-
-Diğer Esas Faaliyet Gelirleri			3.000
<b>ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİMLER (-)</b>			<b>(2.000)</b>
-Satış İadeleri (-)			1.500
-Satış İskontoları (-)			500
-Diğer İndirimler (-)			
<b>NET SATIŞLAR</b>			<b>58.500</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>			<b>(41.250)</b>
-Satılan Mamuller Maliyeti (-)			
-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			39.350
-Satılan Hizmet Maliyeti (-)			
-Diğer Satışların Maliyeti (-)			
-Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri (-)			
-Anormal Fire ve Kayıplar (-)			1.000
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri (-)			900
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri			
-Diğer Esas Faaliyet Giderleri (-)			
<b>BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)</b>			<b>17.250</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ</b>			<b>(10.000)</b>
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			1.550
Pazarlama ve Dağıtım Giderleri (-)			3.450
Genel Yönetim Giderleri (-)			5.000
<b>FAALİYET KARI (ZARARI)</b>			<b>7.250</b>
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR</b>			<b>9.250</b>
-Temettü Gelirleri			1.800
-Faiz Gelirleri			1.400
-Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri			400
-Komisyon Gelirleri			-
-Konusu Kalmayan Karşılıklar			600
-Finansal Varlık Satış Gelirleri			1.700
-Kambiyo Karları			650
-Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları			-
-Maddi Duran Varlık Satış Karı			450
-Enflasyon Düzeltmesi Karları			-
-Diğer Gelir ve Karlar			2.250
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			<b>(7.100)</b>
-Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri (-)			-
-Komisyon Giderleri (-)			500
-Karşılık Giderleri (-)			1.200
-Finansal Varlık Satış Zararları (-)			800
-Kambiyo Zararları (-)			850
-Gerçeğe Uygun Değer Azalışları (-)			-
-Maddi Duran Varlık Satış Zararı (-)			-
-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)			-
-Diğer Gider ve Zararlar (-)			3.750
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>			<b>(6.000)</b>
-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			3.200

-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			2.800	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>				<b>3.400</b>
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK. KARŞ. (-)</b>				<b>(1.000)</b>
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>				<b>2.400</b>
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI</b>				
-Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri				
-Durdurulan Faaliyet Gelirleri				
-Bağlı Ortaklık Satış Karları				
-İştirakler Satış Karları				
-İş Ortaklıkları Satış Karları				
-Diğer Durdurulan Faaliyet Gider ve Zararları				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI</b>				
-Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri				
-Durdurulan Faaliyet Giderleri				
-Bağlı Ortaklık Satış Zararları				
-İştiraklerden Satış Zararları				
-İş Ortaklıklarından Satış Zararları				
-Diğer Durdurulan Faaliyet Gider ve Zararları				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)</b>				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ. (-)</b>				
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>				
<b>A. DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>				<b>2.400</b>
Ana Ortaklık Payı				
Azınlık Payı				
<b>Hisse Başına Kar</b>				
Sürekli Faaliyetlerden				
Durdurulan Faaliyetlerden				
<b>B. DİĞER GELİR VE GİDERLER</b>				
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları				
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Azaltılması (Ertelenen Vergi Yükümlülükleri)				
Öz kaynaklara Alınan Nakit Akış Hedging Gelirleri				
Satışa Hazır Menkul Kıymet Değerleme Artışları				
Kur Farkları				
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi Nedeniyle Oluşan Ertelenen Vergi Yükümlülüğü				
Yeniden Sınıflama Düzeltme Farkları				600
<b>TOPLAM GELİR/GİDER (A+B)</b>				<b>3.000</b>
Kaynak: Hesapların Sınıflandırılmasında Akdoğan ve Sevilengül, 2007; Örtün vd. 2007'den yararlanılmıştır.				

-Yurtiçi satışlardan 450 liralık vade farkı ve yurt dışı satışlardan 550 liralık vade farkı çıkarıldığında, ayrıca yurt dışı satışlar içindeki 500 liralık kur farkı diğer gelir ve karlara bölümüne aktarıldığında brüt satış tutarı 60.500 lira olmaktadır.

- Satışların maliyeti bölümünde 40.000 lira içindeki 650 liralık vade farkı çıkarıldığında satılan ticari mal maliyeti 39.350

lira olmaktadır. TDMS'ye göre olağandışı gider ve zararlar bölümünde raporlanan 1.000 liralık anormal fire ve kayıp ile karşılık giderleri içinde izlenen 900 liralık stok değer düşüş karşılık gideri satışların maliyeti bölümüne aktarılmaktadır. Böylece satışların maliyeti 41.250 lira olmaktadır.

- TDMS'ye göre araştırma ve geliştirme giderleri içinde izlenen 450 liralık pazarlama ve satış geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine aktarılmaktadır. Böylece araştırma ve geliştirme giderleri 1.550 liraya inerken, pazarlama ve dağıtım giderler 3.450 liraya çıkmaktadır. Ancak bu aktarım faaliyet giderleri toplamını değiştirmektedir.

- Diğer faaliyetlerden gelir ve karlar bölümünde diğer olağan gelir ve karlar içinde izlenen 400 liralık yatırım amaçlı gayrimenkul geliri ayrı bir hesapta izlenmektedir. Yine daha önce diğer olağandışı gelir ve karlarda izlenen duran varlık satış karları bu bölümde ayrı bir hesapta izlenmektedir.

- Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar bölümünde ilave olarak açılacak herhangi bir hesaba kayıt yapılmamıştır. TDMS'ye göre 2.100 lira olan karşılık giderleri, 900 liralık stok değer düşüş karşılık giderinin satışların maliyeti bölümüne aktarılmasıyla karşılık giderleri 1.200 liraya inmektedir.

## 7. Sonuç

TDMS'de gelir tablosu ve gelir tablosu hesaplarının kesin bir formata ve fonksiyon esasına göre belirlendiği görülmektedir. TMS-TFRS ise fonksiyon esas ve gider çeşidi esas olmak üzere gelir tablosunun iki seçenektan birine göre hazırlanması ve sunulmasını benimsemektedir. Ayrıca, TMS-TFRS değerlendirme farklarından oluşan ve bilançoda özkaynak grubunda yer alan gelir ve giderlerin de gelir tablosunda raporlanmasına olanak sağlayarak işletme performansının kapsamlı gelir olarak gösterilmesine olanak sağlamaktadır. TMS-TFRS hiçbir gelir ve giderin olağandışı raporlanamayacağını belirterek, TDMS'ye göre yapılan olağan ve olağandışı gelir ve gider ayrımını ortadan kaldırmaktadır. Ancak TMS-TFRS, TDMS'de öngörülmeven sürdürülen ve

durdurulan faaliyetlerden gelir ve gider ayrımını yaparak, işletmenin mevcut ve geleceğe yönelik değerlendirilmesinde yeni bir açılım sağlamaktadır.

Yukarıdaki analizlerden ve örnek uygulamadan da anlaşılacağı gibi, TDMS ve TMS-TFRS'deki fonksiyon esasına göre düzenlenen gelir tabloları arasında dahi hesapların sınıflandırılması, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar mevcuttur. Envanter ve değerlemeye ilişkin farklılıklar ile üretim işletmelerine ilişkin farklılıklar da dikkate alındığında, TMS-TFRS'yi uygulamaya başlayan işletmelerin gelir tablolarında çok daha kapsamlı değişikliklerin ve farklılıkların meydana geleceği söylenebilir.

## Kaynakça

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" **Mali Çözüm**, Sayı 84, 2007.

Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analizi Teknikleri**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001.

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, (2000), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi.

Güvemli, Oktay, **Mali Tabloların Evrimi**, İstanbul, Avciol Basım-Yayın, 2007.

Köse, Yasemin, "TMS 1 / Finansal Tabloların Sunuluşu", **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** içinde, Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk ed., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.

**Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)** TMSK Yayınları, Ankara, Fersa Matbaası, 2008.

"TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı", **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)**.TMSK Yayınları, Ankara, 2008.

**Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, 1-14 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Türmob Yayınları – 264, Fersa Matbaası.

Yardımcıoğlu, Mahmut; Demirel, Nuray ve Özer, Veli, "Araştırma – Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, Sayı 85, 2008.

