

TİCARET VE ÜRETİM İŞLETMELERİNDE GELİR TABLOSUNUN ÖNEMİ VE HAZIRLANIŞ TEKNİKLERİ

Ass. Fevzi SÜRMEİ

1. GİRİŞ

Devamlı bir gelişme süreci içinde olan bugünkü iktisadi duruma paralel olarak muhasebenin uğraş alanı da gelişmektedir. Bu gelişmenin sonucu muhasebe, bir işletmenin faaliyetlerini yalnız rakamlı, başka bir deyişle katı biçimde kayıtlarını tutan ve dönem sonunda buna bağlı olarak da katı bilgiler veren bir sistem olmaktan çıkmıştır.

Muhasebenin son yıllarda benimsenen, **mali karakterdeki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı verileri ilgili kaynaklardan toplar, kaydeder, sınıflar, raporlar halinde sunar, analiz yapar ve yorumlar** biçimindeki tanımını bize bu gerçeği doğrulamaktadır. Nitekim yöneticilere, ortaklara ve diğer kuruluşlara gerekli bilgileri vermekten uzak bir biçimde hazırlanan mali tablolar önemini kaybetmiştir. Bu tablolar içinde bulunan ve geleneksel türde düzenlenen Kâr-Zarar cetveli yerine, yöneticilere ve ortaklara işletmenin faaliyetleri ve geleceği hakkında kararlar almada yararlı olacak bilgileri veren **GELİR TABLOSU**'nun yer aldığı görülmektedir.

2. GELİR TABLOSUNUN TANIMI VE ÖNEMİ

Gelir tablosu; **bir dönem için, satışlar ve diğer hasılat ile bu hasılatın elde edilmesi amacıyla katılan maliyetleri ve giderleri kapsayan bir tablodur.** Bu tanımın sonucu olarak gelir tablosu, iş-

letmenin hasılat yaratan temel faaliyetlerini sunan bir mali tablo olmaktadır. Tabloda ana fikir işletmenin gelir yaratma gücü üzerinde toplanır. Zira son yıllarda kâr analizleri, bilânçoda görülen varlıkların değerce analizlerine nazaran daha da artan bir önem kazanmıştır. Bir yerde varlıkların bilânçoda görülen değerleri mutlak miktarlar olarak çok fazla şey ifade etmezler. Buna karşılık kârların analiz edilmesi işletmeye tesir eden iktisadi şartların daha etkili bir biçimde incelenmesini sağlayacaktır. Bu da başta işletmenin yöneticilerine olmak üzere işletmeyle mali bağlantısı olanlar için büyük önem taşımaktadır. Ayrıca gelir tablosu işletmelerin kâr etme amacına ne derece ve hangi faaliyetler sonucu ulaşabildiklerini göstermektedir. Örneğin; işletmenin bir dönem süresince toplam satışları ve bu satışların oluşturduğu giderler açıkça görülecektir. Bunun sonucu olarak da işletme, elde ettiği kârın hangi satışlardan, giderlerden ve buna benzer netice kalemlerinden meydana geldiğini görme imkanına sahip olacaktır.

3. GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANIŞI İÇİN GEREKLİ VERİLERİN TOPLANMASI

Gelir tablosunun hazırlanışı, bilânçonun hazırlanışı kadar kolay ve pratik değildir. Bilindiği gibi kati mizanın borç kalanları bilânçonun aktifini, alacak kalanları ise pasifini oluşturmaktadır. Bu biçimde bilânço kolay ve pratik olarak hazırlanmaktadır. Gelir tablosu ise, unsurlarını bilânçoda yalnız tek bir rakam olarak görülen kârı veya zararı oluşturan kalemlerden almaktadır. Bu kârı veya zararı oluşturan netice hesapları (satışlar, satılan malın maliyeti, giderler vb.) dönem sonunda Kâr/Zarar hesabına aktararak kapatıldıklarından bilânçonun, kalanlarını gösteren kati mizanda bulunmazlar. İşte bu nedenle gelir tablosu için gerekli veriler, ancak netice hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılmadan önceki kalanlarından alınma zorunluluğundadır. Bunun da kolay olmadığı açıkça görülmektedir.

Bu verilerin kolay veya güç elde edilmesi işletmenin, faaliyetlerinin kaydında benimsediği muhasebe sistemine de (tecrübî sistem, devamlı envanter sistemi) bağlıdır. Benimsenen sistem sonucu, gerekli gelir tablosunun biçimine varmada önemli bir etken olacaktır. Şöyle ki; Bir ticaret işletmesinde malla ilgili bütün alışların, satışların, iskontoların, iadelerin ve bunlar için yapılan

giderlerin sadece mal hesabına kaydedilmesi (tecrübî sistem) veya yukarıda sayılan alışların, satışların, iskontoların, iadelerin ve bunlarla ilgili giderlerin ayrı ayrı hesaplara kaydedilmesi halinde (devamlı envanter sistemi) hazırlanacak gelir tablolarının farklı olacağı kendiliğinden ortaya çıkacaktır.

Gelir tablosu için gerekli veriler diğer bir deyişle gelir tablosunun unsurları şu şekilde sıralanabilir :

- Satışlar (Faaliyet hasılatı kısmı)
- Satılan malların maliyeti
- Dönem giderleri
 - Satış giderleri
 - Genel ve idari giderler
- Faaliyet dışı diğer gelir ve giderler
- Bir önceki dönemlerin kârlarında veya zararlarında ki düzeltmeler.

4. GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANIŞ İLKELERİ VE ŞEKİL ŞARTLARI

Gelir tablosu çeşitli gruplar tarafından (işletme yöneticileri, ortaklar, kredi kuruluşları vb.) farklı amaçlarla kullanılmaktadır. Nitekim işletme dışında olanlar için hazırlanan bir gelir tablosu ile yöneticinin işletme içi faaliyetlerin kontrolünü sağlaması amacıyla hazırlanan gelir tablosu değişik olacaktır. Bu durumda gelir tablosunun belirli bir biçime sahip olmadığı görülmektedir. Ayrıca biçim işletmeden işletmeye göre de değişmektedir. Şüphesiz ki iyi bir biçimde yani amaca en iyi hizmet eden bir tablonun hazırlanması her bakımdan yararlı olacaktır. Örneğin; hasılatın elde edildiği kaynakları ve bunun gerektirdiği maliyetleri açıklamakta ayrıca gelir tahminlerinde bulunma olanağı sağlamaktadır.

Kapsadığı Bilgiye Göre Açık ve Tam Bir Gelir Tablosu :

1. İşletmenin adını, tablonun adını ve kapsadığı süreyi göstermeli.
2. Ana işletme faaliyetlerinin oluşturduğu hasılat kaynaklarının, maliyetlerin ve giderlerin ne olduğunu belirtmeli.

3. Dönemin faaliyet kârını veya zararını (ana faaliyetlerden) açıkça göstermeli.
4. Döneme ait diğer gelirleri ve giderleri göstermeli.
5. Arızı kalemlere yer verilmeden önce dönemin net kârını göstermeli.
6. Arızı gelir-gider kalemleri ve daha önceki dönemlerin kârlarıyla veya zararlarıyla ilgili düzeltmeleri göstermeli.
7. Vergiden önceki net kârı belirtmeli.
8. Vergi miktarını belirtmeli.
9. Karşılaştırma yapılabilmesi bakımından daha önceki dönemlerin gelir tablolarıyla aynı parelede olmalı.
10. Açıklayıcı notlarla şu hususları belirtmeli.
 - Stok değerlendirme metodu
 - Dönem süresince muhasebe sisteminde yapılan değişmelerin net kâr üzerine etkisi
 - Amortisman giderlerinin belirlenmesinde kullanılan esaslar.
11. Ek cetvellerle ayrıntılı biçimde gerekli bilgileri açıklamalı.

Gelir tablosu, yukarıda belirtilen ayrıntılardan yoksun bir biçimde kısaltılmamalıdır. Aksi takdirde ayrıntıların ihmal edilmesi gelir tablosunu, yardımcı cetvellerden ileri gitmeyen bir tablo durumuna getirecektir.

5. GELİR TABLOSUNUN BÖLÜMLERİ

Yukarıda belirtildiği gibi gelir tabloları değişik amaçlarla ve biçimlerle hazırlanmaktadır. Her ne amaçta ve biçimde olursa olsun genellikle bir gelir tablosu şu üç bölümden oluşur.

1. Brüt satış kârı bölümü
2. Faaliyet kârı bölümü
3. Net kâr bölümü

Yukarıdaki bölümde şıklar halinde sıralanan gelir tablosu

kapsamına giren bilgileri oluşturacak unsurlar bu üç bölüme dahil edilirler. Tablonun bu bölümleri üzerinde bir fikir birliği varsa da bu bölümlerin kapsamına giren bazı unsurlarda fikir birliği yoktur. Ayrıca brüt satış kârı bölümü, ticaret işletmeleri ile üretim işletmeleri yönünden farklılık arzeder. Ticaret işletmelerinde genellikle satılan malın maliyetini hesaplama gelir tablosunda yer alır. Üretim işletmelerinde ise satılan malın maliyetini hesaplama işlemi daha geniş kapsamlı olduğundan satılan malın maliyeti için ayrı bir tablo hazırlanır ve gelir tablosuna tek bir kalem olarak dahil edilir.

Brüt satış kârı bölümü :

Gelir tablosunun bu bölümünde brüt satış kârı saptanır. Başlangıç olarak brüt satışlar ele alınır. Bu satışlardan iadelerin, sevki giderlerinin ve iskontoların çıkarılmasıyla net satışlar elde edilir. Nakit iskontosu kredili satışların neticesinde biriken alacakların müşterilere çabuk ödetilmesi ve gerektiğinde ihtiyaç duyulan fonların elde edilmesi için katlanılan bir gider unsuru olduğundan diğer giderlerde gösterilmelidir.

İadelerin ve iskontoların tabloda gösterilmesi işletmenin satış ve üretim politikaları hakkında önemli bilgiler verme olanağını sağlayacaktır. Şöyle ki; üretilen ve satılan malların müşterilerin arzularını ve taleplerini ne ölçüde karşıladığını gösterecektir. Ayrıca iadelerin büyük miktarda olması, müşterilerin satılan mallardan memnun kalmadıklarını, üretilen mallarda üretim hatası olduğunu veya satış servisinin müşterilerin siparişlerine gerektiği biçimde cevap vermediği konusunda yöneticiye bilgiler verecektir.

Bu bölüme giren diğer bir unsur da satılan malın maliyetidir. Satılan malın maliyetinin saptanması yukarıda belirtildiği gibi ticaret ve üretim işletmelerinde farklı özellikler arz etmektedir. Bu özellikler ayrıca aşağıda örneklerle belirtilecektir. Saptanan satılan malın maliyeti, net satışların tutarından indirilir. Böylece brüt satış kârı elde edilir. Bu durumda brüt satış kârı bölümü şu biçimde gösterilir :

BRÜT SATIŞ KÂRI BÖLÜMÜ :

Brüt satışlar		×××
Eksi : Satış iadeleri	×××	
Satış iskontoları	×××	
Sevk giderleri	×××	×××
Net satışlar		×××
Eksi : Satılan malın maliyeti		×××
Brüt satış kârı (veya zararı)		×××

Faaliyet Kârı Bölümü :

Bu bölüm tablonun kapsadığı döneme ait faaliyetlerin giderlerini içine alır. Faaliyetlerle ilgili bu giderler : 1- Satış giderleri, 2- Genel ve idari giderler olarak ikiye ayrılır.

Satış giderleri; malların satışı ve bu satışın yapılabilmesi için gerekli giderler olup şu şekilde sıralanabilirler :

- Satış personeli ücretleri
- Satış binasının giderleri ve amortismanı
- Malların teslim giderleri
- Reklâmlar
- Satış personelinin seyahat giderleri
- Aydınlatma ve ısıtma
- Nakil taşıtlarının amortismanı
- Muhtelif satış giderleri

Genel ve idari giderler; işletmenin bütününe ilgilendiren giderlerdir. Bunlar da şu şekilde sıralanabilirler :

- İdari personel ücretleri
- İdare binasının giderleri ve amortismanı
- Demirbaşların amortismanları
- Kırtasiye giderleri
- Şüpheli alacaklar
- Aydınlatma ve ısıtma
- Teberrular

- P.T.T. giderleri
- Muhtelif genel ve idari giderler

Bu bölümde hareket noktası, brüt satış kârı olacaktır. Bu kârdan, yukarıda belirtilen faaliyet giderlerinin (satış-genel ve idari) indirilmesiyle net faaliyet kârı saptanmış olacaktır. Şöyle ki :

Brüt satış kârı (veya zararı) × × ×

FAALİYET KÂRI BÖLÜMÜ :

Eksi : Satış giderleri	× × ×	
⋮		
: Genel ve idari giderler	× × ×	
⋮		
Net faaliyet kârı (veya zararı)	× × ×	× × ×

Faaliyet kârı bölümü, işletme hasılatının sağlanmasında yapılması gerekli olan faaliyet giderlerinin miktarlarını göstermeye ve faaliyetlerin verimini ölçmeye (hasılatla giderleri karşılaştırmak suretiyle) yarar sağlayacak bilgileri verecektir.

Net Kâr Bölümü :

Gelir tablosunun bu son bölümüne işletmenin kârına etkisi olan fakat normal faaliyetler dışında kalan gelirler ve giderler dahil edilecektir. Bu gelirleri ve giderleri ikiye ayırmak yararlı olacaktır : 1 - Daha önce, yapılmasına veya yapılabilmemesine dair karar alınmış finansal olayların sonuçlarını gösteren **Diğer Gelirler ve Giderler**. Örneğin; alınan veya verilen faizler, alınan veya verilen nakit iskontoları, kira gelirleri, vb. 2 - Önceden alınmış herhangi bir karara dayanmayan veya her zaman ortaya çıkmayan arızı olayların sonucunu gösteren **Arızı Gelirler ve Giderler**. Örneğin; sabit kıymetlerin satışından elde edilen kâr veya zarar, tabii bir afet sonucunda uğranılan zarar, alınan veya verilen tazminatlar vb.

Ayrıca gelir tablosunun net kâr bölümüne, önceki dönemlerin sonuçları ile ilgili bazı düzeltmeler varsa bu düzeltmeler sonucunda ortaya çıkan unsurlar da dahil edilecektir. Örneğin; çok veya az

ödenmiş vergiler, fazla veya eksik ayrılmış amortismanlar, daha önce gider kaydedilmiş bazı harcamaların kapital harcaması olması, önceki dönemin şüpheli alacaklarından tahsil edilen tutarlar için yapılan düzeltmeler gibi.

Bu açıklamaların sonunda bölümün sistematik şekli şu biçimde gösterilebilir :

Faaliyet kârı (veya zararı) × × ×

NET KÂR BÖLÜMÜ :

Diğer Gelirler :

Alınan faizler × × ×

⋮

Eksi : Diğer Giderler

Verilen faizler × × ×

⋮

Arızı gelir ve giderden önceki net kâr (zarar) × × ×

Arızı gelirler :

Sabit kıymet satış kârı × × ×

⋮

Eksi : Arızı giderler :

Tabii afetler neticesi zarar × × ×

⋮

Önceki dönemlerin kârlarındaki düzeltmeler (borç-alacak) : × × ×

Vergiden önceki net kâr (veya zarar) × × ×

Vergi × × ×

Net Kâr × × ×

6. TİCARET İŞLETMELERİNDE GELİR TABLOSU ÖRNEĞİ

YILMAZLAR TİCARET İŞLETMESİ

GELİR TABLOSU

1.1.1971 - 31.12.1971

BRÜT SATIŞ KÂRI :

Brüt satışlar		1.250.000,—	
Eksi : satış iskontoları	7.200,—		
satış iadeleri	8.000,—	15.200,—	
Net satışlar		<u>1.234.800,—</u>	

Eksi : Satılan malın maliyeti :

1.1.1971 mal stoku	155.000,—		
Brüt alışlar	975.000,—		
Alış giderleri	10.000,—		
Brüt alışlar tutarı	<u>985.000,—</u>		
Eksi : Alış iskon.	(9.000,—)		
Alış iade.	<u>(12.000,—)</u>		
Net alışlar	964.000,—		
Satışa elverişli mallar	1.119.000,—		
Eksi : 31.12.1971 mal stoku	<u>135.000,—</u>	984.000,—	
Brüt satış kârı		<u>250.800,—</u>	

FAALİYET KÂRI :

Eksi : Satış giderleri :

Satış personeli ücretleri	24.000,—		
Reklamlar	6.000,—		
Satış binasının amort.	3.000,—	33.000,—	
Genel ve idari giderleri :			
İdari personel ücretleri	28.000,—		
Şüpheli alacaklar	3.000,—		
İdare binasının amort.	7.500,—		
Aydınlatma, ısıtma	2.000,—		
Kırtasiye vb.	3.500,—		
Demirbaşlar amortismanı	4.000,—	48.000,—	81.000,—
Net Faaliyet Kârı		<u>169.800,—</u>	

NET KÂR

Diğer gelirler :

Alınan faizler	10.500,—	
Alınan nakit iskontoları	7.600,—	18.100,—

Eksi : Diğer giderleri :

Verilen faizler	8.500,—		
Verilen nakit iskontoları	9.300,—	17.800,—	300,—

Arızı gelirlér ve giderlerden önceki net kâr 170.100,—

Arızı Gelirler :

Alınan tazminatlar	6.000,—	
Sabit kıymet satış kârı	5.000,—	11.000,—

Eksi : Arızı Giderler :

Yangın neticesi zarar	4.000,—	7.000,—
-----------------------	---------	---------

Önceki Dönemlerin Kârlarındaki Düzeltmeler :

1970 yılında fazla ayrılmış amortisman	6.000,—	
1970 yılının satışlarından iadeler	(1.500,—)	4.500,—

Vergiden önceki net kâr		181.600,—
Vergi		35.800,—
NET KÂR		<u>145.800,—</u>

NOT : 1 — Stok değerlemesi, maliyetle değerlendirme metoduna göre yapılmıştır.

2 — Amortismanlar, değişmez yüzdeler metoduna göre ayrılmıştır.

7. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE GELİR TABLOSU ÖRNEĞİ

SAN DOKUMA ÜRETİM A.Ş. GELİR TABLOSU

1.1.1971 — 31.12.1971

BRÜT SATIŞ KÂRI :

Brüt satışlar		4.894.000,—
Eksi : Satış iadeleri	5.000,—	
Satış iskontoları	30.000,—	
Sevk giderleri	10.000,—	45.000,—
Net satışlar		4.849.000,—
Eksi : Satılan malın maliyeti (EK-1-)		3.529.000,—
Brüt Satış Kârı		1.320.000,—

FAALİYET KÂRI :

Eksi : Satış Giderleri :

Satış personeli ücretleri	80.000,—		
Satış binalarının amort.	25.000,—		
Nakil taşıtlarının amort.	18.000,—		
Reklamlar	30.000,—		
Teslim giderleri	15.000,—		
Muhtelif satış giderleri	30.000,—	198.000,—	
Genel ve İdari Giderler :			
İdari personel ücretleri	105.000,—		
İdare binalarının. amort	17.000,—		
Demirbaşların amort.	11.000,—		
Şüpheli alacaklar	19.000,—		
Kırtasiye	9.000,—		
Muhtelif genel ve idari G.	40.000,—	201.000,—	399.000,—
Net Faaliyet Kârı			921.000,—

NET KÂR :

Diğer Gelirler :

Alınan faizler	13.000,—	
Alınan kasa iskontoları ı	<u>12.000,—</u>	25.000,—

Eksi : Diğer Giderler :

Verilen faizler	10.000,—		
Verilen nakit iskontoları	<u>4.000,—</u>	<u>14.000,—</u>	<u>11.000,—</u>
Arızı gelirler ve giderlerden önceki net kâr			932.000,—

Eksi : Arızı Giderler

Tahvil satış zararı		9.000,—	
Makine satış zararı		21.000,—	
Nakil taşıtlarının kazası neticesi zarar		<u>15.000,—</u>	(45.000,—)

Önceki dönemlerin kârlarındaki düzeltmeler :

1970 yılının şüpheli alacaklarından tahsil	5.000,—		
Bina tamir giderinin binaya yapılan ekler olduğunun anlaşılması (kapital harcaması)		<u>12.000,—</u>	<u>17.000,—</u>
Vergiden önceki net kâr			904.000,—
Vergi			<u>243.000,—</u>
Net kâr			<u><u>661.000,—</u></u>

NOT : 1 — Stok değerlemesi, maliyetle değerlendirme metoduna göre yapılmıştır.

2 — Amortismanlar, azalan yüzdeler metoduna göre ayrılmıştır.

EK 1**SAN DOKUMA ÜRETİM A. Ş.
SATILAN MALIN MALİYETİ TABLOSU**

1.1.1971 — 31.12.1971

Ham Madde :

1.1.1971 ham madde stoku		210.000,—
Ham madde alışları	1.704.000,—	
Eksi : alışlardan iade	16.000,—	
alış iskontoları	<u>28.000,—</u>	<u>44.000,—</u>
Net alışlar	1.660.000,—	
Alış giderleri	<u>25.000,—</u>	
Satın alınan ham maddenin mahiyeti		<u>1.685.000,—</u>
Üretime hazır ham madde		1.895.000,—
Eksi : 31.12.1971 ham madde stoku		<u>78.000,—</u>
Kullanılan ham madde		1.817.000,—
Dolaysız İşçilik		606.000,—

Genel Üretim Giderleri :

Dolaylı işçilik	310.000,—	
Üretim makinelerinin bakımı	27.000,—	
Sigorta primelri	32.000,—	
Isıtma, aydınlatma ve enerji	56.000,—	
Yardımcı maddeler	125.000,—	
Makinelerin amortismanı	62.000,—	
Fabrika binasının amortismanı	<u>38.000,—</u>	<u>650.000,—</u>
Toplam Üretim Maliyeti		3.073.000,—
1.1.1971 yarımamul stoku		<u>420.000,—</u>
		3.493.000,—
Eksi : 31.12.1971 yarımamul stoku		<u>123.000,—</u>
Üretilen malların maliyeti		3.370.000,—
1.1.1971 Mamul stoku		<u>360.000,—</u>
		3.730.000,—
Eksi : 31.12 1971 Mamul stoku		<u>201.000,—</u>
SATILAN MALIN MALİYETİ		<u><u>3.529.000,—</u></u>

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. AKGÜÇ, Öztin. «Mali Tablolar Analizi», Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara 1970.
2. CEMALCILAR, Özgül. «Pasifin İncelenmesi», Eskişehir İ.T.İ. Ak. Koruma Derneği, Eskişehir 1971.
3. FINNEY and MILLER. «Principles of Accounting», Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1963.
4. GÖNENLİ, Atillâ. «Bilanço Analizi», Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1972.
5. HOLMES, MAYNARD, EDWARDS and MEIER. «Intermediate Accounting» Richard D. Irwin Inc., Illincis 1963.
6. KENNEDY, RALPH D., Mc MULLEN, STEWART Y., Çev. GÖNENLİ Atillâ. «Finansal Durum Tabloları», Sermet Matbaası, İstanbul 1967.
7. PATON and DIXON. Çev. AYSAN, Mustafa A. «Muhasebenin Temelleri» Sermet Matbaası, İstanbul 1964.
8. SERTOĞLU, Sabahaddin. «Muhasebe cilt II», Yeni Desen Matbaası, Ankara 1971.
9. SIMONS and KARRENBROCK. «Intermediate Accounting», South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio 1964.
10. TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ. «Bilanço ve Kâr-Zarar» Menteş Matbaası 1970.
11. MEIGS, Walter B. and JOHNSON, Charles E. «Accounting» Mc Graw-Hill Book Co., Inc., Copyright 1962.