



# Dikey Gelir Tablosunun Öyküsü

Prof. Dr. Oktay Güvemli  
Marmara Üniversitesi

## Özet

Muhasebede iki ana tablodan birisi olan Gelir Tablosunun bugün global dünyada kabul gören biçimi, dikey gelir tablosu biçimidir. Bu dikey şekil, çift yanlı kayıt yönteminin borç ve alacak taraflı kayıt ilkelerine uymamaktadır. Dikey gelir tablosunun ilk denemelerine 19. yüzyılın ikinci yarısının sonlarına doğru, sanayi devrimi yıllarında rastlanılmaktadır. Yönetim muhasebesinin doğuşu da aynı dönemdedir. 20. Yüzyıl başlarında Birinci Dünya Harbi yıllarında (1917) ABD'de bankaların kredi verdikleri firmaları değerlendirirken, riskli müşterilerin sadece bilançolarındaki borçlanma olanakları ve karları ile yetinmedikleri, bunun yanında, elde olunan sonucun (kar) satışlar ile ilişkisini kurmak gereğini duymaları ile dikey gelir tablosu uygulama alanında yer bulmaya başlamıştır. Başlangıçta satışlar, satılan malın maloluşu, brüt kar, genel yönetim giderleri (finansman giderleri dahil), kar biçiminde yukardan aşağıya sıralanan dikey gelir tablosu, 20. Yüzyıl boyunca gelişerek bugünkü biçimini almıştır. Bu gelişme sürecinde dikey gelir tablosu, yönetim muhasebesinden büyük destek bulmuştur. Denilebilir ki her ikisi birlikte gelişmiştir. Bu desteğin nedeni, dikey gelir tablosunun mali analiz tekniklerine uygun bir yapıda olmasıdır.

**Anahtar Sözcükler:** Çift yanlı kayıt yöntemi, dikey gelir tablosu, yönetim muhasebesi.

## Abstract (The History of Vertical Income Statement)

The vertical income statement, which is one of the main income statements of accounting, is the one that is accepted all across the world. Nevertheless, this vertical form is not compatible with the principles of double entry accounting system. The first usage of vertical income statement started in the second half of 19th century. The emergence of managerial accounting occurred at the same period. In the years of First World War (1917), the banks were not only examining the balance sheets of risky customers before lending credits, they were also putting forward the relationship between the profits and sales. As a result of this, the vertical income statements started to be applied. In the beginning, the vertical income statement was based on a system which was arranged as sales, gross margin from the top to the bottom. This system has developed during the 20th century and has reached its today's shape. During this development period, the vertical income statement has advanced together with managerial accounting. This was because the vertical income statement system was compatible with financial analysis techniques.

**Key Words:** Double-entry, accounting system, vertical income statement, managerial accounting.

## 1. Giriş

Bugün gelir tablosu bilanço ile birlikte iki ana mali tablodan birisidir. Ancak bi-

lanço çift yanlı kayıt yöntemi esaslarına uygun olarak düzenlendiği halde, gelir tablosunun çift yanlı kayıt yönteminin

borç ve alacak taraflarına ayrılarak düzenlenmesi ilkelerine uygun olarak hazırlanmadığı görülmektedir. Oysa gelir tablosu, giderler borç tarafında, gelirler alacak tarafında yer alacak biçimde, kar ve zarar tablosunun geliştirilmiş biçimi ile düzenlenebilir. Ve bu şekilde düzenleme, çift yanlı kayıt yöntemi-nin esaslarına uygun bir düzenleme olur. Bugün düzenlendiği şekli ile gelir tablosu, dikey gelir tablosudur ve toplama baş tarafta yer verilmekte, toplamı oluşturan tutarlar bir öncekinden bir sonraki çıkarılmak suretiyle aşağı doğru sıralanmaktadır. Bu şekildeki düzenleme Osmanlı Devleti-nin asırlarca uyguladığı merdiven yöntemi-ne benzemektedir. Merdiven yöntemine göre, ana tutar yazılmakta ve bu ana tutarı oluşturan tutarlar aşağı doğru sıralanmaktadır.

Muhasebe bilgilerinden bir çok tablo ve mali tablo düzenlenebilmektedir. Bu tablolar genellikle yardımcı niteliktedir ve biçimleri gereksemeye göre değişebilir. Gelir tablosu çok geniş kullanım alanına hitap etmek üzere hazırlanmaktadır ve iki ana mali tablodan birisidir. İsteğe bağlı, biçimsellik taşıyan yardımcı mali tablo değildir.

Öte yandan, çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel esaslarından uzaklaşmanın getireceği sakıncaların üzerinde gereği kadar durulduğu da söylenemez. Aşağıda kar ve zarar kavramından başlayarak gelir tablosunun gelişim süreci kısaca gözden geçirilmiştir.

## **2. Tek Yanlı Kayıt Yönteminde Kar ve Zarar Kavramından Kar ve Zarar Hesabına**

Önce kar ve zarar kavramı doğmuştur. Bir alım satım işlemi kar etmek esas olduğu için her alım satım işleminin kar ve zararının saptanması söz konusu olmuştur. Ticaret hacmi büyüyünce, örneğin Batı Avrupa'da okyanus ticareti geliştiğinde bir geminin, daha sonra bir filonun seferinden elde edilen karın hesaplanması üzerinde durulmuştur. Aynı gelişme karada kervan ticaretinde kendini göstermiştir. Denizde ve karadaki bu

ticaret biçimi sürekli ticarete dönüşünce, yani devamlı mal ve para akımı, yani devamlı ticaret ortaya çıkınca tek işe bağlı kar ve zarar hesaplamasından, zamana bağlı kar ve zarar hesaplamasına geçilmesi gerekmiştir. Zamana bağlı kar ve zarar hesaplaması yanında ticaret işletmelerinin büyümesi, mal çeşitlerinin artışı, alıcı ve satıcı sayısının fazlaşması da kar ve zarar kavramının kar ve zarar hesabı haline gelmesine yol açmıştır. Süreklilik gösteren ticaretin belirli süre içinde elde ettiği kazancın saptanması gereği ortaya çıktığı zaman önce günlük, sonra haftalık, aylık ve nihayet yıllık kazancın saptanması söz konusu olmuştur.

Çift yanlı kayıt yönteminden önce basit yöntem ya da tek yanlı kayıt yöntemi denilen yöntem kullanılıyordu. 19. Yüzyılın ortalarına kadar iki yöntemin birlikte kullanıldığı görülmektedir.

Tek yanlı kayıt yönteminde kar ve zararın hesaplanması ile ilgili bir örnek üzerinde aşağıda durulmuştur.

Tek yanlı kayıt yönteminde genellikle ticari işlemlerden doğan kar ve zarar sermaye hesabına eklenir. Aynı şekilde masraflar da sermaye hesabından düşülür. Ve dönem başı ve dönem sonu sermaye hesabı arasındaki fark dönem kar ve zararını verir. Yukarıda örnekte yer alan kayıt biçimi tek yanlı kayıt yönteminin gelişmiş biçimi olup, kar ve zararın ayrı hesaplanarak sermaye hesabına aktarıldığını göstermektedir. Yukarıdaki örnekte, 1796 yılı Eylül'ünden, 1797 yılı 1 Mart'ına kadar sağlanan kar 1.706,34 para birimi olarak hesaplanmıştır. Bu kar tutarı, doğrudan sermaye hesabına aktarılmıştır. To Stok deyimi sermaye hesabı anlamına gelmektedir.

## **3. Çift Yanlı Kayıt Yönteminde Kar ve Zarar Kavramından Kar ve Zarar Hesabına**

Çift yanlı kayıt yönteminin başlangıcında 14. ve 15. yüzyıllarda kar ve zararın hesaplanmasının bilançonun düzenlenmesi ile birlikte ele alındığı görülmektedir. Bunun örneğini ünlü

Datini'nin kayıtlarında bilancio adı altında görmek olanağı vardır.

1796		Dr.A.CUNNINGHAM.						
Sept.	20	To Sundries at 30 days,		650	50			
Oct.	25	To Cafh,	1	9	35			
				659	85			
Sept.	26	Dr. PROFIT & LOSS.						
		To Cath paid for licenfe						
		to retial Liquors, & c.	1	10				
	30	To do. Paidchar. thismonth		34	15			
Oct.	31	To do. paid do.on my		51	23			
Nov.	3	To do. paid do.on my						
		Tea and Sugar		5				
	30	To do. Paidchar. Thismonth		39	25			
Dec.	31	To do. paid do. do		47				
Jan.	31	To do. paid do. do		32	57			
Feb.	28	To do. Do		137	96			
March	1	To Wheat for fhort meaf.	6	6	30			
		To Stock for neat gain						
		fince 1 ft Sept. Laft,	5	1706	34			
				2069	70			
1796		Contra Cr.						
Oct.	25	By Sundries per Journal,		659	85			
				659	85			
1797		Contra Cr.						
March	1	By Rum gained,		2	235	39		
		By Tobacco do		2	40	19		
		By Sherry Wine do.		2	49	40		
		By Sole Leather do.		3	91	57		
		By Mlaffes do.		3	42	36		
		By Salt do.		3	517	50		
		By Wheat do.		6	891	99		
		By Bohea Tea gained,		7	99	89		
		By Lump Sugar do.		7	15	38		
		By Henry Stewart, my						
		account of Flaxfeed,		7	86	03		
				2069	70			

**Kaynak:** Willard E. Stone , The American Accountant, 1982, Yushodo Booksellers, USA.

	<i>Para birimi</i>		
	<i>Fiornini</i>	<i>Soldi</i>	<i>Denari</i>
<i>27 Eylül 1368 tarihinde işyerindeki</i>			
<i>mal ve öteki varlıklar</i>	<i>3.141</i>	<i>23</i>	<i>4</i>
<i>Alacak hesapları</i>	<i>6.518</i>	<i>23</i>	<i>4</i>
	<i>9.660</i>	<i>22</i>	<i>8</i>
<i>Francesco ve Toro adlı iki ortağın</i>			
<i>Sermayesinin de dahil olduğu toplam borç</i>	<i>7.838</i>	<i>18</i>	<i>9</i>
<i>Dönem net karı</i>	<i>1.838</i>	<i>3</i>	<i>11</i>

**Not:** 12 Denarının 1 Soldiye, 24 Soldinin bir Fiorniniye eşit olduğu anlaşılmaktadır.

**Kaynak:** Edward Peragolla , Origin and Evolation of Double Entry Bookkeeping – A study of İtalian Practice From the Fourteenth Century, page: 136-137, 1938, New York.

Bilancio adı ile anılsa da bu mali tablo, doğrultusunda, kar ve zarar hesaplamasına dayalı olduğunu göstermektedir. Bu durum bilanço kavramının doğuş noktasının ticari amaç

Bilanço ve kar ve zarar tablolarının dar anlamda da olsa ayrı ayrı ortaya konulabil-mesi için 16. ve 17. yüzyılları beklemek ge-rekmıştır.

*Pacioli'de Kar ve Zarar:* Çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili ilk tutarlı eseri yazdığı kabul edilen Luca Pacioli'nin, 1494 yılında yazdığı ünlü *Summa de Aritmethica, Geometria, Proportioni e Proportionalita* adlı kitabının 27. bölümü, *Kar ve zarar ya da avantaj ve dezavantaj olarak adlandırılan iyi bilinen bir başka hesap: Büyük defterde nasıl tutulur ve niçin ötekiler gibi günlük defterde yer almaz* adını taşımaktadır. Pacioli'nin kitabının ilgili bölümü'nün adından da anlaşılacağı üzere, Pacioli büyük defterde bir kar ve zarar hesabı açmakta ve her ticari işlemten doğan kar ya da zararı bu hesaba kayıt etmekte ve dönem sonunda kar ve zarar hesabı dönem kar ve zararını göstermektedir.

#### 4. 19. Yüzyılda Kar ve Zarar Hesabındaki Gelişmeler ve Gelir Tablosuna Geçme Denemeleri

Pacioli'nin kar ve zarar hesabı anlayışı 300 yıl boyunca, 15. yüzyıl sonlarından 18. yüzyıl sonlarına kadar devam etmiştir. Yani çift yanlı kayıt yöntemi esaslarına göre, büyük defterde açılan bir kar ve zarar hesabında dönem içi işlemlerden elde olunan kar ya da zararlar toplanıyor ve dönem sonunda bu hesap dönemin kar ve zararını gösteriyordu.

Bu süre içinde, dönem başı ve dönem sonu özsermayelerinin karşılaştırılması sonucuna göre kar ve zararın saptanması üzerinde durulduğu da görülmektedir.

18. Yüzyılın sonlarında, 1796 yılında İngiltere'de Edward Thomas Jones *Defter Tutmada İngiliz Sistemi* adlı eserini yazınca çift yanlı kayıt yönteminde bir çok şey değişmeye başlamıştır. Bu kitabın yayınlanmasından sonra Kara Avrupa'sındaki ülkelerde muhasebe yazarları peşpeşine kendi ülkelerinin muhasebe sistemi olduğunu ileri sürdükleri kitaplar yayınlamaya başlamışlardır. Bu kitabın yayınlanmasından sonra, 1800 – 1850 yılları arasında muhasebe anlayışında bir çok gelişme yaşanmıştır. En önemli değişiklik, günlük defterde çift kolon kullanılmaya başlanması olmuştur. Bu nedenle muhasebe tarihinde ayrı ülkelerdeki yazarların birbirlerine sert ifadeler kullanmalarından dolayı bu döneme *kolonlar savaşı* denilmektedir. Sözü edilen dönem, aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin kendini kabul ettirdiği ve tek yanlı kayıt yönteminin uygulama dışında kalmaya başladığı dönem olmuştur.

Bu dönemde kar ve zarar hesabı anlayışında da gelişme olduğu görülmektedir.

Bu dönemin sonlarında, 1849 yılında bir ticari işletmenin 1 Ocak - 30 Ocak tarihleri arasında büyük defterdeki kar ve zarar hesabı aşağıdaki gibidir.

Dr.		Profit & Loss.						Cr.				
1849							1849					
jan.	31	To Store Expenses	2	205	00		jan.	31	By Mdse.	1	1.202	10
"	"	" Per. "	3	60	00							
						245.00						
"	"	" Stock(net gain)	1	987	10							
				1.202	10						1.202	10

**Kaynak:** Willard E. Stone, *A Complete System of Practical Book Keeping, Volume 12, 1982, Yushodo Booksellers, USA.*

Bu örnekte kar ve zarar hesabının borcuna masraf niteliği taşıyan harcamalar ayrı ayrı yazılmıştır. Bu masraflar mağazanın masrafları ve personel masraflarıdır. Hesabın alacak tarafına ise tek bir gelir tutarı yazılmıştır. Bu gelir tutarı mal hesabından alınmış olup, o ayın mal satışlarından temin edilen kar tutarıdır. Böylece Ocak ayının kar tutarı, mal satış karı ile masraflar arasındaki fark olmakta ve bu net kar tutarı *stock*, yani sermaye hesabına aktarılmaktadır.

Bu örnekteki kar ve zarar hesabı, çift yanlı kayıt yönteminin klasik kayıt biçimidir. Ancak elde edilen karın sermayeye eklenmeyerek bilançoda ayrı gösterilmesi için 19. yüzyılın sonlarında, şirket sermayesi kavramının gelişmesinin ortaya çıkmasını beklemek gerekmiştir.

19. Yüzyılın sonlarına doğru sanayi devrimi, işletmelerdeki muhasebe anlayışında çok şey değiştirmiştir. Atölye üretiminden kitle üretimine geçilmesi sonucunda, satışlar ile satış üzerinden sağlanan brüt karın ilişkilendirilmesi gerekmesi ortaya çıkmış ve ayrıca kurumun genel masraflarının izlenmesi gereği ile karşılaşmıştır. Bunun nedeni, direk (dolaysız) masraf ve endirek (dolaylı)

masraf ayırımı isteği ile karşılaşılmasıdır. Bir başka deyişle bu ifadeler, maloluş muhasebesinde ortaya çıkmaya başlayan gelişmeleri göstermektedir. Öte yandan şirketleşme ile çağdaş ticaret hukuku anlayışı çerçevesinde çok sayıda ortağın bir anonim şirket bünyesinde bir araya gelmeleri, işletmenin bilançosunun özsermaye kısmının ayrıntılı olarak düzenlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, bankacılık kesiminin de işletmelerle birlikte gelişmesi ve bankaların büyük tutarda ve uzun vadeli borç vermeye başlamaları, bilançonun aktif ve pasif yapısının mali tahlile uygun olarak düzenlenmesi gereğini de beraberinde getirmiştir.

İşte bütün bu gelişmeler, kar ve zarar tablosundan gelir tablosuna geçilmesine yol açmıştır. Ancak bu geçişin, çift yanlı kayıt yönteminin borç ve alacak taraflara kayıt esaslarına uygun olarak, kar ve zarar hesabının gelir tablosu haline getirilmesi biçiminde değil de dikey gelir tablosu biçiminde olduğu dikkati çekmektedir.

Aşağıda 19. yüzyılın sonlarında yazılmış bir muhasebe kitabında dikey gelir tablosu denemesi ile ilgili bir örnek üzerinde durulmuştur.

		<i>Franc</i>
<i>Vadeli satışlar tutarı</i>		<i>382.422,65</i>
<i>İade edilen mallar ve satış iskontoları</i>		<i>18.808,05</i>
<i>Vadeli satış tutarı (net)</i>		<i>363.614,60</i>
<i>Peşin satışlar</i>		<i>123.200,00</i>
<i>Toplam satışlar</i>		<i>486.874,60</i>
<i>Brüt olası (probable) kar (486.874,60 x 28 : 100)</i>		<i>136.325,00</i>
<i>Genel giderler hesabı:</i>		
<i>Ücretler</i>	<i>63.800,00</i>	
<i>Kiralar</i>	<i>12.500,00</i>	
<i>Sigorta</i>	<i>785,80</i>	
<i>Dolaylı vergiler</i>	<i>2.613,70</i>	
<i>Büro masrafları</i>	<i>865,00</i>	
<i>Gaz</i>	<i>1.025,00</i>	
<i>Reklam</i>	<i>1.974,80</i>	
<i>Çeşitli masraflar</i>	<i>5.293,90</i>	
<i>Ayrılan amortismanlar %5)</i>	<i>1.360,00</i>	
<i>Sermayeye faiz (% 2,5)</i>	<i>7.529,25</i>	
<i>Toplam</i>	<i>98.807,45</i>	
<i>Bankalardan alınan faiz</i>	<i>94,70</i>	
<i>Kalan</i>	<i>98.712,75</i>	<i>98.712,75</i>

**Kaynak:** Pigier, *Tenue des Livres, Enonce et Solution Raisonnees, 1888, Paris.*

Bu tablo dikey gelir tablosunun ilk denemelerindedir. Satılan malın maloluşu yoktur. Kara Avrupa'sında Ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısında uygulanan vergi yasalarının satışların üzerinden tahmini bir yüzde ile brüt kar hesaplanmasını ön-gören düzenlemelerine uygun olarak he-saplanmıştır. O zamanın vergi yasaları, her iş kolu için bir brüt kar oranı öngörüyor ve bu orana göre hesaplanmış brüt kar üye-rinden vergi alınması esasını benimsi-yorlardı. Çift yanlı kayıt yöntemine ve maloluş muhasebesine dayalı satılan malın maliyetini hesaplama kültürüne henüz gü-venilmiyordu. Satılan malın maloluşu kav-ramı, özellikle sanayi kuruluşları için 20. yüzyılda muhasebenin gündemine girecek ve bu gelişme dikey gelir tablosunun da gelişmesini kolaylaştıracaktır.

Bütün bunlara rağmen yukarıdaki tablonun yönetim amaçlı olduğu, yönetim için hem satışlarla masraflar ve karın karşılaşt-ırılmasına olanak verdiği ve hem de dev-lete ödenecek vergilerin hesaplanmasının yapılmasına imkan veren bilgileri içerdiği gözlenmektedir.

Ancak yanıtlanması gereken sorular vardır. Bunların başında, maliyet çalışması ve envanter çalışması sonucu muhasebe verilerinden elde olunacak brüt kar tutarı ile yüzdeyle hesaplanmış brüt kar tutarı arasında oluşacak farkın ne olacağı gel-mektedir.

Kayıtlardaki kar tutarını esas alan muhasebe kayıtlarının kabul görmesi gereği vardır.

##### **5. 20. Yüzyıl: Kar ve Zarar Hesabından Dikey Gelir Tablosuna Geçiş ve Yönetim Muhasebesinin Buna Etkisi**

20. Yüzyıl boyunca yaşanan gelişmeler sonucunda, 21 yüzyıla kar ve zarar tablosu yerine gelir tablosu

kullanılır olarak girilmiştir. Kullanılan gelir tablosu da dikey gelir tablosudur.

Kar ve zarar tablosunun yerini alan gelir tablosu, Kara Avrupası'nda Fransa'da işletme hesabı (Le compte d'exploitation), ABD'de Anglo Sakson deyimi olarak gelişen gelir tablosu (Income Statement) adı ile gelişme göstermiştir.

Yirminci yüzyılın yönetim muhasebesinin gelişme yüzyılı olduğu bilinmektedir. Yönetim muhasebesi, öteki muhasebelerde olduğu gibi muhasebeden alınan bilgiler ve mali tablolardaki bilgilerle meşgul olur. Mali tablonun analize olanak verecek biçimde hazırlanması yönetim muhasebesinin yeğlediği bir husustur.

Bilançonun aktif ve pasif yanlarının analize olanak verecek biçimde düzenlenmesi yanında, gelir tablosunun da analize elverişli biçimde düzenlenmesi istenir. Dikey gelir tablosu bu isteği karşılayacak özelliklere fazlası ile sahiptir. Bu durum, 20. yüzyıl boyunca dikey gelir tablosunun gelişmesinde önemli bir etken olmuştur.

20. Yüzyılın ilk yarısında kar ve zarar tablosuna belirli bir biçimi veren önemli yasal düzenlemeler olmuştur. Fransa'da 30 Ağustos 1935 tarihli yasal düzenleme ile kar ve zarar hesabına belirli bir biçim veril-meye çalışılmıştır. Bu yasal düzenlemede *yıllık sonucu oluşturan unsurların kay-naklarını açık bir şekilde ortaya koyan kar ve zarar hesabının zorunluluğundan* söz edilmektedir. Bu ifadeye uygun düzenle-medeyle, karın asıl aktivitelerden ve yardımcı aktivitelerden ne kadarlık kısmının sağlan-dığının tespiti söz konusu olmuştur. Al-manya'da ise daha açık ve kesin ifadeler taşıyan yasal düzenlemenin 10 Eylül 1931 tarihini taşıdığı görülmektedir. Bu düzen-lemeye göre brüt karın, yani satışlar üye-rinden sağlanan karın kar ve zarar hesa-bının bir tarafında, bu brüt kardan net ka-ra geçişi sağlayan masrafların kar ve zarar hesabının öte tarafında yer alması gereği üzerinde durulmaktadır.

Kar ve zarar hesabına bu biçimsel düzenlemeler verilirken, 20. yüzyılın başlarında iktisadi gelişmelerin kar ve zarar tablosundan gelir tablosuna geçişe zemin hazırladığı da görülmektedir. E. G. Snozzi, *L'Interpretation du bilan* adlı eserinde dikey gelir tablosunun ilk düzenlenme girişimini aşağıdaki gibi anlatmaktadır.

*Birinci Dünya Harbinde ABD'de bankalar sanayi kuruluşlarına uzun süreli kredi verirlerken işletme hesabına (gelir tablosuna) önem vermişler ve bu tablonun geliştilmesi üzerinde*

*durmuşlardır. Bunun nedeni, işletmenin ekonomik sağlamlığını göz önünde tutmak istemeleridir. Birinci Dünya Harbi boyunca iki tür gelir tablosu üzerinde durulduğu gözlenmektedir. Bunlardan birisi ABD'de 1917 yılında uygulanmaya başlandığı bilinen satış ve maloluş tutarını da kapsayan ve dikey olarak düzenlenen işletme hesabı (gelir tablosu) dır. (Snozzi,1959, sayfa. 45 vss.)*

ABD'deki bu gelişmelerle ortaya çıkan bu dikey gelir tablosu biçimi uzun bir gelir tablosudur. Bu tablonun ana başlıkları itibarı ile biçimi aşağıdaki gibidir.

<i>Brüt gelirler (satışlar)</i>	.....
<i>İade ve indirimler</i>	.....
<i>Net satışlar</i>	.....
<i>Satılan malın maloluşu</i>	.....
<i>Satış üzerinden brüt kar</i>	.....
<i>İndirimler (satış ve yönetim Mas.)</i>	.....
<i>Satış üzerinden net kar</i>	.....
<i>Öteki gelirler (faiz, komisyon vb.)</i>	.....
<i>Brüt kar</i>	.....
<i>İndirimler (faiz, stok değer düşmeleri vb.)</i>	.....
<i>Net kar</i>	.....
<i>Kar dağıtımı</i>	.....
<i>Dönem karı ya da zararı</i>	.....

Yukarda kısaltılarak yer verilen, ABD'de gelişme gösteren dikey gelir tablosu biçimine karşılık, Avrupa'da da 20. yüzyılın ilk çeyreğinde kimi gelişmeler oluyordu.

Örneğin Orta Avrupa'nın ünlü muhasebe düşünürlerinden Gabriel Faure'un 1926 yılında yayınlanan *Bilans et Comptes* adlı yapıtında aşağıdaki biçimde bir gelir tablosu önermiş olduğu gözlenmektedir.

	<i>Franc</i>	
	<i>Borçlu</i>	<i>Alacaklı</i>
<i>Satın almalar</i>	.....	
<i>Satışlar</i>		.....
<i>Dönem sonu envanteri</i>	.....	
<i>Kalan</i>	.....	
<i>Satılan malın maloluşu (yukardaki kalan)</i>		.....
<i>Brüt kar ve zarar</i>		.....
<i>Düşülecek tutarlar (Genel masraflar, amortismanlar ve öteki masraflar,</i>		.....
<i>Net işletme karı</i>		.....

Yüz yılın ilk yarısında Kara Avrupası'nda bir yandan bu yönde gelişmeler olurken, bir yandan da bilimsel çalışmalarda gelir tablosunun çift yanlı kayıt yöntemi esaslarına göre geliştirilmesine çalışıldığı gözlenmektedir.

Dinamik Bilanço Kuramı'nı ortaya atan E. Schmalenbach *Le Bilan Dynamique* adlı eserinde aşağıdaki gibi bir işletme hesabı üzerinde duruyordu.

<i>İşletme Hesabı</i>			
<u>Borc</u>		<u>Alacak</u>	
<i>İlk maddeler</i>	.....	<i>Satışlar</i>	.....
<i>Yardımcı maddeler</i>	.....		
<i>Ücretler ve ekleri</i>	.....		
<i>Çeşitli tedarik masrafları</i>	.....		
<i>Amortismanlar</i>	.....		
<i>Çeşitli masraflar</i>	.....		
<i>Vergiler</i>	.....		
<i>Kar</i>	.....		
<i>Vergiler</i>	.....		
<i>Toplam</i>	.....	<i>Toplam</i>	.....

Schmalenbach'ın bu tablosu, kendi bilimsel çalışmalarında yararlanmak üzere düzenlenen özel amaçlı bir tablodur. Nitekim, satılan malın maloluşu üzerinde durulmadan satış maloluşunu oluşturabilecek hesaplamalara yer verildiği gözlenmektedir. Ama bu tablo, gelir tablosunun çift yanlı kayıt yöntemi esaslarına göre düzenlenebileceğini de göstermektedir.

Kara Avrupa'sındaki gelişmelerin 20. yüzyılın ilk yarısının sonlarına doğru hangi yönde olduğunu göstermek açısından bir başka örnek üzerinde durmanın uygun olacağı anlaşılmaktadır. 1948 Yılında Paris'te yapılan Uluslararası Muhasebe Kongresine sunulan *Le Plan Comptable*'da aşağıdaki tabloya yer verilmiştir. Bu dikey gelir tablosu uzundur, buraya kısaltılmış biçimi alınmıştır.

<i>Genel İşletme Hesabı</i>			
	<i>Satış</i>	<i>Satış</i>	<i>Satış</i>
	_____	_____	_____
		<i>Maloluşu</i>	<i>üzerinden</i>
			<u><i>Sonuç</i></u>
<i>İşletme sonuçları :</i>			
<i>Satış üzerinden sonuçlar (satışlar)</i>	.....	.....	.....
<i>Bölümlerin masrafları:</i>			
<i>Üretim bölümleri</i>	.....	.....	.....
<i>Yardımcı bölümler</i>	.....	.....	.....
<i>Tedarik bölümleri</i>	.....	.....	.....
<i>Satış bölümleri vb.</i>	.....	.....	.....
<i>Toplam</i>	.....	.....	.....
<i>Çeşitli işletme hasılat ve masrafları</i>			.....
	<i>Gelirler</i>	<i>Masraf ve</i>	
		<i>Giderler</i>	
<i>Yardımcı faaliyet sonuçları:</i>			
<i>A faaliyet sonucu</i>	.....	.....	.....



<i>B faaliyet sonucu vb.</i>	.....	.....	.....
<i>Olağan dışı gelir ve giderler</i>			.....
<i>Kar üzerinden vergi (indirilecek)</i>			.....
<i>Net faaliyet sonucu</i>			.....

Bu tablo biçiminin fazla uygulama alanı görmediği, ABD'de yüz yılın ilk yarısının başlarında başlayan uygulama biçiminin giderek daha çok uygulama alanı ve kabul gördüğü bilinmektedir.

Bu arada 1929 İktisadi Buhranı, Birinci Dünya Harbi'nden sonra mali tabloların önemini artıran ikinci önemli olay olmuştur. İktisadi kriz sonrasında, 1930'lu yıllarda ABD'de *Independent Public Accountants*, gelir tablosuna duyulan gereksemeyi aşağıdaki gibi ortaya koymuştur.

*Mali tablolar genellikle üç ana amaç için hazırlanırlar: Yönetim raporları için, ortaklara ait raporlar için ve kredi için. Yönetim için hazırlanan tablolarda istatistiksel ve ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyulur. Ortaklar ve diğer yatırımcılar için mali raporların hazırlanması öncelik taşır. Onlar, karlılık ve yatırımlarının değer artışı ile yakından ilgilidirler. Bankalar bu tablolar ile ticari krediler dolayısı ile ilgilendirler. Kredi verenler, özellikle işletmenin likiditesi ve işletme sermayesinin yeterliliği üzerinde dururlar. Bu nedenle dönen varlık ve kısa süreli borçlar, uzun dönemde nakde dönüşebilecek varlık ve uzun dönemli borçlara göre daha önemlidir. Ayrıca, kazançlarla gerçekten ilgilidirler, çünkü verilen borcun geri ödenmesi işletmenin karına bağlıdır. Bugün, yatırımcının düşüncesine göre, bu kazanç kapasitesi hayati önemdedir ve gelir hesabı da en az bilanço kadar önem taşır.*

*Muhasebe ile ilgili düzenlemelerin gelişimi, gelir tablosunun öneminin fark edilmesinden geniş ölçüde etkilenmiştir. Birinci amaç, uygun seviyedeki masrafların ya da kredilerin yıllık gelir hesabıyla karşılanabilmesidir.*

Amerika Birleşik Devletleri'de başlayan dikey gelir tablosu

uygulamalarının yüz yılın ilk yarısı boyunca, Avrupa'ya ve öteki kıtalardaki ülkelere yaygınlaştığı görülmektedir. İkinci Dünya Harbi'nden sonra kapitalist ekonominin globalleşme süreci de buna yardımcı olmuştur. 1960'lı yıllarda hızlanmaya başlayan batı ülkelerinin hesap işleri düzenindeki globalleşme çalışmalarında Dünya Muhasebeciler Kongreleri'nin önemli rol oynadığı gözlenmektedir.

20. Yüzyılın ikinci yarısında, mali tabloların globalizasyon çabalarında dikey gelir tablosunun esas alındığı görülmektedir. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nca 1970'li yılların sonlarında benimsenen Dördüncü Direktif'de yer alan dikey gelir tablosu ve Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 1 de yer alan gelir tablosunun dikey yapısı globalizasyonun dikey gelir tablosu biçiminde olduğunu ortaya koymaktadır.

1990 Yılı sonrası Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği'nin dağılmasından sonra kapitalist iktisat anlayışının yaygınlaşması çerçevesinde, çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamalarının globalizasyonunun hızlandığı bilinmektedir. Bu globalizasyonda tek düzen mali tabloların uygulanmasına büyük önem verildiği de gözlenmektedir. Bu tek düzen mali tablolardan birisi de dikey gelir tablosudur.

Bu globalizasyon çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları kanalı ile yapılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda son zamanlarda mali tabloların biçimsel yapısından daha fazla içeriğine önem verilmesi dikkati çekmektedir. Dikey gelir tablosu da çift yanlı kayıt yönteminin borç ve alacak taraflarına önem verilmeyen bir yapıya sahiptir. Oysa çift yanlı kayıt yöntemi, defter kayıtlarında olsun, mali tablolarda olsun kendi esaslarına uyulmasını ister.

Muhasebenin sanatsal yanını, bir ölçüde de olsa, defter kayıtlarının ve mali tabloların biçimsel yapısı oluşturur. Çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel yanı her zaman önde gelir. Sistemin mükemmelleşmesine çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel yapısı da etkide bulunmuştur.

Çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel esaslarından uzaklaşarak girilen 21. yüzyılın, çift yanlı kayıt yönteminin sonunu mu hazırladığı sorusu akla gelmektedir.

## 6. Sonuç

Muhasebe tarihi, bir muhasebe sistemi-nin gelişme sürecinin kimi zaman asırlar boyu devam ettiğini göstermektedir. Çift yanlı kayıt yöntemi de böyledir. İlk ortaya çıktığı 14. yüzyıllardan 21. yüzyıla uzanan zaman çizgisinde bazen yavaş, bazen hızlı sürekli gelişme göstermiştir. Her sistem gibi çift yanlı kayıt yöntemi de işlevini tamamlayınca uygulamadan kalkacak ve tarihteki görkemli yerini alacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamaların da ortaya koyduğu üzere önce kar ve zarar kavramı doğmuş, sonra kar ve zarar hesabı ortaya çıkmış, daha sonra da kar ve zarar tablosu oluşmuştur. Bu kar ve zarar tablosu, çift yanlı kaydın biçimsel esaslarına uygun olarak gelir tablosu haline dönüşeceği sırada, çift yanlı kaydın biçimsel özellikleri dışına çıkılarak dikey gelir tablosu gelişme göstermiştir. Yirminci yüzyılda dünya harpleri, iktisadi krizler, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecinin yaşanması bir yandan bu gelişmeyi oluştururken, öte yandan yönetim muhasebesi gibi muhasebenin kendi

içindeki gelişmeler de bu değişim sürecini hızlandırmıştır.

Yirmi birinci yüzyılda teknolojik, iktisadi ve mali konulardaki muhtemel gelişmelerin muhasebenin gelişmesini nasıl etkileyeceği tam olarak bilinmemekle beraber, gelişmeler, çift yanlı kayıt yönteminin önce biçimsel yapısında kimi değişikliklerle karşılaşılabileceğinin işaretlerini vermektedir. Oysa, muhasebenin biçimsel yanı, bir bakıma muhasebenin sanatsal yanını oluşturmaktadır. Bu sanatsal yanın yok olmaya başlaması, yöntemin yok olmaya başlamasının habercisi midir? Bunu zaman gösterecektir.

## Kaynaklar

Willard E. Stone: The American Accountant, 1982, Yushoda Booksellers, USA

Edward Paragolla: Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping – A Study of Italian Practice From the Fourteenth Century, page: 136-137, 1938, New York.

Güvemli, Oktay: Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. yılı, 1994, İstanbul.

Willard E. Stone: A Complete System of Practical Bookkeeping, Volume 12, 1982, Yushoda Booksellers, USA.

Pigier: Tenue des Livres, Enonce et Solution Raisonnees, 1888, Paris.

E. G. Snozzi: L'Interpretation du Bilan, Dunod, 1959, Paris.

Gabriel Faure: Bilan et Comptes, en Francor, Nouvelle Librairie Nationale, page: 45-47, 1926, Paris.

E. Schmalenbach: (Fransızca çevirisi) Le Bilan Dynamique, page: 55-56, Dunod, 1961, Paris.

American Institute of Accountants: Examination of Financial Statements, page: 304, 1936, USA.

Uluslararası Muhasebe Standardı – IAS: 1.