

# İŞLETME PERFORMANSININ ÖLÇÜLMESİNDE BİR KLASİK ARAÇ OLARAK GELİR TABLOSU: TEORİSİ, İLKELERİ VE SINIRLILIKLARI

**Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇELİK\***

## ÖZET

Gelir tablosu işletme performansının ölçülmesinde kullanılan klasik araçlardan birisidir. Gelir tablosunun işletme performansının ölçülmesinde kullanılması sadece raporlanan kar veya zarar kalemleri değil aynı zamanda bu kalemlere ulaşılmasını sağlayan bileşenler bakımından da önem taşımaktadır. Bir muhasebe dönemindeki işletme faaliyetlerinin performansı hakkında bilgileri sunan gelir tablosu muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından incelenmiştir. Gelir tablosunda raporlanan kalemler muhasebe teorisi ile ilişkilendirildiğinde uygulamadan kaynaklanan sorunların temeline inmek daha kolay olmaktadır. Gelir tablosunda raporlanan bilgilerin niteliğine bakıldığında bir takım sınırlılıklarının olduğu da görülmektedir. Bu sınırlılıklar önemli ölçüde muhasebe teorisi ile günümüz ekonomik koşulları arasındaki açıktan kaynaklanmaktadır. Muhasebe dünyasında bugünün gündemi bu açığın kapanmasıdır. Özellikle uluslararası ölçekteki muhasebe örgütleri bu açığın kapanmasında önemli adımlar atmaktadır.

\* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.  
E-posta: ocelik@politics.ankara.edu.tr

**I- Giriş**

**F**inansal tablolar, kullanıcılarına işletme faaliyetleri hakkında önemli bilgiler sunarlar. Gerek işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi, gerekse işletmeye yatırım yapanların servetlerinin ne kadar artığının belirlenmesi bakımından bir dönem içinde yaratılan değer in tam ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanması ve raporlanması önem taşır [Weissenrieder, 1997; Çelik, 2002]. Bu tür bilgilerin tam ve gerçeğe uygun olması finansal tablo kullanıcılarının ve recekleri kararların etkin olmasına yardımcı olmaktadır.

Muhasebe ve finansman teorisinde, bu amaçla geliştirilmiş çok sayıda ölçüt ve hesaplama yöntemi bulunmaktadır<sup>1</sup>. Bu ölçüt ve hesaplama yöntemlerinin bazıları finansal tablo ve raporlar ile sunulmakta iken bazıları finansal tablo ve raporlardaki bilgileri ile birlikte başka bir takım bilgilerin kullanılması yoluyla üretilmektedir.

İşletmeler, faaliyetlerine ilişkin bilgileri "işletme raporları" şeklinde kullanıcılara sunarlar. İşletme raporları; işletme faaliyetlerine ilişkin bilgiler, performans ölçütleri, yapılan değerlendirme ve analizlere ilişkin bilgiler, geleceğe yönelik bilgiler ile işletme yöneticileri ve hisse senedi sahipleri hakkındaki diğer bilgiler gibi birbirinden farklı ve çok sayıda bilgiyi içermektedir. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bu bilgiler; belli bir tarihe ilişkin muhasebe bilgileri, belli bir döneme ilişkin muhasebe bilgileri ve diğer bilgiler olarak sınıflandırılabilir [Çelik, 2003].

Belirli bir döneme ilişkin muhasebe bilgileri, zaman aralıklarında ortaya çıkan işletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin birleştirilmiş biçimi olarak ifade edilebilir. Bir döneme ilişkin muhasebe bilgileri, belirli bir dönemde gerçek-

leşen işletme faaliyetlerinin para birimi olarak ifade edildiği bilgilerdir. Bu tür bilgilerin en önemlileri, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi finansal tablolarda raporlanmaktadır.

Muhasebe, belli bir tarihe ilişkin bilgileri temel olarak bilanço aracılığı ile finansal tablo kullanıcılarına sunar. Bilançoda yer alan tüm kalemler ve bu kalemlere ilişkin tutarlar, bir taraftan işletmenin "varlıkları"; diğer yandan, işletme sahip ve sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarını ifade eden "özkaynakları" ile üçüncü şahısların bu varlıklar üzerindeki haklarını ifade eden "borçlar"dan oluşur.

Muhasebe sisteminden elde edilen diğer bilgiler temelde iki alt başlıkta toplanabilir. Çeşitli finansal tablolarda yer alan tutarlar arasındaki ilişkiler "oranlar" başlığında, muhasebe sisteminin girdi bilgileri arasında yer aldığı halde finansal tabloların hazırlanması sırasında belirtilmeyen ancak istendiğinde belirli amaçlarla kullanılmak üzere düzenli olarak izlenebilecek olan bilgiler ise "muhasebe sisteminde para ile ifade edilemeyen bilgiler" başlığı altında ifade edilebilirler.

İşletme raporlarının finansal tablo ve dipnotlarından daha geniş kapsama sahip olmasına karşın klasik muhasebe anlayışında muhasebe bilgi sisteminin ürettiği en önemli bilgi finansal tablolar ve dipnotları olarak kabul edilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bu bilgilere ilişkin ilkeler genel olarak ulusal ve uluslararası boyutlarda muhasebe standartları çerçevesinde düzenlenmiştir.

Düzenlenmesi ve raporlanmasından işletmenin yönetim kurulu ve/veya diğer yönetim organları ve yöneticilerin sorumlu olduğu finansal tablolar ve dipnotları, işletmelerin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtır. Finansal tabloların amacı işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi ve

1 İşletmelerin bir dönem içinde yarattığı değeri belirlemeye yönelik ölçüt ve hesaplama yöntemlerinden bir kısmı sadece muhasebe verilerinden yararlanırken diğer bir kısmı muhasebe verilerinin yanı sıra piyasa verilerini de kullanmaktadır. İşletmelerin bir dönem içinde yarattığı değerin hesaplanmasında kullanılan her bir ölçütün kendine özgü yarar ve sakıncaları bulunmaktadır. Bu ölçütlerinin başarısının değerlendirilmesinde bu yarar ve sakıncaların ayrı ayrı göz önünde bulundurulması gerekir.

terek, bu bilgileri tüm finansal tablo kullanıcılarına tam ve gerçeğe uygun şekilde sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca işletme yönetimin emrine verilen kaynakları nasıl ve ne etkinlikte kullandığını gösterir

Belli bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin sonucu ile bu sonucun bileşenleri gelir tablosunda raporlanır. Gelir tablosu, sonuçları ve bileşenleri bakımından finansal tablo kullanıcılarına önemli bilgiler sunarlar. Bu bilgilerden en önemlisi belli bir dönemdeki işletme performansını ifade ettiği kabul edilen dönem karıdır. Finansal tablo kullanıcıları açısından işletme varlıklarının ve kaynaklarının ne kadar etkin ve işletme amaçlarına yönelik olarak kullanıldığının ölçülmesinde en önemli göstergelerden biri olarak kabul edilmektedir. Buna karşın, gelir tablosu muhasebe teorisi ve uygulamaları bakımından önemli sınırlılıkları da bünyesinde taşımaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının bu sınırlılıkları göz önünde bulundurarak karar veremeleri verilecek kararların etkinliği bakımından önem taşıyacaktır.

İşletme faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesinde önemli bir araç olan dönem karı ile bu karın bileşenlerinin raporlandığı gelir tablosuna ilişkin ilkelerin ve sınırlılıkların belirlenmesinin amaçlandığı çalışmamız, giriş ve sonuç bölümleri dışında üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, işletmelerin raporladıkları gelir tablosu bilgileri ile değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan tahakkuk esası arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Gelir tablosu kalemleri olarak gelirler ve giderler başlığını taşıyan ikinci bölümde ise gelirler ve giderler muhasebe teorisi ve ülkemiz muhasebe uygulamaları açısından incelenmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise gelir tablosunda raporlanan kar kalemleri ile bu kar kalemlerinin işletmelerin performanslarının ölçülmesinde kullanıldığında ortaya çıkacak sınırlılıklar tartışılmıştır.

## II. Tahakkuk Esası ve Gelir Tablosu Bilgileri

İşletmelerin belli bir döneme ilişkin muhasebe bilgilerinin önemlilerinden bir kısmı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Gelir tablosunda; işletmenin bir muhasebe döneminde kullandığı ekonomik varlıklar ile bunlarının finansmanı sonucunda yarattığı "net değer" olarak tanımlanabilecek kar ile bu karı oluşturan gelir ve gider bileşenleri raporlanmaktadır. Gelir tablosunda raporlanan bilgilerin niteliğine ve içeriğine bakıldığında finansal tablo kullanıcıları için en az diğer finansal tablo ve raporlarda olduğu kadar önemli bilgilerin sunulduğu görülmektedir. Bu anlamda gelir tablosu, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin performansını ölçen bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle belli bir anda bir bütün olarak işletmenin finansal durumunu gösteren bilanço ile aynı önemi taşıdığı söylenebilir [DPT, 1970].

Gelir tablosunun en önemli niteliği, dinamik bir özelliğe sahip olmasıdır. Gelir tablosunun sahip olduğu bu dinamizm nedeniyle finansal tablo kullanıcılarının, günümüz ekonomik koşullarında, karar alma sürecinde diğer finansal tablolardan ve özellikle bilançodan daha fazla önem verildiği de gözlemlenmektedir. Gelir tablosunun karar alma sürecinde bilançodan daha fazla kullanılmasının temel nedeni, işletmenin belli bir dönem sonunda yarattığı değer ile birlikte bu değerın yaratılmasında rol oynayan tüm değişkenlerin içeriliyor olmasıdır [Yalkın, 2001].

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek için sahip oldukları ekonomik varlıkları değer yaratmak üzere kullanırken bir takım fedakarlıklara katlanmak durumundadırlar. İşletmeler bu faaliyetlerinin sonucunda daha fazla "değer" yaratmayı amaçlamaktadırlar. Yaratılan değerın tutarı klasik muhasebe anlayışında işletmelerinin performanslarının değerlendirilmesinde temel hareket noktası olmaktadır<sup>2</sup>. İşletmelerin bir dö-

2 Bu konuda muhasebe ve finans literatüründe derin tartışmalar yaşanmaktadır. Değer hareketlerinin muhasebeleştirilme süreci ile muhasebe bilgilerinin niteliğinin merkezde olduğu bu teorik tartışmalar ve sonuçları çalışmamızda göz ardı edilmiştir. Ekonomik katma değer, finansal olmayan bilgilere dayalı performans ölçütleri ile diğer performans ölçütleri bu anlamda değerlendirilmelidir.

nem sonunda gerçekleştirdikleri performans kar olarak tanımlanırsa, temelde karın raporlandığı gelir tablosunun önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerin işletme üzerindeki etkileri, özkaynakları artırma ve eksiltme biçiminde olmak üzere iki yönlüdür. Bu iki yönlü hareket gelir tablosunun temel bileşenleri olan gelirler ve giderler yoluyla gerçekleşmektedir. Özkaynakları azaltan işlemler giderleri, özkaynakları artıran işlemler ise gelirleri meydana getirir. Muhasebe bilgi sisteminde, esas olarak, işletmenin esas sermayesinde yapılan düzeltmeler ve eklemeler hariç tutulmak üzere, gider olarak anılan varlık çıkışlarını gelir olarak anılan varlık girişleriyle karşılaştırarak işletmenin performansı ölçülür.

Karar verecek taraflar açısından belli bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin sonucunun, bir başka deyişle, işletme performansının tam olarak gelir tablosunda raporlanması bir zorunluluktur. Bu zorunluluk üzerinde iki nokta doğrudan etkiye sahiptir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- i. Gelir ve giderler kime göre tanımlanacak?
- ii. Gelir ve giderler hangi döneme ilişkin olacak?

Gelir ve giderlerin tanımlanması, işletmelerin bir dönemde elde ettikleri gelir ve katlandıkları giderlerin içeriklerinin belirlenmesi anlamına gelir. Gelir ve giderlerin içeriklerinin belirlenmesi sonuç olarak işletmenin bir dönemde yarattığı değerin, muhasebe literatüründeki karşılığı ile bir performans göstergesi olarak dönem karı üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin tanımlarının doğru bir şekilde yapılması oluşacak karın gerçeğe uygun ol-

masını sağlayacaktır. Bu aynı zamanda gelir ve giderlerinin tanımlarının finansal tablo kullanıcılarının bir veya birkaçının çıkarlarını korumak için değil tamamen muhasebe kuramının gereklerine göre yapılması anlamına gelecektir. Ülkemiz muhasebe uygulamalarına bakıldığında gelir ve giderlerinin tanımlarında çoğunlukla vergi düzenlemelerinin belirleyici olduğu görülmektedir. Vergi düzenlemelerine göre gelir ve giderlerin yapılması, gelir tablosunda raporlanan dönem karının vergi otoritesinin çıkarını gözeterek şekilde hesaplanması ile sonuçlanacaktır. Buna dayalı olarak ortaya çıkan "kanunen kabul edilmeyen gider" kavramı ve uygulamaları bu yanlış yaklaşımın sonucu olarak kabul edilmelidir.<sup>3</sup>

Gelir ve giderlerin hangi döneme ilişkin olduklarının saptanması da gelir ve giderlerin tanımları kadar oluşacak dönem karı üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin dönemlerinin saptanmasında yararlanılan iki esas vardır. Nakit esası ve tahakkuk esası. Nakit esası; kısaca, gelirlerin, hangi dönemde elde edilirse edilsinler, tahsil edildikleri dönemin geliri ve giderlerin de hangi dönemde yapılsa yapılsınlar ödendikleri dönemin gideri sayılmaları olarak tanımlanır. Tahakkuk esasında ise; satışların ve hizmetlerin yapıldığı dönemde gelir, giderlerin meydana geldiği dönemde gider yapılmış kabul edilir. Tahakkuk esasında işletme faaliyetlerinin doğru bir biçimde değerlendirilebilmesi için hasılatın gerçekleşme noktası ile giderlerin tahakkuk noktası kesin olarak belirtilmelidir [YKY; 2001]. Günümüz muhasebe uygulamaları, her ne kadar önemli sakıncaları da beraberinde getiriyorsa da, tahakkuk esasına göre değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesini ve finansal tablolarda raporlanmasını öngörmektedir. Özellikle kamu kuruluşlarının muhasebe kayıtlarının nakit esasına göre izlenmesi yönündeki "projeler" bu anlamda değerlendirilmelidir.

3 Örneğin, Gelir Vergisi Kanunun 40 ve 41. maddelerinde yapılan bazı giderlerin vergi matrahının saptanmasında gider olarak kabul edilmeyeceği hükmedilmiştir. İlgili kanun hükmüne göre; özsermayeye yürütülen faizler, işletme sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının cari hesaplarına yürütülen faizler ile işletmeden aldıkları paralar, aynı değerler, aylıklar, ücretler, her türlü vergi cezaları ve para cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, kanuni ölçülerini aşan her türlü giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlanmıştır.

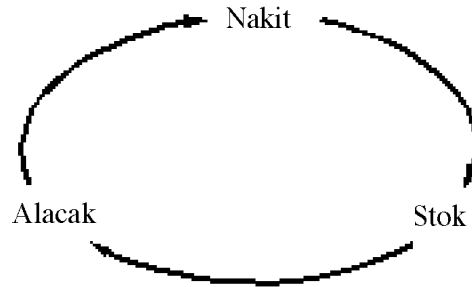
Tahakkuk esasına göre değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve gelir ve giderlerin gelir tablosunda raporlanmasında ilk olarak muhasebeleştirmenin yapılacağı dönemin seçilmesi, ilgili gelir akımı ile buna ait gider akımının saptanması gerekir. Bunu sağlayacak mekanizma ise muhasebe teorisinde *dönemsellik varsa - yımı* ile açıklanmıştır. Dönemsellik varsayımı, işletme faaliyet sonuçlarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak ilkelerin uygulanmasını zorunlu kılar. Bu ilkeler hesap kesimi, tahakkuk esas, gelirin gerçekleşme noktası, gelirin ilgili gider ile karşılaştırılmasına ait esaslardan oluşur. Böylece dönemsellik varsayımı, dönemde ilgili gelir, maliyet, gider ve zararların o dönemin finansal tablolarında raporlanmasını sağlar. Muhasebe teorisine ve uygulamalarına bakıldığında dönemsellik kavramının uygulanmasında iki ana sorunun ortaya çıktığı görül-

mektedir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir [DPT, 1970]:

i. Seçilen dönem ilgili işlemin tamamlanma süresini temsil edebilecek derecede uzun, ancak "aranan bilgileri" sağlayacak derecede kısa olmalıdır

ii. Gelir ve giderlerin birbiriyle en uygun şekilde "karşılaştırılmasını" sağlayacak olan yöntem seçilmelidir.

İşletmeler çoğunlukla faaliyet dönemi veya muhasebe dönemi için bir yıllık süreyi esas alırlar. Yıllık süre yerine normal faaliyet dönemi de uygulanmaktadır. Normal faaliyet dönemi, dönen varlıkların tam bir dönüşüne olanak veren dönemdir. Diğer bir ifade ile, normal faaliyet dönemi, işletmenin elindeki nakdin stoka, stokun alacaklara, alacakların da nakde dönüşmesi için gerekli süreyi içerir (Şekil 1).



Şekil 1: Nakit Döngüsü

Nakit döngüsü olarak da ifade edilebilecek bu sürecin bir yıl olması genel bir yaklaşımdır. Nakit döngüsü dikkate alındığında faaliyet dönemi bir yılın altında olan işletmelere de rastlamak olasıdır. Bu durum işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektöre ve hatta faaliyet gösterilen ülkenin ekonomik koşullarına göre değişiklik göstermektedir.

### III. Gelir Tablosu Kalemleri Olarak Gelirler ve Giderler

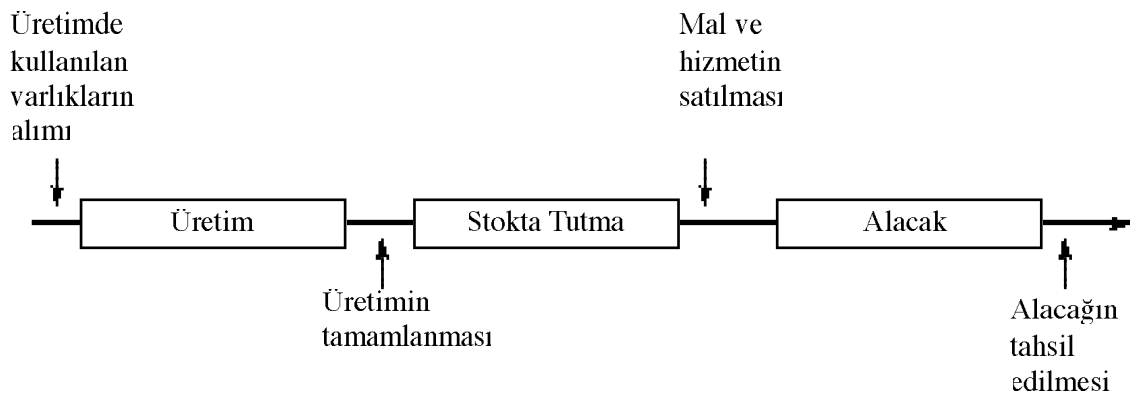
Gelir tablosunda raporlanan bilgilerin tam ve gerçeğe uygun olması için gelir ve giderlerin tanımlarının muhasebe teorine uygun olarak yapılması gerekir. Bu anlamda ulusal ve uluslararası çerçevede geliştirilen standartlar gelir tablosu açısından gelir ve gider tanımlarının tam ve gerçeğe uygun olmasını ve raporlanan dönem karının işletmenin gerçek performansını göstermesini sağlamaya yöneliktir.

Gelir, işletmenin bir dönem içindeki faaliyetlerinin sonucunda elde ettiği ekonomik yararların brüt tutarı olarak tanımlanabilir. Gelir, genel olarak, mal ve hizmet satışı sonucunda oluşur ve satılan mal ve hizmet karşılığında alıcılara yükletilen yükümlülüklerle ölçülür. Gelir,

işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Gelir kavramı, ayrıca, temel faaliyetlerle ilgili mal ve hizmetler dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden meydana gelen kazançları, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kar payları ile özkaynaklarda görülen bütün diğer artışları kapsar.

Özkaynaklarda artışlara neden olan yararların gelir olarak nitelendirilebilmesi için hisse senedi ihracı veya sermaye artışına ilişkin olmaması gerekir. Bu anlamda, işletmenin esas sermayesinde yapılan düzeltme ve eklemeler gelir kavramının dışında kalmaktadır.

Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke; gerçekleşmiş satışın, gelirin ve karın gerçekleşmiş gibi veya gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemesi şeklindedir. Bunu sağlamak için belli bir dönemin gerçek faaliyet sonuçlarını göstermek için dönemin başında ve sonunda doğru hesap kesimi yapılmalıdır. Bu anlamda gelirin tahakkuk süreci nakit döngüsüne benzer bir süreci içermektedir. Gelirin tahakkukuna ilişkin süreç Şekil 2’de sunulmuştur.



Şekil 2: Gelirin Tahakkuku Süreci

Tahakkuk süreci sonucunda o dönemin gelir tablosunda raporlanacak olan gelir birçok kalemden oluşur. Geliri oluşturan kalemler, bir başka deyişle unsurlar, şu şekilde ifade edilebilir:

- işletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin karşılığında alınan toplam değerler
- stokların dışında kalan varlıkların satışından veya değiştirilmesinden doğan kazançlar,
- faiz ve kar payları gibi finansal nitelikteki gelirler,
- sermaye katkıları ve sermaye düzeltmelerinden doğanlar dışında, özkaynaklardaki diğer bütün artışlar.

Gelir tablosu formatına bakıldığında bu temel gelir unsurlarının farklı isimlerle gelir tablosunda raporlandığı görülecektir. Benzer olarak, gelirlerle doğrudan ilişkili Uluslararası Muhasebe Standardı olan IAS 18 Gelirler [IAS 18 Revenue] standardı, gelirlerin tahsil edilen veya tahsil edilecek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğini ifade etmektedir. Buna göre, bir işleme ilişkin gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenecektir. Standarda göre, bu tutardan işletme tarafından yapılan miktar, kasa ve ticari iskонтolar indirildikten sonra gerçeğe uygun değer saptanır. Bu değer işletmenin net satışlarını ifade eder. Aynı şekilde; gelir ancak mal ve hizmete ilişkin ekonomik yararlarından işletmenin yararlanması söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilir. Ancak gelire dahil edilmiş bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyecek tutar veya tahsil edilebilmesi mümkün görülmeyen tutar başlangıçta tahakkuk ettirilmiş gelirin düzeltilmesi yerine bir gider olarak tahakkuk ettirilir. Koşullu gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz ve bunlar dipnotlarda açıklanır.

Gider, en geniş tanımla ile, gelirden düşülen faydası tükenmiş maliyetlerdir. Bu genel ta-

nıma dayalı olarak gider işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürmesi ve bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerin gelirden düşülen kısmıdır şeklinde tanımlanabilir. Giderden söz edilebilmesi için öncelikle gerek varlıklardaki azalış veya yükümlüklerdeki artış gerek yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır. Bunun yanı sıra, giderden söz edebilmek için maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması da gerekir [Akdoğan; 1998]. Bu tanıma dayalı olarak herhangi bir durumda üretim maliyetine giren ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri kalemleri esas itibarıyla gider değil, maliyet olarak tanımlanmaktadır. Maliyet; işletmeye giren mal ve hizmetlerle bunların işletmeye girecek olanları için yapılan veya yapılacak harcamaların; mal, hizmet veya hisse senediyle değiştirilmek suretiyle edinilen veya edinilecek olan varlık veya hizmetlerin para ile ölçülen tutarlarıdır. Bu genel tanıma göre; maliyet, bir işletme kararı sonucunda meydana gelen veya gelebilecek olan ve para ile ölçülen ekonomik fedakarlıklar anlamına gelir.

Başlangıçta maliyet bir varlık veya bir hizmet sağlar. Bu varlık veya hizmetin hemen veya gelecekte bir gelir sağlaması beklenir. Tahakkuk eden gelire uygulanabilir olan maliyetin kullanılmış veya tükenmiş kısımları gelirden düşürülür. Böyle bir işlem giderlerin dikkatle tanımlanması ve dönemsel giderlere uygun şekilde karşılaştırılmasını gerektirir. Bu nedenle, dönemin hasılatıyla ilgili bütün maliyet ve giderler ölçülebildikleri ve muhasebe dönemlerine tahmini olarak uygun bir şekilde dağıtılabildikleri ölçüde dönemin gelir tablosunda yer almalıdır.

Faydası tükenmiş maliyetlerin ayrılması giderlerin saptanması anlamına gelecektir. Bu nedenle, giderlerin saptanması, aynı zamanda bir varlığı değerlendirme anlamı taşımaktadır. Buna karşılık varlıkları değerlendirme yöntemini de aynı zamanda bir gider hesaplaması şeklinde ifade etmek mümkün olmaktadır. Koşullar gerçekleş-

tiğinde belli bir dönemde maliyetin faydasının tükenmiş olduğu varsayılacaktır Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Mal ve hizmetlerin müşterilere teslim edildiği dönem gelirleriyle doğrudan doğruya ilgili bulunması,
- Mamul maliyetlerine yüklenmeyen araştırma geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri gibi dönem giderlerinde görüldüğü gibi geliri meydana getiren satışlardan çok gelir tablosundaki dönemle ilgili bulunan giderler,
- Sel veya yangın gibi afetlerden doğan zararlarda olduğu gibi, dönem gelirinin elde edilmesiyle ilgili bulunmadığı halde, varlık maliyetine ait faydaların ölçülebilir bir şekilde tükenmiş olması.

Muhasebe uygulamalarına göre; maliyet, birçok dönemlerde faydalanılacak bir varlığın elde edilmesi için yapılmışsa, bu gibi harcamalar bir varlık hesabına kaydedilmeli ve bunların faydaları tükendikçe amortisman, tükenme ve itfa payı şeklinde gidere dönüştürülmelidir.

Gelir tablosu bileşenlerinin sunulduğu şeklini ifade eden gelir tablosu formatı, diğer finansal tablo ve raporlarda olduğu gibi bu bilgilere gereksinim duyanların ortak gereksinmelerine cevap verecek bir yapıda düzenlenmiştir. İşletmelerin dönem içinde katlandığı giderlerin çok çeşitli olmasından dolayı gelirlerin ve giderlerin sistemli bir şekilde sınıflandırılması gerekir. Örneğin, giderlerin sınıflandırılmasında bir birinden farklı başlangıç noktaları söz konusu olmaktadır. Giderler gelir tablosunda raporlanırken şu şekilde sınıflandırılabilir [DPT 43-44]:

- Maliyetlerin saptanmasında benimsenen usule göre sınıflandırma
- Giderlerin çeşitlerine veya kaynaklarına göre sınıflandırma
- Maliyeti hesaplanan birimin gider unsurlarıyla ilişkisine göre sınıflandırma

- Faaliyet alanına göre sınıflandırma
- Sorumluluk veya kontrol merkezleri ya da alanlarına göre sınıflandırma
- Gelirler karşılaştırılma şekillerine göre giderlerin sınıflandırılması
- Faaliyet derecesine, üretim veya satış hacmi seviyesine göre maliyetin değişmesi açısından yapılan sınıflandırma

Gelir tablolarında raporlanan gelir ve gider unsurları ile kar (zarar) kalemlerinin karar almada etkin şekilde kullanılabilmeleri için gelir tablosunda gelir ve gider kalemleri belirtilen temel sınıflandırma şekillerinin en fazla amaca yönelik olanlarını içerecek şekilde sınıflandırılmaktadır Gelir tablolarının raporlanmasına ilişkin muhasebe uygulamaları da bu amaca yönelik ilkeler geliştirmiştir.

Gelir tablosunda gelirler ve giderler öncelikle "temel bir sınıflandırmaya" dayalı olarak sınıflandırılmaktadır Temel sınıflandırma şu şekilde ifade edilebilir:

- olağan (faaliyet) gelir ve karlar ile gider ve zararlar
- olağandışı (faaliyet dışı) gelir ve karlar ile gider ve zararlar

Gelir tablosunun biri temel faaliyetler ve sonuçları, diğeri ise bunlar dışında kalan faaliyetler ile olağanüstü ve tekrarlanmayan giderler ve gelirler olmak üzere iki kısma bölünmesi, olağanüstü kar ve zararlar dolayısıyla niteliği değişmeksizin temel faaliyetlerden sağlanan sonuçların karşılaştırılmasına olanak vermektedir Söz konusu olağanüstü kar ve zararlar; işletmenin faaliyetlerinin tümünden sağlanan sonuçların bir kısmını temsil etmelerine ve bazen de önemli tutarlara ulaşmalarına rağmen, temel faaliyetler ile ilgili gelir ve gider kapsamının dışında kalırlar

Olağan ve olağandışı kalemlere ilişkin ayrım ve ilkeler uluslararası muhasebe standartlarında da düzenlenmiştir. Örneğin IAS 1 Finan-



sal Tabloların Sunuluşu [IAS 1 Presentation of Financial Statements] standardı ile IAS 8 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler [IAS 8 Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies] standardında bu kalemlere ilişkin tanımlamalar yapılmıştır Buna göre; olağandışı kalemler; işletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça ayrı olan olaylar ve işlemlerden doğan ve bu nedenle sık sık veya düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen gelir ve giderlerdir. Burada; bir olay veya işletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça farklı olmadığı, bu olay veya işlemlerin sık sık oluşmasından çok, işletme tarafından yürütülen olağan faaliyetlerden nitelik bakımından farklı oluşuyla belirlenir. Bu nedenle işletmenin olağan faaliyetleri farklı olduğundan bir işletme için olağan olan bir olay veya işlem diğer bir işletme için olağandışı olabilir Olağan faaliyetler ise; işletmenin işinin bir parçası olan işletmenin yürüttüğü faaliyetler ile bu faaliyetleri destekleyen veya bu faaliyetlerden doğan diğer faaliyetlerdir.

Normal olarak, bir dönemde kaydedilen tüm gelir ve gider kalemleri dönem net karı veya zararının belirlenmesinde yer alır Dönem net karı veya zararı olağandışı kalemleri ve muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikleri de kapsar. Ancak, bazı kalemlerin dönem karı veya zararının dışında bırakılmasına yol açan koşullar var olabilir. Bu koşulların da ayrı şekilde değerlendirilmesi gerekir.

Gelirler açısından bakıldığında; faaliyet gelirinin işletmenin niteliğine ve temel faaliyetlerine dayanmış olması temel kriterdir. Bu durum, faaliyet geliri ile faaliyet dışı gelir ve karlar arasındaki ayrımın önemli bir faktördür. Ayrım, karın niteliğine değil de bu karın işletmenin temel faaliyeti ile olan ilişkisine dayanmaktadır. Bundan dolayı, imtiyazlar, kar payları ve faizler bazı işletmelerin normal gelir kaynağı olduğu halde bazı işletmelerde ise faaliyet dışı gelir ve karlar arasında yer almaktadır.

Gelir tablosunun diğer temel bileşeni

olan giderler de gelirlerde olduğu gibi temel işletme faaliyetleri ile ilişkilendirilerek olağan ve olağandışı niteliklerine göre sınıflandırılmaktadır Birinci kırılma noktası olarak ifade edilebilecek olağan faaliyetlere ilişkin gider ve zararlar kendi içinde farklı sınıflara ayrılmaktadır İşletmenin esas faaliyet konusunun dışında kalan olağan giderler, niteliklerine uygun olarak, şu şekilde sınıflandırılabilir:

i. Faaliyet Giderleri

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri

ii. Gider Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar ile Finansman Giderleri

İşletmenin esas faaliyetine ilişkin olarak işletmenin katlanmak durumunda olduğu giderlerdir. Bu giderler satılan mamul maliyeti kalemi ile gelir tablosunda raporlanmaktadır Bu anlamda gelir tablosunda, faaliyet giderleri ile öncü giderler birbirinden ayırt edilmiştir. Satılan mallar maliyetine faaliyet giderleri ve dönem giderlerine de "öncü giderler" denir [YKY; 1988, 92]. Dönem giderleri, satılan malların üretim ve satın alma maliyetleri dışında kalan, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili tüm giderlerden oluşur. Ancak, satılan mallar maliyeti ile dönem giderleri, öncü giderler olduklarından bütçedeki tutarlarına göre yapılırken, satılan mallar maliyeti bir faaliyet gideri olarak gerçekleşen satış hacmine göre oluşur. Gayri safi kar bölümünde yer alan brüt satışlar; işletmenin kuruluş amacını oluşturan mal ve hizmet satışlarından elde edilen brüt satış gelirlerini ifade eder.

**IV. Gelir Tablosunda Raporlanan Kar ve Performans Ölçütü Olarak Karın Sınırlıkları**

Gelir tablosunda dönem karı, gelirlerin gideri aşan kısmı olarak raporlanmaktadır Dönem karının işletme faaliyetlerinin sonucundaki performansı ölçtüğü kabul edilirse, performan-

sin doğru ölçülebilmesi için karın bileşenleri olan gelirlerin ve giderlerin doğru bir şekilde tanımlanmış olmaları gerekir Bu anlamda dönem karının muhasebe verilerine dayalı olarak hesaplanması, muhasebe teorisinden kaynaklanan sorunların kar kavramında içerilmesi sonucunu doğurmaktadır Muhasebe teorisinden kaynaklanan tahakkuk esası gibi temel sınırlılıklar göz ardı edilirse, sadece bu neden dahi gelir tablosundan beklenen faydanın tam olarak elde edilmemesi olasılığını ortaya çıkaracaktır Bu olasılığın ortadan kaldırılması için muhasebe uygulamalarında önemli adımların atıldığı görülmektedir. Gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde geliştirilen muhasebe standartları bu anlamda değerlendirilmelidir.

Belirtilen bu temel sınırlılığın yanısıra diğer önemli sınırlılık ise gelir tablosunda sermaye maliyetinin tüm bileşenlerinin yer almamasıdır. İşletmeye yatırım yapan taraflar, getirilerini maksimize etmek istediklerinden sermaye en iyi getiriye elde edecek yatırım alanlarına yatırılmırlar Yatırımcılar açısından farklı yatırım alternatiflerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda elde edecekleri getiri ortaya çıkar Karar aşamasında farklı yatırım alternatiflerinin değerlendirilmesi kaynakları bu alanda kullanmanın getirdiği alternatif maliyetin de hesaplama katılmasını gerektirmektedir işletme açısından kullanılan tüm kaynakların işletmeye bir maliyeti vardır. Finansman giderlerinde olduğu gibi bazı sermaye bileşenlerinin işletmeye maliyeti doğrudan olacakken bazıları doğrudan değil alternatif maliyet şeklindedir. İşletme açısından işletme faaliyetlerinin gerçek performansı tüm sermaye bileşenlerinin içerildiği bir performans kriterinin geliştirilmesidir. Gelir tablosunda bakıldığında iki temel sermaye bileşeni olarak kabul edilen yabancı kaynaklar ile özkaynaklardan sadece yabancı kaynaklarının bir maliyeti oldu-

ğu kabul edilmektedir. İşletme sahiplerinin işletmeye getirdiği sermaye olan özkaynakların işletmeye bir maliyetinin olmadığı kabul edilmektedir. Oysa gerçekte özkaynakların da işletmeye bir alternatif maliyet vardır. Gelir tablosunun ve gerçekte muhasebe kayıt sisteminin bunu yok sayması gelir tablosunun en önemli sınırlılığı olarak kabul edilmelidir Bu sınırlılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik geliştirilen uygulamalar gelir tablosunda raporlanan muhasebe bilgilerinin etkinliği artıran unsurlardır

### V. Sonuç

Günümüz işletmelerinde, işletmenin belli bir dönemde sahip olduğu ekonomik varlıkların kullanımı ve bunlarının finansmanın sonucunda yarattığı net değer raporlandığı bir finansal tablo olarak gelir tablosunun önemi devam etmektedir. Gelir tablosunun önemi raporlanan bilgilerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Gelir tablosunda raporlanan bilgiler muhasebe teorisinde varolan tahakkuk esası gibi "sorunlarına" karşın karar sürecinde önemli bilgiler olarak karşımıza çıkmaktadır Bu açılarından bakıldığında gelir tablosunun karar alma sürecindeki etkinliğini artırabilmek için güçlü ve zayıf taraflarının ortaya konulması gerekir

Gelir tablosunda raporlanan bilgiler ve bu bilgilerin nitelikleri gelir tablosunun en güçlü yanı olarak kabul edilmelidir. Gelir tablosunun en zayıf tarafı ise diğer koşullar sabit iken sermaye maliyetinin tüm bileşenlerinin içerilememesidir. Özkaynaklarının işletmeye bir maliyetinin olmadığı kabul edilmesi bu anlamda düzeltilmesi gereken bir "eksiklik"tir. Bu durumun ortadan kaldırılmasına veya en azından etkilerinin en aza indirilebilmesi için ek bir takım çalışmaların düzeltici bilgilerin karar alma sürecinde kullanılması kaçınılmazdır

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Cem Ofset, Ankara, 1998.
- Bernstein, Leopold A. ve J. J. Wild, **Analysis of Financial Statements**, Fifth Edition, McGraw-Hill, New York, 2000.
- Brownlee II, E. Richard, K. R. Ferris ve M. E. Haskins, **Corporate Financial Reporting**, Fourth Edition, McGraw Hill, Boston, 2001.
- Bricker, Robert, "A Succinct Review of Accounting Fundamentals", **www.corpcomm.org/education**, 25 Aralık 2002.
- Çelik, Orhan, "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", **A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Tartışma Metinleri No. 52**, Ocak 2003.
- , "İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer (EKD) ve Türk Telekom A.Ş.'de Uygulanması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı:1, Mart 2002.
- Delaney, Patrick R., B. J. Epstein, R. Nach ve S. W. Budak, **GAAP 2003**, John Wiley and Sons, New York, 2002.
- DPT, **Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri**, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No. 863, İstanbul, 1970.
- Epstein, Barry J. Ve A. A. Mirza, IAS 2002: **Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John Wiley and Sons, Inc., New York, 2002.
- Haried, Andrew A., L. F. Imdieke ve R. E. Smith, **Advanced Accounting**, Sixth Edition, John Wiley and Sons, New York, 1994.
- IASB, **International Accounting Standards 2002**, International Accounting Standards Board [IASB], 2001.
- Palepu, Krishna G., P. M. Healy ve V. L. Bernard, **Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements**, Second Edition, South-Western College Publishing, US, 2000.
- Rappaport, Alfred, **Creating Shareholder Value**, Revised and Updated, The Free Press, New York, 1998.
- Revsine, Lawrence, D. W. Collins ve W. B. Johnson, **Financial Reporting and Analysis**, Prentice Hall, New Jersey, 1999.
- Schroeder, Richard G., M. Clark ve L. D. McCullers, **Accounting Theory: Text and Readings**, Fourth Edition, John Wiley and Sons, New York, 1991.
- TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları 2001**, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu [TMUDESK] Yayın No. 5, Ankara, 2001.
- Yalkın, Yüksel Koç, **Genel Muhasebe: İlkeler Uygulamalar**, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- , **İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri**, Altıncı Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.
- Weissenrieder, Fredrik, "Value Based Management: Economic Value Added or Cash Value Added?", **Gotherburg Studies in Financial Economics Working Papers**, Study No. 1997:3, s. 7-8.
- Wild, John J., L. A. Bernstein ve K. R. Subramanyam, **Financial Statement Analysis**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, Boston, 2001.

