

## FARKLI YÖNTEMLERE GÖRE HAZIRLANMIŞ GELİR TABLOLARININ KONSOLİDE EDİLMESİ

### *CONSOLIDATION OF INCOME STATEMENTS PREPARED WITH DIFFERENT METHODS*

**Prof. Dr. Handan Sümer GÖĞÜŞ\***  
**Arş. Gör. Onur ERİŞEN\*\***  
**Arş. Gör. Gül YÜKSEL\*\*\***

#### ÖZ

Mevcut çalışma, hazırlanış bakımından değişiklik gösteren gelir tablolarının, konsolidasyon işlemleri sırasında yaratabileceği farklılıklar üzerine yoğunlaşmaktadır. Çalışmanın temeli, özellikle Almanya, Avusturya, İsviçre gibi ülkelerde kullanımı yaygın olan “Toplam Maliyet Yöntemi” ve ülkemiz de dahil olmak üzere Avrupa’nın genelinde kabul görmekte olan “Satış Maliyet Yöntemi” üzerine kurulmuştur. İlk bölümde her iki yöntem de detaylı bir şekilde ele alınmış, farklılıkları ve ortak yanları net bir şekilde ortaya konulmuş ve örnekler ile somutlaştırılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bu yöntemlerin konsolidasyon işlemleri açısından yarattığı farklılıklar üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Konsolidasyon, Gelir Tablosu, Toplam Maliyet Yöntemi, Satış Maliyet Yöntemi

#### ABSTRACT

In this study, the authors examined the differences that income statements prepared and formed in different methods create during the consolidation process. It is a well known fact that, the “elusiveness” of the income statement posts has been preoccupying the experts for some time. From this point of view, the study is much more meaningful for practitioners. The guideline of the study is based on the differences between “Total Cost Approach” which is commonly used in German-speaking countries and “Sales Cost Approach” which is widely accepted in Europe including our country. In the first part, both methods are handled in detail with explanatory exercises; and in the second

\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0002-1408-9339>

\*\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0002-7945-8318>

\*\*\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0002-0676-4605>

part, the differences show up during consolidation process due to using these methods are discussed.

**Keywords:** Consolidation, Income Statement, Total Cost Approach, Sales Cost Approach

## 1. GİRİŞ

Bilindiği gibi, TMS 1’de ve genel olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda gelir tablosu ve gelir tablosu kalemleri detaylı olarak verilmemiştir. TMS 1.8’de gelir tablosu kalemlerinin sektörlere göre zorunlu kılınan kalemler öngörülmüştür. Bu arada faaliyet kar/zararının gelir tablosunda ayrıca bölümlendirilmesi serbest bırakılmış olup söz konusu şekilde raporlamanın yapılmaması durumunda faaliyet kar/zararı ile ilgili detayların gelir tablosu dipnotlarında açıklanması konusunda esneklik sağlanmıştır.

Bunların yanı sıra, Uluslararası Standartlar’da gelir tablolarının toplam maliyet yöntemi ve satış maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntemine göre de düzenlenebilmesi konusunda da bir kısıt getirilmemiştir<sup>1</sup>. Özellikle toplam maliyet yöntemi veya satış maliyet yönteminin seçimsel bırakılmasının, konsolidasyon hazırlık aşamasında konsolide edilecek gelir tablolarının kararlaştırılan tek bir yöntemine çevrilmesi işlemi gerekli kılmaktadır. Ayrıca söz konusu çevrim işleminden sonra gelir tablolarının konsolide edilmesi sırasında da detayda bazı farklar meydana gelmektedir.

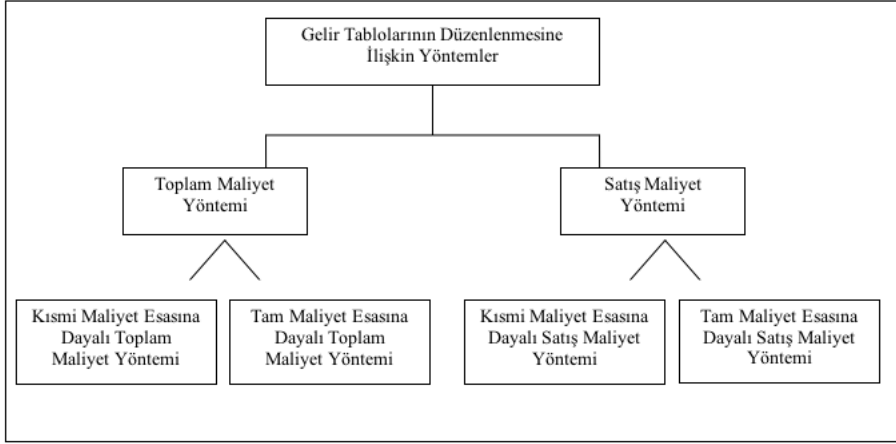
Sonuç olarak, gelir tablolarının hazırlanışında söz konusu olan farklı yöntemler konsolidasyon işlemleri üzerine de etkili olmaktadır. Çalışmanın ana amacı farklı yöntemlere göre hazırlanmış gelir tablolarının konsolide edilmesinin incelenmesidir. Bu amaç çerçevesinde ilk olarak gelir tablosunun düzenlenmesi ile ilgili “*toplam maliyet ve satış maliyet*” yöntemleri ayrı ayrı ele alınmış ve konsolidasyon hazırlık aşamasında uygulanması muhtemel bir yöntemden diğer yöntemine geçişin ne şekilde gerçekleştirileceği üzerinde durulmuştur. Son olarak da her iki yöntem bazında hazırlanmış gelir tablolarının konsolidasyonu örneklerle ele alınmıştır.

<sup>1</sup> İlgili yöntemlere ait metinde geçen Türkçe terimler, daha çok Almanca literatürde “Gesamtkostenverfahren” ve “Umsatzkostenverfahren” şeklinde geçmekte olan terimlerin çevirisi olarak kullanılmıştır.

## 2. GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN YÖNTEMLER

Gelir tablosunun düzenlenmesi ile ilgili toplam maliyet yöntemi ve satış maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntem söz konusudur. Şekil 1’den de anlaşılacağı gibi, hem toplam maliyet yöntemi hem de satış maliyet yöntemi kendi içinde tam maliyet ve kısmi maliyet esasına dayalı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Zimmerman, 2013, 128).

**Şekil 1:** Gelir Tablosunun Düzenlemesine İlişkin Yöntemler



**Kaynak:** Werner Zimmerman: Betriebliches Rechnungswesen: Aufwands- und Ertragsrechnung Kosten- und Leistungsrechnung Wirtschaftlichkeits und Investitionsrechnung, 2013, s. 128.

İleriki bölümlerde detaylandırılacak olsa da, yöntemlere kısaca değinmek gerekirse, tam maliyet esaslı maliyet birimlerine (üstleniciler) yönelik maliyet - performans analizi için uygun değildir. Fakat buna karşılık kullanıcıya genel işletme performansını sunabilmek açısından oldukça yararlıdır. Kısmi maliyet esaslı ise maliyet birimlerine yönelik analiz imkanını olası kılmaktadır (Zimmerman, 2013, 130).

Çalışmada gelir tablosu konsolidasyonu incelenirken satış maliyet ve toplam maliyet yöntemleri çalışmanın ana amacından sapmamak adına kullanım yaygınlığı da dikkate alınarak kısmi maliyet esaslı göz ardı edilerek incelenmiştir.

## 2.1. Toplam Maliyet ve Satış Maliyet Yöntemleri

Gelir tablosu hazırlamada kullanılan iki farklı yöntemin bulunması, şirketin dönem sonu kar tutarında herhangi bir farklılık yaratmamaktadır. Yöntemler arasındaki ayrışma, tutarları değil; aşağıda da değinilecek olan bakış açılarını merkeze almaktadır. Bu yöntemleri açıklarken, verilen gelir tablosu formatları her ne kadar üretici işletmelere ait olsa da, söz konusu yöntemler, ticaret ve hizmet işletmeleri için de geçerlidir.

Almanya ve Avusturya'da yaygın olarak kullanılan toplam maliyet yönteminde gelir tablosu, dönem içinde oluşan toplam çıktı tutarı ile aynı dönemde meydana gelen toplam maliyet tutarları karşılaştırılarak raporlanır (Sağmanlı, 2004, 73). Toplam çıktıdan dönemin satış gelirleri, dönem başı ve dönem sonu stok arasındaki artış tutarı ve/veya işletmenin kendi kullanımı için söz konusu dönemde ürettiği malların maliyet bedellerinin toplamıdır. Dönem sonu stok tutarında dönem başı stok tutarına göre bir azalma meydana gelmesi durumunda bu fark satış gelirinden düşülür. Zira söz konusu azalma geçmiş dönem/dönemlerde üretilen malların, içinde bulunulan dönemde satılmış olduğunun bir göstergesidir. Dönem sonu stok tutarının dönem başı tutarından daha fazla olması durumunda ise söz konusu fark satış gelirine eklenir. Konu Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo 1:** Toplam Maliyet Yöntemi İçin Farklılık Arz Eden Durumlar

1. Durum	Dönem Başı Stok Tutarı < Dönem Sonu Stok Tutarı	→	Stok farkı satış gelirlerine eklenir.
2. Durum	Dönem Başı Stok Tutarı > Dönem Sonu Stok Tutarı	→	Stok farkı satış gelirlerinden çıkarılır.

Tablo 2'de ise toplam maliyet yönteminin kullanılmış olduğu bir sistemde rapor formatı ve hesap formatı olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiş gelir tablosu yer almaktadır (Däumler ve Grabe, 1996, 211-212). Söz konusu tablodan anlaşılacağı üzere, bu yöntemde dönem sonucu (dönem karı/dönem zararı) maliyet yerleri ve maliyet birimleri göz önüne alınmadan hesaplanmaktadır.

**Tablo 2:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu Örnekleri

Rapor Formatı	Hesap Formatı	
Satış Geliri	Gider	Gelir
+/-Mamul ve / veya Yarımamul Stoklarındaki Değişim	Malzeme Gideri	Satış Geliri
+ Aktifleştirilen Dahili Harcama <sup>2</sup>	Personel Gideri	
	Amortisman Gideri	
	Diğer Giderler	
	Dönem Başı ve Dönem Sonu Stoklar Arasındaki Azalış Tutarı	Dönem Başı Ve Dönem Sonu Stoklar Arasındaki Artış Tutarı
= Toplam Çıktı Tutarı		Aktifleştirilen Dahili Harcama
- Toplam Maliyet		
= <b>Dönem Sonucu</b>	<b>Dönem Karı</b>	<b>Dönem Zararı</b>

Pazar odaklı bir yöntem olan satış maliyet yönteminde ise, dönem kar/zararı hesaplanırken her bir mamul çeşidine ait dönem kar/zararı toplanır. Bu nedenle de mamul çeşidi bazında satılan her bir mamulün satış gelirinden söz konusu mamulün imalatında ortaya çıkan maliyetler mahsuplaştırılır. Yani hesap dönemi içerisinde satılan mamul gelirine karşılık satılan mamulün maliyetinin karşılaştırılması yapılır Bu doğrultuda yöntemde ilk olarak dönem brüt kar/zararı mamul bazında belirlenir (Sağmanlı, 2004, 74). Aşağıda yer alan Tablo 3'te bir üretim işletmesi tarafından satış maliyet yönteminin kullanılmış olduğu bir sistemde rapor ve hesap formatı olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiş gelir tablosu yer almaktadır (Däumler ve Grabe, 1996, 211-212).

<sup>2</sup> Almanca'da „aktivierte Eigenleistung“ olarak geçen bu kavram, işletme tarafından satılmak amaçlı değil, işletme bünyesinde kullanılmak üzere üretilen bina, makine vb. maddi duran varlıklar için katlanılan maliyeti ifade etmektedir.

**Tablo 3:** Satış Maliyet Yöntemine Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu

Rapor Formatı	Hesap Formatı	
Satılan Mamul A, B, C, ... Satış Gelirleri Toplamı	Gider	Gelir
- Satılan Mamul A, B, C, .... Maliyetleri Toplamı	Satılan Mamul A, B, C, Maliyetleri Toplamı	Satılan Mamul A, B, C, ... Satış Gelirleri Toplamı
= <b>Brüt Satış Karı Veya Zararı</b>	<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>Satış Zararı</b>

Satış maliyet yöntemi toplam maliyet yöntemine göre uluslararası alanda daha çok kullanılan bir yöntemdir (Rosenberg ve Weber, 1992, 213). Söz konusu tercihin sebeplerini işletme ve işletme dışı sebepler olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür (Holzapfel, 2008, 36).

Öncelikle işletme kaynaklı sebepleri ele alacak olursak, söz konusu yöntem özellikle orta düzeydeki işletmeler açısından etkin bir yönetim aracı olarak kullanılabilir ve bununla birlikte işletmelerdeki dönem kapanış sürecini sadece kısaltmakla kalmamakta, aynı zamanda analiz sürecini de kolaylaştırmaktadır. Bunun yanı sıra, ürünlere ait katkı paylarının hesaplanması konusunda ise daha şeffaf ve açık bir maliyet yapısı oluşturulmasını sağlamaktadır. İşletme dışı sebeplere değinmek gerekirse, satış maliyet yöntemi hissedarlara ve işletmeyle ilişkili üçüncül taraflara daha sağlıklı bir bilgi akışı sağlamakla kalmayıp diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğin gerçekleştirilmesi adına zaman ve maliyet anlamında büyük bir fayda sağlamaktadır.

## 2.2. Toplam Maliyet ve Satış Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Hem toplam maliyet yönteminin hem de satış maliyet yönteminin olumlu ve olumsuz tarafları söz konusudur. Toplam maliyet yönteminde, maliyet unsurlarının (personel gideri gibi) hesaplamalara doğrudan dahil edilmesi, toplam dönem masraflarının dönem gelirleri ile karşılaştırılması, stoklardaki değişim hareketlerinin izlenebilmesi kontrol açısından faydalı olmaktadır. Bu esnada, muhasebe kayıtlarının maliyet hesaplamalarına temel teşkil etmesi, gelir tablosunda yer alan rakamların doğrudan kullanılabilmesi ise yöntemine uygulama kolaylığı sağlamaktadır (Däumler ve Grabe, 1996, 211). Toplam maliyet yönteminin yukarıda anlatılan olumlu özellikleri yanında olumsuz

yanları da mevcuttur. Söz konusu yöntemde stoklardaki değişimlerin takibi büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle envanterin daha sık yapılması ek masrafların oluşmasına neden olabilir. Ayrıca, yarı mamul bazında envanter yapmak zor olduğu için çoğu zaman tutarlar tahmin yolu ile belirlenir. Bu da dönem kar/zararının yanıltıcı olması sonucunu doğurabilir. Bu yöntem ürün bazında karar verme konusunda yardımcı olmaması nedeniyle karmaşık ürün portföyü olan firmalar açısından kullanışlı değildir. Zira maliyetlerin maliyet taşıyıcılara ayrıştırılmamış olmasından ötürü detaylı analizlerin yapılamaması sonucunda kontrol ve karar verme mekanizması iyi çalışmaz. Bu nedenlerden ötürü toplam maliyet yöntemi, köprü, gemi ya da uzun süreli inşaat gibi uzun vadeli ve tek tip üretim yapan işletmelerde daha çok tercih edilen bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Kremin, 2002, 198).

Satış maliyeti yöntemi ise en başta masrafların üretim, satış/dağıtım ve yönetim giderleri olarak incelenmesini öngörür. Böylece satış gelirlerinin oluşmasında gerekli olan masrafların incelenmesi ve yönetimin şirketin maliyet yapısına yönelik bilgileri daha kapsamlı olarak elde etmesi sağlanmış olur. Bu durum kontrol ve karar verme sürecinde fayda sağlamaktadır. Özellikle dönem kar/zararının maliyet taşıyıcıları/grupları bazında değerlendirilmesi imkânını yaratması, dönem kar/zararında hangi maliyet taşıyıcısının hangi oranda katkıda bulunduğunu göstermesi karar verme açısından çok önemlidir. Bununla beraber satış maliyeti yönteminde sürekli olarak maliyet yerlerinin hesaplanması ve stok analizinin yapılması gerekliliği söz konusu yöntemi toplam maliyet yöntemine kıyasla daha zahmetli ve masraflı kılmaktadır. Tüm bunların yanı sıra satış maliyet yöntemi, dönem kapanışlarını ve mali tablolarını US-GAAP'e göre de raporlamak isteyen ya da Amerikan menşeli şirketlerle karşılaştırılabilirliği sağlamak isteyen işletmeler için tercih sebebidir. Bunun sebebi ise US-GAAP gereğince toplam maliyet yönteminin kullanılmasının, gerçek ve adil sunuş oluşturulmasına aykırı oluşu öne sürülerek yasaklanmış olmasıdır (Kremin, 2002, 198).

Yukarıda ele alınmış olan yöntemler arasındaki temel farklar aşağıda yer alan Tablo 4'te özetlenmiştir.

**Tablo 4:** Toplam Maliyet ve Satış Maliyet Yöntemlerinin Temel Farklılıkları

Kriter	Toplam Maliyet Yöntemi	Satış Maliyet Yöntemi
Odak Noktası	Üretim Odaklı	Pazar Odaklı
Sağlanan Bilgi İçeriği	Sınırlı	Geniş
Uygulanabilirlik	Maliyet planlarında herhangi bir değişiklik gerektirmedikinden ötürü daha kolaydır.	Özellikle maliyet muhasebesi ya da maliyet merkezi gibi departmanların yokluğunda oldukça zordur.
Gelir	Mamul Ve Yarı Mamul Stoklarındaki Değişimler de dahil olmak üzere tüm Hasılat	Hasılat
Maliyet	Dönemde Gerçekleşen Tüm Maliyetler	Satılan Malların Maliyeti
Maliyet Esası	Maliyet Yeri Esası	Fonksiyon Esası
Kullanım	Çoğunlukla Almanca Kullanılan Ülkeler	Çoğunlukla Batı Avrupa Ülkeleri

**Kaynak:** Wilhelm Schmeisser v.d.: Neue Betriebswirtschaft: Theorien, Methoden, Geschäftsfelder, UVK, München s.193.

Önceki bölümlerde açıklandığı ve Tablo 5’te net olarak görüldüğü üzere toplam maliyet yönteminde dönem sonucu maliyet yerleri ve maliyet birimleri göz önüne alınmadan hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bir yöntemden diğerine dönüşümün gerçekleştirilebilmesi için gelir tablosu dipnotlarında detaylı bilgilerin verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu iki yöntemin farkı aşağıda Örnek 1a ve 1b ile daha detaylı anlatılmaya çalışılmıştır.

**Örnek 1a:** ABC işletmesi, Ocak ayında Alfa isimli üründen 300 adet üretmiştir. Bu üründen 200 adedini, 10 TL üzerinden satmıştır. Üretimde ortaya çıkan giderlerin toplamı 1.800 TL olup, dönem içinde gerçekleşen sabit giderler ise 200 TL tutarındadır.

Bu bilgiler ışığında, dönem sonu karını toplam maliyet ve satış maliyet yöntemlerine göre hesaplayacak olursak;



**Tablo 5:** Örnek 1 a'nın Çözümü**Toplam Maliyet Yöntemi:**

Gider	K/Z	Gelir	
Üretilen Ürün Maliyeti	1.800	Toplam Hasılat	2.000
Sabit Maliyetler	200	Stok Artış Tutarı	600
Dönem Karı	600		
	<b>2.600</b>		<b>2.600</b>

**Satış Maliyet Yöntemi:**

Gider	K/Z	Gelir	
Satılan Malın Maliyeti	1.200	Toplam Hasılat	2.000
Sabit Maliyetler	200		
Dönem Karı	600		
	<b>2.000</b>		<b>2.000</b>

Toplam maliyet yöntemine göre dönem sonu karını hesaplarken, yalnızca satılan mal/mamul maliyeti değil; dönem içerisinde ortaya çıkan tüm giderler hesaba katılmalıdır. Dolayısıyla örnekte, 1.800 TL değerinde üretilen mamul maliyeti ve 200 TL değerindeki sabit maliyetler toplam gider olarak hesaba katılmıştır. Aynı zamanda, 600 TL değerinde, satılmayan mallar da stok artışı olarak gelir kaydedilmiş ve dolayısıyla dönem karını olumlu yönde etkilemiştir. Satış maliyet yönteminde ise, toplam üretim maliyeti değil, 1.200 TL değerindeki satılan malın maliyeti hesaba katılmış; 200 TL tutarındaki sabit maliyetler ile birlikte toplam 1.400 TL'lik bir gider meydana geldiği varsayılmıştır. Toplam hasılatın (gelirin) 2.000 TL olduğu göz önünde bulundurulduğu takdirde, her iki yönteme göre de dönem karının 600 TL olduğu görülmektedir.

**Örnek 1b:** XYZ işletmesi, 20x1 yılında 5.000 TL değerinde mamul üretmiş ve söz konusu mamulleri bir sonraki sene 8.000 TL değerinden satmıştır.

Buna göre, iki farklı yöntemle göre özet gelir tabloları şu şekilde gerçekleşecektir;

<b>Toplam Maliyet Yöntemi</b>		
	<b>20x1</b>	<b>20x2</b>
Satışlar	0	8.000
Stok Değişim Tutarı	5.000	(5.000)
Giderler	(5.000)	0
<b>Dönem Sonu Kar/Zararı</b>	<b>0</b>	<b>3.000</b>
<b>Satış Maliyet Yöntemi</b>		
	<b>20x1</b>	<b>20x2</b>
Satışlar	0	8.000
Satılan Mamul Maliyeti	0	(5.000)
<b>Dönem Sonu Kar/Zararı</b>	<b>0</b>	<b>3.000</b>

Örnek 1b’de ilk sene, herhangi bir satış işlemi söz konusu olmamış, 5.000 TL değerinde mamul üretimi gerçekleştirilmiştir. Bu durumda stoklara 5.000 TL değerinde mamul girişi gerçekleşecek ve üretimde kullanılan 5.000 TL giderleştirilecektir. Dolayısıyla, toplam maliyet yöntemine göre dönem karı “0 TL” olarak bulunacaktır. Herhangi bir satış işlemi gerçekleşmemesi nedeniyle satış maliyet yöntemine göre de aynı sonuç elde edilecektir. Devam eden yılda ise mevcut stokun 8.000 TL’ye satılması, 3.000 TL kar raporlanmasını sağlayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, dönem içinde üretilen miktarın tamamının satıldığı durumlarda toplam maliyet yöntemi ile satış maliyet yöntemi arasında fark söz konusu olmayacaktır. Ancak, dönemin üretim miktarının satış miktarından fazla ya da eksik olması durumunda söz konusu yöntemler arasında yukarıda ele alınmış olan farklılıklar ortaya çıkacaktır.

### **2.3. Toplam Maliyet Yönteminden Satış Maliyet Yöntemine Geçiş**

Bilindiği gibi konsolidasyon işlemleri öncesinde konsolide edilecek mali tabloların gerek para birimi gerekse düzen açısından birbirleri ile tutarlı hale getirilmesi gerekir ve bu aşama hazırlık aşaması olarak adlandırılır. Bu bölümde toplam maliyet yöntemine göre hazırlanmış bir gelir tablosundan

satış maliyet yöntemine geçişin ne şekilde gerçekleştirileceği bir örnek üzerinde ele alınmıştır. Tablo 6 örneğe ilişkin veriler yer almaktadır. İlk olarak her iki yönteme göre gelir tabloları düzenlenmiş ve ardından geçiş işlemi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 6'dan anlaşılacağı gibi, döneme ait toplam 800.000 TL tutarındaki maliyetin 560.000 TL'si üretilen malın maliyeti ile ilgilidir. 560.000 TL ise 200.000 TL'lik direkt madde ve malzeme gideri, 240.000 TL'lik direkt işçilik gideri, 40.000 TL'lik genel üretim gideri ve 80.000 TL'lik amortisman giderinden meydana gelmektedir. Tenis raketi başına düşen birim maliyet 140 TL'dir ( $140 = 560.000/4.000$ ). Genel üretim giderinin yarısı endirekt işçilik, yarısı ise endirekt madde ve malzeme gideri olarak meydana gelmiştir. Döneme ait toplam 120.000 TL tutarındaki amortisman giderinin üretim dışında kalan kısmı 40.000 TL'dir. Söz konusu giderin 20.000 TL'si yönetim, 20.000 TL'si ise pazarlama ve satış departmanına aittir.

**Tablo 6:** Maliyet Detaylarına İlişkin Veriler

**Örnek 2:** *X işletmesi tenis raketi üretimi yapmaktadır. Söz konusu işletmenin aylık tenis raketi üretimi 4.000 adettir. Söz konusu işletme 4.000 adet aylık üretimine karşılık aylık 2.000 adet raketi birim satış fiyatı 300 TL'ye satmıştır.*

*İşletmede dönem içi toplam 800.000 TL tutarında maliyet söz konusu olmuştur.*

Maliyet detayları	
Direkt Madde Ve Malzeme Gideri	<b>200.000</b>
Direkt İşçilik Gideri	<b>240.000</b>
Genel Üretim Gideri	<b>40.000</b>
• Endirekt İşçilik Gideri	20.000
• Endirekt Madde Ve Malzeme Gideri	20.000
Toplam Amortisman Gideri	<b>120.000</b>
• Üretim İle İlgili Amortisman Gideri	80.000
• Yönetim İle İlgili Amortisman Gideri	20.000
• Pazarlama, Satış Ve Dağıtım İle İlgili Amortisman Gideri	20.000

Genel Yönetim Gideri	<b>120.000</b>
• <i>Personel Gideri</i>	60.000
• <i>Diğer Giderler</i>	60.000
Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Gideri	<b>80.000</b>
• <i>Personel Gideri</i>	40.000
• <i>Diğer Giderler</i>	40.000
<b>Toplam</b>	<b>800.000</b>

Aşağıdaki tablodaki veriler, Tablo 6'da yer alan bilgilerden edinilmiş ve aşağıda örnek, toplam maliyet yöntemine göre çözülmüştür. Tablo 7'ye bakacak olursak, satış geliri 600.000 TL olarak gözükmektedir. ( $600.000 = 300 \times 2.000$ ). Dönem sonunda mamul stoklarında 280.000 TL ( $280.000 = 140 \times 2.000$ ) tutarında bir artış meydana gelmiş ve bu tutar satış gelirine eklenmiştir. Toplam 220.000 TL olarak muhasebeleştirilmiş olan malzeme giderinin 200.000 TL tutarındaki kısmı direkt madde ve malzeme giderleri ile 20.000 TL tutarındaki kısmı ise indirekt madde ve malzemeler ile ilgilidir. Toplam 360.000 TL olan personel giderinin 240.000 TL tutarındaki kısmı direkt işçilik gideri, 20.000 TL tutarındaki kısmı genel üretim gideri, 60.000 TL tutarındaki kısmı genel yönetim gideri ve 40.000 TL tutarındaki kısmı ise pazarlama, satış ve dağıtım gideri çerçevesinde meydana gelmiştir.

**Tablo 7:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

Satış Geliri	600.000
+ Mamul Ve Yarı Mamullerdeki Stok Değişimi	+ 280.000
(Malzeme Gideri)	(220.000)
(Personel Gideri)	(360.000)
(Amortisman Gideri)	(120.000)
(Diğer Giderler)	(100.000)
<b>Faaliyet Karı/Zararı</b>	<b>80.000</b>

Toplam 120.000 TL olan amortisman gideri ise üretim, yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım departmanlarını kapsamaktadır. 100.000 TL olarak raporlanmış diğer giderler tutarının 60.000 TL'si yönetim departmanı ve 40.000 TL'si pazarlama departmanı ile ilgilidir. Satış gelirine mamul stoğundaki artış tutarı eklendikten sonra elde edilen tutardan giderler düşüldükten sonra faaliyet karı 80.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 8’de ilgili örneğin tam maliyet esasına dayalı satış maliyet yöntemine göre çözümü yer almaktadır. Söz konusu tablodan da anlaşılacağı üzere, satılan malın maliyeti 280.000 TL’dir ( $280.000 = 140 \times 2.000$ ). Söz konusu tutara karşılık 600.000 TL ( $600.000 = 300 \times 2.000$ ) tutarında satış geliri meydana gelmiştir.

**Tablo 8:** Satış Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

Satış Geliri (Satılan Malın Maliyeti)	600.000 (280.000)
<b>Brüt Kar/Zarar</b>	<b>320.000</b>
(Genel Yönetim Giderleri)	(140.000)
(Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri)	(100.000)
<b>Faaliyet Karı/Zararı</b>	<b>80.000</b>

Tablo 6’deki veriler maliyet yerleri bazlı satış maliyet yöntemine göre yeniden düzenlenmelidir. Söz konusu düzeltme işleminden sonra genel yönetim gideri 140.000 TL ( $120.000 + 20.000$ ) ve pazarlama, satış ve dağıtım gideri 100.000 TL ( $100.000 = 80.000 + 20.000$ ) olarak hesaplamalara dahil edilmiştir. Bunun dışında 120 TL tutarındaki genel yönetim giderlerinin ve 80.000 TL tutarındaki pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin yarısı personel, diğer yarısı ise diğer giderler olarak tanımlanmıştır.

Gelir tablosunun hazırlanması ile ilgili her iki yöntem yukarıda detaylı olarak incelenmiştir. Aşağıda ise, toplam maliyet yöntemine göre hazırlanmış bir gelir tablosundan satış maliyet yöntemine geçişin ne şekilde gerçekleştirileceği Örnek 2 üzerinden ele alınmıştır.

**Tablo 9:** Toplam Maliyet Yönteminden Satış Maliyet Yöntemine Geçiş Detayları – Örnek 2

Direkt Madde Ve Malzeme Gideri	$200.000 / 4.000 = 50$
Direkt İşçilik Gideri	$240.000 / 4.000 = 60$
Genel Üretim Giderleri	$40.000 / 4.000 = 10$

Toplam Amortisman Giderleri	120.000
• Üretim İle İlgili Amortisman Gideri	80.000 / 4.000= 20
• Yönetim İle İlgili Amortisman Gideri	20.000
• Pazarlama, Satış Ve Dağıtım İle İlgili Amortisman Gideri	20.000
Genel Yönetim Giderleri	120.000
Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri	80.000
<b>Toplam</b>	<b>800.000</b>

Yukarıda sunulmuş olan Tablo 9'daki hesaplamalar neticesinde satış maliyet yöntemine göre satılan malın birim maliyet tutarı 140 TL'dir (140=50+60+10+20). Toplam maliyet yöntemine göre genel yönetim gideri 120.000 TL olarak meydana gelmiş olup bu tutarın içinde yönetim ile ilgili 20.000 TL tutarındaki amortisman gideri bulunmamaktadır. Satış maliyet yöntemine göre ise genel yönetim gideri 140.000 TL'dir. Aynı durum pazarlama, satış ve dağıtım gideri için de söz konusudur. Bu nedenle toplam maliyet yöntemine göre hesaplanmış pazarlama, satış ve dağıtım giderini satış maliyet yöntemine çevirmek için amortisman gideri eklenecektir. Bunun sonucunda toplam maliyet yöntemine göre 80.000 TL olan pazarlama, satış ve dağıtım giderine departman ile ilgili amortisman tutarı 20.000 TL eklenmelidir. Böylece Tablo 8'de yer alan gelir tablosu elde edilmiş olacaktır. Söz konusu tablodan izleneceği gibi, toplam maliyet yöntemine göre hazırlanmış gelir tablosunun gelirler tarafında “*Mamul Stoğunda Artış*” kalemi satış maliyet yöntemine göre hazırlanmış olan gelir tablosunda yer almamaktadır.

Sonuç olarak; gelir tablolarının konsolide edilmesi öncesinde yöntem farklılıklarının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Örnekten de anlaşılacağı gibi konu oldukça tekniktir ve bir yöntemden diğerine dönüşümün gerçekleştirilebilmesi için gelir tablosu dipnotlarında detaylı bilgilerin verilmesi büyük önem arz etmektedir.

### 3. GELİR TABLOLARININ KONSOLİDE EDİLMESİ

Bilindiği gibi, gelir tablosu konsolidasyonunda işlemler topluluk içinde üretilen bir malın mamul veya yarı mamul olması, üretim tarihi ile satış tarihi arasında dönemsel farkların bulunması, aktifteki pozisyonu (dönen varlık veya duran varlık) ve topluluk içindeki satıştan sonra topluluk dışına satılıp

satılmaması gibi durumlarda farklılık arz etmektedir (Göğüş, 2007, 80-85).

Aşağıda konu örnekler üzerinde ele alınmıştır (Kütting ve Weber, 1991, 269-276).

### **3.1. Duran Varlıkların Topluluk İçi Satışı Nedeniyle Oluşan Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesinde Yöntemlerin Muhasebe Açısından Yarattığı Farklılıklar**

***Örnek 3.1a:** A topluluk şirketi rapor yılında 120 TL'ye ürettiği varlığı, topluluk içindeki B şirketine 140 TL karşılığında satıyor. B söz konusu varlığı duran varlıkları arasında aktifleştiriyor. Bu arada faydalı ömrü 10 yıl olan varlığın amortismanı ile ilgili olarak normal amortisman yöntemi kullanılıyor.*

Bu örnek ile ilgili olarak konsolidasyon işlemi aşağıda toplam maliyet ve satış maliyet yöntemlerine göre ayrı ayrı ele alınmıştır. Bir şirketin kendi ürettiği mamulleri duran varlık olarak aktifleştirmesi durumunda, bu varlıklar toplam maliyet yöntemine göre düzenlenmiş gelir tablosunda “*Aktifleştirilmiş Dahili Harcama*” kalemi altında muhasebeleştirilir. Oysa topluluk içinde üretilen ve topluluk üyesi başka bir şirkete satılan varlık kalemi satın alan tarafın bilançosunda görünecektir. Söz konusu varlık kaleminin satın alan tarafın gelir tablosuna yansımaları amortisman tutarı üzerinden olacaktır. Bu durum ise topluluk açısından düzeltilmesi gereken bir durumdur. Zira, Tablo 10'dan da anlaşılacağı gibi, birlik teorisine göre, bir topluluk şirketinin diğer bir topluluk şirketinin mamullerini aldığı durumda, söz konusu varlıklar da konsolide gelir tablosunda “*Aktifleştirilmiş Dahili Harcama*” kalemi altında muhasebeleştirilmelidir.

**Tablo 10:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.1a

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		140				140	140			
Aktifleştirilmiş Dahili Harcama								120		120
Malzeme Giderleri	120				120				120	
Amortisman Giderleri			14		14			2	12	
Dönem Karı/ Zararı	20			14	6			18		12
Toplam	140	140	14	14	140	140	140	140	132	132

A topluluk şirketi 140 TL satış gelirine karşılık 120 TL tutarlı malzeme giderini ve 20 TL olarak meydana gelen karı gelir tablosunda göstermiştir. Varlığı satın alan topluluk üyesi B şirketinin gelir tablosunda ise, satın alınan mamul ile ilgili olarak sadece ilgili varlığın amortisman bedeli olan 14 TL ( $14 = 140/10$ ) giderleştirilmiştir. Konsolidasyon düzeltme kayıtları ile ilgili iki noktaya özellikle dikkat edilmelidir. Bunlardan ilki konsolide gelir tablosunda yer alacak olan “*Aktifleştirilmiş Dahili Harcama*” varlık kaleminin değeri 140 TL değil 120 TL olmalıdır. Ayrıca, amortisman konu olan varlığın tutarının topluluk açısından 120 TL olmasından ötürü yıllık amortisman tutarının da 12 TL ( $12 = 120/10$ ) olması gerektiğidir. Dolayısıyla amortisman tutarı da 2 TL tutarında azaltılmalıdır. Tablo 9’den de görüleceği gibi, gelir tablosunda söz konusu varlık “*Aktifleştirilmiş Dahili Harcama*” kalemi altında muhasebeleştirilirken karşı tarafın satış geliri iptal edilmiştir. Bu arada 20 TL tutarındaki kar elimine edilirken amortisman gideri de 2 TL tutarında azaltılmıştır. Sonuç olarak, konsolide gelir tablosunu incelediğimizde topluluk arası satın almaya konu olmuş ve duran varlıklar arasında aktifleştirilmiş olan varlık kalemi gelir tablosunda “*Aktifleştirilmiş Dahili Harcama*” kalemi altında muhasebeleştirilmiştir (Bätge, Kirsch ve Tiele, 2004, 352). Bu kaleme karşılık toplam malzeme giderleri de 120 TL olarak giderleştirilmiştir. Söz konusu varlık kalemi ile ilgili 12 TL tutarında amortisman gideri ve dolayısıyla dönem zararı meydana gelmiştir.



**Tablo 11:** Satış Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.1a

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		140				140	140			
Satılan Malın Maliyeti	120				120			120		
Diğer İşletme Giderleri			14		14			2	12	
Dönem Karı/Zararı	20			14	6			18		12
Toplam	140	140	14	14	140	140	140	140	12	12

Aynı örnek satış maliyeti yöntemine göre ele alındığında Tablo 11'den de izlenebileceği gibi, kayıtlar arasındaki tek fark konsolide gelir tablosunda ortaya çıkmaktadır. Satış maliyeti yöntemine göre, mamulün satışının yapıldığı dönemde satılan malın maliyeti hesabı ve satış gelirleri hesabı çalıştırılmıştır. Ancak, örneğimizde, B şirketi ürettiği malları duran varlık olarak aktifleştirdiği için söz konusu satış ile ilgili satış gelirleri, satılan malın maliyeti ve dönem karı tutarı tamamen iptal edilmesi gereken kayıtlardır. Bu arada dönem karı üzerindeki ikinci düzeltme ise amortisman gideri nedeniyle yapılmalıdır. Konsolide gelir tablosunda, söz konusu varlıkla ilgili sadece 12 TL ( $12 = 120/10$ ) tutarında amortisman giderleştirilmiştir.

**Örnek 3.1b:** A topluluk şirketi bir önceki yılda 120 TL' sine ürettiği varlığı topluluk üyesi olan B şirketine 140 TL' sine satıyor. B söz konusu varlığı duran varlıklar altında aktifleştiriyor. Varlığın faydalı ömrü 10 yıl olup normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

**Tablo 12:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.1b

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		140				140	140			
Stoklarda Meydana Gelen Değişim	120				120				120	
Aktifleştirilmiş Dahili Harcama								120		120
Amortisman Giderleri			14		14			2	12	
Dönem Karı/ Zararı	20			14	6			18		12
Toplam	140	140	14	14	140	140	140	140	132	132

Tablo 11 ve Tablo 12’yi karşılaştırdığımızda, yukarıda yer alan Örnek 3.1b’nin Örnek 3.1a’ dan tek farkı “*Stoklardaki Değişim*” kalemidir. Mamul, A şirketinde bir önceki yılda üretildiği ve aktifleştirildiği için düzeltme kayıtları stoklardaki değişim hesabına istinaden yapılır.

**Tablo 13:** Satış Maliyeti Yöntemine Göre Örnek 3.1b

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		140				140	140			
Satılan Malın Maliyeti	120				120			120		
Diğer İşletme Giderleri			14		14			2	12	
Dönem Karı/ Zararı	20			14	6			18		12
Toplam	140	140	14	14	140	140	140	140	12	12

Tablo 12 ve Tablo 13 karşılaştırıldığında malın bir önceki yıl üretilmesi durumu ile rapor yılı üretilip topluluk içindeki bir şirkete satışı durumlarında gelir tablolarının satış maliyet yöntemine göre hazırlanması halinde konsolidasyon işlemleri ile ilgili kalemlerde fark yoktur. Mamulün A şirketinde bir önceki yılda üretilmesi ve aktifleştirilmesi B şirketinde herhangi bir kayda neden olmaz. Satış maliyeti yöntemine göre dikkat edilmesi gereken husus satışın yapıldığı dönemdir. Dolayısıyla satış gelirleri ve satılan malın maliyeti iptal edilirken B şirketi tarafından muhasebeleştirilen 14 TL tutarındaki amortisman tutarı 12 TL olarak düzeltilmiştir. B şirketi mamulü halen kendi aktiflerinde duran varlık olarak tuttuğu için durum Örnek 3.1a'da olduğu gibi konsolide gelir tablosunda sadece amortisman kaydı olarak gözükmektedir.

### 3.2. Dönen Varlıkların Topluluk İçi Satışı Nedeniyle Oluşan Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesinde Yöntemlerin Muhasebe Açısından Yarattığı Farklılıklar

**Örnek 3.2a:** A şirketi rapor yılında 76 TL'ye ürettiği mamulleri topluluk üyesi olan B şirketine 100 TL'ye satıyor. B şirketi satmak üzere aldığı mamulleri dönen varlıklar altında aktifleştiriyor.

**Tablo 14:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.2a

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		100				100	100			
Stoklardaki Değişim								76		76
Malzeme Gideri	76				76				76	
Dönem Karı/ Zararı	24				24			24		
Toplam	100	100	-	-	100	100	100	100	76	76

A topluluk şirketinin gelir tablosunda 100 TL tutarındaki satış gelirine karşılık 76 TL'lik malzeme gideri ve 24 TL tutarında kar oluşmuştur. B şirketi satın aldığı mamulleri henüz satmamış ve bilançosunda aktifleştirmiştir. Tablo 14'ten de anlaşılacağı gibi, söz konusu satın alma B şirketinin gelir tablosunda herhangi bir etki yaratmamıştır. Topluluk içi satışa konu olmuş olan malın dönen varlık niteliğinde olması sonucunda konsolidasyon düzeltme kayıtları sadece söz konusu satışın iptaline yönelik olacaktır. Dolayısıyla 100 TL tutarındaki satış geliri iptal edilirken, stoklardaki değişim artışı 76 TL alacaklandırılarak muhasebeleştirilmiş ve 24 TL tutarındaki kar iptal edilmiştir.

**Tablo 15:** Satış Maliyeti Yöntemine Göre Örnek 3.2a

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		100				100	100			
Satılan Malın Maliyeti	76				76			76		
Dönem Karı/ Zararı	24				24			24		
Toplam	100	100	-	-	100	100	100	100	-	-

Örnek 3.2a'daki konsolidasyon işlemlerinin satış maliyet yöntemine göre hazırlanmış gelir tablosu açısından muhasebeleştirilmesi Tablo 15'te yer almaktadır. Söz konusu tablodan da görüleceği gibi, B şirketinde gelir tablosu kalemleri ile ilgili herhangi bir kayıt söz konusu olmamıştır. Zira B şirketi mamulü halen kendi aktifinde dönen varlık olarak tutmaktadır. Dolayısıyla bu durumda düzeltme satış ve satış ile ilgili maliyet ve kar tutarlarının iptal edilmesinden ibaret olup, düzeltme sonrasında konsolide gelir tablosunda söz konusu satış ile ilgili bir bilgi yer almayacaktır.

**Örnek 3.2b:** A şirketi 140 TL'ye rapor yılında ürettiği mamulleri topluluk üyesi B şirketine 136 TL karşılığında satıyor. B şirketi aldığı mamulleri tekrar işliyor ve ek olarak 24 TL tutarında malzeme gideri meydana geliyor. Ancak, B şirketi söz konusu mamulleri rapor yılında satamıyor.

**Tablo 16:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.2b

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		136				136	136			
Stoklardaki Değişim				160		160		4		164
Malzeme Gideri	140		160		300			136	164	
Dönem Karı/Zararı		4				4	4			
<b>Toplam</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>160</b>	<b>160</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>164</b>	<b>164</b>

Tablo 16'dan görüleceği gibi, A topluluk şirketinin gelir tablosunda 136 TL satış gelirine karşılık 140 TL tutarında malzeme gideri oluşmuştur. Söz konusu satış işlemi sonucunda 4 TL zarar meydana gelmiştir. B şirketinde ise 136 TL'ye alınan yarı mamuller için 24 TL daha harcanarak mamul hale getirilmiş ve söz konusu mamuller stoklanmıştır. Konsolidasyon düzeltme kayıtları çerçevesinde, 136 TL satış tutarı ve 4 TL tutarındaki zarar iptal edilmiştir. Ancak tekrar satmak amacıyla işlenen bu mamulün satışı yapılamamıştır. Toplam maliyet yöntemine göre konsolide gelir tablosunda 164 TL tutarında

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		136				136	136			
Satılan Malın Maliyeti	140				140			140		
Dönem Karı/Zararı		4				4	4			
<b>Toplam</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>140</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

malzeme tutarı giderleştirilmiş olup 164 TL tutarında mal stoklardaki değişim hesabı altında alacaklandırılarak muhasebeleştirilmiştir.

**Tablo 17:** Satış Maliyeti Yöntemine Göre Örnek 3.2b

Satış maliyeti yöntemine göre B şirketi söz konusu mamulleri rapor yılında satmadığı için B şirketinin gelir tablosunda her hangi bir kayıt yapılmamıştır. Bu durumda düzeltme A şirketinin gelir tablosuna istinaden yapılır. Sonuç olarak, konsolide gelir tablosunda da söz konusu satış ile ilgili tüm bilgiler iptal edilmiştir. Söz konusu işlemlere ilişkin detaylar Tablo 17’de yer almaktadır.

**Örnek 3.2c:** A şirketi, rapor yılında 214 TL’ye ürettiği mamulleri topluluk üyesi olan B şirketine 260 TL’ye satıyor. B şirketi, satın aldığı mamulleri yeniden işlerken 30 TL’lik daha malzeme gideri oluşuyor. Bu arada B şirketi malları topluluk dışındaki bir şirkete 340 TL’ye satıyor.

**Tablo 18:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.2c

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		260		340		600	260			340
Malzeme Gideri	214		290		504			260	244	
Dönem Karı/ Zararı	46		50		96				96	
Toplam	260	260	340	340	600	600	260	260	340	340

Tablo 18’den anlaşılacağı gibi, A topluluk şirketinin 260 TL tutarında satış gelire karşılık 214 TL tutarında malzeme gideri ve 46 TL tutarında da satış karı meydana gelmiştir. B şirketinin gelir tablosunda ise, satın alınan 260 TL’lik mamule ek olarak 30 TL tutarında ek malzeme eklendiğinden, toplam malzeme gideri 290 TL olarak muhasebeleştirilmiştir. B şirketi tarafından 290 TL maliyetli mallar 340 TL’ye topluluk dışında bir şirkete satılmış ve 50 TL tutarında satış karı meydana gelmiştir. Topluluk açısından bakılacak olunursa, 340 TL tutarında satış geliri, bu gelire karşılık 244 TL tutarında gider ve 96 TL tutarında da kar söz konusu olmaktadır. Düzeltme kayıtları bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 19:** Satış Maliyeti Yöntemine Göre Örnek 3.2c

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri		260		340		600	260			340
Satılan Malın Maliyeti	214		290		504			260	244	
Dönem Karı/Zararı	46		50		96				96	
Toplam	260	260	340	340	600	600	260	260	340	340

Aynı örnek, Tablo 19’da satış maliyeti yöntemine göre irdelenmiştir. B şirketi söz konusu mamulleri rapor yılında sattığı için gelir tablosunda toplam malzeme gideri 290 TL olarak satılan malın maliyeti hesabında muhasebeleştirilmiştir. Bu arada, B şirketi tarafından 290 TL maliyetli mallar 340 TL’ye topluluk dışında bir şirkete satılmış ve 50 TL tutarında satış karı meydana gelmiştir. Topluluk açısından bakılacak olunursa, 340 TL’lik satış geliri söz konusudur. Bu gelire karşılık 214 TL A şirketinde ve 30 TL B şirketinde olmak üzere toplam 244 TL tutarında gider meydana gelmiştir. Konsolide gelir tablosunda toplam 96 TL olarak görünen konsolide kar tutarınının 46 TL’si A şirketinde ve 50 TL’si B şirketinde meydana gelmiştir.

**Örnek 3.2d:** B şirketi, topluluk üyesi A şirketinden 76 TL maliyetli yarı mamulleri rapor yılından bir yıl önce 100 TL karşılığında satın alıp stokta bekletmiştir. Rapor yılında ise, B şirketi, mamullerin 20 TL ek maliyete katlanarak yarı mamulleri işledikten sonra 146 TL’ye topluluk dışındaki bir şirkete satmıştır.

**Tablo 20:** Toplam Maliyet Yöntemine Göre Örnek 3.2d

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri				146		146				146
Stoklardaki Değişim							76		76	
Malzeme Gideri			120		120			100	20	
Dönem Karı/Zararı			26		26		24		50	
Toplam			146	146	146	146	100	100	146	146

Tablo 20’de görüleceği gibi, A topluluk şirketi üretim ve satışı geçen dönemde gerçekleştirdiği için A şirketinin gelir tablosunda her hangi bir kayda rastlanmamaktadır. B şirketinde 100 TL’ye ek olarak 20 TL tutarında toplam 120 TL tutarında malzeme gideri meydana gelmiştir. B şirketi daha sonra 120 TL’ye mal ettiği mamulü 146 TL karşılığında topluluk dışında bir şirkete satarak 26 TL tutarında kar elde etmiştir. Topluluk açısından 146 TL tutarında satış geliri meydana gelmiştir. Ancak söz konusu satış gelirine karşılık gelen maliyet toplamı 96 TL’dir ( $96 = 76 + 20$ ). Maliyet toplamının 76 TL’si geçmiş yıla ait olduğundan stoklardaki değişim (azalma) olarak, geri kalan 20 TL ise malzeme gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca, topluluk açısından gerçekleştiği kabul edilen kar tutarı 50 TL’dir ( $50 = 146 - 96$ ).

**Tablo 21:** Satış Maliyeti Yöntemine Göre Örnek 3.2d

Hesap Kalemleri	Gelir Tablosu A Şirketi		Gelir Tablosu B Şirketi		Gelir Tabloları Toplamları		Düzeltilme Kayıtları		Konsolide Gelir Tablosu	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Satış Gelirleri				146		146				146
Satılan Malın Maliyeti			120		120			24	96	
Dönem Karı/Zararı			26		26		24		50	
Toplam			146	146	146	146	24	24	146	146



Tablo 21'deki satış maliyeti yöntemine göre, A topluluk şirketi üretim ve satışı geçen dönemde gerçekleştirdiği için, A şirketinin gelir tablosunda herhangi bir kayda rastlanmamaktadır. B şirketinde 100 TL'ye ek olarak 20 TL'si tutarında toplam 120 TL tutarında malzeme gideri meydana gelmiştir.

B şirketi daha sonra 120 TL'ye mal ettiği mamulü 146 TL karşılığında topluluk dışında bir şirkete satarak 26 TL tutarında kar elde etmiştir. Tablo 20'de B şirketinin gelir tablosunda söz konusu satış ile ilgili detaylar muhasebeleştirilmiştir. Topluluk açısından ise 146 TL tutarındaki satış geliri kabul edilmektedir. Ancak söz konusu satış gelirine karşılık gelen satılan malın maliyeti 96 TL tutarında gerçekleşmiş ve konsolide kar 50 TL olarak muhasebeleştirilmiştir.

#### 4. SONUÇ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş sürecinin de hız kazandığı günümüz küresel dünyasında her daim güncel önemini koruyan konuların başında konsolidasyon gelmektedir. Tüm dünyada öncelikle finansal karşılaştırılabilirliği artırmayı amaçlayan standartların benimsenmesi ise, ülkelerin sahip oldukları değişik vergi sistemleri, yasal düzenlemeler, kültür ve hatta alışkanlıklar dolayısıyla oldukça güç bir sürecin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu süreç içerisinde meydana gelen karışıklıkların birisi de, gelir tablosundaki birçok hesabın tam manasıyla ne şekilde isimlendirilmesi gerektiğinin belirlenememesi olması ve yaşanan fikir ayrılıklarıdır.

Bu bağlamda gelir tablolarının konsolidasyonu ise gelir tablosunun oluşturulmasına ilişkin farklı yöntemlerin söz konusu olması nedeniyle daha da özellik arz etmektedir. Kıta Avrupası'nda daha yaygın olarak kullanılan toplam maliyet yöntemi ülkemizde ve Güney Avrupa coğrafyasında kullanılmamakla birlikte özellikle Almanya ile ilişkisi olan işletmeler ve Almanca konuşulan ülkeler tarafından bilinen bir yöntemdir. Bu durum, yalnızca iş dünyasında karşılaştırma yapmayı güçleştirmekle kalmamakta, aynı zamanda akademik anlamda literatürde bir bilgi karmaşasına da yol açabilmektedir. Bu bağlamda, her iki yöntemin de çok iyi bilinmesi gerekmekte, yöntemler arası geçişin nasıl gerçekleşebileceği detaylıca irdelenmelidir. Bu anlamda söz konusu çalışmanın, literatüre hem teorik hem de pratik anlamda değer katacağına inanılmaktadır.

Konunun bilinmesindeki önem konsolidasyon işlemlerinden önce gelir tablolarının bir yöntemle göre hazırlanması gerekliliği ile anlam kazanmaktadır.

Bu nedenle de çalışmada ilk olarak gelir tablosunun hazırlanmasına ilişkin farklı yöntemler anlatıldıktan sonra söz konusu yöntemler bazında farklılık arz eden konsolidasyon işlemleri örneklerle anlatılmıştır.

### KAYNAKÇA

Bätge, Jörg, Kirsch, Hans ve Thiele, Stefan (2004) *Konzernbilanzen*. 7. überarbeitete Auflage, Düsseldorf: IDW Verlag.

Däumler, Klaus-Dieter ve D./Grabe, Jürgen (1996) *Kostenrechnung 1*. 7. vollstaendige neubearbeitete Auflage, Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe.

Holzapfel, Nadine (2008) *Die Umstellung des Gesamtkosten – auf das Umsatzkostenverfahren nach IAS/IFRS*. München: Salzwasser Verlag.

Kirsch, Hanno (2004) *Finanz- und erfolgswirtschaftliche Jahresabschlussanalyse nach UFRS*. München: Verlag Franz Vahlen.

Kremin-Buch, Beate (2001) *Internationale Rechnungslegung: Jahresabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP: Grundlagen, Vergleich, Fallbeispiele*. Springer Verlag.

Küting, Karlheinz ve Weber, Claus Peter (1991) *Der Konzernabschluss*. 3. Auflage, Stuttgart: Schaeffer Poeschel Verlag.

Rosenberg, Otto ve Weber Wolfgang (1992) *Betriebliches Rechnungswesen*. Wiesbaden: Gabler-Verlag.

Sağmanlı, Metin (2004) *Moderne Kosten- und Leistungsrechnung*. 2. Auflage, Istanbul: Yaylım Matbaası.

Schmeisser, Wilhelm ve ötekiler (2018) *Neue Betriebswirtschaft: Theorien, Methoden, Geschäftsfelder*. Tübingen: UVK Verlag.

Sümer Göğüş, Handan (2007) *IFRS/TFRS Çerçevesinde Tam Konsolidasyon*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.

Zimmerman, Werner (2013) *Betriebliches Rechnungswesen: Aufwands- und Ertragsrechnung Kosten- und Leistungsrechnung Wirtschaftlichkeits und Investitionsrechnung*. Braunschweig: Springer Verlag.