

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa OĞUZ

Balıkesir, 2014

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa OĞUZ

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hüseyin AKAY**

Balıkesir, 2014

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

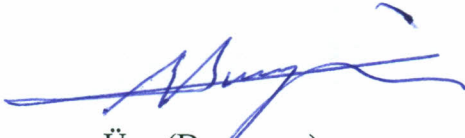
TEZ ONAYI

Enstitümüzün Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda 201212547002 numaralı Mustafa OĞUZ'un hazırladığı "Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim ve Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 06/06/2014 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.



Başkan

Prof. Dr. Bedriye TUNÇSİPER



Üye (Danışman)

Prof. Dr. Hüseyin AKAY



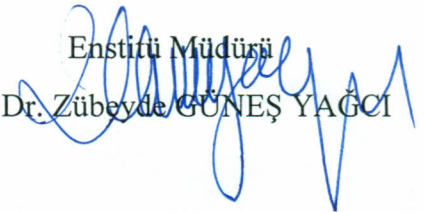
Üye
Prof. Dr. Şakir SAKARYA

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

09./06./2014

Enstitü Müdürü

Doç. Dr. Zübeyde GÜNEŞ YAĞCI



ÖNSÖZ

Finansal tablo kullanıcıları açısından işletmenin dönem içerisinde gösterdiği finansal performans ve bu performansa bağlı olarak geleceğe ilişkin tahminler yapmak oldukça önemlidir; çünkü finansal performans bir işletmenin faaliyetlerinde ne kadar başarılı olduğunu göstermektedir. Finansal tablo kullanıcıları, bir işletmenin finansal performansı ile ilgili elde etmek istedikleri bilgilere kapsamlı gelir tablosu aracılığıyla ulaşmaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile ülkemizdeki muhasebe literatürüne giren kapsamlı gelir tablosu hakkında geniş çerçevede bilgi sunmaktır. Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosunun unsurları ve bu unsurların ayrıntılı şekilde örneklerle incelenmesi, kapsamlı gelir tablosunun raporlanmasına ilişkin çeşitli modeller ve çeşitli uluslararası düzenlemelere göre kıyaslamalı olarak kapsamlı gelir tablosunun hazırlanması bu çalışmanın kapsamında ele alınmaktadır.

Yüksek lisans eğitimim boyunca eşsiz bilgi ve önerilerinden faydalandığım, insani ve ahlaki değerleri ile örnek edindiğim, yanında çalışmaktan onur duyduğum ve ayrıca tecrübelerinden yararlanırken göstermiş olduğu hoşgörü ve sabırdan dolayı çok kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Hüseyin AKAY'a; Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki hocalarıma, araştırma görevlisi arkadaşlarıma ve idari personele; tezimi bitirmemi sabırla bekleyen ve bugünlere ulaşmamda büyük pay sahibi olan biricik aileme ve tüm dostlarıma teşekkür ve şükranlarımı sunarım.

Mustafa OĞUZ
Balıkesir, 2014

ÖZET

KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE BİR UYGULAMA

OĞUZ, Mustafa

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2014, 252 Sayfa

Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlar olarak bilinmektedir. İşletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında bilgiler sunan finansal tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Söz konusu finansal tablolardan gelir tablosu işletmenin finansal performansı hakkında bilgi veren bir finansal tablo olarak bilinmekte olup, tarihsel gelişim süreci içerisinde evrim geçirmiştir. Yakın geçmişe kadar yalnızca gerçekleşmiş gelir ve gider kalemlerini içerisinde barındıran ve performans sonucu olarak yalnızca kar ya da zarar tutarını gösteren gelir tablosu artık klasik (geleneksel) gelir tablosu adını almıştır. Klasik (geleneksel) gelir tablosunun yerini ise, gerçekleşmiş kalemlerin yanı sıra gerçekleşmemiş kalemleri de içeren ve performans sonucu olarak kapsamlı gelir tutarını raporlayan kapsamlı gelir tablosu almıştır.

Bu bağlamda, tezde öncelikle kapsamlı gelirin unsurları tanımlanarak bunların muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Daha sonra kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin modeller ile İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre kapsamlı gelir tablosunun hazırlanması hususu karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal raporlama, kapsamlı gelir, kar ya da zarar.

ABSTRACT

COMPREHENSIVE INCOME STATEMENT AND AN APPLICATION

OĞUZ, Mustafa

Master Degree With Thesis, Department of Business Administration –

Field of Accounting and Finance

Supervisor: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2014, 252 Pages

Financial statements are known as the means helping communicate with financial statement users by providing information, which was recorded and collected in the accounting system. Financial statements present information about financial position, operating results and cash flows of a business enterprise and they should be understandable, relevant, reliable and comparable.

As one of these financial statements income statement is known as the one giving information about the financial performance of a business enterprise and it evolves over its historical development process. To the recent past, income statement included only realized income and expense elements inside and presented only profit or loss as the performance result. This income statement has named as classical (traditional) income statement. Comprehensive income statement, which consists of both realized and unrealized elements and reports comprehensive income amount, has taken the place of classical (traditional) one.

In this context, firstly, it is focused on the accounting of comprehensive income elements by defining them. Then, it is comparatively studied that the models relating to comprehensive income reporting and the preparation of the comprehensive income statements, according to Accounting Standards Board, Financial Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards Board and Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority.

Keywords: Financial reporting, comprehensive income, profit or loss.

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-------------|
| ÖNSÖZ | iii |
| ÖZET | iv |
| ABSTRACT | v |
| İÇİNDEKİLER | vi |
| TABLolar LİSTESİ | xi |
| KISALTMALAR | xiii |
| | |
| 0. GİRİŞ | 1 |
| | |
| 1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER | 4 |
| 10. Finansal Tabloların Tanımı..... | 4 |
| 11. Finansal Tabloların Amacı..... | 5 |
| 12. Finansal Tabloların Kullanıcıları..... | 7 |
| 120. İşletmede Doğrudan Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları..... | 7 |
| 1200. İşletme Sahip Veya Sahipleri (Ortakları)..... | 7 |
| 1201. Potansiyel Ortaklar (Yatırımcılar)..... | 8 |
| 1202. Kredi Kurumları Ve Satıcılar | 8 |
| 1203. Yönetim..... | 9 |
| 1204. Vergi Kurumları..... | 9 |
| 1205. Çalışanlar..... | 9 |
| 1206. Müşteriler..... | 10 |
| 121. İşletmede Dolaylı Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları..... | 10 |
| 1210. Finansal Çözümleyiciler (Analistler) ve Danışmanlar..... | 11 |
| 1211. Menkul Kıymet Borsaları..... | 11 |
| 1212. Avukatlar..... | 11 |
| 1213. Düzenleyici Veya Kontrolle Yetkili Kurumlar..... | 12 |
| 1214. Finansal Basın Ve Rapor Kurumları..... | 12 |
| 1215. Mesleki Örgütler..... | 12 |
| 1216. İşçi Sendikaları..... | 12 |
| 13. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri..... | 13 |
| 130. Anlaşılabilirlik..... | 13 |
| 131. İhtiyaca Uygunluk..... | 14 |

| | |
|--|-----------|
| 132. Güvenilirlik..... | 14 |
| 133. Karşılaştırılabilirlik..... | 14 |
| 14. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları..... | 15 |
| 15. Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Esas Alınacak Muhasebenin Temel Kavramları..... | 17 |
| 16. Finansal Tabloların Sunumu..... | 18 |
| 17. Finansal Tabloların Türleri..... | 19 |
| 170. Temel Finansal Tablolar..... | 21 |
| 1700. Bilanço..... | 21 |
| 1701. Gelir Tablosu..... | 27 |
| 171. Ek Finansal Tablolar..... | 27 |
| 1710. Fon Akım Tablosu..... | 28 |
| 1711. Nakit Akım Tablosu..... | 28 |
| 1712. Kar Dağıtım Tablosu..... | 29 |
| 1713. Özkaynaklar Değişim Tablosu..... | 29 |
| 2. KLASİK (GELENEKSEL) GELİR TABLOSU..... | 31 |
| 20. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tanımı ve Önemi..... | 31 |
| 21. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi | 32 |
| 210. Dünyada Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi..... | 32 |
| 2100. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 15. Yüzyıldaki Gelişmeler..... | 33 |
| 2101. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 16. Yüzyıldaki Gelişmeler..... | 35 |
| 2102. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 17. Yüzyıldaki Gelişmeler..... | 36 |
| 2103. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 18. Yüzyıldaki Gelişmeler..... | 37 |
| 2104. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 19. Yüzyıldaki Gelişmeler..... | 38 |
| 2105. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyıldaki Gelişmeler | 39 |

| | |
|---|----|
| 211. Türkiye’de Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi... | 42 |
| 2110. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili Cumhuriyet Öncesindeki Gelişmeler | 42 |
| 2111. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler | 44 |
| 21110. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyılın İlk Yarısındaki Gelişmeler..... | 44 |
| 21111. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyılın İkinci Yarısındaki Gelişmeler..... | 45 |
| 22. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Unsurları | 47 |
| 220. Gider Kavramının Tanımı ve Giderin Doğuşu İle İlgili İlkeler | 50 |
| 2200. Gider Kavramının Tanımı | 50 |
| 2201. Giderin Doğuşu İle İlgili İlkeler | 51 |
| 221. Gelir Kavramının Tanımı ve Gelirin Doğuşu İle İlgili İlkeler | 52 |
| 2210. Gelir Kavramının Tanımı | 52 |
| 2211. Gelirin Doğuşu İle İlgili İlkeler | 53 |
| 222. Zarar Kavramının Tanımı ve Zarar Kavramı İle İlgili İlkeler | 53 |
| 2220. Zarar Kavramının Tanımı | 54 |
| 2221. Zarar Kavramı İle İlgili İlkeler | 54 |
| 223. Kar Kavramının Tanımı ve Kar Kavramı İle İlgili İlkeler | 55 |
| 2230. Kar Kavramının Tanımı | 55 |
| 2231. Kar Kavramı İle İlgili İlkeler | 56 |
| 23. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Düzenlenmesinde Esas Alınacak Finansal Tablolar İlkeleri..... | 56 |
| 24. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı..... | 58 |
| 25. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun İçerik Yönünden İncelenmesi | 59 |
| 250. Brüt Satışlar..... | 59 |
| 251. Satış İndirimleri..... | 60 |
| 252. Satışların Maliyeti..... | 60 |
| 253. Faaliyet Giderleri..... | 61 |
| 254. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar..... | 61 |
| 255. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar..... | 62 |
| 256. Finansman Giderleri..... | 63 |
| 257. Olağandışı Gelir Ve Karlar..... | 63 |

| | |
|--|------------|
| 258. Olağandışı Gider Ve Zararlar..... | 64 |
| 259. Dönem Net Karı Veya Zararı..... | 64 |
| 3. KAPSAMLI GELİR..... | 66 |
| 30. Kapsamlı Gelirin Tanımı..... | 66 |
| 31. Kapsamlı Gelirin Unsurları ve Hesaplanması..... | 68 |
| 310. Kapsamlı Gelirin Unsurları..... | 68 |
| 311. Kapsamlı Gelirin Hesaplanması..... | 69 |
| 32. Diğer Kapsamlı Gelirin Tanımı..... | 69 |
| 33. Diğer Kapsamlı Gelirin Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi..... | 71 |
| 330. Maddi Duran Varlıklar Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları ve Muhasebeleştirilmesi..... | 74 |
| 331. Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar Ve Muhasebeleştirilmesi..... | 80 |
| 332. Kur Değişim Etkileri ve Muhasebeleştirilmesi..... | 96 |
| 333. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değer Farkları ve Muhasebeleştirilmesi..... | 105 |
| 334. Türev Ürünler Yeniden Değerleme Farkları ve Muhasebeleştirilmesi..... | 121 |
| 34. Diğer Kapsamlı Gelirler İle Sermaye Korunması Arasındaki İlişki..... | 126 |
| 340. Sermayenin Korunmasının Tanımı ve Önemi..... | 126 |
| 341. Sermayenin Korunması Bağlamında Ele Alınan Sermaye Çeşitleri.... | 127 |
| 342. Sermayenin Korunması Kavramları..... | 128 |
| 343. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Sermayenin Korunması Üzerine Etkisi | 129 |
| 344. Sermaye Koruma Düzeltmeleri..... | 131 |
| 4. KAPSAMLI GELİRİN RAPORLANMASI..... | 136 |
| 40. Kapsamlı Gelir Tablosunun Tanımı ve Önemi..... | 136 |
| 41. Kapsamlı Gelir Tablosunun Tarihi..... | 137 |
| 42. Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesinin Amacı..... | 140 |
| 43. Kapsamlı Gelir Tablosu Düzenleme Modelleri..... | 142 |
| 430. İstisnai ve İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli..... | 144 |

| | |
|---|------------|
| 431. Yinelenen ve Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli..... | 146 |
| 432. Gerçekleşen ve Gerçekleşmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli..... | 148 |
| 433. Faaliyet Kalemleri Ve Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli..... | 151 |
| 434. Tarihi Maliyet Esasına / Piyasa Değeri Esasına / Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli..... | 153 |
| 44. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması..... | 156 |
| 440. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması..... | 156 |
| 441. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması..... | 164 |
| 442. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması..... | 176 |
| 5. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU DÜZENLEMELERİNE GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANMASI VE BİR UYGULAMA..... | 201 |
| 50. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması..... | 201 |
| 51. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanmasına İlişkin Bir Uygulama..... | 213 |
| 6. SONUÇ..... | 232 |
| 7. YARARLANILAN KAYNAKLAR..... | 245 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 1. İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi..... | 48 |
| Tablo 2. İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi | 49 |
| Tablo 3. Brüt Satışlar Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 60 |
| Tablo 4. Satış İndirimleri Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 60 |
| Tablo 5. Satışların Maliyeti Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 61 |
| Tablo 6. Faaliyet Giderleri Grubunda Yer Alan Hesaplar | 61 |
| Tablo 7. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Grubunda Yer Alan Hesaplar | 62 |
| Tablo 8. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 62 |
| Tablo 9. Finansman Giderleri Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 63 |
| Tablo 10. Olağandışı Gelir Ve Karlar Grubunda Yer Alan Hesaplar | 64 |
| Tablo 11. Olağandışı Gider Ve Zararlar Grubunda Yer Alan Hesaplar | 64 |
| Tablo 12. Dönem Net Karı Veya Zararı Grubunda Yer Alan Hesaplar..... | 65 |
| Tablo 13. Plana Yapılan Katkılar Ve Plan Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerleri. | 91 |
| Tablo 14. Dört Yıl Boyunca Hesaplanan Kümülatif Fayda Tutarları..... | 92 |
| Tablo 15. Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar.... | 93 |
| Tablo 16. Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar. | 94 |
| Tablo 17. Toplam Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar..... | 94 |
| Tablo 18. Yabancı Paralı İşlemlerin Çevriminde Esas Alınması Gereken Kurlar.. | 99 |
| Tablo 19. Yabancı Paralı İşlemler Neticesinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi..... | 100 |
| Tablo 20. Gelir Tablolarına İlişkin Bilgiler..... | 104 |
| Tablo 21: Vadeye Kadar Elde Tutulma Amacıyla Yapılan Yatırım Olarak Sınıflandırma Kararına İlişkin Süreç..... | 111 |
| Tablo 22: IFRS 9 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılmasına İlişkin Süreç..... | 116 |
| Tablo 23. Kapsamlı Gelir Tablosu - 1. Model (İstisnai / İstisnai Olmayan)..... | 146 |
| Tablo 24. Kapsamlı Gelir Tablosu - 2. Model (Yinelenen / Yinelenmeyen)..... | 148 |
| Tablo 25. Kapsamlı Gelir Tablosu - 3. Model (Gerçekleşmiş / Gerçekleşmemiş). | 151 |
| Tablo 26. Kapsamlı Gelir Tablosu - 4. Model (Faaliyet / Faaliyet Dışı)..... | 152 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 27. Kapsamlı Gelir Tablosu - 5. Model (Tarihi Maliyet / Piyasa Değeri / Tahmini Değer)..... | 155 |
| Tablo 28. ASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli | 159 |
| Tablo 29. FRED 22'nin Finansal Performans Tablosu | 163 |
| Tablo 30. Tek Tablolu Yaklaşım: Format A | 168 |
| Tablo 31. İki Tablolu Yaklaşım: Format B | 168 |
| Tablo 32. Hisse Senetlerinde Meydana Gelen Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri..... | 172 |
| Tablo 33. 2011 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Kapsamlı Gelir Tablosu..... | 173 |
| Tablo 34. 2011 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Finansal Durum Tablosu..... | 173 |
| Tablo 35. 2012 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Kapsamlı Gelir Tablosu..... | 175 |
| Tablo 36. 2012 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Finansal Durum Tablosu..... | 175 |
| Tablo 37. TMS/TFRS 2013 Seti..... | 181 |
| Tablo 38. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: <i>Alternatif A</i> | 188 |
| Tablo 39. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: <i>Alternatif B</i> | 193 |
| Tablo 40. Satışa Hazır Menkul Kıymetlerde Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri.. | 195 |
| Tablo 41. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: <i>Alternatif A</i> Örneği..... | 197 |
| Tablo 42. Özkaynaklar Değişim Tablosu: <i>Alternatif A</i> | 197 |
| Tablo 43. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: <i>Alternatif B</i> Örneği..... | 199 |
| Tablo 44. Özkaynaklar Değişim Tablosu: <i>Alternatif B</i> | 199 |
| Tablo 45. Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)..... | 202 |
| Tablo 46. Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)..... | 204 |
| Tablo 47. Durdurulan Faaliyetler..... | 211 |
| Tablo 48. ABC AŞ'nin 31.12.2013 Tarihli Genel Geçici Mizanında Yer Alan Bazı Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri (TL).... | 213 |
| Tablo 49. ABC AŞ'nin Maddi Duran Varlıkları İçin 31.12.2013 Tarihinde Ayırması Gereken Amortisman Tutarları..... | 214 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 50. ABC AŞ Tarafından Plana Yapılan Katkılar Ve Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değerleri..... | 217 |
| Tablo 51. ABC AŞ Tarafından Dört Yıl Boyunca Hesaplanan Kümülatif Fayda Tutarları..... | 218 |
| Tablo 52. ABC AŞ İçin Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar..... | 219 |
| Tablo 53. ABC AŞ İçin Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar..... | 219 |
| Tablo 54. ABC AŞ İçin Toplam Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar..... | 220 |
| Tablo 55. ABC AŞ Tarafından Satın Alınan Hazine Bonosunun İtfa Edilmiş Maliyet Değerinin Hesaplanması..... | 223 |
| Tablo 56. ABC AŞ'nin 31.12.2013 Tarihli Kesin Mizanda Yer Alan İlgili Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri (TL)..... | 227 |
| Tablo 57. ABC AŞ Kapsamlı Gelir Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)..... | 228 |
| Tablo 58. ABC AŞ Kapsamlı Gelir Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)..... | 230 |

KISALTMALAR

| | |
|--------------|--|
| APB | : Accounting Principles Board |
| ASB | : Accounting Standards Board |
| FASB | : Financial Accounting Standards Board |
| FRED | : Financial Reporting Exposure Draft |
| FRS | : Financial Reporting Standards |
| IAS | : International Accounting Standards |
| IASB | : International Accounting Standards Board |
| IASC | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| ICAEW | : Institute of Chartered Accountants in England and Wales |
| IFAC | : International Federation of Accountants |
| IFRIC | : International Financial Reporting Interpretation Committee |
| IFRS | : International Financial Reporting Standards |
| IOSCO | : International Organization of Securities Commissions |
| KGK | : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| MSUGT | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| SFAC | : Statements on Financial Accounting Concepts |
| SFAS | : Statements on Financial Accounting Standards |
| SSAP | : Statement of Standard Accounting Practice |
| TFRS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| UFRS | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS | : Uluslararası Muhasebe Standartları |

0. GİRİŞ

Finansal tablolar, genel olarak işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkındaki bilgileri, bu bilgilerle ilgili kararlar alan ve uygulayan finansal tablo kullanıcılarına sunmak amacıyla düzenlenmektedir (Akgül ve Akay, 2004: 43). Söz konusu finansal tablo kullanıcıları işletmede doğrudan çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları ve dolaylı çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletmede doğrudan çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları işletme sahip veya sahipleri (ortaklar), potansiyel ortaklar, kredi kurumları ve satıcılar, yönetim, vergi kurumları, çalışanlar ve müşteriler iken; işletmede dolaylı çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları ise, finansal çözümleyiciler ve danışmanlar, menkul kıymet borsaları, avukatlar, düzenleyici ve kontrolle yetkili kurumlar, finansal basın ve rapor kurumları, mesleki örgütler ve işçi sendikalarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 175-177).

Finansal tabloların faydalı, gerçeğe uygun ve doğru bilgi sunması için belirli niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu nitelikler aynı zamanda finansal tabloların genel nitelikleri olarak bilinmektedir. Söz konusu nitelikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak tanımlanmaktadır. Finansal tablolar bu özelliklere sahip olmalarının yanı sıra muhasebenin temel kavramlarına da uygun olmak zorundadır.

Finansal tablolar, ülkemizde iki farklı düzenlemeye göre sınıflandırılmıştır. Bu düzenlemeler, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı olarak bilinmektedir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre finansal tablolar genel ve özel amaçlı finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolar olarak tanımlanmış olup, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan meydana gelmektedir (TMS 1, paragraf 7; TMS 1, paragraf 10). Standartta özel amaçlı

tablolar, özellikli bilgiler sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan finansal tablolar olarak nitelendirilmiş olmasına rağmen, bu finansal tablolara ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır (rten, Kaval ve Karapınar, 2012: 14).

TMS 1’de bahsi geçen genel amaçlı finansal tablolardan biri olan kapsamlı gelir tablosu Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’na uyum çerçevesinde ülke gündeminde yer almış olup, Türkiye açısından oldukça yeni bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosunun ayrıntılı olarak incelenmesi, ortaya çıkan yeni bir finansal tablo hakkında ayrıntılı bilgilerin elde edilmesini ve böylelikle raporlama ve analiz açısından daha değerli uygulamalar gerçekleştirilmesini sağlayacak olup, Türkiye’deki muhasebe literatüründe de yerini alacaktır.

Bu alışmada, Türkiye’deki finansal tablo düzenleme uygulamaları bakımından oldukça yeni bir finansal tablo olarak karşımıza çıkan kapsamlı gelir tablosu incelenmiş olup, kapsamlı gelir tablosunun klasik gelir tablosu ve hatta bilanço ile başlayan tarihsel gelişim süreci, kapsamlı gelir tablosu kalemleri ve bu kalemlerin muhasebeleştirilmesi, kapsamlı gelir tablosunun İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre hazırlanmasına ilişkin konular incelenmiştir.

Bu bağlamda, birinci bölümde finansal tabloların tanımı, hazırlanma amaçları, finansal tablolardan yararlanacak olan kişiler gibi konular incelenmekte olup, anlaşılabilir, ihtiyaa uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir özelliklere sahip finansal tabloların özellikleri irdelenmeye çalışılmaktadır. Yine bu bölüm içerisinde finansal tabloların kullanım sınırları, finansal tabloları düzenlemede esas alınması gereken muhasebenin temel kavramları, finansal tabloların nasıl sunulması gerektiği ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de açıklanan temel ve ek finansal tablolar hakkında bilgi vermek suretiyle finansal tablolara ilişkin genel bilgilere değinilmektedir.

İkinci bölümde klasik (geleneksel) gelir tablosu hakkında bilgiler verilmekte olup, klasik gelir tablosunun muhasebe açısından önemi vurgulanmak suretiyle, tarih boyunca izlediği rotanın dünya ve Türkiye'deki yansımaları ele alınmaktadır. Klasik gelir tablosunun unsurlarını oluşturan ve kapsamlı gelir kavramını anlamayı kolaylaştıracak olan gider, gelir, zarar ve kar kavramları açıklanmış olup, klasik gelir tablosunun hazırlanmasında esas alınması gereken ilkeler, tablonun biçimsel yapısı ve içeriği ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, kapsamlı gelir tablosunun en önemli unsuru olan kapsamlı gelir kavramı açıklanmakta olup, kapsamlı gelirin kar ya da zararla birlikte ikinci unsuru olan diğer kapsamlı gelirler ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Diğer kapsamlı gelirlerin tanımı, unsurları ve hesaplanması ile bu unsurların muhasebeleştirilmesi örneklerle geniş bir biçimde ele alınarak, diğer kapsamlı gelirler ile sermaye koruması kavramları arasındaki ilişki ortaya konmaya çalışılmaktadır.

Dördüncü bölümde kapsamlı gelirin raporlandığı kapsamlı gelir tablosunun tanımı, tarihsel gelişimi ve düzenlenme amacı ortaya konduktan sonra, kapsamlı gelir tablosunun içerdiği kalemlerin çeşitli özelliklerine göre yeni kapsamlı gelir tablosu modelleri önerilmektedir. Ayrıca çeşitli düzenlemelere göre kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi ile örnek bir uygulama bulunmaktadır.

Beşinci bölümde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına ve bir uygulamaya yer verilmiş olup; altıncı bölümde, tez çalışması sırasında elde edilen sonuçlar ortaya konmuştur. Yedinci ve son bölümde ise, bu tezin oluşturulması esnasında yararlanılan kaynaklar yer almaktadır.

1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

İşletmenin ilgili taraflarla sayısal bir dil üzerinden iletişim kurmasını sağlayan muhasebe, finansal tablolar aracılığıyla işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki bilgilerin düzenli bir şekilde aktarılmasını sağlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünü oluşturan bu bölümde, “işletmenin dili” olarak da tanımlanabilecek muhasebenin en önemli unsurlarından biri olan finansal tablolara ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

10. Finansal Tabloların Tanımı

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 2010: 1). Diğer bir ifadeyle, muhasebe mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir bilim dalıdır (Sevilengül, 2005: 9-10).

Bu açıdan bakıldığında muhasebe, işletme ile alakalı mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgilerin toplanmasını ve iletilmesini kaydetme, sınıflama, raporlama ve analiz etme-yorumlama işlevleriyle yerine getirmektedir. Bu işlevlerden kaydetme işlevi muhasebenin mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanmasına katkı sağlarken, sınıflama, raporlama ve analiz etme-yorumlama işlevleri toplanan bilgilerin iletilmesine katkı sağlamaktadır.

Mali nitelikli işlemlerin iletilmesine katkı sağlayan işlevlerden raporlama işlevi, *muhasebe tarafından toplanan ve sınıflandırılan mali bilgilerin belirli dönemlerde finansal tablolar ve raporlar biçiminde özetlenmesi* olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 2010: 2). Bu işlev sayesinde muhasebe açısından gerekli olan iletişim ortamı sağlanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin işletme ile ilgili gruplara söz konusu iletişim ortamında aktarılması ise finansal tablolar aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Bu nedenle, finansal tablolar; “*muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır*” şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 4).

Bu tanımlamadan çıkan sonuç; finansal tabloların bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak bilgiler sunan birer bilgi verme aracı olduğudur (Sarioğlu, 2008: 14). Bu özelliği ile finansal tablolar, kullanıcılarına işletme sonuçlarının anlaşılabilirliğini arttıran ve zaman içinde kıyaslama ve tahlillere imkan tanıyan çok yararlı bir muhasebe aracı haline gelmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 4).

11. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemleri ve finansal durumu yansıtmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1) – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nda finansal tabloların amacı; “*işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkındaki bilgileri, bu bilgilerle ilgili kararlar alan ve uygulayan finansal tablo kullanıcılarına sunmak*” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine verilen kaynakları ne kadar etkin kullandıklarını da göstermektedir (Akgül ve Akay, 2004: 43; TMS 1, paragraf 9).

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de (MSUGT 1) finansal tabloların amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Argun, İbiş ve Demir, 2008: 16):

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Hem TMS 1 hem de MSUGT 1’de yazılanlardan görüleceği üzere finansal tabloların genel amacının; *tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık - kaynak durumu, kazanma gücü ve nakit akışları ile ilgili bilgiler sunma olduğu* sonucuna ulaşılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları, yukarıda bahsedilen amaçlarla düzenlenen finansal tablolardan faydalanarak işletme hakkında aşağıdaki bilgileri elde etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 32).

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynaklarının etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin parasal olanaklarındaki artışa (azalışa) ve yeterli kar dağıtım yapıp yapılmadığına ilişkin bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesini sağlamak üzere gerekli bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardımcı olacak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgiler,
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına olanak verecek bilgiler.

12. Finansal Tabloların Kullanıcıları

Muhasebenin raporlama işlevi; muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletmeye ilişkin bilgilerin, evrensel bir dille işletme ile ilgili gruplara sunulması şeklinde tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2005: 10). Dolayısıyla, finansal tablolar ilgili grupların bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla düzenlenmektedir. Çeşitli grupların kullanımına sunulan bu bilgiler, hem işletme yönetimi tarafından alınan yatırım kararlarında hem de işletmeyle ilgilenen diğer ilgi gruplarının alacağı kararlar üzerinde etkili olmaktadır (Özdemir, 2011: 46). Bu noktada, finansal tablolar tarafından sunulan bilgilerden yararlanacak olanların yani bilgileri kullanacak olan tarafların kimler olduğu konusu ön plana çıkmaktadır.

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler farklı amaçlarla çeşitli gruplar tarafından kullanılmaktadır. Kullanıcıların (grupların) gereksinimleri ve beklentileri gerekli bilginin türünü belirlemektedir. Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun (Accounting Principles Board - APB) 4 Numaralı Raporu'nda (Accounting Principles Board Statement No. 4) finansal tablolar ile sunulan muhasebe bilgilerini kullananlar *İşletmede Doğrudan Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları* ve *İşletmede Dolaylı Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları* olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 175).

120. İşletmede Doğrudan Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları

İşletmede doğrudan çıkarları olan veya işletme ile doğrudan ekonomik çıkar ilişkisine sahip olmayı düşünen kullanıcılar bu grupta yer almaktadır. Bu kullanıcılar; *İşletme Sahip Veya Sahipleri (Ortaklar)*, *Potansiyel Ortaklar*, *Kredi Kurumları ve Satıcılar*, *Yönetim*, *Vergi Kurumları*, *Çalışanlar* ve *Müşteriler* şeklinde alt sınıflara ayrılmaktadır. Bu kullanıcılara ve bilgileri hangi amaçla kullandıklarına ilişkin bilgiler aşağıda açıklanmıştır.

1200. İşletme Sahip Veya Sahipleri (Ortakları)

İşletme sahip veya sahipleri (ortakları) ortaklık paylarını değiştirmemek, arttırmak veya azaltmak; yöneticilerin işletme varlıklarını idare etmedeki etkinlik ve

verimliliğini (vekilliğini) değerlendirmek gibi değerlendirmeleri yapan ve bu konulara ilişkin kararlar alan finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın; 1987: 175).

1201. Potansiyel Ortaklar (Yatırımcılar)

Potansiyel ortaklar (yatırımcılar) işletmeye kaynakları yatırmak, yatırılacak miktarı belirlemek, yönetim tarafından işletme varlıklarının kullanım ve vekilliğinin değerlendirilmesi gibi hususlarda sorumluluklarını yerine getiren finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın; 1987: 175). Başka bir ifadeyle potansiyel ortaklar (yatırımcılar) muhasebe verilerini esas almak suretiyle alacaklılık veya ortaklık hakkı sağlayan menkul kıymetleri satın alma, bunları elde tutma veya elden çıkarma kararlarını veren finansal tablo kullanıcılarıdır (Weygandt, Kimmel ve Kieso, 2012: 6).

Yatırımcılar, finansal tabloları durum değerlendirmesi için kullanmaktadır. Finansal tablolar yardımıyla durum değerlendirmesi yapan yatırımcılar yatırım yapma veya yapmama doğrultusunda önemli kararlar vermektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 35).

1202. Kredi Kurumları Ve Satıcılar

Yatırımcıların aydınlatılmasında kullanılan finansal tablolar, işletmeye kredi sağlayan kuruluşlar için de çok önem taşımaktadır. Kredi kurumlarınca, finansal tablolar aracılığı ile analizi yapılan işletme sonuçları, sağlanan kredinin geri dönme olasılığı konusunda önemli bilgiler vermektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 36). Satıcılar da işletmeye finansman sağlayan kredi kurumlarına benzer şekilde alacaklarının vadesinde ödenebilirliği ile ilgilenen finansal tablo kullanıcılarıdır (Sevilengül, 2005: 10).

Dolayısıyla kredi verenler ve satıcılar kredi açmak; kredi koşullarını belirlemek; teminat veya kefalet sözleşmesi, kredi kullanma koşullarıyla ilgili sözleşmeyi hazırlamak; dava açmak veya iflasını istemek veya davalı malların

yönetimini düzenlemek; bir müşteri olarak işletmeye olan güven veya bağımlılığı arttırmak veya azaltmak gibi hususları gerçekleştiren finansal tablo kullanıcılarıdır.

1203. Yönetim

Finansal tabloların işletme sonuçlarının yönetimce değerlendirilmesi ve yönetimin işletme sahip ve ortaklarına karşı aklanmaları ihtiyacından doğduğu göz önünde bulundurulacak olursa, finansal tablolar yöneticilere hem ileriye dönük kararlar alınmasında gerekli olan bilgiyi sağlamakta hem de bir döneme ait işletme sonuçlarından dolayı yönetimin yüklendiği sorumluluğun belirlenmesine olanak vermektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 34).

Dolayısıyla yönetim, işletmenin finansman gereksinimlerinin nitelik ve sınırlarını değerlendiren, geçmişte alınan ekonomik kararların sonuçlarını değerlendiren, geleceğe yönelik finansal durum ve kar projeksiyonu yapan, diğer işletmelerle birleşme veya diğer işletmeleri satın alma olasılıklarını değerlendiren, yeniden örgütlenme veya tasfiye önerilerinde bulunan finansal tablo kullanıcılarıdır.

1204. Vergi Kurumları

Vergi Kurumları; vergi beyannamelerini değerlendirmek, vergi veya cezanın miktar ve türünü belirlemek, denetleme ve inceleme yapmak gibi görevleri yerine getiren ve bunlara ek olarak işletmelerin karlılıkları ve muhasebe sistemleriyle ilgilenen finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 176; Muğan ve Akman, 2007: 13). İşletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiler vergilerin hesaplanmasına ve toplanmasına dayanak teşkil etmektedir. Bu nedenle, vergi kurumları işletmelerin finansal tablolarının vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini bilmek istemektedir.

1205. Çalışanlar

Çalışanlar; ücret sözleşmeleri görüşmeleri yapan, işten ayrılma veya (muhtemel işçiler için) çalışmak üzere müracaat edip etmeme kararlarını verme

hakkına sahip finansal tablo kullanıcıları olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 37).

İşletmenin geleceği ile ilgili öngörülere sahip olmak, para kazandığı işyerinin dolayısıyla kendi geleceğinden emin olmak ve kıdem tazminatı gibi güvencelerin ödenebilirliği konusunda bilgi sahibi olmak gibi hususlar finansal tabloların çalışanlara sağladığı yararların başında gelmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 37).

1206. Müşteriler

Müşteriler, kendilerini değerli hissettiren işletmelerin vaat etmiş oldukları ürün taahhütlerini dürüst bir şekilde yerine getirip getirmediğiyle ve ürünlerini kendi talepleri doğrultusunda geliştirip geliştirmedikleriyle ilgilenen finansal tablo kullanıcılarıdır (Weygandt vd., 2012: 7).

Müşteriler, fiyat değişikliklerini tahmin etmeye çalışmak; mal ve hizmet alımı için kaynak seçenekleri araştırmak ve daha geniş bir satıcı tabanına sahip olmak istemek gibi amaçlarla işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgilerle ilgilenmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 176).

121. İşletmede Dolaylı Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin kimi kullanıcıları, işletmeyle doğrudan bir çıkar ilişkisine girmek isteyen veya halen bu tür ilişkisi olan kişilere yardım etmek veya bunları korumak işlevleri sebebiyle dolaylı bir çıkar ilişkisine sahip olmaktadır. Söz konusu kullanıcılar *İşletmede Dolaylı Çıkarları Olan Finansal Tablo Kullanıcıları* grubunda yer almaktadır. Bu kullanıcılar; *Finansal Çözümleyiciler ve Danışmanlar, Menkul Kıymet Borsaları, Avukatlar, Düzenleyici ve Kontrolle Yetkili Kurumlar, Finansal Basın ve Rapor Kurumları, Mesleki Örgütler ve İşçi Sendikaları* şeklinde alt sınıflara ayrılmaktadır.

1210. Finansal Çözümleyiciler (Analistler) ve Danışmanlar

Finansal çözümleyiciler (analistler) ve danışmanlar; yatırımcılar ve potansiyel yatırımcılara, bir işletmedeki yatırımlarını elde tutma, arttırma, azaltma veya yeni bir yatırım yapma konusunda tavsiyelerde bulunan ve bir işletmedeki yatırımdan elde edilecek getirileri, diğer yatırım seçeneklerini göz önünde bulundurarak değerlendiren finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 176).

Finansal çözümleyiciler (analistler) ve danışmanlar, muhasebe dalında yetkinliği kanıtlanmış kişiler olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle finansal çözümleyiciler (analistler) ve danışmanlar, finansal tablolarda sunulan üst düzey bilginin kullanıcıları olarak görülmektedir.

Bu uzmanlar, genel bilgi düzeyindeki yatırımcıların aydınlatılmasında önemli bir işlevi yerine getirmektedirler. Bu nedenle finansal tabloların, finansal analistleri yanıltmak amacıyla kullanılmaması gerekmektedir. Böyle bir davranış, yapılacak öngörülerin olumsuz yönde etkilenmesine neden olarak ekonomik başarısızlığı gündeme getirebilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 37-38).

1211. Menkul Kıymet Borsaları

Menkul kıymet borsaları; koteye kabul ve kote edilen menkul kıymetin iptali, alım satımı durdurmak, muhasebe uygulamalarındaki değişiklikleri değerlendirmek veya ek bilgi açıklanmasını istemek gibi eylemleri yerine getirme kabiliyetine sahip finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 176).

1212. Avukatlar

Akitler ve sözleşme şartlarının yerine getirilip getirilmediğini belirleyen, kar paylarının ve kar payı türündeki ikramiye ödemelerinin yasallığı hakkında tavsiyelerde bulunan, emeklilik ikramiye planları hakkında tavsiyelerde bulunan finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 176).

1213. Düzenleyici Veya Kontrole Yetkili Kurumlar

Düzenleyici veya kontrole yetkili kurumlar; kar oranlarının makul olup olmadığını değerlendiren, fiyatlardaki veya kar oranlarındaki yükselme veya indirimlere izin veren veya bunları zorunlu kılan, muhasebe değişiklikleri ve açıklamaları zorunlu kılan veya öneren, menkul kıymet alım satımını durduran, askıya alan ve gerekli yasaklama kararlarını çıkaran finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 177).

1214. Finansal Basın Ve Rapor Kurumları

Finansal basın ve rapor kurumları; açıklayıcı çözümler hazırlayan, açıklamalarda bulunmak üzere finansal tablolardaki bilgileri birleştirmek, özetlemek veya seçmekle yükümlü olan, bilgileri tekdüzen içinde sunma düzenlemelerine uyduran, işletmelerin gelişim eğilimlerini (trendlerini) ve oranları hesaplayan finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 177).

1215. Mesleki Örgütler

Mesleki örgütler; sanayi istatistiklerini toplama ve karşılaştırmalar yapma; sanayi faaliyet sonuçlarını çözümlene gibi yükümlülükleri yerine getiren finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 177).

1216. İşçi Sendikaları

İşçi sendikaları; ücret ve toplu sözleşme istemlerini formüle eden, işletme ve sanayi karlarını ve işletmelerin gücünü değerlendirme özelliğine sahip finansal tablo kullanıcılarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 177).

Üretim öğelerinden emek ile finansal tablolar arasında oldukça kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Belirli bir hizmet sözleşmesi ile işletmeye bağlı işçi veya işçi temsilcileri finansal tabloları yorumlamak suretiyle ücret artışı isteminde bulunabilmektedir. Ücret artışı istemlerinin yanında, işletmenin geleceği ile ilgili

öngörülerde bulunmak üzere de finansal tablolar, bu gruplarca kullanılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 37).

13. Finansal Tabloların Genel Nitelikleri

Ekonomik karar verme sürecinde karar vericilere sunulan bilgilerin faydalı olması için bazı niteliksel özellikler belirlenmiştir. Finansal tabloların bu şekilde belli başlı niteliksel özelliklere sahip olması ve uygun muhasebe standartlarının uygulanması, finansal tabloların söz konusu bilgileri doğru ve dürüst olarak yansıtmasını veya gerçeğe uygun şekilde göstermesini sağlamaktadır (Örten vd., 2012: 5).

Finansal tabloların kullanıcılara faydalı olabilmesi; yani kullanıma uygun olabilmesi için belirli niteliksel özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu niteliksel özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olmak üzere dört ana grupta toplanmıştır (Örten vd., 2012: 5). Bunlar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

130. Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olan, muhasebeden anlayan ve makul düzeyde bir dikkatle inceleme yapan kullanıcıların tam olarak anlayabileceği düzeyde raporlanması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 6). Sunulan bilgilerin, bilgiyi kullanan kişilerce anlaşılabilmesi bilginin yararını ortadan kaldırmaktadır.

Finansal tabloların anlaşılabilir olması bu tablonun herkes tarafından kolayca anlaşılacak ölçüde basit olması gerektiği anlamına gelmemektedir. Mali tablo kullanıcılarının muhasebe terminolojisi ve yöntemleri, işletme hayatı ve ekonomik olaylar hakkında az da olsa bilgi sahibi olduğu varsayımı ile hazırlanmaktadır. Aslında ekonomik olayların basitleştirilerek sunulması bu olayların anlaşılmasına değil; ekonomik gerçeklerin gözden kaçmasına neden olmaktadır. Bu nedenle anlaşılır olma özelliğinin basitlik olarak anlaşılabilmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 41).

131. İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablo bilgilerinin finansal tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte olması gerekmektedir. İhtiyaca uygun olma özelliği; finansal bilgileri değerlendirerek ekonomik kararlar alacak olan kullanıcılara yararlı olabilecek mali raporlama ve değerlendirme yöntemlerinin saptanmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle bu özellik, finansal tabloların özel amaçlı değil; genel amaçlı olmasını gerekli kılmaktadır. Finansal tablolarda kullanıcıların ortak ilgileri belirlenerek, finansal tablolardaki bilgilerle kullanıcılar arasında bir uyum sağlanması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, finansal tablolar ile kullanıcıların bir bütünü oluşturması gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 43).

Önemlilik ilkesi ihtiyaca uygunluk ilkesinin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararları verecek olan kullanıcıları etkileyebilecekse, o bilgi önemli bir bilgi olarak değerlendirilmektedir. Önemlilik, finansal tablonun niteliksel özelliklerinden çok bir ayırım ya da ayrıştırma noktasını göstermektedir (Örten vd., 2012: 6).

132. Güvenilirlik

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için, bu bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Hata ve önyargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil etmeyi amaçladıkları şeye sadık kalarak temsil edilen bilgi güvenilir bilgi olarak kabul edilmektedir. Bilginin güvenilirliği; olayın doğru gösterimi (temsilde doğruluk), özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklama kavramlarıyla da yakından ilişkilidir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 45).

133. Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişimleri takip edebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını karşılaştırma imkanlarının olması gerekmektedir. Bu durum, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen

dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını, yani tutarlılık ilkesine uyumu gerektirmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 46-47). Ancak gerekli görüldüğünde, daha iyi bir finansal raporlama sağlayacağı düşünülüyorsa muhasebe politikalarında değişiklik yapılması uygun hale gelebilmektedir (Sarioğlu, 2008: 18).

Kullanıcıların aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi de karşılaştırabilmek suretiyle bunların kendilerine özgü finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkanına sahip olması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 7).

14. Finansal Tabloların Kullanım Sınırları

Finansal tabloların her zaman kesin, nihai, tarafsız ve gerçek sonuçları göstermediği düşünülmektedir. Bu durum, kısmen muhasebe ilkelerinden kısmen de muhasebe uygulamalarından ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle mali tabloların sınırlarının ve eksikliklerinin belirtilmesinin bu tabloların niteliği, güvenilirliği ve sonuçta analizi açılarından yararları bulunmaktadır. Bu sınır ve eksiklikler özet olarak şu şekilde sıralanmaktadır (Durmuş ve Arat, 1994: 2-3; Akdoğan ve Tenker, 2010: 49; Argun vd., 2008: 10):

- Finansal tablolar asıl olarak tarihidir; yani, tarihi maliyete göre hazırlanmaktadır. Cari maliyetlere göre hazırlanışları hiperenflasyonist ortamlarda henüz yeni uygulamaya girmektedir. Aynı şekilde bazı varlık ve kaynak unsurlarının tarihi maliyetler yerine “gerçeğe uygun değere” göre raporlanması uygulamaları uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları çerçevesinde yeni başlayan uygulamalardandır.
- Finansal tablolar nihai değildir; çünkü bir kurumun nihai özvarlığı ve zararları ancak o kurumun tasfiye edildiği tarihte saptanabilir. Bu nedenle genellikle 12 aylık hesap dönemleri için düzenlenen finansal tablolar nihai değildir ve kesin sonuçları göstermemektedir.
- Finansal tablolar genel amaçlıdır; çünkü bu tablolar çok değişik kullanıcı gruplarının gereksinimlerini karşılamak için hazırlanmaktadır.

- Finansal tablolar genel amaçlara uygun olarak bölümlendirilmektedir.
- Finansal tablolar çok sayıda işlemleri zet olarak sunmaktadır.
- Finansal tablolardaki tutarlar çoğu zaman subjektiftir. Finansal tabloları hazırlayan kişi veya kişilerin benimseyip uyguladıkları çeşitli varsayım, değerleme leği ve yöntemlerine göre tutarlar değişmektedir.
- Finansal tablolar gerçek tutarları göstermemektedir; çünkü finansal tabloların düzenlenmesinde işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılmaktadır. Bunun sonucu olarak da işletmenin bilançosundaki varlıklar ilke olarak maliyet leği ile değerlenmektedir. Maliyetle değerlenip bilançoda gösterilen varlıklarsa her zaman gerçek değerleriyle gösterilmiş olmamaktadır.
- Finansal tablolar düzenlendiği ülkenin para birimine göre hazırlanmakta olup genelde paranın satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtılmamaktadır.
- Finansal tablolar nakit esasından çok, gerçekleşme (tahakkuk) esasına göre hazırlanmaktadır.
- Finansal tablolarda kullanılan dil muhasebe dilidir.
- Finansal tablolar mali duruma ve işletme sonucuna etkisi olabilecek birçok etkeni yansıtılmamaktadır. Bir işletmenin mali durumuna ve işletme sonuçlarına etkisi olan birçok etkenin varlığı söz konusudur; ancak bu etkenler (o kurumun çeşitli kurum ve kişiler karşısında saygınlığı ve kredisi, personelin yetenek ve bağlılığı, işletmeler arası ilişkiler vb.) para birimi üzerinden belirtilemediğinden finansal tablolara yansıtılmamaktadır.

Finansal tablo kullanıcıları, tabloların bu niteliklerini göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu nedenle finansal tabloların yukarıda sıralanan nitelikleri aynı zamanda kullanım sınırları olarak da tanımlanmaktadır.

15. Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Esas Alınacak Muhasebenin Temel Kavramları

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan muhasebe bilgilerini kullananların, bunlardan azami faydayı elde edebilmek için bilgilerin nasıl toplanmış olduğunu bilmeleri gerekmektedir. Aynı şekilde muhasebecilerin de yöneticilerin ihtiyaçlarını bilmesi ve finansal bilgileri bunlara uygun olarak toplayıp yayınlaması gerekmektedir. Karşılıklı anlaşmayı kolaylaştırmak için muhasebenin dayandığı temel varsayımlar tespit edilmiş ve bazı kavramlar birleştirilmiştir. Muhasebeciler raporlarını bu kavramlara uygun olarak hazırladıkları zaman yöneticilerin söz konusu raporların hazırlanmasında dikkate alınan esasları bilerek kararlarını vereceği düşünülmüştür (Ataman, 2010: 4).

Kavramlar, muhasebe uygulamalarında karşılaşılan bir sorunu çözüme ulaştırmak için dikkate alınacak ilkelerin belirlenmesinde ve belirlenen ilkelerin daha da geliştirilmesinde önemli rol oynayan görüşleri yansıtmaktadır. Ayrıca kavramlar, gözlemleri düzene koymak ve anlayabilmek amacıyla insan düşüncüsü sonunda yaratılmakta ve bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlamaktadır (Sevilengül, 2005: 22). Muhasebecilerin, muhasebeyle ilgili olan işlemleri gerçekleştirirken göz önünde bulundurması gereken söz konusu kavramlara “Muhasebenin Temel Kavramları” denilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile ülkemizdeki muhasebe uygulamaları hakkında tekdüzeni sağlamak amacıyla yönelik olarak Muhasebenin Temel Kavramları olarak bilinen 12 adet kavram tanımlanmıştır. Söz konusu kavramlar bir sonraki sayfada sıralanmıştır.

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

16. Finansal Tabloların Sunumu

Finansal kararlarda alınacak kararların isabeti, finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin niteliğine, niceliğine ve tazeliğine bağlı olmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolarda hangi bilgilerin nasıl sunulacağı oldukça önemli bir hale gelmektedir.

Finansal tablolar cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulmaktadır. Finansal tabloda yer alması öngörülen kalemlerin tutarları yoksa bu kalemlerin ilgili tablolarda yer almasına gerek yoktur. Yine finansal tablolarda yer alan kalemler arasında mahsup işleminin yapılmaması ve finansal tabloların muhasebenin temel kavramları çerçevesinde düzenlenip sunulması gerekmektedir. Finansal tablolar ara dönemlerde ve dönem sonlarında işletme ilgililerinin kullanımına sunulmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 53).

Finansal tabloların yılda en az bir kez düzenlenmesi ve sunulması gerekmektedir. Ender durumlarda, bilanço tarihleri değişebilmekte ve yıllık finansal tablolar bir yıldan daha uzun veya kısa dönemler için düzenlenebilmekte ve sunulabilmektedir. Eğer böyle bir durum söz konusu ise, işletmenin bu değişikliğin nedenini ve bu tablolarda sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir olmadığını açıklaması gerekmektedir. Ayrıca finansal tabloların yalnızca bir işletmeye mi yoksa bir gruba mı ait olduğu kesinlikle açıklanmalıdır. Bunun yanında, finansal tabloların ait olduğu dönemin ve/veya tarihin açıkça gösterilmesi gerekmektedir (Köse, 2008: 78).

Finansal tablolar dönem sonlarında genellikle faaliyet raporu ile sunulur. Faaliyet raporu, finansal tablolarla birlikte bir işletmenin ekonomik uğraşlarını en iyi biçimde tanımlayabilen, işletme ile ilgili ayrıntılı bilgilerin toplandığı bir bilgi

dağarcığı olarak bilinmektedir. Faaliyet raporlarında işletme sonuçlarının yorumuna yer verilmesi ve sonuçların çeşitli biçim ve grafiklerle sunulması finansal tablo kullanıcılarının temin edilen finansal bilgilerden daha fazla yararlanmasını sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 53).

17. Finansal Tabloların Türleri

Finansal tablolar, muhasebe kuramı kapsamında tarihsel süreç içerisinde değişerek ve gelişerek çeşitlenmişlerdir. Önceleri, işletmenin, belirli bir andaki finansal durumunu yansıtan bilançolardan ibaret olan finansal tablolar, giderek beliren gereksinimler karşısında gelir tablosu kavramını da finansal tablo olarak düşünülmesini gerektirmiştir. Böylece, belirli bir dönem içinde sağlanan karın (zararın) oluşum biçimi iletilebilmiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 58).

Günümüzde bir finansal tablo tek başına işletmenin tüm mali nitelikteki işlemlerine ilişkin finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişiklikleri göstermek yeteneğine sahip değildir. Bu nedenle, daha önceki zamanlarda bilanço ve gelir tablosundan ibaret olan finansal tablolar farklı amaçlar için çeşitlendirilerek kapsamı genişlemiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'e göre finansal tablolar; temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Temel finansal tablolar; dipnotları ve ekleriyle beraber bilanço ve gelir tablosu olarak kabul edilirken, ek finansal tablolar fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu olarak kabul edilmektedir. Söz konusu ek finansal tablolar, temel finansal tabloları destekleyici ve tanımlayıcı niteliğe sahiptir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre ise, finansal tablolar genel ve özel amaçlı finansal tablolar olarak düzenlenmiştir. Genel amaçlı finansal tablolar bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolar olarak tanımlanmıştır (TMS 1, paragraf 7). Bu tanım kapsamında, tam bir genel amaçlı finansal tablolar seti aynı standartta şu şekilde sıralanmıştır (TMS 1, paragraf 10):

- Dönemsonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).

Standartta özel amaçlı finansal tablolar, özellikli bilgiler sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan finansal tablolar olarak nitelendirilmiş olmasına rağmen, bu finansal tablolara ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır (Örten vd., 2012: 14).

Finansal tabloların türlerinin ele alındığı bu kısımda ülkemizde halen uygulamada olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'e göre yapılan ayırım göz önünde bulundurularak finansal tablo türleri incelenmiştir.

170. Temel Finansal Tablolar

Bu kısım, temel finansal tabloları oluşturan bilanço ve gelir tablosuna ilişkin bilgileri içermektedir.

1700. Bilanço

Bilanço sözcüğü, Latince kökenli “bilanx” sözcüğüne dayanmaktadır. Bu sözcük, iki taraflı anlamına gelen “bi” sözcüğü ile terazi kefesi anlamına gelen “lanx” sözcüğünün birleşmesinden oluşmuştur. Buna göre, bilanço sözcüğü, söz yapısı açısından iki kefeli terazi anlamına gelmektedir (Durmuş ve Arat, 1994: 5).

Bu sözcük İtalyanca’da aynı anlama gelen “bilancio” biçimine dönüşmüş ve buradan yayılmıştır. Bugün birçok ulusun dilinde bu sözcük benzer biçimde kullanılmaktadır. Örneğin, Fransızca’da “bilan”, İngilizce’de “balance sheet”, Almanca’da “bilanz” ve Türkçe’de “bilanço” olarak kullanılmaktadır (Durmuş ve Arat, 1994: 5).

Bilançonun çeşitli tanımlamaları yapılmıştır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de bilanço, *bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablo* olarak tanımlanmıştır.

Bilançonun bu tanımı açılarak daha yakından incelendiğinde şu özelliklerle karşılaşılmaktadır (Ataman, 2010: 302):

- Bilanço, bir işletme için düzenlenir,
- Bilanço, belirli bir tarih (belirli bir an) için düzenlenir,
- Bilanço, varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını gösterir,
- Bilanço, bir işletmenin bir hesap dönemindeki sonucunu (kar veya zararını) gösterir.

Türkiye'deki ve dünyadaki uygulamalar göz önüne alındığında bilançonun muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe/finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilanço, herhangi bir zamanda işletmenin durumunun değerlendirilmesi için tamamlanmamış dönüşümlerin belirtildiği rapor olarak değerlendirilmesi bakımından oldukça önemlidir. Ekonomik kararlar vermek durumunda olanlar için, tamamlanmamış dönüşümlerin sonuçlarını tahmin etmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için ihtiyaç duydukları bilgi bilançoda yer almaktadır. İhtiyaç duyulan bu bilgi geçmiş ve geleceğe yönelik bedelleri ve yararları içermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 236).

Bilanço, hesap tipi ve rapor tipi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hesap tipi bilançoda sol tarafta aktifler, sağ tarafta pasifler yer almaktadır. Hesap tipi denmesinin nedeni muhasebede değer hareketlerinin takibinde kullanılan hesaba benzemesindedir. Rapor tipi bilançoda ise aktif ve pasif kalemler alt alta yazılmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de *hesap tipi bilanço* kabul edilmiştir. Bu şekilde, işletme bilançoları yıllar arasında karşılaştırmaya ve analiz yapmaya elverişli hale getirilmektedir (Ataman, 2010: 303-304).

İşletmeler bilançolarını, tek tip bir biçimi sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği 1'de yer alan ek formlardaki biçimde düzenlemektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de yer alan tek tip bilanço aktifler ve pasifler olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Bilançonun aktifinde yer alan unsurlar varlıklardır. Varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak adlandırılan iki grupta toplanmaktadır. Dönen varlıklar grubunda bir yıl veya işletmenin faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanmaktadır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer almaktadır.

Bilançonun pasifinde yer alan unsurlar ise kaynaklardır. Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan oluşmaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise, bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşmaktadır. Özkaynaklar ise, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynakları oluşturmaktadır.

Bilançonun düzenlenmesinde esas alınacak ilkeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de açıklanmıştır. Tebliğ’e göre, bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibarıyla aşağıda belirtilmiştir:

a) Varlıklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan

vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili

bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.
- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.
- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

- Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları veya zararları ve dönem net karı veya zararından oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

1701. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, belirli bir zaman aralığında işletme tarafından elde edilen gelirler ile katlanılan giderleri ve bunların sonucunda işletmenin finansal performansı hakkında bilgi veren bir finansal tablodur. İşletmenin finansal performansı ise, işletmenin tamamlanmış işlemlerden ötürü kar edebilme becerisini ortaya koymaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsamı, içeriği ve gelir tablosu düzenlenme ilkeleri belirlenmiştir. Gelir tablosuna ilişkin daha ayrıntılı bilgilere tezin 2. Bölümü'nde yer verilecektir.

171. Ek Finansal Tablolar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de ek finansal tablolar "Diğer Mali Tablolar" başlığı altında düzenlenmiş olup, aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Kar Dağıtım Tablosu,
- Özkaynaklar Değişim Tablosu.

1710. Fon Akım Tablosu

Fon akım tablosu, ilk kez 1908 yılında William M. Cole tarafından “Nereden Geldi – Nereye Gitti” (Where got – Where gone) tablosu olarak önerilmiştir. Bu isim daha sonra aynı yazar tarafından “Bilanço Değişiklikleri Özeti” olarak değiştirilmiştir (Durmuş ve Arat, 1994: 256).

Fon akım tablosu, *bir işletmenin finansal faaliyetlerini fonların elde edildikleri kaynaklar ve kullanıldıkları yerler bakımından gösteren bir tablo* olarak tanımlanmaktadır. Fon akım tablosu, bir işletmenin finanslama ve yatırım faaliyetlerinin ve dönem içi finansal durumundaki değişiklikleri kapsayan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunulması amacıyla hazırlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 208-291).

Fon akım tablosu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de düzenlenmesi gereken finansal tablolar arasında yerini almışken, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nda tam set finansal tablolar arasında bu tabloya yer verilmemiştir. Yani TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı’nda tanımlanan *genel amaçlı finansal tablolar* arasında sıralanmamıştır.

İşletmeler, fon akım tablosunu şekilsel bir bütünlük içerisinde, karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de bulunan ek formlarda belirlenen biçimde düzenlemektedir.

1711. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu; *nakit giriş ve çıkışların diğer bir deyişle işletmenin para tahsilat ve ödemelerini, kaynaklarını ve kullanılış yerleri ile birlikte gösteren tablo* olarak tanımlanmaktadır (Akgüç, 1979: 216).

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na göre, finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosu yanında zorunlu olarak düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu, birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde

eşdeğer varlık tutarlarındaki değişmeyi açıklamayı amaçlamaktadır. Böylelikle, dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışlar nedenleri ile birlikte izlenebilmektedir. Bu da, gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına yardımcı olmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 358).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile birlikte ülkemizde uygulamaya giren nakit akış tablosu, 18 Ocak 2005 tarih ve 25704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı’nda düzenlenmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’e göre düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu *Dönem Başı Nakit Mevcudu, Dönem İçi Nakit Girişleri, Dönem İçi Nakit Çıktıları, Dönem Sonu Nakit Mevcudu* ve *Nakit Artış Veya Azalış* bölümlerinden oluşmaktadır. Nakit akım tablosu, Tebliğ’de belirlenen formatta düzenlenmektedir.

1712. Kar Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu, *işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren bir tablo olarak* tanımlanmaktadır. Kar dağıtım tablolarının düzenlenme amacı; özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’e göre düzenlenmesi gereken kar dağıtım tablosu *Dönem Karının Dağıtımı, Yedeklerden Dağıtım, Hisse Başına Kar ve Hisse Başına Temettü* bölümlerinden oluşmaktadır. Kar dağıtım tablosu düzenlenirken uyulması gereken format Tebliğ’de belirlenmiştir.

1713. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosu, işletme sahip veya sahiplerince yapılan ilave yatırımları yansıtmaktadır. Diğer bir deyişle, sermaye artırımı, yedek, fon ve kar kalemlerindeki değişiklikler, özkaynak kalemlerinde dönem içinde meydana gelen

artış ve azalışlar bu tablo ile finansal tablo kullanıcılarına aktarılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 426).

Özkaynaklar Değişim Tablosu, özkaynaklar grubunu oluşturan Ödenmiş Sermaye, Sermaye Yedekleri, Kar Yedekleri, Geçmiş Yıllar Karları, Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönem Net Karı (Zararı) unsurlarının her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen artış ve azalışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenmektedir. Özkaynaklar değişim tablosu, MSUGT 1’de yer alan formatta düzenlenmektedir.

2. KLASİK (GELENEKSEL) GELİR TABLOSU

Gelir tablosu ile eş anlamda olmak üzere, geçmişten bu yana uygulamada ve teorik eserlerin birçoğunda “Kar-Zarar Tablosu”, “İşletme Tablosu” ve “Gelir-Gider Tablosu” gibi terimlerle ifade edilen gelir tablosu adlandırılmıştır (Akgüç, 1979: 173). Gelir tablosu, işletmenin bir dönem boyunca elde ettiği performans veya faaliyet sonuçlarının bir göstergesi olan sonuç rakamlarını yansıtmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde geçmişten bu yana alışlageldik biçimde geleneksel olarak düzenlenmekte olan klasik gelir tablosu incelenmiştir.

20. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tanımı ve Önemi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı veya dönem net zararı tutarını gösteren finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

Gelir tablosunun işletmeler açısından önemini ortaya koyan en önemli özelliği dinamik olmasıdır. Bilanço statik bir yapıya sahip olduğundan işletmenin belirli bir andaki fotoğrafını göstermektedir. Ancak gelir tablosu işletmenin belirli bir dönemine ait filmi göstermektedir. Gelir tablosunun sahip olduğu bu dinamizm nedeniyle modern muhasebede bu tabloya bilançodan daha fazla önem verilmektedir (Ataman, 2010: 314).

Gelir tablosunun önemini vurgulayan bir diğer özelliği ise, işletmenin ilgili döneme ait gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak göstermesidir. Çünkü yönetimin beklentisi net kar veya zararının hangi kalemlerden meydana geldiğini bilmektir (Ataman; 2010: 314). Gelir tablosu, hesap dönemine ait gelir kaynaklarını ve gelir temin etmek için yapılan giderleri ayrıntılı bir şekilde gösterdiği gibi, işletmenin gelecek yıllarda elde edeceği gelirlerin tahmini konusunda da faydalı ve yol gösterici olabilmektedir (Akgüç, 1979: 174).

21. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi

Klasik gelir tablosu, içerisinde yer alan dönem net karı veya zararı kalemi ile aslında işletmenin bir dönemin sonu itibariyle performans sonucunu ölçmektedir. Bu nedenle, tarihsel süreç içerisinde kar ya da zarar tutarına ilişkin olan kalemler klasik gelir tablosunun ortaya çıkmasında en büyük rolü oynamıştır. Bu kısımda, klasik gelir tablosunun dünyada ve ülkemizde izlediği tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır.

210. Dünyada Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi

Gelir tablosu yüzyıllara yayılan kar ve zarar kavramından kar ve zarar hesabına, kar ve zarar tablosuna, gelir hesabına ve giderek gelir tablosuna doğru uzanan bir gelişme süreci izlemiştir. Bunun nedenlerinden biri, kar ve zararın bilançonun yanında her zaman daha az öneme sahip olduğu gerçeğidir. Zaten, gelir tablosunun ortaya çıkmasında etkili olan gelişmeler 15. yüzyılda başlamış olup, 19. yüzyıla kadar daha çok bilançonun gelişmesine bağlı olarak oldukça yavaş bir gelişme göstermiştir. Bir diğeri ise, satışlar ile kar bağıntısının önemini ortaya çıkaran ekonomik koşulların 20. Yüzyılın başlarından itibaren kendini göstermeye başlaması olmuştur. Bütün 19. Yüzyıl boyunca ve 20. Yüzyıl başlarında satışlardan elde edilen kar (satış karı) ve bu kardan yapılan yönetim, finansman vb. masrafların hesaplanması ve bu masrafların düşülerek dönem karının saptanması üzerinde durulmuştur. Böylece, çok uzun süre muhasebe düşüncesi satış karını, dönem karı çerçevesinde ele almıştır. 19. yüzyılın sonlarındaki teknolojik gelişmeler sonucunda gerçekleşen sanayi devrimi ile birlikte yönetim ve maliyet muhasebeleri gelişme göstermiş olup, bu gelişmeler gelir tablosuna olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeyi, 20. Yüzyılın ilk yarısında yaşanan Birinci Dünya Savaşı, 1929 iktisadi bunalımı ve İkinci Dünya Savaşı ile oluşan ekonomik gelişmeler hızlı bir biçimde ve aynı doğrultuda etkilemiştir (Güvemli, 2007: 170-171).

Bütün bu gelişmeler sonucunda kar ve zarar kavramından gelir tablosuna doğru olan süreç tamamlanmış olup, gelir tablosu dikey gelir tablosu olarak biçimlenmiştir (Güvemli, 2007: viii). Dolayısıyla, bu kısımda gelir tablosunun dünyadaki tarihsel gelişimi 15. ve 20. yüzyılları da kapsayan aradaki zaman dilimi ele alınarak incelenmiştir.

2100. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 15. Yüzyıldaki Gelişmeler

Gelir tablosunun tarihsel arka planına bakıldığında, tablonun oluşmasından asırlar önce kar ve zarar kavramının doğduğu ve bu kavramın tarih boyunca gelişmesiyle birlikte gelir tablosunun ortaya çıktığı görülmektedir. Dolayısıyla öncelikle kar ve zarar kavramının kar ve zarar hesabına dönüşme sürecini incelemek yerinde olacaktır.

Kar ve zarar kavramından kar ve zarar hesabına geçiş öncelikle 19. yüzyıl ortalarına kadar birlikte kullanılan tek yanlı ve çift yanlı kayıt yöntemlerinde kendini göstermiştir. Tek yanlı kayıt yöntemi; mali olayların yalnızca tek yönünün muhasebe kayıtlarında izlendiği bir muhasebe sistemi olarak tanımlanmaktadır ve 15. yüzyıl ortalarına kadar Batı Avrupa ülkelerinde muhasebe düzenine egemen olmuş bir kayıt yöntemidir (Güvemli, 2007: 1-2). Çift yanlı kayıt yöntemi ise; mali olayların her iki yönünün de kayıt altına alındığı muhasebe yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Bu kayıt düzeni ile bilançonun ortaya çıkışı arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır (Güvemli, 2007: 7).

Tek yanlı kayıt yönteminde, bir alım satım işleminde kar etmek esas olduğu için her alım satım işleminin kar ve zararının saptanması gerekliliği söz konusu olmuştur. Bu şekilde kar ve zarar kavramları ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra, zaman içerisinde ticaret işletmelerinin büyümesi, mal çeşitlerinin artışı, alıcı ve satıcı sayısının fazlalaşması 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 (Güvemli, 2006: 2).

Tek yanlı kayıt yöntemine göre yapılan muhasebe kayıtları örnekleri dikkate alındığında, tek yanlı kayıt yöntemi çok ilkel bir yöntem olmasına rağmen, bu kayıt yönteminde kar ve zarar kavramından kar ve zarar hesabına geçildiği anlaşılmaktadır. Ancak burada yapılan kar ve zarara ilişkin değerlendirmenin, yalnızca tek kayıt yönteminin gelişmiş durumuna ait olduğunu belirtmek gerekmektedir (Güvemli, 2007: 176).

Çift yanlı kayıt yönteminde ise, 14 ve 15. yüzyıllarda kar ve zarar hesaplamasının bilançonun düzenlenmesiyle birlikte ele alındığı görülmektedir. Bunun örneğini bilancio adı altında Dantini'nin kayıtlarında görme olanağı bulunmaktadır (Güvemli ve Sipahi, 2006: 4). Bu kayıtlarda varlıklara ve borçlara toplam olarak yer verilmektedir. Borçların toplamı içinde sermaye de yer almaktadır. İki toplam arasındaki fark da dönemin net karını göstermektedir. Bu durum, bilanço kavramının doğuş noktasının ticari amaç doğrultusunda kar ve zarar hesaplamasına dayalı olduğunu göstermektedir (Güvemli, 2007: 179-180).

Yine bu yüzyıl içerisinde çift kayıt yönteminin ortaya çıkmasıyla bilançonun ve diğer finansal tabloların ortaya çıkması arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. 15. yüzyıl sonlarında bulunan çift yanlı kayıt yöntemi belirli bir gelişme seviyesine ulaştıktan sonra finansal tablolar düzenlenmeye başlanmıştır (Kayra, 2009: 26).

15. yüzyıl sonlarında Luca Pacioli tarafından kaleme alınan *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita* adlı kitabın yirmi yedinci bölümü kar ve zarar hesabı ile ilgili olarak yazılmıştır (Güvemli, 2007: 182). Söz konusu kitapta, çift yanlı kayıt yöntemi envantere dayalı olarak anlatılmıştır. Varlık ve borç esasına dayalı olarak, tüccarlar tarafından envanter düzenlenme zorunluluğu ortaya konulmuştur. Günlük defter, büyük defter açıklamalarının da yer aldığı kitapta yazar, büyük defterdeki hesapların yılsonunda kapatılmasının gerekli olduğunu ifade etmiştir (Kayra, 2009: 26).

Ayrıca kitapta kar ve zarar hesabının bulunduğu belirtilmiş olup, bu hesabın işleyişine ilişkin ayrıntılı bilgiler verilmiştir. Pacioli, kar ve zarar hesabının kalanının sermaye hesabına aktarılarak kapatılacağını belirtmiştir. Bu durum bilanço, envanter, kar ve zarar tablosu gibi ayrı ayrı tablolar düzenlemek ve kar ve zararı buradan tespit etmek yerine kar ve zarar hesabının kullanılması gereğine işaret etmektedir. Böylelikle, kar ve zarar kavramı kar ve zarar hesabı haline gelmiştir (Güvemli, 2007: 184).

2101. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 16. Yüzyıldaki Gelişmeler

16. yüzyılda deniz aşırı ticaretin gelişmesi, ticari işlemlerde büyük sermaye gereksinimi doğurmuş olup, işletmelerin daha da büyümesini sağlayarak toplam kar ve zarar hesaplamalarının önemini arttırmıştır.

15. yüzyıl sonlarında ortaya çıkan envanter yapılması, hesapların kapatılması, borç ve alacak kalanları ile mizan düzenlenmesi ve döneme ait kar ve zararın hesaplanarak sermaye hesabına aktarılması gibi düşünceler 16. yüzyılda kendisine geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Kayra, 2009: 27).

16. yüzyılda envanter kavramı daha da geliştirilmiştir. Yaroslav Sokolov isimli bir Rus muhasebe bilimcisi tarafından yapılan araştırmada, bu dönemde yaşayan Angela di Pietro adlı İtalyan yazar'ın 1586 yılında yazdığı bir kitapta envanterin taşınmazlar, taşınırlar ve değerli varlıklar olarak sınıflandırıldığı tespit edilmiştir (Güvemli, 2007: 68).

Alvize Casanova adlı İtalyan yazar, hesapların kapanış ve açılışlarında bilanço hesabını önermiştir. Hesapların kapanışında, varlık hesaplarının bilanço hesabının borcuna; pasif hesapların bilanço hesabının alacağına devrini öngörmüştür. Açılış bilançosunda, kapanışta yapılan işlemin tersi yapılarak hesapların açılacağını ifade etmiştir. Bu görüşte hesaplar bilançoyu oluşturmamış, bilanço, hesap sisteminin bir unsuru olmuştur (Kayra, 2009: 28).

Diego del Kastillo isimli İspanyol yazar, muhasebenin ekonomik yaşamı yansıttığını sorumluluk alanına göre, satın alma, yatırım, satış konularında yapılan anlaşmaları ile ortaya koymuştur. Bu kapsamda gerçek veya tüzel kişiler olabilecek anlaşma taraflarının hak ve sorumlulukları bulunduğunu ifade etmiştir (Güvemli, 2007: 73). Muhasebe ve bilançonun anlaşma yapılan kişileri kapsadığını ve bu anlaşmalardan çıkan hak ve sorumlulukları yansıttığını belirterek muhasebe ve bilançonun hukuksal yönünün önemini ortaya koymuştur.

Bu dönemdeki yenilikler, artan uygulamalar ve görüşler bilanço kavramının oluşumuna yeterli katkıyı sağlayamamıştır. Envanter kavramı gelişme göstermiştir.

Bazı yazarlara göre bilanço, kar ve zarara aktarılmayan hesapların kalanlarının toplandığı yer olarak üstü kapalı olarak tanımlanmış olsa da hiçbir hukuki ve ekonomik düzenlemeye dayandırılmamıştır (Kayra, 2009: 28).

Ayrıca, 16. yüzyıl boyunca bilanço ile ilgili görüş ileri süren muhasebe yazarları bilançonun, hesapların kapanışına bağlı olarak yıl sonunda, dolan defterin yerine yeni deftere aktarılması sırasında hesapların doğruluğuna ilişkin sağlama (mizan) ağırlıklı olarak düzenlenmiş olması üzerinde durmuşlardır (Güvemli, 2007: 71).

2102. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 17. Yüzyıldaki Gelişmeler

17. Yüzyılda meydana gelen gelişmeler gelir tablosundan ziyade bilanço ile ilgili olmuştur. Bilanço kavramı daha geniş kapsamda ele alınmaya başlanmıştır. Bilanço, bu yüzyıl içerisinde iktisadi, hukuki ve finansal niteliklere kavuşmuş olup, belirli bir hesap düzenine bağlı olarak tanımlanmıştır (Kayra, 2009: 28).

Ayrıca, bilanço Batı Avrupa ülkelerinde teorik ve uygulama zenginliği kazanarak bir finansal tablo olarak ele alınmaya başlanmıştır. İtalya'da Ludoviko Flori tarafından geçici ve esas bilanço olmak üzere iki tür bilanço tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre, geçici bilanço işletmenin herhangi bir tarihteki faaliyet sonuçlarını gösterirken, esas bilanço yıl sonundaki finansal sonuçlarını gösteren hesap kalanları olarak değerlendirilmektedir (Güvemli, 2007: 71-73).

Bu asır içerisinde İspanyol muhasebe düşünürleri muhasebe ve bilançonun hukuki yönünü ele alıp geliştirirken, Alman muhasebe düşünürleri muhasebe ve bilançonun iktisadi yönünü ortaya koymaya ve geliştirmeye çalışmışlardır (Güvemli, 2007: 74).

17. Yüzyıl içerisinde muhasebenin ve bilançonun gelişme gösterdiği ülkelerden biri de Hollanda'dır. Hollandalı muhasebe düşünürleri bu yüzyılda hesapların gruplandırılması üzerine çalışmalarını yürütmüşlerdir. Bu dönemin önemli bilim adamlarından, muhasebeyi bir bilim olarak adlandıran ilk kişi olan Hollandalı Simon Von Stein'in muhasebe hesapları için ortaya attığı fikirler, çift yanlı kayıt

yönteminde hesap planı ile bilanço ve gelir tablosu uyumunun sağlanmasına yönelik olduğu düşünülmektedir (Güvemli, 2007: 75).

Yine Hollandalı bir muhasebe düşünürü olan Jakob Vander Shuere, 1625 yılında yazmış olduğu eserinde, sermaye hesabının her zaman alacaklı olduğu ve duran varlıkları karşıladığını, kar ve zarar hesabının alacak kalanının envanter listesinde yer alan varlıkların büyümesinin karşılığı olduğunu öne sürmüştür. Shuere'ye göre, kar ve zarar hesabı sermaye hesabı ile kapatılmakta ve bu hali ile bilanço hesabına devredilmektedir. Genel olarak, Hollandalı muhasebe düşünürleri bilançonun envantere bağlı olarak düzenlenmediğini benimsemişlerdir (Güvemli, 2007: 76).

17. Yüzyılda dünyanın en güçlü ekonomisine sahip olan Fransa'nın, bu dönemin muhasebe gelişimine önemli katkıları olmuştur. Muhasebe; 1676 yılında Jacques Savary tarafından bir yönetim fonksiyonu olarak nitelendirilmiştir (Güvemli, 2007: 77).

1673 yılında yayımlanan ve Colbert Kararnamesi olarak da adlandırılan L'Ordonance de Commerce (Ticaret Kanunnamesi), Fransa'da bu dönemle ilgili olarak en önemli gelişme olarak nitelendirilmektedir (Güvemli, 2007: 79). Bu yasal düzenleme uygulamalarda ortaya çıkan hileli iflasları ve varlık kaçırmalarını engellemek üzere muhasebenin önemi üzerinde durulmuş, kayıt düzeni ve envanter konuları bu yasal düzenleme içinde yer almıştır. Bilanço kavramı, muhasebe yazarları tarafından teorik olarak ortaya konulmasına rağmen, uygulamadaki yetersizlikler nedeniyle bilanço terimi ile bu kararnamede yer almamıştır (Kayra, 2009: 30).

2103. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 18. Yüzyıldaki Gelişmeler

18. Yüzyılda bilanço ile ilgili teorik olarak birçok gelişme meydana gelmiştir. İtalya'da bu dönemde hesapların sınıflandırılması ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Yazar Paulo Skali tarafından hesaplar; Kendisinin (Sahibin) Hesapları, Varlık Hesapları, Bağlantılı Hesaplar olmak üzere üçe ayrılmıştır. Sahip Hesapları, sermaye

hesabı ile kar ve zarar hesabını; bağlantılı hesaplar ise, borç ve alacaklı hesapları kapsamıştır (Kayra, 2009: 30).

Fransa'da da İtalya'dakine benzer şekilde aynı yüzyıl içerisinde M. de la Port ve Bernard François Barreme tarafından hesapların sınıflandırılması üzerine çalışmalar yapılmıştır. Skali'nin yapmış olduğu ayrıma benzer şekilde M. de la Port muhasebe hesaplarını Sahibin Hesapları (sermaye hesabı, kar ve zarar hesabı), Varlık Hesapları (kasa, mal vb.) ve hesaplaşmalara olanak veren hesaplar (borç ve alacak hesapları) olmak üzere üçe ayırmıştır (Güvemli, 2007: 78).

B. François Barreme ise, hesapları Genel Hesaplar ve Özel Hesaplar olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bu yaklaşıma göre, Genel Hesaplar; sahiplik ve aracılık temelinde Sahibin (Sermaye) Hesabı ve Acenteler (kasiyer, depocu vb.) Hesabını içermekte iken, Özel Hesaplar borç ve alacak hesaplarından oluşmaktadır (Güvemli, 2007: 78). Bunlara ek olarak Bareme, mal satış karı ve işletme masrafları gibi ekonomik faaliyet sonuçlarının kar ve zarar hesabına; öngörülmeven gelir ve giderlerin sermaye hesabına kaydedilmesini önermiştir (Kayra, 2009: 31).

2104. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 19. Yüzyıldaki Gelişmeler

19. Yüzyıl; Pacioli'nin 300 yıl boyunca devam eden kar ve zarar hesabı anlayışının, gelir tablosuna dönüşümünün gerçekleştiği bir dönem olarak kabul edilmektedir (Güvemli, 2006: 5-8).

15. Yüzyıldan sonra 18. Yüzyıl sonlarına kadar durgunluk dönemi içerisinde bulunan muhasebe düşünce dünyası, 1796 yılında İngiltere'de Edward Thomas Jones tarafından kaleme alınan Defter Tutmada İngiliz Sistemi adlı kitabı ile birlikte yeniden hareketlenmiştir. Özellikle bu yüzyılın ortalarına kadar muhasebe dünyasında meydana gelen gelişmeler sayesinde çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin birçok yenilik ortaya çıkmıştır. Bu yeniliklerden en önemlisi, günlük defterin *çift kolonlu* olarak uygulanmaya başlanması olarak kabul edilmektedir. Aynı dönemlerde farklı ülkelerde bulunan yazarların bu konuyla ilgili olarak sert ifadeler kullanmasına şahit olunmuştur. Bu nedenle, 1800- 1850 yılları arası döneme *kolonlar savaşı dönemi* adı verilmiştir (Güvemli, 2007: 185). Sözü edilen dönem, aynı zamanda çift

yanlı kayıt yönteminin kendini kabul ettirdiği ve tek yanlı kayıt yönteminin uygulama dışında kalmaya başladığı dönem olmuştur (Güvemli, 2006: 5).

Bu dönemde kar ve zarar hesabı anlayışında da gelişme olduğu görülmektedir. Bu dönemdeki uygulamalar incelendiğinde, kar ve zarar hesabının borcuna giderlerin; alacağına ise, gelirlerin yazıldığı anlaşılmaktadır. Gelirler tutarı ile giderler tutarı arasındaki fark sermaye hesabına aktarılmaktadır (Güvemli, 2006: 5).

19. Yüzyılın sonlarında, Sanayi Devrimi'nin gerçekleşmesiyle işletmelerin muhasebe anlayışında önemli değişiklikler yaşanmıştır. Söz konusu dönemde şirket sermayesi kavramının ortaya çıkmasıyla birlikte şirketleşme ve bu şirketleşme çerçevesinde ortaklık kurma gibi uygulamalar önem kazanmıştır. Bu durum, işletmenin bilançosunun özsermaye kısmının ayrıntılı olarak düzenlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Güvemli, 2006: 5).

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 (Güvemli, 2006: 6-7).

2105. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyıldaki Gelişmeler

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 verilmeye çalışılmıştır. Bu yasal düzenlemede yıllık sonucu oluşturan unsurların kaynaklarını açık bir şekilde ortaya koyan kar ve zarar hesabının zorunluluğundan söz edilmektedir. Bu ifadeye uygun düzenlemede, karın asıl aktivitelerden ve yardımcı aktivitelerden ne kadarlık kısmının sağlandığının tespiti söz konusu olmuştur. Almanya'da ise daha açık ve kesin ifadeler taşıyan yasal düzenlemenin 10 Eylül 1931 tarihini taşıdığı görülmektedir. Bu düzenlemeye göre brüt karın, yani satışlar üzerinden sağlanan karın kar ve zarar hesabının bir tarafında, bu brüt kardan net kara geçişi sağlayan

masrafların kar ve zarar hesabının öte tarafında yer alması gereği üzerinde durulmaktadır (Güvemli, 2007: 192-194).

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 (Güvemli, 2006: 7).

Birinci Dünya Harbi'nde ABD'de bankalar sanayi kuruluşlarına uzun süreli kredi verirken işletme hesabına (gelir tablosuna) önem vermiş olup, bu tablonun geliştirilmesi üzerinde durmuşlardır. Bunun nedeni, işletmenin ekonomik sağlığını 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 mal oluş tutarını da kapsayan ve dikey olarak düzenlenen işletme hesabı veya diğer adıyla gelir tablosudur (Güvemli, 2006: 7).

20. Yüzyılın ilk yarısındaki ekonomik gelişmeler, muhasebede birçok kuramın ortaya çıkmasına neden olmuştur. E. Scmallenbach'ın *Dynamische Bilan (Dinamik Bilanço)* adlı kuramı da bunlardan biridir. Bu kuramın gelir tablosu açısından önemi, gelir tablosuna en az bilanço kadar önem vermesi ve işletmenin dinamik yapısını gelir tablosu-bilanço beraberliğinde anlatmasıdır. Yine bu kuram sonucunda, çift yanlı kayıt yönteminden faydalanmak suretiyle ortaya konulan tablolardan bilimsel açıdan istifade edebilmek için tabloların çift yanlı kayıt yöntemine uygun yapısının değiştirilmemesi gerektiği anlaşılmıştır (Güvemli, 2007: 201).

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 (Bağımsız Kamu Muhasebecileri)*, gelir tablosuna duyulan gereksinmeyi ortaya koymuştur. Bu şekilde Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayan dikey gelir tablosu uygulamalarının yüzyılın ilk yarısı boyunca, Avrupa'ya ve öteki kıtalardaki ülkelere yaygınlaştığı görülmektedir. İkinci Dünya Harbi'nden sonra kapitalist ekonominin küreselleşme süreci de buna yardımcı olmuştur. 1960'lı yıllarda hızlanmaya başlayan batı

ülkelerinin hesap işleri düzenindeki küreselleşme çalışmalarında Dünya Muhasebeciler Kongreleri'nin önemli rol oynadığı gözlenmektedir (Güvemli, 2007: 206).

20. Yüzyılın ikinci yarısında, mali tabloların küreselleşme çabalarında dikey gelir tablosunun esas alındığı görülmektedir. Avrupa Ekonomik Topluluğu'na 1970'li yılların sonlarında benimsenen Dördüncü Direktif'te yer alan dikey gelir tablosu ve Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 1'de yer alan gelir tablosunun dikey gelir tablosu biçiminde olduğunu ortaya koymaktadır (Güvemli, 2006: 9).

1990 Yılı sonrası Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği'nin dağılmasından sonra kapitalist iktisat anlayışının yaygınlaşması çerçevesinde, çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamalarının küreselleşmesinin hızlandığı bilinmektedir. Bu küreselleşmede tekdüzen mali tabloların uygulanmasına büyük önem verildiği de gözlenmektedir. Bu tek düzen mali tablolardan birisi de dikey gelir tablosudur (Güvemli, 2006: 14).

Söz konusu küreselleşme çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları kanalı ile yapılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda son zamanlarda finansal 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, finansal tablolarda olsun kendi esaslarına uyulmasını gerektirmektedir. Muhasebenin sanatsal yanını, bir ölçüde de olsa, defter kayıtlarının ve mali tabloların biçimsel yapısı oluşturmaktadır. Çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel yanı her zaman önde gelir. Sistemin mükemmelleşmesine çift yanlı kayıt yönteminin biçimsel yapısı da etkide bulunmuştur (Güvemli, 2006: 9).

211. Türkiye’de Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Tarihsel Gelişimi

20. Yüzyıl boyunca yaşanan gelişmeler sonucunda, 21. Yüzyıla girildiğinde küresel dünyada kar ve zarar hesabının veya kar ve zarar tablosunun artık kullanılmadığı, bunların yerine gelir tablosunun kullanılmaya başlandığı görülmüştür (Güvemli, 2007: 192).

Dünyadaki gelişmelere paralel bir şekilde Türkiye’de de önce kar ve zarar kavramı doğmuş, bunu kar ve zarar hesabı izleyerek sonuç olarak gelir tablosu ortaya çıkmıştır. Ancak, gelir tablosu Türkiye’de, dünyadaki süreç ile kıyasladığında oldukça geç ortaya çıkmıştır.

Bu kısımda, gelir tablosunun Türkiye’deki gelişim süreci incelenecek olup, süreç 1923 yılında kurulan Cumhuriyet milat alınmak suretiyle *Cumhuriyet Öncesindeki Gelişmeler* ve *Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler* olmak üzere ikiye bölünerek açıklanacaktır.

2110. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili Cumhuriyet Öncesindeki Gelişmeler

Hem Osmanlı İmparatorluğu’nda hem de Türkiye Cumhuriyeti’nde muhasebe uygulamalarına geçmişten bu yana vergi uygulamaları yön vermiştir. Dolayısıyla kar ve zarar kavramından gelir tablosuna uzanan süreçte 19. Yüzyıl itibariyle belirginleşen yasal düzenlemeler oldukça önemli bir rol oynamıştır.

Kar ve zarar kavramı, yasal düzenlemeler göz önüne alındığında Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı’nda yer almaktadır. 19. Yüzyılın ilk yarısı itibariyle Batı ile ticaret alanında gelişen ilişkiler sonucu önem kazanan ticaret hukuku alanında bir yenilik yapılması gerekmiştir. Bu bağlamda, 1850 yılında ilk ticaret kanunumuz Kanunname-i Ticaret kabul edilmiştir. 1926 yılına kadar yürürlükte kalan Kanunname-i Ticaret’te muhasebe defterleri ve envanter konularına ağırlık verilmiş olup, kar ve zarar saptamasına ilişkin herhangi bir hüküm bu kanunda yer almamıştır (Güvemli, 2007: 213).

Kar ve zarar kavramına 20. Yüzyılın ortalarına kadar temettü ve kazanç vergilerinde rastlanılmaktadır. Pazarlarda malın satılması esnasında tahsil edilen ve *baç resmi* olarak adlandırılan bu vergilerin başlangıçta karın doğduğu anda malın bedeli üzerinden belli bir yüzde ile alınan vergiler olduğu tespit edilmiştir (Güvemli, 2007: 213).

Ticaret ve sanat erbabından vergi alınması ise, 19. Yüzyılda gerçekleşmiştir. Bu konuda yürürlüğe giren ilk yasa II. Mahmut zamanında çıkarılan *ihtisap resmidir*. Yeniçeri Ocağı'nın kaldırılmasının ardından oluşturulan Mansure hazinesi'ne gelir sağlamak amacıyla konulan bu vergi tüccar ve esnafın sattıkları mallardan ağırlık ve ölçü esasına göre alınan bir vergidir (Güvemli, 2007: 213-214).

1839 yılında Tanzimat'ın ilanı ile beraber herkesin servetine göre vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Buna göre, tüccar ve esnafın ne kadar kar elde edeceğinin tespit edilmesi ve kayıt altına alınması istenmiştir. Tespit edilen bu kar üzerinden alınan ve *ancemaatın tevzi olunan vergi* olarak adlandırılan bu vergi ilk kez kar tespitinin istenmesini sağlayan bir vergi olma özelliğinin yanında aynı zamanda bir varlık vergisi olma özelliği de taşımaktadır (Güvemli, 2007: 213-214).

Türkiye'de işletmelerin karlarının hesaplanmasını ve bu kar üzerinden vergi alınmasını öngören ilk yasal düzenleme 1859 yılında *tahrire (kayda) müstenit (dayanan) müstakil temettü vergisi*dir. Bu vergi ile ilk kez karın saptanma yöntemi ve karı saptayan kişi kavramları literatürdeki yerini almıştır. Ancak bu verginin uygulanması ile ilgili olarak kurulan heyetin adil olmayan takdir hakları nedeniyle 1905-1906 döneminde yapılan değişikliklerle verginin tespiti tahrire müstenit değil, tüccarların sınıflandırılmasına dayanmıştır (Güvemli, 2007: 214-215).

Söz konusu değişikliklerle beraber verginin adından *tahrire müstenit* sözü kaldırılmış ve 1905 tarihli Nizamname ile adı *müstakil temettü vergisi* olmuştur. Bu yeni vergi uygulamasında yükümlüler sınıflara ayrılarak vergilendirilmişlerdir. Bu uygulamada karın saptanması ve vergilendirilmesi ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca, bu uygulama ile vergicilikte ilk kez beyan usulü uygulanmıştır (Güvemli, 2007: 215-216).

1911’de yürürlüğe giren *temettü vergisi, müstakil temettü vergisinin* bir ileri aşaması olup, II. Meşrutiyet’ten sonraki gelişmeler neticesinde oluşturulmuş yasal bir düzenleme olarak görülmektedir. Bu yasada sigorta şirketlerinin topladıkları sigorta primleri ve ayrıca bir ticaret hanının kira gelirleri üzerinden belirli bir yüzde ile vergi alınması gibi özel yükümlülüklerin yanı sıra imtiyazlı şirketlerin safi karları üzerinden vergi tahsilatının yasada yer almış olması, kar ve zarar kavramına ilişkin olarak yetersiz; ama önemli gelişmeler olarak değerlendirilmektedir. Bu dönemde Osmanlı İmparatorluğu’nun hakimiyet alanlarında faaliyet gösteren yabancı kuruluşların güvenilir muhasebe defter ve belgelerinin bulunması bu gelişmelere yol açmıştır (Güvemli, 2007: 215-217).

2111. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili Cumhuriyet Dönemindeki Gelişmeler

Bu dönemdeki gelişmeler 1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasından günümüze kadar meydana gelen gelişmeleri kapsamakta olup, 20. Yüzyılın ilk ve ikinci yarısındaki gelişmeler olarak iki ayrı kısımda incelenmiştir.

21110. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyılın İlk Yarısındaki Gelişmeler

Cumhuriyet’in kurulmasının hemen ardından 1850’deki Kanunname-i Ticaret’in yerine 29 Mayıs 1926’da yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu zaman içerisinde yenilenerek 20. Yüzyıl boyunca yürürlükte kalmıştır (Güvemli, 2007: 220).

Bu kanun finansal tablolar ile ilgili olmayıp, muhasebe defterleri ile ilgili maddeleri içermektedir. Kanun’un 66.maddesinde, her tacirin tutmak zorunda olduğu üç ticari defter, Mevcudat ve Muvazene Defteri ya da sonraki adıyla Envanter ve Bilanço Defteri, Yevmiye Defteri ve Kopya Defteri olarak belirtilmiştir (Kayra, 2009: 57). Madde 70’e göre, kar ve zarar ile ilgili olabilecek defterlerin Mevcudat ve Muvazene Defterleri olduğu anlaşılmaktadır (Güvemli, 2007: 220).

Kar ve zarar kavramına yer veren ve vergiyi kayıtlardan saptanan kar üzerinden alan bir anlayış için Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ve 1 Haziran 1926 yılında yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Yasası'nın beklenmesi gerekmiştir (Güvemli, 2007: 217).

Cumhuriyet döneminin kar kavramını etkileyen en önemli yasası olan Kazanç Vergisi Yasası, vergilemede kar kavramına dayalı uygulamayı başlatan ilk ciddi yasal düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır (Güvemli, 2007: 217-220). Bu kanun ile defter tutan geniş bir mükellef grubuna, yılsonu düzenledikleri bilanço ve kar ve zarar hesabına dayalı olarak yıllık kar üzerinden hesaplanan kazanç vergisinin yer aldığı beyanname uygulaması başlatılmış ve 11. madde ile beyanname ekine bilanço, kar ve zarar hesabı cetveli ekleme zorunluluğu getirilmiştir (Kayra, 2009: 57).

Kazanç Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi'nde, kar ve zarar hesabına ait cetvelin düzenlenmesinde uyulması gerekli esaslar ve cetvelin kapsadığı gider unsurları belirtilmiştir (Güvemli, 2007: 219). Ancak, alacak kısmındaki unsurlar kanunda yer almamıştır. Kazanç Vergisi Kanunu, ilk kez kar ve zarar konusuna değinmesi nedeniyle önemlidir. Burada sözü edilen kar ve zarar hesabı, büyük defter hesabı olup, kar ve zarar hesabına ait cetvel olarak belirtilmiştir (Kayra, 2009: 58). Bu madde 20. Yüzyıl boyunca kar ve zarar tablosu ve gelir tablosu anlayışının gelişmesine öncülük etmiştir (Güvemli, 2007: 219).

21111. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosu İle İlgili 20. Yüzyılın İkinci

Yarısındaki Gelişmeler

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi yasaları reformu 1949 yılında kabul edilen 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılmıştır (Güvemli, 2007: 220). Vergi reformunun amacı, hesaplanan kar üzerinden ve beyana dayalı olarak vergi alınmasını sağlayarak devlet gelirini arttırmak ve vergi adaletini sağlamak olmuştur (Kayra, 2009: 60).

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. Yüzyıl başlarında yasanın geçerli olan hali 31.12. 1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu olarak bilinmektedir.

Kanunda gelir tablosu kavramı kullanılmamış olup, bunun yerine *ticari kazanç* ve *zirai kazanç* deyimleri yer almıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir tablosu ile kar ve zarar tablosu kavramlarıyla alakalı herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, kanunun gelir tablosunun gelişimine katkısı bulunmamaktadır (Güvemli, 2007: 222).

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; 13 Haziran 2006 tarihli ve 5520 Sayılı yasa ile yenilenmiştir. Kanununun 13.maddesinde Kurumlar Vergisi'nin safi kurum kazancı üzerinden alınacağı ve bu kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edileceği ifade edilmiştir (Kayra, 2009: 62).

1949 Yılı yasal düzenlemeleri içerisinde üçüncü kanun olarak yerini alan 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu; 4 Ocak 1961 tarihli 213 Sayılı yasa ile yenilenmiştir (Güvemli, 2007: 222). Türk genel vergi hukukunun temeli olan bu kanun ile vergileme yöntemi, değerlendirme düzeni, vergi ceza hukuku ve mali yargının da yer aldığı bir mali disiplin oluşturulmuştur (Kayra, 2009: 62).

Yasa'da muhasebe ile ilgili bölümler, *Defter Tutma* adını taşıyan ikinci kitabın ikinci kısmı (Madde: 171-2227) ve üçüncü kısmıdır (Madde: 228-242). İkinci kısım *defterler*, üçüncü kısım *vesikalar* adını taşımaktadır. Yasa'nın üçüncü kısmı *değerleme* ile ilgili olup, bilançoda yer alan kalemlerin değerlendirme konularını içermektedir (Güvemli, 2007: 222).

Vergi Usul Kanunu'nda kar ve zarar kavramı, kar ve zarar tablosu gibi deyimler üzerinde durulmamıştır. Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki anlayışın devamı olarak nitelendirilmektedir. Ancak, 08.09.1994 tarihinde *Muhasebe Usulü* başlığını taşıyan 175. maddeye yapılan ekleme ile Maliye Bakanlığı muhasebe standartları, tekdüzen hesap planı ve finansal tabloların çıkarılmasına ilişkin olarak yetkili makam kabul edilmiştir. Bununla birlikte, çağdaş bir anlayışa uygun finansal tabloların yasa koyucu tarafından ele alınması mümkün kılınmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği* ortaya çıkarılmıştır (Güvemli, 2007: 222-223).

Gelir tablosu, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması kapsamında 26.12.1992 tarihinde yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte ilk kez yasal düzenlemelere girmiştir. Bu Tebliğ'de yer alan gelir tablosu *ayrıntılı gelir tablosu* (Tablo 1) ve *özet gelir tablosu* (Tablo 2) olarak iki ayrı tablo biçiminde düzenlenmiş olup, bu tabloların yanında *satışların maliyeti tablosuna* da yer verilmiştir. Söz konusu gelir tablosunun tipi *dikey gelir tablosu* olup, gelişimini sürdürmeye devam etmektedir (Güvemli, 2007: 223).

20. Yüzyılın sonlarında gerçekleşen bu gelişmeleri 21. Yüzyılın başlarında Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi suretiyle oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) yayımlanması izlemiştir. Gelir tablosu, bu standartlardan ilki olan *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu*'nda *kapsamlı gelir tablosu* olarak yerini almıştır. 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 25702 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bu standartta gelir tablosu biçimsel özelliğinden ziyade, içerdiği bilgiler bakımından ele alınan bir finansal tablo olarak düzenlenmiştir (Güvemli, 2007: 225). Çalışmanın dördüncü bölümünde kapsamlı gelir tablosuna ilişkin daha ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

22. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Unsurları

Gelir tablosu, bir işletmenin dönem faaliyetinin net sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen bir tablodur. Karın veya zararın saptanmasında ise, gelir ve gider kavramları etkili olmaktadır; çünkü kar ve zarar bu unsurların karşılaştırılması ile tespit edilmektedir. Bu nedenle gider, gelir, zarar ve kar kavramları gelir tablosunun unsurları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kısımda gider, gelir, zarar ve kar kavramları bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre tanımlanacak olup, bu kavramlara ilişkin ilkeler açıklanacaktır.

Tablo 1. İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi

| İŞLETME ÖZET GELİR TABLOSU TİPİ | | |
|--|-------------------------|-----------------------|
| (.....TL)* | | |
| EK TABLO 4 | | |
| | Önceki Dönem | Cari Dönem |
| A-BRÜT SATIŞLAR | | |
| B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | |
| C-NET SATIŞLAR | | |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | |
| BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI | | |
| E-FAALİYET GİDERLERİ | | |
| FAALİYET KARI VEYA ZARARI | | |
| F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | |
| G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-) | | |
| H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR | | |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR | | |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) | | |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI | | |
| K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-) | | |
| DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | | |

Kaynak: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992.

Tablo 2. İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi

| İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL)* | | EK TABLO 4 | |
|---|--|-------------------------|-----------------------|
| | | Önceki Dönem | Cari Dönem |
| A-BRÜT SATIŞLAR | | | |
| 1-Yurt İçi Satışlar | | | |
| 2-Yurt Dışı Satışlar | | | |
| 3-Diğer Gelirler | | | |
| B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | | |
| 1-Satıştan İadeler (-) | | | |
| 2-Satıştan İskontalar (-) | | | |
| 3-Diğer İndirimler (-) | | | |
| C-NET SATIŞLAR | | | |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | | |
| 1-Satılan Mamüller Maliyeti (-) | | | |
| 2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) | | | |
| 3-Satılan Hizmet Maliyeti (-) | | | |
| 4-Diğer Satışların Maliyeti (-) | | | |
| BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI | | | |
| E-FAALİYET GİDERLERİ | | | |
| 1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| 2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) | | | |
| 3-Genel Yönetim Giderleri (-) | | | |
| FAALİYET KARI VEYA ZARARI | | | |
| F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | | |
| 1-İştiraklerden Temettü Gelirleri | | | |
| 2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri | | | |
| 3-Faiz Gelirleri | | | |
| 4-Komisyon Gelirleri | | | |
| 5-Konusu Kalmayan Karşılıklar | | | |
| 6-Menkul Kıymet Satış Karları | | | |
| 7-Kambiyo Karları | | | |
| 8-Reeskont Faiz Gelirleri | | | |
| 9-Enflasyon Düzeltmesi Karları | | | |
| 10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar | | | |
| G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-) | | | |
| 1-Komisyon Giderleri (-) | | | |
| 2-Karşılık Giderleri (-) | | | |
| 3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-) | | | |
| 4-Kambiyo Zararları (-) | | | |
| 5-Reeskont Faiz Giderleri (-) | | | |
| 6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-) | | | |
| 7-Diğer olağan Gider ve Zararlar (-) | | | |
| H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | | |
| 1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-) | | | |
| 2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-) | | | |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR | | | |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR | | | |
| 1-Önceki Dönem Gelir ve Karları | | | |
| 2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar | | | |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) | | | |
| 1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-) | | | |
| 2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-) | | | |
| 3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) | | | |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI | | | |
| K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-) | | | |
| DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | | | |

Kaynak: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992.

220. Gider Kavramının Tanımı ve Giderin Doğuşu İle İlgili İlkeler

Dönem karının oluşumunda etkili olan en önemli gelir tablosu unsurlarından biri *gider*dir. Geniş anlamda gider; karı olumsuz yönde etkileyen kalemleri belirtmektedir. Bu kısımda giderin tanımı ve giderin doğuşu ile ilgili ilkeler incelenecektir.

2200. Gider Kavramının Tanımı

Gider; hasılat temini gayesiyle yapılan aktif tükenmeleri veya işletmenin varlıklarının kullanılan (tüketilen) kısmı olarak tanımlanmaktadır. Ancak daha ayrıntılı olarak incelemek gerekirse, gider kavramı bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre farklı biçimlerde ele alınmaktadır.

Bilanço yaklaşımında gider kavramı, varlık (aktif) ve kaynaklardaki (pasiflerdeki) değişimlere göre tanımlanmaya çalışılmaktadır. Gider kavramı, kayıp kavramını da içerecek biçimde genel olarak tanımlandığında; *işletmeden çekilen ve işletmeye konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen artışlar* olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, çekilen ve konan değerler haricinde özkaynakları azaltan her olay gider olarak ele alınmaktadır. Böylelikle, gider kavramı kayıpları da içermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 419).

Ancak gider kavramı daha dar tutulup, kayıp kavramı, gider kavramından ayrı olarak ele alındığında, bilanço yaklaşımında gider; *bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyula ilgili diğer işlemler sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya işletmenin yükümlülüklerinde meydana gelen artışlar* olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 420). Bu tanıma göre, işletmenin amacına uygun olmayan ve olağanüstü nedenlerden dolayı ortaya çıkan varlık azalışlarının veya yükümlülük artışlarının gider kapsamına alınması doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Bu tür varlık azalışları ve yükümlülük artışları kayıp (zarar) kavramı ile açıklanmaktadır.

Gelir yaklaşımında gider kavramı; *belirli bir dönemde hasıllattan düşülen yararı tükenmiş maliyetler* olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamaya göre, hasıllattan düşülen her türlü maliyet (tarihi maliyet, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti) gider olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla kayıp kavramı da gider kavramının kapsamına dahil edilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 420).

Ancak gelir yaklaşımında kayıp kavramı gider kavramından ayrı olarak ele alındığında gider, *işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir (gelir elde etmesi) ekonomik yarar sağlaması için, belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin yararı tükenmiş maliyetlerinin hasıllattan düşülen kısmı* olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 420). Bu tanımlamaya göre, gelir tablosunda yararı tükenmiş olan maliyetler gider olarak değerlendirilmektedir. Gelir tablosu açısından bakılacak olursa, burada yapılan gider kavramı tanımı daha çok kabul görmektedir.

2201. Giderin Doğuşu İle İlgili İlkeler

Gider kavramının çeşitli yaklaşımlara göre tanımlamalarından da anlaşılacağı üzere, gider kavramının oluşabilmesi için aşağıdaki koşulların var olması gerekmektedir. Bu koşullar giderin doğuşu ile ilgili ilkelerdir. Bunlar (Akdoğan ve Aydın, 1987: 421):

- Gerek varlıklardaki azalış veya yükümlülüklerdeki artışın gerekse yararı tükenen maliyetlerin, işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ile ilgili olması gerekmektedir.
- Maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir.

Bu noktada, gider kavramı ile karıştırılan *harcama* ve *maliyet* kavramları üzerinde durmak yerinde olacaktır. Bir borcun ödenmesi, bir varlığın alınması veya bir hizmetten yararlanılması için yapılan ödemeler ve borçlanmalar harcama kavramı ile anlatılmaktadır. Harcamanın gidere dönüşmesi için harcama karşılığı elde edilen yararın aynı dönemde tüketilmesi gerekmektedir. Buna karşın, harcama karşılığında

elde edilen mal ve hizmetin yararları gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse, harcamalar maliyete dönüşmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 421).

221. Gelir Kavramının Tanımı ve Gelirin Doğuşu İle İlgili İlkeler

Dönem karının oluşumunda etkili olan en önemli unsurlardan biri *gelirdir*. Gelir (hasılat), dönem karını olumlu yönde etkileyen kalemleri belirtmektedir. Bu kısımda gelirin tanımı ve gelirin doğuşu ile ilgili ilkeler incelenecektir.

2210. Gelir Kavramının Tanımı

Geniş anlamda gelir; *bir varlık veya hizmet satışı karşılığında elde edilen brüt aktif tutarı ile faiz, kira vb. nedenlerle elde edilen brüt aktifler* olarak tanımlanmaktadır. Ancak daha ayrıntılı olarak incelemek gerekirse, gelir kavramı bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre farklı biçimlerde ele alınmaktadır.

Bilanço yaklaşımında gelir kavramı, varlık ve yükümlülüklerdeki değişmeye göre tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre gelir; *işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar ve yükümlülüklerde sağlanan azalışlar* olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 432). Bu tanımlamaya göre, işletmeye konan ve çekilen değerler hariç olmak üzere özkaynakları arttıran her olay gelir olarak ifade edilmektedir.

Bu yaklaşıma göre daha dar bir gelir tanımlaması yapmak gerekirse, gelir; *bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya üretimi, hizmet sunumu veya işletmenin sürekli ana iş konusu ile ilgili işlemler sonucunda varlıklarındaki meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen azalışlar* olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 432). Bu tanımında, yalnızca işletme faaliyetleri sonucu özkaynaklarda meydana gelen artışlar gelir kavramının kapsamına dahil edilmiş olup, arızı kazanç ve kayıplar kapsam dışı bırakılmıştır.

Gelir yaklaşımına göre gelir; *mal ve hizmet satışı sonucunda alıcılara yüklenen mükellefiyetlerle temel faaliyetlerle ilgili mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen kazançlarla hisse*

senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kar payları ile özkaynaklarda görülen artışlar olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 433).

Daha dar anlamda ele alındığında gelir yaklaşımına göre gelir; *bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya üretimi ve hizmet sunumu sonucunda elde ettiği değerlerin ifadesi* şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 434). Bu tanıma göre, gelir kavramı, işletmenin temel faaliyetleri gereği yaptığı satış ve diğer işlemlerden sağladığı değerlere işaret etmektedir.

2211. Gelirin Doğuşu İle İlgili İlkeler

Gelirin doğuşu ile ilgili ilkeler aşağıda sıralanmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 434; Akdoğan ve Tenker; 2010: 180).

- Gerçekleşmemiş satış, hasılat ve kar gerçekleşmiş gibi veya gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Bu nedenle, belirli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesiminin yapılması gerekmektedir.
- Gelir tutarının belirlenebilir olması gerekmektedir.
- Sabit bir fiyatı garanti eden piyasanın var olması veya satış işleminin yapılmış olması gerekmektedir.
- Malın teslim edilmiş veya hizmetin yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

222. Zarar Kavramının Tanımı Ve Zarar Kavramı İle İlgili İlkeler

Zarar kavramı; herhangi bir amaç güdülmeden meydana gelen aktif tükenmeleri olarak tanımlanabilmektedir. Zarar terimi yerine zaman zaman kayıplar terimi de kullanılmaktadır. Bu kısımda zarar kavramının tanımı ve zarar kavramı ile ilgili ilkeler ele alınacaktır.

2220. Zarar Kavramının Tanımı

Zarar kavramı geniş ve dar olmak üzere iki anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan ilki zarar kavramının geniş anlamdaki tanımıdır. Gelir yaklaşımına göre, en geniş anlamda zarar; *belirli bir döneme ait giderler (zararlar dahil) toplamının, o dönem gelirinden fazla olan kısmı* olarak tanımlanırken, bilanço yaklaşımına göre geniş anlamda zarar; *işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere dönem sonu özkaynaklar toplam tutarı ile dönem başı özkaynaklar toplam tutarının karşılaştırılması suretiyle bulunan negatif fark* olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 428-429).

Dar anlamda zarar kavramı; dönem sonucunun (karın veya zararın) oluşumunda etkili olan olumsuz değişimleri belirten bir unsur olarak faaliyet dışında arızı olarak ortaya çıkan yararı tükenen maliyetleri belirtmek üzere kullanılmaktadır. Bu anlamdaki zarar gelirden düşülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 429-430).

2221. Zarar Kavramı İle İlgili İlkeler

Zarar kavramından söz edebilmek için aşağıdaki ilkelerin varlığından söz edilebilmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 430):

- Dönem gelirinin elde edilmesiyle ilgili bulunmadığı halde, varlıkların yarar sağlama potansiyelinin ölçülebilir bir şekilde kesin olarak tükenmiş olması gerekmektedir. Buna göre, beklenen bir kardan mahrum kalınması durumunda zarardan söz edilmesi mümkün olmamaktadır.
- Varlık maliyetlerine ait yararların ölçülebilir bir biçimde kesin olarak o dönemde tükenmiş olması gerekmektedir. Dönem gelirinden düşülecek zararların ancak o dönemde meydana gelen kesin değer azalışları olması gerekmektedir.
- Varlıklardaki azalışın, yani maliyet yararının tükenmesi, işletmenin yan faaliyetlerinden veya arızı iş ve olaylardan kaynaklanmış olması gerekmektedir.

223. Kar Kavramının Tanımı Ve Kar Kavramı İle İlgili İlkeler

Muhasebe sürecinin en önemli sonuçlarından biri *kardır*. Finansal tabloları inceleyen, analiz eden ve finansal tablolarla ilgilenen hemen herkes için kar kavramı oldukça önemli durumdadır. Dolayısıyla, kar kavramının tanımı ve kara ilişkin ilkelerin açıklanması daha da önemli hale gelmektedir. Bu nedenle bu kısımda, bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre kar kavramının tanımı yapılacak olup, kar kavramı ile ilgili ilkeler üzerinde durulacaktır.

2230. Kar Kavramının Tanımı

Kar bir net değer veya artı değer kavramıdır. Belirli bir dönemde bir işletmenin tüm geliri veya *brüt geliri* kar olarak kabul edilmemektedir; çünkü bu gelirin elde edilmesi için kaybedilen, elden çıkarılan ve feda edilen değerler de bulunmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 415).

Kar kavramı değişik yönlerden farklı yaklaşımlara göre tanımlanmaktadır. Bilanço yaklaşımında kar kavramı; *işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde, işletmenin dönemsonu özkaynaklar tutarının toplamı ile dönembaşı özkaynaklar tutarının toplamı arasındaki olumlu fark* olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşımda amaç, özkaynakların devamlılığını korumaktır. Gelir yaklaşımına göre kar kavramı; *mübadele işlemleri ile gerçekliğe kavuşturulmuş net değerleri anlatmakta olup, belirli bir dönemde elde edilen gelire, yapılan giderlerin eşleştirilmesi suretiyle saptanan bir gelir tablosu unsuru* olarak tanımlanmaktadır.

2231. Kar Kavramı İle İlgili İlkeler

Kar kavramından söz edebilmek için aşağıdaki ilkelerin varlığından söz edilebilmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 414-435):

- Kar özkaynaklardaki olumlu değişiklikleri ifade etmektedir ve bu değişiklikler, belirli bir dönem içinde işletme sahipleri tarafından işletmeye ilave edilen ve işletmeden çekilen değerler dışındaki tüm değişiklikleri içermektedir.
- Bilanço yaklaşımında kardan söz edebilmek için aktif ve borçlardaki değişikliğin özkaynaklar üzerinde bir artış yaratması gerekmektedir.
- Gelir yaklaşımında, dönem karının belirlenmesinde gelir ve giderin doğuşu ile ilgili ilkeler önem taşımaktadır. Bu nedenle, daha önceki kısımlarda gelir ve giderlerin doğuşuna ilişkin olarak sayılan ilkeler burada kar için de geçerli olmaktadır.

23. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Düzenlenmesinde Esas Alınacak Finansal Tablolar İlkeleri

Gelir tablosunun düzenlenmesinde esas alınacak ilkeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de açıklanmıştır. Tebliğ’e göre, gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri şunlardır:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.
- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

24. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı

Klasik gelir tablosu, hesap tipi gelir tablosu ve rapor tipi gelir tablosu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hesap tipi gelir tablolarına bu ismin verilme nedeni, bunların şekil yönünden muhasebede değer hareketlerinin izlenmesinde kullanılan hesaba benzemesindedir. Hesap tipi gelir tablosunda sol tarafta giderler ve sağ tarafta gelirler yer almaktadır.

Rapor tipi gelir tablosu ise, bir işletmenin belirli bir dönem içindeki faaliyetlerinin bütününe ortaya koymaktadır. Bu şekilde düzenlenen gelir tablosu, kullanıcılarına yıllar arasında karşılaştırma ve daha elverişli analiz yapma imkanı vermektedir. Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile yapmış olduğu düzenlemede *rapor tipi gelir tablosu* kabul edilmiştir.

Gelir tablosu hesapları arasında mahsup yapılmamakta olup, tabloda "Diğer" başlığı altında gösterilen gelir ve gider kalemlerinin ait oldukları grubun toplam tutarının %20'sini aşması halinde bu kalemin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İşletmeler gelir tablolarını, tek tip bir biçimi sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla Muhasebe Sistemi

Uygulama Genel Tebliği 1’de yer alan ek formlardaki biçimde düzenlenmektedir. Tablo 1’de MSUGT 1’de yer alan İşletme Özet Gelir Tablosu yer alırken Tablo 2’de Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi yer almaktadır.

25. Klasik (Geleneksel) Gelir Tablosunun İçerik Yönünden İncelenmesi

Gelir tablosunun içeriği gelir tablosunda yer alan gelir tablosu hesap gruplarıdır. Söz konusu hesap grupları; *Brüt Satışlar, Satış İndirimleri, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, Finansman Giderleri, Olağandışı Gelir Ve Karlar, Olağandışı Gider Ve Zararlar ve Dönem Net Karı Veya Zararı* olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir tablosunda yer alan bu hesap grupları Maliye Bakanlığı tarafından MSUGT 1 ile sunulan klasik (geleneksel) gelir tablosu esas alınarak açıklanacaktır.

250. Brüt Satışlar

Brüt satışlar grubu, ilgili faaliyet döneminde işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin satışından sağlanan gelirleri belirtmektedir. Brüt satışlar brüt esas gelirleri ifade etmektedir. Gelir tablosunda, ana kuruluşlara, bağlı ortaklıklara ve iştiraklere yapılan satışların bilanço dipnotlarında açıklanması gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 194).

Brüt satışların oluşması için ödemenin yapılmış olması koşulu gerekli olmayıp, satışların gerçekleşmiş (tahakkuk etmiş) olması yeterli olmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları ve vergi iadeleri brüt satışlar grubunda raporlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 194; Tamay, 2006: 30). Brüt satışlar grubunda Tablo 3’teki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 694):

Tablo 3. Brüt Satışlar Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|-------------------------|------------------------------|
| 60 BRÜT SATIŞLAR | <i>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</i> |
| | <i>601 YURTDIŞI SATIŞLAR</i> |
| | <i>602 DİĞER GELİRLER</i> |

251. Satış İndirimleri

Satış indirimleri hesap grubu, gelir tablosunda net satışlara ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken tutarları izleyen hesapları kapsamaktadır. Bu hesap grubunda yer alan hesaplar gelir tablosunda negatif olarak yer almaktadır. Satış indirimleri grubunda Tablo 4'teki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 695):

Tablo 4. Satış İndirimleri Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|---------------------------------|------------------------------|
| 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | <i>610 SATIŞTAN İADELER</i> |
| | <i>611 SATIŞ İSKONTOLARI</i> |
| | <i>612 DİĞER İNDİRİMLER</i> |

252. Satışların Maliyeti

Satışların maliyeti grubu; işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsamaktadır. Başka bir deyişle, dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içermektedir (Tamay, 2006: 91). Bu hesap grubunda yer alan hesaplar gelir tablosunda negatif olarak yer almaktadır. Satışların maliyeti grubunda Tablo 5'teki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 697):

Tablo 5. Satışların Maliyeti Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|-----------------------------------|---|
| 62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | <i>620 SATILAN MAMULLAR MALİYETİ</i> |
| | <i>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</i> |
| | <i>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</i> |
| | <i>623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ</i> |

253. Faaliyet Giderleri

Faaliyet giderleri; işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubunu oluşturmaktadır. Tekdüzen hesap planında faaliyet giderlerinin izlenmesi için Tablo 6'daki hesaplar açılmıştır (Sevilengül, 2005: 699).

Tablo 6. Faaliyet Giderleri Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|----------------------------------|--|
| 63 FAALİYET GİDERLERİ (-) | <i>630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ</i> |
| | <i>631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</i> |
| | <i>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</i> |

254. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz, komisyon, kambiyo karları, kira gelirleri, menkul kıymet satış karları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve karlardan oluşmaktadır. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar grubunda Tablo 7'deki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 702).

Tablo 7. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|---|--|
| 64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR | <i>640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ</i> |
| | <i>641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ</i> |
| | <i>642 FAİZ GELİRLERİ</i> |
| | <i>643 KOMİSYON GELİRLERİ</i> |
| | <i>644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR</i> |
| | <i>645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI</i> |
| | <i>646 KAMBİYO KARLARI</i> |
| | <i>647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ</i> |
| | <i>648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI</i> |
| | <i>649 FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</i> |

255. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içermektedir. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar grubunda Tablo 8'deki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 704).

Tablo 8. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|---|---|
| 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-) | <i>653 KOMİSYON GİDERLERİ</i> |
| | <i>654 KARŞILIK GİDERLERİ</i> |
| | <i>655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI</i> |
| | <i>656 KAMBİYO ZARARLARI</i> |
| | <i>657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ</i> |
| | <i>658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI</i> |
| | <i>659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</i> |

256. Finansman Giderleri

Finansman giderlerinin, önemi nedeniyle, gelir tablosunda diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar içinde gösterilmeyip, ayrı bir başlık olarak gösterilmesi Maliye Bakanlığı Tebliği ile uygun bulunmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2010: 221).

Finansman giderleri, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsamaktadır.

İşletmeler çeşitli nedenlerle ihtiyaç duydukça zaman zaman kısa veya uzun vadeli krediler alırlar. Alınan bu kredilerin faizlerini kullanıldığı amaca göre ya maliyet unsuru olarak ya da gider olarak kayıt altına almaktadırlar. Maliyet unsuru olarak sarf edilenler, bu hesap grubunda izlenmeyip maliyetine girdiği hesaplarda izlenmektedir. Diğerleri ise, doğrudan bir şeyin elde edilmesi ile ilgili olmayan ve genel yönetim giderleri niteliğinde olan ödemeler bu hesap grubunda izlenmektedir (Tamay, 2006: 146). Finansman giderleri, vade durumuna göre iki ayrı hesapta izlenmektedir (Sevilengül, 2005: 706):

Tablo 9. Finansman Giderleri Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|-----------------------------------|--|
| 66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | <i>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</i> |
| | <i>661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</i> |

257. Olağandışı Gelir Ve Karlar

Olağandışı gelir ve karlar, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen karlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve karların yer aldığı hesap grubudur. Olağandışı gelir ve karlar grubunda Tablo 10'daki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 706-707):

Tablo 10. Olağandışı Gelir Ve Karlar Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|--------------------------------------|---|
| 67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR | <i>671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI</i> |
| | <i>679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</i> |

258. Olağandışı Gider Ve Zararlar

Olağandışı gider ve zararlar, işletmenin olağın faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur. Olağandışı gider ve zararlar grubunda Tablo 11'deki hesaplar yer almaktadır (Sevilengül, 2005: 708):

Tablo 11. Olağandışı Gider Ve Zararlar Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|--|--|
| 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) | <i>680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI</i> |
| | <i>681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI</i> |
| | <i>689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR</i> |

259. Dönem Net Karı Veya Zararı

İşletmelerin faaliyet sonucunun belirlenebilmesi için gelir tablosunda yer alan diğer tüm hesap gruplarındaki hesapların dönem sonunda devredildiği hesap grubudur. Dönem net karı veya zararı grubunda vergi öncesi kar tutarı, vergi tutarı ve vergi sonrası kar tutarı gibi finansal bilgilere ulaşılmaktadır. Bu grupta yer alan hesaplara Tablo 12'de yer verilmiştir (Sevilengül, 2005: 708-713).

Tablo 12. Dönem Net Karı Veya Zararı Grubunda Yer Alan Hesaplar

| | |
|--------------------------------------|--|
| 69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | <i>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</i> |
| | <i>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI</i> |
| | <i>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</i> |

3. KAPSAMLI GELİR

İşletmeler, muhasebenin raporlama fonksiyonu gereği finansal ve mali bilgilerini muhasebe ile ilgili taraflara iletmektedirler. Bu bilgiler içerisinde işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına yani performans sonucuna ilişkin bilgiler de yer almaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünü oluşturan bu bölümde, bir performans ölçüm aracı olan kapsamlı gelire ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

30. Kapsamlı Gelirin Tanımı

Finansal tablolar muhasebe sürecinin nihai ürünü olarak kabul edildiğinden, bu tablolarda yer alan finansal bilgiler yatırım ve diğer önemli kararların alınmasında oldukça önemli bilgiler içeren veriler olarak ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin karının ölçülmesi ve finansal durumunun belirlenmesi, işletmeyle ilgili verilecek önemli kararlara temel oluşturan önemli bir veri olarak ele alınmaktadır.

Bu bağlamda, işletmelerin dönemsonlarındaki performans sonucunu etkileyen en önemli unsurlar gelirler ve giderler olmaktadır. Çünkü dönemsonunda elde edilen gelirler ile giderlerin farkı, döneme ait performans sonucunu yansıtan kar ya da zarar tutarını göstermektedir. İşletmelerin bir dönem boyunca temel faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdiği satış ve diğer işlemlerden sağladığı değerler gelir; bu faaliyetler kapsamında ekonomik yarar sağlamak amacıyla katlanmış olduğu maliyetler ise gider olarak tanımlanmıştır (Akdoğan ve Aydın; 1987: 420-434).

İşletmelerin dönemsonundaki performansı gelir ve giderlerin yanı sıra sahip oldukları varlıkların değerindeki değişimlerden de etkilenmektedir. İşletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde gösterilebilmesi için söz konusu değişimlerin dönemsellik kavramı gereğince dönemsonunda doğru bir şekilde tespit edilerek raporlanması gerekmektedir. Bu anlamda klasik (geleneksel) gelir tablosunun sonunda kar ya da zarar (*Dönem Net Karı/Zararı*) olarak raporlanan performans sonucu, işletmelerin özkaynaklarının (net varlıklarının) değerindeki değişimlerin etkilerini tam olarak içermemektedir (Çelik, 2006: 76).

Örneğin, işletmelerin elde ettikleri gerçekleşmemiş kazançlar ile katlandığı gerçekleşmemiş kayıplar (zararlar) ertelenmiş tutarlar olarak özkaynaklar içerisinde raporlanmaktadır. Bu durum ise muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına ters düşmektedir. Söz konusu ertelenmiş kazançlar ve kayıplar özkaynaklarda raporlanmasına rağmen, aslında bunların dönemin faaliyet sonuçlarıyla alakalı olarak ele alınması gerekmektedir (Çelik, 2006: 76).

Dolayısıyla, kar ya da zarar işletmenin faaliyet sonucunu yansıtmakta yetersiz kalmaya başlamış olup, *Kapsamlı Gelir* söz konusu eksiklikleri kapatan ve kar ya da zarar kavramını da kapsayan yeni bir performans ölçüm aracı olarak doğmuştur.

Kapsamlı gelir; *işletmenin belirli bir dönemde gerçekleşen işlemlerden, olaylardan, durumlardan ötürü ve sahipler dışındaki kaynaklardan dolayı özkaynaklarında meydana gelen değişimler* olarak tanımlanmaktadır (SFAC No. 5, paragraf 70; Bellandi, 2012: 244). Yani kapsamlı gelir, bir dönemde işletmenin sahip veya sahipleri (ortakları) tarafından gerçekleştirilen yatırımlar (özkaynak artışı) ve bunlara yapılan dağıtımlar (kar payları) haricindeki tüm özkaynak değişimlerini yansıtmaktadır (Mısırlıoğlu, 2006: 26).

Bu tanımlamaya göre, kapsamlı karın özkaynaklarda meydana gelen değişimlerin işletme sahip veya sahiplerinden (ortaklarından) ötürü ortaya çıkıp çıkmaması hususunun esas alınarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. İşletmenin işletme sahipleriyle yapmış olduğu işlemlere, diğer bir deyişle işletmenin sahip olmadığı kaynaklardan dolayı gerçekleşen işlemlere hisse senedi ihracı, nakit temettü dağıtımının açıklanması, hisse senedi yoluyla temettü dağıtımı veya işletmelerin kendi hisse senetlerini satın alması veya satması gibi işlemler örnek oluşturmaktadır (Çelik, 2006: 77).

31. Kapsamlı Gelirin Unsurları Ve Hesaplanması

Tanımı esas alındığında, kapsamlı gelir işletme sahipleri dışındaki işlem ve olaylardan dolayı özkaynaklarda meydana gelen değişimlere eşittir. Bununla birlikte, kapsamlı gelir, hem döneme ilişkin kar veya zarar tutarını hem de diğer kapsamlı gelirleri içeren bir kalemdir. Dolayısıyla, *Kar ya da Zarar* ile *Diğer Kapsamlı Gelirler* unsurlarının toplamı kapsamlı gelire eşittir.

310. Kapsamlı Gelirin Unsurları

Kapsamlı gelirler, *Kar ya da Zarar* ile *Diğer Kapsamlı Gelirler* olmak üzere iki ana bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden ilki olan Kar ya da Zarar, şimdiye kadar alışılan ve klasik gelir tablolarında raporlanan gelir ve giderlerden oluşmaktadır. İkinci bileşen ise, Diğer Kapsamlı Gelirler olarak ele alınmakta olup, klasik gelir tablolarında raporlanamayan gelir ve giderleri kapsamaktadır.

Kapsamlı gelirin bileşenlerinin oluşturulmasında gerçekleşme kavramı belirleyici bir rol üstlenmiştir. Gerçekleşme, bir değişim sonucu bir varlığın elden çıkarılması karşılığında başka bir varlığın elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir işlemin gerçekleşmesi, nakit esasından yani işlemin karşılığının nakit olarak ödenmesinden farklı bir anlama gelmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık ilkesine göre, gerçekleşmemiş kayıplar dönemin gelir tablosunda raporlanmak üzere tahakkuk ettirilirken, gerçekleşmemiş gelirler tahakkuk ettirilmemektedir (Çelik, 2006: 77).

Bu bağlamda, döneme ilişkin kar ya da zarar tutarı, işletme faaliyetleri sonucunda gerçekleşmiş gelir ve giderlerin sonucunu göstermektedir. Gerçekleşmiş gelir, bir muhasebe dönemi boyunca elden çıkarılan (satılan) varlıkların nakit veya alacağa dönüşmüş tutarı olarak tanımlanmaktadır. Bu gelir, mal veya hizmetin satıldığı veya kiralandığı anda gerçekleşmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 240). Bahsi geçen gerçekleşmiş gelirler *Döneme İlişkin Kar ya da Zarar* olarak muhasebeleştirilmektedirler.

Benzer şekilde, gerçekleşmemiş gelir, özkaynaklarda artışa neden olan; ancak henüz nakde dönüşmemiş gelir olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle; gerçekleşmemiş gelir, varlıkların kullanılmasından ziyade elde tutulması dolayısıyla ortaya çıkan nakde dönüşmemiş kazanç veya kayıplar olarak değerlendirilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 240). Söz konusu gerçekleşmemiş gelirler *Diğer Kapsamlı Gelirler* olarak muhasebeleştirilmektedir.

Ancak, işletmelerin gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplarının kapsamlı gelir bileşeni olarak kar ya da zarara eklenebilmesi için bu kalemlerin özkaynaklarda raporlanan gerçekleşmemiş gelir ve giderler olması gerekmektedir.

311. Kapsamlı Gelirin Hesaplanması

Kapsamlı gelirin hesaplanması, birbirine benzer iki şekilde gerçekleştirilmektedir. FASB'in yayımlamış olduğu 5 No'lu Kavramlar Standardı'na göre, kapsamlı gelirin hesaplanması üç adımda gerçekleşmektedir. Dönem boyunca elde edilen kazançlara hesap düzeltmelerinin kümülatif tutarı eklenmek veya söz konusu kazançlardan düşülmek suretiyle kar ya da zarar bulunmaktadır. Sahip olunmayan kaynaklardan dolayı özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimlerin (diğer kapsamlı gelirlerin) kar ya da zarara eklenmesi suretiyle kapsamlı gelir hesaplanmaktadır (FASB, 1984: paragraf 39-44). Aynı doğrultuda bir tanımlamayla TMS 1'de, kapsamlı gelirin döneme ait kar ya da zarar tutarına diğer kapsamlı gelirlerin eklenmesiyle hesaplanacağı belirtilmiştir (TMS 1, paragraf 7).

32. Diğer Kapsamlı Gelirin Tanımı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından yayımlanan IAS 1 ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) 1997 yılında yayımlamış olduğu SFAS 130 – Kapsamlı Gelirin Raporlanması (Reporting Comprehensive Income) isimli standardında diğer kapsamlı gelirler; kar ya da zarardan ayrı olarak raporlanan gerçekleşmemiş gelir ve gider kalemleri olarak tanımlanmıştır.

Ancak bu tanımlamaya ilişkin uluslararası bir fikir birliğine varılamamıştır. Her ne kadar IAS 1 ve SFAS 130 standartları arasında tanımlamalar aynı ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde yapılan tanımlamayla benzer olsalar da IAS 1 ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri arasında 2007 yılında IAS 1'de yapılan değişiklikle önemli bir fark ortaya çıkmıştır. Diğer kapsamlı gelirlerin kar ya da zararın bir parçası olmaması durumu aslında bundan sonra özkaynaklarda doğrudan raporlanmaması gerektiğini göstermektedir. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nda kapsamlı gelir tablosu alternatif bir kapsamlı gelir sunum formatı olarak ele alınmaktayken, IAS 1'de diğer kapsamlı gelirlerin doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilemediği zorunlu bir finansal tablo olarak ele alınmaktadır. Günümüzde kapsamlı gelir tablosuna bir alternatif olarak özkaynaklar değişim tablosunun kapsamlı gelirlerin ve bunların bir unsuru olarak diğer kapsamlı gelirlerin sunulacağı bir seçenek olup olmaması konusu halen tartışılmaktadır. Bununla birlikte bazı muhasebe standartlarına göre (örneğin, IFRS 9), diğer kapsamlı gelirlerin doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi de mümkün olmaktadır. Ancak bu durum, kapsamlı gelirin tanımı ve felsefesiyle örtüşmemekle birlikte halen tartışılmaktadır (Bellandi, 2012: 245).

Diğer kapsamlı gelirlerin ortaya çıkmasında “gerçeğe uygun değer” kavramı çok önemli bir rol oynamıştır. Gerçeğe uygun değer; *piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat* olarak tanımlanmaktadır (TFRS 13, paragraf 9).

Ülkemizde gerçeğe uygun değer kavramının muhasebe literatürüne girmesiyle birlikte bazı yeni gelir ve gider kalemleri ortaya çıkmıştır. Bu kalemler özkaynaklarda artış veya azalış yaratmakla birlikte tam olarak gelir-gider veya kazanç-kayıp tanımlamalarına uymadıklarından ve daha önce de değinildiği üzere henüz kesinleşmemiş (gerçekleşmemiş) olduklarından özkaynakların arasına alınması gerekmektedir. Ancak, bunlar doğrudan özkaynaklarda raporlanınca döneme ilişkin tüm gelir ve giderler finansal tablo kullanıcısının dikkatine yeterli bir şekilde sunulmamış olmaktadır. Bu nedenle, diğer kapsamlı gelirlerin ayrı bir şekilde ve doğrudan kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir bölümde veya onun eki niteliğinde olan diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir (Kaval, 2011a: 13).

33. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

Diğer kapsamlı gelirler, kar veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe standartları yayımlayan birçok kurul tarafından diğer kapsamlı gelir unsurları belirlenmiştir. FASB ve IASB bu belirlemeleri gerçekleştiren kurulların başında gelmektedir. Bu kurulların yayımladıkları standartlarda diğer kapsamlı gelir unsurları birbirine benzer olarak ele alınmış olup, IASB'ın yayımlamış olduğu ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak Türkçe'ye çevrilen ve uygulanan standartlarda diğer kapsamlı gelir unsurları aşağıdaki gibidir (TMS 1, paragraf 7; SFAS 130, paragraf 17):

- Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri,
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileri,
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları.

Diğer kapsamlı gelir unsurları, gerçekleşinceye kadar özkaynakların unsurları olarak kabul edilmektedir. Ancak bunlar gerçekleştiğinde, yani bu unsurların bağlı veya ilişkili oldukları varlık hesapları nakde veya alacağa dönüştüğünde, borç hesapları ödenebilir duruma gelince ortaklara dağıtımına uygun hale gelmekte veya başka bir özkaynak unsuruna dönüştürülmektedir. Bu bakımdan, bazı diğer kapsamlı gelir unsurları kar ya da zarar hesabına devredildikten sonra tekrar özkaynaklara gelir, bazıları da doğrudan özkaynaklardaki kendilerine has hesaplardan çıkarak kar ya da zarar hesaplarına devredilmektedirler. Dolayısıyla, diğer kapsamlı gelir

unsurlarını *Kar Ya Da Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları* ve *Kar Ya Da Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları* olmak üzere ikiye ayırmak gerekmektedir (Kaval, 2011a: 15).

TMS kapsamında diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönem itibariyle özkaynak unsuru olarak sınıflanan ve *Kar Ya Da Zarara Aktarılacak Diğer Kapsamlı Gelir* unsurları şunlardır (Gökgöz, 2013: 25):

- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileri,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları,
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri.

Yine TMS kapsamında diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönem itibariyle özkaynak unsuru olarak sınıflanan ve fakat hiçbir durumda kar ya da zarar içerisine alınmayacak olan diğer kapsamlı gelir unsurları yani *Kar Ya Da Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları* şunlardır (Gökgöz, 2013: 25):

- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar.

Diğer kapsamlı gelirler unsurlarının kar ya da zarara aktarılma durumlarına göre sınıflandırılması göz önüne alındığında, Tekdüzen Hesap Planı'nda Özkaynaklar sınıfında yer alan 55 ve 56 nolu hesap grupları aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur (Gökgöz, 2013: 25):

55. KAR YA DA ZARARA AKTARILABİLECEK DİĞER KAPSAMLI GELİRLER

55X. KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ

55X. TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI

55X. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR

56. KAR YA DA ZARARA AKTARILAMAYACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLER

56X. FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI

56X. MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI

56X. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI

Diğer kapsamlı gelirler, kar ya da zarar ile birlikte kapsamlı geliri oluşturan unsurlardan biri olması nedeniyle sahip olduğu kalemlerin muhasebeleştirilmesi konusu oldukça önemli bir hale gelmektedir. İzleyen kısımlarda, diğer kapsamlı gelir unsurlarının neler olduklarına ilişkin açıklamalara yer verilecek olup, bu unsurların TMS/TFRS'ler kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği ve bunların Amerikan Finansal Muhasebe Standartları (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları – SFAS'lar) ile kıyaslanması yapılarak TMS/TFRS uygulamaları örnekler ile açıklanacaktır.

330. Maddi Duran Varlıklar Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları Ve Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklar, *işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar olarak tanımlanmıştır* (Ataman, 2010: 197). Binalar, makineler, taşıtlar ve demirbaşlar maddi duran varlıkların en yaygın örnekleri olarak bilinmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar, *herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı ve yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullarda hukuken himaye gören varlıklar* olarak tanımlanmıştır (Ataman, 2010: 198). İmtiyazlar, haklar, şerefiyeler, patentler ve ticaret unvanları maddi olmayan duran varlıkların en bilinen örneklerini oluşturmaktadır.

Çoğu işletmenin finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin herhangi bir kalem bulunmamaktadır. Ancak yeni ekonomi işletmeleri olarak adlandırılan ve teknoloji üretimi konusunda oldukça ileri seviyede olan Microsoft, HP, Toshiba gibi işletmelerin yanı sıra, dünya çapında çok üst düzey marka değerine sahip olan Coca Cola, BP, Shell, General Motors gibi işletmelerde oldukça önemli bir varlık kalemi olarak dikkat çekmektedir. Bu tip işletmelerin piyasa değeri ile özkaynaklarının defter değeri arasında oldukça önemli bir fark ortaya çıkabilmektedir. Entelektüel sermaye olarak da bilinen bu farktan ötürü maddi olmayan duran varlıkların çok dikkatli bir şekilde düzenlenmesi önemli hale gelmektedir (Örten vd., 2012: 599).

İşletmeler, muhasebe politikası olarak *maliyet modelini* veya *yeniden değerlendirme modelini* seçmek suretiyle bu politikayı daha önceden aktifleştirmiş oldukları tüm maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerine uygulamaktadır (TMS 16, paragraf 29; TMS 38, paragraf 72).

Maliyet modeli, daha önceden varlık olarak muhasebeleştirilmiş (aktifleştirilmiş) olan bir duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman (itfa) ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra elde edilen

değeri ile finansal tablolarda raporlanmasını öngörmektedir (TMS 16, paragraf 30; TMS 38, paragraf 74).

Yeniden değerlendirme modeli ise, daha önceden aktifleştirilerek bilançoya alınmış olan bir varlık kaleminin yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmesini gerektirmektedir. Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması için, söz konusu maddi varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir. Yeniden değerlendirme, genel olarak tüm varlık grupları için değerlendirme gününde mevcut defter değerlerine göre amortisman (itfa) ayrıldıktan sonra yapılmaktadır. Ancak ilerleyen dönemlerde amortisman (itfa) gideri söz konusu varlıkların yeni değeri üzerinden hesaplanmaktadır (TMS 16, paragraf 32; TMS 38, paragraf 75).

Yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletme için çeşitli farklar ortaya çıkabilmektedir. Yeniden değerlendirme farkları olarak adlandırılan bu farklar; maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin benimsenmesinden dolayı ortaya çıkan değişimler olarak tanımlanmıştır (Gökgöz, 2013: 26).

Eğer bir varlığın defter değerinde yeniden değerlendirme sonucunda bir artış sağlanmışsa, bu olumlu farkın gelir kapsamında değil, diğer kapsamlı gelirler kapsamında muhasebeleştirilmesi ve doğrudan özkaynaklarda yeniden değerlendirme değer artışı (yedeği) olarak raporlanması gerekmektedir. Ancak, daha önceden aynı varlığa ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları kar ya da zararda muhasebeleştirilmişse ve takip eden dönemde varlıklarda değer artışı gerçekleşirse, bu artışların kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi yani gelir olarak raporlanması gerekmektedir. Bunun sonrasında halen bir fazlalık söz konusu ise, bu fazlalık tutarın diğer kapsamlı gelir olarak özkaynaklarda raporlanması gerekmektedir (TMS 16, paragraf 39; TMS 38, paragraf 72).

Eğer bir varlığın defter değerinde yeniden değerlendirme sonucunda bir azalma meydana gelmişse, bu olumsuz farkın gider kapsamında muhasebeleştirilmesi ve kar ya da zarar içerisinde raporlanması gerekmektedir. Ancak, yeniden değerlendirme yapılan dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışı özkaynaklara alınmış ise, daha sonraki yıllarda yapılan yeniden değerlendirme nedeniyle bu artışta bir azalma

olduğunda, bu azalma gider yazmak yerine özkaynak kaleminden indirim olarak muhasebeleştirilmelidir. Değer azalmaları nedeniyle özkaynak grubunda birikmiş değer artışlarının tamamen kullanılmadan gider yazılması olanaksız hale gelmektedir (TMS 16, paragraf 40; TMS 38, paragraf 86).

Özkaynaklarda yeniden değerlendirme yedeği olarak raporlanan gerçeğe uygun değerdeki artışlar, varlıkların aşağıda belirtilen durumlarına göre, doğrudan GEÇMİŞ YILLAR KARLARI Hesabı'na alınabilmektedir (Pili, 2009: 20):

- Varlığın bilanço dışı bırakılması durumu,
- Varlığın elden çıkarılması durumu,
- Varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumu,
- Varlığa amortisman ayrılması (itfa edilmesi) durumu.

Yeniden değerlendirme artışlarının GEÇMİŞ YILLAR KARLARI Hesabı'na aktarılması, bu artışların sermaye yedeği değil, kar yedeği olarak ele alındığını göstermektedir. Ancak, bu değer artışlarının bir kısmı duran varlık aktiften çıkarılmadan da GEÇMİŞ YILLAR KARLARI Hesabı'na aktarılabilmektedir. Bu durumda aktarılabilecek olan tutarın, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman (itfa payları) ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman (itfa payları) arasındaki fark kadar olması gerekmektedir (TMS 16, paragraf 41; TMS 38, paragraf 87). Bu yöntemde, yeniden değerlendirme konusu yapılan duran varlıkların satışında, duran varlık satış karı veya zararının olmaması dikkat edilmesi gereken nokta olarak ortaya çıkmaktadır (Kaval, 2011b: 3).

Meydana gelen değer artışlarının kayda alınmasında net yöntem ve brüt yöntem olmak üzere iki yöntemden biri tercih edilmektedir. Net yönteme göre, öncelikle birikmiş amortismanlar duran varlık ile karşılıklı olarak kapatılmakta olup, daha sonra varlığın defter değeri yeni tespit edilmiş değerine yükseltilmektedir. Bu yöntem binalar için yaygın olarak kullanılmaktadır. Brüt yönteme veya endeksleme

yöntemine göre ise, öncelikle duran varlığın net değerinde meydana gelen artış oranı tespit edilip, varlığın hem aktif değeri hem de birikmiş amortismanları aynı oranda arttırılmaktadır. Böylece, varlığın aktif ve pasif değerleri yeniden tespit edilmektedir (Kaval, 2011b: 3-4).

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre, varlıkların geri kazanılabilir değerleri ile defter değerlerinin karşılaştırılmasını öngörmektedir (TMS 36, paragraf C3). Varlıkların geri kazanılabilir değerlerinin daha düşük olması durumunda söz konusu defter değerlerinin düşürülmesi gerekmektedir (TMS 36, paragraf 59). Geri kazanılabilir değer; bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanmaktadır (Sipahi ve Öğüz, 2010: 254).

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 36, paragraf 61). Bu bağlamda, şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi nedeniyle artan defter değerinin, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olması durumunda ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşmaması gerekmektedir (TMS 36, paragraf 117).

Sonuncu ama son derece önemli olarak, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'nda *şerefiye* bir maddi olmayan duran varlık olarak göz önüne alınmaktadır. Bu nedenle, şerefiyenin itfa edilmeyip, yıllık olarak değer düşüklüğüne tabi tutulması gerekmektedir. Diğer değer düşüklüğüne uğramış varlıkların tersine, TMS 36 şerefiyedeki değer düşüklüğü zararlarının iptal edilmesine izin vermemektedir (Pili, 2009: 21). Ayrıca işletme içi yaratılan şerefiyenin varlık olarak muhasebeleştirilmesi kabul görmemektedir (TMS 38, paragraf 48). Böyle olmasaydı, değer düşüklüğü zararlarının iptali ile işletme içi yaratılan şerefiyede meydana gelen artış birbirine karıştırılması mümkün hale gelirdi (Pili, 2009: 21).

Konuya ilişkin FASB düzenlemelerine bakıldığında, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tarihi maliyetin esas alınmasının önerildiği görülmektedir. Bir işletmenin kendi mülkiyetinde bulunan bir yerde bir doğal kaynak keşfedilmediği sürece yeniden değerlemelere izin verilmemektedir. Ayrıca bu varlıkların kullanılmasından dolayı ortaya çıkan iskonto edilmemiş tahmini nakit akışlarının defter değerinden fazla olması durumunda söz konusu varlıklar değer düşüklüğüne uğratılmak zorundadır (SFAS No. 144, paragraf 7). Bu durumda, bahsi geçen varlıklar değer düşüklüğüne uğramakta ve gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Zararlar, varlıkların değerinin gerçeğe uygun değerini aşan tutar olarak hesaplanmaktadır. Bu düzenlemelere göre, değer düşüklüğü zararlarının iptaline izin verilmemiştir. Son olarak, şerefiye için itfa değeri hesaplanmasına gerek görülmemekte ve her yıl değer düşüklüğüne uğratılmaktadır (SFAS No. 142, paragraf 18-19).

Aşağıda maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler verilmiştir.

Örnek¹: X İşletmesinin 31.12.2012 tarihi itibarıyla 2008 yılında aktife girmiş kayıtlı değeri 30.000 TL, birikmiş amortismanı 9.000 TL olan bir taşıtı mevcuttur. İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirmekte olup, brüt yöntemi tercih etmektedir. 31.12.2012 tarihi itibarıyla taşıtın değerinin 34.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yapılması gereken hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Taşıtın değerinde meydana gelen artış: $34.500 \text{ TL} - 30.000 \text{ TL} = 4.500 \text{ TL}$

Değer Artış Oranı = $4.500 \text{ TL} / 30.000 = \%15$

Taşıtın maliyet bedeli (MB) ile birlikte birikmiş amortisman (BA) tutarının da %15 arttırılması gerekecektir. Dolayısıyla,

Taşıtın maliyet bedelindeki artış = $30.000 \text{ TL} \times \%15 = 4.500 \text{ TL}$

Birikmiş amortisman artışı = $9.000 \text{ TL} \times \%15 = (1.350 \text{ TL})$

Net değer artışı (Diğer kapsamlı gelir) = Taşıtın MB Artışı – BA Artışı

¹ Gökgez (2013: 28) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

Net değer artışı (Diğer kapsamlı gelir) = 4.500 TL – 1.350 TL

Net değer artışı (Diğer kapsamlı gelir) = 3.150 TL

| 31/12/2012 | | | |
|---|--|-------|-------|
| 254 TAŞITLAR | | 4.500 | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | | 1.350 |
| 56X MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | | | 3.150 |
| <i>Yeniden değerlendirme yapılması nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

Örnek²: İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan bir lisans hakkının satın alma bedeli 60.000 TL, birikmiş itfa payları 10.000 TL ve 31.12.2012 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 72.000 TL'dir. İşletme, maddi olmayan duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemiyle değerlemeye tabi tutmaktadır. Buna göre, yapılması gereken hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

| | |
|---------------------------------|---|
| Varlığın net defter değeri | : 60.000 TL – 10.000 TL = 50.000 TL |
| Net değer artışı | : 72.000 TL – 50.000 TL = 22.000 TL |
| Yeniden değerlendirme oranı | : 22.000 TL / 50.000 TL = %44 |
| Varlığın değer artışı | : 60.000 TL X %44 = 26.400 TL |
| İtfa payı değer artışı | : 10.000 TL X %44 = (4.400 TL) |
| <i>Yeniden Değerleme Artışı</i> | <i>: 26.400 TL – 4.400 TL = 22.000 TL</i> |

| 31/12/2012 | | | |
|---|--|--------|--------|
| 260 HAKLAR | | 26.400 | |
| 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | | 4.400 |
| 56X MADDİ ÖLMAYAN DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | | | 22.000 |
| <i>Yeniden değerlendirme yapılması nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

² Şengel (2009: 946) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

331. Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç/Kayıplar ve Muhasebeleştirilmesi

Bir işletmede çalışan kişiler (yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de dahil olmak üzere), işletmeye sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çeşitli faydalar sağlamayı beklemektedir. İşletmenin, çalışanlarından gelecekte sağlayacakları bu faydalara ilişkin olarak yükümlülüğü doğmaktadır. Çalışanlar tarafından işletmeye sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her türlü bedel *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* olarak tanımlanmaktadır (TMS 19, paragraf 8).

Çalışanlara sağlanan faydalara yönelik hesaplamalar ve bunların muhasebeleştirilmesi işletmeler açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple, çalışanlara sağlanan faydalar konusu ulusal ve uluslararası birçok muhasebe ve finansal raporlama standardında ele alınmaktadır. Bunların başında IAS 19 Employee Benefits, IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans, FASB 158 Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans, FRS 17 Retirement Benefits, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standartları gelmektedir. Bu kısımda daha çok IAS ve TMS düzenlemeleri üzerinde durulacak olup, standartlar arasındaki önemli farklılıklar vurgulanacaktır.

Çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaları kapsamaktadır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; çalışanların, çalışma dönemi sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardan oluşmaktadır (TMS 19, paragraf 8). Ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, yıllık ücretli izin ve ücretli hastalık izni, kar paylaşımı ve ikramiyeler ile mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımları) gibi faydalar çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar kapsamında ele alınmaktadır (Morgül, 2009: 524).

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar; iş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır (TMS 19, paragraf 8). Bu tür faydalar işten ayrılma sonrası sağlanacak olan faydalar olarak düşünülmektedir. Bunlar; kıdem tazminatı gibi bir defalık ödemeler şeklinde olabildiği gibi, çoğu zaman ömür boyu veya belirli bir süre boyunca devam eden emekli maaşı, emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi faydalardır (Örten vd., 2012: 301).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki çalışanlara sağlanan tüm faydalar olarak tanımlanmaktadır (TMS 19, paragraf 8). Bu faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen faydalardan oluşmaktadır. Seyahat, jübile, iş göremezlik ödeneği, ertelenmiş ödemeler gibi faydalar çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar kapsamına girmektedir (Morgül, 2009: 524).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar; çalışanın kendi isteği ile işten ayrılması veya işletme kararı neticesinde işine son verilmesi sonucunda ödenmesi gereken faydalar olarak bilinmektedir (TMS 19, paragraf 8). İşten çıkarma tazminatları bu tür faydalar kapsamında ele alınmaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalardan iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar sonucunda çalışanların işletmeden bir alacağı veya hakkı doğmaktadır. Sonuç olarak bu alacak aslında çalışanın işletmeye yaptığı katkı veya sağladığı hizmetin bir karşılığı olarak doğmaktadır. Dolayısıyla çalışan hizmet verdikçe, işletmenin de çalışanına karşı yükümlülüğü doğmaktadır. İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, işletmenin söz konusu yükümlülüklerini işletme dışı kaynaklarla veya işletme içi kaynaklarla karşılayabilme durumuna göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlara *tanımlanmış katkı planları* ve *tanımlanmış fayda planları* denmektedir (Örten vd., 2012: 301-302).

Tanımlanmış katkı planları; bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği planlar olarak tanımlanmaktadır. Bu tür planlarda çalışanların cari ve önceki dönemlerde sunmuş oldukları hizmetle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye söz konusu fonun yeterli varlığının bulunmadığı durumlarda işletmenin, ilave katkılar ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmamaktadır (TMS 19, paragraf 8). Tanımlanmış katkı planlarında iş ilişkisi sonrasında sağlanan fayda, işverenin plana yaptığı katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenmekte olup, aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana ait olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 483).

Tanımlanmış katkı planları, işletme tarafından her yıl belirli katkılar yapılmak üzere üstlenilen ve genellikle çalışana ödenen ücretin belirli bir yüzdesi şeklinde yapılan katkılardan oluşmaktadır. Aynı zamanda tanımlanmış katkı planları, gerektiğinde çalışanlardan sağlanan katkılarla da desteklenmektedir. Daha sonra yapılan katkılar neticesinde elde edilen paralar bir sigorta şirketine veya bu amaçla kurulmuş bir fona yatırılmaktadır. Emeklilik dönemine giren çalışan, oluşturulan bu fon karşılığında emeklilik maaşı kazanmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 371).

Tanımlanmış fayda planları ise, katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar olarak tanımlanmaktadır (TMS 19, paragraf 8). Tanımlanmış fayda planlarında, emeklilik dönemine giren çalışanlar hizmet süresi ve ücrete dayanan bir fayda elde etmektedir. Bu kapsamda ele alınan ücret genellikle son yılda kazanılan ücret veya son birkaç yılda (genellikle üç yılda) kazanılan ücretlerin ortalaması olarak hesaplanmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 371).

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülüğü; taahhüt edilen faydaları mevcut çalışanlara ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır. Dolayısıyla aktüeryal risk ve yatırım riski işletme tarafından üstlenilmektedir (Durgut ve Kaya, 2013: 3).

Tanımlanmış fayda planlarının, işletmenin yükümlülüğünü karşılamak için katkıda bulunduğu fonlar üzerinde gelecekte meydana gelme ihtimali olan olayların

etkilerinin belirlenmesi amacıyla düzenli olarak aktüeryal değerlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu aktüeryal değerlemenin nitelikli aktüerler tarafından yapılması gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 374).

İşletmenin çalışanlara yönelik gelecekte ödeyeceği faydalar nedeniyle üstleneceği yükümlülük birçok değişkenden etkileneceğinden, tanımlanmış fayda planlarının işletmeye maliyeti kesin olarak belirlenmemektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 371).

Tanımlanmış fayda planı kapsamında yer alan unsurların bir kısmı finansal durum tablosunda bir kısmı da kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Buna göre tanımlanmış fayda planları kapsamında finansal durum tablosunda raporlanması gereken unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Durgut ve Kaya, 2013: 3):

- Tanımlanmış Fayda Borcu veya Varlığı,
- Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü,
- Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gereken unsurlar ise şu şekildedir (Durgut ve Kaya, 2013: 3):

- Cari Hizmet Maliyeti,
- Faiz Maliyeti,
- Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi,
- Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar,
- Geçmiş Hizmet Maliyeti,
- Plana Yönelik İlavelerin ve Eksiltmelerin Etkisi.

Esas itibariyle tanımlanmış fayda planlarının finansal durum tablosunda raporlanması öngörülmüştür. Bu planların kapsamlı gelir tablosuna yansımalarının ise, finansal durum tablosunda yer alan tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerin hareketine bağlı olarak gerçekleşeceği ifade edilmiştir (Durgut ve Kaya, 2013: 5).

Dikkat edilecek olursa, aktüeryal kazanç ve kayıplar hem finansal durum tablosunda hem de kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak unsurlar arasında gösterilmiştir. Eğer bir işletme aktüeryal kazanç ve kayıplarını finansal durum tablosunda raporlamaya ilişkin bir muhasebe politikası uyguluyorsa, o zaman bunlara ilişkin tutarların finansal durum tablosunda raporlanması gerekmektedir. Aynı şekilde, eğer bir işletme aktüeryal kazanç ve kayıplarını kapsamlı gelir tablosunda raporlamaya ilişkin bir muhasebe politikası uyguluyorsa, o zaman bunlara ilişkin tutarların kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak olan unsurlar da kendi arasında tanımlanmış fayda planının işletmeye olan maliyeti açısından düzenli giderler ve düzenli olmayan giderler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen getirisi ve aktüeryal kazanç ve kayıplar düzenli giderler olarak nitelendirilirken, geçmiş hizmet maliyeti ve plana yönelik ilavelerine ya da eksiltmelerin etkisi düzenli olmayan giderler olarak nitelendirilmektedir (Durgut ve Kaya, 2013: 5).

Tanımlanmış fayda planları kapsamında yer alan aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişmelerden veya plan varlıklarının piyasa değerindeki değişmelerden ötürü ortaya çıkmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 375). Aktüeryal kazanç ve kayıpları içerisinde barındıran tanımlanmış fayda planları ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulamasıyla benzerlik göstermektedir. Kıdem tazminatı kapsamı itibariyle aktüeryal kazanç ve kayıplar, kıdem tazminatı hesaplamasında kullanılan aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkisi olarak tanımlanmaktadır (Yıldız ve Özerhan, 2010: 495).

Aktüeryal kazanç ve kayıpların ortaya çıkmasına neden olan unsurlar genel olarak şu şekilde sıralanabilmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 375):

- Çalışan değişim oranının beklenmedik derecede düşük veya yüksek olması,
- İskonto oranındaki değişmelerin etkisi ve
- Plan varlıklarının beklenen getirisi ile gerçek getirisi arasındaki farklar.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak IAS 19'un 2004 yılında yeniden gözden geçirilmesi neticesinde iki yaklaşım ortaya çıkmıştır. Bunlar *%10 koridor yaklaşımı* ve *anında muhasebeleştirme yaklaşımı*dır.

%10 koridor yaklaşımı, aktüeryal kazanç ve kayıpların tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin %10'unu aşan veya plan varlıklarının piyasa değerinin %10'unu aşan kısımlarının, çalışanların ortalama kalan hizmet süreleri boyunca kapsamlı gelir tablosunun kar ya da zarar kısmında sistematik olarak raporlanmasını gerektiren yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 376; Durgut ve Kaya, 2013: 12).

Ayrıca %10 sınırının altında kalan kısımların dönemin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bir parçası olması halinde; Standart bunların da kar ya da zararda muhasebeleştirilmesine izin vermektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 376; Pili, 2009: 26).

Kar ya da zararda muhasebeleştirilen aktüeryal kazanç ve kayıplar ortaya çıktıkları dönemden bir sonraki dönemde raporlanmaktadır. Örneğin, 31 Aralık 2013'te %10 koridorunu aşan bir aktüeryal kayıp ortaya çıkmışsa, o zaman bunun 2014 yılı içerisinde kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekecektir (Elliott ve Elliott, 2013: 376). Bu durum, cari dönemde kapsamlı gelir tablosuna yazılacak tutarın hesaplanması için, bir önceki dönemin sonundaki gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların kümülatif tutarının, yine önceki dönemin sonundaki (veya cari dönemin başındaki) koridor ile kıyaslanması gerektiğini ifade etmektedir.

Anında muhasebeleştirme yaklaşımı ise, aktüeryal kazanç ve kayıpların ortaya çıktıkları anda kar ya da zararda veya diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmasını gerektiren bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşımın %10 koridor yaklaşımına göre üstün tarafı, ortaya çıkan herhangi bir aktüeryal kazanç veya kaybın yalnızca kar ya da zararda raporlanmasını gerektirmiyor olmasıdır. Ancak, bu yaklaşım neticesinde diğer kapsamlı gelirler kapsamında raporlanan aktüeryal kazanç ve kayıplar finansal durum tablosunda dalgalanmaya neden olmaktadır. Bunun nedeni; anında muhasebeleştirme yaklaşımının aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamının dönemsellik kavramına aykırı olarak kayıt altına alınmasına imkan vermesidir. Halbuki aktüeryal kazanç ve kayıpların yalnızca ortaya çıktıkları döneme ait tutarlarının kayıt altına alınması halinde finansal durum tablosunda gerçekleşmemiş aktüeryal kazanç ve kayıp tutarları raporlanacak, böylelikle varlık ve yükümlülükler dengelenecektir (Elliott ve Elliott, 2013: 376).

Bu iki yaklaşım bir arada düşünüldüğünde, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesi şu seçenekler halinde yapıldığı anlaşılmaktadır:

- Aktüeryal kazanç ve kayıpların yalnızca diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi,
- Aktüeryal kazanç ve kayıpların yalnızca kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi,
- Koridor yaklaşımından yararlanılması ve aktüeryal kazanç ve kayıpların %10'unu aşan kısımlarının, çalışanların ortalama kalan hizmet süreleri boyunca kapsamlı gelir tablosunun kar ya da zarar kısmında sistematik olarak muhasebeleştirilmesi.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Haziran 2011'de daha çok tanımlanmış fayda planlarına ilişkin konularda değişiklikler yaparak IAS 19'u yayımlamıştır. Buna göre, aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamen diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. IASB, aktüeryal kazanç ve kayıpların yeniden değerlendirilen kalemler içerisinde ele alınması gerektiğine yönelik görüş nedeniyle diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması gerektiğini

belirtmiştir. Kuşkusuz bu değişikliğin hem finansal durum tablosundaki varlık ve yükümlülük üzerinde hem de %10 koridor yaklaşımını kullanan işletmelerin kapsamlı gelir tablolarındaki kar ya da zarar tutarını üzerinde etkileri olacaktır (Elliott ve Elliott, 2013: 376). Finansal durum tablosunda yer alan varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi halinde, aktüeryal kazanç ve kayıplar önemli ölçüde dalgalanmaya ve belirsizliğe neden olacaktır. Kar ya da zarar açısından ise, aktüeryal kazanç ve kayıplara ilişkin tutarlar artık kar ya da zarardan çıkarılıp diğer kapsamlı gelirlere aktarılacaktır. Bu da kar ya da zarar tutarının değişmesine neden olacaktır.

Aktüeryal kazanç ve kayıplarla ilgili olarak standart yayınlayan bir diğer kurul da Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu'dur. Bu Kurul (FASB) tarafından 1987 yılında yayınlanan SFAS No. 87 Emeklilik Aylığının İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi Standardı'na göre, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde TMS/IFRS'lerde benimsenmiş olan koridor yöntemi kullanılmaktadır. Anında muhasebeleştirmeye izin verilmemiştir. Konuyla ilgili olarak 2006'da yayınlanan Tanımlanmış Fayda Planlarının ve Diğer Emeklilik Sonrası Planların İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi isimli SFAS No. 158'de önceki düzenlemeler yeniden gözden geçirilmiştir. Buna göre, işverenden emeklilik sonrası tanımlanmış fayda planının fazla veya az finanse edilen kısımlarının varlık veya borç olarak finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmesi istenmiş olup, ayrıca dönem içerisinde finansman durumunda meydana gelen değişimlerin kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir (Pili, 2009: 26). Bir diğer deyişle, aktüeryal kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirlere muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Benzer şekilde, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standard Board - ASB) tarafından yayımlanan 17 nolu Finansal Raporlama Standardı (Financial Reporting Standard – FRS 17) Emeklilik Faydaları Standardı'nda da aktüeryal kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması öngörülmektedir. Ancak bu standartta, IAS 19'da olduğu gibi koridor yöntemi kabul görmemektedir (Lewis ve Pendrill, 2004: 270; Amir, Guan ve Oswald, 2006: 63).

Aktüeryal kazanç ve kayıp tutarlarının hesaplanması için kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gereken diğer tanımlanmış fayda planı unsurlarının da bilinmesi gerekmektedir. Bu unsurlar daha önce de değinildiği üzere, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, geçmiş hizmet maliyeti ve plana yönelik azaltma veya ödemelerin etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışanın sunduğu hizmet karşılığında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır (Durgut ve Kaya, 2013: 10). Cari hizmet maliyeti aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Cari Hizmet Maliyeti} = \frac{\text{Cari Yıla Ait Fayda Tutarı}}{(1 + \text{İskonto Oranı})^{\text{Vadeye Kalan Yıl Sayısı}}}$$

Faiz maliyeti, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesine bir dönem daha yaklaşılması nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artış olup (Durgut ve Kaya, 2013: 10), geçen dönemler sonucunda yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki artışı ölçmektedir (Lewis ve Pendrill, 2004: 26). Faiz maliyeti aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Faiz Maliyeti} = \frac{\text{İlgili Döneme Ait Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri}}{\text{Dönembaşında Belirlenen İskonto Oranı}} \times$$

Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, plan varlıklarının tahvil, bono ve diğer yatırımlarda değerlendirilmesine bağlı olarak gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları ile bunlardan kaynaklanan diğer gelirler toplamından, plan yönetim maliyetleri ile plana ilişkin vergilerin düşülmesi sonucunda bulunan değer olarak tanımlanmıştır (Morgül, 2009: 527).

Geçmiş hizmet maliyeti, işletmenin mevcut tanımlanmış fayda planında meydana gelen değişimler veya yeni bir tanımlanmış fayda planının uygulamaya konulmasından ötürü ortaya çıkan maliyetlerdir (Morgül, 2009: 526).

Plana yönelik azaltma veya ödemelerin etkisi, plan içindeki değişikliklerle ilgili kazanç ve kayıplar olarak ortaya çıkmaktadır (Lewis ve Pendrill, 2004: 264). Azaltma, plan kapsamındaki çalışanların sayısının veya çalışanlara sağlanan fayda tutarının düşürülmesi; ödeme ise, işletmeye ait yükümlülüğün işletme tarafından tamamen veya kısmen yerine getirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Durgut ve Kaya, 2013: 13). Azaltma ve ödemelerden dolayı ortaya çıkan kazanç veya kayıplar şu durumlar sonucunda oluşmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 379):

- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklik,
- Plan varlıklarının bugünkü değerindeki değişiklik,
- Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplamasında dikkate alınması gereken bir diğer nokta da; aktüeryal kazanç ve kayıpların plan varlıklarının beklenen ve gerçekleşen getirisinden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar ile fayda yükümlülüklerinden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıpların toplamından oluşmasıdır.

Bu açıklamalar ışığında, tanımlanmış fayda planı kapsamında işletme tarafından kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelir unsuru olarak raporlanması gereken aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanmasında aşağıdaki işlem sırasının izlenmesi gerekmektedir:

- Hizmet süresinin bitimine kalan sürenin hesaplanması,
- Her bir yıla ait fayda tutarının hesaplanması,
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönembaşındaki bugünkü değerinin hesaplanması,
- Cari hizmet maliyetinin hesaplanması,

- Faiz maliyetinin hesaplanması,
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değerinin hesaplanması,
- Plan varlıklarının değerinde meydana gelen değişimlerin hesaplanması,
- Toplam aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanması.

Aktüeryal kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi, söz konusu tutarların diğer kapsamlı gelirler üzerinden özkaynaklarda raporlanması anlamına gelmektedir. Yani, bu kazanç ve kayıplar kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu tutarlar, finansal durum tablosunda 5. ÖZKAYNAKLAR hesap sınıfının altında 55. KAR YA DA ZARARA AKTARILABİLECEK DİĞER KAPSAMLI GELİRLER hesap grubunda 55X. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR isimli hesapta takip edilecektir. Aktüeryal kazanç elde edilmesi durumunda, söz konusu tutarlar bu hesaba alacak; aktüeryal kayıp olması durumunda, söz konusu tutarlar bu hesaba borç olarak kaydedilecektir (Örten vd., 2012: 314; Gökgez, 2013: 25).

Örnek³: Mobilya imalatı alanında faaliyet gösteren OĞUZ AŞ, Ayşe ÇALIŞKAN adındaki çalışanın işe başlama tarihinin 01.01.1998 olduğu tespit edilmiştir. Türkiye'deki iş kanunlarına göre Ayşe ÇALIŞKAN'ın yirmi sene hizmet süresi sonunda emekli olacağı varsayılmaktadır. Buna göre Ayşe Hanım'a çalıştığı şirket tarafından aktif çalışma döneminden sonra fayda sağlamak amacıyla çalışanın emeklilik tarihinden 01.01.2014 tarihinde bir tanımlanmış fayda planı oluşturmuştur. Yapılan plana göre Ayşe ÇALIŞKAN'a emeklilik tarihinde (01.01.2018) ödenecek muhtemel faydaların değeri 48.000 TL olarak hesaplanmıştır.

³ Durgut ve Kaya (2013: 16) tarafından yapılan çalışmadaki örnekten geliştirilmiştir.

Plana ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- Yıllık maaş, emekli oluncaya kadar değişmeyecektir.
- Tanımlanmış fayda planı kapsamında uygulanacak iskonto oranı 2014 ve 2015 yılları için %10; 2016 ve 2017 yılları için %8'dir.
- Plana yapılan katkılar her yılın sonunda gerçekleştirilmektedir.
- Ayşe ÇALIŞKAN'ın hizmet yılını tamamlayamama ihtimali son derece düşüktür.
- Aktüeryal kazanç ve kayıplar diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilecek olup, enflasyonun etkisi ihmal edilmiştir.
- Plan varlıklarının beklenen getiri oranı dönemin tamamı için %12 olup, plana yapılan katkılar ile plan varlıklarının gerçek değerinin kalan 4 yıllık hizmet süresi içinde Tablo 13'teki gibi gerçekleşeceği varsayılmıştır.

Tablo 13. Plana Yapılan Katkılar Ve Plan Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerleri

| Tarih | Plana Yapılan Katkılar | Plan Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri |
|------------|------------------------|---------------------------------------|
| 31.12.2014 | 8.540 TL | 8.540 TL |
| 31.12.2015 | 9.568 TL | 18.164 TL |
| 31.12.2016 | 10.714 TL | 31.478 TL |
| 31.12.2017 | 12.000 TL | 47.242 TL |

Ayşe ÇALIŞKAN için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün (kıdem tazminatının) hesaplanması gereken tarih 01.01.2014'tür. Hizmet süresi tamamlanma tarihi ise, 01.01.2018 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla hizmet süresinin bitimine kalan süresi 4 yıl olacaktır.

Çalışan Ayşe ÇALIŞKAN'a emekliliğinde ödenecek muhtemel faydaların toplamı 48.000 TL olduğundan her bir yıla ait fayda tutarı 12.000 TL (48.000 TL/4

yıl) şeklinde hesaplanacaktır. Bu durumda cari hizmet maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$2014 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 12.000 \text{ TL} / (1,10)^3 = 9.016 \text{ TL}$$

$$2015 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 12.000 \text{ TL} / (1,10)^2 = 9.917 \text{ TL}$$

$$2016 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 12.000 \text{ TL} / (1,08)^1 = 11.111 \text{ TL}$$

$$2017 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 12.000 \text{ TL} / (1,08)^0 = 12.000 \text{ TL}$$

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönembaşındaki bugünkü değeri ise bir önceki dönemin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri olduğundan dönemsonu yükümlülük değerlerinin hesaplanması gerekmektedir.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri ise, yükümlülüğünün dönembaşındaki değeri, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıpların toplanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri aynı zamanda önceki yılları da kapsayan kümülatif fayda tutarının bugünkü değerini göstermektedir. Dolayısıyla aktüeryal kazanç ve kayıplar aslında birer dengeleyici görevi görmektedirler. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Tablo 14. Dört Yıl Boyunca Hesaplanan Kümülatif Fayda Tutarları

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 | 31.12.2016 | 31.12.2017 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Kümülatif Fayda Tutarları | 12.000 TL | 24.000 TL | 36.000 TL | 48.000 TL |

$$2014 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 12.000 \text{ TL} / (1,10)^3 = 9.016 \text{ TL}$$

$$2015 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 24.000 \text{ TL} / (1,10)^2 = 19.835 \text{ TL}$$

$$2016 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 36.000 \text{ TL} / (1,08)^1 = 33.333 \text{ TL}$$

$$2017 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 48.000 \text{ TL} / (1,08)^0 = 48.000 \text{ TL}$$

Yıllara göre faiz maliyetleri ise dönembaşındaki yükümlülük değeri ile ilgili iskonto oranının çarpımı sonucunda hesaplanmaktadır. Faiz maliyetine ilişkin tutarlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\begin{aligned}
 2014 \text{ yılı için faiz maliyeti} &= 0 \text{ TL} \times (0,10) = 0 \text{ TL} \\
 2015 \text{ yılı için faiz maliyeti} &= 9.016 \text{ TL} \times (0,10) = 902 \text{ TL} \\
 2016 \text{ yılı için faiz maliyeti} &= 19.835 \text{ TL} \times (0,08) = 1.587 \text{ TL} \\
 2017 \text{ yılı için faiz maliyeti} &= 33.333 \text{ TL} \times (0,08) = 2.667 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Bu hesaplamalar doğrultusunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünde meydana gelen değişim tutarına ilişkin bilgi aşağıdaki tabloda özetlenmiş olup, Bu hesaplamalar sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğündeki değişmeye bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kayıp 800 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tabloda aktüeryal kazanç parantez içerisinde yazılmaktadır. Çünkü bu durum, yükümlülüğün dönemsonu değerinin diğer unsurların toplamından düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 15. Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|-----------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| Yükümlülüğün Dönembaşındaki Değeri, 1 Ocak | ----- | 9.016 | 19.835 | 33.333 |
| Cari Hizmet Maliyeti | 9.016 | 9.917 | 11.111 | 12.000 |
| Faiz Maliyeti | ----- | 902 | 1.587 | 2.667 |
| Geçmiş Hizmet Maliyeti (Varsa) | ----- | ----- | ----- | ----- |
| Ödenen Faydalar (Varsa) | ----- | ----- | ----- | ----- |
| <i>Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal (Kazanç) ve Kayıplar</i> | <i>0</i> | <i>0</i> | <i>800</i> | <i>0</i> |
| Yükümlülüğün Dönemsonundaki Değeri, 1 Ocak | 9.016 | 19.835 | 33.333 | 48.000 |

Bundan sonra yapılacak hesaplama ise, plan varlıklarının değerinde meydana gelen değişimin hesaplanması olacaktır. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişimler hesaplanarak varsa buna ilişkin aktüeryal kazanç ve kayıpların belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yapılması gereken hesaplamalar ve sonuçlar şu şekilde gösterilmiştir.

$$\text{Plan Varlıklarının Beklenen Getirisi} = \frac{\text{Plan Varlıklarının Dönembaşındaki Gerçeğe Uygun Değeri}}{\text{Plan Varlıklarının Beklenen Getiri Oranı}} \times$$

Plan varlıkları üzerinden hesaplanan aktüeryal kazanç ve kayıpların tutarı, plan varlıklarının dönemsonu değeri ile aşağıdaki tabloda yer alan diğer unsurların toplamı arasındaki fark tutarına eşit olmaktadır. Bu tabloda aktüeryal kayıp parantez içerisinde yazılmaktadır. Çünkü bu durum, plan varlıklarının dönemsonu değerinin diğer unsurların toplamından düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 16. Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar

| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|-----------------|---------------------|-------------------|--------------------|
| Plan Varlıklarının Dönembaşındaki Gerçeğe Uygun Değeri, 1 Ocak | ----- | 8.540 | 18.164 | 31.478 |
| Plan Varlıklarının Beklenen Getirisi (%12 üzerinden) | ----- | 1.025 | 2.180 | 3.778 |
| Katkılar | 8.540 | 9.568 | 10.714 | 12.000 |
| Ödenen Faydalar (Varsa) | ----- | ----- | ----- | ----- |
| <i>Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve (Kayıplar)</i> | <u>0</u> | <u>(969)</u> | <u>420</u> | <u>(14)</u> |
| Plan Varlıklarının Dönemsonundaki Gerçeğe Uygun Değeri, 31 Aralık | 8.540 | 18.164 | 31.478 | 47.242 |

Aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanmasına ilişkin son aşama, toplam aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanmasıdır. Bu hesaplama ilişkin tablo şu şekildedir.

Tablo 17. Toplam Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|-----------------|---------------------|---------------------|--------------------|
| <i>Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | 0 | (969) | 420 | (14) |
| <i>Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | 0 | 0 | (800) | 0 |
| <i>Toplam Aktüeryal Kazanç ve (Kayıplar)</i> | <u>0</u> | <u>(969)</u> | <u>(380)</u> | <u>(14)</u> |

Bu sonuçlara göre yapılması gereken kayıtların şu şekilde olması gerekmektedir:

2015 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2015 | | | |
|--|--|-----|-----|
| 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | 969 | |
| - Aktüeryal Kayıplar | | | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | | 969 |
| <i>Aktüeryal kaybın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

2016 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2016 | | | |
|--|--|-----|-----|
| 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | 380 | |
| - Aktüeryal Kayıplar | | | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | | 380 |
| <i>Aktüeryal kaybın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

2017 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2017 | | | |
|--|--|----|----|
| 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | 14 | |
| - Aktüeryal Kayıplar | | | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | | 14 |
| <i>Aktüeryal kaybın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

332. Kur Değişim Etkileri ve Muhasebeleştirilmesi

Kur değişiminin etkilerine ilişkin ulusal ve uluslararası alanda birçok düzenleme yapılmıştır. Bunların başında IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Rates, SFAS No. 52 Foreign Currency Translation, FRS 23 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standartları gelmektedir. Bu kısımda daha çok IAS ve TMS düzenlemeleri üzerinde durulacak olup, standartlar arasındaki önemli farklılıklar vurgulanacaktır.

Günümüz ekonomilerinde yabancı para ile yapılan işlemler ülkelerin ekonomik gelişmişlik derecesine ve dünyadaki ekonomik seyrin iyi olmasına bağlı olmak suretiyle yerli paralı işlemlere nazaran oldukça fazla olabilmektedir. İşletmeler, yabancı paralı işlemlerin yanı sıra yabancı ülkelere yaptıkları doğrudan veya dolaylı nitelikteki yatırımları aracılığıyla yabancı para birimi kullanmak suretiyle ilişkide bulunmaktadır. İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimi üzerinden yapmış olduğu işlemlere yabancı paralı işlemler denmektedir.

Aşağıdaki işlemler yabancı para birimi ile ilişki doğuran işlemlere örnek oluşturmaktadır (IAS 21, paragraf 20):

- İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması,
- İşletmenin, borç veya alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi,
- İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarılması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya itfa edilmesi.

İşletmelerin yukarıda da örnekleri verilen yabancı paralı işlemleri sonucunda kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Bunun bir neticesi olarak da işletmelerin finansal tabloları döviz kurunun değişiminden etkilenmekte ve söz konusu tabloların çevrimine ilişkin bazı sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Söz konusu sorunlardan ötürü çeşitli kazanç ve kayıplar ortaya çıkmaktadır. Kur değişim etkileri; yabancı paralı

işlemler sonucunda ortaya çıkan kazanç ve kayıplar olarak tanımlanmaktadır (Gökgöz, 2013: 33).

IAS 21'e göre, bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilmektedir (IAS 21, paragraf 21).

Örneğin, Türk menşeli bir otomobil firmasının Fransa'daki bir üretici firmadan 1 Ekim 2013 tarihinde 200.000 Euro değerinde otomobil satın aldığını varsayalım. 1 Ekim 2013 tarihi itibarıyla kurun 1 Euro = 1,25 TL olması halinde yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır (hesaplama Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir).

| 01/10/2013 | | | |
|---|---------------|---------|---------|
| 153 TİCARİ MALLAR | | 250.000 | |
| | 320 SATICILAR | | 250.000 |
| <i>1 Euro = 1, 25 TL iken, 200.000 Euro değerinde otomobil alınması nedeniyle</i> | | | |
| | / | | |

Ödeme tarihinin 31 Ekim 2013 olduğu varsayımı altında, ödeme tarihinde 1 Euro = 1,30 TL olması durumunda, Türk menşeli firmanın, 200.000 Euro'luk borcu karşılığında 260.000 TL ödemesi gerekecektir. Bu durumda ortaya çıkan 260.000 TL – 250.000 TL = 10.000 TL'lik farkın finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

| 31/10/2013 | | | |
|---|---------------|--------|--------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | | 10.000 | |
| | 320 SATICILAR | | 10.000 |
| <i>Ödeme tarihinde 1 Euro = 1, 30 TL olması nedeniyle</i> | | | |
| | / | | |

Ödeme tarihinde 1 Euro = 1,20 TL olması durumunda, yapılması gereken yevmiye kaydı ise şu şekilde olacaktır:

| 31/10/2013 | | | |
|--|---------------------|--------|--------|
| 320 SATICILAR | | 10.000 | |
| | 646 KAMBİYO KARLARI | | 10.000 |
| Ödeme tarihinde 1 Euro = 1, 20 TL olması nedeniyle | | | |
| / | | | |

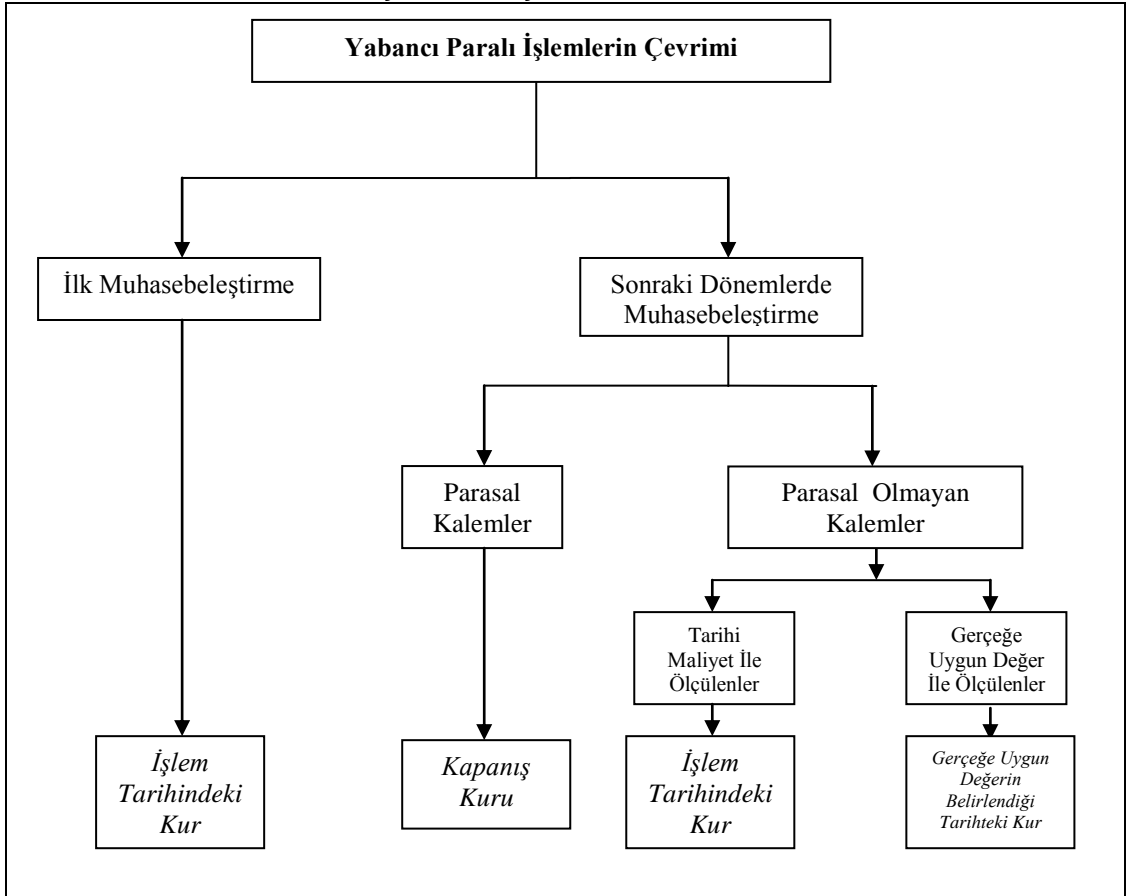
Yabancı paralı işlemlerin sonraki dönemlerde muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler, yabancı paralı işlemlere ilişkin olarak kullanılan kalemlere göre farklılık göstermektedir. Söz konusu kalemler; yabancı para parasal kalemler, tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ve gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bunlara ilişkin olarak hem yabancı paraların çevrimi hem de bunlardan dolayı ortaya çıkan kur farkları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir (IAS 21, paragraf 23):

- *Yabancı Para Parasal Kalemler:* Bunların kapanış kurundan çevrilmesi gerekmekte olup, bu kalemlerde ortaya çıkan kur farkları doğrudan kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Parasal kalem; elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar olarak tanımlanmaktadır (IAS 21, paragraf 8).
- *Tarihi Maliyet Cinsinden Ölçülen Yabancı Para Birimindeki Parasal Olmayan Kalemler:* İşlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilmesi gerekmektedir. Bu kalemlere örnek olarak yurt dışında edinilmiş olan maddi duran varlıklar (binalar, taşıtlar vs.), maddi olmayan duran varlıklar (yabancı paralı lisans ücretleri, telif ücretleri vs.) ve stoklar (ticari mallar vs.) verilebilmektedir.
- *Gerçeğe Uygun Değerden Ölçülen Yabancı Para Birimindeki Parasal Olmayan Kalemler:* Bu kalemlerin, gerçeğe uygun değer belirlendiği

tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilmesi gerekmektedir. Eğer işletme daha önce bir varlığı ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer değişimlerini özkaynaklarda raporlamışsa, daha sonra yabancı para çevrimlerinden dolayı ortaya çıkan kur kazanç veya kayıpları özkaynaklara yansıtılmalıdır (yurt dışında sahip olunan ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen maddi duran varlıklar gibi). Ancak gerçeğe uygun değer değişimleri kar ya da zararda raporlanmakta ise (yabancı ülkelerdeki gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi), kar ya da zararda raporlanmalıdır.

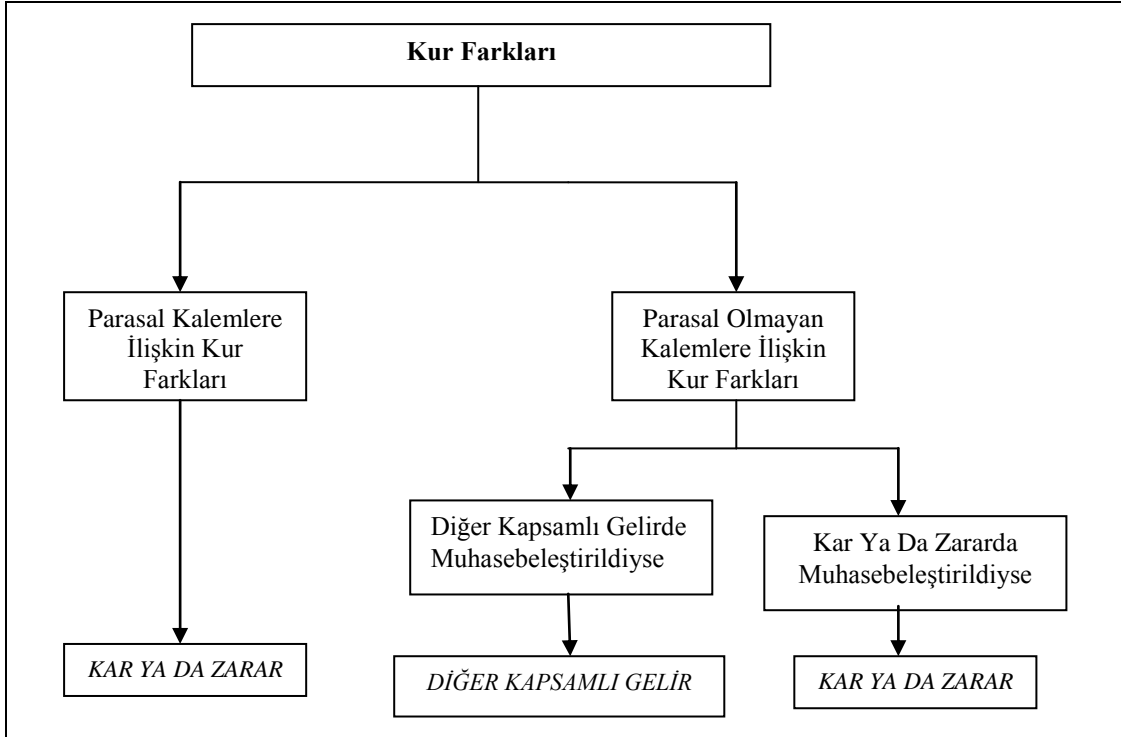
Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda her raporlama dönemi sonunda gerçekleştirilmesi gereken işlemler kapsamında, yabancı paralı işlemlerin çevirisinde esas alınması gereken kurlar Tablo 18’de, yabancı paralı işlemler neticesinde ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ise Tablo 19’da özetlenmiştir.

Tablo 18. Yabancı Paralı İşlemlerin Çevriminde Esas Alınması Gereken Kurlar



Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2010: 710.

Tablo 19. Yabancı Paralı İşlemler Neticesinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2010: 710.

Birçok grup, çok sayıda yabancı bağlı ortaklık ile birlikte bir ana ortaklık meydana getirmektedir. Burada bahsi geçen ana ortaklık, grup ve bağlı ortaklıkların her biri için finansal tablo hazırlanmak zorundadır. Ancak burada önemli olan konu, hangi işletmenin hangi para birimi üzerinden raporlama yapacağıdır.

Burada geçerli (fonksiyonel-ulusal) para birimi ve raporlama para birimi (finansal tablolarda kullanılan para birimi) olmak üzere iki farklı para birimi kavramı devreye girmektedir. Geçerli (fonksiyonel) para birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olarak tanımlanmaktadır. Raporlama para birimi (finansal tablolarda kullanılan para birimi) ise, finansal tabloların sunulduğu para birimi olarak tanımlanmaktadır (IAS 21, paragraf 8).

Ana ortaklığın, yabancı yani yurtdışında faaliyet gösteren bağlı ortaklıkların hesaplarını yerel para birimi yani geçerli (fonksiyonel) para birimi üzerinden tutması gerekmektedir. Dönemsonlarında yabancı bağlı ortaklıkların tüm hesaplarının ana ortaklığın para birimine (raporlama para birimi) dönüştürülmesi gerekmektedir.

Yabancı ortaklıklardan oluşan bir grupta bu para birimleri genellikle birbirinden farklılaşmaktadır. Bunun en önemli nedeni, yatırımcıların farklı bir para birimine sahip bir ülkede faaliyet göstermek niyetinde olmasıdır. Örneğin, geçerli para birimi euro olan bir ana ortaklık Amerika’da yatırım yapmaya karar vermiş ise, euro üzerinden düzenlediği finansal tablolarını dolara çevirmek zorunda kalacaktır.

Raporlama para biriminin geçerli para biriminden farklı olması halinde, finansal tabloların raporlama para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu çevrimden dolayı ortaya çıkan muhtemel farklar fiktif olarak nitelendirilmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 660). Yani, bu farklar herhangi bir gerçekleşmiş kazanç ya da kayba neden olmamaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkacak kazanç veya kaybın diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması gerekmektedir. Bu tür durumlarda yararlanılan çevrim kuralları şöyledir (IAS 21, paragraf 39):

- Aktif ve yabancı kaynak kalemlerinin finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilmesi gerekmektedir,
- Gelir ve gider kalemlerinin işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilmesi gerekmektedir ve
- Ortaya çıkan tüm kur farklarının diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farklarının, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin, yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farklarının başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (IAS 21, paragraf 32).

FASB düzenlemelerine bakıldığında, 1981'de yayınlanan SFAS No. 52 Yabancı Para Çevrimleri adlı standartta parasal kalemler için yabancı paralı işlemlerin kapanış kuru üzerinden çevrilmesini gerektirmektedir. Bu standarda göre kur farklarının, farkın ortaya çıktığı döneme ilişkin kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Pili, 2009: 25).

Yabancı para üzerinden düzenlenmiş olan finansal tabloların çevriminde, tüm varlık ve borçların bilanço günündeki döviz kuru ile çevrilmesi gerekmektedir. Hasılat, gider, kazanç ve kayıpların ise, tahakkuk ettikleri günde geçerli olan döviz kuru üzerinden çevrilmesi gerekmektedir. Bu durumun pek de pratik olmamasından ötürü, uygun bir şekilde belirlenmiş olan döneme ilişkin ağırlıklı ortalama döviz kurunun kullanılması suretiyle de çevrim yapılmasında herhangi bir sakınca görülmemektedir (SFAS No. 52, paragraf 12).

Bir işletme için geçerli olan para birimi yabancı bir para birimi ise, işletmenin finansal tablolarının raporlama yapılan para birimine çevrimi esnasında çevrim düzeltmelerinin yapılması gerekmektedir. Bu çevrim düzeltmeleri, kar ya da zararda muhasebeleştirilemezler; ancak bunların özkaynakların bir bileşeni olarak veya Diğer Kazanç ve Kayıplar diye adlandırılan kapsamlı gelir tablosu bölümünde raporlanması gerekmektedir (SFAS No. 52, paragraf 112-115).

ASB tarafından yayımlanan FRS 23; IAS 21 ve TMS 21'in İngiltere'deki; eşdeğeri olarak nitelendirilmektedir. Bu standartlara göre, yabancı kurlar ile gerçekleştirilen bireysel işlemler ilk olarak işlem tarihindeki kur üzerinden muhasebeleştirilirken, hesaplaşma (ödeme veya tahsil) günü geldiğinde, transfer edilen paraların dönemsonu kur üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ortaya çıkan kur farklarının da kar ya da zararda raporlanması gerekmektedir.

Yabancı bir işletmenin (ortaklığın) finansal durum tablosunun çevriminde dönemsonu kur; kapsamlı gelir tablosunun çevriminde ise, işlem tarihindeki kur esas alınmaktadır. Ancak, bu değerlendirme ölçeklerinin kullanımının uygulanabilir olmadığı hallerde, eğer döviz kurları da pek fazla dalgalanmıyorsa, ortalama kur da esas

alınabilmektedir. Bu durumda ortaya çıkan kur farkları kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır (www.icaew.com).

Örnek⁴: Bir işletmenin dönemsonu itibariyle aktifleri arasında yurt dışı şubesi için daha önceden satın almış olduğu 50.000 Euro değerinde bir binası bulunmaktadır. Binaya ilişkin amortisman tutarı 2.000 Euro olarak hesaplanmıştır. İşletme, binalarının değerlemesinde yeniden değerlendirme modelini uygulamaktadır. Binanın alış tarihindeki kurunun 1 Euro = 2,00 TL ve dönemsonundaki kapanış kurunun ise 1 Euro = 2,05 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, dönemsonunda yapılacak değerlemeye ilişkin açıklamalar, yapılması gereken hesaplamalar ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Binalar, yeniden değerlendirme yani gerçeğe uygun değeri ile değerlendirildiğinden, dönemsonundaki kapanış kurunun kullanılması gerekmektedir. Böylece, 0,05 TL'lik bir kur farkı ortaya çıkacaktır (2,05 TL – 2,00 TL). Eğer işletme varlıklarını değerlemede maliyet yöntemini kullanıyor olması halinde (şu anki Vergi Usul Kanunu uygulamalarında olduğu gibi), böyle bir fark söz konusu olmayacaktır.

Oysa TMS 16'nın öngördüğü şekilde maddi duran varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda, ortaya çıkacak olan yeniden değerlendirme farklarının diğer kapsamlı gelirler kapsamında raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, TMS 21 kapsamında maddi duran varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarının da diğer kapsamlı gelirler kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Binanın defter değerine etki

eden olumlu kur farkı : $50.000 \text{ €} \times (2,05 \text{ TL} / \text{€} - 2,00 \text{ TL} / \text{€}) = 2.500 \text{ TL}$

Birikmiş Amortismanına etki

eden olumlu kur farkı : $2.000 \text{ €} \times (2,05 \text{ TL} / \text{€} - 2,00 \text{ TL} / \text{€}) = 100 \text{ TL}$

Kur Değişim Farkları = $2.500 \text{ TL} - 100 \text{ TL} = 2.400 \text{ TL}$

⁴ Gökğöz (2013: 34) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

| 31/12/ | | | |
|--|--|-------|--------------|
| 252 BİNALAR | | 2.500 | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 55X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ | | | 100 2.400 |
| 2.400 TL'lik kur farkının muhasebeleştirilmesi nedeniyle | | | |
| / | | | |

Örnek⁵: Türkiye’de faaliyet gösteren bir işletme yurt dışındaki bir bağlı ortaklığının dolar üzerinden düzenlenmiş olan gelir tablosunu TL’ye çevirmiştir. 2010-2012 yılları arasında düzenlenen gelir tablolarında yer alan kalemlerin dolar ve TL tutarlarına ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir. Örneğin anlaşılabilir olması için 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ilişkin gelir tablosu kalemlerinin yabancı para birimleriyle ölçülen tutarları eşit olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, gelir tablosunun düzenlenmesinde ortalama kur esas alınmıştır.

Tablo 20. Gelir Tablolarına İlişkin Bilgiler

| | Yabancı Para Birimi (Dolar) | | | Yerli Para Birimi (TL) | | |
|--|-----------------------------|-----------|-----------|------------------------|-------------|-------------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Satışlar | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 250.000 | 300.000 | 400.000 |
| Satışların Maliyeti | (120.000) | (120.000) | (120.000) | (150.000) | 180.000 | (240.000) |
| Brüt Satış Karı | 80.000 | 80.000 | 80.000 | 100.000 | 120.000 | 160.000 |
| Dönem Giderleri | (60.000) | (60.000) | (60.000) | (75.000) | (90.000) | (120.000) |
| Dönem Karı | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 25.000 | 30.000 | 40.000 |
| Vergi Gideri | (4.000) | (4.000) | (4.000) | (5.000) | (6.000) | (8.000) |
| Net Dönem Karı | 16.000 | 16.000 | 16.000 | 20.000 | 24.000 | 32.000 |
| <i>Dönüştürme Kuru (Ortalama Kurlar)</i> | | | | <i>1,25</i> | <i>1,50</i> | <i>2,00</i> |

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, 2011 yılı net karı olan 16.000 \$ ortalama kur olan 1,50 TL/\$ ile dönüştürülmesinin ardından 24.000 TL olduğu görülmektedir. Diyelim ki ortalama kur yerine söz gelimi dönembaşı kur olan 1,10 TL/\$ ile çevrim yapılmış olsaydı, söz konusu kar $16.000 \$ \times 1,10 \text{ TL}/\$ = 17.600 \text{ TL}$ olacaktı.

⁵ Ökten vd. (2012: 367) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

Aradaki fark olan 24.000 TL – 17.600 TL = 6.400 TL, kur değişim farkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu fark, şu şekilde muhasebeleştirilmelidir:

| 31/12/ | | |
|--|-------|-------|
| 245 BAğLI ORTAKLIKLAR | 6.400 | |
| 55X KUR DEğİşİM ETKİLERİ | | 6.400 |
| <i>6.400 TL'lik kur çevrim farkının muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | |
| / | | |

Diyelim ki çevrim sonrası bulunan kar tutarı 17.600 TL yerine 27.200 TL (= 16.000 \$ X 1,70 TL) olarak bulunsaydı, o zaman yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktı:

| 31/12/ | | |
|---|-------|-------|
| 55X KUR DEğİşİM ETKİLERİ | 3.200 | |
| 245 BAğLI ORTAKLIKLAR | | 3.200 |
| <i>-3.200 TL'lik kur çevrim farkının muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | |
| / | | |

333. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değer Farkları ve Muhasebeleştirilmesi

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi, birçok ulusal ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standardının en zorlu alanlarından biri olmuş olup, konuya ilişkin olarak yayımlanmış olan standartların tam anlamıyla kusursuz olduğu söylenememektedir. Bu nedenle IASB, 2009 yılında finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü üzerine gözden geçirilmiş bir kılavuz yayımlamak suretiyle mevcut finansal araçların muhasebeleştirilmesi hususunda değişiklik yapmaya yönelik bir süreç başlatmıştır. Bu doğrultuda, 2013 yılı içerisinde veya daha sonrasında değer düşüklüğü, hedging işlemleri ile varlık ve yükümlülüklerin yeniden

muhassebeleştirilmesine ilişkin olarak yeni bir kılavuzun yayımlanacağı öngörülmektedir. Yayımlanacak olan bu kılavuzun 2015'ten önce zorunlu olmayacağı düşünülmektedir.

1990'ların sonundan itibaren uluslararası muhassebenin finansal araçlar üzerine yayımlanmış olan standartları bulunmaktadır. Bu standartlar yürürlüğe girdiğinden bu yana, finansal araçların muhassebeleştirilmesine ilişkin konular IAS ve IFRS'lerin en ihtilafli konularını oluşturmuşlardır. 1990'ların sonunda uluslararası muhassebe ve finansal raporlama standartlarının menkul kıymetler borsalarınca genel kabul edilebilir olmasını sağlamak amacıyla IASC (IASB'nin selefi) IAS 32 Finansal Araçlar: Sunum (1995) ve IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (1998) standartlarını yayımlamıştır.

Finansal araçların sunumuna, muhassebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin birçok düzenlemeyi içeren bu iki standart, ağırlıklı olarak Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni esas almıştır. Çünkü o tarihlerde Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri finansal araçlar konusunu düzenleyen en kapsamlı düzenleme olma özelliğine sahip olmuştur. Günümüzde, İngiltere'de olduğu gibi bazı ulusal muhassebe standartları finansal araçlar konusunda tüm şirketler için geçerli olan zorunlu ve kapsamlı bir standart içermemektedir.

IAS 32 ve IAS 39 çıktığından bu yana, finansal tablo kullanıcıları, düzenleyicileri, denetçiler ve diğer ilgililer tarafından oldukça sert bir biçimde eleştirilmekte olup, finansal araçlar konusu siyasi arenada da sorunlara neden olmuş tek muhassebe alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. 2008 ve 2009 yıllarında meydana gelen finansal krizde IAS 39; G20 ve diğer siyasi forumlar bünyesinde tartışılan tek uluslararası muhassebe standardı olmuştur (Elliott ve Elliott, 2013: 376).

Söz konusu standartlardan IAS 32 finansal tablo kullanıcılarına bir işletme tarafından kullanılan finansal araçların kapsamını ve bunların işletmenin finansal durumuna, performansına ve nakit akışlarına olan etkisini göstermek amacıyla yayımlanmıştır.

Bu standarda göre finansal araç; *bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme* olarak tanımlanmıştır (TMS 32, paragraf 11). İşletmelerin finansal durum tablolarında finansal araçların miktarı göreceli olarak artış göstermektedir. Birçoğu menkul kıymetlerden meydana gelen finansal araçların fiyatları, piyasa gelişmelerine göre değişkenlik göstermektedir. Ayrıca, orijinal menkul kıymetlerin yanı sıra bunların türevleri konumundaki araçlar da nitelik ve miktar olarak artmaktadır. Bu araçlar; likidite yönetimi, ucuz kaynak sağlama (borçlanma), spekülasyon kar elde etme gibi avantajlarının yanında, fiyat hareketleri ve sahip oldukları kaldıraç etkisiyle yeni finansal riskleri de beraberinde getirmektedir (Örten vd., 2012: 469).

Finansal varlık ise, şu varlıklardan herhangi biri olarak tanımlanmıştır (TMS 32, paragraf 11):

- Nakit,
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için düzenlenen sözleşmeden doğan hak,
- Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak,
- Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç.

Yine aynı standartta finansal borç aşağıdaki borçlardan herhangi biri olarak tanımlanmıştır (TMS 32, paragraf 11):

- Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük,
- Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük.

Standart kapsamında ele alınan özkaynağa (hisse senedine) dayalı finansal araç; işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı veya hakkı gösteren sözleşme olarak tanımlanmaktadır (TMS 32, paragraf 11). Özkaynağa dayalı finansal araçlar; sahibine işletmenin tasfiyesinde kalan net varlıktan pay alma hakkı veren sözleşme olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, anonim şirket hisse senetleri, limited şirket payları, kişi işletmelerinde sermaye payları ve işletmenin hisse senetlerinden belli bir kısmını değişik koşullarda satın alma hakkı veren hisse senedi opsiyonları özkaynağa dayalı finansal araçlardandır (Örten vd., 2012: 473).

Bazı finansal araçlar yasal şekilleri itibariyle özkaynağa dayalı araçlardır, ama özleri itibariyle yükümlülüklerdir; bazıları ise özkaynağa dayalı finansal araçlarla ilişkilendirilen özelliklerle finansal borçla ilişkilendirilen özellikleri birlikte taşımaktadırlar (TMS 32, paragraf 18). Bir menkul kıymetin özkaynak aracı olabilmesi için, mutlaka tasfiyeden pay alma hakkı doğurması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 474).

IAS 32 ile başlayan süreci tamamlama özelliğine sahip olan IAS 39, aynı zamanda finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin olarak yayımlanan ilk geniş kapsamlı standart olma özelliğine sahiptir. IAS 32'den farklı olarak IAS 39, finansal araçları sınıflandırmış olup; bu sınıfları ayrıntılı bir biçimde tanımlamıştır.

IAS 39'a göre, finansal varlıklar dörde ayrılmaktadır. Bu ayırım finansal aracın hukuki niteliğine göre değil, özün önceliği kavramı kapsamında ekonomik içeriği dikkate alınarak yapılmıştır (Örten vd., 2012: 473). Bunlar (IAS 39, paragraf 9);

- Gerçeğe uygun değeri kar ya da zarara yansıtılan finansal varlıklar,
- Vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırımlar,
- Kredi ve alacaklar,
- Satılmaya hazır finansal varlıklar.

IAS 39'a göre finansal borçlar ise ikiye ayrılmaktadır (IAS 39, paragraf 9):

- Gerçeğe uygun değeri kar ya da zarara yansıtılan finansal borçlar,
- Diğer finansal borçlar.

Gerçeğe uygun değeri kar ya da zarara yansıtılan finansal varlık ve borçlar; finansal tablolarda gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmaktadır. Bu sınıfta yer alan varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişim, kar ya da zararın bir bileşeni olarak raporlanmaktadır. Yani söz konusu değişimler kapsamlı gelir tablosunun kar ya da zarar kısmında yer almaktadır (Çelik, 2006: 82).

Bir finansal varlık ya da borcun gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtılan finansal varlık veya borç olabilmesi için iki temel özelliğe sahip olması gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 171). Bu özellikler; finansal varlık ya da borçların alım satım amaçlı yatırımlar ve ilk muhasebeleştirme esnasında işletme tarafından gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtılan yatırımlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır (IAS 39, paragraf 9).

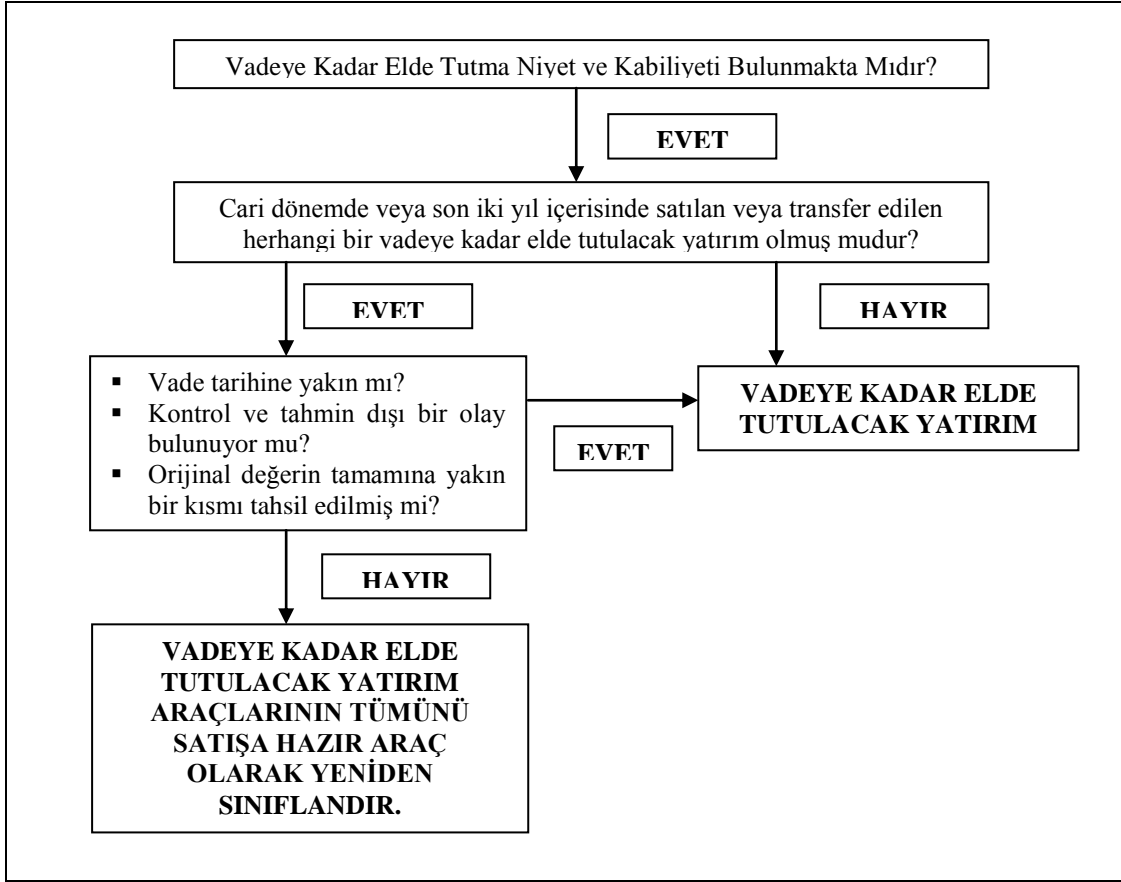
Bir finansal varlık veya borcun alım satım amaçlı yatırım olabilmesi içinse, aktif piyasalarda işlem görmek şartıyla, yatırımcının ana hedefinin yakın bir gelecekte elindeki menkul kıymeti satmak veya geri satın almak olması, ilgili finansal varlık veya borcun kısa dönemde kar elde etmek amacıyla edinilen finansal araçlardan oluşan bir portföyün parçası olması ve son olarak bunların bir türev ürün olması (finansal teminat sözleşmesi ve etkin finansal riskten korunma aracı olan türev ürünler hariç) gerekmektedir (IAS 39, paragraf 9). Finansman bonoları, devlet tahvilleri ve hazine bonoları alım satım amaçlı yatırım şeklindeki finansal varlık veya borçlar niteliğindedir (Elliott ve Elliott, 2013: 344).

İlk muhasebeleştirme esnasında işletme tarafından gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtılan yatırımlar ise aşağıdaki durumların varlığı halinde ortaya çıkmaktadır (IAS 39, paragraf 9):

- Söz konusu işlem, varlık veya borçların farklı temeller esas alınarak ölçülmesinden veya bunlar üzerindeki kayıp ve kazançların farklı temeller esas alınarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan bir ölçüm veya muhasebeleştirme tutarsızlığını (bazen “yanlış muhasebe eşleştirmesi” olarak da adlandırılır) ortadan kaldırmakta veya önemli ölçüde azalması sonucunu doğurmaktadır.
- Bir finansal varlık veya finansal borç grubu veya her ikisi birden, belgelendirilmiş bir risk yönetim veya yatırım stratejisi çerçevesinde gerçeğe uygun değer esas alınarak yönetilmekte, performansları buna göre değerlendirilmektedir.

Vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırımlar, işletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve kabiliyetinin olduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren, sabit bir vadesi bulunan ve türev olmayan finansal varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 180). Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılacak kalemler için işletmenin vadeye kadar elde tutma niyetini kanıtlaması gerekmektedir. Tablo 21, işletmenin bu niyetini test etmeye yönelik olarak geliştirilmiş olan ve aynı zamanda işletmenin vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırım olarak sınıflandırma kararının verilme sürecini yansıtmaktadır.

Tablo 21: Vadeye Kadar Elde Tutulma Amacıyla Yapılan Yatırım Olarak Sınıflandırma Kararına İlişkin Süreç



Kaynak: Elliott ve Elliott, 2013: 346.

Bir finansal varlık veya borcun vadeye kadar elde tutulacak yatırım olup olmadığının belirlenebilmesi için, öncelikle işletmenin niyet ve kabiliyetinin (elde tutma imkanının) bulunup bulunmadığına bakılması gerekmektedir. Eğer bir işletme bu şartı sağlıyorsa, o işletmenin satmış veya transfer etmiş (yeniden sınıflandırmış) olduğu herhangi bir vadeye kadar elde tutulacak yatırım olup olmadığı kontrol edilmelidir. Çünkü bir işletme cari yıl veya son iki yıl içerisinde, bu tür yatırımlarının önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarını vadesinden önce satmış veya transfer etmiş olmasında, söz konusu işletmenin hiçbir bir finansal varlığını vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırmaması gerekmektedir. Aksi durumda söz konusu yatırım, vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak değerlendirilmelidir.

Ancak, satılma ve transfer etme durumu varsa, o halde IAS 39’da belirtilen çeşitli istisnalara bakmak gerekmektedir. Bunlar (IAS 39, paragraf 9):

- Piyasa faiz oranlarındaki değişikliklerin finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli bir etkisi olmayacağı, vade tarihine veya finansal varlığın geri çağırılma tarihine çok yakın (örneğin vadesine 3 aydan daha az bir süre kalan) satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri,
- Önceden belirlenmiş ödemeler veya peşin ödemeler yoluyla finansal varlığın orijinal değerinin tamamına yakın bir kısmının tahsil edilmesinden sonra yapılan satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri,
- İşletmenin kontrolünde olmayan, tekrarı olmayan ve önceden makul bir biçimde tahmin edilemeyen bir durumun gerçekleşmesi nedeniyle yapılan satışlar.

Vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırımlar, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Buradaki gerçeğe uygun değer, yatırımın işlem maliyetlerini de içermektedir. Bu yatırımlar daha sonraki dönemlerde ise, etkin faiz yönteminden yararlanmak suretiyle itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden ve dönemsel olarak tükenme payı ayırmak suretiyle kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu yatırımlar itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden raporlandığından, yatırımların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen geçici dalgalanmalar işletmenin finansal tablolarına yansıtılmamaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 346).

Özel şirket tahvilleri, devlet tahvilleri ve geri ödenebilir imtiyazlı hisse senetleri vadeye kadar elde tutma amacıyla yapılan yatırımlar içerisinde yer almaktadır. Bu konudaki bir diğer önemli nokta da burada yer alan yatırımların, başka şirketlerin satın alınmış olan adi hisse senetlerini içermemesidir; çünkü bunlarda vade söz konusu değildir (Elliott ve Elliott, 2013: 346).

Kredi ve alacaklar, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, aşağıdakiler dışında kalan ve türev olmayan

finansal varlıklar olarak tanımlanmaktadır (IAS 39, paragraf 9). Kredi ve alacaklar, ilk muhasebeleştirmede işlem maliyetlerini içeren gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmekte olup, sonraki dönemlerde vadeye kadar elde tutma amacıyla yapılan yatırımlarda olduğu gibi, etkin faiz yönteminden yararlanmak suretiyle itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden ve dönemsel olarak tükenme payı ayırmak suretiyle kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 346).

Bahsi geçen itfa edilmiş maliyet değeri, finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirmedeki tutarından anapara geri ödemelerinin, birikmiş amortisman tutarını, değer düşüklüğünün ve tahsil edilememe tutarının düşülmesi ile bulunmaktadır (Bahadır, 2012: 51).

Satılmaya hazır finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar veya vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırım veya kredi ve alacak olarak sınıflandırılmayan ve türev ürün olmayan finansal varlık olarak tanımlanmaktadır (IAS 39, paragraf 9). Bu tür finansal varlıklar, tekrar satmak suretiyle kar elde etme amacı güdülmeden belirsiz bir zaman dilimi boyunca elde tutulan varlıklardır. Bunlar, ne spekülasyon amaçlı olarak yapılan dönen varlıklarda ne de vadeye kadar elde tutma amacıyla edinmede olduğu gibi ticari bir varlık olarak görülmemelidir.

Bu sınıfta yer alan finansal varlıkların “satılmaya hazır” olarak nitelendirilmesi aslında ilginç bir duruma işaret etmektedir; çünkü bu kapsamda yer alan finansal varlıkların büyük bir kısmı, raporlama tarihinden önceki 12 ay içerisinde elden çıkarılmadıkları sürece, duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır (Weygandt vd., 2013: 621).

Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan finansal varlıklara ilişkin en yaygın örnek başka bir işletmeye yapılan özkaynak yatırımlarıdır (Elliott ve Elliott, 2013: 347). Uzun dönemli yatırım amacıyla satın alınan hisse senetleri de yine satılmaya hazır finansal varlık örneklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Satılmaya hazır finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlanmakta olup; dönemsonlarında varlıkların gerçeğe uygun

değerlerinde meydana gelen değişim, diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 347).

Gerçeğe uygun değerın artması sonucunda meydana gelen değerlendirme farkları finansal durum tablosunda raporlanacak olup, değer düşüklükleri söz konusu ise, bu ilgili özkaynak hesabından (56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI) düşülecektir. Eğer değer düşüklüğü kayıtlı değerın altına inmişse, bunların doğrudan zarar yazılmayıp, finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde eksi değerle gösterilmesi gerekmektedir. Ancak işletmenin finansal durumunun kötüleşmesi durumunda veya söz konusu değer düşüklüklerinin kalıcı hale gelmesi durumunda bunlar doğrudan kar ya da zarar olarak raporlanmalıdır (Örten vd., 2012: 488).

Benzer şekilde, satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan kur kazanç ve kayıplarının da yine diğer kapsamlı gelirlerde değil, kar ya da zararda raporlanması gerekmektedir. Ayrıca efektif faiz yönteminden yararlanılarak hesaplanan faiz tutarları ve satılmaya hazır finansal varlıklar üzerinden ödenen temettüler doğrudan kar ya da zararda raporlanmalıdır. Bunlar haricinde, satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan her türlü kazanç ve kaybın, söz konusu finansal varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar diğer kapsamlı gelirlerde raporlanması gerekmektedir (IAS 39, paragraf 55).

Örneğin; bir işletme 1 Ocak 2013 tarihinde, 300.000 TL değerinde satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan bir özkaynak yatırımı yapmıştır. 31 Aralık 2013 tarihinde ise bu yatırımın değeri 330.000 TL olarak tespit edilmiştir. İşletme, söz konusu yatırımı 31 Mart 2014 tarihinde 345.000 TL'ye satmıştır. Bu durumlara ilişkin olarak yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

| 31/12/2013 | |
|--|---------|
| 242 İŞTİRAKLER | 300.000 |
| 100 KASA | 300.000 |
| <i>Satılmaya hazır finansal varlık alımı nedeniyle</i> | |
| / | |

| 31/12/2013 | | | |
|---|---|---------|---------|
| 242 İŞTİRAKLER | | 30.000 | |
| | 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 30.000 |
| <i>Yeniden değerlendirme nedeniyle</i> | | | |
| 31/03/2014 | | | |
| 100 KASA | | 345.000 | |
| | 242 İŞTİRAKLER | | 330.000 |
| | 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | | 15.000 |
| <i>Satılmaya hazır finansal varlık satışı nedeniyle</i> | | | |
| 31/03/2014 | | | |
| | 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 30.000 |
| | 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | | 30.000 |
| <i>Yeniden değerlendirme farkının kar ya da zarara devredilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

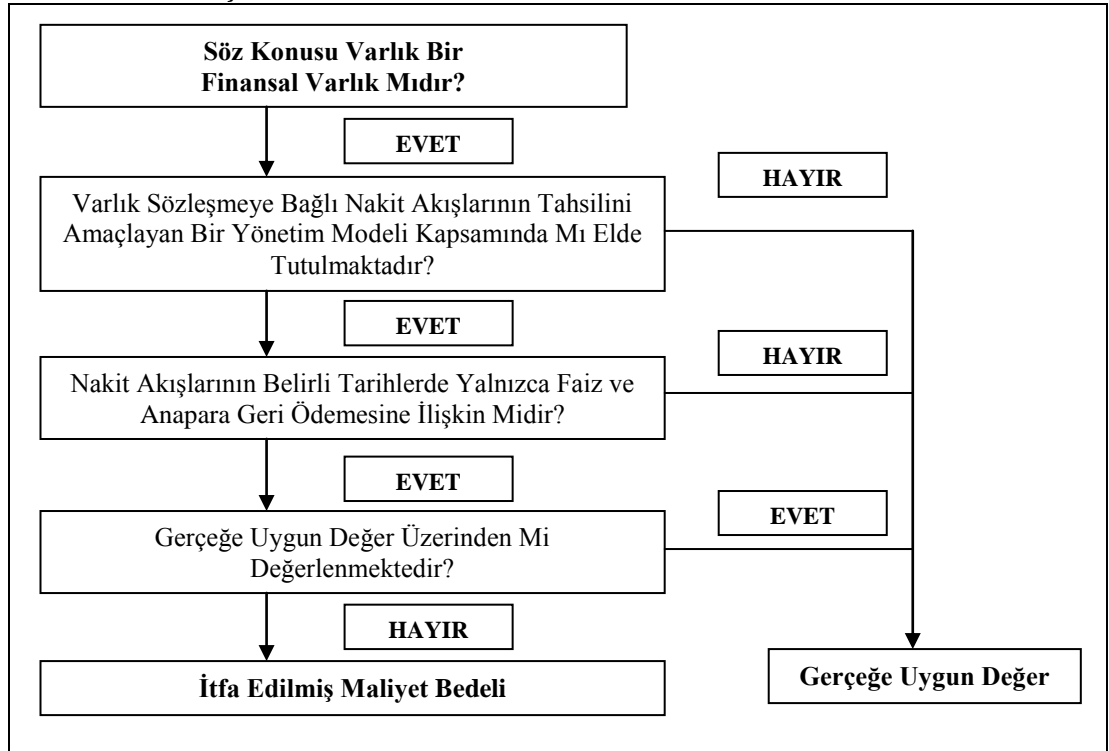
Diğer dönen varlıklar, ticari alacaklar, diğer alacaklar, faiz içeren alacaklar, nakit ve nakit benzerleri (kasa, menkul kıymetler vb.), banka mevduat hesapları ve eldeki nakit para gibi varlıklar satılmaya hazır finansal varlıklara örnek teşkil etmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 348). Bu örneklerin çoğunluğu diğer sınıflarda da yer almaktadır; ancak bunların hangi sınıfta yer alacağını hangi niyetle elde tutuldukları belirlemektedir.

Dört farklı finansal varlığa ilişkin (gerçeğe uygun değeri kar ya da zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırımlar, kredi ve alacaklar ile satılmaya hazır finansal varlıklar) IAS 39’da yapılan sınıflama her birinin kendine özgü bir değerlendirme işlemi olmasından ötürü oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu nedenle, söz konusu sınıflandırmanın uygulanması oldukça zor hale gelebilmektedir. Hatta hem bu finansal araçları elinde bulunduran işletmelerin

kendi arasında hem de bu sınıflamaya tabi olan finansal araçların muhasebeleştirmeleri ve elde tutulma niyetleri arasında çeşitli uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Finansal araçların sınıflandırılmasına ilişkin olarak bu sorunların ortadan kaldırılması için IASB, öncelikli olarak sınıflandırmayı basitleştirmeye ve finansal aracın sınıflandırılmasını daha açık bir şekilde ortaya koymaya odaklanmak suretiyle 2009’da IFRS 9’u yayımlamıştır.

IFRS 9, finansal varlıklar için gerçeğe uygun değer ve itfa edilmiş maliyet değeri olmak üzere yalnızca iki farklı değerlendirme ölçüsü ortaya koymaktadır. Aynı zamanda bu standart özkaynak araçlarına bağlı olarak ortaya çıkan gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde raporlanmasını, diğer araçlarda ortaya çıkan gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıplarının doğrudan kar ya da zararda raporlanmasını gerektirmektedir. IFRS 9 kapsamında finansal varlıkların nasıl sınıflandırılması gerektiği Tablo 22’de özetlenmektedir.

Tablo 22: IFRS 9 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılmasına İlişkin Süreç



Kaynak: Elliott ve Elliott, 2013: 359.

IFRS 9'a göre finansal araçların muhasebeleştirilmesinde, finansal araca ilişkin olarak işletmenin uygulamakta olduğu yönetim modeli ve nakit akışlarının çeşidi iki önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki faktör esas alınmak suretiyle finansal araçlar sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülerek sınıflandırılmaktadır (IFRS 9, paragraf 4.1.1).

Bir finansal varlık aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlandığı durumlarda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür (IFRS 9, paragraf 4.1.2):

- Varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması,
- Finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması.

Bir finansal varlık yukarıdaki şartlar uyarınca itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilmediği sürece, o finansal varlığın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir (IFRS 9, paragraf 4.1.2).

Sonraki dönemlerde ise, itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden değerlendirilen finansal varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan değerlendirme farkları şeklinde ortaya çıkan faizlerin, reeskont giderlerinin ve vade farklarının dönemsel ilkesine uygun şekilde doğrudan kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen finansal varlıklarda ortaya çıkan değerlendirme farklarının ise sonraki dönemlerde yine kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak IFRS 9 bu noktada özkaynağa dayalı finansal araçların değerlemesine ilişkin olarak iki farklı seçenek ortaya atmıştır. Bunlardan ilki ortaya çıkan değerlendirme farkının kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi olup, özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırım niteliğindeki finansal varlığa ilişkin kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde sunumunun seçilmesi halinde ilgili kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde

raporlanması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 494 ve IFRS 9, paragraf 5.7.1). Bu seçenek vazgeçilemez nitelikte olup, daha sonraki dönemlerde yeniden sınıflandırmaya izin verilmemektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 360).

IAS 39'un yerini almak üzere hazırlanmış olan bu standart için 1 Ocak 2015 olarak belirlenen yürürlük tarihi, işletmelerin standart açısından hazırlıklarını yetiştirememelerinden ötürü 1 Ocak 2018 olarak değiştirilmiştir (www.ifrs.org).

Finansal araçların sınıflandırılması, değerlemesi ve raporlanmasına ilişkin hükümler açısından İngiltere ve Amerikan Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında uyum olduğu görülmektedir. ASB, 2005 yılında IFRS 7'nin uygulanmasını esas alan FRS 29 Finansal Araçlar: Açıklamalar isimli standardı yayımlamıştır. FASB, 1993'te SFAS 115 Hisse Senetleri ve Borçlanma Senetlerine Yapılan Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı yayımlanmış olup, bu standart IFRS 9 hükümleri ile birçok açıdan uyum içerisindedir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, IAS ve IFRS'lerin tam metin çevirisi olmasından ötürü her iki düzenleme açısından standartlar birebir uyum içerisindedir.

Ancak, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları'nda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesine izin verilmemektedir. SFAS'lara göre iştiraklere yapılan yatırımlar dikkate alındığında, oransal konsolidasyon yönteminin uygulanması bir zorunluluk olarak getirilmiştir. Diğer özkaynak araçlarının ölçümü *ticari amaçla elde tutulma veya satışa hazır olma* durumuna göre değişmektedir. Ticari amaçla elde tutulan özkaynaklardaki menkul kıymetler anında satılmak için elde tutulmakta olup, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte ve kar ya da zararda gerçekleşmemiş kalem olarak raporlanmaktadır. Satışa hazır menkul kıymetler ise, aniden satış için elde tutulmamaktadır. Bunların satışı genel olarak piyasa faktörlerine ve işletmenin finansal durumunda bağlı olmaktadır. Satışa hazır menkul kıymetler gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte olup, kar ya da zarardan ayrı bir şekilde gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar olarak diğer kapsamlı gelirlerde raporlanmaktadır (Pili, 2012: 33-34).

Örnek⁶: A İşletmesi, dönem içerisinde B İşletmesi'nin hisse senetlerinden satın almıştır. A İşletmesi'nin satın almış olduğu hisse senetlerinin B'nin toplam sermaye içerisindeki payının %25 olduğu tespit edilmiştir. B İşletmesi'nin sermaye tutarı 400.000 TL olarak belirlenmiş olup, dönemsonunda B İşletmesi'ne yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinin 125.000 TL olduğu anlaşılmıştır. Bu bilgilere göre yapılması gereken hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönemsonundaki Gerçeğe Uygun Değer: 125.000 TL

A İşletmesi'nin Sermaye Payı : (100.000 TL) (=400.000TL X %25)

Finansal Varlık Değerleme Farkı : 25.000 TL

| 31/12/2013 | |
|---|--------|
| 242 İŞTİRAKLER | 25.000 |
| 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 25.000 |
| <i>Özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değer farkının diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | |
| / | |

Örnek⁷: İşletme 01.12.2013 tarihinde likidite ihtiyacı ortaya çıktığı anda satmak üzere bir özel sektör tahvili satın almıştır. Söz konusu tahvilin nominal bedeli 4.000 TL olup, vadesi 6 ay olarak tespit edilmiştir. Bono, işlem maliyeti hariç 3.800 TL'ye satın alınmıştır. Dönemsonu itibarıyla tahvilin değerinin 3.950 TL olduğu görülmüştür. Bu bilgilere göre yapılması gereken hesaplamalar ve yevmiye kayıtları şöyle olacaktır:

| 01/12/2013 | |
|--|-------|
| 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 3.800 |
| 102 BANKALAR | 3.800 |
| <i>Satılmaya hazır finansal varlık alımı nedeniyle</i> | |
| / | |

⁶ Gökğöz (2013: 35) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

⁷ Yıldız ve Özerhan (2010: 188) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

Dönemsonunda (31.12.2013) söz konusu tahvil değerlemeye tabi tutulacaktır. Bu değerlendirme işlemi, dönemsonuna kadar geçen süre boyunca tahvil üzerinden işleyen faiz tutarını da kapsayacaktır. Söz konusu faiz tutarının hesaplanmasında kullanılacak olan faiz oranı, etkin faiz yönteminden yararlanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + i)^{n/12}$$

$$3.800 \text{ TL} = 4.000 \text{ TL} / (1 + i)^{6/12}$$

$$(1 + i)^{6/12} = 4.000 \text{ TL} / 3.800 \text{ TL}$$

$$(1 + i)^{1/2} = 4.000 \text{ TL} / 3.800 \text{ TL}$$

$$(1 + i) = (4.000 \text{ TL} / 3.800 \text{ TL})^2$$

$$i = (4.000 \text{ TL} / 3.800 \text{ TL})^2 - 1$$

$$i = 0,108$$

Tahvilin vadesi 6 ay olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 5 aylık dönem için etkin faiz yönetiminin kullanılması durumunda 1 ay boyunca işleyen faiz tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$4.000 \text{ TL} / (1 + 0,108)^{5/12} = 3.831,42 \text{ TL}$$

$$1 \text{ Ay Boyunca İşleyen Faiz Tutarı} = 3.831,42 \text{ TL} - 3.800 \text{ TL} = 31,42 \text{ TL}$$

Bununla birlikte, tahvilin alış bedeli 3.800 TL iken, dönemsonu değeri 3.900 TL olmuştur. Aradaki 100 TL'lik değer artışının 31,42 TL'lik kısmı bir ay boyunca işlemiş olan faiz gelirinden kaynaklanmaktadır.

| 31/12/2013 | |
|---|-------|
| 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 100 |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 31,42 |
| 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 68,58 |
| <i>Dönemsonunda yapılan değerlendirme nedeniyle</i> | |
| / | |

Eğer dönemsonunda tahvilin değeri 3.900 TL yerine 3.600 TL olması varsayımı altında, aradaki 300 TL'lik değer azalışının şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

| 31/12/2013 | | | |
|---|--|--------|-------|
| 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 231,42 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | | | 31,42 |
| 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI | | | 200 |
| <i>Dönemsonunda yapılan değerlendirme nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

334. Türev Ürünler Yeniden Değerleme Farkları Ve Muhasebeleştirilmesi

Finansal araçlar, asıl (temel) finansal araçlar ve türev finansal araçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Asıl (temel) finansal araçlar hisse senedi, katılma intifa senetleri, kar zarar ortaklığı katılma belgeleri, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, altın-gümüş-platin bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler, mevduat sertifikası, gayrimenkul sertifikaları, euro ve dolar (nakit para) gibi sermaye piyasasında kullanılan menkul kıymetler olarak dikkat çekmektedir (Yörük, 2009: 985).

Türev finansal araç, *taraflardan birine ödemenin nasıl yapılacağına dair bir seçenek vermesi durumunda, tüm ödeme alternatiflerinin aracın özkaynağa dayalı finansal araç olmasıyla sonuçlanması durumu haricinde, bir finansal varlık veya borç olarak tanımlanmıştır. Ödemeye ilişkin seçeneklere örnek olarak, ihraççının veya hamilin ödemeyi net nakit veya nakit karşılığı hisse senedi takası olarak yapmayı tercih etmesi gösterilebilir (TMS 32, paragraf 26). Ayrıca türev finansal araç, riskten korunma amacıyla mevcut bir finansal araçtan türetilen finansal araçlar olarak da ele alınmaktadır. Forward (teslim amaçlı, cayılmaz vadeli işlem), future (cayılmaz vadeli işlem), swap (vadeli değiş-tokuş), opsiyon, faiz tavanı, faiz tabanı,*

faiz koridoru gibi finansal araçlar da türev finansal araçlara örnek oluşturmaktadır (Yörük, 2009: 986).

Finansal riskten korunma çeşitleri; *gerçeğe uygun değer riskinden korunma, nakit akış riskinden korunma ve yurt dışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma* olmak üzere üçe ayrılmıştır. Bunlardan nakit akış riskinden korunma, “(i) muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borca (örneğin, değişken oranlı borçların gelecekteki faiz ödemelerinin tamamı veya bir kısmı) ya da gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen ve (ii) net kar veya zararı etkileyebilen nitelikteki nakış akışı değişikliklerinden korunmak için gerçekleştirilen bir finansal riskten korunma işlemi” olarak tanımlanmıştır (TMS 39, paragraf 86; TFRS 9, paragraf 5.2.3).

Gerçeğe uygun değer riskinden korunmada, riskten korunma aracına ilişkin gerçeğe uygun değer kazanç (veya kayıpları) kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS 39, paragraf 89). Nakit akış riskinden korunma ve yurt dışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma işlemlerinin muhasebesi birbirinin benzeri olarak ele alınmaktadır (TMS 39, paragraf 102; TFRS 9, paragraf 4.4.3).

TMS/TFRS uygulamalarında “Nakit Akış Riskine İlişkin Riskten Korunma Araçlarına Bağlı Olarak Oluşan Kazanç Ve Kayıpların Etkin Kısımları” olarak bilinen türevsel ürünler yeniden değerlendirme farkları; nakit akış riskinden korunmak amacıyla yapılan türev sözleşmelerinden (forward, swap vs.) kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısımlarının “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Etkin olmayan kısımlar ise, “kar ya da zarar” içerisinde muhasebeleştirilmelidir (TMS 39, paragraf 95).

Finansal riskten korunma işleminin etkin olabilmesi içinse, aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir (TMS 39, paragraf UR105):

- Finansal riskten korunma işleminin, söz konusu korunma işleminin ilgili olduğu dönemler içerisinde meydana gelen ve korunan riskten kaynaklanan değişiklikleri dengeleyeceği beklenmektedir.

- Finansal riskten korunma işleminin fiili sonuçları % 80 ile % 125 arasında olmalıdır. Örneğin; fiili sonuçlara göre finansal riskten korunma aracındaki kaybın 120 TL, nakit aracındaki kazancın ise 100 TL olması durumunda, dengeleme (netleştirme) oranı; $120 / 100$ yani %120 olarak ya da $100 / 120$ yani %83 olarak ölçülmektedir.

Her ne kadar bu şartlar yerine getirilmiş olsa bile türev finansal araçların hangi kalemde muhasebeleştirileceği konusu Tekdüzen Hesap Planı ve TMS/IFRS bazında tezatlık oluşturmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda türev finansal araçlarla ilgili özel bir hesap bulunmamaktadır. Uygulamada Tekdüzen Hesap Planı'na göre türev finansal araçlar için yapılan muhasebeleştirmede genellikle nazım hesaplar kullanılmakta ve bilanço dışında tutulmaktadır. TMS/IFRS ise, türev finansal araçların finansal tablolarda asli hesaplarda izlenerek, sonuçlarının yine finansal tabloların içerisinde gösterilmesini benimsemiştir. Ayrıca, TMS/IFRS'lere göre, türev finansal araçlarla ilgili kamuoyuna açıklanması gereken hususlarında finansal tabloların dipnotlarında yer alması istenmektedir (Bal ve Öztürk, 2013: 131).

Türev finansal araçlar için, 1993 yılında yürürlüğe giren SFAS 115 ile TMS 39 arasında bunların sınıflandırılmasının ve ölçümleme yönteminin aynı olduğu görülmektedir. Alım-satım amaçlı menkul kıymetler ve satışa hazır menkul kıymetler gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilebilmektedir. Birincisi (alım-satım amaçlı menkul kıymetler), gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpları gerçekleşmiş kalemler olarak kar ya da zararda raporlanmaktadır. İkincisi (satışa hazır menkul kıymetler) ise, gerçekleşmemiş kalemler olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. FASB, gerçeğe uygun değer bilgisinin söz konusu araçlar için maliyet bilgisinden daha yararlı olduğu sonucuna varmıştır. Çünkü gerçeğe uygun değer, bir finansal varlığı gelecekte satmak için satın almasına ilişkin yönetim kararını yansıtmaktadır. Bununla birlikte, alım-satım amaçlı menkul kıymetler kısa dönemli fiyat hareketlerinden kar elde etme amacı ile satın alınırken; satışa hazır menkul kıymetler, süresi belirgin olmayan bir dönem boyunca elde tutulması için satın alınmaktadır (Pili, 2009: 34).

Bu nedenlerden ötürü, alım-satım amaçlı menkul kıymetler açısından, gerçeğe uygun değer değişimleri kar ya da zararda raporlanmakta iken, satış amaçlı

menkul kıymetlerdeki gerçeğe uygun değer değişimleri diğer kapsamlı gelir unsuru olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır (SFAS 115, paragraf 51-53). Maliyet (itfa edilmiş maliyet), vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetlerde bir zorunluluktur. Bu konuda, gerçeğe uygun değer seçeneğinin uygulanmasına SFAS'lar tarafından izin verilmemektedir (Pili, 2009: 34).

Örnek⁸: Moda Tekstil kumaş ve iplik üretimiyle uğraşmaktadır. Moda Tekstil, üretim kapasitesini arttırmak amacıyla yeni bir makine satın almak istemektedir. Bunun için, Moda Tekstil, Tek-Mak AŞ ile söz konusu makinenin alımı için sözleşme imzalamıştır.

Sözleşmenin detayları şu şekildedir:

- Anlaşma Tarihi : 16.03.2013
- Makinenin teslim edileceği tarih : 25.07.2013
- Anlaşma Tutarı : 100.000 \$
- Anlaşmanın Yapıldığı Tarihteki Kur : 1 \$ = 1,5 TL

Kurların gelecekte yükseleceğini tahmin eden Moda Tekstil, nakit akış riskinden korunmak için 25.07.2013 tarihinde yapacağı 100.000 \$ ödeme için, 16.03.2013 tarihinde Güven Finans Şirketi ile 1 \$ = 1,8 TL kuru üzerinden bir forward sözleşmesi satın almıştır. Anlaşma tarihi itibarıyla satın alınan forward sözleşmesine ilişkin olarak yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

| 16/03/2013 | |
|---|---------|
| 910 BORÇLU NAZIM HESAP - Alınan Forward Sözleşmeleri | 180.000 |
| 920 ALACAKLI NAZIM HESAP - Alınan Forward Sözleşmeleri Karşılığı | 180.000 |
| <i>Dönemsonunda yapılan değerlendirme nedeniyle</i> | |
| / | |

⁸ Yörük (2009: 1045) ile Bal ve Öztürk (2013: 123-140) çalışmalarındaki örneklerden geliştirilmiştir.

İleriki dönemde kurlar şu şekilde oluşmuştur:

- 30 Nisan 2013 : 1 \$ = 1,7 TL
- 31 Temmuz 2013 : 1 \$ = 1,9 TL

Türev finansal araçların edinilmesinde başlangıç maliyetleri sıfır ise bilanço dışı hesaplarda izlenmektedir. Ancak türev araçların dönem sonunda değerlemesi sonucu oluşacak değerlendirme farklarının türev araçların izlendiği bir hesaba kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda bir yıldan kısa vadeli yapılan türev sözleşme ürünlerinin 11 MENKUL KIYMETLER grubunda açılacak olan “11X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir (Gökgöz, 2013: 36). Bu açıklamalar doğrultusunda 30/04/2013 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

| 30/04/2013 | |
|--|--------|
| 55X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI | 10.000 |
| 11X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR | 10.000 |
| <i>100.000\$ X (1,8 TL – 1,7 TL) = 10.000 TL kur farkı (forward sözleşmesinin değerlemesi) nedeniyle</i> | |
| / | |

30/07/2013 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

| 30/07/2013 | |
|--|--------|
| 11X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR | 20.000 |
| 55X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI | 20.000 |
| <i>100.000\$ X (1,7 TL – 1,9 TL) = 20.000 TL kur farkı (forward sözleşmesinin değerlemesi) nedeniyle</i> | |
| / | |

34. Diğer Kapsamlı Gelirler İle Sermayenin Korunması Arasındaki İlişki

Sermayenin korunması, karın doğru bir şekilde belirlenmesinde önemli rol oynayan bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Kapsamlı gelir tablosunda kara etki eden bir unsur olarak diğer kapsamlı gelirler açısından bakıldığında, diğer kapsamlı gelirler ile sermayenin korunması arasındaki ilişki oldukça önemli bir hale gelmektedir.

Bu kısımda Sermaye Korunmasının Tanımı ve Önemi, Sermayenin Korunması Bağlamında Ele Alınan Sermaye Çeşitleri, Sermaye Korunması Kavramları, Diğer Kapsamlı Gelirlerin Sermayenin Korunması Üzerine Etkisi ve Sermaye Koruma Düzeltmeleri incelenecektir.

340. Sermayenin Korunmasının Tanımı ve Önemi

Daha önce de belirtildiği üzere kar iki farklı yaklaşıma göre tanımlanmaktadır. Bunlardan bilanço yaklaşımına göre kar; dönemsonu özkaynaklar ile dönembaşı özkaynaklar arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle kar, dönembaşı özkaynaklarının dönemsonunda da aynen korunmasından sonra, elden çıkartılacak en yüksek değer olarak tanımlanmaktadır. Yani, dönem karının belirlenmesinde “*Sermayenin Korunması*” esas alınmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 486). Kısaca, sermayenin korunması; *belirli bir döneme ilişkin kar elde etmek amacıyla, söz konusu dönemin başında sahip olunan sermayenin devamlılığının sağlanması* olarak tanımlanmaktadır.

Sermayenin korunması (veya maliyetlerin karşılanması) karın belirlenmesi için gerekli olan bir finansal kavramı veya bir soyutlamayı ifade etmektedir. Sermayenin korunması, yatırılan sermayenin geri alınması (sermayenin kazanılması) ile yatırılan sermayeden gelir elde edilmesi (sermayeden kazanç veya kar sağlanması) arasındaki ayrımı ortaya koyan bir ölçek ve hatta bir ön koşul olarak görülmektedir (SFAC 6, paragraf 71).

341. Sermayenin Korunması Bağlamında Ele Alınan Sermaye Çeşitleri

Sermayenin korunması, sermaye kavramını tanımlamak suretiyle bir işletmenin, sermayesini korumak için ne yapması gerektiğini ortaya koymak amacı taşımaktadır (Bellandi, 2012: 269). Dolayısıyla işletmenin korumak ve devamlılığını sağlamak istediği sermaye unsurunu nasıl tanımladığı oldukça önemli bir hale gelmektedir.

Sermaye kavramı, bir işletmenin kuruluşu esnasında işletme sahip veya sahipleri tarafından işletmeye tahsis edilen parasal değerlerin toplamı olarak ifade edilmektedir. Sermayenin korunması bağlamında, iki çeşit sermaye ortaya çıkmıştır. Bunlar, *Finansal Sermaye* ile *Fiziksel Sermaye* olarak hem FASB hem de IASB (dolayısıyla KGK) düzenlemelerine esas oluşturmaktadır (SFAC 6, paragraf 71; KGK Kavramsal Çerçeve, paragraf 57-58).

Finansal sermaye, muhasebe eşitliğinde yer aldığı gibi özkaynaklar (net varlıklar) yerine de kullanılmakta olup, yatırımla alakalı olarak ele alınmaktadır. Çoğu işletme, finansal tablolarını hazırlama esnasında sermayeyi nominal tutarı (finansal anlamı) ile kullanmaktadır (Önce, 2008: 59-60).

Fiziksel sermaye ise, fiziki açıdan faaliyette bulunabilme yeteneğini temsil eden sermaye olarak değerlendirilmektedir. Fiziksel sermaye, işletmenin üretim kapasitesini esas almak suretiyle işletmenin fiziksel ve verimli kapasitesini veya bu kapasiteye ulaşmak amacıyla kullandığı kaynakları veya fonları kapsamaktadır (Bellandi, 2012: 270).

Üretim amacıyla kullanılan makineler, teçhizatlar ve fabrikalar gibi sermaye unsurları fiziksel sermaye olarak değerlendirilmektedir. Finansal sermaye ise, fiziksel sermaye üzerindeki mülkiyet hakkını temsil etmektedir. Örneğin, bir işletmenin hisse senetlerine sahip olmak finansal sermayeye sahip olmaktır. Hisse senedi sahipleri dolaylı olarak fiziksel sermayesinin de sahibi olmaktadır. Daha özlü bir anlatımla, finansal sermaye ile fiziksel sermaye arasındaki fark; fiziksel sermayeyi satın alabilmek için finansal sermaye ihtiyaç duyulmaktadır ve finansal sermaye bir üretim gücü olarak değerlendirilmemektedir.

Bu bağlamda, sermaye kavramlarından hangisinin tercih edileceğinin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Eğer finansal tablo kullanıcılarının öncelik verdikleri konu yatırılan sermayenin nominal tutarı veya sermayenin satın alma gücü ise, finansal sermayenin kullanılması gerekmektedir. Eğer finansal tablo kullanıcıları öncelikli olarak işletmenin üretim kapasitesiyle ilgileniyorsa, o zaman fiziksel sermayenin kullanılması gerekmektedir (Kavramsal Çerçeve, paragraf 58).

342. Sermayenin Korunması Kavramları

Muhasebede kar kavramı; gelir ve bilanço (özsermaye) yaklaşımları olmak üzere iki farklı yaklaşıma göre tanımlanmaktadır. Gelir yaklaşımını benimseyen muhasebe düşünürlerine göre, kar kavramının tanımlanmasında gelirlerin ve giderlerin esas alınması gerekmektedir. Örneğin, bir ticari işlemde kardan söz edebilmek için gelirin, bu geliri elde etmek için yapılan giderleri (katlanılan maliyetleri) karşılması gerektiğini savunmaktadırlar. Bilanço yaklaşımını benimseyenlere göre ise, karın özkaynaklar cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir. Bu bakış açısına göre, özkaynakların (net varlıkların) yenilenmesi veya kardan ortaklara kar payı dağıtılmadan önce sermayenin bütünlüğünün korunması savunulmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 415).

Dolayısıyla, dönem karının belirlenmesinde sermayenin korunmasının hareket noktası olarak göz önünde bulundurulduğu anlaşılmaktadır. Sermayenin nasıl korunacağı karın belirlenmesini doğrudan etkilemektedir. Sermayenin korunması kavramları, sermaye çeşitlerine bağlı olarak sermayenin korunma yöntemlerini ortaya koyan kavramlar olarak tanımlanabilmektedir. İki önemli sermayenin korunması kavramı bulunmaktadır. Bunlar; *Finansal Sermaye Kavramı* ve *Fiziksel Sermaye Kavramı* olarak bilinmektedir (SFAC 6, paragraf 71). Bahsi geçen iki sermayenin korunması (devamlılığı) kavramı arasındaki temel fark; işletmenin varlıklarının ve borçlarının fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl değerlendireceğine bağlı olmaktadır. Genel olarak, eğer işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahipse sermayesini devam ettirmiş demektir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı, kar olarak tanımlanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, paragraf 62).

Finansal Sermayenin Korunması Kavramı (Sermayenin Nominal Olarak Korunması Kavramı); sermayenin nominal (finansal) olarak korunmasını yani finansal sermayenin devamlılığını belirtmektedir. Bu kavrama göre, *dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koydukları tutarlar hariç olmak üzere, net varlıkların (özkaynakların) dönemsonundaki parasal tutarı dönembaşındaki parasal tutarından fazla ise, bir gelir elde edilmiş demektir* (Örten vd., 2012: 11-12). Finansal sermayenin korunması kavramı, finansal sermayenin korunmasının (devamlılığının) nominal parasal tutarlar veya satınalma gücü birimleriyle ölçülmesi üzerine odaklanmış bir kavramdır (Bellandi, 2012: 269).

Fiziksel Sermayenin Korunması Kavramı (Sermayenin Fiziksel Olarak Korunması Kavramı); Sermayenin üretim gücünün korunmasını yani sermayenin fiziksel olarak korunmasını ifade etmektedir. Bu kavrama göre, *dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, net varlıkların (özkaynakların) tutarı dönemsonundaki üretim (faaliyet) kapasitesini aşıyorsa bir gelir ortaya çıkmış demektir.* Buna göre, işletme tarafından yalnızca enflasyon oranının üzerindeki getirilerin kar olarak raporlanması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 12). Fiziksel sermayenin korunması kavramı, nominal parasal tutarlar veya satınalma gücü birimleriyle ölçümlerde cari maliyet esasının dikkate alınmasını gerektirmektedir (Bellandi, 2012: 270).

343. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Sermayenin Korunması Üzerine Etkisi

Sermayenin korunması, yatırılan sermayenin geri alınması ile sermayeden kar sağlanması arasındaki ayrımı ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, bir işletmenin kar sağlayabilmesi ancak kendi sermayesini muhafaza etmesiyle veya geri kazanmasıyla mümkün olmaktadır. Hem işletmeler hem de yatırımcılar bir çıkar elde ettikleri finansal kaynaklara yatırım yaparken, kendilerine çok daha fazla finansal kaynak yaratacakları beklentisini taşımaktadırlar.

Finansal sermayeden gelir elde edilmesi için, işletmenin ortaklarla yapmış olduğu işlemler hariç olmak üzere, dönemsonunda net varlıkların parasal tutarının dönembaşındaki parasal tutarından fazla olması gerekmektedir. Finansal sermayenin korunması kavramı (sermayenin nominal olarak korunması kavramı), muhasebe

uygulamalarında geleneksel bir yaklaşım olarak görülmekte olup, mevcut finansal tablolar için geçerli olan sermaye koruma kavramı olarak kabul edilmektedir (SFAC No. 6, paragraf 71). Kapsamlı gelir, finansal sermayeden elde edilen bir gelir olarak ortaya çıkmaktadır (SFAC No. 6, paragraf 70).

Finansal sermayenin korunmasından elde edilen gerçekleşmemiş gelirler diğer kapsamlı gelirler kapsamında muhasebeleştirilirse, kapsamlı gelir de sermayenin nominal olarak korunmasından ötürü ortaya çıkan bir gelir unsuru olarak ortaya çıkacaktır. Yine bu kavrama göre, kar ya da zarar finansal sermayeden elde edilen bir gelir olarak değerlendirilecektir. Ancak, finansal sermayenin korunmasından ötürü elde edilen gerçekleşmemiş gelirler kar ya da zararın sadece belirli bir kısmını oluşturmaktadır. Çünkü kar ya da zarar, kapsamlı gelir ve diğer kapsamlı gelir gibi yalnızca finansal sermaye (sermayenin nominal olarak korunması) kavramına tabi değildir. Çünkü kar ya da zarar sermayenin finansal olarak korunmasına ilişkin gerçekleşmemiş gelirlerin yanı sıra, fiziksel sermayenin korunmasından ötürü (sermayenin fiziksel olarak korunması kavramı) ortaya çıkan ve doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen *sermaye koruma düzeltmelerini* de kapsamaktadır. Fiziksel sermaye kavramı esas alındığında, kar ya da zararın yalnızca söz konusu düzeltmelerin ardından ortaya çıkan eksik ya da fazlalıkları yansıttığı görülmektedir (Bellandi, 2012: 274).

Ancak, gelir ve gider unsurlarının diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi özellikle Avrupa Birliği üyesi olan (77/91/EEC sayılı İkinci Konsey Direktifine tabi olan) veya ticaret kanunları özkaynaklar veya ödenmiş sermaye tutarları için bir asgari seviye belirlenmesini zorunlu kılan Türkiye gibi ülkelerde, sermayenin korunması açısından tarafsız bir davranış biçimi olarak kabul edilmemektedir. Hisse senedi veya özkaynaklar yasa tarafından belirlenmiş olan asgari seviyenin altına inerse, işletmenin sermayesinin yeniden yapılandırılması gerekecektir. Finansal kriz dönemlerinde, böyle bir etki çok yaygınlaşacak ve hatta çok ciddi bir şirket sorunu haline gelebilecektir. Söz konusu asgari seviyeler genellikle işletmenin kendi finansal tablolarında ve bireysel finansal tablolarında belirlenmekte olup, konsolide finansal tablolarında herhangi bir asgari seviye belirlenmesi söz konusu olmamaktadır. Herhangi bir zararın, kar ya da zararda raporlanması geçmiş yıllar karları aracılığıyla özkaynakları da etkileyebilmektedir.

Ancak, geçmiş yıllar karları üzerinden aktarım ve diğer kapsamlı gelirlerin kullanımı en azından söz konusu zarar ani bir etkiye yol açmadan sermaye korunabilmektedir (Bellandi, 2012: 269).

344. Sermaye Koruma Düzeltmeleri

Varlıkların ve borçların yeniden değerlendirilmesi veya değerlerinin yeniden belirlenmesi özkaynaklarda artışlara veya azalışlara sebep olmaktadır. Bu artış veya azalışlar gelir ve gider tanımlarına girmekle birlikte, sermayenin korunması kavramı uyarınca gelir tablosuna dahil edilmemektedir. Bunun yerine özkaynaklarda sermaye koruma düzeltmesi (sermaye düzeltmesi olumlu/olumsuz farkları) veya yeniden değerlendirme yedeği olarak gösterilmektedirler (TMS 1, paragraf 36).

Sermayenin korunması, işletmenin dönembaşındaki sermayesini dönemsonunda da devam ettirmiş olduğunu göstermektedir. Bu anlamda, dönembaşındaki sermayenin devam ettirilmesi, yani sermayenin korunması için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı kar olarak tanımlanmaktadır (TMS 1, paragraf 62).

Finansal sermayenin korunması kavramına göre, sermayenin nominal olarak ölçülmesi durumunda, ortakların sahip olduğu kaynaklardan dolayı meydana çıkan değişimler hariç olmak üzere, dönemsonu net varlıkların parasal değerinin dönembaşındaki net varlıkların parasal değerinden fazla olması durumunda; başka bir deyişle, hasılat ve kazançların gider ve zararları aşması durumunda, döneme ilişkin kar (FASB düzenlemelerinde gelir) elde edilmektedir (Bellandi, 2012: 271).

Finansal sermayenin sabit satın alma gücüyle ölçülmesi durumunda, yukarıda bahsedilen bağlantı devam etmekte; fakat buna ek olarak, söz konusu fazlalık sabit satın alma gücünün yeniden tespit edilmesinden sonra hesaplanmaktadır (TMS 1, paragraf 63).

Fiziksel sermayenin korunması kavramına göre ise, işletmenin üretim kapasitesi üzerinden ifade edilen ve ortakların sahip olduğu kaynaklardan ötürü ortaya çıkmayan fazlalıklar korunmaktadır (Bellandi, 2012: 271).

Gelirin tanımlanması bilanço yaklaşımına göre yani varlık ve yükümlülük tanımlarından yola çıkılarak tanımlandığında, benimsenen sermayenin korunması kavramı kazanılan gelirin muhasebeleştirilmesini ve ölçümünü etkilemektedir. Buna karşılık, varlıklar ve yükümlülükler için kullanılan ölçüm esaslarının çeşitleri sermayenin korunmasını ve böylece kar veya zararın muhasebeleştirilmesine etki etmektedir.

Sermaye koruma düzeltmeleri, benimsenen sermayenin korunması kavramına göre (örneğin, satın alma gücü veya üretim kapasitesi), sermaye dengesinin yeniden belirlenmesi için lazım olan sermayedeki değişimlerdir. Bu nedenle, sabit satın alma gücü ile ölçülen finansal sermayenin korunması kavramına ve fiziksel sermayenin korunması kavramına göre, sermaye koruma düzeltmeleri kar olarak görülmemekte; fakat gelirin hesaplanması için hasılat ve kazançların gider ve kayıplardan fazla olan kısmından düşülmektedir (SFAC No. 5, paragraf 48; IASB Kavramsal Çerçeve, paragraf 58-60). Sermaye koruma düzeltmeleri, esasen varlık ve yükümlülüklerin fiyatlarındaki gerçekleşmemiş değişimleri, bir diğer ifadeyle “elde tutma kazanç veya kayıplarını” ifade etmektedir (Bellandi, 2012: 271).

Sermaye koruma düzeltmelerinin bilanço ve gelir tablosu yaklaşımları olmak üzere iki farklı açıdan ele alınması mümkün gözükmektedir. Bilanço yaklaşımına göre, sermayenin nominal parasal tutar olarak ifade edilmesi halinde elde tutma kazanç veya kayıpları sermaye koruma düzeltmesi değil, özkaynaklarda muhasebeleştirilmeleri ve değişim yaratmaları durumunda kar olarak tahakkuk ettirilmektedir. Ancak, muhasebe standartları elde tutma kazanç ve kayıplarının kar ya da zararda muhasebeleştirilmesine izin vermezse, söz konusu varlığın elden çıkarılmasına veya ilgili yükümlüğün ödenmesine kadar gerçekleşmemiş olarak kalacaktır (Kavramsal Çerçeve, paragraf 4.63).

Gelir tablosu yaklaşımına göre ise, sahip olunan varlık ve yükümlülüklerin fiyatlarında meydana gelen gerçekleşmemiş değişimler genellikle tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle elde tutma fiyatlarındaki artışların muhasebeleştirilmemesi durumunda, bu artışlar kar ya da zarara dahil edilmemektedir. Çünkü gelir tablosunu etkileyen varlık veya yükümlülüklerle ilişkin herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır. Ayrıca bunlar gerçekleşmemiş olduğundan,

özkaynakları sermaye koruma düzeltmeleri olarak değiştirmemektedir. Öte yandan, elde tutma fiyatlarında meydana gelen azalışlar stokların piyasa veya maliyet değerlerinden düşük olmasıyla değerlendirilmesinde olduğu gibi genellikle ihtiyatlılık kavramı gereği muhasebeleştirilmekte olup, kar ya da zarardan düşülmektedir (Bellandi, 2012: 272).

Finansal sermayenin korunması kavramına göre, gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanması durumunda, varlık veya yükümlülüklerin fiyatlarında meydana gelen gerçekleşmemiş değişimlerin birçoğu kısmen veya tamamen tahakkuk ettirilmektedir. Bunların sermaye koruma düzeltmesi veya kar ya da zarar olarak sınıflandırılması; kar ya da zararda, diğer kapsamlı gelirlerde veya doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilip ettirilmemelerine bağlı olmaktadır. Sermayenin fiziksel olarak korunması kavramına göre, gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları her zaman sermaye koruma düzeltmesi olarak değerlendirilmektedir; çünkü bunlar özkaynaklara eklenmekte veya özkaynaklardan çıkarılmaktadır (SFAC No. 6, paragraf 73).

FASB tarafından 1980 yılında yayınlanan ve daha sonra yürürlükten kaldırılan 3 No'lu Finansal Muhasebe Kavramları Bildirisi'nde sermaye koruma düzeltmeleri için finansal tablolarda ayrı bir unsurun seçilmesi veya seçilmemesi serbest bırakılmış olup, sermaye koruma düzeltmelerinin diğer kapsamlı gelirlerde yer alan kazanç veya kayıpların bir parçası olarak ele alınabileceği kabul edilmiştir. 1984'te yayınlanan 5 No'lu Finansal Muhasebe Kavramları Bildirisi'nde ise, diğer kapsamlı gelirlerle ilgili olan kazanç ve kayıplar sermaye koruma düzeltmesi veya ortaklara bağlı olmayan işlemlerden dolayı özkaynaklarda meydana gelen değişimler olarak ifade edilmiştir (SFAC No. 5, paragraf 43). 1985'te yayınlanan 6 No'lu Finansal Muhasebe Kavramları Bildirisi'nde yine bu konuya ilişkin düzenlemeler yer almakta olup, fiziksel sermayenin korunması kavramına göre, sermaye koruma düzeltmelerinin finansal tabloların ayrı bir unsuru olabileceği kabul edilmiştir (SFAC No. 6, paragraf 71).

Türkiye Muhasebe Standartları'nda sermaye korunması kavramlarına göre, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmeleri halinde varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlemesi veya yeniden belirlenmesi sermaye koruma düzeltmesi olarak

yorumlanmış olup, ayrıca bunlar *yeniden değerlendirme yedeği* olarak ifade edilmiştir (KGK Kavramsal Çerçeve, paragraf 4.36).

KGK tarafından yayımlanan Kavramsal Çerçeve ve TMS/TFRS'lere göre, sermaye koruma düzeltmelerinin doğrudan özkaynaklarda raporlanması durumunda bunlar yedekler olarak tanımlanmıştır. TMS 1 ve TMS 16 gibi belirli standartlarda yeniden değerlendirme fazlası gibi sermaye koruma düzeltmeleri diğer kapsamlı gelirlere dahil edilmiştir (TMS 1, paragraf 7 ve paragraf 96; TMS 16, paragraf 39-40).

Kar ya da zararın tersine kapsamlı gelir, elde tutma kazanç ve kayıplarının özkaynaklarda raporlanmasına diğer kapsamlı gelirler aracılığıyla izin vermektedir. Bu durum, muhasebe standartları elde tutma kazanç ve kayıplarının net gelirden raporlanmasına izin vermese bile geçerliliğini korumaktadır. Diğer kapsamlı gelir kapsamında raporlanmasına imkan verdiği için, kapsamlı gelir bir uzlaşma noktası olarak görülmektedir. Kar ya da zarar açısından bakılacak olunursa, belirli gerçekleşmemiş elde tutma kazanç ve kayıpları gelir tablosunda raporlanmamaktadır. Kapsamlı gelir açısından bakıldığında ise, bu kazanç ve kayıplar esasen işletme sahip veya sahiplerinin yapmış olduğu işlem ve olaylardan kaynaklanmayan değişimlerden ötürü ortaya çıkan gelirlerin bir parçası olarak (kapsamlı gelir) ele alınmaktadır. Örneğin, satışa hazır finansal varlıkların değerinde yeniden değerlendirme haricinde meydana gelen bir azalış diğer kapsamlı gelirlere yaratacağı olumsuz etki nedeniyle özkaynaklarda da bir azalışa neden olmaktadır. Sonuç olarak kapsamlı gelir, bu düzeltmeye izin verdikten sonra kalan herhangi bir fazlalık için sermayeyi korumuş olmaktadır (Bellandi, 2012: 273).

KGK tarafından yayımlanan Kavramsal Çerçeve'de fiziksel sermayenin korunması kavramına göre, sermaye koruma düzeltmeleri tamamen özkaynakların bir parçası olarak ele alınmakta olup, kar veya zarar olarak görülmemektedir. Bu durumda, söz konusu düzeltmeler her ne kadar gelir ve gider tanımına uysalar bile, gelir tablosunda raporlanmamaktadır. Sabit satın alma gücü ile belirlenen finansal sermayenin korunması kavramına göre, aynı durum tamamen değil de kısmen geçerli olmaktadır (KGK Kavramsal Çerçeve, paragraf 4.36, paragraf 4.62-63). Burada, KGK tarafından yayımlanan Kavramsal Çerçeve'nin diğer kapsamlı gelirleri, söz

konusu gelir ve gider unsurlarının doğrudan gelir tablosunda gösterilmesine engel olan bir mekanizma olarak dolaylı bir biçimde kabul ettiği görülmektedir.

4. KAPSAMLI GELİRİN RAPORLANMASI

Kapsamlı gelirin raporlanması, klasik gelirden raporlanan finansal bilgilerden daha geniş kapsamlı bilgilerin raporlanmasını ve sunulmasını içermektedir. Kapsamlı gelir, kar ya da zararın sunulduğu klasik gelir tablosundan farklı olarak, hem kar ya da zarar kalemini hem de diğer kapsamlı gelirleri kapsamaktadır. Bu bölümde, kapsamlı gelirin raporlandığı araç olarak karşımıza çıkan kapsamlı gelir tablosu incelenmiştir.

40. Kapsamlı Gelir Tablosunun Tanımı ve Önemi

Kapsamlı gelir tablosu, *işletmenin belli bir dönemde elde ettiği; fakat kar ya da zararda gösteremediği bazı gelir ve gider unsurlarının gösterilmesini sağlayan, klasik gelir tablosundan daha geniş kapsamlı bir genel amaçlı finansal tablo* olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2011a: 12-13). Tanımda geçen bazı gelir ve gider unsurları, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimlerden kaynaklanmakta olup, *kapsamlı gelir* olarak tanımlanmaktadır (IAS 1, paragraf 7). Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosu, kapsamlı gelirin raporlandığı finansal tablodur.

Kapsamlı gelir tablosunda raporlanan kapsamlı gelir; kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Kar ya da zarar, klasik gelir tablosundan bildiğimiz bir finansal performans göstergesi olup, gerçekleşmiş gelir ve giderlere ilişkin performans sonucunu yansıtmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler ise, henüz gerçekleşmemiş gelir ve giderleri yansıtmaktadır. Dolayısıyla, kapsamlı gelir tablosu, temelde gelir/hasılat ve gider/maliyet kavramlarına yüklenilen farklı anlamlardan kaynaklanan henüz gerçekleşmemiş (kar dağıtımına konu edilemez nitelikteki) gelir ve giderlerin dönemsel paylarını göstermekle görevli bir tablo olarak ve klasik gelir tablosuna nazaran daha kapsamlı finansal bilgiler içermesi bakımından oldukça önemli bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun haricinde kapsamlı gelir tablosu, dağıtımına konu edilemeyecek olan gerçekleşmemiş gelir veya giderlerin özkaynak değişim tablosuna aktarılmasında kullanılan bir ara

tablo görevi görmesinden dolayı oldukça önemli bir finansal tablo olarak değerlendirilmektedir (Kaval, 2011a: 14-15).

41. Kapsamlı Gelir Tablosunun Tarihi

Kapsamlı gelir tablosunun ortaya çıkışı, 20. Yüzyılın ilk yarısının sonlarına doğru klasik gelir tablosuna ilişkin olarak ortaya çıkan tartışmalara dayanmaktadır. 1940 yılında, işletmenin bir muhasebe dönemi boyunca gösterdiği finansal performansın sonucunu yansıtan gelir tablosunun, döneme ilişkin net sonuçları finansal durum tablosunun özkaynaklar sınıfına aktarılmadan önce gelir ve giderlerin tüm belirleyicilerini en geniş kapsamda ele almak suretiyle, olağandışı ve düzensiz unsurları kapsamak ve yansıtmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu yaklaşım, 1969 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board – APB) tarafından yayımlanan *Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması* isimli 9 numaralı görüşte (Opinion 9 – Reporting the Results of Operations) açık bir biçimde desteklenmiştir (Rees ve Shane, 2012: 792).

Bu temeller üzerinde yükselme imkanı bulan kapsamlı gelir terimi, ilk defa 1980 yılında FASB tarafından yayımlanan SFAC No. 3 - İşletmelerin Finansal Tablolarının Unsurları (Elements of Financial Statements of Business Enterprises) isimli standartta resmi olarak kullanılmıştır. Halbuki kapsamlı gelir kavramı, Kasım 1978’de yayımlanan İşletmelerin Finansal Raporlamalarının Amaçları isimli FASB Kavramlar Standardı 1’de (Statements of Financial Accounting Concept - SFAC No. 1) kazanç kavramı zaman zaman kapsamlı gelir kavramı yerine kullanılmıştır (SFAS 130, paragraf 36).

4 yıl sonra (1984’te) yayımlanan SFAC No. 5 - İşletmelerin Finansal Tablolarında Muhasebeleştirme ve Ölçüm (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises) isimli standart ile kapsamlı gelirin içeriği ile kapsamlı gelir ve kar veya zarar arasındaki fark vurgulanmıştır (Dumitrana, Jianu ve Jinga, 2010: 26).

1985 yılında yayımlanan SFAC No. 6 – Finansal Tabloların Unsurları (Elements of Financial Statements) isimli standart SFAC No. 3’ün yerini almış olup,

kapsamlı gelir kavramını, kar amacı gütmeyen işletmeleri kapsayacak şekilde genişletmiştir (Johnson, Reither ve Swieringa, 1995: 128).

Kapsamlı gelir kavramının nasıl raporlanacağı ise, 1992 yılında İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayımlanan FRS 3 – Finansal Performansın Raporlanması (Reporting Financial Performance) standardı ile belirlenmiş olup, kapsamlı gelir kavramına ilişkin olarak ulusal anlamda ilk standart ortaya çıkmıştır.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ve sunulmasına ilişkin yapılan bu çalışmalar sonrasında finansal tablo kullanıcılarında bazı kapsamlı gelir unsurlarının doğrudan özkaynaklarda gösterilmesine ilişkin bir yaklaşım doğmuştur. Söz konusu yaklaşım, Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (Association For Investment Management and Research - AIMR) tarafından 1993'te yayımlanan *1990'lar ve Sonrasında Finansal Raporlama* isimli raporda dile getirilmek suretiyle kapsamlı gelir kavramının birçok sebepten ötürü uygulanması gerektiği yönünde FASB üzerinde baskı oluşturulması amaçlanmıştır.

Temmuz 1996'da IASC tarafından Finansal Tabloların Sunuluşu isimli bir Taslak Metin yayımlanmıştır. Bu Taslak Metin'de zorunlu olarak düzenlenmesi gereken yeni bir finansal tablo olarak “Özkaynaklarda Ortaklardan Kaynaklanmayan Hareketler Tablosu” (Statement of Nonowners Movements In Equity) önerilmiştir.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan bir diğer standart ise, 1997 yılında FASB tarafından yayımlanan SFAS 130 – Kapsamlı Gelirin Raporlanması (Reporting Comprehensive Income) standardı olmuştur. Bu standarda göre, işletmelerin 15 Aralık 1997 tarihinden itibaren kapsamlı gelirlerini, kar ya da zarar kalemi ile birlikte tek bir finansal tabloda veya ayrı bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda veya özkaynak değişim tablosunda olmak üzere üç farklı seçenek şeklinde raporlaması gerekmiştir (Rees ve Shane, 2012: 4; Jordan ve Clark, 2002: 1-2).

1998 yılında Muhasebe Standartları Konseyi'nin Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (Institute of Certified Chartered Accountants – ICCA) bağlı olan

Kanadalı temsilcileri ile G4+1 temsilcileri (ABD, Yeni Zelanda, Avustralya ve İngiltere'deki standart yayımlayan kuruluşların ve ayrıca IASB'ın temsilcileri) finansal performansın yeni bir finansal tabloda gösterilmesi gerektiği üzerinde uzlaşmışlardır. Bunun sonucunda, G4+1 tarafından tavsiye edilen kapsamlı gelir tablosunun işletmenin esas faaliyetlerinin sonucunu, finansal faaliyetlerin sonucunu ve son olarak diğer kazanç ve kayıpları yansıtan üç farklı sütundan oluşması gerektiği belirtilmiştir (Dumitrana vd., 2010: 26).

G4+1 tarafından benimsenen bu görüşler, günümüzde kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin bilgilerin yer aldığı IAS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na (Presentation of Financial Statements) temel oluşturmuştur. IASB, ilk olarak 1975 yılında yayımlanan IAS 1 – Muhasebe Politikalarının Açıklanması (Disclosure of Accounting Policies) standardını, kapsamlı gelir tablosunu devreye sokmak amacıyla 1997 yılında yeniden gözden geçirmiştir (Köse, 2009: 66; Dumitrana vd., 2010: 26). Daha sonra 2006 yılında yayımlanan IAS 1 Taslak Metni'nde *döneme ilişkin tahakkuk ettirilen gelir ve gider tablosu* olarak da bilinen *kapsamlı gelir tablosu* diye bir finansal tablo kavramı ilk defa dile getirilmiştir (Pili, 2009: 82). 2007 yılında yapılan yeni bir gözden geçirme ile beraber IAS 1 işletmelere 2009 bütçe yılından başlamak üzere, hem özkaynak değişim tablosunu hem de kapsamlı gelir tablosunu düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Bu standarda göre, kapsamlı gelir tablosu; kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelirlerin raporlandığı tek bir tabloda veya kar ya da zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelirler tablosu olmak üzere iki ayrı tabloda gösterilmesi gerekmektedir (Dumitrana vd., 2010: 26).

Düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolardan birisi olan kapsamlı gelir tablosu ülkemizde, 2008 yılında IAS 1'de yapılan değişikliğin yansımaları olarak (Elliott ve Elliott, 2013: 42); TMS 1'de yapılan değişiklik ile 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2009 tarihinden başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere yürürlüğe girmiştir (Kaval, 2011a: 12).

42. Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesinin Amacı

Kapsamlı gelir; kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelirlerden oluşmaktadır. Kar ya da zarar, klasik gelir tablosunda raporlanan geleneksel bir performans karşılaştırma ölçüsü olarak nitelendirilmektedir (Bellandi, 2012: 250). Bununla birlikte, kar ya da zarar sürdürülebilir kar ve nakit akışlarının planlanmasına altyapı oluşturmaktadır. Gelir ve gider açısından bakılacak olursa, kar ya da zarar; açık ve güvenilir bir şekilde ölçülebilen ve makul bir oranda gerçekleşme ihtimali olan bir gelir ölçüm aracı olarak değerlendirilmektedir (IASB Kavramsal Çerçeve, paragraf 48). Bunların haricinde kar ya da zarar, verginin hesaplanmasında kullanılan ilk girdi ve sermayenin korunması açısından dağıtılabılır karın belirlenmesinde kıstas alınan bir ölçü olma özelliklerine sahiptir (Bellandi, 2012: 250).

Kapsamlı gelir tablosu, kapsamlı gelirin raporlandığı finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir finansal tabloya duyulan gereksinim, klasik gelir tablosunun bir işletmenin bir dönem boyunca gösterdiği finansal performansını tam olarak yansıtmada yetersiz kalması ile daha da artmıştır. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın çeşitli nedenlerden dolayı ortaya çıkan bazı kazanç ve kayıpların doğrudan özkaynaklarda raporlanmasını gerektirmesi de kapsamlı gelirin raporlanması gerekliliğini arttırmıştır.

Doğrudan özkaynaklarda raporlanması gereken kalemler diğer kapsamlı gelirler olarak bilinmektedir. Kar ya da zarar haricinde kapsamlı geliri oluşturan ikinci unsur olan diğer kapsamlı gelirler, diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsamaktadır (IAS 1, paragraf 7).

Klasik gelir tablosunun kapsamlı gelir tablosuna doğru izlediği gelişim süreci boyunca, performansın raporlanmasına ilişkin olarak birbirine zıt iki farklı eğilimin olduğu gözlemlenmiştir. Bunlar; *cari faaliyet kavramı* ile *her şey dahil kavramı* olarak adlandırılan eğilimlerdir (Bellandi, 2012: 247).

Cari faaliyet kavramını, diğer adıyla *kirli fazla (dirty surplus)* kavramını savunanlara göre, bir gelir tablosunda yalnızca olağan, düzenli ve cari dönem için normal sayılabilecek faaliyetlerin sonuçlarına yer verilmeli; işletmenin gelecekte elde edebileceği kazançlarını yansıtmayan düzensiz kazanç veya kayıplar doğrudan dağıtılmayan karlara aktarılmalıdır. İşletme faaliyetlerine özgü olan unsurların; düzenli ve yinelenen unsurlar olmalarının yanı sıra, gelecekteki finansal performansların tahminine imkan veren ve ayrıca tahmin edilen finansal performanslar arasında zaman ve nitelik olarak karşılaştırma yapılmasını sağlayan unsurlar olduğu bilinmektedir. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından desteklenen cari faaliyet kavramı, klasik gelir tablosunun oluşturulmasının ardındaki mantığa temel teşkil eden bir kavramdır. Klasik gelir tablosu cari faaliyet kavramına göre düzenlenmektedir (Cahan, Courtenay, Gronewoller ve Upton, 2000: 1273-1274; Pascan, 2010: 187; Dhaliwal, Subramanyam ve Trezevant, 1999: 44-45). Bu kavramın dezavantajı; klasik gelir tablosunda yalnızca yinelenen maliyetlerin ve gelirlerin raporlanmasıyla birlikte, performansı etkileyen ve zaman zaman ortaya çıkan diğer faktörlerin göz ardı edilmesidir (Bellandi, 2012: 248-249).

Cari faaliyet kavramı esas alınarak düzenlenen klasik gelir tablosu, yalnızca gerçekleşmiş olan gelir ve giderleri raporlamaktadır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarına eksik bilgi sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin özkaynaklarında artış veya azalış yaratan ve henüz nakde dönüşmemiş olan gelirler veya giderler hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedir. İşte bu söz konusu bilgiler kapsamlı gelir tablosu aracılığıyla ilgili taraflara sunulmaktadır (Örten vd., 2012: 27).

Öte yandan, her şey dahil kavramı veya diğer adıyla temiz fazla (*clean surplus*) kavramı, daha geniş bir finansal performans kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association - AAA) tarafından desteklenen her şey dahil kavramına göre, gelir tablosunda yer alacak olan sonuç kaleminin belirli bir dönem boyunca özkaynaklarda meydana gelen tüm artış ve azalışların etkilerini yansıtmaları gerekmektedir (Cahan vd., 2000: 1274). Ancak, özkaynaklarda meydana gelen bu artış ve azalışların işletme sahipleriyle olan işlemlerle ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. Bu kavrama göre, alışılmadık ve olağandışı unsurların performans sonucuna yansıtılması

gerekmektedir. Çünkü doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin cari faaliyetiyle alakalı olan her türlü kazanç veya kayıp uzun dönemde karlılığa katkıda bulunacaktır (Pascan, 2010: 188; Dhaliwal vd., 1999: 45).

Her şey dahil kavramına uygun bir şekilde düzenlenen kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesinin amacı; bazı belirli finansal performans unsurlarının açıklanması suretiyle, finansal performansın daha iyi bir şekilde değerlendirilmesi konusunda finansal raporların kullanıcılarına yardım etmektir. Ayrıca, temel bir finansal tablo olarak kapsamlı gelir tablosu, işletmenin muhasebeleştirilen tüm gelir ve giderlerini detaylı bir şekilde raporlamaktadır (Dastgir ve Velashani, 2008: 124).

43. Kapsamlı Gelir Tablosu Düzenleme Modelleri

Kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin olarak IASB ve FASB tarafından yapılan çalışmalar büyük önem taşımaktadır. IASB ve FASB tarafından kapsamlı gelir tablosuna ilişkin olarak yayımlanan standartlar ve diğer çalışmalar göz önüne alındığında farklı sınıflandırmalara sahip birden fazla kapsamlı gelir tablosu modelinin kullanılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bununla beraber, kapsamlı gelir tablosu diğer kapsamlı gelir unsurlarının her birini ayrı bir finansal performans aracı olarak raporlamaktadır. Dolayısıyla kullanılacak olan kapsamlı gelir tablosu modellerinin, işletmenin performansının doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde ortaya konmasında ve gelecekteki performansın isabetli bir şekilde tahmin edilmesinde ne derece faydalı olduğunu göstermesi gerekmektedir.

Ayrıca, işletmelerin performans hedeflerine ilişkin olarak tercih edilecek olan her kapsamlı gelir tablosu modelinin avantaj ve dezavantajlarının da belirtilmesi oldukça önem arz etmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak olan gerçeğe uygun değer değişimleri ve diğer gerçekleşmeyen gelir ve giderler (doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kalemler) diğer kapsamlı gelir unsurları olarak TMS 1 Finansal

Tabloların Sunuluşu Standardı'nda aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (TMS 1, paragraf 7):

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS 16 ve TMS 38),
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (TMS 19),
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21),
- Özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar (TFRS 9 ve TMS 39),
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39).

Muhasebe standartlarına ilişkin dünyada önemli çalışmalar yürüten Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve (Amerikan) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) zaman zaman muhasebe standartları ve finansal raporlama konularıyla ilgili olarak ortak toplantılar düzenlemektedir. 2005 yılında düzenlenen Ortak IASB-FASB Toplantısı bir işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin sunuluşuna ilişkin standartlar geliştirmek amacıyla gerçekleşmiştir. Bu standartların, işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde gerekli olacak finansal tablo bilgilerinin faydasını arttıracak standartlar olması istenmiştir. Finansal performans değerlendirmesi kapsamında ilgili kalemlerin finansal tablolarda gösterimine ilişkin şekil - içerik, sınıflandırma (ayırma) - toplama (bir araya getirme) gibi özelliklerin esas alınarak sunulması gibi konuların tartışıldığı bu toplantıda teklif edilen kapsamlı gelir tablosu düzenleme modelleri aşağıdaki gibidir (IASB-FASB Meeting, 2005: paragraf 3):

- 1.Model: *İstisnai/İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 2.Model: *Yinelenen/Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*

- 3. Model: *Gerçekleşen/Gerçekleşmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 4. Model: *Faaliyet Kalemleri / Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 5. Model: *Tarihi Maliyet Esasına/Piyasa Değeri Esasına/Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*

430. İstisnai ve İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bu modelde, kapsamlı gelir tablosu kalemleri *istisnai kalemler* ve *istisnai olmayan kalemler* şeklinde ayrılmaktadır. Bir kalem, olağandışı bir şekilde çok büyük bir tutar veya olaya tekabül ediyorsa ve/veya raporlama yapan işletmenin olağan bir faaliyeti ile ilgili olmasına rağmen, nadiren meydana geliyorsa, bu kalem *istisnai* olarak ele alınmaktadır. Örneğin, yüksek tutarlı kambiyo zararları, işletme birleşmeleriyle ilgili olarak ortaya çıkan yeniden yapılandırma giderleri, dönen ve duran varlıklarda meydana gelen değer düşüşleri, şüpheli alacaklar için ayrılan yüksek tutarlı karşılıklar *istisnai* kalemler olarak dikkat çekmektedir (Pili, 2009: 64).

Olağan faaliyetler; *işletmenin, kendi işinin bir parçası olarak üstlendiği ve devam ettirdiği faaliyetler ile gerek bunlarla birlikte gerekse de ayrı olarak ortaya çıkan faaliyetler* olarak tanımlanmaktadır. Bu tür faaliyetler işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede (siyasi, yasal, ekonomik gibi) meydana gelen herhangi bir olayın işletme üzerindeki etkilerini içermektedir (FRED 22, paragraf 2).

Bu modelin amacı, istisnai kalemlerin, sürdürülen faaliyetlerden veya faaliyet dışı karlardan ayrı olarak ele alınması hususunda işletme yönetimine kolaylık sağlamaktır. Böylelikle, işletme ve finansal tablo okuyucuları işletmenin geçmiş dönemde elde ettiği karlarını değerlendirmek suretiyle gelecekteki nakit akışlarını ve karlarını daha iyi hesaplayabilecektir (Pili, 2009: 64).

Aslında, bu sınıflandırmanın oldukça öznel ve takdire bağlı olduğu görülmektedir; çünkü her dönem için hangi kalemlerin istisnai olup olmayacağına işletme yönetimi karar vermektedir. Örneğin, bir işletme açısından istisnai olarak ele alınan bir kalemin, farklı bir işletme açısından istisnai olarak nitelendirilmemesi mümkün olabilmektedir. Öte yandan, farklı işletmeler açısından benzer durum aynı işletmenin faaliyet gösterdiği farklı dönemler açısından da söz konusu olabilmektedir. Yani, bir işletme açısından bir dönem istisnai olarak dikkate alınan bir kalem bir sonraki dönem istisnai olarak değerlendirilemeyebilir.

İşletme açısından istisnai ve istisnai olmayan kalemlerin tekdüze bir şekilde belirlenemiyor olması, öznelliği ön plana çıkarmakta ve hem diğer işletmeler hem de aynı işletmenin farklı faaliyet dönemleri açısından çelişkili durumlar yaratabilmektedir. Çelişkili durumlara neden olan öznellik, takdir yetkisinin işletmelerin kendisine bırakılmış olması ve finansal tabloları kıyaslamada oluşabilecek zorluklar modelin amacı olan gelecekteki gelir ve nakit akışlarının tahminine imkan vermemektedir. Esasen, yönetimin yüksek tutarlı zararları *istisnai* olarak; istisnai gelirleri de *istisnai olmayan* şeklinde sınıflandırma niyeti olabilmektedir. Böyle yapılması durumunda, firmanın gelecekteki nakit akışlarının tahmini zorlaşarak, firmanın gerçek performansı anlaşılamayacaktır (Pili, 2009: 64).

Bu modelde gerçeğe uygun değer değişimleri ve diğer kapsamlı gelir kalemlerinin nasıl raporlanacağı işletme yönetiminin tercihine bağlı olarak değişmektedir. Dolayısıyla söz konusu kalemler, hem istisnai hem de istisnai olmayan kalemler olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu modelde, diğer kapsamlı gelirleri gösteren özel ve ayrı bir bölüm bulunmamaktadır. Tablo 23'te istisnai ve istisnai olmayan kalemlere göre oluşturulmuş örnek bir kapsamlı gelir tablosu formatı görülmektedir.

Tablo 23. Kapsamlı Gelir Tablosu - 1. Model (İstisnai / İstisnai Olmayan)

| | Cari Dönem Toplam | Bir Önceki Yıl Toplam |
|--|------------------------------|----------------------------------|
| <u>İSTİSNAİ OLMAYAN KALEMLER</u> | | |
| <i>Hasılatlar</i> | | |
| <i>Giderler</i> | | |
| ---- | | |
| <u>İSTİSNAİ KALEMLER</u> | | |
| <i>Yüksek Tutarlı Kambiyo Zararları</i> | | |
| <i>Yeniden Yapılandırma Zararları</i> | | |
| <i>Dönen Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüşleri</i> | | |
| <i>Duran Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüşleri</i> | | |
| <i>Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Yüksek Tutarlı Karşılıklar</i> | | |
| ---- | | |
| <u>FİNANSMAN VE HAZİNE</u> | | |
| <i>Finansal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Hazine Kazanç ve Kayıpları</i> | | |
| ---- | | |
| <u>DURDURULAN FAALİYETLER</u> | | |
| <i>Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| | | |
| KAPSAMLI GELİR | | |

Kaynak: Pili, 2009: 65.

431. Yinelenen ve Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bir kalem yüksek derecede anormallik gösteriyorsa, firmanın olağan faaliyetleri dışındaki olay veya işlemlerden ötürü ortaya çıkıyorsa ve tekrarlanması beklenmiyorsa, *yinelenmeyen* bir kalem olarak düşünülmektedir. Örneğin, arsa, arazi, araç-gereç satışından elde edilen kazançlar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri gibi işlemler ve olayları *yinelenmeyen* olarak sınıflandırılmasının bir sakıncası yoktur. Çünkü bu tip işlemler ve olaylar sürekli olmayıp, önceden tahmin edilememektedir. Yinelenmeyen kalemler istisnai

kalemleri içermemektedir; çünkü istisnai kalemler işletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili olarak ele alınmaktadır (Pili, 2009: 65; FRS 3, paragraf 6).

Yinelenmeyen kalemler ile istisnai kalemlerin neler olacağını işletme yönetimine bırakılmış olmasından dolayı bu kalemler arasında net bir ayırım yapılamamaktadır. Dolayısıyla her iki ayrıma göre önerilen kapsamlı gelir tablosu modellerinde yazılmış olan kalemlerin işletme kararına bağlı olarak yer değiştirmesi mümkündür. Örneğin, uygulamada istisnai kalem olarak gösterilen bazı kalemlerin (örneğin, duran varlıklarda meydana gelen değer azalışlarının) Tablo 24'te yinelenmeyen kalem olarak ele alındığı görülmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 43-44). Bu durum özellikle IFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerin finansal raporlarında ortaya çıkmaktadır. Çünkü IFRS'ler olağandışı kalem kavramını tanımamaktadır.

Bu modelin amacı, sürdürülen faaliyetleri normal olmayan işlem ve durumlardan ayırt etmelerine ve gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmeleri hususunda finansal tablo kullanıcılarına kolaylık sağlamaktır. Dolayısıyla bu amacın, 1. Modelin amacı ile aynı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bir kalemin yinelenen olup olmadığına ilişkin esas alınan kriterler öznel olarak değerlendirilmiş olabilmektedir. Bir işletmede yinelenen bir işlem, başka bir işletme için yinelenmeyen işlem olarak düşünülebilmektedir. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen bir dalgalanmanın yinelenen bir kalem olarak mı ele alınmalıdır yoksa yinelenmeyen (bir defaya mahsus) bir kalem olarak mı ele alınacağı veya bir finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin hangi kapsamda ele alınacağı işletme yönetiminin tercihinin bağlı olmaktadır. Dahası, işletme yönetimi yinelenen gelirleri kar ya da zarar veya kapsamlı gelir içerisinde değil de bir bütün olarak göstermek isteyebilir. Bu yolun izlenmesi, işletmenin cari performansının gizlenmesine neden olacaktır. Bu durum da işletmenin gelecekteki nakit akışlarının hesaplanmasını zorlaştıracaktır (Pili, 2009: 65-66).

Kapsamlı gelir tablosunun bu modelinde, diğer kapsamlı gelir kalemlerin hem yinelenen kalem hem de yinelenmeyen kalem olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür. Bu durum, işletmenin tercihinin bağlı olarak değişmektedir. Tablo 24'te

yinelenen ve yinelenmeyen kalemlere göre oluşturulmuş kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir.

Tablo 24. Kapsamlı Gelir Tablosu - 2. Model (Yinelenen / Yinelenmeyen)

| | Cari Dönem Toplam | Bir Önceki Yıl Toplam |
|---|------------------------------|----------------------------------|
| <u>YİNELENEN KALEMLER</u> | | |
| <i>Hasılatlar</i> | | |
| <i>Giderler</i> | | |
| ----- | | |
| <u>YİNELENMEYEN KALEMLER</u> | | |
| <i>Duran Varlık Satışından Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Mahkeme ve Tazminatlara İlişkin Yüksek Tutarlı Karşılıklar</i> | | |
| <i>Onarım Maliyetleri</i> | | |
| <i>İşçi Çıkarma Tazminatları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>FİNANSMAN VE HAZİNE</u> | | |
| <i>Finansal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Hazine Kazanç ve Kayıpları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>DURDURULAN FAALİYETLER</u> | | |
| <i>Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| KAPSAMLI GELİR | | |

Kaynak: Pili, 2009: 66.

432. Gerçekleşen ve Gerçekleşmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Kapsamlı gelir tablosu modelinin üçüncüsü olan bu modelde, *gerçekleşen* ve *gerçekleşmeyen* kalemler olarak yapılan sınıflama FASB'ın tanımlamalarıyla oldukça yakın anlamda ele alınarak yapılmıştır. Bir kalem, nakit veya nakit benzerlerine dönüştürülmeye hazır olduğunda veya zaten dönüşmüşse gerçekleşmiş olarak nitelendirilmektedir (SFAS No. 6, paragraf 143).

Bu modelin amacı; gerçekleşmiş olan gelirin, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan ayrı olarak raporlanmasını sağlamaktır. Böylelikle, finansal tablo kullanıcıları gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kalemlerin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmek için farklılaştırma tekniklerini kullanabileceklerdir. Bu model özellikle, kar ya da zarar kavramının *dağıtılabilir kar* kavramına sıkı sıkıya bağlı olduğu ülkeler için oldukça uygun gözükmektedir. Bu model ile birlikte gerçekleşmiş gelir ve dağıtılabilir gelir kalemleri, gerçekleşmemiş gelir kalemlerinden ayrı bir şekilde raporlanacaktır. Bu iki gelir kavramı (gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş) birbirine eklendiğinde, dönemin kapsamlı gelir performansı daha belirgin hale gelecektir (Pili, 2009: 66).

Gerçekleşmenin anlamı bir kez tanımlandığında; kalemler yönetim kararına bağlı kalınmadan her sınıfta muhasebeleştirilecektir. Gerçekleşme esasına bağlı olarak oluşturulan bu modelde hangi kalemin hangi kısımda raporlanacağı, önceki modellerde olduğu kadar yönetim kararına bağlı olmamaktadır. Yani öznellik bu modelde daha az seviyelere çekilmiş olmaktadır.

Öte yandan, gerçekleşme her ülkede aynı anlama gelmemektedir. Avrupa'da gerçekleşme, dağıtıma uygun gelir için kullanılmakta olup, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de gerçekleşme, sermayenin korunmasını vurgulamaktadır (Pili, 2009: 37-40). IASB ve FASB dağıtılabilir gelirin bir muhasebe konusu olmadığını, uluslararası standartlara uyum sağlama kararı alan ülkeleri ilgilendiren yasal bir konu olduğuna inanmaktadır (Pili, 2009: 67).

Bununla birlikte IASB ve FASB'in ortaklaşa olarak ortaya çıkarmış oldukları muhasebe modeli (Gelir Tahakkukları Projesi), işletmenin bir kazanç sürecinin tamamlanmasını ve gerçekleşmesini dikkate almadan varlık ve kaynaklardaki değişimlere bağlı olarak gelirleri muhasebeleştirileceğini öngörmektedir. Her iki kurul da aşağıdaki sebeplerden ötürü gerçekleşme yerine bu yaklaşımı tercih etmiştir (Pili, 2009: 67):

- Gerçekleşme kavramı zaman zaman IASB'in Kavramsal Çerçevesi'nde verilen varlık ve borç tanımlamalarıyla uyuşmamaktadır. Örneğin, IASB'in Kavramsal Çerçevesi'nde varlıklar, *geçmişte olan işlemlerin*

sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler olarak tanımlanırken; borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülükler olarak tanımlanmıştır (IASB Kavramsal Çerçeve, paragraf 4). Ancak varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler, gerçekleşme kavramının doğasına aykırı çeşitli ayrıntılar içermektedir.

- Gerçekleşmenin tam olarak bir tanımının yapılması gerekmektedir. Şu anki tanım farklı endüstri, işlem ve ülkeler için tutarlı bir uygulama getirmemiştir.
- Birden fazla bileşeni olan gelir getiren düzenlemeler doğrultusunda meydana gelen gerçekleşmeyi tanımlamak zor olmaktadır.
- Gerçekleşmeye ilişkin bilgilerin, kapsamlı gelir tablosu yerine nakit akım tablosundan veya bilançodan alınmasının daha uygun olduğu görülmüştür.

Bu modelde, diğer kapsamlı gelirlerin gerçekleşmemiş olduğu kabul edilmiş olup, bunların ayrı bir şekilde raporlanması gerektiğine karar verilmiştir. Diğer kalemlerin tümü IAS/IFRS'lerin kapsamlı gelir tablosunda tanımladığı diğer gruplarda gerçekleşmiş olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu sınıflandırma, IASB'ın sermayenin korunması kavramlarına sıkı sıkıya bağlı bir gerçekleşme tanımını onaylamaktadır (Pili, 2009: 67).

Tablo 25'te gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir unsurlarına göre gruplandırılmış kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir.

Tablo 25. Kapsamlı Gelir Tablosu - 3. Model (Gerçekleşmiş / Gerçekleşmemiş)

| | Cari Dönem Toplam | Bir Önceki Yıl Toplam |
|--|------------------------------|----------------------------------|
| <u>GERÇEKLEŞMİŞ KALEMLER</u> | | |
| <i>Hasılatlar</i> | | |
| <i>Giderler</i> | | |
| ----- | | |
| <u>GERÇEKLEŞMEMİŞ KALEMLER</u> | | |
| <i>Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları</i> | | |
| <i>Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Kur Değişim Etkileri</i> | | |
| <i>Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarının Gerçeğe Uygun Değer Farkları</i> | | |
| <i>Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>FİNANSMAN VE HAZİNE</u> | | |
| <i>Finansal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Hazine Kazanç ve Kayıpları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>DURDURULAN FAALİYETLER</u> | | |
| <i>Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| KAPSAMLI GELİR | | |

Kaynak: Pili, 2009: 68.

433. Faaliyet Kalemleri Ve Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bu modelde, kapsamlı gelir tablosu *faaliyet* ve *faaliyet dışı* gruplara ayrılmaktadır. *Faaliyet* kalemleri, işletmenin düzenli faaliyetlerinin doğrudan bir sonucu olarak ortaya çıkan gelir ve giderlerle ilişkili olarak ele alınmakta olup, bu yönüyle *faaliyet dışı* kalemlerden ayrılmaktadır. Bu modelin amacı, işletmenin esas

gelirini ön plana çıkarmak suretiyle finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sürdürülebilir geliri üzerinden bilgi almasını sağlamaktır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını daha iyi bir şekilde hesaplamasına ve daha doğru kararlar vermesine yardımcı olmaktadır (Pili, 2009: 68).

Tablo 26. Kapsamlı Gelir Tablosu - 4. Model (Faaliyet / Faaliyet Dışı)

| | Cari Dönem Toplam | Bir Önceki Yıl Toplam |
|--|------------------------------|----------------------------------|
| <u>FAALİYET KALEMLERİ</u> | | |
| <i>Hasılatlar</i> | | |
| <i>Giderler</i> | | |
| ----- | | |
| <u>FAALİYET DIŞI KALEMLER</u> | | |
| <i>Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları</i> | | |
| <i>Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Kur Değişim Etkileri</i> | | |
| <i>Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarının Gerçeğe Uygun Değer Farkları</i> | | |
| <i>Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>FİNANSMAN VE HAZİNE</u> | | |
| <i>Finansal Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| <i>Hazine Kazanç ve Kayıpları</i> | | |
| ----- | | |
| <u>DURDURULAN FAALİYETLER</u> | | |
| <i>Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar</i> | | |
| KAPSAMLI GELİR | | |

Kaynak: Pili, 2009: 69.

Bu model kapsamında yapılan modelleme, farklı işletmeler açısından bir tutarlılık arz etmeyebilmektedir. Örneğin, duran varlık satışından elde edilen kazançlar veya finansal varlık satışından elde edilen kazançlar bir işletme tarafından faaliyet kalemi olarak ele alınırken, başka bir işletme tarafından faaliyet dışı kalem

olarak değerlendirilebilmektedir. Ayrıca, bazı kalemler (örneğin, yabancı para çevrim kazanç ve kayıpları) her iki grupta da yer alabilmektedir. Bu durum, daha az karşılaştırılabilirlik ve daha fazla öznellik içeren bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır (Pili, 2009: 68). Bu modelde diğer kapsamlı gelirler, işletmeye ve yapılan işin niteliğine bağlı olarak hem bir faaliyet kalemi hem de bir faaliyet dışı kalem olarak raporlanabilmektedir. Tablo 26’da faaliyet / faaliyet dışı kalemlere göre oluşturulmuş kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir.

434. Tarihi Maliyet Esasına / Piyasa Değeri Esasına / Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Dönüşümlerin ve olayların ölçülmesinde cari değer kullanımının giderek artması ve aynı zamanda da tarihi maliyete verilen önemin azalması finansal tabloların hazırlanmasında daha fazla hesaplama ve varsayımı beraberinde getirmiştir. Bu nedenlerden ötürü, finansal tablo kullanıcılarının kendi ekonomik kararlarını alırken kullanılan hesaplama ve varsayımları anlaması oldukça önemli hale gelmektedir. Böylelikle, kapsamlı gelir tablosunda yer alacak kalemlerin bu hesaplama ve varsayımların esas alınması suretiyle raporlanması ve sınıflandırılması daha faydalı olacaktır (Pili, 2009: 69).

Bu model, üç farklı varsayım çeşidiyle ilişkili olan üç sınıf ortaya çıkarmaktadır. Bunlar; Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler, Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler ve Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler sınıflarıdır (Pili, 2009: 69).

Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler içerisinde, tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine göre tahakkuk ettirilen tüm gelir ve gider kalemleri raporlanmaktadır. Bu kalemler, tarihi maliyet esasına bağlı olarak değerlemeye tabi tutulan varlık ve borçlarla ilgili olmaktadır.

Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler, piyasa fiyatlarındaki dalgalanmalar nedeniyle varlık ve borç tutarlarında meydana gelen değişimler raporlanmaktadır. Genellikle, gerçeğe uygun değer değişimleri, değer düşüklüğü

zararları veya bunun iptali, yabancı para işlemlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar bu sınıfta yer almaktadır.

Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler, gerçek olayın zamanlaması, gelecekteki faiz oranlarında meydana gelen değişimler gibi hesaplamalara ilişkin küçük değişiklikler nedeniyle varlık ve borç tutarlarında meydana gelen değişimleri içermektedir. Örneğin; iskonto oranları, aktüeryal kazanç ve kayıplar, yatırım riskleri ve karşılıklar gibi unsurlarda meydana gelen değişimlerin hesaplanan değerleri bu grupta yer almaktadır.

Bu model finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin varlık ve borçlarının değerlemesinde tarihi maliyetin mi yoksa cari değer mi kullanıldığının anlaşılmasında ve bu varlık ve borçların tahmini değerlerinde meydana gelen değişmelerin ölçümünde yardımcı olmaktadır. Bu model yardımıyla, finansal tablo kullanıcıları ilgili hesaplamaları ve varsayımları daha iyi anlayabilecek ve varsayımların geçerli olup olmadığını; değilse, gözden geçirilmesi gerektiğini bilecektir. Tablo 27’de Tarihi Maliyet Esasına Göre / Piyasa Değeri Esasına Göre / Tahmini Değer Esasına Göre değerlendirilen kalemlerin gruplandırıldığı kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir.

Bu modelde, bazı olay ve dönüşümlerin, yukarıda anlatılan üç grupta toplanmak üzere alt olay ve dönüşümlere ayrıştırılması gerekmektedir. Örneğin, tanımlanmış fayda planları dönem maliyetini tespit etmek için işletme, cari hizmet maliyetini, faiz maliyetini, plan varlıkları ve tazminat haklarından beklenen getiriyi, aktüeryal kazanç ve kayıpları ve son olarak geçmiş hizmet maliyetini hesaplamak zorundadır (TMS 19, paragraf 61).

Tüm bu olaylar farklı gruplarda raporlanabilecek farklı gelir ve gider kalemlerini ortaya çıkarmaktadır. Sonuç olarak, aynı çeşit gelir ve giderler farklı şekillerde raporlanabilmektedir. Bu durum, işletmenin bir dönem boyunca devam eden faaliyetlerine işletme (faaliyet) bakış açısıyla bakmayı zorlaştırmaktadır. Bu da finansal tablo kullanıcılarının gerekli bilgiyi bulmasını ve bilgilerin karar verme sürecinde kullanılmasını zorlaştırmaktadır.

Tablo 27. Kapsamlı Gelir Tablosu - 5. Model (Tarihi Maliyet / Piyasa Değeri / Tahmini Değer)

| | Cari Dönem Toplam | Bir Önceki Yıl Toplam |
|---|------------------------------|----------------------------------|
| <u>Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler</u> | | |
| Hasılatlar | | |
| Giderler | | |
| ----- | | |
| <u>Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler</u> | | |
| Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri | | |
| Kur Değişim Etkileri | | |
| ----- | | |
| <u>Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler</u> | | |
| Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri | | |
| Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları | | |
| Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar | | |
| ----- | | |
| <u>Durdurulan Faaliyetler</u> | | |
| Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar | | |
| KAPSAMLI GELİR | | |

Kaynak: Pili, 2009: 70.

Bu modelde diğer kapsamlı gelirler, piyasa değeri veya tahmini değer gruplarında raporlanabilmektedir. Örneğin, eğer gerçeğe uygun değer piyasa temelli bir bulguya göre belirlenmişse, gerçeğe uygun değer değişimlerinin piyasa değeri grubunda raporlanmasının herhangi bir sakıncası yoktur. Öte yandan, piyasaya dayanan bir bulgunun olmaması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümleri, finansal tablo hazırlayıcılarının tahmin ve varsayımlarını yansıtacaktır. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer değişimleri tahmini değer grubunda raporlanmaktadır (Pili, 2009: 71).

44. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması

Finansal raporlama açısından uluslararası alanda önemli standartlar oluşturulmuş olup, söz konusu standartlar kapsamında kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu kısımda, öncelikle *İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nca (Accounting Standards Board – ASB) Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu*, *Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nca (Financial Accounting Standards Board – FASB) Düzenlenmesi Öngörülen Gelir Tablosu* ve *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca (International Accounting Standards Board – IASB) Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu* incelenecektir.

440. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board - ASB) FASB ve IASB ile birlikte kapsamlı gelir tablosunun benimsenmesini isteyen bir Kurul olarak 1992 yılında, tam set finansal tabloların bir parçası olarak ikinci bir performans tablosunu uygulamaya koyan FRS 3 - Finansal Performansın Raporlanması Standardı'nı yayımlamıştır.

Bu tablo, *tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu (statement of total recognized gains and losses)* olarak isimlendirilmiştir. Standart, kapsamlı gelirin finansal tablolarda nasıl gösterileceğine dair herhangi bir esneklik göstermemiştir. Standarda göre, tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosunun kar ya da zarardan ayrı olarak sunulması gerekmektedir (FRS 3, paragraf 27).

Söz konusu tablo, finansal tablo kullanıcılarının raporlama yapan işletmenin genel performansını değerlendirirken kar ve zararların tümünün dikkate alınmasını kolaylaştıran temel bir finansal tablodur. Bu nedenle tablo, ortaklara ilişkin olarak gerçekleşen kar ve zararı yansıtan bir tablo olup, yedeklerde meydana gelen tüm diğer hareketler ile döneme ait kar ya da zararı kapsamaktadır (FRS 3, 1992: 5).

Bir döneme ilişkin tüm gelir ve giderler kar ya da zararda yer almakta olup, kar ya da zarar tutarı işletmenin ne kadar hasılat elde ettiği ile ne kadar gidere ve maliyete katlandığına bağlı olmaktadır. Ancak, ilgili yasalar veya diğer muhasebe standartlarınca (FRS'lerce) bazı kalemlerin doğrudan özkaynaklardaki yedeklere alınması gerektiğinden veya yapılmasına izin verildiğinden, belirli kazanç ve kayıplar kar ya da zarardan düşülmektedir. Bu nedenlerden ötürü, kapsamlı gelir tablosunun sunulması gerekmektedir (Pili, 2009: 93).

Kar ya da zarar ve *tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu* işletmenin bir dönemdeki performansını yansıtmaktadır. Standart, kapsamlı gelir tablosu formatı ve bu tablonun sunumuna ilişkin açıkça bir şey belirtmemiştir.

FRS 3 açıklamaları incelendiğinde, tablonun özelliklerinin daha anlaşılır bir biçimde ele alındığı görülmektedir. Tablo aşağıdaki bileşenleri içermektedir (FRS 3, paragraf 36):

- Kar payı indiriminden önceki kar ya da zarar,
- Varlıkların değerlemesine ilişkin düzeltmeler,
- Yabancı şirketlerdeki net yatırımlarda, yabancı döviz kurlarında oluşan değişimlerden kaynaklanan farklılıklar.

Kar payı indiriminden önceki kar ya da zarar, döneme ilişkin kar paylarının indiriminden önce göz önüne alınması gereken bir finansal performans tablosu kalemi olup, klasik gelir tablosundaki kar ya da zarar kalemini ifade etmektedir.

Varlıkların değerlemesine ilişkin düzeltmelerle ilgili olması bakımından 1999 yılında yayımlanan FRS 15 - Maddi Duran Varlıklar Standardı'nı incelemek gerekmektedir. Bu standartta, duran varlık değerlemelerinin IFRS gereksinimleriyle aynı doğrultuda olduğu belirtilmektedir. Duran varlıklar tarihi maliyet veya cari değer (örneğin, gerçeğe uygun değer) ile değerlendirilebilmektedir. Bir duran varlığın yeniden değerlemesi, yeniden değerlemenin gerçekleştiği dönemde doğrudan kapsamlı gelirlere yansıtılmaktadır (FRS 15, paragraf 63).

Ayrıca yine varlıklara ilişkin olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerde meydana gelen gerçeğe uygun değer değişimlerinin de kapsamlı gelirlerde gösterilmesi gerekmektedir. Bunlar; *arazi ve arsalardan elde edilen getiriler ve/veya işletme faaliyetlerinde tüketmek yerine potansiyelleri dolayısıyla elde tutulan gayrimenkuller* olarak tanımlanmıştır (SSAP 19, paragraf 1).

SSAP 19 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi Standardı'na göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda (bilançoda), şu anda ise kapsamlı gelir tablosunda, özkaynaklarda amortisman hesaplamadan önceki piyasa değerleri üzerinden raporlanmasını gerektirmektedir. Söz konusu değerlemenin IAS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile benzer nitelikte olduğu görülmektedir. Ancak bu standartta gerçeğe uygun değer değişimleri özkaynaklarda değil; doğrudan kar ya da zararda kapsamında raporlanmaktadır (Pili, 2009: 94).

Yabancı şirketlerdeki net yatırımlarda, yabancı döviz kurlarında oluşan değişimlerden kaynaklanan farklılıklar finansal tabloların çeviriminden dolayı ortaya çıkan düzeltmelere ilişkin olarak ortaya çıkan tutarlar olarak raporlanmaktadır. Bir işletmenin fonksiyonel (geçerli) para biriminin yabancı bir para birimi olması halinde bu durum ortaya çıkmaktadır (SSAP 20, paragraf 51-52).

Kapsamlı gelir tablosunun önceki dönemlere ilişkin karları yansıtmak gibi bir amacı olmadığı gibi dipnotlarda gösterilmeye devam edilmesi gereken yedekler arasındaki aktarmalarla da bir alakası bulunmamaktadır (FRS 3, 1992: 5). Bu nedenlerden ötürü yeniden sınıflandırmaya (geri dönüşüme) izin verilmemektedir. Önceki dönemde bir varlığın (örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkuller) satışına ilişkin olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanan gerçekleşmemiş bir kazancın sonraki dönemde gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kazanç *sonraki dönemin kazancı olmasına rağmen, değerlendirme gününde gerçekleşen bir kazanç* olarak kabul edilmektedir. Sonuç olarak, varlık satışından elde edilen kar ya da zarar, net satış hasılatı ile net defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır (FRS 3, paragraf 37).

Tablo 28. ASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli

| Kar ya da Zarar Hesabı (TL) | 2. Dönem | 1. Dönem |
|--|-----------------|-----------------|
| Hasılat | 100.000 | 105.000 |
| Giderler | (60.000) | (60.000) |
| <i>Net Kar</i> | <i>40.000</i> | <i>45.000</i> |
| Faiz Geliri | (5.000) | (7.000) |
| Vergi Öncesi Olağan Faaliyet Karı | 35.000 | 38.000 |
| Vergi | (7.000) | (8.000) |
| Vergi Sonrası Olağan Faaliyet Karı | 28.000 | 30.000 |
| Azınlık Payı | (2.000) | (2.000) |
| Dağıtılabilir Kar | 26.000 | 28.000 |
| Kar Payları | (25.000) | (27.000) |
| Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım | 1.000 | 1.000 |
| Tahakkuk Eden Toplam Kazanç ve Kayıplar (TL) | 2. Dönem | 1. Dönem |
| Dağıtılabilir Kar | 26.000 | 28.000 |
| | | |
| Gayrimenkullere İlişkin Gerçekleşmemiş Yeniden Değerleme Fazlaları | 4.000 | 6.000 |
| Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gerçekleşmemiş Kazanç (Kayıp) | (3.000) | 4.000 |
| Yabancı Para Çevrim Farkları | 2.000 | 3.000 |
| Döneme Ait Toplam Gerçekleşmemiş Kazanç ve Kayıplar | 3.000 | 13.000 |
| Döneme Ait Tahakkuk Eden Toplam Kazanç ve Kayıplar | 29.000 | 41.000 |
| | | |
| <i>Dağıtılabilir Karlar</i> | 26.000 | 28.000 |
| Dağıtılabilir Kar | (25.000) | (27.000) |
| Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım | 1.000 | 1.000 |
| <i>Dağıtılamayan Karlar</i> | ----- | ----- |
| Dağıtılamayan Yedeklere Aktarım | 3.000 | 13.000 |

Kaynak: Pili, 2009: 95

Tablo 28’de ASB'nin kar ya da zarar ve tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu (kapsamlı gelir tablosu) formatı yansıtılmaktadır. Tabloda verilen tutarlar anlatımı zenginleştirmek amacıyla yazılmıştır.

Tablo 28’de örneklenen kapsamlı gelir tablosu formatı, kar ya da zarar ile başlamakta olup, kar ya da zararda gösterilemeyen diğer gelir ve giderleri de (diğer kapsamlı gelirleri) göstermektedir. ASB’nin önerdiği bu format dağıtılabilir kar ile dağıtılmayan karı birbirinden ayrı olarak göstermektedir. Bu gösterim şekline göre, diğer kapsamlı gelirlerin tümü dağıtılmayan kar olarak ele alınmalı ve sermaye yedeklerine aktarılmalıdır. Yalnızca döneme ait kar ya da zarar ortaklara dağıtılabilmektedir.

FRS 3 Standardı’nın, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gelecekte ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ASB, bir işletmenin döneme ait finansal performansını raporlamak için yeni bir standart haline gelecek olan taslak metni yayımlamıştır (FRED 22).

Bu kapsamlı gelir tablosunun önemi; kapsamlı gelirin raporlanmasında uluslararası görüşler doğrultusunda yeniden oluşturulması olarak değerlendirilmektedir. Böylelikle, tüm kar ve zararlar ilgili dönemde gerçekleşecektir (FRED 22, Önsöz).

Tüm gelir ve giderler (gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş; dağıtılabilen-dağıtılamayan) üç sınıfta gösterilmektedir (FRED 22, paragraf 14):

- Faaliyet,
- Finansman ve hazine,
- Diğer kar ve zararlar.

Faaliyet sınıfında, işletmenin faaliyetlerinden dolayı elde ettiği hasılat ile bu hasılatı elde etmek için katlandığı maliyet ve giderler raporlanmaktadır (FRED 22, paragraf 19). Finansman ve hazine sınıfında ise, finansal araçlar ve türev ürünler ile ilgili kazanç ve kayıplar raporlanmaktadır. Bu sınıfta daha çok işletmenin finansman kaynaklarına ilişkin kalemler yer almaktadır (FRED 22, paragraf 21).

Diğer kar ve zararlar sınıfında ise aşağıdaki kalemler yer almaktadır (FRED 22, paragraf 26):

- Duran varlık yeniden değerlendirme karları veya zararları,
- Sürdürülen faaliyetler kapsamında gayrimenkul satış karları veya zararları,
- Durdurulan faaliyetler kapsamında gerçekleşen satışlardan elde edilen karlar veya zararlar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesinden kaynaklanan karlar veya zararlar,
- Yabancı paralı net yatırımların yabancı para çevrim farkları,
- Kullanılmayan garantinin zaman aşımına uğramasından kaynaklanan karlar veya zararlar,
- Tanımlanmış fayda planlarından elde edilen aktüeryal kazanç veya kayıplar,
- Başka bir standart tarafından tanımlanan veya bunlarla uyumlu olarak belirlenen diğer kar veya zararlar.

Durdurulan faaliyetler, işletmenin bir bileşeni olarak şu özelliklere sahiptir (FRED 22, paragraf 2):

- Ayrı bir iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini yansıtmaktadır.
- Faaliyet alanlarına ve finansal raporlama amaçlarına göre ayrılabilir.
- Tek bir plan çerçevesinde;

- İşletmenin bütünselliği içerisinde büyük oranda elden çıkarılan bir işletme bileşenidir. Örneğin, tek bir işlem neticesinde söz konusu bileşenin satılması veya işletmenin elden çıkarılması veya işletmenin sahipliğinin el değiştirmesi gibi faaliyetler.
- İşletmenin kademeli olarak satılan bir bileşenidir. Örneğin, bileşenin varlıklarının elden çıkarılması ve borçların bireysel olarak ödenmesi gibi faaliyetler.
- Terk edilen faaliyetlerdir.

Tablo 29 yukarıdaki bilgilere ilişkin olarak ve aynı zamanda FRS 3'ün gözden geçirilmiş hali olarak ortaya çıkan FRED 22 – Finansal Raporlama Taslak Metni'nde düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosu formatını yansıtmaktadır. Tabloda verilen tutarlar anlatımı zenginleştirmek amacıyla yazılmıştır. Faaliyet, finansman ve diğer kar ve zararlar *sürdürülen* ve *durdurulan* faaliyet sütunlarında olmak üzere iki sütunda gösterilmektedir.

Tablo 29'daki örnek finansal performans tablosu incelendiğinde, 2. Dönemin kapsamlı gelirinin (113.000 TL); dağıtılabilir kar (80.000 TL) ve dağıtılamayan kar (33.000 TL) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dağıtılabilir kar, döneme ait vergi sonrası faaliyet ve finansman karlarının toplamına eşittir (80.000 TL).

Ayrıca, Tablo 29'daki diğer kar veya zararların tümü gerçekleşmemiş olarak göz önüne alınmasına rağmen, bu sınıfta sürdürülen faaliyetlerde yer alan gayrimenkul satışından kaynaklanan karlar ve zararlar veya durdurulan faaliyet ile ortaya çıkan bir satıştan elde edilen kar ve zararlar gibi gerçekleşmiş kalemler de raporlanmaktadır. Bu nedenle, diğer kar veya zararlar sınıfı Amerikan bekleme tankı gibi düşünülmemelidir. Bekleme tankı tabiri, kendilerini bir şekilde değiştirecek belirli bir olayın meydana gelmesini bekleyen belirli kalemler için kullanılmaktadır. Diğer taraftan, performans tablosunun sınıfları arasında geri dönüşüme izin verilmemektedir (FRED 22, paragraf 10).

Tablo 29. FRED 22'nin Finansal Performans Tablosu

| <i>Finansal Performans Tablosu</i> | | 2. Dönem | | 1. Dönem |
|--|------------------------|-------------------------------|-------------------------------|------------------------|
| | Toplam | Sürdürülen Faaliyetler | Durdurulan Faaliyetler | |
| FAALİYET | | | | |
| Satışlar | 600.000 | 500.000 | 100.000 | 650.000 |
| Satışların maliyeti | (450.000) | (400.000) | (50.000) | (500.000) |
| <i>Brüt Kar</i> | <i>150.000</i> | <i>100.000</i> | <i>50.000</i> | <i>150.000</i> |
| Diğer Giderler | (20.000) | (18.000) | (2.000) | (10.000) |
| <i>Faaliyet Geliri/Karı</i> | <i>130.000</i> | <i>82.000</i> | <i>48.000</i> | <i>140.000</i> |
| FİNANSMAN VE HAZİNE | | | | |
| Borç Faizleri | (25.000) | | | (20.000) |
| Hazine Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler | 5.000 | | | 10.000 |
| <i>Finansman ve Hazine Geliri/Karı</i> | <i>(20.000)</i> | | | <i>(10.000)</i> |
| Vergi Öncesi Faaliyet ve Finansman | | | | |
| Vergi | (30.000) | | | (35.000) |
| Vergi Sonrası Faaliyet ve Finansman | | | | |
| Diğer Kar ve Zararlar | | | | |
| Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Yeniden Değerlemesinden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar | 5.000 | | | 2.000 |
| Yabancı Para Çevrim Farkları | (2.000) | | | 1.000 |
| Tanımlanmış Fayda Planlarından Elde Edilen Aktüeryal Kazanç veya Kayıplar | 45.000 | | | 20.000 |
| Vergi Öncesi Diğer Kar ve Zararlar | | | | |
| 48.000 | | | | |
| Diğer Kar ve Zararlara İlişkin Vergi | (15.000) | | | (7.000) |
| Vergi Sonrası Diğer Kar ve Zararlar | | | | |
| 33.000 | | | | |
| Döneme Ait Toplam Kar ve Zararlar | | | | |
| 113.000 | | | | |
| Dağıtılabilir Karlar | | | | |
| Dağıtılabilir Kar | 80.000 | | | 95.000 |
| Kar Payları | (35.000) | | | (50.000) |
| Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım | 45.000 | | | 45.000 |
| Dağıtılamayan Karlar | | | | |
| Dağıtılamayan Yedeklere Aktarım | 33.000 | | | 16.000 |

Kaynak: Pili, 2009: 98

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri göz önüne alındığında kapsamlı gelir, daha sonra açıklanacak olan IASB'ın tablosunda olduğu gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler için bir temel oluşturan gerçekleşme kavramından uzaklaşmaktadır. ASB kar ve zararların performans tablosunun bölümlerinde gerçekleşip gerçekleşmediğine göre değil; çeşitlerine göre

sınıflandırılması gerektiğine inanarak söz konusu tabloyu oluşturmuştur. Gerçekleşmeye ilişkin bilgi temel tabloya ek olarak sunulabilmektedir (Pili, 2009: 97).

Ancak, tablo yalnızca satışlardan kaynaklanan gelir ve giderleri değil, işletme tarafından elde tutulan varlık ve borçların cari değerindeki değişikliklerinden ortaya çıkan kar ve zararları da gösterdiğinden, gösterilen sonuç ile tarihi maliyet esasına göre elde edilen sonuç arasında önemli bir fark olduğu zaman, bu fark dipnotlarda gösterilmelidir (FRED 22, paragraf 104-105).

441. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) düzenlemelerinde *her şey dahil* gelir kavramı kabul edilmiştir. Buna rağmen SFAS'lar, varlık ve borçlardaki belirli değişimlerin, muhasebeleştirildikleri dönemin kar ya da zararında raporlanmaması gerektiğini; ancak bunun yerine, ayrı bir özkaynak kaleminde yer alması gerektiğini belirtmek suretiyle *her şey dahil* gelir kavramına belli istisnalar getirmiştir.

Örneğin, işletmenin kazançları olarak raporlanacak kalemlerin belirlenmesinde, FASB ve onun selefi olan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) *her şey dahil* kar ya da zarar kavramına bağlı olduklarını belirtmişlerdir (SFAC No. 5, paragraf 35). Ancak bu kavramla ters düşecek şekilde, FASB işletmenin net varlıklarında meydana gelen bazı değişikliklerin, gelir tablosuna alınmadan doğrudan özkaynaklarda raporlanmasına izin veren birçok muhasebe standardı yayımlamıştır. SFAS No. 115 bu duruma ilişkin çarpıcı bir örnek olması bakımından önemlidir. SFAS No. 115, pazarlanabilir hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmasını gerektirmektedir. Öte yandan, satışa hazır menkul kıymetlerden sağlanan elde tutma kazanç ve kayıpları doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla bu da, söz konusu değişimlerin; en azından söz konusu menkul kıymetler satılınca ve bunlardan kazanç veya kayıp ortaya çıkıncaya kadar, performans tablosunun bileşenleri olarak

muhasebeleştirilmesinden kaçınıldığını ve her şey dahil kar ya da zarar kavramının ihlal edildiğini göstermektedir (Hirst ve Hopkins, 1998: 5).

Bu tür sebeplerden ötürü SFAS 130 - Kapsamlı Gelirin Raporlanması Standardı, kar ya da zararda veya özkaynaklarda muhasebeleştirilen tüm gelir ve giderlerin kapsamlı gelir tablosunda raporlanmasını gerektirmektedir.

SFAS 130'da kapsamlı gelir, *işletme sahip veya sahipleri dışındaki kaynaklardan dolayı ortaya çıkan durumlar, olaylar ve işlemlerden dolayı işletmenin özkaynaklarında (net varlıklarında) bir dönem boyunca meydana gelen değişimler* şeklinde tanımlanmıştır (SFAS 130, paragraf 8). Kapsamlı gelir, işletme sahiplerinin yatırımları ve bunlara yapılan dağıtımlar neticesinde ortaya çıkan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca meydana gelen tüm değişiklikleri kapsamaktadır.

Dolayısıyla işletmeler, tahakkuk eden işlemler ile işletme sahiplerinden kaynaklanmayan ve dönem içerisinde gerçekleşen diğer işlemleri göstermek amacıyla kapsamlı geliri raporlamaktadır. Geçmişte işletmeler bu değişimlerin bazılarını işletme faaliyetlerinin raporlandığı bir tabloda göstermekte iken, diğer değişimlerin bazılarını da doğrudan finansal durum tablosunda özkaynakların ayrı bir bileşeni içerisinde göstermişlerdir. SFAS 130 kapsamlı gelir bileşenlerinin tanımını karşılayan tüm kalemlerin, muhasebeleştirildikleri dönemde ayrı bir finansal tabloda raporlanmasını gerekli görmektedir (Pili, 2009: 73).

FASB'ın düzenlenmesini öngördüğü kapsamlı gelir tablosunun amacı, ilgili dönemde işletme sahipleri ile olan işlemler dışında gerçekleşen işlemler ile diğer ekonomik olaylar sonucunda işletmenin özkaynaklarında meydana gelen tüm değişimleri raporlamaktır (SFAS No. 130: paragraf 11). Böylece, kapsamlı gelir tablosu ile sunulan bilgi yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer finansal tablo kullanıcılarına işletme performansını, zamanlamasını ve gelecekteki nakit akışlarının büyüklüğünü değerlendirmede daha yararlı olacaktır (Pili, 2009: 80).

Kapsamlı gelir *kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler* olmak üzere iki önemli unsuru içerisinde barındırmaktadır. Diğer kapsamlı gelir, net gelir haricinde kalan ve daha önce özkaynaklara kaydedilmiş olan tüm kapsamlı gelir kalemlerini

kapsamaktadır. Diğer kapsamlı gelirler aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır (Pili, 2009: 74):

- Satışa hazır menkul kıymetlerin gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları (SFAS No. 115, 1993),
- Vadeye kadar elde tutulan bir borç senedinin, satışa hazır bir borç senedine dönüştürülmesinden kaynaklanan gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları (SFAS No. 115, 1993),
- Daha önceden değer düşüklüğüne uğramış olan satışa hazır menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerlerinde sonradan meydana gelen azalış ve artışları (SFAS No. 115, 1993),
- Yabancı para çevrim farkları (SFAS No. 52, 1981),
- Yabancı bir işletmedeki net yatırımın ekonomik olarak riskten korunmasında etkili olan ve bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen yabancı paralı işlemlerden doğan kazanç ve kayıplar (SFAS No. 52, 1981),
- Henüz net dönemsel emeklilik maliyeti olarak muhasebeleştirilmemiş; ancak ek bir emeklilik yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilen net zarar ve günümüzde tanımlanmış emeklilik fayda planlarından kaynaklanan her türlü aktüeryal kazanç ve kayıplar (SFAS No. 87; SFAS No. 158).

SFAS No. 130 ile kapsamlı gelirin finansal tablolarda gösterim şekliyle ilgili olarak bir esneklik sağlanmıştır. Bu standarda göre kapsamlı gelir:

- Kar ya da zarar kaleminin altında yalnızca tek bir gelir tablosunda (tek tablolü yaklaşım) sunulabilir,
- Kar ya da zarar ile başlayan, gelir tablosundan ayrı olarak düzenlenecek bir kapsamlı gelir tablosunda (iki tablolü yaklaşım) sunulabilir,

- Öncelikli olarak sunulan finansal tablolardan biri olduğu müddetçe özkaynaklar değişim tablosunda sunulabilir.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin SFAS No. 130'da sunulan bu seçenekler incelendiğinde, aslında kapsamlı gelirin raporlanacağı finansal tabloların *gelir tablosu* ve *özkaynaklar değişim tablosu* olduğu anlaşılmaktadır. SFAS No. 130 ile kapsamlı gelirin raporlanmasında belirli bir kapsamlı gelir tablosu formatı önerilmemiştir. Ancak buna rağmen işletmelerin kapsamlı gelirin ve bileşenlerinin raporlanmasında kapsamlı gelir tablosu haricinde tam set finansal tablolar içerisinde yer alan diğer finansal tablolarla aynı öneme sahip başka bir finansal tablo kullanmasına izin verilmiştir. Standart söz konusu finansal tablo için belirli bir formatı zorunlu kılmamakta olup, işletmenin kar ya da zararını bu finansal tabloda kapsamlı gelirin bir bileşeni olarak göstermesini gerektirmektedir (SFAS No. 130, paragraf 22). Bu nedenlerden ötürü, kapsamlı gelirin kapsamlı gelir tablosunda gösterimine ilişkin ilk iki yaklaşım ayrıntılı olarak incelenecektir.

Kapsamlı gelir tablosunun gösteriminde kullanıma sunulan ilk seçeneğe göre hazırlanan örnek formata (Format A) Tablo 30'da yer verilmiştir. Bu formatta kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler tek bir tabloda gösterilmektedir. Diğer kapsamlı gelirler kar ya da zararın altında gösterilmiştir.

Kapsamlı gelir tablosunun ikinci gösterim seçeneğine göre hazırlanması durumunda, kar ya da zararın raporlandığı kar ya da zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelirlerin raporlandığı diğer kapsamlı gelir tablosunun ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Bu duruma göre hazırlanan örnek formata (Format B) Tablo 31'de yer verilmiştir.

Tablo 30. Tek Tablolu Yaklaşım: Format A

| X İşletmesi Gelir ve Kapsamlı Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu | | |
|--|---|---------------|
| Hasılatlar | X | |
| Giderler | X | |
| ----- | X | |
| Kar Ya Da Zarar | | XXX |
| Diğer Kapsamlı Gelirler: | | XXX |
| <i>Yabancı Para Çevrim Kazancı</i> | X | |
| <i>Asgari Emeklilik Borcu Düzeltmeleri</i> | X | |
| <i>Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları</i> | X | |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | | XXXXXX |

Kaynak: Pili, 2009: 75; SFAS No. 130: Appendix B.

Tablo 31. İki Tablolu Yaklaşım: Format B

| X İşletmesi Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu | | |
|--|---|------------|
| Hasılatlar | X | |
| Giderler | X | |
| ---- | X | |
| Kar Ya Da Zarar | | XXX |

| X İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu | | |
|---|---|-------------|
| Kar Ya Da Zarar | | XXX |
| Diğer Kapsamlı Gelirler: | | XXX |
| <i>Yabancı Para Çevrim Kazancı</i> | X | |
| <i>Asgari Emeklilik Borcu Düzeltmeleri</i> | X | |
| <i>Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları</i> | X | |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | | XXXX |

Kaynak: Pili, 2009: 75; SFAS No. 130: Appendix B.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak göz önüne alınan gösterim şekillerinde, söz konusu yıl için geçerli olan kapsamlı gelir bileşenleri hem vergi öncesi hem de vergi sonrası kar tutarında, diğer kapsamlı gelirin tüm unsurlarının vergi etkisini tek bir kalemde gösterecek şekilde raporlanabilmektedir.

Cari dönemde kar ya da zarar olarak raporlanan ve bir önceki dönemde diğer kapsamlı gelirlerin bir parçası olarak hesaba katılan kalemlerin çifte-hesaplanmasının önüne geçebilmek amacıyla, hem tek tablolulu hem de iki tablolulu yaklaşımlara göre düzenlenen performans tablolarında yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin yapılması gerekmektedir (SFAS No. 130, paragraf 18). Örneğin, yabancı para çevrim farkları ve satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişimler diğer kapsamlı gelirlere raporlanmaktadır. Ancak söz konusu kalemlerin, satıldıkları anda veya gerçekleşmiş hale geldiklerinde kar ya da zararda yeniden raporlanması gerekmektedir. Bu durum, kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirlere oluşan kapsamlı gelirin çifte-hesaplanmasına (mükerrer olarak hesaplanmasına) neden olmaktadır. Çifte-hesaplanmanın engellenmesi için uygulanan yöntem *geri dönüşüm* olarak bilinmektedir. Bu bağlamda, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin *geri dönüşümün muhasebe kayıtları* olduğu anlaşılmaktadır.

Yeniden sınıflandırma (geri dönüşüm) yöntemi, *daha önceden diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmış olan kazanç veya kayıpların bir kısmının diğer kapsamlı gelirlerden çıkarılması ve bu kısmın eş zamanlı olarak kar ya da zararda raporlanması* olarak tanımlanmıştır (Bellandi, 2012: 281).

Bu yöntemde belirli kalemlerin diğer kapsamlı gelirlerden kar ya da zarara alınması yani devri söz konusu olduğu için, bu yöntemin bir diğer adı da *devretme* olarak bilinmektedir. Aslında bu yöntem yardımıyla, klasik (geleneksel) gelir tablosu veya kapsamlı gelir tablosundaki kar ya da zarar kalemi geri dönüştürülmektedir. Geri dönüşüm, aynı veya önceki dönemde kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bir gelir veya gider unsurunun tutarını geri alarak, bunun cari gelirden raporlanması için gelir tablosuna devredilmesi işlemidir (Bellandi, 2012: 281).

Yukarıdaki tanım, kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak düzenlenen klasik (geleneksel) gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosu, bunlara ilişkin olarak tercih edilen tek tablolulu ve iki tablolulu yaklaşımlar ile özkaynaklar değişim tablosu için uygulanabilir olan genel bir tanım olarak dikkat çekmektedir.

Bu nedenle, geri dönüşüm gelir veya gidere ilişkin aynı kalemin çifte-hesaplanmasını engellemek için kullanılmaktadır. Genel anlamda, geri dönüşüm kazanç ve kayıpları diğer kapsamlı gelirlerde raporlanan varlık ve yükümlülüklerin bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanmaktadır. Geri dönüşüm, belirli bir diğer kapsamlı gelir kaleminde yarattığı değişim aracılığıyla hem finansal durum tablosunun özkaynaklar sınıfında hem de kar ya da zararda meydana getireceği değişim aracılığıyla gelir tablosunu etkilemektedir (Bellandi, 2012: 282).

Bu şekilde, kapsamlı gelirin diğer kapsamlı gelirler unsuru, gerçekleşmemiş ve oldukça belirsiz olarak değerlendirilen ve bu yüzden daha önceden yalnızca özkaynaklara kaydedilen tüm gelir ve giderleri raporlamaktadır. Aynı gelir ve giderler başka bir zaman kar ya da zarar bölümünde raporlanmaktadır. Bu işlem gerçekleştiği anda, kar ya da zarar bölümünde raporlanan söz konusu tutarların diğer kapsamlı gelir bölümünde geri dönüştürülmesi (çıkartılması veya eklenmesi) gerekmektedir (Pili, 2009: 76).

Eğer geri dönüşüm yapılmazsa, işletmenin kapsamlı geliri iki farklı dönemin aynı kazancından etkilenebilecektir. Bu etkilenme ilk dönemde gerçekleşmemiş gelir olarak ve ikincisinde de gerçekleşmiş kazanç olmak üzere ortaya çıkacaktır; çünkü söz konusu varlığın veya yükümlülüğün piyasa değişimi artık tamamlanmış hale gelecektir. Dolayısıyla, kar ya da zarar ile kapsamlı gelir arasındaki fark bir *zaman sorunu* haline gelmektedir. Diğer bir deyişle, diğer kapsamlı gelirler; kendilerini bir şekilde değiştirecek belirli bir olayın meydana gelmesini bekleyen belirli kalemler için bir çeşit “bekleme tankı” işlevi görmektedir (Pili, 2009: 76-77).

Geri dönüşümün yapılmasının iki temel nedeni bulunmaktadır (G4+1, 1999: paragraf 4.13-4.14):

- Gerçekleşmemiş unsurların gerçekleşmiş hale gelmesi,
- Bir kaleme ilişkin ölçüm belirsizliğinin belirli hale gelmesi.

Geri dönüşümün nasıl işlediğine ilişkin verilecek bir örnek konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda, A İşletmesi 2011 yılı başında B AŞ'nin her biri 1 TL olan 100.000 adet satışa hazır hisse senetlerini satın almıştır (B AŞ hisse senetleri aktif bir borsada işlem görmektedir). Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

| 01/01/2011 | | | |
|--|----------|---------|---------|
| 242 İŞTİRAKLER | | 100.000 | |
| | 100 KASA | | 100.000 |
| <i>Hisse senedi satın alınması nedeniyle</i> | | | |
| <i>/</i> | | | |

Satışa hazır menkul kıymetler gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir ve yeniden muhasebeleştirilinceye kadar gerçeğe uygun değer değişimleri bir özkaynak yedeğine doğrudan alacak yazılmaktadır.

2011 yılı sonunda, B AŞ hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri 1,10 TL olmuştur. Tablo 32 hisse senetlerinin ilk maliyetini ve dönemsonundaki gerçeğe uygun değer değişimlerini göstermektedir. Basitleştirmeyi sağlamak amacıyla vergi hesaplamaları dikkate alınmamıştır.

Tablo 32. Hisse Senetlerinde Meydana Gelen Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri

| Hisse Senetleri | Dönembaşı Değeri | Dönemsonu Gerçeğe Uygun Değeri | Gerçeğe Uygun Değer Değişimi |
|--------------------------------|------------------|--------------------------------|------------------------------|
| B AŞ Hisse Senetlerinin Değeri | 100.000 TL | 110.000 TL | 10.000 TL |
| Gerçekleşmeyen Kazançlar | ----- | ----- | 10.000 TL |

Kaynak: Pili, 2009: 77

2011 yılı sonunda, A İşletmesi tarafından yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

| 31/12/2011 | |
|---|--------|
| 242 İŞTİRAKLER | 10.000 |
| 56X FİNANSAL ARAÇ DEĞERLEME FARKLARI - Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları | 10.000 |
| <i>Gerçeğe uygun değer değişimi nedeniyle</i> | |

2011 yılında A İşletmesi'nin kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelirler kısmında satışa hazır menkul kıymetlerden elde edilen gerçekleşmemiş kazanç ortaya çıkmış olup, daha sonra bilançoda özkaynaklarda 56X FİNANSAL ARAÇ DEĞERLEME FARKLARI kalemine aktarılmıştır (İşletmenin cari dönem karının 1.050.000 TL olduğu varsayılmıştır).

2011 yılı sonu itibariyle A İşletmesi tarafından düzenlenmesi gereken kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu Tablo 33 ve Tablo 34'te gösterilmiştir.

Tablo 33. 2011 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Kapsamlı Gelir Tablosu

| A İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu (Seçilmiş Kalemlerden Oluşan) 31 Aralık 2011, Dönemsonu | | |
|---|--------|------------------|
| ----- ----- | | |
| Kar Ya Da Zarar | | 1.050.000 |
| Diğer Kapsamlı Gelirler: | | |
| <i>Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları</i> | 10.000 | |
| Toplam Diğer Kapsamlı Gelir | | 10.000 |
| Döneme İlişkin Toplam Kapsamlı Gelir | | 1.060.000 |

Tablo 34. 2011 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Finansal Durum Tablosu

| A İşletmesi Dönemsonu Finansal Durum Tablosu (Bilanço) (Seçilmiş Kalemlerden Oluşan) 31 Aralık 2011, Dönemsonu | |
|---|--|
| <p><u>DURAN VARLIKLAR</u></p> <p>Satışa Hazır Menkul Kıymetler:</p> <p>Maliyet.....100.000 Değer Artışı.....10.000</p> | <p><u>ÖZKAYNAKLAR</u></p> <p>Dönem Net Karı.....1.050.000 Finansal Araç Değerleme Farkları.....10.000</p> |
| Gerçeğe Uygun Değer.....110.000 | Toplam Özkaynaklar..... ----- |

2012 yılında, A İşletmesi B AŞ hisse senetlerini tanesi 1,06 TL'den satmıştır. İşletme, bu işlemden 6.000 TL $(=(1,06 \text{ TL} - 1,00 \text{ TL}) \times 100.000 \text{ adet})$ kazanç sağlamıştır. Bu durumda yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

| .././2012 | | | |
|--|---|---------|---------|
| 100 KASA | | 106.000 | |
| | 242 İŞTİRAKLER | | 100.000 |
| | 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | | 6.000 |
| | - Gerçekleşmiş Menkul Kıymet Kazançları | | |
| <i>(1,06 TL - 1,00 TL) x 100.000 adet = 6.000 TL</i> | | | |
| / | | | |

2012 yılında yapılan kayıt ile birlikte, söz konusu varlık gerçekleşmiş olarak tekraren muhasebeleştirilmiştir. Dolayısıyla bu durum varlığa ilişkin olarak çifte-hesaplamaya (mükerrer hesaplamaya – double-counting) yol açacaktır. Bunu engellemek için geri dönüşüm yönteminin muhasebe kayıtları niteliğinde olan *yeniden sınıflandırma düzeltmesi* yapmak gerekmektedir. Dönemsonu itibariyle yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

| 31/12/2012 | | | |
|--|----------------|--------|--------|
| 56X FİNANSAL ARAÇ | | | |
| DEĞERLEME FARKLARI | | 10.000 | |
| - Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları | | | |
| | 242 İŞTİRAKLER | | 10.000 |
| <i>Özkaynak hesabının ilgili hesaplara kapatılması nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

A İşletmesi'nin 2012 yılı sonunda düzenlemesi gereken kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu Tablo 35 ve 36'da gösterilmiştir (İşletmenin cari dönem karınının 2.056.000 TL olduğu varsayılmıştır).

Tablo 35. 2012 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Kapsamlı Gelir Tablosu

| A İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu (Seçilmiş Kalemlerden Oluşan) 31 Aralık 2012, Dönemsonu | | |
|---|-----------------|------------------|
| Satışa Hazır Menkul Kıymetlerin Satışından Elde Edilen Gerçekleşmiş Kazanç ve Kayıplar ----- | 6.000 | |
| Kar Ya Da Zarar | | 2.056.000 |
| Diğer Kapsamlı Gelirler: <i>Yeniden Sınıflandırma Düzeltmesi</i> | <i>(10.000)</i> | |
| Toplam Diğer Kapsamlı Gelir | | (10.000) |
| Döneme İlişkin Toplam Kapsamlı Gelir | | 2.046.000 |

Tablo 36. 2012 Yılı Sonunda A İşletmesi Tarafından Düzenlenmesi Gereken Finansal Durum Tablosu

| A İşletmesi Dönemsonu Finansal Durum Tablosu (Bilanço) (Seçilmiş Kalemlerden Oluşan) 31 Aralık 2012, Dönemsonu | |
|---|---|
| <u>DURAN VARLIKLAR</u> Satışa Hazır Menkul Kıymetler: Maliyet..... ----- Değer Artışı..... ----- | <u>ÖZKAYNAKLAR</u> Geçmiş Yıllar Karları.....2.056.000 Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler..... ----- |
| Gerçeğe Uygun Değer..... --- | Toplam Özkaynaklar..... --- |

442. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlenmelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları; dünya genelinde muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu standartlar, muhasebeci tarafından hangi nitelikteki işlemlerin ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla sunulacağını belirli ölçüde bir birlik sağlamak suretiyle belirlemektedir (Ataman ve Akay, 2004: 4).

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları sayesinde finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde birden çok alternatif sunma, uluslararası bazda raporlama, işletmelerin kendilerine uygun muhasebe politikası seçmesi gibi imkanlar sunulmaktadır (Atmaca, 2010: 6).

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın işletmeler açısından önemini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Ataman ve Akay, 2004: 5):

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına,
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine,
- İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına ve
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmaktadır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları uluslararası alanda çıkar gruplarının haklarını koruyabilmeyi ve onlara objektif ve tarafsız bir biçimde rapor sunabilmeyi ve böylelikle finansal tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenme olanağını artırmayı amaçlamaktadır. Uluslararası alanda tüm ülkelerin ekonomik faaliyet sonuçlarının doğru olarak ortaya konulması ve değerlendirilmesi Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın oluşumu ile mümkün hale gelmektedir. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın amaçlarından bir diğeri ise, çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı finansal raporlama standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sorunlarına, muhasebe uygulamaları aracılığıyla çözüm bulunmasıdır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) meydana gelen Enron, WorldCom ve Xerox gibi skandallar nedeniyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın önemi uluslararası arenada oldukça artmıştır. Bu skandallar sonucunda Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri'nin (US GAAP) yetersizliği fark edilmiş olup, ABD'de uluslararası düzeyde uyumlaştırma çabaları hız kazanmıştır. Bu durumun ülkemizdeki karşılığı ise Turkcell'in 2000 yılının ilk 9 ayına ilişkin iki farklı faaliyet sonucu açıklaması olarak değerlendirilmektedir. Buna göre Türkiye'de ilk 9 ayda 23,7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell, New York borsasında ise 157,8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucunun US GAAP ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatı arasındaki farklılıktan kaynaklandığı tespit edilmiştir (Atmaca, 2010: 28). Buradan da anlaşılacağı üzere uluslararası düzeyde uyumlaştırma çalışmaları standartların benimsenip doğru bir şekilde uygulanması aynı nedenlerden ötürü hayati önem taşımaktadır (Ataman ve Akay, 2004: 5).

Ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıklar ile ekonominin küreselleşmesi neticesinde ortaya çıkan çeşitli sorunlar muhasebe standartlarına uyumu (harmonizasyonu) zorunlu hale getirmiştir. Uluslararası uyumlaştırma çabaları, özellikle 1970'li yılların başlarında yaşanmıştır. 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe grupları tarafından IASC kurulmuş ve bu komiteye, 100 ülke ve 100'ün üzerinde meslek kuruluşu dahil olmuştur (Atmaca, 2010: 20; Aysan, 2007: 53).

IASC, ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların en aza indirilmesi ve uyumun sağlanmasına yönelik uluslararası standart oluşturma çalışmalarını yürüten ilk kuruluş olma özelliğine sahip olmuştur. Komitenin başlıca amacı, dünya genelinde finansal raporlamada kalite düzeyinin geliştirilmesi ve karşılaştırabilirliğinin artırılması olarak belirtilmiştir (Zeff, 2012: 810).

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın gelişimine ilişkin 1977 yılında XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde önemli bir adım atılmıştır. Bu kongrede Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuş olup, IASC ile IFAC arasında 1982 yılında bir anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşma ile standart belirleme ve yayımlama konularında koordinasyonun sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiş, dolayısıyla IFAC ve IASC aynı çatı altında birleştirilmiştir (Atmaca, 2010: 21).

IASC'ın kuruluşundan itibaren finansal raporlamada uyumun sağlanması amacıyla geçirdiği üç aşama söz konusudur. Birinci aşama 1973-1988 dönemini kapsamakta olup; IASC, 26 adet genel standart yayımlayarak belirli noktalarda işletmelere seçenekler sunmuştur. Alternatif uygulamalara ağırlık verilirken finansal tablo formatlarına fazla önem verilmemiştir. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelere sunulan seçeneklerin çoğuna kısıtlamalar getirmiştir. Bu amaç doğrultusunda IASC, 1989 yılında "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" ve 1990 yılında "Karşılaştırılabilirlik/ İyileştirme Projesi"ni yayımlamıştır. Son olarak üçüncü aşama ise, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü'nün (IOSCO) 1995 yılında Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nı onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır (Atmaca, 2010: 21; Aysan, 2007: 54).

IASC uluslararası standartlarla ilgili yapmış olduğu çalışmalar sayesinde bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite konumuna erişmiştir. Ancak tüm çalışmalarına rağmen, IASC çalışmalarının istenilen sonuçlara ulaşmamasından ötürü Komitenin yapısal bir değişikliğe ihtiyaç duyduğu kanısı yaygınlaşmıştır. Bu doğrultuda, 1997 yılında bir "strateji çalışma grubu" oluşturulmuştur. Bu çalışma grubunun Kasım 1999'da hazırladığı rapor doğrultusunda başlangıçta IFAC'ın bir kolu gibi çalışan IASC'ın

bağımsız bir kuruluş olarak faaliyetlerine devam etmesi kararlaştırılmıştır. Edinburg'da yapılan bu toplantıda yeni yapının standart belirleme organı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur (Sağlam vd. 2009: 13-14).

IASC'ın tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla 1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bağımsız ve özerk muhasebe standartlarını hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite olarak görülmektedir (Sağlam vd. 2009: 14).

IASC, 1973-2000 yılına kadar yayımlamış olduğu standartları “*Uluslararası Muhasebe Standardı - International Accounting Standards – IAS*” olarak kodlamış ve tanımlamıştır. IASB ise, 2001 yılından sonra o güne kadar IASC tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmiş ve bu standartların güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. IASB, yürürlüğe koyduğu standartları, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı - International Financial Reporting Standards – IFRS” adı altında yeni kod numaraları ile yayımlamaktadır. Bütün standartlarda set olarak “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*” ifadesi kullanılmaktadır. Ayrıca standartların yorumları ile ilgili olarak Daimi Yorumlama Komitesi'nin yorumları “*Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretation Committee - IFRIC)*” adıyla yeniden yapılandırılmıştır. Bu bağlamda, finansal raporlama standartları kapsamında; Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve yorumlar yer almaktadır (Akdoğan, 2007: 102).

IASB haricinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili çalışmalar yapan başka uluslararası kuruluşlar da bulunmaktadır. Bunlar:

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC),
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants - FEE),

- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO),
- Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA),
- Avrupa Birliği Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee - ARC),
- Basel Komitesi,
- Birleşmiş Milletler,
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü,
- Dünya Bankası.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyum amacıyla Türkiye'de çalışmalar yürütmüş ve yürütmekte olan kurum ve kuruluşlar ise aşağıdaki gibidir:

- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK),
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD),
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).

Türkiye'de faaliyetlerini sürdüren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) günümüze kadar Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu 13 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS), 28 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve standartların kavramsal çerçevesini yayınlamıştır. Kurum tarafından bugüne kadar yayımlanan muhasebe standartlarına ve ilgili standartlara ilişkin yorumlara Tablo 37'de yer verilmiştir.

Tablo 37. TMS/TFRS 2013 Seti

| FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE |
|---|
| <i>TFRS Kodlu Standartlar</i> |
| TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması |
| TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler |
| TFRS 3 İşletme Birleşmeleri |
| TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri |
| TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler |
| TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi |
| TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar |
| TFRS 8 Faaliyet Bölümleri |
| TFRS 9 Finansal Araçlar |
| TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar |
| TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar |
| TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar |
| TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü |
| <i>TMS Kodlu Standartlar</i> |
| TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu |
| TMS 2 Stoklar |
| TMS 7 Nakit Akış Tabloları |
| TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar |
| TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar |
| TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri |
| TMS 12 Gelir Vergileri |
| TMS 16 Maddi Duran Varlıklar |
| TMS 17 Kiralama İşlemleri |
| TMS 18 Hasılat |
| TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar |
| TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması |
| TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri |
| TMS 23 Borçlanma Maliyetleri |
| TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları |
| TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama |
| TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar |
| TMS 28 İştiraklerdeki Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar |
| TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama |
| TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum |
| TMS 33 Hisse Başına Kazanç |
| TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama |
| TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü |

| |
|---|
| TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar |
| TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar |
| TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme |
| TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| TMS 41 Tarımsal Faaliyetler |
| <i>TFRS Yorumlar</i> |
| TFRS YORUM 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler |
| TFRS YORUM 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri Ve Benzeri Finansal Araçlar |
| TFRS YORUM 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi |
| TFRS YORUM 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar |
| TFRS YORUM 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler – Atık Elektrikli Ve Elektronik Aletler |
| TFRS YORUM 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması |
| TFRS YORUM 10 Ara Dönem Finansal Raporlama Ve Değer Düşüklüğü |
| TFRS YORUM 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları |
| TFRS YORUM 13 Müşteri Sadakat Programları |
| TFRS YORUM 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları Ve Bu Koşulların Birbiri İle Etkileşimi |
| TFRS YORUM 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları |
| TFRS YORUM 16 Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması |
| TFRS YORUM 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı |
| TFRS YORUM 18 Müşterilerden Varlık Transferleri |
| TFRS YORUM 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi |
| TFRS YORUM 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri |
| <i>TMS Yorumlar</i> |
| TMS YORUM 10 Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri İle Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar |
| TMS YORUM 15 Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler |
| TMS YORUM 25 Gelir Vergileri – İşletmenin Veya Hissedarlarının Vergi Statüsünde Değişiklikler |
| TMS YORUM 27 Yasal Açıldan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi |
| TMS YORUM 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar |
| TMS YORUM 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri |
| TMS YORUM 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri |

Kaynak: [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html) [Erişim Tarihi: 30.12.2013].

Uluslararası Muhasebe Standardı 1 (International Accounting Standards 1 - IAS 1) tam bir set finansal tabloların şunları içerdiğini belirtmektedir (IAS 1, paragraf 10):

- Dönembaşı finansal durum tablosu,
- Dönemsonu finansal durum tablosu,

- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait nakit akım tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

FASB tarafından 1993 yılında yayımlanan SFAS No. 130 Kapsamlı Gelirin Raporlanması Standardı ile benzer şekilde IASB da bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin aşağıda yer alan seçeneklerdeki gibi raporlanmasını gerektirmektedir (IAS 1, paragraf 81):

- Tek bir kapsamlı gelir tablosunda,
- İki tabloda: kar ya da zarar bileşenlerini gösteren bir tabloda (bireysel gelir tablosu) ve kar ya da zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tabloda (kapsamlı gelir tablosu).

Kapsamlı gelir tablosunun asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içermesi gerekmektedir (IAS 1, paragraf 82):

- Hasılat,
- Finansman maliyetleri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar ya da zarar payları,
- Vergi gideri,
- Aşağıdakilerin toplamlarını içeren tek bir tutar:
 - Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar,

- Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar.
- Kar ya da zarar,
- Bir sonraki maddede belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinden her biri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar ya da zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

Diğer kapsamlı gelirler kavramı IAS 1'de tanıtılmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsamaktadır (Pili, 2009: 82). Diğer kapsamlı gelirlerde raporlanan bileşenler, doğrudan özkaynaklara alacak olarak kaydedilen bileşenler olarak nitelendirilmektedir. Bunlar, IAS 1 kapsamında diğer kapsamlı gelir unsurları olarak şu şekilde açıklanmıştır (IAS 1, paragraf 7):

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (bakınız: IAS 16 *Maddi Duran Varlıklar* ve IAS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*),
- IAS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının* 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerden yeniden ölçümünden (yeniden değerlemesinden) dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar (bakınız: IAS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*),

- Nakit akış riskine ilişkin korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları (bakınız: IAS 39).

IAS 1 'de açıklanmış olan diğer kapsamlı gelir unsurlarından üçüncüsü olan *satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerden yeniden ölçümünden (yeniden değerlemesinden) dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar* IAS 39 kapsamında düzenlenmiş olan bir unsur olarak dikkat çekmektedir. Ancak 2009 yılında IASB, IAS 39 Standardı'nın yerini almak üzere yeni bir proje başlatmış ve bu kapsamda ilk olarak 12 Kasım 2009 tarihinde IFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardı'nı yayımlamıştır. Daha sonra 2010 Ekimi'nde yeniden yayımlanan ve halen üzerinde çalışılmakta olan bu standartla ilgili çalışmalar sona erdiğinde IAS 39 yürürlükten kalkmış olacak ve IFRS 9 bu standardın yerini almış olacaktır. Ancak, 19 Kasım 2013'te yapılan son değişiklik ile IAS 39'un yürürlükten kalkacağı tarih olarak düşünülen ve IFRS 9'un yürürlük tarihi olarak düşünülen 1 Ocak 2015 tarihi ortadan kaldırılmıştır. Ancak, isteyen finansal tablo kullanıcıları şimdiden IFRS 9 Standardı'nı IAS 39 yerine dikkate almak suretiyle kayıtlarını yapabilme seçeneğine sahiptir (Deloitte, 2013; IFRS, 2013).

Bunlara ek olarak IAS 1, *kar ya da zarar* ile *diğer kapsamlı gelir* kalemlerini ön plana çıkarmaktadır. Ayrıca, IAS 1'in geri dönüşüm kavramını uyguladığı anlaşılmaktadır. *Geri dönüşüm* terimi, IAS 1 tarafından açık bir şekilde kullanılmamakta olup; ancak yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin *cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmiş olan; cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutar* olarak tanımlanmasından bu yöntemden bahsedildiği anlaşılmaktadır (IAS 1, paragraf 7).

IAS 1, IASB tarafından yayımlanan diğer standartların daha önce diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilen tutarların kar ya da zararda ne zaman sınıflandırılacağını belirtmiştir (*yeniden sınıflandırma düzeltmeleri*). Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, diğer kapsamlı gelirler içerisinde yer almakta olup, döneme ait diğer kapsamlı gelirleri arttırmaktadır. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin, cari döneme veya önceki döneme ilişkin gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı

dönemde, diğer kapsamlı gelir kalemi olarak raporlanmış bir kalemin gerçekleşmiş hale gelmesiyle birlikte kar ya da zarara aktarılması, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil edilmesini önlemek amacıyla düşülmesini gerektirmektedir (IAS 1, paragraf 9).

Geri dönüşüm yönteminin IAS 1'de etkili bir şekilde benimsendiği görülmektedir. Standarda göre, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarında sunulabilmektedir. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda sunan bir işletmenin, diğer kapsamlı gelirlerini yeniden sınıflandırma ile ilgili düzeltmelerden sonra sunması gerekmektedir (IAS 1, paragraf 94).

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri yabancı ülkedeki operasyonun elden çıkarılması, satılmaya hazır finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması gibi olaylardan ve finansal riskten korunmaya konu olan tahmin işleminin kar ya da zararı etkilemesinden kaynaklanmaktadır (IAS 1, paragraf 95). Dolayısıyla bu unsurlar, kar ya da zarara aktarılabilecek diğer kapsamlı gelir unsurlarıdır.

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar ya da IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar uyarınca yeniden değerlendirme fazlasına yansıtılan değişimlerden ya da IAS 19 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümlerinden kaynaklanmamaktadır. Bu bileşenler, cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve gelecek dönemlerde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılmamaktadır. Yani burada bahsedilen kapsamlı gelir tablosu unsurları, kar veya zarara aktarılamayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarıdır. Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, gelecek dönemlerde varlık kullanıldıkça ya da finansal durum tablosu dışı bırakıldığında dağıtılmamış karlara aktarılması uygun görülmektedir (IAS 1, paragraf 96).

Bazı IASB üyeleri, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin ayrı bir şekilde sunulmasının finansal tablo kullanıcılarının doğru ve anlaşılır bir şekilde bilgilendirilmesi bağlamında oldukça önemli olduğuna inanmaktadır. Çünkü bu şekilde, bir kalemin bir dönemde diğer kapsamlı gelir olarak ve diğer dönemde kar ya da zarar içerisinde raporlandığı bilgisi daha çarpıcı bir şekilde finansal tablo

kullanıcısına verilmiş olacaktır. Ancak, bu konuyla ilgili olarak üyeler arasında tam bir fikir birliği bulunmamaktadır (Pili, 2009: 81).

IASB, kapsamlı gelir tablosunda yer alan bileşenlerin sunuluş şekliyle veya kapsamlı gelir tablosu formatı ile ilgili herhangi bir talepte bulunmamıştır. Kurul'un, 17-24 Ekim 2006 tarihleri arasında yapmış olduğu toplantıda kapsamlı gelir tablosunun şekli tartışılmıştır. Bu toplantı sonucunda iki farklı kapsamlı gelir tablosu şekli (*Alternatif A* ve *Alternatif B*) teklif edilmiştir (IASB 2006b ve 2006c).

İlk seçenekte (*Alternatif A*) gelir ve giderlerin, İşletme Karı/Zararı, Finansman Karı/Zararı, Durdurulan Faaliyetler ve Döneme Ait Gelir Vergileri olmak üzere dört sınıfta sunulması öngörülmektedir.

İşletme Karı/Zararı sınıfı Faaliyet Karı/Zararı ve Yatırım Karı/Zararı olarak iki gruba ayrılmaktadır. Faaliyet Karı/Zararı, işletmenin kendi mal ve hizmetlerinin satışından elde ettiği gelirler ile üretim ve dağıtımda doğrudan veya dolaylı olarak yer alan giderlerin gösterildiği kar veya zarar tutarlarını kapsamaktadır. Yatırım Karı/Zararı ise, yatırım faaliyetlerinden (örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kar veya zararlar) elde edilen kar ve zararları içermektedir.

Finansman Karı/Zararı sınıfı, işletmenin finansmandan veya hazine faaliyetlerinden kaynaklanan kar ve zararların raporlandığı sınıf olarak nitelendirilmektedir. Arzu edilmesi halinde finansman sınıfı hazine, finansman ve özkaynak olarak gruplandırılabilir. Ödenecek ve tahsil edilecek faiz tutarları, hazine faaliyetlerinin bir parçası olarak elde tutulan yatırımlardan elde edilen gelir gibi unsurlar bu sınıfta yer alması gereken kar veya zararlar kapsamında düşünülmektedir.

Durdurulan Faaliyetler, elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimi olarak tanımlanmıştır (IFRS 5, Appendix A):

- Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir,

- Ayrı büyük bir iş alanının veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır veya
- Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.

Döneme Ait Gelir Vergisi, vergiye tabi kar açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade etmektedir (IAS 12, paragraf 5).

Bu açıklamalar ışığında oluşturulan kapsamlı gelir tablosu formatı Tablo 38’de gösterilmiştir.

Tablo 38. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif A

| | Toplam (a) = (b) + (c) | Yeniden Değerlenmeyenler | | Yeniden Değerlenenler | |
|--|---------------------------|-----------------------------|----------|--------------------------|-------|
| | | (b) | | (c) | |
| | | Nakit | Tahakkuk | Yinelenen Değerleme | Diğer |
| İŞLETME KARI/ZARARI | | | | | |
| Faaliyet Karı/Zararı | | | | | |
| Yatırım Karı/Zararı | | | | | |
| <i>İşletme Karı/Zararı</i> | | | | | |
| FİNANSMAN GELİRİ | | | | | |
| Finansman Giderleri | | | | | |
| Finansman Gelirleri | | | | | |
| <i>Finansman Karı/Zararı</i> | | | | | |
| TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER | | | | | |
| TOPLAM GELİR VERGİLERİ | | | | | |
| KAR YA DA ZARAR | | | | | |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | | | | | |

Kaynak: Pili, 2009: 84

Tablo 38 incelendiğinde, tutarların üç sütunda gösterildiği görülmektedir. (a) sütunu; (b) ve (c) sütunlarında raporlanan tutarların toplamını sunan *Toplam* sütununu temsil etmektedir.

(b) *Yeniden Değerlenmeyenler* sütununda, varlık ve borçların değerlerinde meydana gelen değişimlere ilişkin tutarlar sunulmaktadır. Ancak bahsi geçen değer değişimleri dönemsonlarında doğrudan kar ya da zarara aktarılan değişimlerdir. Yeniden Değerlenmeyenler sütunu hasılat, ilk madde ve malzemeler, işçi maliyetleri, kiralama, karşılıklar, faizler, amortisman giderleri ve emeklilik hizmet maliyeti gibi kalemleri kapsamaktadır. IASB bu sütunu, *nakit bileşenleri* ve *tahakkuk bileşenleri* olmak üzere iki farklı kısma bölmeyi düşünmüştür (IASB, 2008).

Nakit Bileşenleri, nakit esasına göre ortaya çıkan fark tutarlarıdır. Bunlar, tabloda gösterilen ilgili kalemlerin nakit değerlerinde meydana gelen net değişimler olarak tanımlanmakta ve sadece nakit esaslı muhasebeyi benimseyen bir işletmenin sunması gereken gelir tutarını göstermektedir (Pili, 2009: 84).

Tahakkuk Bileşenleri, tahakkuk esasına göre ortaya çıkan fark tutarlarıdır. Bunlar aynı zamanda kapsamlı gelir ile nakit bileşeni arasındaki fark olarak da tanımlanmaktadır. Tahakkuk bileşenleri; üçüncü kişilerle yapılan işlemlerden dolayı ortaya çıkan kısa vadeli varlık ve borçlarda meydana gelen değişimleri ve ayrıca yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen olaylardan ötürü ortaya çıkan aynı varlıklar ve borçlarda meydana gelen değişimleri kapsamaktadır (Pili, 2009: 84).

(c) *Yeniden Değerlenenler* sütunu, gerçeğe uygun değişimleri diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanacak olan kalemlere ilişkin tutarlardan oluşmaktadır. Fiyatlarda veya tahminlerde meydana gelen değişimlere bağlı olarak varlık ve borçlarda meydana gelen değişimler bu sütunda raporlanmaktadır.

Yeniden değerlendirilen kalemler bir varlık veya borcun defter değerinde değişim yaratan fiyat veya hesaplamaların yenilenmesini ifade etmektedir. Yeniden değerlendirilenler sütunu, aktüeryal kazanç veya kayıplar, duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, değer düşüklükleri, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimler ile finansal varlık veya borçların elden

çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve bunlara ilişkin gerçeğe uygun değer değişimlerini içermektedir.

Ayrıca bu sütunla ilgili olarak IASB, gerçeğe uygun değer değişimlerinden kaynaklanan (US GAAP) veya değerlendirme düzeltmeleri (IFRS) kapsamında ele alınabilecek yeniden değerlemeleri tekrarlanma durumlarına göre, diğerlerinden ayırmak istemektedir. IASB ilk muhasebeleştirilmelerin, diğerlerinden zamanlama ve öznellik bakımından farklılaştığını tespit etmiştir (IASB, 2008).

Zamanlama bakımından, Kurul her dönemde değerlendirme işlemlerinin tekrarlanmasını istemektedir (örneğin, yinelenen yeniden değerlemeler – yinelenen değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan farklar). Halbuki, diğer yeniden değerlemeler yalnızca değer düşüşü (örneğin, tek seferlik yeniden değerlemeler – yinelenmeyen değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan farklar) tetikleyici bir olay olduğu zaman yapılmaktadır.

Öznellik ise, yeniden değerlemelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yönetim değerlendirmelerine bağlı olmaktadır. Yönetimin yeniden değerlemenin tutarına ve zamanına karar vermesi gerekmektedir (Pili, 2009: 85).

Yeniden değerlemeler belirli bir varlık veya borca ilişkin gelecekteki nakit akışlarının tahminini göz önüne alarak işletme tarafından yapılan güncellemeleri yansıtmaktadır. Yeniden değerlendirilmeyenlerin, gelecekteki nakit akışlarının bir göstergesi olduğu veya olmadığı durumlar söz konusudur. Bir dönemde elde edilen hasılat, ikinci bir dönemde kazanılamamaktadır. Yeniden değerlendirilenler, içerisinde tahmini değer barındırmamaktadır. Bu nedenle, farklı dönemlerdeki eğilimlerini görmek gerekmektedir. Öte yandan, yeniden değerlendirilenler genellikle dönemsonunda devam etmekte olan dönüşümün sonuçlarını yansıtmakta ve bu sebeple genellikle diğer kalemlere göre daha belirsiz ve dengesiz bir özelliğe sahip olduğu anlaşılmaktadır. IASB, bir varlık ya da borcun değerlemesinin belirsizliğine ilişkin bilginin finansal tablo kullanıcılarına yararlı olacağına inanmaktadır. Çünkü bu bilgi gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmede gerçekleşen tutarları kullanıp kullanılmayı ve ne ölçüde kullanmak gerektiği konularında finansal tablo kullanıcılarını ikaz etmektedir (IASB 2006, paragraf 17).

Kar ya da zararın, kapsamlı gelir içerisinde gösterimine ilişkin uzun bir tartışmanın ardından Finansal Tabloların Sunuluşu ile ilgili yapılan görüşmelerde IASB ve FASB Kurulları tablonun kar ya da zarar bileşeni (IAS/IFRS'lerdeki) veya kar ya da zarar bileşeni (FASB'daki) için bir ara toplam gösterilmesi gerektiği üzerinde fikir birliği sağlanmıştır. Bu ara toplam sayesinde işletmenin finansal durumundaki değişimlerin daha iyi anlaşılacağı düşünülmüştür (Pili, 2009: 85).

IASB diğer kapsamlı gelirler ve geri dönüşüm için bileşen yaklaşımını savunmaktadır. Bu yaklaşım, FASB'ın bekleme tankı yaklaşımından farklı bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bileşen yaklaşımı, diğer kapsamlı gelirler de dahil olmak üzere tüm gelir ve giderleri çeşit esasına göre sınıflandırmaktadır. Finansal performansın farklı bileşenlerine (faaliyet, finansman vs.) dağıtılan kalemlerin özellikleri değişmez bir niteliğe sahiptir. Bir kazancın gerçekleşmesi, gerçekleşmeyen bir kazançla aynı ekonomik olayı yansıtmaktadır. Dolayısıyla gerçekleşme yalnızca o kazancın sağlama alındığını göstermektedir; çeşidini değiştirmemektedir (Pili, 2009: 85).

Örneğin, satılmaya hazır elde tutulan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelirler kısmında değil; finansman gelirleri veya giderleri içerisinde raporlanması gerekmektedir. Çünkü bileşen yaklaşımında gerçekleşme kavramından çok çeşit ön plana çıkmaktadır. Sonuç olarak, finansal varlıkların değer değişimleri esas itibarıyla finansal değişimleri yansıtmaktadır. Bu durumun IAS 1 tarafından öngörülen raporlama tarzıyla uyumlu olduğu söylenememektedir.

Bileşen yaklaşımının, gerçekleşme kavramına dayanan bir diğer yaklaşım olan geri dönüşüm yaklaşımıyla da uyumlu olmadığı anlaşılmaktadır. IASB'ın kapsamlı gelir unsurlarını gerçekleşme ve değerlendirme özelliklerinden daha faydalı özelliklere göre sınıflandırma yapma niyetinde olduğu bilinmektedir. Çünkü değerlendirme özellikleri, farklı değerlendirme ölçekleri için farklı şeyler ifade edeceğinden beraberinde bir belirsizlik ortaya çıkaracaktır. Tüm bu sebeplerden ötürü, IASB üyelerinin birçoğu kapsamlı gelir tablosu şekline ilişkin Alternatif A'nın kullanılmasını teşvik etmektedir (Pili, 2009: 86).

Kapsamlı gelir tablosunun gösterimine ilişkin ikinci seçenek olan *Alternatif B*, *Alternatif A*'da bulunan sınıfların aynısından oluşmaktadır. Bunlar, işletme karı veya zararı, finansman karı veya zararı, durdurulan faaliyetler ve döneme ait gelir vergilerinden oluşmaktadır. Fakat bu kez, tutarlar beş sütunda gösterilmektedir (Pili, 2009: 86-87):

- *Alternatif A*'daki ile aynı tutarları gösteren (a) *Yeniden Değerlenmeyenler* sütunu,
- (b) *Diğer Kapsamlı Gelir (DKG) Olmayıp Yeniden Değerlenenler* sütunu,
- IAS 1 tarafından talep edilen döneme ait kar ya da zararı gösteren (c) *Kar Ya Da Zarar* sütunu (IAS 1, md. 81),
- (d) *Diğer Kapsamlı Gelirler (DKG) Yeniden Değerlenenler* sütunu,
- (c) *Kar Ya Da Zarar* ve (d) *Diğer Kapsamlı Gelirlerin* toplamını gösteren (e) *Toplam* sütunu.

Kapsamlı gelir tablosunun gösterimine ilişkin *Alternatif B* Tablo 39'da gösterilmektedir. Söz konusu gösterimde hem kar ya da zarar hem de kapsamlı gelir gösterilmekte olup, IAS/IFRS tarafından talep edilmesi halinde diğer kapsamlı gelirler (d) sütunundan geri dönüştürülerek net gelir tutarını belirleyen (a) ve (b) sütunlarına aktarılabilir.

Tablo 39'da sunulan gösterim şeklinin, geri dönüşüm yöntemine devam edildiğinde, birinci seçenekten daha kullanışlı olduğu görülmektedir. Aslında, şu anki IAS/IFRS uygulamaları kazanç veya kaybın doğrudan özkaynaklara alacak olarak kaydedilmesini isterken, söz konusu kazanç veya kayıp *DKG Yeniden Değerlenenler* sütununda raporlanmaktadır. Yürürlükte olan IAS/IFRS'lere göre bazı kazanç veya kayıpların gerçekleştikleri anda kar ya da zarar tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Yani, bunların *DKG Yeniden Değerlenenler* sütunundan çıkarılarak ve *Yeniden Değerlenmeyenler* veya *DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler* sütunlarında raporlanması gerekmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunun sınıflarının, işletmenin katıldığı bir işlevi yansıtması gerekmektedir (işletme, finansman, gelir vergileri, durdurulan faaliyetler gibi). Gerçekleşme konusu, tablo üzerinde gösterilmesi gereken yararlı bir bilgi olarak kabul görmemektedir (*bütünleştirme ilkesi*). Bütünleştirme ilkesi, finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkinin oldukça açık ve anlaşılır olduğu ve işletmenin finansal tablolarının birbirini olabildiğince tamamlayıcı nitelikte olduğu anlamına gelmektedir. Bu ilke gereği, örneğin satışa hazır menkul kıymetler bir işletme tarafından yatırım yapma amacıyla satın alındıktan sonra, menkul kıymetin değerinde meydana gelen tüm gerçeğe uygun değer değişimlerinin (gerçekleşen ve gerçekleşmeyen) kapsamlı gelir tablosunda Yatırım Karı/Zararı içerisinde raporlanması gerekmektedir (Pili, 2009: 87).

Tablo 39. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif B

| | Yeniden Değerlenmeyenler | DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler | Kar Ya Da Zarar | DKG Yeniden Değerlenenler | Toplam |
|--------------------------------------|--------------------------|-----------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|
| | (a) | (b) | (c) | (d) | (e) |
| İŞLETME KARI/ZARARI | | | | | |
| Faaliyet Karı/Zararı | | | | | |
| Yatırım Karı/Zararı | | | | | |
| <i>İşletme Karı/Zararı</i> | | | | | |
| FINANSMAN GELİRİ | | | | | |
| Finansman Giderleri | | | | | |
| Finansman Gelirleri | | | | | |
| <i>Finansman Karı/Zararı</i> | | | | | |
| TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER | | | | | |
| TOPLAM GELİR | | | | | |
| VERGİLERİ | | | | | |
| KAR YA DA ZARAR | | | | | |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | | | | | |

Kaynak: Pili, 2009: 87

Ancak, IASB Alternatif A'nın seçilmesinin geri dönüşüm mekanizmasının ortadan kalkacağı anlamına gelmediğini belirtmiştir (IASB Kavramsal Çerçeve, paragraf 42). Fakat bu durum IASB Kavramsal Çerçevesi'nin kar ya da zarar ile kapsamlı geliri ayırmadığı durumu yansıtmaktadır. Halbuki, IASB Kavramsal Çerçeve yalnızca kapsamlı gelirin tanımıyla uyumlu olan gelir kavramını açıklamaktadır. Bu nedenle, kapsamlı gelirin sadece varlık ve borçlardaki cari dönemde meydana gelen değişimlere bağlı olması, geri dönüşüm mekanizmasının ortadan kaldırılması ve kar ya da zararın kapsamlı gelir tablosunda sunulmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, IASB bu durumun cari uygulamada ciddi bir değişimle sonuçlanacağını ve çeşitli kurumlar tarafından güçlü bir direnişle karşılaşabileceğini belirtmiştir. Aslında bu kapsamlı gelir görüşünün kabul görmesi halinde, kapsamlı gelir kavramının bugünkü kar ya da zarardan da hiçbir farkı kalmayacaktır. Doğrudan kar ya da zararda raporlanacak kalemler ile sermayenin korunması amacıyla özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kalemler arasında bir farktan bahsedilemeyecektir.

Örneğin, kar ya da zararda gerçeğe uygun değerle raporlanan ticari amaçla elde tutulan menkul kıymetler ile özkaynaklarda gerçeğe uygun değerle raporlanan satışa hazır menkul kıymetler arasındaki kavramsal fark ortadan kalkacaktır. Bu açıdan bakıldığında, diğer kapsamlı gelirler yalnızca bir sunum sorununu değil; ölçüm sorunlarını da içerecektir. Esasen bu durumda sermayenin korunması, satışa hazır menkul kıymetlerin tarihi maliyetle değerlendirilmesini gerektirecek ve gerçeğe uygun değer uygun bir muhasebe ölçüğü olarak düşünülmecektir. Yani herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan örneğin tüm hisse senetleri alış bedeli üzerinden değerlendirilecektir.

Bu sebeplerden ötürü, IASB uzun dönemde kapsamlı gelir projesinin tüm gelir ve gider kalemlerinin aynı şekilde sınıflandırılması gereken bir finansal tablo sunum formatı (Alternatif A) geliştirilmesi gerektiğine inanmaktadır. Ancak kısa dönemde, diğer kapsamlı gelirlerin kapsamlı gelirin ayrı bir bölümünde tutulması ve gerçekleştirilmesinde kar ya da zarara alınması (Alternatif B) gerektiğine inanmaktadır (Pili, 2009: 88).

IASB'ın benimsediği kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelirlerin raporlanması, hem Alternatif A hem de Alternatif B gösterim seçeneklerinde bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

A İşletmesi, 2011 yılının başında finansal amaçlarla 100.000 adet B İşletmesi'nin satılmaya hazır hisse senedini her biri 1,00 TL'lik piyasa fiyatı üzerinden satın almıştır. B İşletmesi'nin hisse senetleri aktif bir borsada işlem görmektedir. Satılmaya hazır menkul kıymetler gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte ve bilanço dışı bırakılıncaya kadar doğrudan özkaynaklarda raporlanmaktadır (IAS 39, paragraf 55). 2011 yılının sonunda, B menkul kıymetlerinin gerçeğe uygun değeri 1,20 TL olmuştur. Tablo 40 hisse senetlerinin ilk maliyetini (işlem-alış tarihindeki maliyetini) ve 2011 yılı sonunda hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimi göstermektedir. 2012 yılında A İşletmesi B'nin hisse senetlerinin tümünü 1,25 TL'den satmıştır. Örneğin basitleştirilmesi için vergi konuları dikkate alınmamıştır.

Tablo 40. Satışa Hazır Menkul Kıymetlerde Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri

| Hisse Senetleri | İlk Tutar | 2011 Yılı Sonunda Gerçeğe Uygun Değer | Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri | 2012 Yılında Satış Değeri |
|--|-----------|---------------------------------------|---------------------------------|---------------------------|
| B İşletmesi Hisse Senetlerinin Değeri (TL) | 100.000 | 120.000 | 20.000 | 125.000 |
| Gerçekleşmeyen Karlar (TL) | ----- | ----- | 20.000 | ----- |
| Gerçekleşen Karlar (TL) | ----- | ----- | ----- | 25.000 |

Kapsamlı gelirin raporlanmasında Alternatif A'nın seçilmesi ve geri dönüşümün kullanılmaması durumunda, 2011 yılına ilişkin gerçeğe uygun değer değişimi olan 20.000 TL'nin finansman geliri olarak *Yeniden Değerlenenler* sütununda raporlanması gerekmektedir. A İşletmesi 2012 yılında satışa hazır menkul kıymetleri satması durumunda, satıştan elde edilen 5.000 TL'lik kar satış fiyatı (125.000 TL) ile 2011 yılının yeniden değerlendirilen tutarı (120.000 TL) arasındaki fark kadar hesaplanacak olup, finansman geliri olarak *Yeniden Değerlenenler* sütununda raporlanacaktır. Bu seçeneğe göre, satışa hazır menkul kıymetlerin gerçekleşmesi

konusu kapsamlı gelir tablosunda gösterilmemektedir (Bkz: Tablo 41). Bütünleştirme ilkesi gereği, tabloda herhangi bir diğer kapsamlı gelir sınıfı veya diğer kapsamlı gelirlere ilişkin bir sütun yer almamakla birlikte, kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelirler arasında da herhangi bir ayırım bulunmamaktadır. Satışa hazır menkul kıymetlerin değerlemesi, gerçeğe uygun değer değişimlerinin IAS/IFRS'lerin öngördüğü şekilde doğrudan kar ya da zararda gösterildiği alım-satım amaçlı menkul kıymetlerin değerlemesine eşdeğer hale gelmiş olup, herhangi bir özkaynak yedeğine alacak olarak kayıt yapılamamaktadır.

Tablo 41, Alternatif A'nın tercih edilmesi durumunda yukarıda verilen örnek olayın kapsamlı gelir tablosuna olan etkisini yansıtmaktadır. Söz konusu kapsamlı gelir tablosunda yatırım karı veya zararı, gelir vergileri ve hisse senetlerine bağlı olan sermaye tutarları verilmiştir. 2012 yılının geçmiş yıllar karları (1.825.000 TL) sermaye (1.000.000 TL), 2011 yılı geçmiş yıllar karları (420.000 TL) ve 2012 yılı kapsamlı gelirin (405.000 TL) toplamına eşittir.

Tablo 41. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif A Örneği

| | 2011 Yılı | | | 2012 Yılı | | |
|--------------------------------------|-----------------|--------------------------|-----------------------|-----------------|--------------------------|-----------------------|
| | Toplam | Yeniden Değerlenmeyenler | Yeniden Değerlenenler | Toplam | Yeniden Değerlenmeyenler | Yeniden Değerlenenler |
| | (a) = (b) + (c) | (b) | (c) | (a) = (b) + (c) | (b) | (c) |
| İŞLETME KARI | | | | | | |
| Faaliyet Karı | 500.000 | 500.000 | ----- | 500.000 | 500.000 | ----- |
| Yatırım Karı | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- |
| <i>İşletme Karı/Zararı</i> | <i>500.000</i> | <i>500.000</i> | | <i>500.000</i> | <i>500.000</i> | |
| FİNANSMAN GELİRİ | | | | | | |
| Finansman Giderleri | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- |
| Finansman Gelirleri | 20.000 | ----- | 20.000 | 5.000 | ----- | 5.000 |
| <i>Finansman Karı/Zararı</i> | <i>20.000</i> | ----- | <i>20.000</i> | <i>5.000</i> | ----- | <i>5.000</i> |
| TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- | ----- |
| TOPLAM GELİR VERGİLERİ | (100.000) | (100.000) | ----- | (100.000) | (100.000) | ----- |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | 420.000 | 400.000 | 20.000 | 405.000 | 400.000 | 5.000 |

Tablo 42. Özkaynaklar Değişim Tablosu: Alternatif A

| Özkaynaklar (TL) | 2011 Yılı | 2012 Yılı |
|----------------------------|------------------|------------------|
| Sermaye | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Gerçeğe Uygun Değer Yedeği | ----- | ----- |
| Kar Ya Da Zarar | 420.000 | 825.000 |
| Toplam (TL) | 1.420.000 | 1.825.000 |

Kapsamlı gelirin raporlanmasında Alternatif B'nin seçilmesi ve geri dönüşümün kullanılması durumunda, A İşletmesi'nin 2011 yılında gerçeğe uygun değer değişimi olan 20.000 TL'yi finansman geliri olarak *DKG Yeniden Değerlenenler* sütununda raporlaması gerekmektedir. Bu raporlamanın kar ya da zarar üzerine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır (Bkz: Tablo 41). Kar ya da zarar tutarı olan 400.000 TL ve kapsamlı gelir tutarı olan 420.000 TL birbirinden ayrılmış olup, diğer kapsamlı gelirler ayrı bir şekilde raporlanmakta ve IAS 1'in talep ettiği şekilde çeşit esasına göre (finansman geliri) sınıflandırılmaktadır. 2011 yılı için satılmaya hazır menkul kıymetlerden elde edilen gerçekleşmemiş kar tutarı olan 20.000 TL, IAS 39 tarafından belirtilen şekilde özkaynaklar değişim tablosunda kar ya da zarara aktarılmıştır (Bkz: Tablo 42).

2012 yılında A İşletmesi'nin satışa hazır menkul kıymetlerini satması durumunda satıştan elde edilen kar (25.000 TL), satış fiyatı (125.000 TL) ile yeniden değerlenmemiş olan varlığın orijinal maliyeti (100.000 TL) arasındaki fark olarak belirlenmiştir. Bu tutarın, finansman geliri olarak *DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler* sütununda raporlanması gerekmektedir. Bu durumda, kar ya da zarar satışa hazır menkul kıymetlerin satışından elde edilen kardan etkilenmektedir; ancak bu karın gerçekleşmiş bir kar olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Aynı zamanda, bir önceki dönemde muhasebeleştirilen gerçekleşmemiş kar (20.000 TL) *DKG Yeniden Değerlenenler* sütununda geri dönüştürülmüştür. 2011 yılına ilişkin kapsamlı gelirler (420.000 TL) ile 2012 yılına ilişkin kapsamlı gelirlerin (405.000 TL) çok açık bir şekilde Alternatif A'da raporlanan tutarlara eşit olduğu görülmektedir.

Tablo 43. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif B Örneği

| | 2011 Yılı | | | | | 2012 Yılı | | | | |
|--------------------------------------|--------------------------|-----------------------------------|----------------|---------------------------|----------------|--------------------------|-----------------------------------|----------------|---------------------------|----------------|
| | Yeniden Değerlenmeyenler | DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler | Net Gelir | DKG Yeniden Değerlenenler | Toplam | Yeniden Değerlenmeyenler | DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler | Net Gelir | DKG Yeniden Değerlenenler | Toplam |
| | (a) | (b) | (c) | (d) | (e)=(c)+(d) | (a) | (b) | (c) | (d) | (e)=(c)+(d) |
| İŞLETME KARI | | | | | | | | | | |
| Faaliyet Karı | 500.000 | ---- | 500.000 | ---- | 500.000 | 500.000 | ---- | 500.000 | ---- | 500.000 |
| Yatırım Karı | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| <i>İşletme Karı/Zararı</i> | <i>500.000</i> | <i>----</i> | <i>500.000</i> | <i>----</i> | <i>500.000</i> | <i>500.000</i> | <i>----</i> | <i>500.000</i> | <i>----</i> | <i>500.000</i> |
| FİNANSMAN GELİRİ | | | | | | | | | | |
| Finansman Giderleri | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| Finansman Gelirleri | ---- | ---- | ---- | 20.000 | 20.000 | ---- | 25.000 | 25.000 | (20.000) | 5.000 |
| <i>Finansman Karı/Zararı</i> | <i>----</i> | <i>----</i> | <i>----</i> | <i>20.000</i> | <i>20.000</i> | <i>----</i> | <i>25.000</i> | <i>25.000</i> | <i>(20.000)</i> | <i>5.000</i> |
| TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- | ---- |
| TOPLAM GELİR VERGİLERİ | (100.000) | ---- | (100.000) | ---- | (100.000) | (100.000) | ---- | (100.000) | ---- | (100.000) |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR | 400.000 | ---- | 400.000 | 20.000 | 420.000 | 400.000 | 25.000 | 425.000 | (20.000) | 405.000 |

Tablo 44. Özkaynaklar Değişim Tablosu: Alternatif B

| Özkaynaklar (TL) | 2011 Yılı | 2012 Yılı |
|----------------------------|------------------|------------------|
| Sermaye | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Gerçeğe Uygun Değer Yedeği | 20.000 | ---- |
| Geçmiş Yıllar Karları | 400.000 | 825.000 |
| Toplam (TL) | 1.420.000 | 1.825.000 |

Özkaynaklar değişim tablosunda yer alan gerçeğe uygun değer değişimi (20.000 TL), IAS 39'un öngördüğü gibi geçmiş yıllar karlarına aktarılmıştır (IAS 39, paragraf 55-57). 2012 yılının dağıtılmamış karları (1.825.000 TL), sermaye (1.000.000 TL), 2011 yılının dağıtılmamış karları, geçmiş yıllar karlarına aktarılan gerçeğe uygun değer değişimleri (20.000 TL) ve 2012 yılı kapsamlı gelirin (405.000 TL) toplamına eşit olduğu görölmektedir.

Alternatif B'nin gösterim hususuna ilişkin olarak Tablo 43 ve Tablo 44'te sunulan çözümün IAS/IFRS'ler ile aynı doğrultuda olmasına rağmen, finansal tablo kullanıcıları açısından okunması ve finansal olarak analiz edilmesi oldukça güç bir gösterim şekli olduğu anlaşılmaktadır.

5. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU DÜZENLEMELERİNE GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANMASI VE BİR UYGULAMA

Bu bölümde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) düzenlemelerine göre kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına yönelik kurallar, ilkeler ve tablo formatı açıklanacak olup, daha sonra örnek bir uygulamayla da konu pekiştirilecektir.

50. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanması

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosuna ilişkin hususlar TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda düzenlenmiştir. TMS 1, IASB tarafından yayımlanmış olan ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum çalışmaları çerçevesinde IAS 1'in çevirisi niteliğinde olduğundan, daha önceki *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu* başlıklı kısımda bahsedilen konular ve çeşitli düzenlemelerle yapılan kıyaslamalar bu kısım için de geçerli olmaktadır. Ancak tekrara yer vermemek için bu hususlar yeniden incelenmemiş olup, 20.05.2013 tarihinde KGK tarafından yayınlanan *Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi* ile ortaya konan kapsamlı gelir tablosu formatı sunulmuştur.

20/05/2013 tarih ve 28652 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 13/1/2011 tarihli 6102 sayılı *Türk Ticaret Kanununun 88 inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi"* ile *Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu* yani diğer adıyla kapsamlı gelir tablosu formatı belirlenmiştir. Bu format tek tablolu ve iki tablolu yaklaşımlardan oluşmak üzere iki alternatif şeklinde sunulmuştur. Eğer işletme tek

tablolu yaklaşımı benimseyecek olursa, söz konusu tablonun “Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu” olarak adlandırılması gerekmektedir. Eğer iki tablolu yaklaşım benimsenecek olursa, bu durumda finansal performans “Kar veya Zarar Tablosu” ve “Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu” olmak üzere iki farklı isimle raporlanmak zorundadır. Tablo 45’te alternatiflerden ilki olan tek tablolu yaklaşıma göre kapsamlı gelir tablosu, Tablo 46’da ise iki tablolu yaklaşıma göre kapsamlı gelir tablosu gösterilmiştir.

Tablo 45. Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU (Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 20.. | Önceki Dönem 20.. |
|--|------------------|-----------------|-------------------|
| KAR VEYA ZARAR KISMI | | | |
| Hasılat | | | |
| Satışların Maliyeti (-) | | | |
| Brüt Kar/Zarar | | | |
| Genel Yönetim Giderleri (-) | | | |
| Pazarlama Giderleri (-) | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) | | | |
| Esas Faaliyet Karı/Zararı | | | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler | | | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-) | | | |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar | | | |
| FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI | | | |
| Finansman Giderleri (-) | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI | | | |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| Dönem Kar/Zararının Dağılımı | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |
| Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR
TABLOSU (Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 20.. | Önceki Dönem 20.. |
|--|------------------|-----------------|-------------------|
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u> | | | |
| <u>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> <ul style="list-style-type: none"> - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar⁹ - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler¹⁰ <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> <ul style="list-style-type: none"> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler² <ul style="list-style-type: none"> - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u> | | | |
| <u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u> | | | |
| <u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları | | | |

Kaynak: KGK, 2013: 6-7.

(http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf)

⁹ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

¹⁰ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

Tablo 46. Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 20.. | Önceki Dönem 20.. |
|--|------------------|-----------------|-------------------|
| Hasılat | | | |
| Satışların Maliyeti (-) | | | |
| Brüt Kâr/Zarar | | | |
| Genel Yönetim Giderleri (-) | | | |
| Pazarlama Giderleri (-) | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) | | | |
| Esas Faaliyet Kârı/Zararı | | | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler | | | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-) | | | |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar | | | |
| FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI | | | |
| Finansman Giderleri (-) | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI | | | |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| Dönem Kar/Zararının Dağılımı | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |
| Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ DİĞER KAPSAMLI GELİRLER TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 20.. | Önceki Dönem 20.. |
|---|------------------|-----------------|-------------------|
| DÖNEM KARI/ZARARI | | | |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI | | | |
| <u>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> | | | |
| - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | | |
| - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | | |
| - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ¹¹ | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ¹² | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> | | | |
| - Yabancı Para Çevirim Farkları | | | |
| - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ² | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u> | | | |
| <u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u> | | | |
| <u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |

Kaynak: KGK, 2013: 8-9.

(http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf)

¹¹ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

¹² İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

KGK tarafından düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosunun Tablo 45'te verilen örneği incelendiğinde, kapsamlı gelir tablosunun *ESAS FAALİYETLER*, *YATIRIM FAALİYETLERİ* ve *FİNANSMAN FAALİYETLERİ* olmak üzere sınıflandırıldığı görülmektedir.

Esas Faaliyetler, *bir işletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin olarak hasılat sağladığı faaliyetler* olarak tanımlanmıştır (KGK, 2013: 50). Örneğin, bir ticaret işletmesinin esas faaliyeti ticari mal alım-satımı olarak nitelendirilmektedir. Esas faaliyetler; *Hasılat, Satışların Maliyeti, Brüt Kar/Zarar, Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri* ile *Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler* kalemlerinden oluşturmaktadır.

Hasılat; *ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı* olarak tanımlanmıştır (TMS 18, paragraf 7). Hasılat, işletmenin kendi nam ve hesabına aldığı ve gelecekte alacağı ekonomik yarar akışlarını kapsamakta olup, söz konusu ekonomik yararların özkaynaklarda artış yaratması gerekmektedir (TMS 18, paragraf 7).

Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi suretiyle raporlanmaktadır (TMS 18, paragraf 9). Söz konusu bedelin hesaplanmasında, işletme tarafından yapılan ticari iskontoların ve miktar indirimlerinin dikkate alınması gerekmektedir (TMS 18, paragraf 10). Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolarda raporlanması için belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. Bunlar (TMS 18, paragraf 14):

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bunlara ek olarak, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda (K GK kapsamlı gelir tablosunda) hasılatın ticari faaliyetler ile finans sektörü faaliyetleri olmak üzere ikili ayrıma gidilerek sunulması gerekmektedir (K GK, 2013: 50).

Satışların maliyeti, dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içermektedir (Tamay, 2006: 91; Bodur, 2012: 164). Örneğin, stoklardaki ticari malların satılması durumunda, söz konusu malların stoklarda kayıtlı değeri, satışların maliyeti olarak bilinmektedir. Satışların maliyetinin ticari faaliyetler ve finans sektörü faaliyetleri olmak üzere ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir (K GK, 2013: 50).

Brüt Kar/Zarar, işletmenin ana faaliyetlerine ilişkin elde edilen ve edilecek olan hasılatlardan satışların maliyetinin düşülmesi suretiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır. Finans sektöründe faaliyet gösteren bağlı ortaklıkları bulunan işletmeler Brüt Kar/Zarar tutarlarını *ticari faaliyetlerden brüt kar/zarar* ve *finans sektörü faaliyetlerinden brüt kar/zarar* tutarlarının toplamı olacak şekilde göstermek zorundadır (K GK, 2013: 50).

Kapsamlı gelir tablosunda giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflanmasından dolayı ortaya çıkan faaliyetlere ilişkin *Genel Yönetim Giderleri*, *Pazarlama*, *Satış ve Dağıtım Giderleri* ile *Araştırma ve Geliştirme Giderleri* ayrı ayrı gösterilmelidir. Söz konusu giderlere bunlara ilişkin amortisman ve itfa giderleriyle, çalışanlara sağlanan faydaların da dahil edilmesi gerekmektedir (K GK, 2013: 50).

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler ise, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanmakla birlikte, esas faaliyetlere ilişkin yukarıdaki kalemler kapsamına girmeyen gelir ve giderlerin muhasebeleştirildiği kalemler olarak

bilinmektedir. Örneğin, hasılat tanımını karşılamayan kazançlar, satışların maliyetine girmeyen kayıplar, yatırım ve finansman faaliyeti kapsamına girmediği için esas faaliyet kapsamında değerlendirilen faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler gibi unsurlar bu kısımda yer almaktadır (KGK, 2013: 50). Ayrıca, devlet tahvili ve hazine bonusu gibi yatırım araçlarının yasal kayıtlarda gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu oluşan farkın kapsamlı gelir tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler kalemine kaydedilmesi gerekmektedir (Şavlı, 2014: 319).

Yatırım Faaliyetleri, *uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetler* olarak tanımlanmıştır (TMS 7, paragraf 6).

Bir harcamanın yatırım faaliyeti olarak değerlendirilmesi için, finansal durum tablosunda varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran bir harcama olması gerekmektedir. Yatırım faaliyeti kapsamına giren faaliyetler aşağıda sıralanmıştır (TMS 7, paragraf 16):

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alınması ve satılması,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse (iş ortaklığına) katılmak,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki (iş ortaklıklarındaki) payının satılması,
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere avans ve borç verilmesi,

- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans ve kredilerden tahsilat yapılması,
- Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin faaliyetler.

Burada, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler ile Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler/Giderler arasındaki farkı açık bir şekilde ortaya koymak gerekmektedir. Örneğin, işletmeler yatırım faaliyetleri kapsamında devlet tahvili ve hazine bonosu satın alabilmektedir. Daha önce de değinildiği üzere, bu tip finansal araçların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi sonucu maliyet bedelleriyle arasında olumlu bir fark ortaya çıkabilmektedir. Bu farkların yasal kayıtlarda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler kaleminde takip edilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu menkul kıymetlerin maliyet değeriyle itfa edilmiş maliyet değerleri arasındaki fark olarak hesaplanan faiz gelirlerinin Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler kalemine aktarılması gerekmektedir (Şavlı, 2014: 319).

Yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirler ve bunlara ilişkin giderler düşülmek suretiyle yatırım faaliyeti kar/zararı bulunmaktadır. Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların varsa kar veya zarar paylarının ilgili kaleme eklenmesi ya da çıkarılması gerekmektedir. Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların, raporlayan işletmenin esas faaliyetinin parçası olması durumunda, bu kalemin “Esas Faaliyetler Bölümü”nde raporlanması gerekmektedir (KGK, 2013: 51).

Esas faaliyet ve yatırım faaliyeti kar/zararının toplanması suretiyle *Finansman Gider Öncesi Faaliyet Karı/Zararı* hesaplanmaktadır. Buna, işletmenin finansman faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan *Finansman Gelirleri* ve *Finansman Giderleri* kalemlerinin eklenmesi gerekmektedir. KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nda Finansman Giderleri kalemine yer verilmiş olup, ihtiyaç halinde Finansman Gelirleri kaleminin de eklenebileceği belirtilmiştir (KGK, 2013: 51).

Finansman faaliyetleri, *özkaynaklar (özsermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetler* olarak tanımlanmıştır (TMS 7, paragraf 6). Finansman faaliyetleri kapsamında ele alınması gereken faaliyetler aşağıda sıralanmıştır (TMS 7, paragraf 17):

- Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracı,
- Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini alması,
- Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler alınması,
- Borç ödemeleri,
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemeleri.

Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı/Zararına Finansman Giderlerinin düşülmesi (varsa Finansman Gelirlerinin eklenmesi) ile *Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı* elde edilmektedir. Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan vergi giderlerinin bu kalemden düşülmesi ve gelirlerin bu kaleme eklenmesi ile birlikte *Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı/Zararı* bulunmaktadır. Bu kalem hemen altında yer alan *Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı*, işletmenin durdurulan faaliyetlerine ilişkin kar veya zarar tutarını yansıtmaktadır. Durdurulan faaliyet, *bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı* olarak tanımlanmış olup, şu özellikleri yansıtmaktadır (TFRS 5, paragraf 32):

- Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade edebilmektedir,
- Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçası olabilmektedir,
- Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklık olabilmektedir.

Ayrıca, durdurulan faaliyetlere ilişkin daha ayrıntılı bilgilerin sunulmak istenmesi durumunda, Tablo 47'deki bölümün KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'na eklenmesi gerekmektedir.

Tablo 47. Durdurulan Faaliyetler

Durdurulan Faaliyetler

Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler

Durdurulan Faaliyetlerden Giderler (-)

Durdurulan Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı

Durdurulan Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri

- Dönem Vergi Gideri/Geliri

- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI

Kaynak: KGK, 2013: 52

Durdurulan faaliyetlerden elde edilen gelirler ve giderlerin toplanmasıyla elde edilen *Durdurulan Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı* tutarına durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi giderleri/gelirlerinin eklenmesiyle birlikte *Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı* tutarına ulaşılmaktadır.

KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nun Kar ya da Zarar kısmında, *Dönem Karı/Zararı* tutarı klasik gelir tablosunda sunulan performans sonucunu göstermektedir. Bunun altında *Pay Başına Kazanç* ve *Sulandırılmış Pay Başına Kazanç* kalemleri bulunmaktadır. Pay (Hisse) başına kazanç; *sermaye yapısı ve büyüklüğü farklı olan işletmelerin faaliyet sonuçlarını karşılaştırma olanağı sunan istatistiksel bir sonuç* olarak tanımlanmıştır. Pay başına kazanç, Dönem Karı/Zararının hisse senedi adedine bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

Bazı durumlarda, hisse senetlerinde meydana gelen artış neticesinde hisse başına kazanç azalmakta veya hisse başına zarar artmaktadır. Bu şekilde meydana gelen hisse başına kazançların azalması veya zararın artmasına *sulandırma* denmektedir. Söz konusu durumlar; dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alım hakkı veren araçların kullanıldığı veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği durumlar olarak değerlendirilmektedir (TMS 33, paragraf 5). İşletmelerin, sunulan tüm dönemler için, pay başına kazanç ve sulandırılmış pay başına kazanç rakamlarına eşit derecede önem vererek kapsamlı gelir tablolarında sunması gerekmektedir (TMS 33, paragraf 66).

KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nun, Kar Veya Zarar dışındaki diğer bileşeni *Diğer Kapsamlı Gelirler* kısmıdır. Bu kısımda diğer kapsamlı gelirler; *Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar* ve *Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar* şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Diğer Kapsamlı Gelirlere ilişkin açıklamalar 3. Bölüm'de 33. *Diğer Kapsamlı Gelirlerin Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi* başlığı altında incelenmiş olup, tekrara yer vermemek için yeniden açıklama yapılmayacaktır. Bunun yanı sıra, KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nun sonuç rakamı olan *Toplam Kapsamlı Gelir*, Dönem Karı/Zararı ile Diğer Kapsamlı Gelirlerin toplanması sonucu elde edilmektedir.

**51. Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu
Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Hazırlanmasına
İlişkin Bir Uygulama**

Aşağıdaki 48 numaralı tabloda, ABC AŞ'ye ait 31.12.2013 tarihli genel geçici mizanda yer alan bazı Finansal Durum ve Kapsamlı Gelir Tablosu kalemleri verilmiş olup, uygulamada vergi ile ilgili hesaplama ve kayıtlar ihmal edilmiştir.

**Tablo 48. ABC AŞ'nin 31.12.2013 Tarihli Genel Geçici Mizanında Yer Alan
Bazı Finansal Durum Tablosu Ve Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri
(TL)**

| | <u>HESAPLAR</u> | <u>BORÇ</u> | <u>ALACAK</u> | <u>BAKİYE</u> | |
|-----|---------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| | | | | <u>BORÇ</u> | <u>ALACAK</u> |
| 112 | KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 40.000 | - | 40.000 | - |
| 240 | BAĞLI MENKUL KIYMETLER | 120.000 | - | 120.000 | - |
| 242 | İŞTİRAKLER | 110.000 | - | 110.000 | - |
| 252 | BİNALAR | 1.200.000 | - | 1.200.000 | - |
| 254 | TAŞITLAR | 650.000 | - | 650.000 | - |
| 255 | DEMİRBAŞLAR | 125.000 | - | 125.000 | - |
| 257 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | - | 219.500 | - | 219.500 |
| 600 | YURTIÇİ SATIŞLAR | - | 500.000 | - | 500.000 |
| 621 | SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 250.000 | - | 250.000 | - |
| 645 | MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | - | 1.800 | - | 1.800 |
| 649 | DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | - | 8.400 | - | 8.400 |
| 770 | GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 17.300 | - | 17.300 | - |
| 910 | BORÇLU NAZIM HESAP | 285.000 | - | 285.000 | - |
| 920 | ALACAKLI NAZIM HESAP | - | 285.000 | - | 285.000 |

Kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına yönelik olarak aşağıda bazı bilgiler ve bu bilgilere ilişkin yapılması gereken hesaplamalar ve kayıtlar yer almaktadır.

1. Binalar için %2, taşıtlar için %20, demirbaşlar için %20 oranında normal amortisman ayrılacaktır. Şirket dönemsonunda maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeliyle değerlemeye karar vermiştir. Dönemsonu itibariyle maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlı değerlerinin kıyaslanması sonucunda yeniden değerlendirme oranı 1,1 olarak hesaplanmıştır.

Bu bilgiye göre öncelikli olarak 2013 yılı sonunda ayrılması gereken amortisman tutarının hesaplanması ve buna ilişkin yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir. Daha sonra ise, yeniden değerlendirme modeline göre hesaplamaların yeniden yapılarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. İlgili hesaplamalar ve yapılması gereken kayıtlar aşağıda verilmiştir:

Tablo 49. ABC AŞ'nin Maddi Duran Varlıkları İçin 31.12.2013 Tarihinde Ayrılması Gereken Amortisman Tutarları

| | Amortisman Tabi Değer (1) | Amortisman Oranı (2) | Amortisman Tutarı (1 X 2) |
|---------------|--------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|
| Binalar | 1.200.000 TL | % 2 | 24.000 TL |
| Taşıtlar | 650.000 TL | % 20 | 130.000 TL |
| Demirbaşlar | 125.000 TL | % 20 | 25.000 TL |
| TOPLAM | | | 179.000 TL |

| 31/12/2013 | |
|---------------------------------------|---------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 179.000 |
| 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR | 179.000 |
| <i>Amortisman ayrılması nedeniyle</i> | |

$$\begin{aligned} \text{Yeniden Değerlenmiş Binalar Değeri} &= \text{Maliyet Bedeli} \times \text{Yeniden Değerleme Oranı} \\ &= 1.200.000 \text{ TL} \times 1,1 = 1.320.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{Binalar Yeniden Değerleme Artışı} = 1.320.000 \text{ TL} - 1.200.000 \text{ TL} = \underline{120.000 \text{ TL}}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş Taşıtlar Değeri} = 650.000 \text{ TL} \times 1,1 = 715.000 \text{ TL}$$

$$\text{Taşıtlar Yeniden Değerleme Artışı} = 715.000 \text{ TL} - 650.000 \text{ TL} = \underline{65.000 \text{ TL}}$$

$$\text{Yeniden Değerlenmiş Demirbaşlar Değeri} = 125.000 \text{ TL} \times 1,1 = 137.500 \text{ TL}$$

$$\text{Demirbaşlar Yeniden Değerleme Artışı} = 137.500 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL} = \underline{12.500 \text{ TL}}$$

İlgili maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmiş değerlerinin hesaplanmasının ardından, Birikmiş Amortismanlar tutarının da yeniden değerlendirilmiş değerinin hesaplanması gerekmektedir. Genel Geçici Mizan'da yer alan bilgiye göre, önceki yıllardan 31.12.2013 tarihine (dönemsonuna) kadar toplamda 219.500 TL değerinde amortisman ayrıldığı; dönemsonu itibariyle ise 129.000 TL daha amortisman ayrılması gerektiği ayrıca hesaplanmıştır. Böylece yeniden değerlemeye tabi tutulması gereken Birikmiş Amortismanlar tutarının 219.500 TL + 179.000 TL = 398.500 TL olduğu anlaşılmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortismanlar Değeri} &= 398.500 \text{ TL} \times 1,1 \\ &= 438.350 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Birikmiş Amortismanlar Yeniden Değerleme Artışı} &= 438.350 \text{ TL} - 398.500 \text{ TL} \\ &= \underline{39.850 \text{ TL}} \end{aligned}$$

| | |
|--|---------------------|
| Binalar Değer Artışı | : 120.000 TL |
| Taşıtlar Değer Artışı | : 65.000 TL |
| Demirbaşlar Değer Artışı | : <u>12.500 TL</u> |
| Toplam Maddi Duran Varlık Değer Artışı | : 197.500 TL |
| Birikmiş Amortismanlar Değer Artışı | : (39.850 TL) |
| Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları | : <u>157.650 TL</u> |

| 31/12/2013 | |
|--|---------|
| 252 BİNALAR | 120.000 |
| 254 TAŞITLAR | 65.000 |
| 255 DEMİRBAŞLAR | 12.500 |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 56X MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | 39.850 |
| | 157.650 |
| <i>Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi nedeniyle</i> | |
| / | |

2. ABC AŞ, Mustafa SAMET adındaki çalışanı için Türkiye'deki İş Hukuku Mevzuatı'na göre emeklilik tarihinden 4 yıl önce yani 01.01.2013 tarihinde bir tanımlanmış fayda planı oluşturmuştur. Yapılan plana göre Mustafa SAMET'e emeklilik tarihinde ödenecek muhtemel faydaların 4 yıl sonraki değeri 60.000 TL'dir. Plana ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- Yıllık maaş, emekli oluncaya kadar değişmeyecektir.
- Tanımlanmış fayda planı kapsamında uygulanacak iskonto oranı 2013 ve 2014 yılları için %12; 2015 yılı için %10 ve 2016 yılları için %9'dir.
- Plana yapılan katkılar her yılın sonunda gerçekleştirilmektedir.
- Mustafa SAMET'in hizmet yılını tamamlayamama ihtimali son derece düşüktür.
- Aktüeryal kazanç ve kayıplar diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilecek olup, enflasyonun etkisi ihmal edilmiştir.
- Plan varlıklarının beklenen getiri oranı dönemin tamamı için %12 olup, plana yapılan katkılar ile plan varlıklarının gerçek değerinin kalan 4 yıllık hizmet süresi içinde aşağıdaki gibi gerçekleşeceği varsayılmıştır.

Tablo 50. ABC AŞ Tarafından Plana Yapılan Katkılar Ve Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değerleri

| Tarih | Plana Yapılan Katkılar | Plan Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri |
|------------|------------------------|---------------------------------------|
| 31.12.2013 | 17.080 TL | 17.080 TL |
| 31.12.2014 | 19.136 TL | 39.000 TL |
| 31.12.2015 | 21.428 TL | 65.000 TL |
| 31.12.2016 | 24.000 TL | 97.000 TL |

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda aktüeryal kazanç ve kayıp tutarlarının hesaplanmasında daha önce 331. Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç/Kayıplar ve Muhasebeleştirilmesi kısmında yer alan çözüm sırası ve formüllerden yararlanılmıştır. İlgili çözüm sırası ve formüllere daha önce değinildiğinden burada yer verilmeyecektir.

Çalışan Mustafa SAMET'e emekliliğinde ödenecek muhtemel faydaların toplamı 60.000 TL olduğundan her bir yıla ait fayda tutarı 15.000 TL (60.000 TL/4 yıl) şeklinde hesaplanacaktır. Bu durumda cari hizmet maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$2013 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 15.000 \text{ TL} / (1,12)^3 = 10.677 \text{ TL}$$

$$2014 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 15.000 \text{ TL} / (1,12)^2 = 11.958 \text{ TL}$$

$$2015 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 15.000 \text{ TL} / (1,10)^1 = 13.636 \text{ TL}$$

$$2016 \text{ yılı için cari hizmet maliyeti} = 15.000 \text{ TL} / (1,09)^0 = 15.000 \text{ TL}$$

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönembaşındaki bugünkü değeri ise bir önceki dönemin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri olduğundan dönemsonu yükümlülük değerlerinin hesaplanması gerekmektedir.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri ise, yükümlülüğünün dönembaşındaki değeri, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıpların toplanması suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak tanımlanmış fayda yükümlülüğünün dönemsonundaki bugünkü değeri aynı zamanda

önceki yılları da kapsayan kümülatif fayda tutarının bugünkü değerini göstermektedir. Dolayısıyla aktüeryal kazanç ve kayıplar aslında birer dengeleyici görevi görmektedirler. Tanımlanmış fayda yükümlülüğüne ilişkin yıllar itibariyle kümülatif fayda tutarları ve dönemsonundaki bugünkü değerlerine ilişkin hesaplamalar şu şekildedir:

Tablo 51. ABC AŞ Tarafından Dört Yıl Boyunca Hesaplanan Kümülatif Fayda Tutarları

| | 31.12.2013 | 31.12.2014 | 31.12.2015 | 31.12.2016 |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Kümülatif Fayda Tutarları | 15.000 TL | 30.000 TL | 45.000 TL | 60.000 TL |

$$2013 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 15.000 \text{ TL} / (1,12)^3 = 10.677 \text{ TL}$$

$$2014 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 30.000 \text{ TL} / (1,12)^2 = 23.916 \text{ TL}$$

$$2015 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 45.000 \text{ TL} / (1,10)^1 = 40.909 \text{ TL}$$

$$2016 \text{ yılı için Bugünkü Değer} = 60.000 \text{ TL} / (1,09)^0 = 60.000 \text{ TL}$$

Yıllara göre faiz maliyetleri ise dönembaşındaki yükümlülük değeri ile ilgili iskonto oranının çarpımı sonucunda hesaplanmaktadır. Faiz maliyetine ilişkin tutarlar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$2013 \text{ yılı için Faiz Maliyeti} = 0 \text{ TL} \times (0,12) = 0 \text{ TL}$$

$$2014 \text{ yılı için Faiz Maliyeti} = 10.677 \text{ TL} \times (0,12) = 1.281 \text{ TL}$$

$$2015 \text{ yılı için Faiz Maliyeti} = 23.916 \text{ TL} \times (0,10) = 2.392 \text{ TL}$$

$$2016 \text{ yılı için Faiz Maliyeti} = 40.909 \text{ TL} \times (0,09) = 3.682 \text{ TL}$$

Bu hesaplamalar doğrultusunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünde meydana gelen değişim tutarına ilişkin bilgi aşağıdaki tabloda özetlenmiş olup, bu hesaplamalar sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğündeki değişmeye bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kayıplar 2015 yılı için 965 TL ve 2016 yılı içinse 409 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tabloda aktüeryal kazanç parantez içerisinde yazılmaktadır. Çünkü bu durum, yükümlülüğün dönemsonu değerinin diğer unsurların toplamından düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 52. ABC AŞ İçin Yükümlülük zerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-----------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| Yükümlülüğün Dönembaşındaki Bugünkü Değeri, 1 Ocak | ---- | 10.677 | 23.916 | 40.909 |
| Cari Hizmet Maliyeti | 10.677 | 11.958 | 13.636 | 15.000 |
| Faiz Maliyeti | ---- | 1.281 | 2.392 | 3.682 |
| Geçmiş Hizmet Maliyeti (Varsa) | ---- | ---- | ---- | ---- |
| denen Faydalar (Varsa) | ---- | ---- | ---- | ---- |
| <i>Yükümlülük zerinden Hesaplanan Aktüeryal (Kazanç) ve Kayıplar</i> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>965</u> | <u>409</u> |
| Yükümlülüğün Dönemsonundaki Bugünkü Değeri, 1 Ocak | 10.677 | 23.916 | 40.909 | 60.000 |

Bundan sonra yapılacak hesaplama ise, plan varlıklarının değerinde meydana gelen değişimin hesaplanması olacaktır. Plan varlıkları üzerinden hesaplanan aktüeryal kazanç ve kayıpların tutarı, plan varlıklarının dönemsonu değeri ile aşığıdaki tabloda yer alan diğer unsurların toplamı arasındaki fark tutarına eşıt olmaktadır. Aşığıdaki tabloda aktüeryal kayıp parantez içerisinde yazılmaktadır. nkn bu durum, plan varlıklarının dönemsonu değerinin diğer unsurların toplamından düşük olduğunu göstermektedir.

Tablo 53. ABC AŞ İçin Plan Varlıkları zerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---|-----------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| Plan Varlıklarının Dönembaşındaki Gerçeğe Uygun Değeri, 1 Ocak | ---- | 17.080 | 39.000 | 65.000 |
| Plan Varlıklarının Beklenen Getirisi (%12 zerinden) | ---- | 2.049 | 4.680 | 7.800 |
| Katkılar | 17.080 | 19.136 | 21.428 | 24.000 |
| denen Faydalar (Varsa) | ---- | ---- | ---- | ---- |
| <i>Plan Varlıkları zerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve (Kayıplar)</i> | <u>0</u> | <u>735</u> | <u>(108)</u> | <u>200</u> |
| Plan Varlıklarının Dönemsonundaki Gerçeğe Uygun Değeri, 31 Aralık | 17.080 | 39.000 | 65.000 | 97.000 |

Aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanmasına ilişkin son aşama, toplam aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanmasıdır. Bu hesaplama ile ilgili tablo şu şekildedir:

Tablo 54. ABC AŞ İçin Toplam Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|----------|------------|--------------|------------|
| <i>Plan Varlıkları Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | <u>0</u> | <u>735</u> | <u>(108)</u> | <u>200</u> |
| <i>Yükümlülük Üzerinden Hesaplanan Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar</i> | <u>0</u> | <u>0</u> | <u>965</u> | <u>409</u> |
| <i>Toplam Aktüeryal Kazanç ve (Kayıplar)</i> | <u>0</u> | <u>735</u> | <u>857</u> | <u>609</u> |

Bu sonuçlara göre, 31.12.2013 tarihi itibarıyla aktüeryal kazanç veya kayıplarda herhangi bir değişiklik olmamasından ötürü, diğer kapsamlı gelirleri ilgilendiren herhangi bir kayda gerek kalmamıştır. Ancak, 2013 yılına ilişkin olarak hesaplanan 10.677 TL tutarındaki cari hizmet maliyetinin kapsamlı gelir tablosunda gider olarak raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, 2013 yılı ve daha sonraki yıllarda yapılması gereken kayıtların aşağıdaki şekilde olması gerekmektedir:

2013 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2013 | |
|---|--------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ - Cari Hizmet Maliyeti | 10.677 |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 10.677 |
| <i>2013 yılı cari hizmet maliyetinin muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | |
| / | |

2014 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2014 | | | |
|--|--|--------|--------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 11.958 | |
| - Cari Hizmet Maliyeti | | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | | 1.281 | |
| - Faiz Maliyeti | | | |
| 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | | 735 |
| - Aktüeryal Kazançlar | | | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | | 12.504 |
| <i>Aktüeryal kazancın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

2015 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2015 | | | |
|--|--|--------|--------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 13.636 | |
| - Cari Hizmet Maliyeti | | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | | 2.392 | |
| - Faiz Maliyeti | | | |
| 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | | 857 |
| - Aktüeryal Kazançlar | | | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | | 15.171 |
| <i>Aktüeryal kazancın diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

2016 yılı için yapılması gereken kayıt:

| 31/12/2016 | | | |
|---|----------------------------------|--------|--------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 15.000 | |
| - Cari Hizmet Maliyeti | | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | | 3.682 | |
| - Faiz Maliyeti | | | |
| | 55X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | 609 |
| | - Aktüeryal Kazançlar | | |
| | 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 18.073 |
| <i>Aktüeryal kazancın diğer kapsamlı gelirlere muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

3. Bir Türk şirketi olan ABC AŞ, dönemi içinde 1 \$ = 2,00 TL iken, 50.000 \$'a Amerika'da faaliyet gösteren bir işletmenin hisse senetlerinin %7'sini satın almıştır. Dönemsonu kurun 1 \$ = 2,35 TL olduğu tespit edilmiştir.

Finansal Varlık Değerleme Farkı = 50.000 \$ X (2,35 TL/\$ - 2,00 TL/\$) = 17.500 TL

| 31/12/2013 | | | |
|--|--------------------------|--------|--------|
| 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER | | 17.500 | |
| | 55X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ | | 17.500 |
| <i>Yeniden değerlendirme nedeniyle</i> | | | |
| / | | | |

4. ABC AŞ, dönem içerisinde 31 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla 40.000 TL ödemek suretiyle 31 Temmuz 2016 vadeli hazine bonosu satın almıştır. Hazine bonosunun yıllık faiz oranı %13 olup, 6 ayda bir kupon ödemesi yapılacaktır. Şirket, söz konusu hazine bonosunu satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırmıştır. Dönemsonu itibarıyla hazine bonosunun gerçeğe uygun değerinin 43.995 TL olduğu tespit edilmiştir.¹³

31.12.2013 tarihi itibarıyla satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan hazine bonosunun itfa edilmiş maliyet değeri şu şekilde hesaplanmaktadır:

Tablo 55. ABC AŞ Tarafından Satın Alınan Hazine Bonosunun İtfa Edilmiş Maliyet Değerinin Hesaplanması

| Tarih | Nakit Girişi (Nakit Çıkışı) | Gün Sayısı | İtfa Edilmiş Maliyet Değeri |
|---------------|--------------------------------|------------|--------------------------------|
| 31.07.2013 | (40.000 TL) | | |
| 31.01.2014 | 2.600 TL | 31 | 2.574 TL |
| 31.07.2014 | 2.600 TL | 212 | 2.421 TL |
| 31.01.2015 | 2.600 TL | 396 | 2.277 TL |
| 31.12.2015 | 2.600 TL | 577 | 2.144 TL |
| 31.01.2016 | 2.600 TL | 761 | 2.016 TL |
| 31.07.2016 | 42.600 TL | 942 | 31.072 TL |
| TOPLAM | | | 42.504 TL |

Yıllık Nakit Giriş Tutarı = 40.000 TL X (0,13) = 5.200 TL

6 Aylık Nakit Giriş Tutarı = 5.200 TL / 2 = 2.600 TL

İtfa edilmiş maliyet bedeli..... 42.504 TL

Maliyet bedeli..... (40.000 TL)

Faiz geliri..... 2.504 TL

Gerçeğe uygun değer (31.12.2013)..... 43.995 TL

İtfa edilmiş maliyet bedeli..... (42.504 TL)

Gerçeğe uygun değer farkı..... 1.491 TL

¹³ Şavlı (2014: 318) tarafından yapılan çalışmadaki örnekten alınmıştır.

| 31/07/2013 | |
|--|--------|
| 112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 40.000 |
| 100 KASA | 40.000 |
| <i>Satılmaya hazır finansal varlık alımı nedeniyle</i> | |
| 31/12/2013 | |
| 112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 3.995 |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 2.504 |
| 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 1.491 |
| <i>Yeniden değerlendirme nedeniyle</i> | |
| / | |

Yukarıdaki yevmiye kaydında 642 FAİZ GELİRLERİ Hesabı'na yazılan tutarın Tekdüzen Muhasebe Sistemi tarafından sunulması öngörülen Klasik Gelir Tablosu formatına uygun olup, KGK tarafından sunulması öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu'nda YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLER Kalemi'nin karşısına yazılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI'nın Diğer Kapsamlı Gelirler kısmında raporlanması gerekmektedir.

5. ABC AŞ'nin dönem içerisinde 110.000 TL ödemek suretiyle uzun vadeli yatırım amacıyla satın almış olduğu XYZ AŞ hisse senetlerinin dönemsonunda gerçeğe uygun değerinin 111.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu hisse senetleri satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmıştır. XYZ AŞ, ABC AŞ'nin iştiraki konumundadır.

Gerçeğe Uygun Değer (31.12.2013)..... 111.500 TL
İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli..... (110.000 TL)
Gerçeğe Uygun Değer Farkı..... 1.500 TL

| 31/12/2013 | | | |
|---|--|-------|-------|
| 242 İŞTİRAKLER | | 1.500 | |
| 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | | 1.500 |
| Yeniden değerlendirme nedeniyle | | | |
| / | | | |

6. ABC AŞ, dönem içerisinde işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere yeni demirbaşlar satın almak istemiştir. Bunun için de Q İşletmesi ile 20.11.2013 tarihinde demirbaş alımı için sözleşme imzalanmıştır. Sözleşmeye göre, demirbaşlar 08.03.2014 tarihinde ABC AŞ'ye teslim edilecektir. Ancak ileriki dönemde kurların yükseleceğini düşünen ABC AŞ, demirbaşların parasının ödenmesinde yaşanabilecek muhtemel nakit akış riskinden korunmak amacıyla Y Kurumu'ndan 20.11.2013 tarihinde 1 Euro = 2,85 TL iken, 100.000 Euro değerinde forward sözleşmesi satın almıştır. ABC AŞ, satın aldığı forward sözleşmesine ilişkin olarak Y Kurumu'na 295 TL komisyon ve sözleşme gideri olarak da 300 TL ödemiştir. 31.12.2013 tarihi itibarıyla, 1 Euro = 2,95 TL olmuştur.

| 20/11/2013 | | | |
|---|--|---------|---------|
| 910 BORÇLU NAZIM HESAP - Alınan Forward Sözleşmeleri | | 285.000 | |
| 920 ALACAKLI NAZIM HESAP - Alınan Forward Sözleşmeleri Karşılığı | | | 285.000 |
| <i>100.000 Euro X 2,85 TL/Euro = 285.000 TL'lik forward sözleşmesi alınması nedeniyle</i> | | | |
| 20/11/2013 | | | |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ - Komisyon Giderleri - Sözleşme Giderleri | | 595 | |
| 100 KASA | | | 595 |
| Komisyon ve sözleşme giderleri nedeniyle | | | |
| / | | | |

$$\text{Kur Değişimi} = 100.000 \text{ Euro} \times (2,95 \text{ TL/Euro} - 2,85 \text{ TL/Euro}) = 10.000 \text{ TL}$$

| 31/12/2013 | | | |
|---|--------|--|--------|
| 11X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR | 10.000 | | |
| 55X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI | | | 10.000 |
| <i>100.000 Euro X (2,95 TL/Euro – 2,85 TL/Euro) = 10.000 TL (Forward sözleşmesinin değerlemesi nedeniyle)</i> | | | |
| / | | | |

Tablo 56'da ABC AŞ'ye ait Kesin Mizan düzenlenmiş olup, Tablo 57'de ABC AŞ tarafından sunulması gereken Kapsamlı Gelir Tablosu Tek Tablolu Yaklaşım esas alınmak suretiyle verilmiştir. Tablo 58'de ise, ABC AŞ tarafından hazırlanması gereken Kapsamlı Gelir Tablosu İki Tablolu Yaklaşım esas alınmak suretiyle gösterilmiştir.

Tablo 56. ABC AŞ'nin 31.12.2013 Tarihli Kesin Mizanda Yer Alan İlgili Finansal Durum Tablosu Ve Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemleri (TL)

| | HESAPLAR | BORÇ | ALACAK | BAKİYE | |
|-----|---|-------------|---------------|---------------|---------------|
| | | | | BORÇ | ALACAK |
| 112 | KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI | 43.995 | - | 43.995 | - |
| 240 | BAĞLI MENKUL KIYMETLER | 137.500 | - | 137.500 | - |
| 242 | İŞTİRAKLER | 111.500 | - | 111.500 | - |
| 252 | BİNALAR | 1.320.000 | - | 1.320.000 | - |
| 254 | TAŞITLAR | 715.000 | - | 715.000 | - |
| 255 | DEMİRBAŞLAR | 137.500 | - | 137.500 | - |
| 257 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | - | 438.350 | - | 438.350 |
| 600 | YURTIÇİ SATIŞLAR | - | 500.000 | - | 500.000 |
| 621 | SATILAN MALLARIN MALİYETİ | 250.000 | - | 250.000 | - |
| 645 | MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | - | 1.800 | - | 1.800 |
| 649 | DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | - | 8.400 | - | 8.400 |
| 770 | GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 207.572 | - | 207.572 | - |
| 910 | BORÇLU NAZIM HESAP | 285.000 | - | 285.000 | - |
| 920 | ALACAKLI NAZIM HESAP | - | 285.000 | - | 285.000 |
| 56X | MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI | - | 157.650 | - | 157.650 |
| 55X | KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ | - | 17.500 | - | 17.500 |
| 642 | FAİZ GELİRLERİ | - | 2.504 | - | 2.504 |
| 56X | FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | - | 2.991 | - | 2.991 |
| 11X | TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR | 10.000 | - | 10.000 | - |
| 55X | TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI | - | 10.000 | - | 10.000 |

Tablo 57. ABC AŞ Kapsamlı Gelir Tablosu (Tek Tablolu Yaklaşım)

ABC ANONİM ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ 31.12.2013 TARİHLİ KAR VEYA ZARAR VE DİĞER
KAPSAMLI GELİR TABLOSU (Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 2013 | Önceki Dönem 2012 |
|--|------------------|-----------------|-------------------|
| KAR VEYA ZARAR KISMI | | | |
| Hasılat | | 500.000 | |
| Satışların Maliyeti (-) | | (250.000) | |
| Brüt Kar/Zarar | | 250.000 | |
| Genel Yönetim Giderleri (-) | | (207.572) | |
| Pazarlama Giderleri (-) | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) | | | |
| Esas Faaliyet Karı/Zararı | | 42.428 | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler | | 2.504 | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-) | | | |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar | | | |
| FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Finansman Giderleri (-) | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI | | ----- | |
| DÖNEM KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Dönem Kar/Zararının Dağılımı | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |
| Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |

ABC ANONİM ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ 31.12.2013 TARİHLİ KAR VEYA ZARAR VE DİĞER
KAPSAMLI GELİR TABLOSU (Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 2013 | Önceki Dönem 2012 |
|---|------------------|-----------------|-------------------|
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u> | | | |
| <u>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> | | | |
| - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | 157.650 | |
| - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | | |
| - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ¹⁴ | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ¹⁵ | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> | | | |
| - Yabancı Para Çevirim Farkları | | 17.500 | |
| - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları | | 2.991 | |
| - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | 10.000 | |
| - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ² | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u> | | 188.141 | |
| <u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u> | | 233.073 | |
| <u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |

¹⁴ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa "İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi; sadece iş ortaklıkları varsa "İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi kullanılabilir.

¹⁵ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

Tablo 58. ABC AŞ Kapsamlı Gelir Tablosu (İki Tablolu Yaklaşım)

ABC ANONİM ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ 31.12.2013 TARİHLİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 2013 | Önceki Dönem 2012 |
|--|------------------|-----------------|-------------------|
| Hasılat | | 500.000 | |
| Satışların Maliyeti (-) | | (250.000) | |
| Brüt Kar/Zarar | | 250.000 | |
| Genel Yönetim Giderleri (-) | | (207.572) | |
| Pazarlama Giderleri (-) | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler | | | |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) | | | |
| Esas Faaliyet Karı/Zararı | | 42.428 | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler | | 2.504 | |
| Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-) | | | |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar | | | |
| FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Finansman Giderleri (-) | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelemiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI | | ----- | |
| DÖNEM KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| Dönem Kar/Zararının Dağılımı | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |
| Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç | | | |
| Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç | | | |

ABC ANONİM ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ 31.12.2013 TARİHLİ DİĞER KAPSAMLI GELİR
TABLOSU (Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

| | Dipnot Referansı | Cari Dönem 2013 | Önceki Dönem 2012 |
|---|------------------|-----------------|-------------------|
| DÖNEM KARI/ZARARI | | 44.932 | |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI | | | |
| <u>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> | | | |
| - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | 157.650 | |
| - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları | | | |
| - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ¹⁶ | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ¹⁷ | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> | | | |
| - Yabancı Para Çevirim Farkları | | 17.500 | |
| - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları | | 2.991 | |
| - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | 10.000 | |
| - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları | | | |
| - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar | | | |
| - Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları | | | |
| - Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ² | | | |
| - Dönem Vergi Gideri/Geliri | | | |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri | | | |
| <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u> | | 188.141 | |
| <u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u> | | 233.073 | |
| <u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> | | | |
| Kontrol Gücü Olmayan Paylar | | | |
| Ana Ortaklık Payları | | | |

¹⁶ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa “İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi; sadece iş ortaklıkları varsa “İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar” ismi kullanılabilir.

¹⁷ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

6. SONUÇ

Muhasebe mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır. Belirli bir sistem dahilinde toplanan mali nitelikteki bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına iletmesi muhasebenin en önemli görevini oluşturmaktadır. Muhasebe bu önemli görevini raporlama işlevi ile yerine getirmektedir.

Muhasebe açısından gerekli iletişim ortamının oluşturulmasını sağlayan raporlama işlevi, işletmeye ait mali bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla özetlenmesi şeklinde yerine getirilmektedir. Dolayısıyla finansal tablolar muhasebenin raporlama işlevini yerine getirmede çok önemli bir rol üstlenmektedir. Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak bilgiler sunma amacıyla kullanılan birer bilgi verme aracıdır.

Finansal tabloların tüm kullanıcılara fayda sağlaması için anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu özellikleri taşımayan finansal tabloların içerdikleri bilgiler doğruluktan ve gerçeğe uygunluktan uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte finansal tabloların hem ilgili muhasebe standartlarına uyumlu olması hem de muhasebenin temel kavramlarına uygun bir biçimde hazırlanması gerekmektedir.

Finansal tablolar, hem MSUGT 1’de hem de TMS 1’de olmak üzere farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. MSUGT 1’de finansal tablolar; temel finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) ve ek finansal tablolar (fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. TMS 1’de ise, finansal tablolar genel ve özel amaçlı finansal tablolar olarak düzenlenmiştir. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar genel amaçlı finansal tablolardan

olup, TMS 1’de özel amaçlı finansal tabloların neler olduğuna ilişkin açıkça bir bilgi verilmemiştir.

Kapsamlı gelir tablosunun yeni bir terim olarak muhasebe literatürüne girmesiyle birlikte, gelir tablosu olarak adlandırılan finansal tablo klasik (geleneksel) gelir tablosu olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. MSUGT 1’de temel finansal tablolar içerisinde yer alan klasik (geleneksel) gelir tablosu, TMS 1’deki genel amaçlı finansal tablolardan kapsamlı gelir tablosunun temelini oluşturmaktadır.

Klasik gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı veya dönem net zararı tutarını gösteren finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

Dünyada klasik gelir tablosunun gelişimi yüzyıllara yayılmaktadır. En başta kar ve zarar kavramı ortaya çıkmış olup, daha sonra bu kavram kar ve zarar hesabına dönüşmüştür. Kar ve zarar hesabı da zaman içerisinde kar ve zarar tablosuna, gelir hesabına ve giderek gelir tablosuna doğru uzanan bir gelişme süreci izlenmiştir.

Klasik gelir tablosunun ortaya çıkmasında etkili olan gelişmeler ilk kez 15. yüzyılda ortaya çıkmış olup, 19. yüzyıla kadar daha çok bilançonun gelişmesine bağlı olarak oldukça yavaş bir gelişme göstermiştir. Bu yavaş gelişme sürecinin iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi, bilançonsun klasik gelir tablosuna nazaran daha önemli olması ve diğeri ise, satışlar ile kar bağıntısının önemini ortaya çıkaran ekonomik koşulların 20. Yüzyılın başlarından itibaren kendini göstermeye başlamasıdır.

Bütün 19. Yüzyıl boyunca ve 20. Yüzyıl başlarında satışlardan elde edilen kar (satış karı) ve bu kardan masrafların düşülerek dönem karının saptanması üzerinde durulmuştur. 19. yüzyılın sonlarındaki teknolojik gelişmeler sonucunda gerçekleşen sanayi devrimi ile birlikte yönetim ve maliyet muhasebeleri gelişme göstermiş olup, bu gelişmeler gelir tablosuna olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeyi, 20. Yüzyılın ilk yarısında yaşanan Birinci Dünya Savaşı, 1929 İktisadi Bunalımı ve

İkinci Dünya Savaşı ile oluşan ekonomik gelişmeler hızlı bir biçimde ve aynı doğrultuda etkilemiştir.

Klasik gelir tablosu Türkiye’de, dünyadaki süreç ile kıyasladığında oldukça geç ortaya çıkmıştır. Türkiye’de klasik gelir tablosu her zaman devlet eliyle ticaret ve vergi yasaları eliyle gelişme göstermiştir.

Bütün bu gelişmeler sonucunda kar ve zarar kavramından gelir tablosuna doğru olan süreç tamamlanmış olup, gelir tablosu dikey gelir tablosu olarak biçimlenmiştir.

Bir işletmenin dönem faaliyetinin net sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen klasik gelir tablosunun unsurları gider, gelir, zarar ve kardır. İşletmelerin bir dönem boyunca temel faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdiği satış ve diğer işlemlerden sağladığı değerler gelir; bu faaliyetler kapsamında ekonomik yarar sağlamak amacıyla katlanmış olduğu maliyetler ise gider olarak tanımlanmıştır. Zarar ve kar ise, belirli bir dönemde elde edilen gelire, yapılan giderlerin eşleştirilmesi suretiyle saptanan bir gelir tablosu unsurudur. Giderin gelirden fazla olması durumunda zarar, az olması durumunda ise kar oluşmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde gösterilebilmesi için söz konusu değişimlerin dönemsellik kavramı gereğince dönemsonunda doğru bir şekilde tespit edilerek raporlanması gerekmektedir. Ancak, klasik gelir tablosunun sonunda kar ya da zarar olarak raporlanan performans sonucu, işletmelerin özkaynaklarının değerindeki değişimlerin etkilerini tam olarak içermemektedir. Çünkü işletmelerin dönemsonundaki performansı gelir ve giderlerin yanı sıra sahip oldukları varlıkların değerindeki değişimlerden de etkilenmektedir. Kapsamlı gelir tam da bu noktada klasik gelir tablosunun yalnızca kar ya da zarar üzerine inşa edilen yapısının eksiklerini tamamlamak amacıyla doğmuştur.

Bu iki bileşen arasındaki fark gerçekleşme kavramından ileri gelmektedir. Gerçekleşme, bir değişim sonucu bir varlığın elden çıkarılması karşılığında başka bir varlığın elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir işlemin gerçekleşmesi, nakit esasından yani işlemin karşılığının nakit olarak ödenmesinden farklı bir anlama

gelmektedir. Bu bağlamda, döneme ilişkin net kar veya zarar tutarı, işletme faaliyetleri sonucunda gerçekleşmiş gelir ve giderlerin sonucunu göstermektedir. Oysa bu sonuç, işletmenin performans sonucunu tam anlamıyla yansıtmada eksik kalmaktadır. Bu eksiği gidermek için Diğer Kapsamlı Gelir unsurlarının da döneme ilişkin net kar veya zarar tutarına eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gerçekleşmemiş gelirler Diğer Kapsamlı Gelirlerde muhasebeleştirilmektedir.

Kapsamlı gelir; bir dönemde işletmenin sahip veya sahipleri (ortakları) tarafından gerçekleştirilen yatırımlar (özkaynak artışı) ve bunlara yapılan dağıtımlar (kar payları) haricindeki tüm özkaynak değişimlerini yansıtmaktadır. Kapsamlı gelirler, Kar ya da Zarar ile Diğer Kapsamlı Gelirler olmak üzere iki ana bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden ilki olan Kar ya da Zarar, şimdiye kadar alışılan ve klasik gelir tablolarında raporlanan gelir ve giderlerden oluşmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler ise; kar ya da zarardan ayrı olarak raporlanan gerçekleşmemiş gelir ve gider kalemleri olarak tanımlanmakta olup, şu unsurlardan meydana gelmektedir:

- Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri,
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileri,
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları.

Diğer kapsamlı gelir unsurları, gerçekleşinceye kadar özkaynakların unsurları olarak kabul edilmektedir. Ancak bunlar gerçekleştiğinde, ortaklara dağıtıma uygun hale gelmekte veya başka bir özkaynak unsuruna dönüştürülmektedir. Bu bakımdan,

bazı diğer kapsamlı gelir unsurları kar ya da zarar hesabına devredildikten sonra tekrar özkaynaklara gelir, bazıları da doğrudan özkaynaklardaki kendilerine has hesaplardan çıkararak kar ya da zarar hesaplarına devredilmektedirler.

Diğer kapsamlı gelirler unsurlarının kar ya da zarara aktarılma durumlarına göre sınıflandırılması göz önüne alındığında, Tekdüzen Hesap Planı'nda şu hesap grupları oluşturulabilmektedir:

55. KAR YA DA ZARARA AKTARILABİLECEK DİĞER KAPSAMLI GELİRLER

55X. KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ

55X. TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI

55X. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR

56. KAR YA DA ZARARA AKTARILAMAYACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLER

56X. FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI

56X. MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI

56X. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK YENİDEN

DEĞERLEME FARKLARI

Diğer kapsamlı gelirler maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesine bağlı olarak ortaya çıkabilmektedirler. Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar iken, maddi olmayan duran varlıklar ise, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı ve yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullarda hukuken himaye gören varlıklar olarak bilinmektedir.

İşletmeler muhasebe politikası olarak değerlemesinde maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelini seçmek suretiyle maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını değerlemek isteyebilirler. Yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletme için çeşitli farklar ortaya çıkabilmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değerinde bir artış meydana gelmişse, aradaki olumlu farkın diğer kapsamlı

gelir olarak raporlanması gerekmektedir. Ancak, daha önceden aynı varlığa ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları kar ya da zararda muhasebeleştirilmişse ve takip eden dönemde varlıklarda değer artışı gerçekleşirse, bu artışların kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi yani gelir olarak raporlanması gerekmektedir. Bunun sonrasında bir fazlalık söz konusu ise, diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme sonucunda olumsuz bir farkın ortaya çıkması halinde, söz konusu fark giderin kar ya da zarar içerisinde raporlanması gerekmektedir. Ancak, yeniden değerlendirme yapılan dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışı özkaynaklara alınmış ise, daha sonraki yıllarda yapılan yeniden değerlendirme nedeniyle bu artışta bir azalma olduğunda, bu azalma gider yazmak yerine özkaynak kaleminden indirim olarak muhasebeleştirilmelidir. Değer azalmaları nedeniyle özkaynak grubunda birikmiş değer artışlarının tamamen kullanılmadan gider yazılması olanaksız hale gelmektedir.

Diğer kapsamlı gelirlerin bir diğer unsuru ise, işletme tarafından çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçülmesi nedeniyle ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplardır.

Çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaları kapsamaktadır. Bunlardan iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar sonucunda çalışanların işletmeden bir alacağı veya hakkı doğmaktadır. Bu alacak aslında çalışanın işletmeye yaptığı katkı veya sağladığı hizmetin bir karşılığı olarak doğmaktadır.

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tanımlanmış katkı planları; bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği planlar iken, Tanımlanmış fayda planları ise, katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır. Tanımlanmış fayda planları kapsamında yer alan aktüeryal kazanç ve kayıplar, aktüeryal varsayımlarda meydana gelen değişmelerin etkisi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak IAS 19'un 2004 yılında yeniden gözden geçirilmesi neticesinde %10 koridor yaklaşımı ve anında muhasebeleştirme yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım ortaya çıkmıştır. Ancak IASB'nin IAS 19'da sonradan yapmış olduğu değişiklikler ile aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamen diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Halbuki FASB koridor yönteminin kullanılmasına herhangi bir müdahalede bulunmamıştır.

Diğer kapsamlı gelirlerin içerisinde yer alan bir başka unsur da dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileridir. İşletmelerin yabancı paralı işlemleri sonucunda kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Kur değişim etkileri; yabancı paralı işlemler sonucunda ortaya çıkan kazanç ve kayıplardır.

Yabancı paralı bir işlemin ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanmak suretiyle, geçerli para biriminden kaydedilmesi gerekmektedir. Sonraki dönemlerde ise, yabancı para parasal kalemlerin kapanış kuru üzerinden değerlendirilerek ortaya çıkan kur farklarının kar ya da zararda olarak raporlanması gerekmektedir. Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerin, işlem tarihindeki döviz kuru; gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerin ise, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilmesi gerekmektedir. Ayrıca parasal olmayan bu kalemlere ilişkin kur farkları önceki muhasebeleştirmeye bağlı olarak diğer kapsamlı gelirlerde veya kar ya da zararda raporlanabilmektedir. Ancak parasal kalemlere ilişkin kur farkları doğrudan kar ya da zarar olarak raporlanmaktadır.

Ayrıca, raporlama para biriminin geçerli para biriminden farklı olması halinde, finansal tabloların raporlama para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu çevrimden dolayı ortaya çıkan muhtemel farklar fiktif olarak nitelendirilmektedir. Yani, bu farklar herhangi bir gerçekleşmiş kazanç ya da kayba neden olmamaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkacak kazanç veya kaybın diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması gerekmektedir.

Bir başka diğer kapsamlı gelirler unsuru da özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değer farklarıdır. Finansal araçlar; finansal varlık ve borçlardan oluşmaktadır. Finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer kar ya da zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırımlar, kredi ve alacaklar ile satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmaktadırlar. Bunlardan satılmaya hazır finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar veya vadeye kadar elde tutulma amacıyla yapılan yatırım veya kredi ve alacak olarak sınıflandırılmayan ve türev ürün olmayan finansal varlık olarak tanımlanmaktadır. Bu tür finansal varlıklar, tekrar satmak suretiyle kar elde amacı güdülmenden belirsiz bir zaman dilimi boyunca elde tutulan varlıklardır.

Satılmaya hazır finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlanmakta olup; dönemsonlarında varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişim, diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmaktadır. Gerçeğe uygun değerin artması sonucunda meydana gelen değerleme farkları finansal durum tablosunda raporlanacak olup, değer düşüklükleri söz konusu ise, bu ilgili özkaynak hesabından (56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARKLARI) düşülecektir. Değer düşüklükleri ciddi boyutlarda ise, ilgili farkın doğrudan kar ya da zarar olarak raporlanması gerekmektedir.

Yürürlük tarihi 2018'e ertelenmiş olan IFRS 9, özkaynak araçlarına bağlı olarak ortaya çıkan gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde raporlanmasını, diğer araçlarda ortaya çıkan gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıplarının doğrudan kar ya da zararda raporlanmasını gerektirmektedir.

Diğer kapsamlı gelirlerden sonuncusu, nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları yani türev ürünler yeniden değerleme farklarıdır. Bir finansal araç türü olarak türev finansal araç, taraflardan birine ödemenin nasıl yapılacağına dair bir seçenek vermesi durumunda, tüm ödeme alternatiflerinin aracın özkaynağa dayalı finansal araç olmasıyla sonuçlanması durumu haricinde, bir finansal varlık veya borç olarak tanımlanmaktadır.

Bu bağlamda, nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları olarak bilinen türevsel ürünler yeniden değerlendirme farkları; nakit akış riskinden korunmak amacıyla yapılan türev sözleşmelerinden (forward, swap vs.) kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısımlarının diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Etkin olmayan kısımların ise, “kar ya da zarar” içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Uysurları ile birlikte ele alındığında diğer kapsamlı gelirler ile sermayenin korunması kavramı arasında yakın bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Sermayenin korunması; belirli bir döneme ilişkin kar elde etmek amacıyla, söz konusu dönemin başında sahip olunan sermayenin devamlılığının sağlanmasıdır. Dolayısıyla sermayenin korunması, işletmenin dönembaşındaki sermayesini dönemsonunda da devam ettirmiş olduğunu göstermektedir. Bu anlamda, dönembaşındaki sermayenin devam ettirilmesi, yani sermayenin korunması için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı kar olarak tanımlanmaktadır.

Sermaye koruma düzeltmeleri, esasen varlık ve yükümlülüklerin fiyatlarındaki gerçekleşmemiş değişimleri, bir diğer ifadeyle “elde tutma kazanç veya kayıplarını” ifade etmektedir. Finansal sermayenin korunması kavramına göre, gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanması durumunda, varlık veya yükümlülüklerin fiyatlarında meydana gelen gerçekleşmemiş değişimlerin birçoğu kısmen veya tamamen tahakkuk ettirilmektedir. Bunların sermaye koruma düzeltmesi veya kar ya da zarar olarak sınıflandırılması; kar ya da zararda, diğer kapsamlı gelirlerde veya doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilip ettirilmemelerine bağlı olmaktadır. Sermayenin fiziksel olarak korunması kavramına göre, gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları her zaman sermaye koruma düzeltmesi olarak değerlendirilmektedir; çünkü bunlar özkaynaklara eklenmekte veya özkaynaklardan çıkarılmaktadır.

Kapsamlı gelirin raporlanma aracı olarak kapsamlı gelir tablosu, işletme tarafından belli bir dönemde elde edilen; fakat kar ya da zararda gösterilemeyen bazı gelir ve gider unsurlarının gösterilmesini sağlayan, klasik gelir tablosundan daha geniş kapsamlı bir genel amaçlı finansal tablo olarak tanımlanmaktadır. Tanımda

geçen bazı gelir ve gider unsurları, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimlerden kaynaklanmakta olup, *kapsamlı gelir* olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosu, kapsamlı gelirin raporlandığı finansal tablodur.

Kapsamlı gelirlerin raporlandığı kapsamlı gelir tablosu, her şey dahil kavramı olarak bilinen eğilime göre hazırlanan bir finansal tablodur. Her şey dahil kavramına göre, gelir tablosunda yer alacak olan sonuç kaleminin belirli bir dönem boyunca özkaynaklarda meydana gelen tüm artış ve azalışların etkilerini yansıtması gerekmektedir. Bu kavrama göre, alışılmadık ve olağandışı unsurların performans sonucuna yansıtılması gerektiği; çünkü doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin cari faaliyetleriyle alakalı olan her türlü kazanç veya kaybın uzun dönemde karlılığa katkıda bulunacağı öne sürülmektedir.

Bir finansal performans ölçüm aracı olarak kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin olarak çeşitli modeller bulunmaktadır. Bunlar; kapsamlı gelir tablosunun içerdiği gelir unsurlarının istisnai olup olmamasına, yinelenme durumuna, gerçekleşme durumuna, faaliyet veya faaliyet dışı unsur olmasına ve tarihi maliyet gibi unsurlara göre düzenlenen modeller olmak üzere aşağıda sıralanmıştır:

- 1.Model: *İstisnai/İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 2.Model: *Yinelenen/Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 3.Model: *Gerçekleşen/Gerçekleşmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*
- 4. Model: *Faaliyet Kalemleri / Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*

▪ 5. Model: *Tarihi Maliyet Esasına/Piyasa Değeri Esasına/Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli*

İstisnai/istisnai olmayan kalemlere göre düzenlenen kapsamlı gelir tablosu modelinin amacı, istisnai kalemlerin, sürdürülen faaliyetlerden veya faaliyet dışı karlardan ayrı olarak ele alınması hususunda işletme yönetimine kolaylık sağlamaktır. Böylelikle, işletme ve finansal tablo okuyucuları işletmenin geçmiş dönemde elde ettiği karlarını değerlendirmek suretiyle gelecekteki nakit akışlarını ve karlarını daha iyi hesaplayabilecektir. Ancak, bu model öznelliği ön plana çıkarmakta ve hem diğer işletmeler hem de aynı işletmenin farklı faaliyet dönemleri açısından çelişkili sonuçlar yaratabilmektedir.

Yinelenen/yinelenmeyen kalemlere göre düzenlenen kapsamlı gelir tablosu modelinin amacı, sürdürülen faaliyetleri normal olmayan işlem ve durumlardan ayırt etmelerine ve gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmeleri hususunda finansal tablo kullanıcılarına kolaylık sağlamaktır. Ancak, bu model de öznelliği ön plana çıkaran bir model olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gerçekleşen/gerçekleşmeyen kalemlere göre düzenlenen kapsamlı gelir tablosu modelinin amacı, gerçekleşmiş olan gelirin gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan ayrı olarak raporlanmasını sağlamaktır. Bu modelde, diğer kapsamlı gelirlerin gerçekleşmemiş olduğu kabul edilmiş olup, bunların ayrı bir şekilde raporlanması gerektiğine karar verilmiştir. Diğer kalemlerin tümü IAS/IFRS'lerin kapsamlı gelir tablosunda tanımladığı diğer gruplarda gerçekleşmiş olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu sınıflandırma, IASB'ın sermayenin korunması kavramlarına sıkı sıkıya bağlı bir gerçekleşme tanımını onaylamaktadır.

Faaliyet kalemleri ve faaliyet dışı kalemlere göre düzenlenen kapsamlı gelir tablosu modeli modelin amacı, işletmenin esas gelirini ön plana çıkarmak suretiyle finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sürdürülebilir geliri üzerinden bilgi almasını sağlamaktır. Ancak bu model de içerisindeki öznellik nedeniyle dezavantajlı bir duruma neden olma ihtimali taşımaktadır.

Tarihi maliyet esasına / piyasa değeri esasına / tahmini değer esasına göre değerlendirilen kalemlere göre düzenlenen kapsamlı gelir tablosu modeli, kapsamlı gelir tablosu içerisinde yer alan kalemleri Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler, Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler ve Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler olarak sınıflandırır.

Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler içerisinde, tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine göre tahakkuk ettirilen tüm gelir ve gider kalemleri raporlanmaktadır. Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler, piyasa fiyatlarındaki dalgalanmalar nedeniyle varlık ve borç tutarlarında meydana gelen değişimler raporlanmaktadır. Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler, gerçek olayın zamanlaması, gelecekteki faiz oranlarında meydana gelen değişimler gibi hesaplamalara ilişkin küçük değişiklikler nedeniyle varlık ve borç tutarlarında meydana gelen değişimleri içermektedir.

Söz konusu kapsamlı gelir tablosu modelleri, içerisinde barındırdıkları farklı özellik gösteren kalemlerin bir araya gelmesi suretiyle, başta bu çalışmaya konu olan kurullar olmak üzere çeşitli ülkelerin muhasebe standartları kurulları tarafından düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosu formatının oluşumuna katkıda bulunmaktadır. Ancak bu modellerden Gerçekleşen ve Gerçekleşmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli'nin, diğer kapsamlı gelirlerin ayrı bir şekilde raporlanmasını öngördüğünden hem Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na hem de ülkemizdeki TMS/TFRS'lere uygun olduğu görülmektedir.

Kapsamlı gelir tablosu İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gibi kurul ve kurumların düzenlemelerinde ve yayımlamış olduğu standartlarda yerini almıştır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kendi yayımlamış oldukları standartlarda ana hatları verilen kapsamlı gelir tablosu formatlarıdır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından kapsamlı gelir tablosuna ilişkin olarak IASB tarafından yayımlanan ve

Türkçe'ye çevrilen Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde bir örnek kapsamlı gelir tablosu formatı yayımlanmıştır.

IASB, FASB, ASB ve KGK'nın düzenlemeleri göz önüne alındığında, kapsamlı gelir tablosunun finansal tabloların genel niteliklerine, klasik gelir tablosuna nazaran daha uygun olduğu görülmektedir. Gerçekleşmemiş gelir ve gider unsurlarını hesaplamaya dahil etmesi sebebiyle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin performans sonuçlarının uluslararası anlamda gerçeğe uygun olarak ortaya konması bakımından da önemli olduğu görülmektedir.

7. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Nalan, Hamdi Aydın. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- AKDOĞAN, Nalan, Nejat Tenker. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, Nalan. (2007). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri*. Mali Çözüm Dergisi İSMMMOMO Yayın Organı. Sayı: 80. Ekim 2007. s. 101.
- AKGÜÇ, Öztin. (1979). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- AKGÜL, Başak, Hüseyin Akay. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AMİR, Eli, Yanling Guan, Dennis Oswald. (2006). *The Effect of Pension Accounting on Corporate Pension Asset Allocation: A Comparative Study of UK and US*. Discussion Paper PI-0623. The Pensions Institute. London, UK.
- ANDERSSON, Josefin, Nicklas Karlsson. (2011). *Comprehensive Income Reporting – The Attitude of Producers and Users of Financial Statements*. School of Business, Economics and Law at the University of Gothenburg. Sweden.
- ARGUN, Doğan, Cemal İbiş, Volkan Demir. (2008). *Mali Tablolar Analizi Uygulamaları*. İstanbul: İSMMMOMO Yayınları.
- ATAMAN, Ümit. (2010). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ATMACA, Metin. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- AYSAN, Mustafa. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 34. Nisan 2007. s. 51-56.
- BAHADIR, Oğuzhan. (2012). *Kobi’ler İçin UFRS/TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm*. Mali Çözüm. Sayı: 111. Mayıs-Haziran 2012. s. 43-60.
- BELLANDI, Francesco. (2012). *Dual Reporting for Equity and Other Comprehensive Income under IFRS and US GAAP*. Cornwall: John Wiley & Sons Ltd.

- BODUR, Gülşirin. (2012). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler Ve Finansal Analize Etkileri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- CAHAN, F. Steven, Stephen M. Courtenay, Paul L. Gronewoller, David R. Upton. (2000). *Value Relevance of Mandated Comprehensive Income Disclosures*. Journal of Business Finance & Accounting. 27(9) & (10). Nov./Dec. 20. s: 1273-1301. Malden, USA.
- ÇELİK, Orhan. (2006). *Geniş Kapsamlı Kar: Finansal Tablolarda Raporlanması ve Türkiye Uygulaması*. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı: 17. Ocak 2006. s. 75-86.
- ÇINA BAL, Emine, Veli Öztürk. (2013). *Türkiye Muhasebe Standardı TMS - 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" Kapsamında Türev Ürünlerin Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Kullanımı: Forward Örneği*. İşletme Araştırmaları Dergisi. Sayı: 5/2. s. 123-140.
- DASTGİR, Mohsen, Ali Saeedi Velashani. (2008). *Comprehensive Income and Net Income as Measures of Firm Performance: Some Evidence for Scale Effect*. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences. Sayı: 12. s: 122-133.
- DELOITTE. (2013). *IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement*. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias39> [Erişim: 16.12.2013].
- DHALIWAL, D., K. R. Subramanyam, Robert Trezevant. (1999). *Is Comprehensive Income Superior to Net Income As A Measure of Firm Performance?* Journal of Accounting and Economics. Sayı: 26. s: 43-67.
- DUMITRANA, Mihaela, Iulia Jianu, Gabriel Jinga. (2010). *Comprehensive Income – Past, Present and Future*. [Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi - Stiinte Economice](#). Sayı: 2010SE. s: 25-40.
- DURGUT, Mehmet, Uğur Kaya. (2013). *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi*. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı: 21. s. 1-29.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri, Mehmet Emin Arat. (1994). *İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeler ve Uygulamalar*. İstanbul: Yayılım Matbaası.
- ELLIOT, Barry, Jamie Elliott. (2013). *Financial Accounting And Reporting*. Pearson Education Limited. London. UK.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1981). *Statement of Financial Accounting Standards No. 52 – Foreign Currency Translation*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1984). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 – Recognition and Measurement in*

Financial Statements of Business Enterprises. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 – Elements of Financial Statements*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1985). *Statement of Financial Accounting Standards No. 87 – Employees’ Accounting for Pensions*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1993). *Statement of Financial Accounting Standards No. 115 – Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1997). *Statement of Financial Accounting Standards No. 130 – Reporting Comprehensive Income*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2001). *Statement of Financial Accounting Standards No. 142 – Goodwill and Other Intangible Assets*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2001). *Statement of Financial Accounting Standards No. 144 – Accounting for The Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2006). *Statement of Financial Accounting Standards No. 158 – Employers’ Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FRED 22. (2000). *Revision of FRS 3 Reporting Financial Performance*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

FRS 15. (1999). *Tangible Fixed Assets*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

FRS 23. (2004). *The Effects of Changes In Foreign Exchange Rates*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

FRS 3. (1992). *Reporting Financial Performance*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

G4+1 Organisation. (1999). *Reporting Financial Performance: Proposals for Change*. Canada.

GÖKGÖZ, Ahmet. (2013). *Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 57. Ocak 2013. s. 23-38.

- GÜVEMLİ, Oktay, Barış Sipahi (November 24-25, 2006). *The Appearance and Development of The Vertical Income Statement and Its Affect on Managerial Accounting*. Paper presented at International Conference on Accounting and Management Information Systems, Bucharest, Romania.
- GÜVEMLİ, Oktay. (2006). *Dikey Gelir Tablosunun Öyküsü*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 32. Ekim 2006. s. 1-10.
- GÜVEMLİ, Oktay. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. Proje Danış AŞ. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- HIRST, D. Eric, Patrick E. Hopkins. (1998). *Comprehensive Income Reporting and Analysts' Valuation Judgments*. Journal of Accounting and Research. Vol: 36. s: 47-75. ABD.
- IAS 1. (2007). *Presentation of Financial Statements*. IASB. London.
- IAS 19. (2011). *Employee Benefits*. IASB. London.
- IAS 21. (2003). *The Effects of Changes In Foreign Exchange Rates*. IASB. London.
- IAS 26. (1987). *Accounting and Reporting By Retirement Benefit Plans*. IASB. London.
- IAS 32. (2003). *Financial Instruments*. IASB. London.
- IAS 38. (2003). *Financial Instruments: Presentation*. IASB. London.
- IAS 39. (2004). *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. IASB. London.
- IASB. (2006b). Board Meeting. Financial Statement Presentation. 17th – 24th October. London/Norwalk, UK-USA.
- IASB. (2006c). Board Meeting. Financial Statement Presentation. 17th – 24th October. London/Norwalk, UK-USA.
- IASB. (2008). Discussion Paper. Preliminary Views on Financial Statement Presentation. IASCF. London. UK.
- IASB-FASB Meeting. (2005). *Joint International Group (JIG) on Performance Reporting: Categorization in a Statement of Earnings and Comprehensive Income*. Haziran. New York. ABD.
- IFRS 5. (2004). *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*. IASB. London. UK.
- IFRS 7. (2010). *Financial Instruments Disclosures*. IASB. London. UK.

- IFRS 9. (2013). *Financial Instruments*. IASB. London. UK.
- IFRS. (2013). *IFRS 9 Mandatory Effective Date and Disclosures*. Londra. Birleşik Krallık.
- JOHNSON T., C. Reither and R. Swieringa (1995). *Toward Reporting Comprehensive Income*. Accounting Horizons. Sayı: 9/4. Aralık. s: 128-137.
- JORDAN, Charles E., Stanley J. Clark. (2002). *Comprehensive Income: How Is It Being Reported And What Are Its Effects?* The Journal of Applied Business Research. Sayı: 18/2.
- KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara. 2005.
- KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. URL: <[http://kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-\(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle\).html](http://kgk.gov.tr/content_detail-208-677-tms-tfrs-2013-seti-(guncellenmis-ve-yururlukte-olan-halleriyle).html)> [Erişim Tarihi: 30.12.2013].
- KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU. (2013). *Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi*. URL: <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf> [Erişim Tarihi: 30.05.2013].
- KAVAL, Hasan. (2011a). *TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu* [Elektronik Sürüm]. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 228. s.13.
- KAVAL, Hasan. (2011b). *Maddi/Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi ve Diğer Kapsamlı Gelirlerde Raporlanması*. Akademik Denetim. URL: <<http://www.akademikdenetim.com.tr/page.php?id=24>> [Erişim Tarihi: 15.11.2013].
- KAYRA, Nilüfer. (2009). *Türkiye’de Finansal Tablo Formlarının Zaman İçerisindeki Gelişimi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- KÖSE, Yasemin. (2008). *TMS-1: Finansal Tabloların Sunuluşu*. Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk., B. (Editörler). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- LEWIS, Richard, David Pendrill. (2007). *Advanced Financial Accounting*. Prentice Hall. London. UK.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. (2006). *İşletmelerde Finansal Performans Raporlaması*. Mali Çözüm İSMMM Yayın Organı. Sayı: 75. Nisan-Mayıs 2006. s: 23-33.

- MORGÜL, Cüneyt. (2009). *TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*. SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editör). UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 39-62.
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ. 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.
- ÖNCE, Saime. (2009). *Kavramsal Çerçeve*. SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editör). UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 39-62.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- ÖZDEMİR, Ekrem. (2011). *Kurumsal Yönetim ve İlgili Grupları Açısından TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Önemi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- ÖZERHAN, Yıldız, Serap Yanık. (2010). *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS*. TÜRMOB Yayınları. Ankara.
- PASCAN, Irina. (2010). *A New Measure of Financial Performance: The Comprehensive Income – Opinions and Debates*. 2nd World Multiconference on Applied Economics, Business and Development. Tunisia: WSEAS.
- PİLİ, Alessandro. (2009). *The Adoption of A Comprehensive Income in Italy*. VDM Verlag Dr. Müller Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany. Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany.
- REES, Lynn, Phil Shane. (2012). *Academic Research and Standard Setting: The Case of Other Comprehensive Income*. Accounting Horizons. 7 (24). s. 789-815.
- SAĞLAM, Necdet, Bünyamin Öztürk. (2009). *Muhasebe Standartları Oluşum Süreci*. SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editör). UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 1-35.
- SARIOĞLU, Kerem. (2008). *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İle İlgili Kavramsal Çerçeve*. DEMİR, Volkan (Editör). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar. İstanbul: İSMMMO Yayınları. s. 9-23.
- SEVİLENGÜL, Orhan. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- SFAC No. 5. (1984). *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Financial Accounting Standards Board (FASB). USA.

- SFAC No. 6. (1985). *Elements of Financial Statements*. Financial Accounting Standards Board (FASB). USA.
- ŞİPAHİ, Barış, Ayça AKARÇAY ÖĞÜZ. (2010). *TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 45. Ocak 2010. s. 253-262.
- SSAP 19. (1981). *Accounting for Investment Properties*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.
- SSAP 20. (1981). *Foreign Currency Translation*. ASB. Londra. Birleşik Krallık.
- ŞAVLI, Tuğba. (2014). *Kamu Gözetimi Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ŞENGEL, Salim. (2009). *TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editör). UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 923-981.
- ŞİNGA-MUĞAN Can, Nazlı HOŞAL-AKMAN. (2007). *Principles of Financial Accounting*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- TAMAY, Zehra. (2006). *Gelir Tablosu Hesaplarının Vergisel Açıdan Denetimi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- TFRS 13. (2012). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TFRS 5. (2006). *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TFRS 9. (2011). *Finansal Araçlar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 1. (2005). *Finansal Tabloların Sunuluşu*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 16. (2005). *Maddi Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 18. (2005). *Hasılat*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 21. (2005). *Kur Değişiminin Etkileri*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

- TMS 32. (2006). *Finansal Araçlar: Sunum*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 33. (2006). *Hisse Başına Kazanç*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 36. (2006). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 38. (2006). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 39. (2006). *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 7. (2005). *Nakit Akış Tabloları*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- WEYGANDT, JERRY, Paul Kimmel, Don Kieso. (2012). *Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- YÖRÜK, Nevin. (2009). *TMS – 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*. SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editör). UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 985-1062.
- ZEFF, Stephen A. (2012). *The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces*. The Accounting Review. Vol. 87. No. 3. pp. 807-837.