

DİĞER KAPSAMLI GELİR, UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ¹

Other Comprehensive Income, Its Items and Accounting for Them

Gönderim Tarihi: 02.11.2016

Kabul Tarihi: 12.12.2016

Mustafa OĞUZ*
Hüseyin AKAY**

ÖZ: 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 performansını ölçmede kullanılan önemli araçlardan biridir. Ancak, işletmeye ilişkin genel bir değerlendirme yapılırken, diğer finansal tablolarda yer alan verilerden de yararlanmak gereklidir. Bu özelliklere sahip gelir tablosu tarihsel gelişim süreci içerisinde evrim geçirmiştir. Yakın geçmişe kadar yalnızca gerçekleşmiş gelir ve gider kalemlerini içeren 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. Kapsamlı gelir tablosunda yer alan gerçekleşmemiş gelir ve giderler diğer kapsamlı gelirler olarak adlandırılmakta olup, bu çalışmada diğer kapsamlı gelirin tanımı, hangi unsurlardan meydana geldiği ve bunların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile raporlanmasına ilişkin konular çeşitli uluslararası düzenlemelerle karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Diğer Kapsamlı Gelir, Kapsamlı Gelir Tablosu, Finansal Raporlama.

ABSTRACT: Financial statements are known as the means helping communicate with financial statement users by providing information, which were recorded and collected in the accounting system. Financial statements present information about financial position,

¹ Bu çalışma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman ABD Tezli Yüksek Lisans Programı'nda tamamlanan "Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

* Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman ABD, mustafaoguz@balikesir.edu.tr

** Prof. Dr., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman ABD, hakay@balikesir.edu.tr

operating results and cash flows of a business enterprise and should be understandable, relevant, reliable and comparable. As being one of these financial statements, income statement is one of the important tools using for financial performance of a business. However, when evaluating a business generally, it is also necessary to use data in other financial statements. Income statement, which has these properties, evolves over its historical development process. To the recent past, income statement included only realized income and expense items 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 items and reports comprehensive income amount, has taken the place of classical (traditional) one. Unrealized income and expenses in comprehensive income statement are named as other comprehensive income and in this study; the subjects about the definition of other comprehensive income, its items and the way of accounting for them are handled.

Keywords: Other Comprehensive Income, Comprehensive Income Statement, Financial Reporting.

GİRİŞ

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 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 gelirin 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).

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 ilişkin 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.

Kapsamlı gelirin hesaplanması, birbirine benzer iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) yayımlanmış olduğu 5 No'lu Kavramlar Standardı'na (SFAC 5) 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 (SFAC 5, paragraf 39-44). Aynı doğrultuda bir tanımlamayla Türkiye Muhasebe Standardı 1'de (TMS 1), kapsamlı gelirin döneme ait kar ya da zarar tutarına diğer kapsamlı gelirlerin eklenmesiyle hesaplanacağı belirtilmiştir (TMS 1, paragraf 7).

DİĞER KAPSAMLI GELİRİN TANIMI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standardı 1 (International Accounting Standard 1 – IAS 1) ve FASB'nin 1997 yılında yayımlanmış olduğu Finansal Muhasebe Standardı 130 (Statements of Financial Accounting Standard 130 – 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.

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). Diğer kapsamlı gelirler 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, bunların özkaynakların arasında raporlanması gerekmektedir. Ancak bunların doğrudan özkaynaklarda raporlanması halinde, 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).

Diğer kapsamlı gelirlerin ayrı bir şekilde raporlanmasına ilişkin olarak uluslararası alanda tam bir fikir birliğinin bulunmadığından bahsedilebilir. Her ne kadar IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve SFAS 130 Kapsamlı Gelirin Raporlanması standartlarında diğer kapsamlı gelirler aynı şekilde tanımlanmış ve bu tanımlar da Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nde yapılan tanımlamaya benzer özellik taşımasına rağmen, IAS 1 ile SFAS 130 arasında 2007 yılında IAS 1’de yapılan değişiklikle önemli bir fark ortaya çıkmıştır. Tanımda da vurgulandığı üzere, diğer kapsamlı gelirlerin kar ya da zararın bir parçası olmaması durumu aslında bundan sonra özkaynaklarda doğrudan raporlanmaması gerektiğini göstermektedir. SFAS 130’da kapsamlı gelir tablosu alternatif bir kapsamlı gelir sunum formatı olarak ele alınmaktayken, IAS 1’de diğer kapsamlı gelirlerin doğrudan ve yalnızca 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 olan 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 KAPSAMLI GELİRLERİN UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Diğer kapsamlı gelirler, kar veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe standardı yayımlayan birçok kurul tarafından diğer kapsamlı gelir unsurları belirlenmiştir. FASB ve IASB bu belirlemeleri gerçekleştiren kurulların başında gelmektedir. Bu kurul-

ların yayımladıkları standartlarda diğer kapsamlı gelir unsurları birbirine benzer olarak ele alınmış olup, IASB'ın yayımlanmış olduğu ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) 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, diğer bir deyişle bu unsurların bağlı veya ilişkili oldukları varlık hesapları nakde veya alacağa dönüştüğünde veya borç hesapları ödenebilir duruma geldiğinde, 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 gelmekte, bazıları da doğrudan özkaynaklarda kendilerine has hesaplardan çıkarak kar ya da zarar hesaplarına devredilmektedir. 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/TFRS kapsamında diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönem itibariyle özkaynak unsuru olarak sınıflanan ve Kar ya da Zarara Aktarılabilecek Diğer Kapsamlı Gelir unsurları şunlardır (TMS 1, paragraf 95):

- 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 ve kayıplar veya satılmaya hazır finansal varlıkların değerlendirme farkları,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları,

Yine TMS/TFRS 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 (TMS 1, paragraf 96):

- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümlerindeki değişime bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplar.

Diğer kapsamlı gelirler, kar ya da zarar ile birlikte kapsamlı geliri oluşturan unsurlardan biri olması nedeniyle sahip olduğu kalemlerin muhasebeleştirilmesi konusu oldukça önem arz etmektedir. İzleyen kısımlarda, diğer kapsamlı gelir unsurlarının neler olduğuna ilişkin daha ayrıntılı açıklamalara yer verilecek olup, bu unsurların TMS/TFRS'ler kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği ve bunların SFAS'lar ile kıyaslaması yapılacaktır.

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. Binalar, makineler, taşıtlar ve demirbaşlar maddi duran varlıkların en yaygın örnekleri olarak bilinmektedir. 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 tanımlanmıştır. İmtiyazlar, haklar, şerefiyeler, patentler ve ticaret unvanları maddi olmayan duran varlıkların en bilinen örneklerini oluşturmaktadır (Ataman, 2010: 197-198).

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 bazen önemli düzeyde bir fark ortaya çıkmaktadır. Entelektüel sermaye olarak da bilinen bu farktan ötürü maddi olmayan duran varlıkların çok dikkatli bir şekilde ele alınması ve değerlendirme işlemlerinin buna göre yapılması gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 599).

Finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre düzenleyen işletmeler, sahibi olduğu maddi ve maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin dönemsonu envanter ve değerlendirme çalışmaları sırasında muhasebe politikası olarak maliyet modelini veya yeniden değerlendirme modelini seçebilmekte ve seçmiş olduğu politikayı daha önceden aktifleştirmiş olduğu 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 gelir 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 de-

ğerleme 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'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'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'na aktarılabilir. 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 yöntem 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).

Türkiye Muhasebe Standardı 36 (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 değerlendirilme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirilme 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).

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 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 142, paragraf 18-19).

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 ge-

lecekte 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, SFAS 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/IFRS ve TMS/TFRS 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, çalışan-

ların 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 yapmak 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 şu şekilde 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 itibarıyla tanımlanmış fayda planlarının finansal durum tablosunda raporlanması öngörülmüştür. Bu planların kapsamlı gelir tablosuna yansımaları

nın 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 değişimlerden veya plan varlıklarının piyasa değerindeki değişimlerden 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 değişimlerin 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 yaklaşımıdır.

%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.

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 FASB'dır. Bu Kurul tarafından 1987 yılında yayınlanan SFAS 87 Emeklilik Aylığının İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi Standardı'na göre, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde TMS/TFRS'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 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 Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council – FRC) 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 şu 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 hesaplanmaktadır. 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 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).

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

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.

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 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 (TMS 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).

TMS 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 (TMS 21, paragraf 21).

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 (TMS 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 (TMS 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.

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 (TMS 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 (TMS 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 (TMS 21, paragraf 32).

FASB düzenlemelerine bakıldığında, 1981'de yayınlanan SFAS 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 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 52, paragraf 112-115).

FRC 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, hesaplama (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.

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.

1990'ların sonundan itibaren uluslararası muhasebenin finansal araçlar üzerine yayımlanmış olan standartları bulunmaktadır. Bu standartlar yürürlüğe girdiğinden bu yana, finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin konular IAS ve IFRS'lerin en ihtilafli konularını oluşturmuşlardır. 1990'ların sonunda uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının menkul kıymetler borsalarının genel kabul edilebilir olmasını sağlamak amacıyla, IASB'nin selefi olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) 1995'te IAS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve 1998'de IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standartlarını yayımlamıştır.

Finansal araçların sunumuna, muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin birçok düzenlemeyi içeren bu iki standart, ağırlıklı olarak Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni esas almıştır. Çünkü o tarihlerde Amerikan Ge-

nel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri finansal araçlar konusunu düzenleyen en kapsamlı düzenleme olma özelliğine sahip olmuştur. Günümüzde, İngiltere’de olduğu gibi bazı ulusal muhasebe 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 muhasebe alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. 2008 ve 2009 yıllarında meydana gelen finansal krizde IAS 39; 20 Grubu (Group of 20 – G20) ve diğer siyasi forumlar bünyesinde tartışılan tek uluslararası muhasebe 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 araçta 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), spekülatif 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 yükümlülüktürler; 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).

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

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

TMS 39'a göre finansal borçlar ise ikiye ayrılmaktadır (TMS 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 (TMS 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 (TMS 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 (TMS 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 eşleştirilmesi” 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 kanıtlanması gerekmektedir.

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 yatırımın 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 olması durumunda, 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 (TMS 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 muhasebeleştirilmede 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 (TMS 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.

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 (TMS 39, paragraf 9). Bu tür finansal varlıklar, tekrar satmak suretiyle kar elde etme amacı güdülmeyen 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, Kimmel ve Kieso, 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).

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 (TMS 39, paragraf 55).

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'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 dönemsellik 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 değerlendirilmesine 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.

Finansal araçların sınıflandırılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin hükümler açısından İngiltere ve Amerikan Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında uyum olduğu görülmektedir. FRC, 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).

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 bonusu, finansman bonusu, 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, değiş-

ken 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.

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 sat-

mak 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).

SONUÇ

Kapsamlı gelir tablosunun yeni bir terim olarak muhasebe literatürüne girmesiyle birlikte, gelir tablosu olarak adlandırılan finansal tablo klasik (geleneksel) gelir tablosu olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. 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.

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 esastan 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 ge-

rekmetektedir. Dolayısıyla gerçekleşmemiş gelirler Diğer Kapsamlı Gelirlerde muhasebeleştirilmektedir.

Diğer kapsamlı gelir unsurları; 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 ile nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımlarından oluşmaktadır.

Diğer kapsamlı gelir unsurları, gerçekleşinceye kadar özkaynakların unsurları olarak kabul edilmektedir. Ancak bunlar gerçekleştiğinde, 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.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Amir, E., Guan, Y., Oswald, D. (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.
- Ataman, Ü. (2010). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bal, E. ve Öztürk, V. (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.
- Bellandi, F. (2012). *Dual Reporting for Equity and Other Comprehensive Income under IFRS and US GAAP*. Cornwall: John Wiley & Sons Ltd.
- Çelik, O. (2006). Geniş Kapsamlı Kar: Finansal Tablolarda Raporlanması ve Türkiye Uygulaması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. Sayı: 17. Ocak 2006. s. 75-86.
- Durgut, M. ve Kaya, U. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. Sayı: 21. s. 1-29.
- Elliot, B. ve Elliott, J. (2013). *Financial Accounting And Reporting*. Pearson Education Limited. London. UK.
- Gökgöz, A. (2013). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 57. Ocak 2013. s. 23-38.
- IFRS 9. (2013). *Financial Instruments*. IASB. London. UK.
- Kaval, H. (2011a). TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 228. s.13.
- Kaval, H. (2011b). *Maddi/Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi ve Diğer Kapsamlı Gelirlerde Raporlanması*. Akademik Denetim. 15.11.2013 tarihinde <http://www.akademikdenetim.com.tr/page.php?id=24> adresinden erişildi.
- Lewis, R. ve Pendrill, D. (2007). *Advanced Financial Accounting*. Prentice Hall. London. UK.
- Mısırlıoğlu, U. (2006). İşletmelerde Finansal Performans Raporlaması. *Mali Çözüm İSMMMÖ Yayın Organı*. Sayı: 75. Nisan-Mayıs 2006. s. 23-33.

- Morgül, C. (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.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2010). *IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS*. TÜRMOB Yayınları. Ankara.
- Pili, A. (2009). *The Adoption of A Comprehensive Income in Italy*. VDM Verlag Dr. Müller Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany. Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany.
- SFAC 5. (1984). *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Financial Accounting Standards Board (FASB). USA.
- SFAS 115. (1993). *Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- SFAS 130. (1997). *Reporting Comprehensive Income*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- SFAS 142. (2001). *Goodwill and Other Intangible Assets*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- SFAS 144. (2001). *Accounting for The Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- SFAS 52. (1981). *Foreign Currency Translation*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- Sipahi, B. ve Ögüz, A. (2010). TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 45. Ocak 2010. s. 253-262.
- TFRS 13. (2012). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. 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 19. (2006). *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*. 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 (KGGK). Ankara.
- TMS 36. (2006). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK). Ankara.
- TMS 38. (2006). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK). Ankara.
- TMS 39. (2006). *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK). Ankara.
- Weygandt, J., Kimmel, P., Kieso, D. (2012). *Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- Yörük, N. (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.