

# TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSU VE ÖRNEK UYGULAMA\*

Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN\*\*  
Arş. Gör. Emrah ERTUGAY\*\*\*

## ÖZET

Bir işletmenin ekonomik kaynakları nasıl kullanacağını ve bu kaynaklarda ne tür değişiklikler olabileceğini öngörmek için, işletmenin mevcut performansı hakkında bilgi sahibi olunması gerekir. İşletmenin bir dönem boyunca gösterdiği finansal performans ise, “gelir tablosu” adı verilen finansal tabloda raporlanır. Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içeren, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal başarısını ölçen özet bir rapor niteliğindedir. Bu çalışmada, bir işletmenin finansal performansını ölçmekte önemli bir araç olan kapsamlı gelir tablosu, “TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı bağlamında ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kapsamlı Gelir Tablosu, Diğer Kapsamlı Gelir, Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Sunuluşu

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42, H27

## ABSTRACT

In order to predict how a company would use its economic resources and what kind of changes would be made about them, it is a necessity having knowledge about current performance of the company. The financial performance of a company during an accounting period reported on a table named “income statement”. Comprehensive income statement is a report that it measures earning power and financial performance as a whole for an accounting period. In this study, comprehensive income statement as an important resource for evaluating financial performance of a company is discussed in the context of “IAS 1 – Presentation of Financial Statements”.

\* Bu çalışmanın ilk hali, 06-10 Ekim 2010 tarihlerinde Kıbrıs'ta düzenlenen XIV. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda sunulmuştur.

\*\* Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\*\* Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü.

**Keywords:** Comprehensive Income Statement, Other Comprehensive Income, Accounting Standards, Presentation of Financial Statements

**JEL Classification:** M41, M42, H27

## 1. GİRİŞ

Genel amaçlı finansal tablolar, işletme dışındaki yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, tedarikçiler, müşteriler ve devlet gibi geniş bir finansal bilgi kullanıcı yelpazesinin işletmeye ilişkin bilgi gereksinmelerini karşılamak için hazırlanır ve yayınlanırlar. Finansal tabloların amacı, çeşitli ekonomik kararlar alırken yararlanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında finansal bilgi kullanıcılarının büyük kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılayabilecek biçimde bilgi sunmaktır.

Bir işletmenin ekonomik kaynakları nasıl kullanacağını ve bu kaynaklarda ne tür değişiklikler olabileceğini öngörmek için, işletmenin mevcut performansı hakkında bilgi sahibi olunması gerekir. İşletmenin bir dönem boyunca gösterdiği finansal performans ise, “gelir tablosu” (veya “kapsamlı gelir tablosu”) adı verilen finansal tabloda raporlanır. Bu çalışmada, bir işletmenin finansal performansını ölçmekte önemli bir araç olan kapsamlı gelir tablosu, “TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı bağlamında ele alınmıştır.

## 2. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARINA GEÇİŞ

Tarihsel olarak Türkiye’de muhasebe uygulamaları, vergi mevzuatına göre şekillendirilmiştir (Akdoğan 2007, 108). Finansal raporların hazırlanmasında işletmelerin gerçek durumunun yansıtılması amacından çok, vergi yükümlülüğü ile ilgili bilgilerin üretilmesi ve sunulması amacına öncelik verilmiştir. 1940’lı yıllarda çıkan Kazanç Vergisi Kanunu ve 1950 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu, muhasebenin önemini artırmıştır. 1960’lı yıllarda yapılan araştırmalarda muhasebenin vergi ve diğer yasalar tarafından işletmelere yüklenen bir külfet olduğu düşüncesi egemen olmuş, işletmelerin muhasebenin bir yönetim aracı olduğu bilincine sahip olmadıkları anlaşılmıştır (Yalkın 2008, 11). Türkiye’de muhasebe uygulamasında milat sayılabilecek gelişme ise, 26 Aralık 1992 tarihinde yayınlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile olmuştur. 1994 yılından itibaren tüm işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaya başlanan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin hem muhasebeleştirme, hem de raporlama evresinde tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine göre üretilmesini amaçlamaktadır.

Türkiye’de muhasebe standartları çalışmaları, 9 Şubat 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMMOB) kurulmasıyla başlamıştır. Çalışmalarını sürdürdüğü yedi yıl boyunca TMMOB, toplam ondokuz muhasebe standardını kabul etmiştir. 7 Mart 2002 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMMOB), muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili örgüt olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Yalkın 2008, 16-17). Yayınlanan standartlar, 2005 yılından itibaren finansal tablolarını kamuya açıklamak zorunda olan şirketlerde zorunlu olarak uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), uzunca bir süredir yasalasma sürecinin tamamlanması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile yaygınlık kazanacaktır.

TFRS uygulamasına geçiş, muhasebe kayıtlarında pek fazla değişikliğe neden olmamasına rağmen, finansal tabloların içeriğini ve biçimini önemli ölçüde değiştirmektedir (Özkan ve Erdener Acar 2010, 53). Bunun yanı sıra, bazı kavramların içeriğinde de değişiklikler meydana gelmiştir. Her bir finansal karakterdeki işlem için uygulanacak tanımlı bir kuralın var olduğu kural bazlı raporlamadan, genel çerçevenin çizildiği ve uygulayıcıların koşullara göre daha esnek raporlama yapabilmelerini sağlayan ilke bazlı raporlamaya geçilmiştir. Bu nedenlerle, TFRS uygulamasıyla birlikte genel amaçlı finansal tabloların hem hazırlanmasında, hem de analiz ve yorumlanmasında farklılıklar olacağı açıktır. Bu farklılıkların en somut olarak karşımıza çıktığı standartlardan birisi TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardıdır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırıldığında TFRS uygulamasında gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal raporlamada uygulamacılara esneklik sağlanmakla birlikte, finansal tablo dipnotlarında daha ayrıntılı ve kapsamlı bilgi istenmektedir. Örneğin Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasında finansal tablolarda ve dipnotlarında yer almayan geleceğe yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri, durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama bilgileri finansal tablo kullanıcılarına sunulmaktadır (Bayrı 2010, 96).

### 3. TMS 1 – FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARTI

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından ilk kez 1975 yılında UMS 1 “Muhasebe Politikalarının Açıklamaları” adıyla yayınlanan standart, zaman içinde değişiklikler geçirerek günümüze gelmiştir. Standart 1994 yılında yeniden hazırlanmış, içeriği değişerek ve UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” adını alarak 1997 yılında yeni haliyle

yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, iyileştirme projesi kapsamında 2003 yılında gözden geçirilen standartta, 2005 yılında sermaye açıklamalarına ilişkin değişiklik yapılmıştır. Standart, son olarak 2008 yılında gözden geçirilmiştir (TMSK 2010b, B664-B666). Bu son gözden geçirmede, diğer pek çok değişikliğin yanında, gelir tablosunun sunumunda değişiklik yapılmasına ve adının “kapsamlı gelir tablosu” olarak değiştirilmesine karar verilmiştir.

Standart, genel amaçlı finansal tablolar olarak sayılan finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunun önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamayı amaçlamaktadır. Standartta, genel amaçlı finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kurallar, yapıyla ilgili genel açıklamalar ve içerikle ilgili asgari koşullar ortaya konulmuştur (TMSK 2010a, 275).

#### 4. KAPSAMLI GELİR TABLOSU

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 karını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren finansal rapordur (TÜRMOB 1998, 24). Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin ilgili dönem boyunca yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiğinden, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor niteliğindedir.

Gelir ve gider kavramları, TFRS Kavramsal Çerçeve’sinin 70. ve devamındaki paragraflarda tanımlanmıştır. Buna göre gelirler, “*muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma*”yı ifade eder. Giderler ise, “*muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışlar veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışlar*” olarak ifade edilmiştir.

Gelirin tanımı, hasılatı ve kazancı birlikte içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve temel olarak mal satışları, hizmet satışları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından

kullanılmasından sağlanan ekonomik faydalar olmak üzere üç başlık altında değerlendirilebilir. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkan ekonomik faydalara, faiz, telif hakkı, temettüler, kira ve lisans bedeli gibi örnekler verilebilir. Kazançlar ise, gelir tanımına giren hasılat dışındaki diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilirler (TMSK 2010a, 22).

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması durumlarında oluşur.

Kapsamlı gelir, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişim olarak ifade edilebilir.

Standartta 2008 yılında yapılan değişikliklerle, daha önce gelir tablosu adıyla sunulan finansal tablonun bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini içerecek biçimde tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya iki tabloda sunulması öngörülmüştür. Tek tabloda sunumda, bütün gelir ve gider kalemlerine bir tek tabloda yer verilir. Kapsamlı geliri tek bir tabloda göstermeyi seçen bir işletme kar ya da zararı ara toplam olarak tabloya dahil eder. İki tablolulu sunumda ise, ilk tabloda (geleneksel gelir tablosu) kara ya da zarara yansıtılan gelir ve giderler sunulur. İkinci tablo (kapsamlı gelir tablosu) kar ya da zararla başlar ve UFRS'lerin kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmesini gerektirdiği ya da muhasebeleştirilmesine izin verdiği gelir ve gider (diğer kapsamlı gelir) kalemleri sunulur. İlk tablonun (geleneksel gelir tablosu) en alt satırı, kapsamlı gelir tablosunun ilk satırı olacaktır. Kapsamlı gelir tablosu, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemleri kapsamaz. Bu tür işlemler, özkaynak değişim tablosunda sunulur.

#### 4.1. Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Kapsamlı gelir tablosu asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

- Hasılat,
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar,
- Finansman maliyetleri,

- Özkaynak yöntemi<sup>1</sup> kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması<sup>2</sup> neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar ile; satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kar veya zarar,
- Niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

Kapsamlı gelir tablosunda ayrıca,

- Dönem kar veya zararının; kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ile ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ve
  - Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin; kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ve ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı
- ile ilgili açıklama yapılır.

İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklıkla, kar veya zarar potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için finansal performansın bölümler halinde açıklanması, kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin kestirim yapmalarına yardımcı olur. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme

1 "TMS 28 – İştiraklerdeki Yatırımlar" standardında tanımlandığı şekliyle özkaynak yöntemi, "İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir".

2 Sadece finansal varlık yönetim modelinin değiştirilmesi durumunda, bu değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar, "TFRS 9 – Finansal Araçlar" standardının 4.1-4.4 paragrafları uyarınca yeniden sınıflandırılır.

önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alarak kapsamlı gelir tablosuna veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosuna ek kalemler ekler ve kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltir.

Bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermediği sürece<sup>3</sup> gelir ve gider kalemleri mahsup edilemez. Benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanır. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir.

İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini kapsamlı gelir tablosunda veya (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda ya da dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak göstermez. Olağan dışı kalemlerin finansal tablolarda yer alması, 2003 yılında TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardında yapılan değişikliklerle yasaklanmıştır (TMSK 2010b, B665).

Dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemleri, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kar ya da zararında muhasebeleştirilir. Hazırlanan konsolide kapsamlı gelir tablosunda kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirin her bir kısmı, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) aktarılır.

#### **4.2. Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Özkaynaklara Yansıtılan Kar veya Zararlar)**

“Diğer kapsamlı gelir”, başka bir deyişle özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerini kapsar. TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına 2008 yılında giren “diğer kapsamlı gelir”, geleneksel gelir tablosu ile “kapsamlı gelir tablosu” arasındaki en önemli farktır.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardında aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

1. TMS 16– Maddi Duran Varlıklar standardı gereğince, yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler;

<sup>3</sup> Örneğin, TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar standardı, maddi duran varlıkların satışına ilişkin gelirlerin netleştirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ekonomik ömrünü tamamlamış bir maddi duran varlık bilanço dışı bırakılacaksa, maddi duran varlığın satış fiyatı, maliyet değeri, varsa birikmiş amortismanı, varsa yeniden değerlendirme değer artışı fonu hesapları kapatılır, bu işlemden sonra kalan değer maddi duran varlık satış karı veya maddi duran varlık satış zararı olarak tek kalem halinde gelir tablosunda yer alır.

- Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, ilgili varlığa ilişkin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunan değerdir. (P. 31)

- Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. (P. 39)

- Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır. (P. 40)

2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar;

3. TMS 21 – Kur Değişiminin Etkileri standardına göre, dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

- Yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olan bir işletme için, öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır. (P. 15)

- Yabancı para cinsinden olan bir aktifin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç ve zararlar, değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. (P. 31)

- Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki



işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. (P. 32)

- Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevriminden doğan ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz. Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak (yeniden sınıflandırmaya ilişkin bir düzeltme olarak) yeniden sınıflandırılır. (P. 48)

4. TFRS 9 – Finansal Araçlar standardı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,

- İlk muhasebeleştirmede, alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişikliklerin diğer kapsamlı gelirden sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir. (P. 5.4.4) Söz konusu seçim, her bir finansal araç için ayrı ayrı yapılır. Diğer kapsamlı gelirden sunulan tutarlar, sonraki dönemlerde kar veya zarara transfer edilemez.

- Özkaynağa dayalı finansal araca yapılan bir yatırımın, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflanması mümkündür. Bu tür bir sınıflandırma ilk uygulama tarihinde geçerli olan koşul ve durumlar dikkate alınarak yapılır. Sözü edilen sınıflandırma geriye dönük olarak uygulanır. (P. 8.2.7)

5. TMS 39 – Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre, nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları.

Nakit akış riskinden korunma, bilançoda yer alan bir varlığın ya da yükümlülüğün veya gerçekleşme olasılığı yüksek olan bir işlemin tahmini değerinin piyasa değerine göre değişim göstermesi sonucunda bir işletmenin katlanacağı nakit çıkış riskinin ortadan kaldırılmasına yönelik işlemleri ifade eder. Örneğin; değişken faizli borçlanmalar veya gelecekte gerçekleşmesi olasılığı yüksek olan tahvil ihracı, gerçekleştirilecek satışlar

ya da yapılacak alışların piyasa değerlerinde oluşabilecek değişikliklere ilişkin riskleri ortadan kaldırmak amacıyla satın alınan türev sözleşmeler ile bu kapsamda korunan kalemler, nakit akış riskinden korunmanın konusunu oluştururlar (Mısırlıoğlu 2009, 77).

- Riskten korunma amaçlı olarak risk yönetimi hedef ve stratejisinin tanımlanmış olması, finansal riskten korunma işleminin korunulan risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki veya nakit akışlarındaki değişiklikleri dengelemede oldukça etkin olması, finansal riskten korunma işleminin konusunu teşkil eden tahmini işlemin gerçekleşme ihtimalinin yüksek olması, nakit akışlarındaki değişikliklerin kar veya zararı etkileyebilecek nitelikte olması ve finansal riskten korunma konusu kalemin korunulan finansal risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değeri ve nakit akışları ile finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi koşullarının bir arada bulunması koşuluyla; (P. 88)

- Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. (P. 95)

- Diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar, finansal riskten korunmaya konu olan tahmini nakit akışlarının kar veya zararı etkilediği dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır. İşletmenin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen bir zararın tamamının veya bir kısmının gelecekteki bir veya daha fazla dönem içinde geri kazanılamayacağını öngörmesi durumunda, geri kazanılamayacağı öngörülen tutar, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar veya zararda yeniden sınıflandırılır. (P. 97)

- Tahmini işlemlerle ilgili finansal riskten korunma işlemleri için, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan finansal riskten korunma aracına ait toplam kazanç ya da kayıp, işlem gerçekleşene kadar veya artık gerçekleşmesinin beklenmediği zamana kadar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak kalmaya devam eder. İşlemin gerçekleşmesinin artık beklenmemesi durumunda, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan toplam kazanç ya da kayıp, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır.

Standartta belirtilen yukarıdaki durumların dışında, diğer TFRS'lerde de diğer kapsamlı gelir ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

• TMS 12 – Gelir Vergileri standardında kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin<sup>4</sup> de aynı dönemde kar veya zarar dışında muhasebeleştirileceği; bu nedenle, aynı dönemde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin söz konusu kalemler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmişse, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. (P. 61A)

• Bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar. Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri; ilgili vergisel etkilerin net tutarı ya da bileşenlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar olarak sunulur.

• Konsolide finansal tablo düzenleyen işletmeler, TMS 27 – Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardına göre, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarları, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elinden çıkarmış gibi muhasebeleştirir. Bu nedenle, ana ortaklık bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde kazanç veya zararı özkaynaktan kar ya da zarara aktararak (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. (P. 35)

• TMS 28 – İştiraklerdeki Yatırımlar standardı, yatırım yapılan iştirakin kar veya zararına henüz yansıtılmamış tutarlarının yatırım yapılan iştirakin diğer kapsamlı gelirden ortaya çıkardığı değişikliklerin yatırımcının yatırım yapılan iştirakteki payı oranında yatırımın defter değerinde düzeltme yapılmasını gerekli kılabileceğini, bu tür değişikliklerin, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içereceğini ve bu değişikliklerden yatırımcıya düşen payın yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirileceğini düzenlemektedir. (P. 11)

• Yatırımcının, iştirak üzerindeki önemli etkisini kaybetmesi durumunda, söz konusu iştirak ile ilgili bir varlığı ya da borcu elden çıkarmış olmasının gerektireceğiyle aynı esasa göre diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirildiği iştirake ilişkin tüm tutarları muhasebeleştirir. İştirak tarafından daha

<sup>4</sup> *Ertelenmiş vergi borcu: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.*

önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir kazanç ya da kayıp, ilgili varlık ya da borcun elden çıkarılmasına ilişkin kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırılır. Örneğin, iştirakin yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak birikmiş kur farklarının bulunması ve yatırımcının iştirak üzerindeki önemli etkiyi kaybetmesi durumunda, yatırımcı yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp, kar ya da zararda yeniden sınıflandırılır.

- Yatırımcının bir iştirakteki sahiplik payı azalır, fakat yatırım iştirak olarak devam ederse, yatırımcı sadece diğer kapsamlı gelirden daha önce muhasebeleştirdiği kazanç ya da kaybın belli bir tutardaki oranını kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırır. (P. 19A)

- TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, gelir tablosuna etkileri bakımından TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar standardına benzer düzenlemeler içermektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kar veya zararda muhasebeleştirilir. (P. 85)

- Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır. (P. 86)

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarların kar ya da zararda yeniden sınıflandırılmaları, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak adlandırılır. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, düzeltmenin kar ya da zarar olarak sınıflandırıldığı dönemdeki diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Bu tutarlar, cari döneme ya da önceki döneme ait gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Bu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden gerçekleşen karları, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil etmekten kaçınmak amacıyla düşülür.

Bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri ile ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar. İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmelerini kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda sunabilir. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda sunan bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bölümlerini yeniden sınıflandırma ile ilgili düzeltmelerden sonra sunar.

#### 4.3. Kapsamlı Gelir Tablosunda ya da Dipnotlarda Sunulan Bilgiler

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik kararlarını verecek olan kullanıcıları etkileyebileceksen, o bilgi önemliliğe sahip bir bilgidir. Gelir ya da gider kalemleri önemli olduğunda, işletmenin bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı ayrı açıklaması gerekir.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar,

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;
- İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;
- Yatırımların elden çıkarılması;
- Durdurulan faaliyetler,
- Dava ödemeleri ve
- Karşılıklarla ilgili diğer iptaller

olarak sayılabilir.

Standartta göre, hangisi güvenilir ve daha tutarlı bilgi sağlıyorsa işletme, giderlerin işletme içindeki niteliklerine veya işlevlerine dayanan bir gruplama kullanarak kar ya da zararda muhasebeleştirilen giderlerin analizini sunacaktır. Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz.

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunacaktır. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır. Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne uygun biçimde hazırlanan çok kademeli rapor tipi gelir tablosuna benzerliği ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.

## 5. KAPSAMLI GELİR TABLOSU’NA İLİŞKİN AÇIKLAMALI ÖRNEK UYGULAMA

Örnek kapsamlı gelir tablosu, ABC A.Ş.’nin 2009, 2008 ve 2007 yıllarına ait finansal tablo verileri yardımıyla hazırlanmıştır. ABC A.Ş.’ye ait kapsamlı gelir tablosunun geleneksel gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu biçiminde iki ayrı tablo olarak düzenlendiği varsayılmıştır. Örnek uygulamaya finansal durum tablosunun sadece özkaynaklar hesap sınıfı, kapsamlı gelir tablosunun ise “diğer kapsamlı gelir” tablosu dahil edilmiştir.

**Tablo 1:** ABC A.Ş.’ye İlişkin Finansal Durum Tablosunun Özkaynaklar Hesap Sınıfı

|   | 2009       | 2008       | 2007       |
|---|------------|------------|------------|
| Ö Z K A Y N A K L A R                     | 19.996.261 | 16.704.674 | 15.055.683 |
| ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR             | 12.384.171 | 10.322.505 | 7.849.364  |
| Ödenmiş Sermaye                           | 2.415.141  | 2.012.618  | 1.745.700  |
| Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) | -          | -          | -          |
| Sermaye Düzeltme Farkları                 | 967.288    | 967.288    | 967.288    |
| Hisse Senedi İhraç Primleri               | 9.286      | 9.286      | 8.068      |
| Değer Artış Fonları                       | 56.775     | 15.699     | 18.375     |
| Yabancı Para Çevrim Farkları              | 51.707     | 52.312     | (7.537)    |
| Finansal Riskten Korunma Fonu (-)         | (68.122)   | (90.053)   | (7.582)    |
| Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler       | 2.269.812  | 501.537    | 218.287    |
| Geçmiş Yıllar Kar/Zararları               | 4.041.695  | 4.275.837  | 2.611.345  |
| Net Dönem Karı/Zararı                     | 2.640.588  | 2.577.981  | 2.295.419  |
|   |            |            |            |
| AZINLIK PAYLARI                           | 7.612.090  | 6.382.169  | 7.206.319  |

**Tablo 2:** İki Tablolu Gösterimi Tercih Eden ABC A.Ş.'ye İlişkin Kapsamlı Gelir Tablosu

|  | 2009        | 2008        |
|--|-------------|-------------|
| DÖNEM KARI/ZARARI  | 2.640.588   | 2.577.981   |
|  |             |             |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR   |             |             |
| Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                 | 51.044      | (21.504)    |
| Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                    | 301         | 18.159      |
| Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim                                       | 27.414      | (103.089)   |
| Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim  | (605)       | 59.849      |
| Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar                              | -           | -           |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar | 42.524      | 14.848      |
| Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri                   | (15.752)    | 21.287      |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)   | 104.926     | (10.450)    |
|  |             |             |
| TOPLAM KAPSAMLI GELİR  | 2.745.514,2 | 2.567.530,8 |

### 5.1. Özkaynaklar

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bilanço ve gelir tablosu farklı tablolar olup, ortak tek finansal kalem, dönem net karı veya dönem net zararı kalemidir. Kapsamlı gelir tablosunda ise, finansal durum tablosunda raporlanan bazı kalemler, "diğer kapsamlı gelir" in raporlanmasında rol almaktadır. Örnek uygulamada bu kalemlerden değer artış fonları, yabancı para çevrim farkları ve finansal riskten korunma fonu diğer kapsamlı gelir unsurları olarak yer almıştır. Tablo 1'de yer alan diğer kapsamlı gelir ile ilgili kalemlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

#### 5.1.1. Değer Artış Fonları

Duran Varlıklar Değer Artış Fonu: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirme fonları, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların birikmiş değerlendirme farkları gibi kalemler, duran varlıklar değer artış fonunda yer alırlar.

İşletme ilgili yıllarda maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için yeniden değerlendirme çalışması yapmış ve değerlendirme farkları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

|                               | 2009    | 2008    | 2007 |
|-------------------------------|---------|---------|------|
| Duran Varlık Değer Artışları  | 18.460  | 18.159  | 0    |
| Ertelenmiş vergi etkisi (%20) | (3.692) | (3.632) | 0    |
| Duran Varlık Değer Artış Fonu | 14.768  | 14.527  | 0    |

**Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu:** Özkaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen finansal varlıklardan elde edilen bedelsiz hisse senetleri ve benzeri fonlar ile kısa veya yakın vadede elden çıkartılması düşünülmeyen ancak vadeye kadar da elde tutulmayacak "satılmaya hazır finansal varlık" olarak sınıflandırılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler finansal varlıklar değer artış fonunda raporlanır. Satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, elde edilme maliyeti tutarından, varsa değer düşüklüğü karşılığı çıkarılır.

Söz konusu finansal varlıkların kısa vadede satılması söz konusu değildir ve değerleme farkları gelir tablosuna yansıtılmayıp, özkaynaklarda raporlanır. Türev araçlar ise bu kalemde gösterilmez.

İşletmenin ilgili yıllarda finansal varlıklarına ilişkin olarak gerçekleşen değerleme farkları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

|                                     | 2009     | 2008  | 2007    |
|-------------------------------------|----------|-------|---------|
| Finansal Varlık Değer Artışları     | 52.509   | 1.465 | 22.969  |
| Ertelenmiş vergi etkisi (%20)       | (10.502) | (293) | (4.594) |
| Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu | 42.007   | 1.172 | 18.375  |

### 5.1.2. Yabancı Para Çevrim Farkları

Yabancı ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar, muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını faaliyette buldukları ülkenin para birimi cinsinden ve o ülkenin mevzuatına uygun olarak hazırlarlar. Yurtdışındaki iştiraklerin veya bağlı ortaklıkların finansal tablolarının yabancı paradan TL'ye çevrilmesinden kaynaklanan çevrim farkları, yabancı para çevrim farkları olarak raporlanır.

Yabancı para çevrim farklarında işletmenin müşterek yönetime tabi ortaklığı olan ve özkaynaktan pay alma yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerinin özkaynaklarında kur değişiminden kaynaklanan değişim takip edilmektedir. ABC A.Ş.'nin yabancı para çevrim farklarına ilişkin tablo değerleri yıllar itibarıyla,

|                              | 2009   | 2008   | 2007    |
|------------------------------|--------|--------|---------|
| Yabancı Para Çevrim Farkları | 51.707 | 52.312 | (7.537) |

olarak hesaplanmıştır.

### 5.1.3. Finansal Riskten Korunma Fonu

Nakit akım riskinden korunma amaçlı elde edilen türev araçlardan



kaynaklanan kazanç veya kayıplar finansal riskten korunma fonu kaleminde raporlanır.

Değişken faizli finansal kiralama yükümlülüklerinden kaynaklanan nakit akım risklerine karşı riskten korunma muhasebesine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimin riskten korunmada etkin olan kısmı özkaynaklar altında nakit akım riskinden korunma fonu içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

İşletme, satışların maliyetinin yaklaşık olarak %30'unu oluşturan hammaddelerin fiyatlarındaki dalgalanmalardan etkilenmesini azaltmak amacıyla yıllık tüketim miktarının yaklaşık %10'una kadar olan kısmı için "riskten korunma" işlemleri yapmaktadır. İşletme bu amaçla nakit hesaplanan vadeli alım sözleşmeleri yapmıştır. Gelecekteki hammadde alımlarından kaynaklanacak nakit akım risklerine karşı riskten korunma muhasebesine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimin, riskten korunmada etkin olan kısmı özkaynaklarda nakit akım riskinden korunma fonu içerisinde muhasebeleştirilmiştir. ABC A.Ş.'nin riskten korunma işlemlerine ilişkin tablo aşağıda görüldüğü gibidir.

|   | 2009      | 2008      | 2007    |
|---|-----------|-----------|---------|
| Riskten korunma işlemine konu edilen türev araçların gerçeğe uygun değer kazancı/(kaybı)  | 70.253    | (102.586) | (3.764) |
| Finansal riskten korunma fonundan finansal giderlere sınıflanan tutarı  | -         | (9.980)   | 2.165   |
| Riskten korunma amaçlı edinilen türev aracın gerçeğe uygun değer kazancının riskten korunmada etkin olmayan kısmının finansal gelirlere sınıflanan tutarı | (155.405) | -         | (7.878) |
| Toplam  | (85.152)  | (112.566) | (9.477) |
| Ertelenmiş vergi etkisi (%20)   | 17.030    | 22.513    | 1.895   |
| Finansal riskten korunma fonu   | (68.122)  | (90.053)  | (7.582) |

## 5.2. Diğer Kapsamlı Gelir / (Gider)

Diğer kapsamlı gelir kalemleri, bilançoda özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemlerini kapsar. Bu bağlamda diğer kapsamlı gelir kalemlerini bulmak için ilgili dönemde ayrılan fonlara "cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı" formülü uygulanır.

Özkaynaklarda raporlanan tutarların vergi etkisinden arındırılmamış, yani vergi etkisi öncesi tutarlar olduğu unutulmamalıdır. Eğer kalemlere ilişkin

vergi etkisi kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulacaksa, diğer kapsamlı gelir kalemlerinin her birinin vergi etkisi ayrı ayrı hesaplanmalıdır<sup>5</sup>.

Aşağıda yapılan hesaplamalar vergi etkisi öncesi tutarlara göre yapılmıştır. İkinci alternatif de “Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/ Giderleri” başlığında açıklanmıştır.

### 5.2.1. Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim

Finansal varlıklar değer artış fonundaki ilgili dönemde ortaya çıkan kazanç veya kayıpları içerir.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, finansal varlıklar değer artış fonundaki değişimler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

|                        |             |                |        |
|------------------------|-------------|----------------|--------|
| 2008 yılındaki değişim | 2008 - 2007 | 1.465 - 22.969 | -21504 |
| 2009 yılındaki değişim | 2009 - 2008 | 52.509 - 1.465 | 51.044 |

### 5.2.2. Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirme fonları, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların birikmiş değerlendirme farklarına ilişkin yeniden değerlendirme ölçümlerinde meydana gelen kazanç ve kayıplar duran varlıklar değer artış fonundaki değişim olarak raporlanır.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, duran varlıklar değer artış fonundaki değişimler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

|                        |             |                 |        |
|------------------------|-------------|-----------------|--------|
| 2008 yılındaki değişim | 2008 - 2007 | 18.159 - 0      | 18.159 |
| 2009 yılındaki değişim | 2009 - 2008 | 18.460 - 18.159 | 301    |

### 5.2.3. Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim

Finansal riskten korunma muhasebesi kapsamında riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpları içerir.

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, finansal riskten korunma fonundaki değişim aşağıdaki tabloda görülmektedir.

|                        |             |                      |          |
|------------------------|-------------|----------------------|----------|
| 2008 yılındaki değişim | 2008 - 2007 | -112.566 - (-9.477)  | -103.089 |
| 2009 yılındaki değişim | 2009 - 2008 | -85.152 - (-112.566) | 27.414   |

### 5.2.4. Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim

İşletmenin yurtdışındaki iştiraklerinin finansal tablolarının yabancı paradan TL'ye çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar bu kalemde yer alır.

<sup>5</sup> Detaylı açıklama için bakınız, “5.2.7. Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir / (Gideri)”

“Cari yıl tutarı – önceki yıl tutarı” formülü uygulandığında, yabancı para çevrim farklarındaki değişim aşağıdaki tabloda görülmektedir.

|                        |             |                   |        |
|------------------------|-------------|-------------------|--------|
| 2008 yılındaki değişim | 2008 - 2007 | 52.312 - (-7.537) | 59.849 |
| 2009 yılındaki değişim | 2009 - 2008 | 51.707 - 52.312   | -605   |

Yukarıdaki dönemlere ilişkin diğer kapsamlı gelire dahil yabancı para çevrim farklarındaki değişim üzerinde vergi etkisi bulunmadığı varsayılmıştır.

### 5.2.5. Emeklilik Planlarında Aktüeryal Kazanç veya Kayıplar

Çalışanlar için “tanımlanmış fayda” modeline göre oluşan aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebe standardının izin verdiği durumlarda diğer kapsamlı gelir tablosuna kaydedilen kısmını içerir.

Ülkemizdeki sosyal güvenlik sistemi nedeni ile işletmede herhangi bir emeklilik planı ve dolayısı ile bu planlardan kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp da yoktur.

### 5.2.6. Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirak veya iş ortaklıkları gibi ortaklıkların diğer kapsamlı gelirlerinden işletmeye düşen paylar bu kalem altında raporlanır.

İşletmenin özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerinden payları önceki işletmenin finansal tablolarında vergi etkisine maruz kaldığı için burada vergi etkisinin bulunmadığı varsayılmıştır.

|   | 2009          | 2008          |
|---|---------------|---------------|
| <b>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar</b> | <b>42.524</b> | <b>14.848</b> |

### 5.2.7. Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Geliri / (Gideri)

TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 91. paragrafında belirtildiği üzere; bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenlerini ilgili vergisel etkilerin net tutarı ya da bileşenlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar olarak sunar. ABC A.Ş.’nin diğer kapsamlı gelir kalemlerinin her birinde meydana gelen vergi gelir ve giderlerin toplamı diğer kapsamlı gelirden sunulmuştur.

İşletmenin 2009 ve 2008 dönemlerine ait diğer kapsamlı gelir kalemlerinin vergi etkileri aşağıda gösterilmiştir. Vergi etkileri hesaplanırken kurumlar vergisi oranı %20 olarak varsayılmıştır. Ancak kurumlar vergisi oranında vergi kanunlarından veya işletmelerin özel durumlarından kaynaklanan farklılıklar olabileceği dikkate alınmalıdır.

| 2009 Yılı Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları   | Vergi Öncesi Tutar | Vergi (Gideri) / Geliri | Vergi Sonrası Tutar |
|--|--------------------|-------------------------|---------------------|
| Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                 | 51.044             | (10.209)                | 40.835              |
| Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                    | 301                | 60                      | 241                 |
| Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim                                       | 27.414             | (5.483)                 | 21.931              |
| Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim  | 605                |                         | 605                 |
| Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar                              | -                  |                         | -                   |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar | 42.524             |                         | 42.524              |
| Dönem İçerisindeki Diğer Kapsamlı Gelir  | 120.678            | (15.752)                | 104.926             |

| 2008 Yılı Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları   | Vergi Öncesi Tutar | Vergi (Gideri) / Geliri | Vergi Sonrası Tutar |
|--|--------------------|-------------------------|---------------------|
| Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                 | (21.504)           | 4.301                   | (17.203)            |
| Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                    | 18.159             | (3.632)                 | 14.527              |
| Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim                                       | (103.089)          | 20.618                  | (82.471)            |
| Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim  | 59.849             |                         | 59.849              |
| Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar                              | -                  |                         | -                   |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar | 14.848             |                         | 14.848              |
| Dönem İçerisindeki Diğer Kapsamlı Gelir  | (31.737)           | 21.287                  | (10.450)            |

Diğer taraftan, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 90. paragrafı uyarınca, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklanması gerektiği unutulmamalıdır.

Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin vergiden sonraki net değerleri ile gösterildiği durumda “diğer kapsamlı gelir / (gider)” kısmı aşağıdaki gibi olacaktır:

|  | 2009    | 2008     |
|--|---------|----------|
| Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                 | 40.835  | (17.203) |
| Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim                                    | 241     | 14.527   |
| Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim                                       | 21.931  | (82.471) |
| Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim  | (605)   | 59.849   |
| Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar                              | -       | -        |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar | 42.524  | 14.848   |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)   | 104.926 | (10.450) |

## 6. SONUÇ

Aradaki biçim farkından daha önemlisi, kapsamlı gelir tablosunda yer alan ve kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da giderleri kapsayan “diğer kapsamlı gelir” ile ilgili kalemlerdir. Diğer kapsamlı gelirin unsurları; yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, çalışanlara sağlanan faydalar olarak tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar, dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, 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 ve diğer TFRS’lerde diğer kapsamlı gelir içerisinde raporlanacağı öngörülen kalemlerden oluşmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde gelir tablosunun biçimi kesin olarak belirlenmişken, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına uygun biçimde hazırlanan “kapsamlı gelir tablosu” ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları tarafından şekillendirilen, fakat kesin bir biçimi tanımlanmamış, esnek biçimli finansal bir tablodur. Örneğin TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre, hazırlanacak kapsamlı gelir tablosu, giderlerin kar veya zararda niteliklerine göre veya giderlerin fonksiyonuna göre sınıflandırılmasıyla farklı biçimlerde hazırlanabilir. Ayrıca Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde hazırlanan gelir tablosu tek bir tablo iken, TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre kapsamlı gelir tablosu, tek bir tablo olarak veya iki ayrı tablo biçiminde hazırlanabilir.

Kapsamlı gelir tablosu, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılama konusunda geleneksel gelir tablosundan daha fazla bilgi içermektedir. Özellikle dipnotlarda açıklanması öngörülen bilgilerle işletme dışındaki finansal tablo kullanıcılarının işletme ile ilgili verecekleri kararlara olumlu katkılar sağladığı açıktır. İşletme faaliyetlerinin sonuçlarının gerçeğe uygun biçimde raporlanması bakımından kapsamlı gelir tablosu, önemli farklılıklar getirmektedir.

**KAYNAKLAR**

AKDOĞAN, N. (2007) “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri” Mali Çözüm Sayı: 80.

BAYRI, O. (2010) “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi” Mali Çözüm Sayı: 98.

MISIRLIOĞLU, İ. U. (2009) “Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi” Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 89.

ÖZKAN, S. ve E. ERDENER ACAR. (2010) “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış” Mali Çözüm Sayı: 97.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2010a. Türkiye Muhasebe Standartları–2010. TMSK Yayınları–5.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 2010b. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS. B Bölümü – Eşlik Eden Dokümanlar.

TÜRMOB. (1998) Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. TÜRMOB Yayınları Yayın No: 40, Ankara.

YALKIN, Y. K. (2008) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar. 16. Baskı. Nobel Yayınevi, Ankara.