

TMS-TFRS Çerçevesinde Diğer Kapsamlı Gelirler Ve Muhasebe Uygulamaları

Emre KAPLANOĞLU *

ÖZET

Diğer kapsamlı gelirler, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) gerekli kıldığı veya izin verdiği kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir/gider kalemlerini kapsamaktadır. İşletmelerde faaliyet sonuçları ile birlikte kapsamlı gelir kalemlerinin de raporlanması finansal bilgilerin niteliğini arttırmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları için gerçekleşmemiş kazanç ya da kayıpların raporlanması işletme faaliyetleri ile gelecekteki nakit akışlarının büyüklüğü ve zamanlaması konusunda yararlı bilgiler sunmaktadır. Diğer kapsamlı gelirlerin unsurları, yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, çalışanlara sağlanan tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar, kur değişimlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, öz kaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar, türev finansal araçların değerlemesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplardır. Bu çalışmanın amacı, diğer kapsamlı gelir unsurlarını irdelemek ve muhasebe uygulamalarına ilişkin öneriler vermektir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Diğer Kapsamlı Gelirler.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

Other Comprehensive Income And Accounting Applications In The Frame Of TAS-TFRS

ABSTRACT

Other comprehensive incomes cover income/expense items, which Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and Turkish Accounting Standards (TAS) required or permitted and not accounted in profit or loss. Also reporting operating results with the comprehensive income items increase the quality of financial information in businesses. Unrealized gains or losses reported for users of financial statements present useful information about the operating activities in the magnitude and timing of future cash flows. Other comprehensive income elements are changes in revaluation surplus, actuarial gains and losses from employee defined benefit plans, foreign exchange gains and losses, gains and losses from equity-based financial instruments investment, gains and losses from valuation of derivative financial instruments. The purpose of this study, to examine the elements of other comprehensive incomes and give examples related to accounting applications.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Other Comprehensive Income.

Jel Classification: M40, M41, M49.

* Dr. Emre Kaplanoğlu, Ege Üniversitesi, Bergama Meslek Yüksekokulu, emre.kaplanoglu@ege.edu.tr

1. GİRİŞ

Uluslararası finansal raporlama alanındaki gelişmelerin sonucu olarak işletmelerin finansal durumunu gösteren bilançoyla birlikte gelir tablosunun da önemi artırmıştır. Gelir tablosu işletmenin gelir ve giderleri, faaliyetlerinin ve yatırımlarının verimliliği ve kârlılığı ile ilgili bilgiler sunarak işletmenin geçmiş, bugün ve gelecekteki kazanma gücü ile yöneticilerin performanslarını değerlendirme imkânı sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 155-156). Ülkeler arasındaki standart farklılıklarını ortadan kaldırmaya yönelik uygulamalarla birlikte, 1994'te yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle oluşturulan Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki gelir tablosunun biçimsel yapısı, kapsam ve içeriğiyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gelir tablosunda sunulacak kalemlerin kapsamını genişleterek "*kapsamlı gelir tablosu*" ifadesine yer vermiştir.

Bir işletmenin bir dönemde tüm gelir ve giderlerinin yer aldığı gelir tablosu kapsamlı gelir tablosudur. İşletmenin tüm gelir ve gider kalemleri tek bir kapsamlı gelir tablosunda ya da kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunulabilir (TMS-1, md.81).

Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsamaktadır. Diğer kapsamlı gelir unsurları aşağıda verilmiştir (TMS-1, md.7):

- a) Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- b) TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- c) Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri),
- d) TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 5.7.5 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan öz kaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- e) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme).

TMS-1 Standardında ifade edilen diğer kapsamlı gelir tablosu, kâr ya da zarar ile diğer kapsamlı gelir unsurlarının toplamından oluşmaktadır. Bu ifade aşağıdaki şekilde formüle edilebilir;

$$\text{Toplam Kapsamlı Gelir} = \text{Kâr/Zarar} + \text{Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları}$$

Ayrıca TMS-1 Standardında bahsedilen ikili tablo aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: TMS-1 standardına göre gelir tablosunun iki tablo halinde gösterilmesi

GELİR TABLOSU
<i>KÂR VEYA ZARAR</i>
KAPSAMLI GELİR TABLOSU
<p>a) Yurtdışı faaliyetlere ilişkin finansal tabloların çevrilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplardan bazıları</p> <p>b) Bazı aktüeryal kazanç ve kayıplar</p> <p>c) Finansal riskten korunma araçlarının gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden bazıları</p>
<i>TOPLAM KAPSAMLI KÂR VEYA ZARAR</i>

Bu çalışmanın amacı, TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında belirtilen diğer kapsamlı gelir unsurlarına ilişkin muhasebe uygulamalarına öneriler getirmektir.

2. TMS-TFRS ÇERÇEVESİNDE DİĞER KAPSAMLI GELİRLER

2.1. Çalışanlara Sağlanan Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının amacı, işletmelerde çalışanlara sağlanan her türlü hak ve menfaatlerin muhasebeleştirilmesini ve açıklanmasını sağlamaktır. Standartta, çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsamaktadır:

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

- Ücret, Maaş ve Sosyal Güvenlik Yardımları,
- Ücretli Yıllık İzin,
- Ücretli Hastalık İzni,
- Kâr Paylaşımı ve İkramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar),
- Mevcut Çalışanlara Sağlanan Parasal Olmayan Faydalar,
 - Sağlık Yardımı
 - Lojman
 - Araç

- Ücretsiz veya İndirimli Olarak Verilen Gıda Yardımı ve Diğer Hizmetler

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen (işten çıkarma tazminatı dışındaki) faydalardır. Bunlar;

- Emekli Maaşı,
- Diğer Emeklilik Faydaları,
- Emeklilik Sonrası Hayat Sigortası,
- Emeklilik Sonrası Sağlık Yardımı

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ve işten çıkarma tazminatları dışındaki) faydalardır. Bunlar;

- Uzun Süreli İşten Ayrılmalar veya Seyahat,
- Jübile veya Diğer Uzun Süreli Hizmet Verme Faydaları,
- İş Göremezlik Ödeneği,
- Dönemin Bitiminden İtibaren On iki Ay İçinde Tamamı Ödenmeyen Kâr Paylaşımı, İkramiye ve Ertelenmiş Ödemeler

İşten çıkarma (kıdem ve ihbar) tazminatları; normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak belirli faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucu elde edeceği faydalardır.

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar iş akdinin sona ermesiyle birlikte işten çıkarma tazminatı dışındaki ödenebilir faydalardır. İşletmenin bir veya birden fazla çalışanı için işten ayrılma sonrasında elde edecekleri faydalara ilişkin düzenlemeler fayda sağlayan planlar olarak ifade edilmiştir. Fayda sağlayan planlar tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tanımlanmış katkı planları, bir işletmenin farklı bir işletmeye sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu farklı işletmenin, çalışanların sunmuş oldukları hizmet karşılığı olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması halinde, çalışanın işletmesinin ek katkı payı ödemesi konusunda herhangi bir kanuni veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün olmadığı, işten ayrılma sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Çalışanın iş akdinin olduğu işletmenin yükümlülüğü katkıda bulunmayı taahhüt ettiği tutar ile sınırlıdır. Aktüeryal risk ve yatırım riski çalışana aittir. Tanımlanmış katkı planları dışında kalan ve çalışanın işten ayrılma sonrası elde edeceği fayda planları tanımlanmış fayda planlarıdır. İşletme taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlarına ödemekle yükümlüdür. Aktüeryal risk ve yatırım riski çalışanın iş akdinin olduğu işletmeye aittir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2013:258).

TMS-19 Standardında, çalışanların sundukları hizmetler karşılığında gelecekte, işletmenin çalışanlarına sağlayacağı fayda ve menfaatler ile işletmenin çalışanlarına sundukları hizmetler karşılığında gelecekte sağlayacağı fayda ve menfaatler borç olarak

muhasebeleştirilmektedir. İşletmenin çalışanlarına sağladığı faydalar karşılığında, çalışanların sunduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydayı kullanması durumunda gider olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

2.2. Türev Finansal Araçların Değerleme Farkları

Futures, forward ve swap gibi nakit akış riskinden korunmak amacıyla yapılan türev sözleşmelerinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların etkin kısımları “diğer kapsamlı gelirden” muhasebeleştirilmektedir. Bu sözleşmelerde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların etkin olmayan kısımları ise “kâr veya zararda” muhasebeleştirilmektedir (TMS-39, md.95). Türev sözleşmelere dayalı finansal riskten korunma işleminin etkin olabilmesi için aşağıda verilen iki şartı sağlaması gerekmektedir (TMS-39, md.UR105).

- *Finansal riskten korunma işleminin başlangıcında ve sonraki dönemlerde, anılan finansal riskten korunma işleminin, söz konusu korunma işleminin ilgili olduğu dönem içerisinde meydana gelen ve korunan riskten kaynaklanan (korunan riskle ilişkilendirilebilen) değişiklikleri dengeleyeceği beklenmektedir. Bu tür bir beklentiye, finansal riskten korunma konusu kalemin nakit akışı veya gerçeğe uygun değerinde geçmişte meydana gelen ve korunan riskle ilişkilendirilebilen değişimlerin finansal riskten korunma aracının geçmişteki nakit akışları veya gerçeğe uygun değerindeki değişimlere karşılaştırılması suretiyle veya finansal riskten korunma konusu kalemlerle finansal riskten korunma aracının nakit akışları veya gerçeğe uygun değerleri arasında önemli bir istatistiksel ilişki bulunduğunun kanıtlanması gibi çeşitli yöntemlerle ulaşılabilir. İşletme, Paragraf UR 100’de belirtildiği üzere ilgili finansal riskten korunma işleminin etkinliğini artırmak için bire birden farklı bir korunma oranı kullanabilir.*

- *Finansal riskten korunma işleminin fiili sonuçları %80 ile %125 arasındadır. Örneğin, fiili sonuçların finansal riskten korunma aracındaki kaybın 120 TL, nakit aracındaki kazancın ise 100 TL olduğunu göstermesi durumunda, dengeleme (netleştirme) oranı; 120/100 yani %120 olarak ya da 100/120 yani %83 olarak ölçülebilir. Sözü edilen örnekteki finansal riskten korunma işleminin, yukarıda yer alan (a) alt Paragrafındaki koşulu yerine getirdiği varsayıldığında, işletme, anılan finansal riskten korunma işleminin oldukça etkin olduğu sonucuna ulaşır.*

Dolayısıyla yukarıdaki iki şartı sağlamayan finansal riskten korunma işlemleri etkin olmayan kısım şeklinde değerlendirilecek ve kâr/zarar olarak muhasebeleştirilecektir.

2.3. Kur Değişim Farkları

TMS-21 Standardında amaç “Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz

kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.” şeklinde belirtilmiştir (TMS-21, md.1-2).

TMS-21 Standardı (TMS-21, md.3);

a) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde; ve

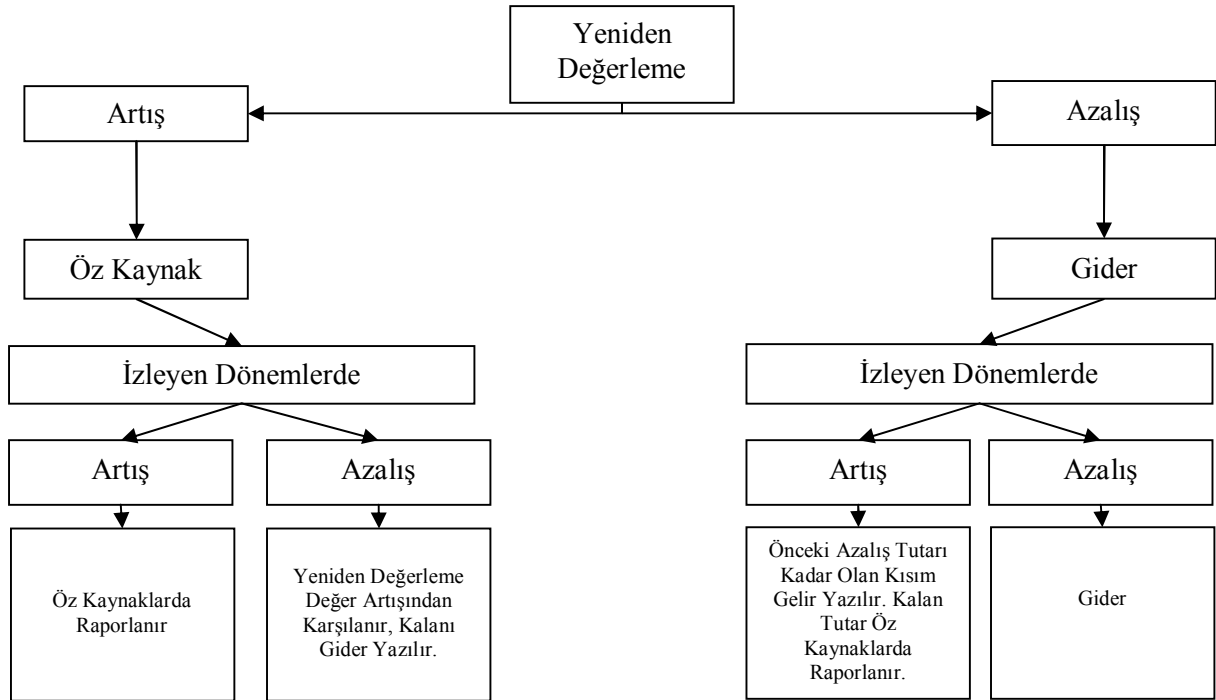
c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde uygulanmaktadır.

TMS-21’de işletmelerin yaptığı işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi parasal kalem ve parasal olmayan kalemler açısından farklılık göstermektedir. İşletmenin parasal olan kalemlerinde ortaya çıkan kur farkları “*kâr veya zararda*” muhasebeleştirilmekte ve parasal olmayan kalemlerindeki kur farkları ise “*diğer kapsamlı gelirden*” muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca işletmelerin yurt dışındaki farklı ortaklıklarındaki yatırımları sonucu da kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur farkları diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.4. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi sonucu oluşan farklar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarında düzenlenmiştir. İşletmeler maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını değerlendirirken “*maliyet modelini*” veya “*yeniden değerlendirme modelini*” tercih edebilirler (TMS-16, md.29; TMS-38, md.72). Yeniden değerlendirme modeline ilişkin Şekil 1’de değerlendirme artış veya azalışlarının nasıl sınıflandırılacağı gösterilmiştir (Akbulut ve Marşap, 2006: 92).

Şekil 1: Yeniden değerlendirme modeli



Aşağıda yeniden değerlendirme modeli sonucu ortaya çıkan farklar TMS-16 ve TMS-38 Standartları göz önünde bulundurularak açıklanmıştır.

2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletme maddi duran varlıklarının değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme modelini tercih etmiş ve varlığın değeri artmış ise diğer kapsamlı gelirden sınıflandıracaktır. Eğer varlığın değerinde azalış olmuşsa gider olarak muhasebeleştirilecek ve kâr/zarar olarak sınıflandıracaktır (TMS-16, md.39-40). Bir başka ifadeyle, duran varlığın değeri düşerse, varlığı cari değerle izleyen yöntemin gereği olarak değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaz, doğrudan gider yazılarak varlığın değeri azaltılır. Sonraki dönemlerdeki değer düşüklüğü için de aynı uygulama geçerlidir. Ancak sonraki dönemlerde değer artışı söz konusu olursa, artan değer için önceki dönem veya dönemlerde gider yazılan kısmı kadar bir tutarın gelir kaydedilmesi gerekir. TMS-16 Standardına göre değer artışının zararları aşan kısmı ise gelir kaydedilmeyerek doğrudan öz kaynaklardaki değer artışlarına eklenmektedir (Örten ve Bayırlı, 2007:37, Ayçiçek, 2011: 122).

2.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletme maddi olmayan duran varlıklarının değerlemesinde yeniden değerlendirme modelini tercih etmiş ve varlığın değeri artmış ise öz kaynaklar grubunda yeniden değerlendirme fazlası olarak diğer kapsamlı gelirlerin bir unsuru olarak sınıflandırılmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın değerinde azalış olmuş ise gider olarak sınıflandırılması gerekmektedir (TMS-38, md.85-86).

2.5. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değer Farkları

Öz kaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırım alım satım amacıyla elde tutulmuyorsa, geri dönülmemek şartıyla gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler diğer kapsamlı gelir içerisinde yer alabilmektedir. Ancak, diğer kapsamlı gelirden sunulan tutarlar sonraki dönemlerde “kâr veya zarar” içersisine aktarılamamaktadır (TFRS-9, md.B5.7.1). İştiraklere ve bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar, alım satım amacıyla elde tutulmayan öz kaynağa dayalı araçlara yapılan yatırımlardır. Bağlı ortaklıklar veya iştiraklere yapılan yatırımların gerçeğe uygun değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan değerlendirme farkları yatırımı yapan işletmenin payı tutarında diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir.

3. DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1. Çalışanlara Sağlanan Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar

Örnek 1: Bir işletmede kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasıyla ilgili varsayımlara dayanarak çalışana ait aşağıdaki bilgiler verilmiştir.

Personelin İlk İşe Giriş Tarihi	: 01.01.2004
Şimdiki Şirketinde İşe Giriş Tarihi	: 01.01.2007
Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	: 31.12.2013
En Son Alınan Aylık Brüt Ücret	: 4.000 TL
Hizmet Süresi	: 7 Yıl
Emekli Olunacak Yıl	: 01.01.2029 (2004+25)

Personelin toplam kıdem yılı 10 yıl ve bu sürenin 3 yılını daha önce bir başka işletmede tamamlamıştır. Şu an çalıştığı işletmede 7 yıllık kıdem yılı vardır. Bilanço tarihinde (31.12.2013) işten ayrıldığı kabul edilirse 28.000 TL (4.000 TL x 7 yıl = 28.000 TL) alacaktır. Ancak işten ayrılma söz konusu değildir ve personelin 2029 yılına kadar kalan 15 yıllık hizmet süresini dolduracağı beklenmektedir. 15 yıllık hizmet süresi içinde personelin her yıl ücretine ortalama %8 zam alacağı varsayılırsa işten ayrıldığı tarih itibariyle kıdem tazminatına esas ücreti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = 4.000 \times (1,08)^{15} = 12.689,00 \text{ TL}$$

Eğer personel şu an çalıştığı şirkette çalışmaya devam ederse 22 yıl kıdem olacağından 279.158 TL (12.689 TL x 22 yıl = 279.158 TL) kıdem tazminatı alma hakkı olacaktır. 31.12.2013 tarihine kadar olan 7 yılın (01.01.2007-31.12.2013) kıdem tazminatı payı 88.823 TL (12.689 TL x 7 yıl = 88.823 TL) ve kazanılmamış 15 yıllık kıdem tazminatı 190.335 TL (12.689 TL x 15 yıl = 190.335 TL) tutarındadır. Bilanço tarihi olan 31.12.2013'de kazanılmış kıdem tazminatı (7 yıl için 88.823 TL) aktüeryal yöntemde bulunacak iskonto oranı ile iskonto edilerek net bugünkü değeri ile bilançoya aktarılacaktır. Aktüeryal yöntemde iskonto oranının hesaplanmasında tahmini faiz oranı %12 ve tahmini enflasyon oranı ise %9 olacağı varsayılmaktadır. Dolayısıyla iskonto oranının hesaplanması aşağıda gösterildiği gibidir.

$$\text{İskonto Oranı} = \left[\frac{(1 + \text{Enflasyon Oranı})}{(1 + \text{Faiz Oranı})} \right]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360}$$

İskonto oranının hesaplanmasında personelin emekliliğe kalan gün sayısının da hesaplanması gerekmektedir. Emekliliğe kalan gün sayısı, personelin emekliliğe hak kazanacağı toplam prim ödenmesi gereken gün sayısı (yürürlükteki ilgili SGK kanuna göre) ile bilanço tarihine kadar prim ödenen gün sayısı arasındaki farktır. Örnekte verilen personelin 10 yıl (01.01.2004-31.12.2013) için prim ödenen gün sayısı 3.600 (360 x10) gündür. Personelin emekliliğe hak kazanması için toplamda ödenmesi gerek prim gün sayısının da 9.000 gün olsun. Bu personelin emekliliğe kalan gün sayısı 5.400 gündür ve iskonto oranı;

$$\text{İskonto Oranı} = \left[\frac{(1 + 0,09)}{(1 + 0,12)} \right]^{5.400/360}$$

$$\text{İskonto Oranı} = \left[\frac{(0,9732)}{1} \right]^{15} = 0,6653 \text{ (\%66,53)}$$

Bilanço tarihi itibarıyla iskonto edilmiş net kıdem tazminatı yükümlülüğü;

$$88.823 \times 0,6653 = 59.094,00 \text{ TL'dir.}$$

İşletme 2013 yılı bilanço tarihi itibarıyla cari dönem hizmet maliyeti olarak 8.442,00 TL (12.689,00 TL x 0,6653) 1 (bir) yıl ve geçmiş dönemler için (6 yıl) 50.652,00 TL (59.094,00 TL – 8.442,00 TL) olarak bilançoda gösterecektir.

Kıdem tazminatı karşılığı olarak hesaplanan tutarın bilanço, gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosunda yıllar itibarıyla göstereceği değişiklikler TMS-19 Standardına göre cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıp olarak belirtilmelidir. 2014 yılında işletme personelinin ücretine tahminler doğrultusunda %8 zam yapmıştır ve personel ücreti 4.320,00 TL'dir. İşletmedeki hizmet süresi 8 yıl ve emekliliğe 14 yılı kalmış olacaktır. Kıdem tazminatına esas ücret 12.689,00TL değişmeyecek, emekliliğe kalan süre azaldığından dolayı iskonto oranı yeniden hesaplanacaktır.

$$\text{İskonto Oranı} = \left[\frac{(1 + 0,09)}{(1 + 0,12)} \right]^{14} = 0,6836 \text{ (\%68,36)}$$

2014 yılı dönem sonunda bilançoda gösterilecek net yükümlülük personelin 8 yıllık iskonto edilmiş kıdem tazminatı esas ücretidir.

2014 yılı dönem sonu net yükümlülük = (12.689,00 TL x 8 yıl) x 0,6836 = 69.394,00 TL'dir.

Bilançoda gösterilen net yükümlülüğün önceki yıla göre artış tutarı da 10.300,00 TL (69.394,00 TL – 59.094,00 TL) olacaktır. TMS-19'a göre iki dönem arasındaki artış faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyeti olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. İşletme kıdem tazminatı olarak personeline ödemediği tutarı kullanmış ve bu tutar için faiziyle birlikte personeline borçlanmıştır. İşletmenin net yükümlülüğünün faiz maliyeti;

Faiz Maliyeti = 59.094,00 x 0,12 = 7.091,00 TL'dir.

2014 yılı artışından cari dönem hizmet maliyetine düşen pay = 10.300,00 – 7.091,00 = 3.209,00 TL'dir.

İşletmenin 2014 yılı için yaptığı varsayımların gerçekleşmediği durumda aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanması gerekmektedir. Örneğin personelin ücreti 2014 yılında %8 yerine %10 arttırılmış, enflasyon oranı %7 ve faiz oranı değişmeyerek %12 olsun. Personel 2014 dönem sonundan itibaren emekliliğine kadar 14 kez zam alacaktır ve dolayısıyla her yıl için kıdem tazminatına esas ücret %10 artışla birlikte 16.709,00 TL [4.400TL x (1,10)¹⁴] olacaktır. Ayrıca 2014 dönemi sonunda personelin 8 yıllık hizmet süresine göre kıdem tazminatı payı 133.672,00 TL (16.709,00 TL x 8 yıl) olacaktır. 2014 yılındaki enflasyon oranı ve faiz oranına göre iskonto oranı;

İskonto Oranı = [(1 + Enflasyon Oranı) / (1 + Faiz Oranı)]^{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı/360}

İskonto Oranı = [(1 + 0,07) / (1 + 0,12)]^{5.040/360}

İskonto Oranı = [(0,9553)]¹⁴ = 0,5271 (%52,71)

Bilanço tarihi itibarıyla iskonto edilmiş net kıdem tazminatı yükümlülüğü;

133.672,00 x 0,5271 = 70.459,00 TL'dir.

2014 yılı sonunda iskonto edilmiş değer (70.459,00TL) ile 2013 yılı sonunda hesaplanan iskonto edilmiş değer (69.394,00 TL) karşılaştırıldığında 1.065,00 TL artış olmuştur. İki dönem arasındaki artış cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç/kayıp olarak da gösterilmesi gerekmektedir.

2014 faiz maliyeti önceki dönem faiz oranı ve tutarı üzerinden hesaplanacağından 7.091,00 TL değişmeyecektir. Cari Dönem Hizmet Maliyeti, %10 artış olan yeni ücret (4.400,00 TL) ve iskonto oranıyla 2.319,00 TL (4.400 TL x 0,5271) olarak hesaplanacaktır. 2014 yılı ile 2013 yılı arasındaki toplam iskonto edilmiş net yükümlülükteki artıştan (1.065,00 TL) faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyeti toplamının çıkartılmasıyla aktüeryal kayıp 8.345,00 TL [1.065,00 TL - (7.091,00 TL + 3.319,00 TL)] olarak bulunacaktır. Yapılan hesaplamalar aşağıda özet olarak verilmektedir.

2013 yıl sonu toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü	59.094,00 TL
2013 yılı cari dönem hizmet maliyeti	8.442,00 TL
2013 yılı içindeki önceki dönemlerin tutarı	50.652,00 TL

2013 yılına önceki dönemlerden gelen itfa payı (50.652,00/6)	7.236,00 TL
2013 yılından sonraki dönemlerde itfa edilecek pay	43.416,00 TL
Ertelenmiş Vergi (5.508,68 TL+6.610,42 TL)x0,2	3.136,00 TL
2014 yıl sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artış	1.065,00 TL
2014 yıl sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artıştaki cari dönem hizmet maliyeti tutarı	2.319,00 TL
2014 yıl sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artıştaki faiz maliyeti	7.091,00 TL
Aktüeryal Kayıp-Kazanç	8.345,00 TL
2014 dönemine önceki dönemlerden gelen itfa payı	7.326,00 TL

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları TMS-19 standardında 472 Kıdem tazminatı Karşılığı hesabı alacaklı hesap olarak kullanılabilirken, ilgili standartta borçlu olacak hesapları belirtmemiştir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç/kayıpların toplamından oluşmaktadır. Mükellef için kıdem tazminatı ödemesi gider olduğundan dolayı fonksiyonel gider hesaplarıyla ilişkilendirilir ve bu hesaplara (750 Araştırma-Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri, 720 Direkt İşçilik, 730 Genel Üretim Giderleri) borçlu olarak kaydedilebilir. Kıdem tazminatları karşılığını ilk defa ayıracak işletmeler TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre kayıt yapabilecekler veya ilgili kıdem tazminatı karşılığı tutarını beş yıldan daha uzun olmayan bir sürede itfa etme yöntemlerinden birini seçeceklerdir. Toplam kıdem tazminatı yükünü ilk defa hesaplayacak olan işletme cari dönem kıdem tazminatı yükünü faaliyet giderlerine kaydedecek, geçmiş döneme ait hesapladığı kıdem tazminatı yüklerinin cari dönemde itfa edilecek tutarını da önceki dönem giderlerine aktararak muhasebeleştirecektir.

Faiz maliyeti muhasebe kayıtlarında finansman gideri olarak 780 Finansman Gideri hesabında gösterilecektir. Aktüeryal kazanç veya kayıplar ortaya çıktıkları dönemde, standardın 92'nci maddesinde belirtilen koridor yöntemine göre kayıt edilecektir. Eğer toplam yükümlülüğün net şimdiki değerinin %10'u ve toplam yükümlülüğü finanse etmek için geliştirilen varlıkların net şimdiki değerinin %10'u olarak belirtilen %10'luk koridor ise kayıt altına alınması zorunlu olmamaktadır. Bu sınırın altında veya üstünde bir tutar olarak hesaplanmışsa hesap planında boş bırakılmış kodlar kullanılarak yeni hesaplar açılarak kayıt altına alınır. Ayrıca standarda göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmış veya

hesaplanmamış olmasına bakılmaksızın tamamı ertelenen vergi olarak değerlendirilmelidir. Gelecek dönemlerin vergisinden indirme olanağı vermektedir.

TMS-19 Standardına göre yapılan açıklamalara göre aşağıda örnek işletme personelinin kıdem tazminatı hesaplamalarının muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Personel ücretinin pazarlama, satış ve dağıtım fonksiyonunda olduğu kabul edilerek kaydedilmiştir. İşletme 2013 yılı sonundaki hesaplamalara göre aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır.

31/12/2013

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	8.442,00	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	7.236,00	
Önceki Dön.Kıd.Taz.Karşılık.		
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		15.678,00
990 Ertelenen Kıdem Tazmin. Karşılıkları	43.416,00	
991 Gelecek Yıllar Kıdem Tazmin. Karş. Alacaklı		43.416,00
2013 Yılı İtfâ Edil. Kıd.Taz.Krş. 7.236		
2014 Yılı İtfâ Edil. Kıd.Taz.Krş 7.236		
2015 Yılı İtfâ Edil. Kıd.Taz.Krş 7.236		
2016 Yılı İtfâ Edil. Kıd.Taz.Krş 7.236		
283 Ertelenen Vergi Varlığı	3.136,00	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		3.136,00
Ertelenen Vergi Geliri/Gideri		

İşletme 2014 yılı sonundaki hesaplamalara göre ortaya çıkan artışlar için aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaktır.

31/12/2014

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	2.319,00	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
780 Finansman Giderleri	7.091,00	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları Faiz Maliyeti		
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	7.236,00	
Önceki Dönem Kıdem Tazminatı Karşılık.		
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		16.646,00
283 Ertelenen Vergi Varlığı	3.329,30	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.		3.329,00
Ertelenen Vergi Geliri/Gideri		
16.646,00 x 0,2= 3.329,20TL		

İşletmenin gelir tablosuna aktarılacak aktüeryal kayıplar aşağıda muhasebeleştirilmiştir.

31/12/2014

65X Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Kıdem Taz. Aktüeryal Kazanç ve Kayıpları	8.345,00	
283 Ertelenen Vergi Varlığı Kıdem Tazminatı Karşılıkları 1.188,54x0,2= 237,70TL	1.669,00	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		8.345,00
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş. Ertelenen Vergi Geliri/Gideri		1.669,00

Öz kaynak değişim tablosuyla ilgili muhasebe kaydı aşağıda muhasebeleştirilmiştir.

31/12/2014

52X Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Kıdem Taz. Aktüeryal Kazanç ve Kayıpları	8.345,00	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		8.345,00

3.2. Türev Finansal Araçların Değerleme Farkları

Örnek 2: Anemon Anonim Şirketi mücevherat üretiminde bulunan bir işletmedir. İşletmenin hammadde olarak kullandığı altının gram fiyatı 01.11.2013 tarihi itibarıyla 80 TL'dir. Altın fiyatlarının üç ay sonra (31.01.2014) yükseleceğini tahmin eden işletme, riskten korunmak amacıyla 2.000 gram altını 90 TL'den külçe altın halinde almak için bir forward sözleşmesi yapmıştır. Altının gram değeri 31.12.2013 tarihinde 85 TL ve 31.01.2014 tarihinde ise 95 TL'dir.

Alınan altına dayalı forward sözleşmenin dönem sonu değerlemesine ait kayıt

[(90 TL – 85 TL) * 2.000 gram = 10.000 TL]

31/12/2013

11X Türev Finansal Araçlar Altına Dayalı Forward Sözleşmesi	10.000,00	
55X Türev Finansal Araçlar Değerleme Farkları		10.000,00

Alınan altına dayalı forward sözleşmenin üç ay sonraki değerlemesine ait kayıt

[(95 TL – 90 TL) * 2.000 gram = 10.000 TL]

31/01/2014

150 İlk Madde ve Malzeme	180.000	
Altın		
55X Türev Finansal Araçlar	10.000	
Değerleme Farkları		
11X Türev Finansal Araçlar		10.000
Altına Dayalı Forward Sözleşmesi		
102 Bankalar		180.000

3.3. Kur Değişim Farkları

Örnek 3: İşletme 01.01.2013 tarihinde 30.000 \$ ödeyerek bir taşıt satın almıştır. Taşıttın alım tarihindeki döviz kuru 1 \$ = 1,85 TL ve dönem sonu döviz kuru 1 \$ = 2 TL'dir. Taşıtt için dönem sonunda 1 \$ = 2 TL kur üzerinden 12.000 TL (30.000 \$ * %20 = 6.000 \$, 6.000 \$ * 2 TL = 12.000 TL) amortisman ayrılmıştır. İşletme yeniden değerlendirme modelini kullandığından dolayı dönem sonu döviz kapanış kuru üzerinden taşıttın gerçeğe uygun değerini hesaplaması gerekir.

Kur Değişiminin Taşıttın Defter Değerine Etkisi : 4.500 TL [(2 TL – 1,85 TL) * 30.000 \$]

Kur Değişiminin Birikmiş Amortismanına Etkisi : 900 TL [(2 TL – 1,85 TL) * 6.000 \$]

Kur Değişiminin Taşıttın Değerine Net Etkisi : 3.600 TL (4.500 TL – 900 TL)

Alınan taşıttın dönem sonu değerlemesine ait kayıt

31/12/2013

254 Taşıtlar	4.500	
257 Birikmiş Amortismanlar		900
55X Kur Değişim Farkları		3.600

3.4. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi**3.4.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi**

Örnek 4: İşletmenin 2011 yılında aktifine alınan demirbaşının 31.12.2013 tarihindeki kayıtlı değeri 60.000 TL ve birikmiş amortismanı 24.000 TL'dir. 31.12.2013 tarihinde demirbaşın değerinin 66.000 TL olduğu belirlenmiştir. İşletme maddi duran varlıklarının değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır.

Demirbaşın Değerindeki Artış Tutarı : 6.000 TL (66.000 TL – 60.000 TL)

Değer Artış Oranı : %10 (6.000 TL / 60.000 TL)

Değer Artış Oranına Göre Demirbaşın

Maliyet Bedeline Eklenecek Tutar	: 6.000 TL (60.000 TL*%10)
Birikmiş Amortisman Artışı	: 2.400 TL (24.000 TL * %10)
Net Değer Artışı	: 3.600 TL (6.000 TL – 2.400 TL)

İşletmenin sahip olduğu demirbaşın dönem sonu değerlemesine ait kayıt
31/12/2013

255 Demirbaşlar	6.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		2.400
56X Maddi Duran Varlıklar		3.600
Yeniden Değerleme Farkları		

3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Örnek 5: İşletmenin ürünü için kullandığı lisansın satın alma maliyeti 80.000 TL ve birikmiş itfa payları 20.000 TL'dir. Lisansın 31.12.2013 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 92.000 TL'dir. İşletme maddi olmayan duran varlıklarını değerlerken yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır.

Varlığın Net Defter Değeri	: 60.000 TL	(80.000 TL – 20.000 TL)
Net Değer Artışı	: 32.000 TL	(92.000 TL – 60.000 TL)
Yeniden Değerleme Oranı	: %53	(32.000 TL / 60.000 TL)
Varlığın Değer Artış Tutarı	: 42.400 TL	(80.000 TL * %53)
İtfa Payı Değer Artış Tutarı	: 10.600 TL	(20.000 TL *%53)
Yeniden Değerleme Artış Tutarı	: 31.800 TL	(42.400 TL – 10.600 TL)

İşletmenin sahip olduğu lisansın dönem sonu değerlemesine ait kayıt
31/12/2013

260 Haklar	42.400	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.600
56X Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları		31.800

3.5. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değer Farkları

Örnek 6: Anemon Anonim Şirketi, 200.000 TL sermayeye sahip Truva Anonim Şirketinde %25 hisse karşılığı 50.000 TL sermaye payına sahiptir. Truva A.Ş. üzerinde Anemon A.Ş.'nin önemli etkisi bulunmaktadır. 31.12.2013 tarihinde Anemon A.Ş. iştirak yatırımının gerçeğe uygun değerini 75.000 TL olarak tespit etmiştir.

İşletmenin sahip olduğu iştirakin dönem sonu değerlemesine ait kayıt

31/12/2013

242 İştirakler	25.000	
56X Finansal Varlık Değerleme Farkları		25.000

4. SONUÇ

TMS - TFRS gereği çalışanlara sağlanan tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç veya kayıplar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme farkları, kur değişiminden kaynaklanan farklar, nakit akış riskinden korunmak amacıyla kullanılan finansal araçlardaki değerlemeler ve öz kaynağa dayalı finansal araçların değer farkları diğer kapsamlı gelirler olarak belirtilmiştir. Diğer kapsamlı gelirler öz kaynak içerisinde kâr veya zararda muhasebeleştirilirken, geleneksel gelir tablosuna ek olarak ikinci bir tabloda sunulabilmektedir.

Bu çalışma kapsamında diğer kapsamlı gelirin unsurlarına ilişkin muhasebe örnekleri verilirken öz kaynak içerisinde, “kâr veya zarara aktarılanlar” ve “kâr veya zarara aktarılmayanlar” şeklinde sınıflandırılmıştır. Dolayısıyla Tek Düzen Hesap Planında öz kaynaklar grubu içerisinde boş olarak bulunan 55X nolu hesap “türev finansal araçlar değerlendirme farklarının” ve “kur değişim farklarının” muhasebeleştirilmesinde kullanılmıştır. 56X nolu hesapların ise “maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme farkları” ve “maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme farkları” ile “öz kaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değer farklarının” muhasebe kayıtlarında kullanılması uygun görülmüştür.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Yıldız. - Marşap, Beyhan. (2006), “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 4, s. 85-115.
- Akdoğan, Nalan. - Tenker, Nejat. (2001), Finansal Tablolar ve Mali Analizi Teknikleri, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ayçiçek, Fahri. (2011), “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri””, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 103, s.121-131.
- Örten, Remzi. - Bayırlı, Rıdvan. (2007), “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 36, s.34-50.

- Yükçü, Süleyman. - Kaplanoğlu, Emre. (2013), “Çalışanlara Sağlanan Faydaların Türkiye Muhasebe Standardı 19 Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 111, Mart, s. 256-272.
- TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı Hakkında Tebliğ, 27 Nisan 2010 ve 27564 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Hakkında Tebliğ, 16 Ocak 2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı Hakkında Tebliğ, 20 Ekim 2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkında Tebliğ, 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Hakkında Tebliğ, 30 Mart 2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Hakkında Tebliğ, 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Hakkında Tebliğ, 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ 3 Kasım 2011 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazete.

