

Araştırma Makalesi / Research Article

## DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Prof. Dr. Osman BAYRI 

Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, (osmanbayri@sdu.edu.tr)

Dr. Öğr. Üyesi Ozan ÖZDEMİR 

Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, (ozanozdemir@sdu.edu.tr)

### ÖZET

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/TFRS) göre özkaynaklardaki toplam artış veya azalışlar kapsamlı gelir olarak tek bir kalem şeklinde ifade edilmekte ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir (DKG) şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Cari dönemin kâr veya zararı dışındaki özkaynak unsurları gelecek dönemlerde kâr veya zararlarla ilişkilendirilip ilişkilendirilmeme durumuna göre de iki gruba ayrılmaktadır. Gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktarılması söz konusu olmayan ancak özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olan unsurların gelecek dönemlerde ödenecek vergilerle ve ertelenmiş vergilerle ilişkisi bulunmaktadır. Bu çalışmada henüz nihai hale gelmemiş olan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı” temel alınarak bazı örnek muhasebe uygulama örneklerine yer verilmiştir. Çalışmada ayrıca Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda finansal raporları yayımlanan imalat sanayi ve perakendecilik sektörünün önde gelen kuruluşlarından birer şirket seçilerek son 2 hesap dönemine ait (2018-2019) 8 çeyrek dönem üzerinden özkaynaklar, diğer kapsamlı gelirler ve dipnotlardaki raporlama uygulamaları ve bu kalemlerdeki değişimlerin mali etkileri de araştırılmıştır. Sonuç olarak çalışmada, muhasebe bilgilerinden yararlanan tarafların işletmenin özkaynaklarına ve faaliyet sonuçlarına doğrudan ve dolaylı olarak etkileri beklenen ve işletme hakkında alınacak kararlarda daha açıklayıcı bilgilere ulaşabilmelerine katkı sağlayan diğer kapsamlı gelirler ile ilgili sınıflandırmalara yer verilmiş, muhasebe ve raporlama uygulamaları örnekleri ortaya konulmuştur. **Anahtar Kelimeler:** Diğer Kapsamlı Gelirler, Özkaynaklar, Vergi Etkisi, Hesap Planı.

## A RESEARCH ON THE ACCOUNTING AND REPORTING OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME

### ABSTRACT

According to Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TMS / TFRS), total increases or decreases in equity are expressed as one item as comprehensive income or divided into two groups as profit or loss and other comprehensive income (OCI). Equity elements other than current period's profit or loss are divided into two groups according to their relevance to profit or loss in future periods. Items that are not subject to be transferred to profit or loss in future periods but cause an increase or decrease in equity have a relationship with taxes payable and deferred taxes in the future periods. In this study, some accounting practice examples are included based on “Sample Chart of Accounts

\* Bu çalışma 7. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR2020)'nde Bildiri Özeti şeklinde sunulmuştur.

*Compliant with Financial Reporting Standards” published as a draft. In the study, one of the leading companies of the manufacturing industry and retail sector, whose financial reports are published in the Public Disclosure Platform, was selected and the effects of these companies’ equity, other comprehensive income, reporting practices in the footnotes and the changes in these items were determined for the last 2 accounting periods (2018-2019) for 8 quarters. As a result, in the study, the classifications, accounting and reporting practices related to other comprehensive income that are expected to have direct or indirect effects on the equity and operating results of the parties benefiting from the accounting information and contribute to their access to more explanatory information in the decisions to be taken about the business are presented.*

**Keywords:** *Other Comprehensive Incomes, Equity, Tax Effect, Chart of Accounts.*

## 1. Giriş

Özkaynaklar işletme ortaklarının (hissedarların) işletme üzerindeki haklarının toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla özkaynaklardaki artışlar ortakların işletme üzerindeki haklarının artmasına, azalışlar ise bu hakların azalmasına neden olmaktadır. Özkaynaklardaki bu artış veya azalışlar niteliklerine göre çeşitli şekillerde gruplandırılabilir. Öncelikle işletme dışı etkenlerle sermaye artırımı şeklinde mevcut ortakların sermaye paylarını artırması veya yeni ortak kabul edilmesi yoluyla özkaynaklarda artışa; sermaye azaltma veya işletmenin kendi hisselerini satın alması yoluyla da özkaynaklarda azalışa neden olunmaktadır. İşletme dışı etkenler haricinde de işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda da özkaynaklar artmakta veya azalmaktadır. İşletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olan ve işletmenin toplam gelirini ve giderini gösteren unsurlar da kâr veya zarara etki eden unsurlar ve etki etmeyen unsurlar olarak kendi içinde iki gruba ayrılmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) da işletmelerin özkaynaklarla ilgili finansal raporlamalarında her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin yayınlanmasını ve dolayısıyla özkaynaklardaki değişimin açıklanmasını istemektedir. Özkaynak bileşenlerinin dönem başı ve dönem sonu değer değişimleri arasındaki asgari düzeyde mutabakatın sağlanabilmesi için, kâr veya zarardan ve diğer kapsamlı gelirden ve işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemlerden kaynaklanan değişikliklerin birbirinden ayrı olarak açıklanması gerekmektedir. Bu açıklamalarda ortakların yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıklardaki ortaklık paylarından meydana gelen değişiklikler ayrıca gösterilir. İşletmelerin her bir özkaynak bileşeni için diğer kapsamlı gelirin analizini kalemler itibariyle özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunması gerekmektedir.

Muhasebe ve finansal raporlama standartları özkaynaklardaki toplam artış veya azalışları kapsamlı gelir olarak tek bir kalem şeklinde ifade etmekte ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir (DKG) şeklinde iki gruba ayırmaktadır. Dolayısıyla TMS/TFRS, diğer kapsamlı geliri gerekli görülen ve izin verildiği şekilde kâr veya zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve giderler olarak tanımlamaktadır. Cari dönemin kâr veya zararı dışındaki özkaynak unsurları gelecek dönemlerde kâr veya zararla ilişkilendirilip ilişkilendirilmeme durumuna göre de iki gruba ayrılmaktadır. Örneğin, hisse senedi ihraç primleri gibi özkaynak unsurlarının gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktarılması söz konusu olmaz iken, yenileme fonu gibi öncelikle

özkaynak grubunda cari dönem kâr veya zararından ayrıca yer alan unsurlar gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktarılabilir. Dolayısıyla, gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktarılması sözkonusu olmayan ancak özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olan unsurlar gelecek dönemlerde ödenecek vergilerle ve ertelenmiş vergiyle ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak, cari dönem kâr veya zararından ayrı olarak özkaynaklar grubunda yer alan ve özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olan gelecek dönemlerde kâr veya zarara aktırılması söz konusu olabilecek unsurların gelecek dönemlerde ödenecek vergilerle ve ertelenmiş vergilerle ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olan gelecek dönemlerde ödenecek vergilerle ilişkilendirilebilecek unsurların kayda alınması ve izlenmesi, hem gelecek dönemlerde ödenecek vergilerin belirlenmesi hem de cari dönemde ve gelecek dönemlerde ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi gelir ve giderlerinin doğru hesaplanabilmesi açısından da önem arz etmektedir. Diğer kapsamlı gelir ve dolayısıyla cari dönem kâr veya zararı dışında özkaynaklarda net artışa veya azalışa neden olan unsurlar ile bunlara ilişkin ertelenmiş vergilerin cari dönem ve gelecek dönemlere ilişkin işlemleri özellik arz etmektedir.

Çalışmada öncelikle konu hakkında kavramsal çerçeveye yer verilmiştir ayrıca araştırma ve yayın etiğine de uygun olarak konu hakkında öne çıkan başlıca literatürden özet bilgiler sunulmuş ve araştırma bölümleri şekillenmiştir. Bu kapsamda sınırlılıklar çerçevesinde muhasebe ve raporlama örneklerine yer verilmiştir.

## 2. Özkaynaklar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Hakkında Kavramsal Çerçeve

Özkaynaklar grubunun tanımlanmasında “net varlıklar” şeklinde yapılacak bir tanımlama özkaynakları artık/kalan bir değer olarak nitelendirme aynı zamanda ortakların işletme üzerindeki haklarıdır. Özkaynaklar grubunu oluşturan alt bileşenlerde en önemli grup, hisse sahipleri (ödenmiş sermaye)dir. Bu bakış açısıyla hissedarlar menfaat sahiplerinin (paydaşların) ilk ve en önemli grubunu oluşturmaktadır. Aynı zamanda, hissedarlar finansal tabloların kullanıcıları olan bir alt küme veya özellikli yatırımcı olarak tanımlanır (Bellandi, 2012).

Muhasebe bilgilerinden yararlanan taraflar, işletmenin özkaynaklarına ve faaliyet sonuçlarına doğrudan ve dolaylı etkileri beklenen ve işletme hakkında alınacak kararlarda daha açıklayıcı bilgilere ulaşabilmeleri amacıyla diğer kapsamlı gelir (DKG) bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. DKG, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca kapsamlı bir gelire dâhil olan ancak net gelirin dışında tutulan gelirleri, giderleri, kazançları ve zararları içerir (Black, 2016). Diğer kapsamlı gelir, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından gerekli görülen veya izin verildiği şekilde kâr veya zararda muhasebeleştirilmeyen “gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflama düzeltmeleri dâhil)” olarak tanımlanır.

Özkaynaklardaki artış veya azalışlar niteliklerine göre çeşitli şekillerde gruplandırılabilir:

**A) İşletmenin kendi faaliyetleri nedeniyle özkaynak artışı;**

a) Dönem kârı

b) Dönem kârı dışında işletmenin özkaynaklarını artıran gelirler

**B) İşletmenin kendi faaliyetleri nedeniyle özkaynak azalışı;**

a) Dönem zararı

b) Dönem zararı dışında işletmenin özkaynaklarını azaltan giderler

**Kapsamlı  
Geliri  
Etkileyen ve  
Oluşturan  
Unsurları**

**A) İşletmenin kendi faaliyetleri dışında özkaynak artışı;**

- Mevcut ortakların sermaye paylarını artırması,
- Yeni ortak kabul edilmesi.

**B) İşletmenin kendi faaliyetleri dışında özkaynak azalışı;**

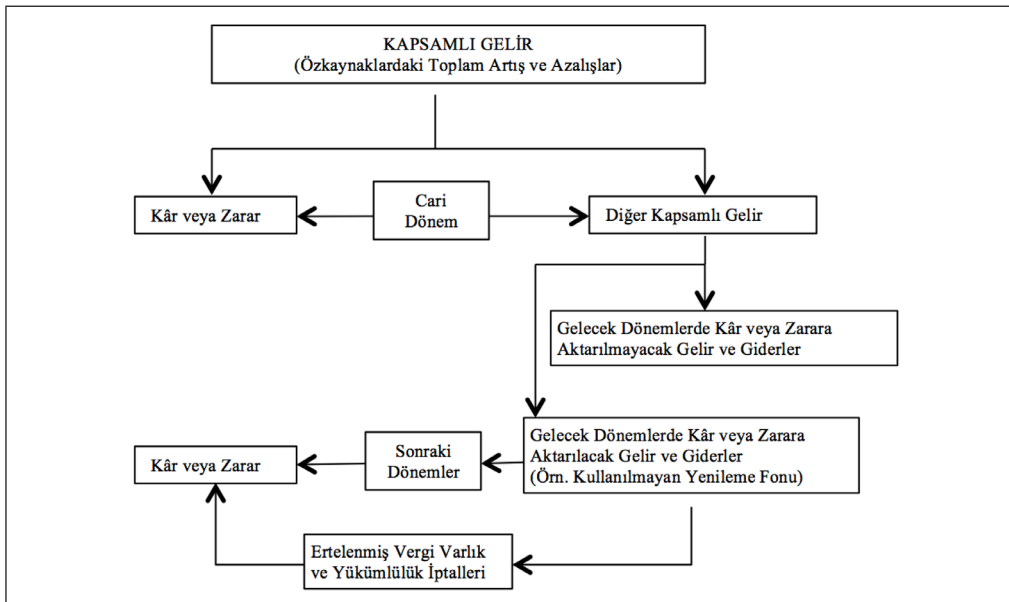
- Sermayenin azaltması
- İşletmenin kendi hisselerini satın alması.

İşletmeler kapsamlı geliri; gelir tablosunda veya özkaynaklar tablosunda rapor edebilir. Geleneksel teoriler, kapsamlı gelir verilerinin görüldüğü yeri etkileyen raporlama yeri seçimini açıklamamaktadır. Çünkü net gelirin, diğer kapsamlı gelir kalemlerinin ve kapsamlı gelirin ulaşılan sonuç değerleri, şirketin kapsamlı geliri rapor ettiği konumdan bağımsız olarak tamamen aynıdır. İşletme hakkında karar verici konumunda olan politika yapıcılar ise firmaların özsermaye tablosundan ziyade daha şeffaf gördükleri bir performans tablosunda kapsamlı gelir rapor etmesini tercih eder. (Bamber vd., 2010:97-121). Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre (TMS 1, md81A,82A):

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:

- Kâr veya zarar,
- Toplam diğer kapsamlı gelir,
- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir. İşletmenin ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunması durumunda, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda kâr veya zarar bölümü gösterilmez.

**Şekil 1: Kapsamlı Gelir**



İşletme özkaynak kalemleri ile ilgili finansal raporlamasında her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakatı sunmalıdır. Bu mutabakatta asgari olarak; kâr veya zarardan, diğer kapsamlı gelirden ve işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemlerden kaynaklanan değişiklikler ayrı olarak açıklanır. Bu açıklamada, ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler ayrı olarak gösterilir. İşletme, her bir özkaynak bileşeni için, diğer kapsamlı gelirin analizini kalemler itibarıyla özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunar. İşletmenin özkaynak grubundaki bileşenler; örneğin ödenmiş sermayenin her bir sınıfını, diğer kapsamlı gelirin her bir sınıfının toplam bakiyesini ve dağıtılmamış kârları içerecek şekilde düzenlenmelidir (TMS 1, md.106D).

Özkaynaklarda dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişim, net varlıklarda dönem içinde meydana gelen artış veya azalışları yansıtır. İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden (özkaynak katkılarını, işletmenin kendi özkaynak araçlarını geri alması ve temettüleri gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilişkili işlem maliyetlerinden kaynaklanan değişimler dışında, özkaynaklarda bir dönemde meydana gelen toplam değişim, dönem boyunca işletme faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar dâhil, toplam gelir ve gider tutarını yansıtır (TMS 1, md.106A-108).

İlgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren özkaynak değişim tablosunun düzenleniş amacı özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde meydana gelen değişimin etkisini kalemler üzerinde görmektir. Özkaynakların; faaliyetlerin yürütülmesi için kaynak sağlama, işletmeden alacaklı olanlara güvence sağlama, doğabilecek zararların karşılanması gibi işlevlerinin bulunması analiz açısından önem taşımaktadır. Özkaynak değişim tablosu bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgilerden yararlanılarak düzenlenir (Sağlam vd., 2018:1021).

Özkaynaklarda muhasebeleştirilecek ertelenen vergi etkileri; bazı aktiflerin değerlemeleri yapılırken değerlendirme farkı gelir tablosuna aktarılmak yerine bilançoda özkaynaklar grubu içinde raporlanır. Bu tür değerlendirme farkları (Sağlam vd., 2018:947);

- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme farkları,
- Finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde özkaynak yönteminin uygulanması,
- Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolara aktarılarak değerlendirilmesinde ortaya çıkacak kur farkları,
- Satılmaya hazır varlıkların değerlendirme farkları,
- Muhasebe politikalarında yapılan değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi sonucu dağıtılmamış kârların düzeltme farkları.

**Tablo 1: Diğer Kapsamlı Gelir Bileşenleri**

Bileşen	Referans
Maddi /M. Olmayan duran varlıklar yeniden değerlemeleri üzerindeki değişiklikler.	TMS 16, TMS 38
Yeniden netleştirme, net bir tanımlanmış fayda varlığındaki veya yükümlülüğündeki değişimler	TMS 19
İşlevsel para birimlerinin sunum para birimine çevrilmesinden kaynaklanan kur farkları	TMS 21
Satılmaya hazır menkul kıymetler üzerindeki gerçekleşmemiş kazançlar ve kayıplar	TMS 39
Nakit akış riskinden korunma araçlarının etkin bir kısmı üzerinde kazançlar ve kayıplar	TMS 39, TFRS 9
DKG'de sunulmak üzere seçilen özsermaye yatırımlarındaki gerçekleşmemiş kazançlar ve kayıplar	TFRS 9
Gerçeğe uygun değerden net gelirle ölçülen finansal borcun kredi riskindeki değişikliklere ilişkin düzeltmeler	TFRS 9
Hataların düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişikliklerin net gelir dışında tanınması gerekir	TMS 8

*Kaynak: Iasplus, 2019'dan yararlanılarak; KGK (2020a) tarafından yayımlanan standartlar ile referanslar hazırlanmıştır.*

### 3. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Diğer kapsamlı gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlamasına ilişkin literatürde sınırlı sayıda çalışma yer almaktadır. Literatürde ağırlıklı olarak diğer kapsamlı gelirlerin finansal analizdeki yeri ve yatırımcıların kararlarını etkilemesi konularına odaklanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda literatürde öne çıkan çalışmalardan özet sunularak, muhasebe kayıt ve raporlama örneklerine yer verilmiştir.

#### 3.1. Literatür Özeti

Türkiye'de TMS ve TFRS çerçevesinde DKG'e ilişkin yapılan çalışmalarda; muhasebe esasları (Oğuz & Akay, 2016), örnekleri ve raporlanmasına (Kaplanoğlu, 2014; Oğuz, 2018) ilişkin yapılan çalışmalar mevcut olup Bu çalışmalarda belirli örnek kayıtlara yer verilmiş ve finansal raporlama standartları esas alınarak gerçekleştirilecek raporlama uygulamaları ele alınmıştır.

Konuya ilişkin uluslararası literatür çalışmalarında kazanç tahminleri, finansal performans, şirket varlıklarının değerlemesi vb. kapsamda konulara odaklanıldığı görülmektedir. Deol (2013) Toronto borsasında kote şirketler üzerinde yaptığı çalışmada, satılmaya hazır finansal varlıklardan kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr veya zararın ve nakit akışlarından (riskten korunma) kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr veya zararların analistlerin kazanç tahminleriyle önemli ölçüde ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır (Deol, 2013:2).

Diğer kapsamlı gelir, kâr zarar tablosunda gösterilmeyen değişimleri de içermektedir, bu yüzden DKG'nin bir şirketin varlıklarının gerçeğe uygun değerlerini anlamak için oldukça önemli olduğu vurgulanmıştır (Lessambo, 2018:159).

Park (2018), gerçekleşmiş gelir düzeyinin durağan/sabit bir bilgi olduğundan hareketle, ilgili dönemlerde gerçekleşmemiş kazanç yani diğer kapsamlı gelirin ek bilgi etkisine sahip olduğuna işaret etmiştir. Bunun sonucunda da diğer kapsamlı gelir bilgilerinin kullanılıp kullanılmaması, karar alma sürecinde değişikliklere neden olabilmektedir.

Yousefinejad vd. (2017) Malezya’da diğer kapsamlı gelir ile bileşenlerinin hisse senetleri fiyatlarıyla ilişkili olup olmadığı hipotezini test etmek üzere 2011-2013 yılları arası Malezya Borsasında işlem gören 1149 şirket üzerinde bir analiz gerçekleştirmiştir. Panel analizi sonuçları, diğer kapsamlı gelir ve bileşenlerinin hisse değeri ile ilgili olduğunu göstermiştir. Sonuçlarda, kapsamlı gelir tablosunun hazırlanması yoluyla daha kapsamlı bir gelir raporlamasına doğru ilerlemenin daha bilgilendirici finansal raporlama ile sonuçlandığına ulaşılmıştır (Yousefinejad vd., 2017:133).

Ürdün’de diğer kapsamlı gelirin ticari bankaların performansı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. 2012-2017 dönemleri kapsayan ve 13 ticari bankayı ele alan bu çalışmada, diğer kapsamlı gelirin finansal performans üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Saymeh vd., 2019:1216).

Harasheh vd. (2020) yapmış olduğu çalışmada, diğer kapsamlı gelir ile hisse senedi piyasa değerleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Euro STOXX endeksinde kapsanan 50 şirketin 2010-2016 yıllarında analizi yapmıştır ve diğer kapsamlı gelir ile hisse senedi fiyatı arasında negatif yönlü bir ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Öte yandan, sonuçlar diğer kapsamlı gelir volatilitesinin olumlu bir şekilde hisse senetleri fiyatları ve riskle de bağlantılı olduğunu göstermiştir.

Sajnog (2017) yapmış olduğu çalışmada, diğer kapsamlı gelir ile bileşenlerinin gelecekte kâr ve nakit akışları tahmini üzerindeki yararlarını değerlemeyi amaçlamıştır. Satılmaya hazır finansal araçlardan kaynaklanan net gerçekleşmemiş kâr ve zarar, nakit akış riskten korunma olarak sınıflandırılan türev sözleşmelerinden kaynaklanan net gerçekleşmemiş kâr ve zararın gelecekte kazanç tahminiyle pozitif bir şekilde ilişkili sonucuna varmıştır.

Būmane (2018) Letonya’da 26 şirketin finansal tabloları incelemiştir. Yazar, diğer kapsamlı gelirin bileşenlerinin kâr tahmininde önemli olduğunu belirtmiştir. Bratten vd. (2016), diğer kapsamlı gelirdeki gerçeğe uygun değer ayarlamalarının bankanın gelecekte performansını tahminindeki gücünü araştırmıştır. Diğer kapsamlı gelirdeki gerçeğe uygun değer ayarlamalarının ileride 1 ve 2 yıl için tahmin edebileceği, satılmaya hazır finansal araçlar net gerçekleşmemiş kazanç ve zararların olumlu, nakit akış riskten korunma olarak sınıflandırılan türev sözleşmelerinden kaynaklanan net gerçekleşmemiş kazanç ve zararlar ise gelecek kazançları ile olumsuz bir şekilde ilişkili olduğunu belirtmiştir (Bratten vd., 2016).

Huang vd. (2015) yapmış olduğu çalışmada diğer kapsamlı gelirin volatilitesi denetim ücretleriyle olumlu olarak ilişkili olduğunu ve diğer kapsamlı gelir ile net gelirin volatilitesinin denetim ücretleri üzerindeki açıklayıcı gücünden daha fazla açıklayıcı bir kabiliyete sahip olduğu neticesine ulaşmıştır. Ayrıca, diğer kapsamlı gelirin her bileşenin volatilitesinin denetim ücretleri üzerinde olan etkisi, bu bileşenin gelecek kazançlarını nasıl etkileyeceği tahminiyle tutarlı/ilşkili olduğunu açıklamıştır.

### 3.2. Muhasebe Kayıt Örnekleri

Bu bölümde çalışma sınırlılıkları çerçevesinde belirli konuları kapsayan muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir. Bu öneriler oluşturulurken KGK (2020b) tarafından görüşe açılan henüz nihai hali verilmemiş taslak hesap planı temel alınmıştır. Bu çerçevede; maddi duran varlıklar (MDV) yeniden değerlendirilmesi, iskonto edilmiş değeriyle değerlendirilen finansal araçların, türev araçların ve özkaynağa dayalı finansal araçların değerlendirilmesine ilişkin muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir.

#### Örnek 1: Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme

İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan 200.000 TL değerindeki bina dönem sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Binanın değerinin 250.000TL olduğu tespit edilmiştir.

-----/-----		
252 BİNALAR	50.000	
801 MDV'A İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		50.000
-----/-----		

Dönem sonunda diğer kapsamlı gelirler içinde gösterilmesi sağlanan yeniden değerlendirme değer artışı, "aracı hesap" yardımı ile öncelikle diğer kapsamlı gelirler içerisinde gösterilmesi sağlanmıştır,

Bu kayıtla birlikte özkaynaklar grubundaki ilgili hesaba aktarım da yapılacaktır.

-----/-----		
801 MDV'A İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	50.000	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		50.000
-----/-----		

Önceki dönemlerden gelen 551 no.lu hesapta takip edilen bir değer artışı mevcutsa ve ortaya bu dönemde bir değer azalışı çıkmışsa; öncelikle değer azalışı 551 no.lu hesabın bakiyesinden düşülmelidir. Örneğin bir sonraki dönemde söz konusu MDV için 30.000 TL değer azalışı ortaya çıkması halinde, aşağıdaki gibi kayıt yapılarak değer düşüklüğü, önceki dönemdeki değer artışından karşılanabilir.

-----/-----		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	30.000	
252 BİNALAR		30.000
-----/-----		

Eğer 50.000 TL'nin üzerinde bir değer azalışı ortaya çıkarsa, örneğin yukarıdaki yevmiye kaydındaki muhtemel değer azalışı 60.000 TL olsaydı aşağıdaki gibi kayıt yapılabilir.



-----/-----		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	50.000	
654 KARŞILIK GİDERLERİ*	10.000	
257 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)		60.000

-----/-----

\* Söz konusu binanın idare binası olarak kullanıldığı varsayımı altında ve değer düşüklüğü kesinleşmesi durumunda 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı kullanılabilir.

Dönemde ortaya çıkan değer azalışının 551 no.lu hesapta yer alan birikimli tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, MDV kullanım yerine bağlı olarak fonksiyon gider hesaplarından ilgili olan hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar kârları/zararları hesaplarına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

*Örnek 2: İskonto edilmiş değeriyle değerlendirilen finansal araçların dönem sonu değerlemesi*

İşletmenin portföyünde bulunan, nominal değeri 65.000 TL, alış değeri 50.000 TL olan devlet tahvilinin dönem sonunda iskonto edilmiş değeri 60.000 TL, borsa değeri ise 62.000 TL'dir. Buna göre tahvilin gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan bir finansal araç olduğu kabul edilmesi halinde, aşağıdaki kayıtların yapılması gerekmektedir.

-----/-----		
*111 GERÇEĞE UYGUN DEĞER(GUD) FARKI DKG'E YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR	10.000	
813 GUD FARKI DKG'E YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR		10.000

-----/-----

\*Finansal yatırımlar duran varlıklar grubunda yer olan finansal yatırım olması durumunda 2.. no.lu gruptaki hesaba kayıt yapılmalıdır.

-----/-----		
813 GUD FARKI DKG'E YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR	10.000	
563 GUD FARKI DKG'E YANSITILAN OLARAK SINIFLANDIRILAN FİNANSAL YATIRIMLARDAN KAZANÇLAR		10.000

-----/-----		
819 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DKG'E İLİŞKİN VERGİLER (±)	440	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		440

-----/-----

-----/-----		
569 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLERE İLİŞKİN VERGİLER (±)	440	
819 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DKG'E İLİŞKİN VERGİLER (±)		440
-----/-----		

*Örnek 3. Türev araçlar ve değerlendirme*

İşletme gelecek dönem ihtiyacı olacak hammadde alışında kullanılacak döviz miktarını karşılamak üzere vadeli işlem (forward) sözleşmesi yapmıştır. 1 Ekim tarihinde sözleşme başlangıcı olarak 10.000TL teminat ödenerek 31 Mart vadeli bir sözleşmeye taraf olunmuştur. Mart sonunda 90.000TL daha ödeme yapılması durumunda hammadde alış tutarı olan 20.000€ kullanılabilir. Aralık sonunda kurdaki artış neticesinde türev sözleşme prim kazanarak %10 artış gerçekleşmiştir. *Ek bilgi: işletme 3er aylık dönemlerde raporlama yapmaktadır.*

Teminat yatırılması (Dayanak varlık € işlem günü değeri 1 € =5 TL)

-----/-----		
119 TÜREV ARAÇLAR	10.000	
102 BANKALAR		10.000
-----/-----		

31 Aralık Değerlemesi sonucunda 1€=5,50 TL

-----/-----		
119 TÜREV ARAÇLAR	1.000	
811 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI		1.000
-----/-----		

-----/-----		
811 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI	1.000	
561 NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI		1.000
-----/-----		

-----/-----		
819 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DKG'E İLİŞKİN VERGİLER (±)	220	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		220
-----/-----		

-----/-----		
569 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLERE İLİŞKİN VERGİLER (±)	220	
819 DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DKG'E İLİŞKİN VERGİLER (±)		220
-----/-----		

31 Mart tarihinde, -sözleşme sonu- işlem sonuçlanacağı için kalan sözleşme bedeli bankadan havale yapılmıştır.

-----/-----		
119 TÜREV ARAÇLAR	90.000	
102 BANKALAR		90.000
-----/-----		

31 Mart tarihinde döviz kuru artışı nedeniyle alınan hammaddenin cari değeri (sözleşmenin güncel değeri) 115.000TLdir. *(1€=5,75 TL)*

-----/-----		
119 TÜREV ARAÇLAR	14.000	
561 NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA KAZANÇLARI	1.000	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		14.000
...Türev İşlemlerden Elde Edilen Kazançlar		
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		1.000
...Önceki Dönem DKG'den aktarılan		
-----/-----		

-----/-----		
150 İLK MADDE VE MALZEME	115.000	
119 TÜREV ARAÇLAR		115.000
-----/-----		

-----/-----		
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	220	
569 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN VERGİLER (±)		220
-----/-----		

#### Örnek 4. Özkaynağa dayalı finansal araçların değerlemesi

İşletme uzun vadeli ortaklık stratejisiyle toplam sermayesi 1.000.000 TL olan diğer bir anonim şirkete 400.000 TL'ye yüzde 40 payına sahip olarak ortak olmuştur. Hisse alımlarının bedeli işletmenin banka hesabından ödenmiştir. Dönem sonu değerlemesi yapılan şirketin özkaynaklarında 200.000 TL artış gerçekleşmiştir.

-----/-----		
210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	400.000	
102 BANKALAR		400.000
-----/-----		

-----/-----		
210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	80.000	
817 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN DÖNEMDE DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİNDE KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN KÂR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLAR		80.000
-----/-----		

\*Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelire Kaydedilen Gelirlerden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

-----/-----		
817 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN DÖNEMDE DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİNDE KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN KÂR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLAR	80.000	
567 ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN ÖZKAYNAKLARINDA KAYDETTİKLERİ GELİRLERDEN KÂR VEYA ZARARDA SINIFLANDIRILACAK PAYLAR		80.000
-----/-----		

### 3.3. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Raporlanması

Finansal raporlarda diğer kapsamlı gelirlerin sunumu ile ilgili bu bölümde imalat sanayi ve perakende ticaret sektöründen seçilen birer şirketin 2018-2019 mali dönemleri çeyreklik dönemler halinde ele alınarak araştırılmıştır. Yapılan araştırmada Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP, 2020) üzerinden ulaşılan mali tablolar ve dipnotlardan yararlanılmıştır. Araştırmada diğer kapsamlı gelirlerin sunumu ile ilgili durum tespiti yapılmıştır. Diğer kapsamlı gelirlerin kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelirler başlığı altında ve özkaynaklar grubu içerisinde birikmiş değerler ile raporlanması sebebiyle ilgili kısımlardan oluşturulan tablolar, dönemler arasındaki değişimler ve kapsamlı gelir tablosundaki ilgili kalemler ile bilançodaki ilgili kalemler arasındaki etkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tablolarda yer verilen değerler Türk lirası ve Bin TL (.000)'dir.

Arçelik şirketinin diğer kapsamlı gelirleri ile ilgili raporlamanın şekli ve sonuçları ile ilgili bilgiler kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar grupları altında iki farklı tabloda sunulmaktadır. Tablo 2'de kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar grubunda yer alan diğer kapsamlı gelirlere ilişkin sonuçlar, dönemsel değişimler kapsamlı gelir tablosu ve bilanço kalemleri karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 2: Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler (Arçelik)

	31.03.18 Fark	30.06.18 Fark	30.09.18 Fark	31.12.18 Fark	31.03.19 Fark	30.06.19 Fark	30.09.19 Fark	31.12.19							
KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAKLAR	-20.681	-24.220	-44.901	-6.387	-51.288	-14.452	-65.740	57.467	-8.273	-9.081	-17.354	-2.620	-19.974	-29.061	-49.035
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-25.602	-30.360	-55.962	-7.825	-63.787	-16.097	-79.884	69.539	-10.345	-10.690	-21.035	-3.033	-24.068	-35.220	-59.288
Özkaynak Yöntemiyle Değ. Yatırımların DKG'nden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	-199	70	-129	-120	-249	-890	-1.139	937	-202	-495	-697	-646	-1.343	-1.369	-2.712
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları															
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler	5.120	6.070	11.190	1.558	12.748	3.231	15.979	-13.924	2.055	2.146	4.201	582	4.783	7.029	11.812
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	5.120	6.070	11.190	1.558	12.748	3.196	15.944	-13.878	2.066	2.144	4.210	606	4.816	7.054	11.870
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları, Vergi Etkisi				35	35	-46	-11	2	-9	-24	-33	-25	-58		
KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK BİRİKİMİŞ DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)	-133.583	-24.220	-157.803	-6.387	-164.190	-12.443	-176.633	-8.273	-184.906	-9.081	-193.987	-2.620	-196.607	-29.061	-225.668
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-133.583	-24.220	-157.803	-6.387	-164.190	-12.443	-176.633	-8.273	-184.906	-9.081	-193.987	-2.620	-196.607	-29.061	-225.668
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kaz. (Kay.)															
Diğer Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kaz.(Kayıpları)				1.348	1.348	208	1.556	-40	1.516	453	1.969	474	2.443		

Tablodan görüleceği üzere kapsamlı gelir tablosu içeriğinde en önemli büyüklüğü oluşturan kalem Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kayıpları'dır. Bu kaleme ortaya çıkan sonuçlar özkaynaklar gurubunda da olumsuz etkiye sebep olmaktadır. Bilançodaki değerler birikmiş değerler olarak raporlanmaktadır. Gelir tablosundaki değerler ise tablonun özelliği gereği sadece içinde bulunduğu hesap döneminde ilk çeyrekte son çeyreğe kadar birikimli olarak devam etmektedir. Kapsamlı gelir tablosunda öne çıkan bir diğer kalem ise Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar'dır. Bu kaleme de tüm dönemlerde açıklanan değerler negatif(-) sonuçlar ortaya çıkmıştır. Ayrıca gelir tablosundaki sunumda vergi etkisi ile ilgili kalemlerin ayrı olarak raporlandığı ancak bilançoda net değerlere yer verildiği görülmektedir.

Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak kalemlere ilişkin raporlama sonuçlarının yer verildiği tabloda görüleceği üzere kalem sayısı önceki tablodaki kalem çeşidine göre daha fazladır. Kalemler arasında en büyük mali büyüklük ise yabancı para çevrim farklarına aittir. 2018 4Ç ve 2019 3Ç dışında bir önceki döneme göre artış gösteren yabancı para çevrim farklarındaki değişim etkisi bilançodaki birikmiş değerlerde de aynı dönemlerde aynı yönde etkilenmiştir. Ortaya çıkan önemli sonuçlardan dikkat çeken sonuçlardan biri de Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları kalemidir. Tüm çeyreklik dönemlerde kayıp yönünde artışların yaşandığı bu kaleme de 2018 4Ç ve 2019 3Ç'te olumlu sonuçlar ortaya çıkmıştır bu sonuç bilançodaki birikmiş değerler de etki etmesine rağmen tüm dönemlerde sonuçların negatif değerler olarak raporlandığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4'te Migros Ticaret A.Ş.'ne ilişkin kâr veya zararda sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirlere ilişkin sonuçlar özetlenmiştir. Tabloda kapsamlı gelir tablosundaki ilgili kısım ile bilançonun özkaynaklar grubu içerisindeki ilgili kalemlere ilişkin kısımlara ve dönemsel değişime yer verilmiştir.

Tablo 4'ten de görüleceği üzere kâr veya zararda sınıflandırılmayacak olan diğer kapsamlı gelirlere içerisinde mali olarak en büyük kalem Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)'dır. İlgili kaleme her iki yılda da ilk iki çeyrekte herhangi bir değer yer almazken 2018 3Ç ve 4Ç'te azalış söz konusu olmuş ve 2019 3Ç ve 4Ç'te artış yönlü gelişmeler söz konusu olmuştur. Bilançodaki birikmiş DKG kalemleri içerisinde de Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları) kapsamı içerisinde yine MDVYD değer artış/azalışları en büyük birikimli değerleri işaret etmektedir. Dönemler arasında artış veya azalış yönünde gelişmeler dikkat çekmektedir. İlgili dönemde gelir tablosu kalemiyle karşılık gelen özkaynak kalemi bağlantılı olsa da ilgili dönemde ortaya çıkan mali işlemlerin etkileri sonucu, politika değişiklikleri, sınıflandırma farklılıkları vb. etkenler ile sonuçlar arasında tam olarak tutarlı bir ilişki gözlemlenemebilmektedir. Bu duruma ilişkin bu konuyu açıklayan özel bir dipnot açıklamasına da yer verilmediği takdirde sonuçların açıklanabilirliği güçleşmektedir. Bu bağlamda muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarda bu hususa dikkat edilmesi, bu hususu ele alan özel bir dipnot başlığının gerekliliği vurgulanabilir. Dikkat çeken bir diğer tespit bilançoda yabancı para çevrim farklarında 2019'un ilk üç çeyreğinde ortaya çıkan sonuçlardır. Diğer dönemlerde herhangi bir sonucun açıklanmadığı bu kalemin kâr veya zararda sınıflandırılacaklar başlığı altındaki aynı isimle raporlanan kaleme de diğer dönemlerde mali sonuçlar yer aldığı görülmektedir. Bu sonuca göre yabancı para çevrim farkları ile ilgili dönemler arasında farklı guruplar/başlıklar altında raporlanmasının sınıflandırma farklılığından kaynaklandığını ifade etmek mümkündür.

Tablo 3: Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler (Arçelik)

	31.03.18	Fark	30.06.18	Fark	30.09.18	Fark	31.12.18	Fark	31.03.19	Fark	30.06.19	Fark	30.09.19	Fark	31.12.19
<b>KAR VEYA ZARAR</b>															
<b>OLARAK YENİDEN SINFİLANDIRILACAKLAR</b>															
OLARAK YENİDEN SINFİLANDIRILACAKLAR	257.873	327.922	585.795	1.538.876	2.124.671	-1.048.720	1.075.951	-716.641	359.310	84.130	443.440	-284.059	159.381	450.433	609.814
Yabancı Para Çevrim Farkları	300.759	367.692	668.451	1.710.341	2.378.792	-1.139.358	1.239.434	-866.251	373.183	129.377	502.560	-267.661	234.899	504.237	739.136
GUID Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG (Gider)	195	-628	-433	50	-383	383									
GUID Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yanıtlanan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar)	195	-628	-433	50	-383	383									
<b>Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG (Gider)</b>															
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)							34.033	34.033		-30.225	3.808	-64.794	-60.986	-8.111	-69.097
<b>Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili DKG (Gider)</b>															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma	-54.123	-67.988	-122.111	-252.504	-374.615	141.923	-232.692	187.954	-44.738	-35.677	-80.415	56.477	-23.938	-71.847	-95.785
Özkaynak Yöntemiyle															
Değerlenen Yatırımların DKG Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	-855	13.857	13.002	25.441	38.443	-20.426	18.017	-23.540	-5.523	6.156	633	-9.910	-9.277	8.563	-714
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Satılmaya Hazır Finansal Varlıklarının Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kaz. (Kayıpları)															
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Yabancı Para Çevrim Farkları Kaz. (Kayıpları)	1.620	6.887	8.507	19.508	28.015	-8.140	19.875	-11.911	7.964	-613	7.351	-5.082	2.269	8.627	10.896
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yat. DKG Kâr veya Zararda Yeniden Sin. Diğer Kaz. (Kay.)		4.495	4.495	5.933	10.428	-12.286	-1.858	-11.629	-13.487	6.769	-6.718	-4.828	-11.546	-64	-11.610
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi															
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	11.907	14.957	26.864	55.551	82.415	-31.223	51.192	-41.350	9.842	7.849	17.691	-12.425	5.266	15.807	21.073
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak DKG'e İlişkin Vergiler</b>															
Geçerli Uygun Değer Farkı DKG'e Yanıtlanan Finansal Varlıklara İlişkin DKG. Vergi Etkisi	-10	32	22	-3	19	-19									
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin DKG. Vergi Etkisi		</													





Tablo 4: Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler (Migros)

Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	31.03.18	Fark	30.06.18	Fark	30.09.18	Fark	31.12.18	Fark	31.03.19	Fark	30.06.19	Fark	30.09.019	Fark	31.12.19		
		-10.383	-10.383	-9.278	-19.661	19.661			19.003	19.003	117.977	136.980					
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		-5.798	-5.798	-18.683	-24.481	24.481			19.003	19.003	126.486	145.489					
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		-4.585	-4.585	3.859	-726	726					-6.188	-6.188					
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak DKG'e İlişkin Vergiler		5.546	5.546	5.546	-5.546						-2.321	-2.321					
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi		5.401	5.401	5.401	-5.401						-3.559	-3.559					
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi		145	145	145	-145						1.238	1.238					
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş DKG(Gid.)	732.962	-2.095	730.867	-2.553	728.314	-50.302	678.012	135.068	813.080	-118.120	694.960	-13.819	681.141	-43.219	637.922		
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	732.962	-2.095	730.867	-2.553	728.314	-50.302	678.012	-5.197	672.815	-122.846	549.969	-5.798	544.171	93.751	637.922		
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	741.646	-2.095	739.551	2.032	741.583	-54.306	687.277	-5.197	682.080	-122.846	559.234	-5.798	553.436	98.701	652.137		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-8.684	0	-8.684	-4.585	-13.269	4.004	-9.265	0	-9.265	0	-9.265	0	-9.265	-4.950	-14.215		
Yabancı Para Çevrim Farkları											140.265	140.265	4.726	144.991	-8.021	136.970	-136.970

GELİR TABLOSU

BİLANÇO

**Tablo 5: Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler (Migros)**

	31.03.18	Fark	30.06.18	Fark	30.09.18	Fark	31.12.18	Fark	31.03.19	Fark	30.06.19	Fark	30.09.19	Fark	31.12.19
<b>Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>	2.016	19.076	21.092	40.422	61.514	26.961	88.475	-81.434	7.041	4.592	11.633	-8.113	3.520	39.248	42.768
Yabancı Para Çevrim Farkları	2.016	19.076	21.092	40.422	61.514	26.961	88.475	-81.434	7.041	4.592	11.633	-8.113	3.520	39.248	42.768
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş DKG(Gid.)</b>	47.320	18.886	66.206	40.017	106.223	26.448	132.671	-132.671						176.102	176.102
Yabancı Para Çevrim Farkları	47.320	18.886	66.206	40.017	106.223	26.448	132.671	-132.671						176.102	176.102

Tablodan da görüleceği üzere Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar başlığı altında hem kapsamlı gelir tablosunda hem de özkaynaklar grubu içerisinde sadece yabancı para çevrim farkları kalemi raporlanmıştır. Kapsamlı gelir tablosundaki kalemdeki değişim aynı mali dönemde takip eden dönemlerde 2019 3Ç hariç artış yönlü etki göstermiştir. Özkaynaklar grubundaki kalemde ise dikkat çeken bir husus kâr veya zarar olarak sınıflandırılmayacaklar başlığı altında da değinildiği üzere 2019 ilk üç çeyreğinde bu kalemde raporlama yapılmamasıdır. Söz konusu dönemlerde yabancı para çevrim farklarının kâr veya zarar olarak sınıflandırılmayacaklar başlığı altında raporlandığı görülmektedir.

#### 4. Sonuç

KGK tarafından yayımlanan henüz nihai hale gelmemiş olan taslak hesap planında bilançoda özkaynaklar içerisinde, 55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) ve 56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) hesap gruplarına yer verildiği; bununla birlikte diğer kapsamlı gelirlerin raporlanması için 8 no.lu hesapların kullanılması ile ilgili bir planlamanın yapıldığı görülmektedir. 8 no.lu ana grup içerisinde;

- 80 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler),
- 81 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler),
- 82 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri ve
- 83 Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Diğer Düzeltmeleri Hesap grupları yer almaktadır.

Bu kapsamda; çalışmanın sınırlılıkları çerçevesinde belirli hususları içeren sınırlı sayıda muhasebe kayıtlarına ilişkin örneklerle yer verilmiştir. Literatürde daha önce yapılmış olan bu kapsamdaki çalışmalarla bu noktada yakınlık gösteren kayıtlar açısından taslak hesap planını temel alan kayıtlara ilişkin önerilerde bulunulmuştur. Diğer kapsamlı gelirlerin raporlanmasını sağlamak üzere oluşturulan 8 no.lu hesapların kullanımı bu noktada kayıtlarda yenilik özelliğini ortaya çıkarmaktadır. Dinamik bir düzende gerçekleşen ekonomik faaliyetler ve muhasebe alanında yaşanan gelişmelerle birlikte, meslek profesyonellerinin bu kapsamdaki işleyişlerinde de gelişmelerin olması beklenebilir.

Çalışma kapsamında finansal raporları Kamuyu Aydınlatma Platformunda yer alan farklı iki sektörde yer alan birer işletmenin 8 çeyrek dönemde gelir tabloları ve özkaynaklar üzerinden yapılan incelemede her iki şirketin de diğer kapsamlı gelirler ile ilgili önemli mali değişimlerin etkileri görülmektedir. Bazı çeyrek dönemlerde gelir tablosundaki değişimin özkaynaklar grubundaki karşılık gelen gruplarda yakın tutarlarda etki ettiği gözlemlenirken, bazı dönemlerde ise farklılıklar mevcuttur. Bu duruma ilişkin özkaynak değişim tablosu ve mali tablo dipnotlarında da bu konuya ilişkin ek bilgiler araştırılmıştır. Ancak bu kalemlere ilişkin dönem başı ve dönem sonu değerleri arasındaki transferlerin, sınıflandırma farklılıklarının dışında aydınlatıcı ek bilgilere tam olarak ulaşılamamaktadır. Diğer dipnotlar ayrıntılı olarak ele alındığında; tanımlanmış fayda planlarının kullanım etkisi, bağlı ortaklık alım etkisi, sınıf-

landırma farklılıkları vb. etkiler veya bu hesaplara yapılan gelir/gider kayıtlarının sonuçlanması, mahsup edilmesi gibi etkilerin sonuçları etkilediği görülmüştür. Bu noktada dipnotlarda özkaynak değişim tablosundaki bu hesap grupları ile ilgili ayrı bir dipnot başlığının gerekliliği kanaati ortaya çıkmaktadır. Yatırımcılar ve işletme ile ilgili karar vericiler tarafından analize konu edilen finansal çıktılar içerisinde literatürde yer alan çalışmalarda yer verildiği gibi diğer kapsamlı gelirler hakkında bilgilerin önemine binaen bu konuda ayrıntılı açıklamalara gerek duyulmaktadır (KAP, 2020).

Çalışmada ayrıca;

- Dönemde ortaya çıkan gelir ve giderlerin özkaynaklara aktarılacaklar ile kâr zarar aktarılabileceklerin tespit edilmesi,
- Özkaynaklara aktarılanlardan daha sonraki dönemlerde K/Z aktarılacaklar veya aktarılmayacakların netleştirilmesi,
- Kapsamlı gelirin işletmenin toplam performansını göstermesi ile ilgili durumun belirtilmesi,
- Hesap planı ve hesaplara ait açıklamaların kapsamının geliştirilmesi, uygulama örneklerine ihtiyaç duyulması/gerekliliği,
- Özkaynaklara aktarılan gelir ve giderlerin ana hesap bazında izlenmesi durumunda detayların yardımcı hesaplarda izlenmesinin gerekliliği ve
- Dipnotların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması için standart hale getirilmesinin gerekliliği hususlarına; *muhasebeleştirme ve raporlama örnekleriyle katkı sağlanmıştır.*

İlerleyen çalışmalarda; geniş kapsamlı olan bu konuya ilişkin farklı uygulama örnekleri geliştirilebilir, hesap planı ve raporlama formatlarının tekdüze hale gelmesi sağlanabilir ve işletmelerin mali bilgileri üzerinden yapılacak analizlerde sadece dönem kâr/zarar bilgilerini baz alan çalışmalara alternatif, kapsamlı gelir üzerinden analizler geliştirilebilir.

## Kaynakça

- Bamber, L. S., Jiang, J., Petroni, K. R. & Wang, I. Y. (2010). Comprehensive income: Who's afraid of performance reporting?. *The Accounting Review*, 85(1), 97-126.
- Bellandi, F. (2012). *Dual reporting for equity and other comprehensive income: Under IFRSs and U.S. GAAP*. John Wiley & Sons,
- Black, D. E. (2016). Other comprehensive income: A review and directions for future research. *Accounting & Finance*, 56(1), 9-45.
- Bratten, B., Causholli, M. & Khan, U. (2016). Usefulness of fair values for predicting banks' future earnings: Evidence from other comprehensive income and its components. *Review of Accounting Studies*, 21(1), 280-315.
- Bümane, I. (2018). The methodology of the statement of comprehensive income and its impact on profitability: The case of Latvia. *The International Journal Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 6(1).
- Deol, H. (2013, Oca). Analysts earnings forecasts and other comprehensive income. *SSRN Electronic Journal*.

- Harasheh, M., Doni, F., Franceschelli, M. V. & Amaduzzi, A. (2020). The value relevance of other comprehensive income: Extensive evidence from Europe. *Int J Fin Econ*. 2020; 1– 17.
- Huang, H.-W., Lin, S. & Raghunandan, K. (2015). The volatility of other comprehensive income and audit fees. *Accounting Horizons*, 30(2).
- IASPlus (2019). IAS 1- Presentation of financial statements. Erişim Tarihi: 31.12.2019, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>.
- KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) (2020), Erişim Tarihi: 24.09.2020, <https://www.kap.org.tr/tr/>
- Kaplanoğlu, E. (2014). TMS-TFRS çerçevesinde diğer kapsamlı gelirler ve muhasebe uygulamaları. *Journal of Accounting & Finance*, (63).
- KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) (2020a). TMS/TFRS 2020 Seti. Erişim Tarihi: 24.09.2020, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>
- KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) (2020b). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı. Erişim Tarihi: 23.09.2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2\\_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf)
- Lessambo, F. I. (2018). Other comprehensive income. *İçinde Financial Statements* (ss. 159-174). Palgrave Macmillan Cham.
- Oğuz, M. (2018). Kapsamlı gelirin raporlanması. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 1(2), 53-100.
- Oğuz, M. & Akay, H. (2016). Diğer kapsamlı gelir, unsurları ve muhasebeleştirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19, 36-1, Aralık 2016, İİBF - 10. Yıl Özel Sayısı.
- Park, H. (2018). Market reaction to other comprehensive income. *Sustainability*, 10(6).
- Sağlam, N., Yolcu, M. & Eflatun, A. O. (2018). Örneklerle UFRS kayıtları; Açıklamalı, örnek uygulamalı, muhasebe kayıtları ile zenginleştirilmiş, VUK'KVK karşılaştırılmalı, ilk geçiş uygulaması. Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık.
- Sajnog, A. (2017). The role of comprehensive income in predicting banks' future earnings based on the practice of banks listed on the Warsaw Stock Exchange. *Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*, 12(3), 485-500.
- Saymeh, A. A., Khalaf ALKhalzaleh, A. M. & Musallam, E. M. (2019). The impact of other comprehensive income items on financial performance: Case of Jordanian commercial banks. *The Journal of Social Sciences Research*, 5(4), 1216-1228.
- TMS 1 (2020). Türkiye Muhasebe Standartları 1 Finansal Tabloların Sunuluşu. Erişim Tarihi: 20.09.2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%201.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%201.pdf)
- Yousefinejad, M., Ahmad, A. & Embong, Z. (2017). Value relevance of other comprehensive income and its available-for-sale financial instruments (AFS) and revaluation surplus of property, plant and equipment (REV) components. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 8 (2017) (Special Issue), 133-143.

## Ek 1. Diğer Kapsamlı Gelirlerin Raporlanması

### **Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar**

Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)

Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)

Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler

Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Diğer Paylar

Yabancı Para Çevrim Farkları

Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları

Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler

Dönem Vergi (Gideri) Geliri

Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri

Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar), Vergi Etkisi

Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi

Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi

Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler, Vergi Etkisi

Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yapılan Yatırımlara İlişkin Koruma Sağlayan Finansal Riskten Korunma Araçlarından Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar), Vergi Etkisi

Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilen İştirak ve İş Ortaklıklarının Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar, Vergi Etkisi

Yabancı Para Çevrim Farkları, Vergi Etkisi

Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları, Vergi Etkisi

<b>Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>
Yabancı Para Çevrim Farkları
Yabancı Para Çevrim Farklarından Kazançlar (Kayıplar)
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Kazançları (Kayıpları)
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar)
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Yeniden Sınıflandırılmasında Özkaynaklardan Çıkarılan ve Gerçeğe Uygun Değerde Yapılan Düzeltme Tutarı
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemindeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Edinimi veya Yüklenimi Finansal Riskten Korunan Gerçekleşme Olasılığı Yüksek Tahmini İşlemin Konusunu Oluşturan Finansal Olmayan Varlığın (Yükümlülüğün) Defter Değerine Özkaynaklardan Çıkarılarak Eklenen Tutar
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunmadaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar)
Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar)
Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)
Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişimden Kazançlar (Kayıplar)
Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklerdeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Satılmaya Hazır Finansal Varlıklarının Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Yabancı Para Çevrim Farkları Kazançları (Kayıpları)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kazançlar (Kayıplar)
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler
Dönem Vergi (Gideri) Geliri
Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri
Yabancı Para Çevrim Farkları, Vergi Etkisi
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi
Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi
Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi
Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar, Vergi Etkisi
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları, Vergi Etkisi
<b>Diğer Kapsamlı Gelir (Gider) Toplamı</b>

Kamuyu Aydınlatma Platformu üzerinden yayımlanan Kapsamlı Gelir Tablolarının ilgili bölümünden kesit olarak alınmıştır (KAP, 2020).