

GENİŞ KAPSAMLI KÂR: FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI ve TÜRKİYE UYGULAMASI

Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇELİK*

ÖZET

Şirketlerin raporladıkları dönem net kârının tamamlayıcı bir unsuru olarak geniş kapsamlı kâr Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlenmiştir. Türkiye muhasebe standartlarında ise geniş kapsamlı kâr dolaylı olarak özkaynaklar değişim tablosu içinde raporlanmaktadır. Geniş kapsamlı kâr genel olarak dönem net kârına diğer geniş kapsamlı kâr kalemlerinin eklenmesi sonucunda ulaşılan ve her gelir ve gider unsurunun içerildiği kârdır. Geniş kapsamlı kârın bir performans ölçütü olarak kullanılmaması sınırlılık olarak ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Geniş kapsamlı kâr, dönem net kârı, finansal raporlama, US GAAP, UFRS

Abstract

Comprehensive income which is one of the complementary components of net income reporting is regulated in US GAAP. In Turkey, comprehensive income is reported indirectly in the equity statements. Comprehensive income can be calculated as adding other comprehensive income items to the net income. Other comprehensive income items consist of all inclusive expenses and revenues. In addition, comprehensive income is not a performance criteria for the companies.

Key words: Comprehensive income, net income, financial reporting, US GAAP, IFRS

* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.

I. GİRİŞ

Sirketlerin paydaşlarına faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri zamanında tam ve gerçeğe uygun şekilde sunması gerekir. İşletmelerin bir dönemde yarattıkları değer dönem kârı veya zararı olarak gelir tablosunda raporlanır. Geleneksel gelir tablosu formatında şirketlerin bazı faaliyetlerinin sonuçları dönem sonucunda içerilemez. Şirketlerin dönem içinde elde ettikleri gerçekleşmemiş kazançlar ile katlandığı gerçekleşmemiş kayıplar bu ertelenmiş tutarlar olarak özkaynaklar içinde raporlanır. Ertenilmiş kazançlar veya kayıplar olarak özkaynaklarda raporlanmasına karşın bunlar aslında faaliyet sonuçları ile ilişkilidir. Dönem sonucunun tüm şirket faaliyetlerini içermemesi sorunu finansal tabloların içeriklerinde yeni arayışları ve uygulamaları da beraberinde getirmiştir. Bu uygulamalardan önemli biri geniş kapsamlı kârın [comprehensive income]¹ raporlamasıdır.

Şirketlerin cari faaliyet sonucu ile birlikte geniş kapsamlı kâr tutarlarının raporlanması finansal tablo kullanıcılarına şirket faaliyetleri ve gelecekteki nakit akışlarının büyüklüğü ve zamanlaması konusunda yararlı bilgiler sağlayacaktır. Geniş kapsamlı kârın beklenen bu yararlarından dolayı bileşenleri ile birlikte raporlanması muhasebe standartları çerçevesinde öngörülmektedir.

Geniş kapsamlı kâr ve geniş kapsamlı kârın raporlanması çalışmamızda giriş ve sonuç bölümleri hariç üç kısımda incelenmiştir. Birinci kısımda geniş kapsamlı kâr kavramı kuramsal ve muhasebe uygulamaları açısından incelenmiştir. Geniş kapsamlı kârın raporlanması Amerikan muhasebe standartları çerçevesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş olduğundan çalışmamız

da bu düzenlemeler esas alınmıştır. İkinci kısımda geniş kapsamlı kârın finansal tablolarda raporlanması incelenmiştir. Geniş kapsamlı kârın Türkiye’de uygulanması ile uygulanma sorunları çalışmamızın üçüncü kısmını oluşturmaktadır.

II. Geniş Kapsamlı Kâr Kavramı ve Geniş Kapsamlı Kâr Bileşenleri

Şirketlerin dönem sonundaki performansı gelir ve giderlerin yanı sıra sahip olduğu varlıkların değerindeki değişimlerden de etkilenir. İşletmelerinin faaliyetlerinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için bu değişimlerin dönemsellik ilkesi gereğince dönem sonunda doğru bir şekilde saptanarak raporlanması gerekir. İşletmelerin gelir tablosunda dönem net kârı olarak raporladıkları performans sonucu bu anlamda şirketlerin net varlıklarının değerindeki değişimlerin etkilerini tam olarak içermemektedir.

Geleneksel gelir tablosu formatında raporlanan dönem net kârı “her şey dahil olmayan”, bir başka ifadeyle şirketlerin bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile katlandığı tüm giderlerin dahil edilmediği performans sonucu olarak da ifade edilebilir. Finansal raporlama sürecinde bir sorun alanı olarak ifade edilebilecek bu eksiklik geniş kapsamlı kâr kavramı ile çözülmüştür. Geniş kapsamlı kâr, her şey dahil olmayan performans sonucunu bir anlamda “her şey dahil duruma” dönüştürme sürecidir. Geniş kapsamlı kâr kavramı, şirketlerin bir dönemde gerçekleştirdikleri tüm faaliyetlerinin dönem sonucuna yansıtılıp yansıtılmaması ayrımına, diğer bir deyişle; geniş kapsamlı kâr ile net kâr ayrımı, kârın finansal tablolarda raporlanmasında “cari faaliyet performansı” ile “her şey dahil faaliyet performansı” arasındaki farklılaşmaya dayanmaktadır.

1 Türkçe literatürde “comprehensive income” kavramının karşılığı konusunda bir fikir birliği bulunmamaktadır. Çalışmamızda bu kavramın karşılığı olarak “geniş kapsamlı kâr” kavramı kullanılmıştır.

Geniş kapsamlı kârın tanımlanmasında temel hareket noktası şirketlerin özkaynaklarında (net aktiflerinde) ortaya çıkan değişimin ya şirket ile ortaklar arasındaki işlemlerden ya da dönem kârından kaynaklandığı kabulüdür. Bir şirket ile ortaklar arasındaki işlemler, yeni hisse senedi ihracı, nakit temettü dağıtımının açıklanması, hisse senedi ihracı yoluyla temettü dağıtımını veya şirketlerin kendi hisse senedini alımı veya satımı gibi işlemleri içerir. Bugünkü ve geçmişteki hisse sahipleri ile yapılan bu tür işlemler dışındaki tüm işlemler performans sonucu ile ilişkili olmaktadır ve bunlar kârın bir bileşeni olarak raporlanmalıdır.² Bir başka deyişle geniş kapsamlı kâr, bir şirketin belli bir dönemde gerçekleştirdiği işlemlerden ve sahip olmadığı kaynaklardan kaynaklanan işlemlerin özkaynaklarda yarattığı değişimleri ifade eder. İşletmelerin özkaynaklarındaki değişimler, şirket sahipleri tarafından yapılan yatırımlar ve şirketlerin ortaklarına yapılan dağıtımlardan kaynaklanan değişimler dışındaki tüm değişimleri içermektedir.

İşletmelerin gelir tablolarında raporladıkları cari faaliyet performansını ile her şey dahil faaliyet performansını, bir başka deyişle dönem net kârı ile geniş kapsamlı kâr arasındaki farklılaşma şirketlerin dönem içinde tahakkuk eden gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplardan kaynaklanmaktadır. İşletmenin dönem içinde tahakkuk eden gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların özkaynaklarda raporlananlarının cari faaliyet performansına eklenmesi geniş kapsamlı kârın raporlanması anlamına gelecektir. Çünkü bu kelimeler ve etkileri normal tahakkuk sürecinde bu şekilde bilançoda raporlanmakta veya ayrı bir şekilde kâr üzerindeki etkileri tam olarak gelir tablosunda raporlanmamaktadır.³

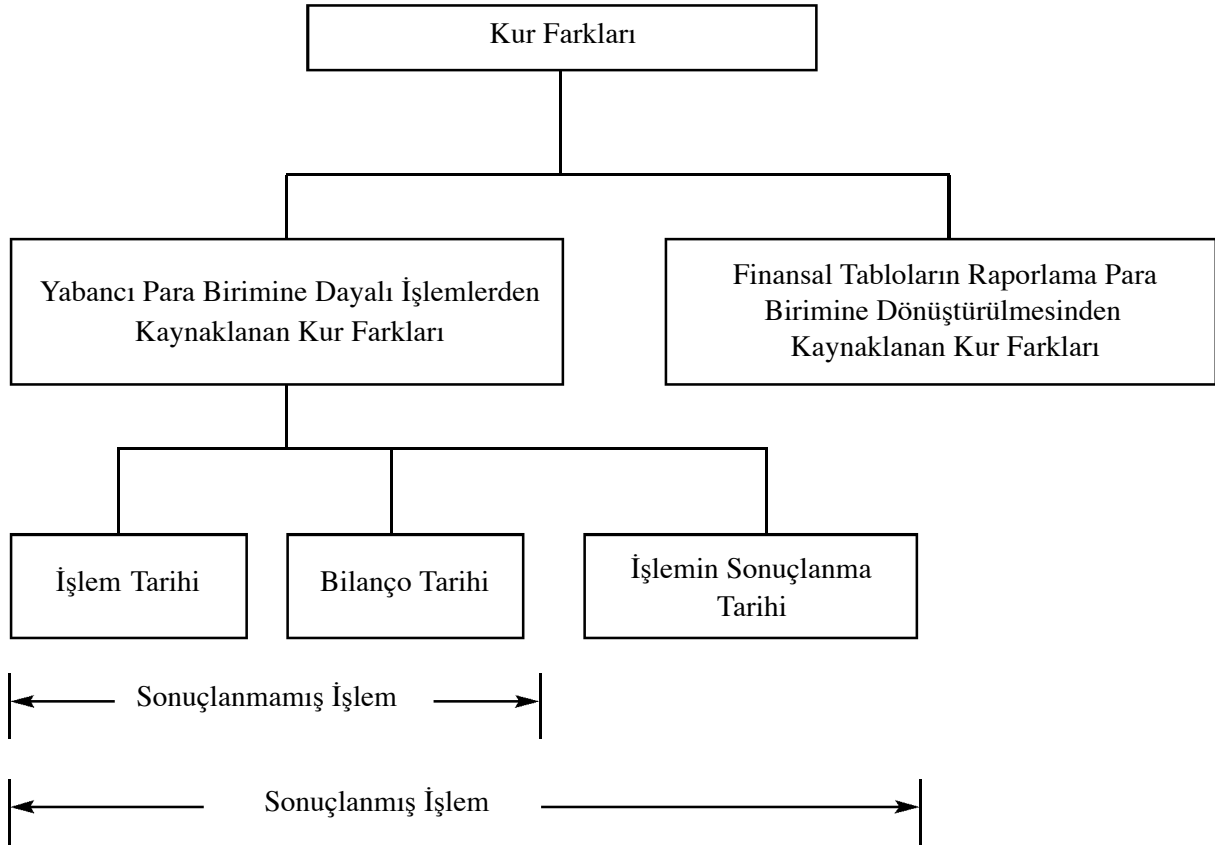
Gerçekleşme, bir değişim sonucu bir varlığın elden çıkarılması karşılığında başka bir varlığın elde edilmesidir. Değişim yani el değiştirme gerçekleşmişse gerçekleşmiş kazanç ya da kayıp ortaya çıkmıştır.⁴ İşlemin gerçekleşmesi, nakit esasından, bir başka ifade ile işlemin karşılığının nakit olarak tahsil edilmesi veya nakit olarak ödenmesinden farklıdır. Geleneksel muhasebe kuramında ihtiyatlılık ilkesi kısmen gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp ilişkisini ortaya koymaktadır. İhtiyatlılık ilkesi bu anlamda bir sınır getirmiştir. Buna göre, gerçekleşmemiş kayıplar ihtiyatlılık ilkesi gereğince dönemin gelir tablosunda raporlanmak üzere tahakkuk ettirilirken, gerçekleşmemiş gelirler tahakkuk ettirilmezler. Finansal raporlama standartlarının uygulama alanlarının genişlemesi ile makul değer esasına geçilmesi sonucunda ihtiyatlılık ilkesinin sınırı genişlemiştir. Örneğin piyasa değerine getirme esasını ile gerçekleşmemiş kayıpların yanı sıra gerçekleşmemiş kazançların da tahakkuk ettirilmesi öngörülmektedir.

Şirketlerin gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların geniş kapsamlı kârın bileşenleri olarak dönem net kârına eklenebilmesi için bu kelimelerin özkaynaklarda raporlanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar olması gerekir. İşletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve muhasebe standartları çerçevesinde gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların gelir tablosunda raporlananların geniş kapsamlı kârın bileşeni olarak değerlendirilmemesi gerekir. Gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp olmasına karşın şirketlerin gelir tablosunda dönemin geliri veya gideri olarak raporlanan kur farkları bu durum için örnek olarak ifade edilebilir.

2 J. Edward Ketz, "Comprehensive Income: What Do the Numbers Disclosure?", *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Summer 1999, s. 79.

3 Eran Schreiber, "Reporting Comprehensive Income", *The Secured Lender*, March/April 1998, s. 84.

4 Necdet Şensoy, "Muhasebede Gerçekleşme Kavramı ve Yansımaları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran 2002, s.11.



Şekil 1: Yabancı Para Birimine Dayalı İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Kur Farkları

Yabancı para birimine dayalı şirket faaliyetlerinde işlemin gerçekleştiği tarih ile işlemin sonuçlandığı tarih arasında veya hesap dönemi sonunda döviz kurunun değişmesi durumunda kur farkları ortaya çıkmaktadır ve bu kur farkları dönemin geliri veya gideri olarak gelir tablosunda raporlanmaktadır. Kur farkları, önceki dönemlerde hazırlanan yabancı para birimine dayalı şirket faaliyetlerinin dönüştürüldüğü kurların cari dönemde değişmesinden kaynaklanır⁵.

Yabancı para birimine dayalı işlemler, genel olarak yabancı para birimi bazında yapılan

veya ödenmesi yabancı para birimi ile yapılacak olan işlemler olarak iki grupta tanımlanabilir. Bu tür işlemler işlemin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılarak şirketin muhasebe kayıtlarına yansıtılır. Yabancı para birimine dayalı olarak ortaya çıkan kur farkı, işlem tarihi ile yabancı para birimine dayalı işlemin sonuçlandığı tarih veya finansal tabloların hazırlandığı tarih arasında ki döviz kuru değişmesinden kaynaklanır. Ortaya çıkan bu kur farklarının muhasebe kayıtlarına yansıtılması ve dönem sonunda finansal tablolarda raporlanması gerekir.⁶ Yabancı para birimine dayalı işlemlerden kaynaklanan kur fark-

5 Orhan Çelik, **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 76.

6 Frederick D. S. Choi, **International Accounting and Finance Handbook**, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1997, s. 13-1.

larının muhasebeleştirilmesinde yabancı para birimine dayalı işlemin sonuçlanmış veya sonuçlanmamış olması önem taşımaktadır. Yabancı para birimine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, işlemin sonuçlanmış veya sonuçlanmamış olması bakımından ikili bir ayırım yapılmaktadır.⁷

Sonuçlanmış yabancı para birimine dayalı işlemler; yabancı para birimine dayalı işlem meydana geldiği hesap döneminde sonuçlanıyorsa, bu tür yabancı para birimine dayalı işlemler sonuçlanmış yabancı para birimine dayalı işlemler olarak tanımlanır. Sonuçlanmış işlemlerden kaynaklanan kur farkları, işlemin meydana geldiği tarih ile sonuçlandığı tarihin aynı hesap döneminde olmasından dolayı gerçekleşmiş kazanç veya kayıp olarak finansal tablolarda raporlanmaktadır. Sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlemler; yabancı para birimine dayalı işlemin meydana geldiği hesap dönemini izleyen muhasebe dönemlerinde sonuçlanması durumunda bu tür yabancı para birimine dayalı işlemler, sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlemler olarak adlandırılır. Buna göre; sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farkları, işlemin tamamlanmasından önce finansal tabloların düzenlenmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Hesap döneminde sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farkları, ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilerek şirketin finansal tablolarında raporlanır.

Kur farklarının finansal tablolarda raporlanması bakımından sonuçlanmış veya sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlem ayırımı yapılmamaktadır. Sonuçlanmamış yabancı para birimine dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farklarının; finansal tablolarda raporlanması

gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların gelir tablosunda raporlanması anlamına gelmektedir. Döviz kuru değişmelerinin yabancı para birimine dayalı işlem üzerindeki net etkisi, işlemin sonuçlanma tarihinde ortaya çıkmaktadır.⁸

III. Geniş Kapsamlı Kârın Finansal Tablolarda Raporlanması

Şirketlerin cari faaliyet sonucu ile birlikte geniş kapsamlı kârın raporlanması finansal tablo kullanıcılarına şirketin faaliyetleri ve gelecekteki nakit akışlarının büyüklüğü ve zamanlaması konusunda yararlı bilgiler sağlayacaktır. Geniş kapsamlı kâr tutarı yararlı bir ölçüt olmasına karşın geniş kapsamlı kârın oluşmasını sağlayan bileşenler hakkındaki bilgilere de gereksinim duyulmaktadır. Sadece geniş kapsamlı kârın toplam tutarı üzerinde yoğunlaşılması, şirket faaliyetlerinin tam olarak anlaşılmasını sınırlayacak bir faktör olarak kabul edilmelidir. Geniş kapsamlı kârın bileşenleri hakkında bilgiler sıklıkla geniş kapsamlı kârın toplam tutarına ilişkin bilgilerden daha önemli olabilecektir.

Finansal raporlama sürecinde geniş kapsamlı kârın bileşenleri ile raporlanmasına ilişkin ilkeler Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri [US GAAP] çerçevesinde belirlenmiştir. ABD’de 1997 yılında yürürlüğe giren “SFAS No. 130 Reporting Comprehensive Income [Geniş Kapsamlı Kârın Raporlanması]” standardı raporlamaya ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri içermektedir.

Standart, geniş kapsamlı kâr ile onun bileşenlerinin genel amaçlı finansal tablolarda raporlanması amacıyla yayımlanmıştır. Standart, şirketin finansal pozisyonunu, faaliyetlerinin sonuçlarını ve nakit akışlarını finansal tablolarında raporlayan tüm şirketlerde uygulanırken;

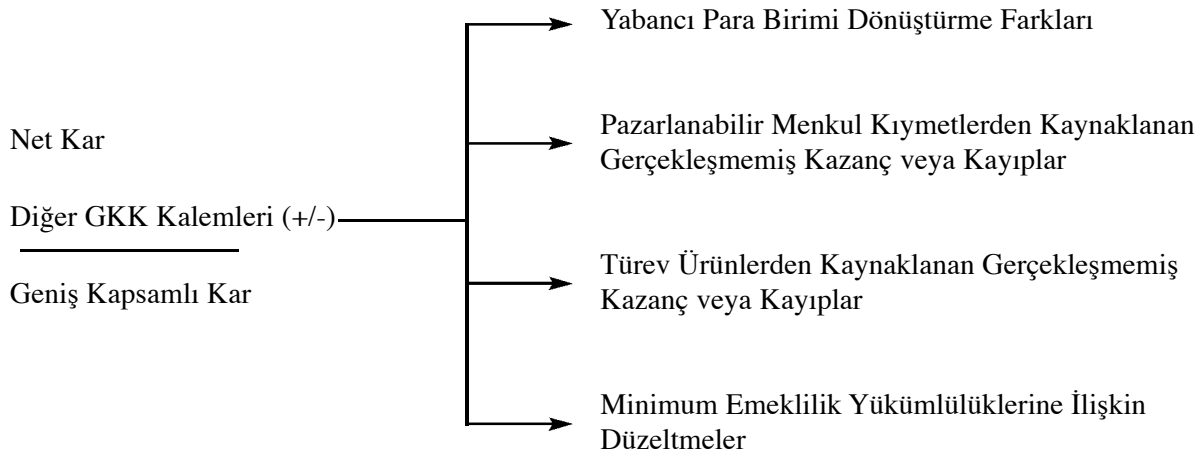
7 Daniel L. Jensen, E. N. Coffman, R. G. Stephens ve T. J. Burns, **Advanced Accounting**, Third Edition, McGraw-Hill, Inc., New York, 1994, s. 643.

8 Christopher Nobes ve R. Parker, **Comperative International Accounting**, Prentice-Hall, Inc., Great Britain, 2000, s. 342

herhangi bir muhasebe döneminde diğer geniş kapsamlı gelir tablosu kalemlerine sahip olmayan veya kâr amacı ile kurulmamış olan örgütlerde kullanılmaz. Bu standart, geniş kapsamlı kârın ve bileşenlerinin nasıl gösterileceği ve nasıl raporlanacağına ilişkin ilkeleri içermektedir. Bunun yanı sıra, geniş kapsamlı kârın oluşmasına neden olan kalemlerin nasıl tahakkuk ettirileceği ve nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin ilkeler standart çerçevesinde düzenlenmiştir.

Geniş kapsamlı kârın iki temel bileşeni

bulunmaktadır. Bu temel bileşenler dönem net kârı ile diğer geniş kapsamlı kâr kalemleri bileşenidir. Geniş kapsamlı kârın en önemli bileşeni olan diğer geniş kapsamlı kâr kalemleri öz kaynaklar içinde raporlanan gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp kalemleridir. Bu kalemler, şirket faaliyetlerinin elde mevcut olan (doğrudan) bir sonucu değildir veya hatta kontrol edilebilir faaliyetlerinin doğrudan sonucu olarak da ortaya çıkmaz.⁹ Bu tutarlar vergi sonrası tutarlar olarak ifade edilmektedir.¹⁰



Şekil 2: Geniş Kapsamlı Kâr ve Bileşenleri

9 Ron Carlson, K. Mooney ve B. Schwieger, "More Information on the Income Statement", **National Public Accountant**, Vol. 44, No. 1, January-February 1999, s. 50.

10 John J. Wild, L. A. Bernstein ve K. R. Subramanyam, **Financial Statement Analysis**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, Boston, 2001, s. 417-418.

Geniş kapsamlı kâr, şirketin dönem net kârına diğer geniş kapsamlı kâr kalemlerinin eklenmesi yoluyla hesaplanır. Geniş kapsamlı kâr ile diğer geniş kapsamlı kâr kalemleri bileşenleri şu şekilde ifade edilebilir:

Dönem Net Kârı	XXX
Diğer Geniş Kapsamlı Kâr Kalemleri	<u>XX</u>
<i>Yabancı Para Birimi Dönüştürme Farkları (+/-)</i>X
<i>Pazarlanabilir Menkul Kıymetlerden Kaynaklanan Gerçekleşmemiş Kazanç veya Kayıplar (+/-)</i>X
<i>Türev Ürünlerden Kaynaklanan Gerçekleşmemiş Kazanç veya Kayıplar (+/-)</i>X
<i>Minimum Emeklilik Yükümlülüklerine İlişkin Düzeltmeler (+/-)</i>X
Geniş Kapsamlı Kâr (Zarar)	<u>XX</u>

Amerikan muhasebe düzenlemelerine bakıldığında birçok standart geniş kapsamlı kâr raporlanmasında doğrudan belirleyici olmakta ve geniş kapsamlı kârın bir bileşenini oluşturmaktadır. Bunlara örnek olarak şu standartlar verilebilir:¹¹

- SFAS No. 52 Yabancı Para Birimi Dönüştürmeleri standardı çerçevesinde finansal tabloların bir para biriminden bir başka para birimine dönüştürülmesi durumunda ortaya çıkan “dönüştürme kazanç/kayıpları”nın gerçekleşmemiş olan ve şirketlerin özkaynaklarında raporlanan tutarları diğer geniş kapsamlı kâr bileşenlerinden biridir.
- SFAS No. 115 Kesinleşmiş Finansal Varlık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi standardına uygun olarak gerçeğe uygun değeri ile raporlanan bir varlığa ilişkin bir finansal korunma olarak tanımlanan geleceğe yönelik sözleşmelerin pazar değerindeki değişimler bir diğer geniş kapsamlı kâr bi-

leşenidir. Benzer olarak şirketin elinde tuttuğu pazarlanabilir menkul kıymetlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kâr veya zararlar da bu çerçevede değerlendirilmelidir.

- SFAS No. 133 Standardı’na göre nakit akış riskinden korunma aracı olarak belirlenmiş olan türev finansal ürünlerin makul pazar değerinde meydana gelen değişimler de gerçekleşmemiş kazanç veya kayıp olarak ifade edilmektedir. Örneğin nakit akış riskini sınırlamak amacıyla yapılan gelecek sözleşmesinde dönem içinde meydana gelen olumlu farklar özkaynak hesaplarında izlenir. Nakit akış riskinden korunma genellikle gelecekte olması beklenen işlemler ve olaylar için yapılır. Bu nedenle işlemin yapılma amacı, gelecekte beklenen işlem veya olay meydana gelene kadar riskten korunma aracının makul değerindeki değişimler nedeniyle doğan kazanç ve kayıpları ertelemektedir. Gerçekleşmesi

11 Jan R. Williams, **Miller GAAP Guide: Restatement and Analysis of Current FASB Standards**, Harcourt Brace Professional Publishing, New York, 1999, s. 42.11-42.17.

beklenen olay meydana geldiği zaman daha önce ertelenmiş bulunan kazanç veya kayıplar gelir tablosuna yansıtılır Dövize dayalı vadeli sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde belirli bir yabancı para taahhüdünün korunması söz konusu olduğunda ortaya çıkan prim veya iskonto ile hesaplama tarihine kadar geçen dönem sonunda değerlendirilmede ortaya çıkan kur kazanç veya kayıpları ertelenir

- SFAS No. 87 Emeklilik Fonlarının Muhasebeleştirilmesi standardına uygun olarak tahakkuk ettirilen dönemin net emeklilik maliyetleri olarak henüz tahakkuk ettirilmemiş ek emeklilik yükümlülükleri geniş kapsamlı kâr bileşeni olarak ifade edilir.

Yatırımların gerçeğe uygun değeri olduğu zaman ortaya çıkan pazarlanabilir menkul kıymetlerden doğan gerçekleşmemiş kârlar (zararlar) bilanço değerlerinden farklıdır Muhasebe standartlarına göre, bir şirket bilanço tarihinde varlıklarının değerini düzeltir ve değişikliği şirketin bilançosunda özkaynaklar içinde raporlanır. Standart, bu değişikliğin bilanço yerine geniş kapsamlı kâr içinde yer almasını öngörmektedir. Bu açıdan geniş kapsamlı kârın bileşenleri, dönem boyunca gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan değişimleri yansıtacaktır İşletmenin özkaynaklarındaki bölüm, yatırımların tarihi maliyetlerden kaynaklanan birikimli değişimleri ifade etmektedir¹².

İşletmenin büyük ölçekte dönüştürme farkı, pazarlanabilir menkul kıymetlerden elde edilen kazançları ve kayıpları varsa bu kalemlerin özkaynakların yanı sıra, net kârla ilişkisi

kurularak raporlanmasının da sayısız faydaları olacaktır¹³.

Geniş kapsamlı kâr kalemlerindeki mükerrerliği (bazı geniş kapsamlı kâr kalemlerinin belli bir dönemin net kâr kaleminin de içinde olması durumunda bu mükerrerlik ortaya çıkacaktır) ortadan kaldırmak için veya bu mükerrerlikten kaçınmak için bir takım düzeltmelerin yapılması gerekebilir. Örneğin cari dönemin net kârı içinde yer alan ve gerçekleşmiş olan hisse senetlerine (menkul kıymetlere) yapılan yatırımlardan kaynaklanan kârlar aynı zamanda geniş kapsamlı kârın gerçekleşmemiş kâr veya zarar olarak yer alması durumunda, bir süre sonra gerçekleşmiş hale gelmesi durumunda düzeltmenin yapılması bir zorunluluk olacaktır Standartta yapılması gereken bu düzeltmeler “yeniden sınıflandırma düzeltmeleri” olarak ifade edilir.

Bir şirket geniş kapsamlı kârın bileşenlerinin her biri için yeniden sınıflandırma düzeltmelerini belirlemelidir. Bunun istisnası minimum emeklilik yükümlülüğü düzeltmeleridir. Yabancı para düzeltmeleri için yeniden sınıflandırma düzeltmeleri gereği yabancı bir şirketteki bir yatırımın bütün olarak tasfiye edilmesi veya satılması durumunda ortaya çıkan gerçekleşmiş dönüştürme kazanç veya kayıpları ile sınırlandırılmıştır Şirketler bu şekilde bir yeniden sınıflandırma yaptıklarında bunun finansal tablolarının dipnotlarında raporlamaları gerekir

Günümüzde özellikle çok uluslu Amerikan şirketleri geniş kapsamlı kârı kamuya açıklamaktadırlar. Birçok şirket, gelir tablolarında raporlanan net kârlarda görülen dalgalanmaları ortadan kaldırmak için geniş kapsamlı kârı raporlamaktadırlar.¹⁴

12 Ron Carlson, K. Mooney ve B. Schwieger, Op. Cit., s. 50-54.

13 Michael G. Stevens, “The New Prominence of Comprehensive Income”, **The Practical Accountant**, September 1997, s. 59-61; Arundhati Rao ve R. J. Walsh, “Impact of Reporting Comprehensive Income on Large Multinational Firms”, **Southern Business Review**, Fall 1999, s. 22-30

14 John J. Wild, L. A. Bernstein ve K. R. Subramanyam, Op. Cit., s. 415.

Tablo 1: General Motors Corporation'ın [GM] Geniş Kapsamlı Kârı ve Geniş Kapsamlı Kârın Bileşenleri, 2000-2004 (milyon \$)

	2004	2003	2002	2001	2000
Dönem Net Kârı	2805	3822	1.736	(1.116)	4.452
Diğer Geniş Kapsamlı Kâr Kalemleri					
<i>Yabancı Para Birimi Dönüştürme Farkları</i>	621	969	135	(417)	(469)
<i>Pazarlanabilir Menkul Kıymetlerden Kaynaklanan Gerçekleşmemiş Kazanç veya Kayıplar</i>	133	246	(140)	(69)	(415)
<i>Türev Ürünlerden Kaynaklanan Gerçekleşmemiş Kazanç veya Kayıplar</i>	538	256	102	(307)	-
<i>Minimum Emeklilik Yükümlülüklerine İlişkin Düzeltmeler</i>	(571)	20755	(13.634)	(9.536)	76
Toplam	721	22.226	(13.537)	(10 329)	(808)
Geniş Kapsamlı Kâr (Zarar)	3526	26.048	(11.801)	(9.728)	3.644

Geniş kapsamlı kârın raporlanmasında üç temel format öngörülmüştür. Geniş kapsamlı kârın bileşenleri ile birlikte raporlanması için geliştirilen formatlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Tek bir gelir tablosu ve geniş kapsamlı kâr tablosunda net kârın ve geniş kapsamlı kârın raporlanması
- Geniş kapsamlı kârın ayrı bir finansal tablo olarak raporlanması
- Geniş kapsamlı kârın başka bir finansal tablo örneğinin özkaynak değişim tablosu içinde raporlanması

Geniş kapsamlı kârın bir finansal tablo içinde açık şekilde raporlanmasında faydalar vardır.¹⁵ Geniş kapsamlı kârın raporlanmasında hangi formatın uygulanacağı şirketlere bırakıl-

mıştır. Bu formatlar firma faaliyetleri hakkında yapılacak değerlendirmeler ve karar alıcılar üzerinde farklı etkilere sahip olmaktadır. Bu konuda yapılan araştırmalar profesyonel olmayan yatırımcıların, geniş kapsamlı kârın ayrı bir finansal tablo olarak sunulması durumunda geniş kapsamlı kârlardaki dalgalanmalardan daha fazla etkilendiğini göstermiştir. Bu durum ayrı bir finansal tablo olarak sunulmasının profesyonel olmayan yatırımcıların daha fazla geniş kapsamlı kâra ağırlık vermeleri sonucunu doğuracaktır.¹⁶

Geniş kapsamlı kâr hangi format ile raporlanırsa raporlansın, finansal tablo kullanıcılarına şirketlerin faaliyet sonuçlarını bütün olarak görebilmelerine ve alacakları kararları bu geniş kapsamlı bakış açısına göre verebilmelerine imkan sağlayacaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde geniş kapsamlı kâr, şirketlerin performansla-

15 D. Eric Hirst ve P. E. Hopkins, "Comprehensive Income Disclosures and Analysis' Valuation Judgments", **Social Science Research Network Collection**, February 1998.

16 Lauren A. Maines ve L. S. McDaniel, "Effects of Comprehensive Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgments: The Role of Financial Statement Presentation Format", **Accounting Review**, Vol. 75, No. 2, April 2000, s. 179. Steven F. Cahan, S. M. Couitenay, P. L. Grovewoller ve D. L. Upton, "Value Relevance of Mandated Comprehensive Income Disclosures", **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 27, No. 9/10, Nov./Dec. 2000, s. 1273.

rının ölçülmesinde bir performans ölçütü olarak da kullanılabilir. Ancak bu konuda şirketin gelecekteki nakit akışlarının veya kârının iyi bir tahmin edicisi olduğuna veya getiri ile piyasa değeri arasında güçlü bir ilişkiye ilişkin kanıtlara ulaşılammıştır.¹⁷

IV. Geniş Kapsamlı Kârın Türkiye’de Uygulanabilirliği

Türkiye’de şirketlerin açıkladıkları finansal bilgilerin kalitesinin artırılmasına yönelik olarak geliştirilen muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na dayanmaktadır. UFRS düzenlemelerinde ve dolayısıyla Türkiye muhasebe standartlarında Amerikan muhasebe standartlarından farklı olarak doğrudan geniş kapsamlı kârın tanımlanması ve raporlanması amacıyla geliştirilmiş bir muhasebe standardı bulunmamaktadır. Geniş kapsamlı kâr, dolaylı olarak TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu standardında özkaynaklar değişim tablosuna ilişkin düzenlemeler içinde yer almaktadır.

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 96. maddesinde, işletmelerin raporlayacakları özkaynaklar değişim tablosunda; “dönem kâr veya zararı, diğer standartlar veya yorumlar tarafından istenen, doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı, ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları ayrı ayrı göstermek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri ve özkaynakların her bölümü için muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri” yer almalıdır. Özkaynaklar değişim tablosunun bileşeni olarak ifade edilen “doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı, ana şir-

ket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları ayrı ayrı göstermek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri” geniş kapsamlı kâr kalemlerinin bileşenleridir.

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 99. maddesi de; başka bir standart veya yorumda tersi öngörülmediği takdirde, dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider kalemlerinin kâr ve zarar içine sokulmasını öngörür. Diğer standartlar bazı kâr ve zararların (örneğin yeniden değerlendirme artış ve eksilişleri, bazı kur farkları, satışa hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan kâr veya zararlar ve dönem vergisinin ve ertelenen verginin ilgili tutarları gibi) doğrudan özkaynaklarda değişiklik olarak tahakkuk ettirilmesi öngörülmektedir. Türkiye’de geniş kapsamlı kârın ayrı bir şekilde raporlanmaması geniş kapsamlı kârın raporlanmasının yaratacağı faydayı azaltmaktadır. Türkiye’de UFRS düzenlemelerine paralel olarak dolaylı raporlama finansal tablo kullanıcılarının bu bilgilere ulaşmaları olasılığını azaltmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılması şirketlerin bu bilgileri gelir tablosunu tamamlayıcı bilgiler şeklinde ve finansal tablolara ek olarak finansal tablo kullanıcılarına sunmaları yoluyla olabilecektir.

V. Sonuç

Özkaynaklarda raporlanan gerçekleşmiş kazanç veya kayıpların dönem kârına eklenmesiyle ulaşılan geniş kapsamlı kâr, şirketlerin faaliyetlerinin daha doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için gerekli bilgiler içermektedir. İşletme faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesinde bir performans ölçütü olarak kullanılmayacak olmasına karşın, geniş kapsamlı kâr gelir tablosunu tamamlayıcı finansal bilgi olarak kabul edilmelidir.

17 Dan Dhaliwal, K. R. Subramanyam ve R. Trezeyant, “Is Comprehensive Income Superior to Net Income as a Measure of Firm Performance?”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 26, 1999, s. 43-67.

KAYNAKÇA

- Beale, Bob ve H. Davey, "Comprehensive Income", **Chartered Accountants Journal of New Zeland**, Vol. 76, No. 3, April 1997.
- Brownlee II, E. Richard, K. R. Ferris ve M. E. Haskins, **Corporate Financial Reporting**, Fourth Edition, McGraw-Hill, Boston, 2001.
- Cahan, Steven F., S. M. Coutenay, P. L. Grovewoller ve D. R. Upton, "Value Relevance of Mandated Comprehensive Income Disclosures", **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 27, No. 9/7, November/December 2000.
- Carlson, Ron, K. Mooney ve B. Schwieger, "More Information on the Income Statement", **National Public Accountant**, Vol. 44, No. 1, January/February 1999.
- Choi, Frederick D. S., **International Accounting and Finance Handbook**, Second Editon, John Willey & Sons, Inc., New York, 1997, s. 13-1.
- Çelik, Orhan, **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Delaney, Patrick R., B. J. Epstein, R. Nach ve S. W. Budak, **Wiley GAAP 2003: Interpretation and Application of Genally Accepted Accounting Principles**, John Wiley and Sons, Inc., USA, 2002.
- Dhaliwal, Dan, K. R. Subramanyam ve R. Trezeyant, "Is Comprehensive Income Superior to Net Income as a Measure of Firm Performance?", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 26, 1999.
- FASB, **Original Pronouncements: 2000-2001 Edition**, Volume II, Financial Accounting Standards Board, Connecticut, 2000.
- Franz, Diana R., D. Crawford ve D. de la Rosa, "Comprehensive Income: Gauging a Company's Exposure to Risk", **Journal of Lending & Credit Risk Management**, Vol. 81, No. 3, November 1998.
- Hirst, D. Eric, P. E. Hopkins ve J. M. Wahlen, "Fair Values, Comprehensive Income Reporting, and Bank Analysis' Risk and Valuation Judgments", **Social Science Research Network Collections**, June 2001.
- Hirst, D. Eric ve P. E. Hopkins, "Comprehensive Income Disclosures and Analysis' Valuation Judgments", **Social Science Research Network Collections**, February 1998.
- Jensen, Daniel L., E. N. Coffman, R. G. Stephens ve T. J. Burns, **Advanced Accounting, Third Edition**, McGraw - Hill, Inc., New Yok, 1994.
- Ketz, J. Edward, "Comprehensive Income: What Do the Numbers Disclosure?", **Journal of Corporate Accountancy and Finance**, Summer 1999.
- Luecke, Randall W. ve D. T. Meeting, "How Companies Report Income", **Journal of Accountancy**, May 1998.
- Maines, Lauren A. ve L. S. McDaniel, "Effects of Comprehensive Income Characteristics on Nonprofessional Investors' Judgments: The Role of Financial Statement Presentation Format", **Accounting Review**, Vol. 75, No. 2, April 2000.
- Nobes, Christopher ve R. Parker, **Comperative International Accounting**, Prentice-Hall, Inc., Great Britain, 2000.
- O'Hanlon, John, "Discussion of Value Relevance of Mandeted Comprehensive Income Disclosures", **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 27, No. 9/10, November/December 2000.
- Rao, Arundhati ve R. J. Walsh, "Impact of Reporting Comprehensive Income on Large Multinational Firms", **Southern Business Review**, Fall 1999.
- Schreiber, Eran, "Reporting Comprehensive Income", **The Secured Lender**, March/April 1998.

Steven, Michael G., “The New Prominence of Comprehensive Income”, **The Practical Accountant**, September 1997.

Şensoy, Necdet, “Muhasebede Gerçekleşme Kavramı ve Yansımaları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran 2002.

Wild, John J., L. A. Bernstein ve K. R. Subramanyam, **Financial Statement Analysis**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, Boston, 2001.

Williams, Jan R., **Miller GAAP Guide: Restatement and Analysis of Current FASB Standards**, Harcourt Brace Professional Publishing, New York, 1999.

Wilson, Arlette C., G. Waters, “Reporting Comprehensive Income”, **National Public Accountant**, Vol. 42, No. 8, October 1998.

Yalkın, Yüksel Koç, **İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri**, Altıncı Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.