

# DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARI VE BİST 100'DE YER ALAN FİRMALARDA RAPORLANAN DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç.Dr. Deniz Umut ERHAN\*

Makale Gönderim Tarihi : 04/12/2018 / Kabul Tarihi : 14/01/2019

## ÖZ

Ekonomik olarak işletmelerin gelirlerinin belirlenmesi ile muhasebe açısından işletmelerin gelirinin belirlenmesi bakış açısı bazı farklılıklar göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartları kurulu bu iki farklı bakış açısını kapsamlı gelir tablosunda buluşturmuştur. Muhasebe bakış açısı ile elde edilen gelirler ve katlanılan giderler gelir tablosunda raporlanmaktadır. Ekonomik bakış açısıyla elde edilen gelirler ve katlanılan giderler kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. İki bakış açısının farkı olan diğer kapsamlı gelirler özkaynaklar içerisinde raporlanmaktadır. Diğer kapsamlı gelir unsurları çok çeşitli olmakla birlikte BIST 100'de yer alan firmalarda sıklıkla kullanılanlar maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, kur değişim etkileri, aktüeryal kazanç ve kayıplardan oluşmaktadır. Bu çalışmanın amacı; diğer kapsamlı gelir içerisinde raporlanan unsurların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklayarak BIST 100'de yer alan firmaların raporladığı diğer kapsamlı gelir unsurlarını değerlendirmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Standartları, IAS 1, Diğer Kapsamlı Gelir, Muhasebeleştirme.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M49.

\* Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5909-0045>

**OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCOUNTS (elements) AND ASSESSMENT OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCOUNTS REPORTED IN BIST 100 COMPANIES****ABSTRACT**

The determination of the income of enterprises in terms of accounting with the determination of the economic incomes of the enterprises shows some differences in the perspective. The International Accounting Standards Board has introduced these two different perspectives in the comprehensive income statement. The revenues and expenses incurred from the accounting perspective are reported in the income statement. The revenues and expenses incurred from an economic point of view are reported in the statement of comprehensive income. Other comprehensive income, which is the difference between the two perspectives, is reported in equity. While other comprehensive income components are diverse, those frequently used in BIST 100 companies consist of revaluation increases, exchange rate effects, actuarial gains and losses. This study is aiming to explain; how to account the other comprehensive income items and the other comprehensive income items that reported by companies included in BIST 100.

**Keywords:** International Accounting Standards, IAS 1, Other Comprehensive Income, Accounting.

**Jel Classification:** M40, M41, M49.

**1. GİRİŞ**

Uluslararası finansal raporlama standartlarında kavramsal çerçevede finansal bilginin taşınması gereken temel niteliksel özellikler gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygunluk olarak belirlenmiştir. Bu amaçla finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak sunulmalıdır. İşletmelerin finansal performansını göstermekte olan kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu da işletme yöneticilerinin ilgili faaliyet döneminde almış oldukları kararların, ilgili dönemde gerçekleşen ekonomik gelişmelerin sonucunu göstermektedir. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gelir tablosunda sunulacak kalemlerin kapsamını genişleterek “*kapsamlı gelir tablosu*” ifadesine yer vermiştir. Kapsamlı gelir, işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynakta meydana gelen değişim olarak ifade edilmektedir (TMS1, 7. Paragraf). ,

Kapsamlı gelir tablosu; bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin sunulduğu tablodur. Kapsamlı gelir tablosundan sunulan bilgiler; “kâr veya zarar” ile “diğer kapsamlı gelir” bileşenlerinden oluşur. Başka bir ifadeyle, kapsamlı gelir tablosunda sunulacak olan bilgiler, “toplam kapsamlı gelir = kâr ya da zarar + diğer kapsamlı gelir” olarak ifade edilebilir. Diğer kapsamlı gelir daha çok sermayenin korunması kavramı ile ilgilidir. Muhasebe teorisine göre gelir ve gelir unsurlarının tanımı ve raporlanması, hem değerlendirme ilkeleri hem de sermayenin korunması kavramı ile yakından ilgilidir. İşletmelerin uyguladığı değerlendirme yöntemlerine göre ortaya çıkan gelir farklı olmakta, hem de

sermayenin korunması kavramında, ekonomik yaklaşıma göre gelir olarak kabul gören unsurlar, muhasebe yaklaşımında gelir unsuru olarak değerlendirilmemekte ve raporlanmamaktadır. Diğer kapsamlı gelirlerin raporlanması bu iki yaklaşımın yakınsamasını sağlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, kapsamlı gelir tablosunda, diğer kapsamlı gelir olarak sınıflandırılan unsurları inceleyerek bu unsurların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösteriminin nasıl yapılacağını açıklayarak BIST 100’de yer alan işletmelerin diğer kapsamlı gelir olarak raporladıkları unsurları değerlendirmektir.

## **2. GELİRİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN TEORİK YAKLAŞIMLAR VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI**

Gelirin hesaplanmasında teorik olarak iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar;(N. Akdoğan ve H. Aydın, 1987)

- Belirli bir dönem sonunda, bir işletmenin net aktifleri veya sermayesindeki bir artış veya azalış olarak (bilanço yaklaşımı – özkaynak yaklaşımı – ekonomik yaklaşım)
- Belirli bir dönem içinde işletmenin elde ettiği hasılat ile katlandığı giderler arasındaki fark belirlenerek (gelir tablosu yaklaşımı – işlem yaklaşımı – muhasebe yaklaşımı)

### **2.1. Gelirin Ölçülmesinde Bilanço Yaklaşımı (Özkaynak Yaklaşımı)**

Bilanço yaklaşımı işletmenin dönembaşı ve dönemsonu net varlıklarındaki değişimin ölçülmesini gerektirir. Buna göre gelir, işletmenin net varlıklarının değerindeki değişimdir. Gelirin belirlenmesinde kullanılan bu yaklaşım, gelirin bilançoya dayanarak ölçülmesine olanak sağladığı için bilanço veya özkaynak yaklaşımı olarak adlandırılır ve sermayenin korunması kavramı ile açıklanır. (Ö. Cemalcılar ve S. Önce, 1999)

Bu bakış açısı kavramsal çerçeve yaklaşımındaki kapsamlı geliri ifade etmektedir. Burada gelir özkaynaklarda meydana gelen net artıştır.

### **2.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı (İşlem Yaklaşımı)**

Gelir tablosu yaklaşımında gelir, bir işlemin varlığına ilişkin kanıt olduğunda raporlanır. Kâr, bir işletmenin girdileri kullanmada, mal ve hizmetleri elde etme ve kârlı olarak satmadaki etkililiğinin ölçümü olarak kabul edilir.(N. Akdoğan ve H. Aydın, 1987) Gelirin oluşumunu etkileyen işlem sonuçlarının ayrıntılı olarak ve özel bazı bilgileri de sağlayacak biçimde elde edilebilmesi için gelirin ölçülmesinde kullanılan bu yaklaşım gelir tablosu veya işlem yaklaşımı olarak adlandırılır. Bu yaklaşım dönem boyunca oluşan etkinlikler üzerinde yoğunlaşır ve dönem boyunca gelire ilgili işlemlerin sonuçlarını ölçer. Meydana gelen net değişimi etkileyen unsurlar da gelir tablosunda özetlenir.

Kayda alınabilecek bir hasılat veya gider unsurunun doğmasına neden olan olaylar ekonomik gelirin belirlenmesinde yer alan ekonomik olayların bir alt setidir. Ancak refahı oluşturan unsurların piyasa değerindeki değişimlerin çoğu, muhasebe gelirinin ölçülmesinde gözönüne alınmazken bilanço yaklaşımında ekonomik gelirin ölçülmesinde kullanılır. (Ö. Cemalcılar ve S. Önce, 1999)

Kar kavramına etki eden faktörler olarak değerlendirme ilkeleri ve sermayenin korunması yaklaşımındaki farklılıklar dikkate alındığında, kar rakamının tutarının hesaplanmasında zorluklar olduğu görülmektedir. Dünya uygulamalarında birliğin sağlanması açısından IASB'nin finansal tablo sunuluş standardındaki düzenlemeleri ile gelir/gider tanımları ve kapsamlı kar veya zarar tablosu biçimsel yapısındaki açıklamaları önem taşımaktadır. (N. Akdoğan ve B. Sultanoğlu)

### 3. KAPSAMLI GELİR – DİĞER KAPSAMLI GELİR

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinin seviyesini arttırmak amacıyla belirtilen teorik yapıya uygun olarak, farklı yaklaşımlara göre hesaplanan gelirin raporlanmasında;

- Gelir tablosu yaklaşımı ile belirlenen kâr, kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar bölümünde gösterilmektedir.
- Bilanço yaklaşımına göre belirlenen kâr, kapsamlı gelir tablosunda gösterilmektedir.

Bilanço yaklaşımına göre belirlenen kârdan, gelir tablosuna göre belirlenen kârın düşülmesinden sonra kalan tutar da Diğer Kapsamlı Gelir toplamını göstermektedir.

Varlık veya yükümlülüklerin cari değerinde meydana gelen değişiklikten kaynaklanan toplam gelir veya toplam giderler aşağıda belirtildiği gibi ayrılır ve sınıflandırılır (Kavramsal çerçeve md. 6.86):

- Kâr veya zarar tablosu, bu tablo için seçilen ölçüm esası uygulanarak ölçülen gelir veya giderleri içerir ve (gelir tablosu yaklaşımı)
- Diğer kapsamlı gelir, geri kalan tüm gelir veya giderleri içerir. Sonuç olarak, söz konusu varlık veya yükümlülükle ilişkili birikmiş diğer kapsamlı gelir aşağıdakiler arasındaki farka eşittir:
  - o Varlık veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri (bilanço yaklaşımı) ve
  - o Kâr veya zarar tablosu için seçilen ölçüm esası uygulansaydı bu esasa göre belirlenecek olan defter değeri (gelir tablosu yaklaşımı)

Kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansı ile ilgili bilgilerin temel kaynağıdır. Bu tablo, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansının yüksek düzeyde özetlenmiş bir gösterimini sağlayan toplam kâr veya zararı içerir. Birçok finansal tablo kullanıcısı, bu toplamı ya analizleri için bir başlangıç noktası olarak, ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının temel göstergesi olarak dikkate alır. (Kavramsal Çerçeve, 7.15)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, standartları geliştirirken istisnai koşullarda, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin, diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesinin kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun sunum sağlayacağı durumda söz konusu değişikliklerin diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir. (Kavramsal Çerçeve) Bu cümleden de anlaşılacağı üzere diğer kapsamlı geliri oluşturan unsurlar varlık veya yükümlülüğün cari değerinde değişiklik meydana gelmesi durumunda kayda alınmaktadır. Bu da dönemsonu değerlendirile-

rinde bazı varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değer değişiklikleri kâr zararda değil özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilmektedir. Bu uygulamanın temel nedeni işletme sermayesinin korunmasıdır.

Diğer kapsamlı gelirlerin sınıflandırılmasında iki grup vardır. Bunlar(Kavramsal Çerçeve md.7,19);

- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılabilenler:** Bir dönemde diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderler, bunun yapılması kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin söz konusu gelecek dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasına neden olacaksa, gelecekteki bir dönemde diğer kapsamlı gelirden kâr veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılabilir.
- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayanlar:** Yeniden sınıflandırmanın ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağına, ya da yeniden sınıflandırılması gereken tutarı belirlemek için açık bir gerekçe yoksa Standartları geliştirirken diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderlerin daha sonra yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir, bu durumda ilgili tutarlar *kâr* veya zararda yeniden sınıflandırılmazlar ve Geçmiş Yıl Kâr/Zarar hesabına aktarılırlar.

#### 4. DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARI VE HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Diğer kapsamlı gelirler, diğer TFRS'ler tarafından kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil) oluşur.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları ve ilgili olduğu standartlar aşağıdaki Tablo 1'de gösterildiği gibidir.

**Tablo 1: Diğer kapsamlı gelir unsurları ve ilgili olduğu standart**

Diğer Kapsamlı Gelir unsuru	Sınıflandırma	Standart
Yeniden değerlendirme artışındaki değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TMS 16, TMS 38
Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TMS 19
Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TMS 21
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TFRS 9
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9

Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak aracı yatırımlarına yönelik riskten korunma sağlayan korunma aracına ilişkin kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TFRS 9
Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9

Tablo 1’de görüleceği gibi diğer kapsamlı gelirlerin muhasebeleştirilmesiyle bağlantılı beş standart bulunmaktadır. Bunlar;

- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TFRS 9 Finansal Araçlar

standartlarıdır. Bu standartlarla ilgili diğer kapsamlı gelir unsurları ve hesapların işleyişi Tablo 2’de gösterildiği gibidir. Diğer Kapsamlı Gelir unsurları tahakkuk ettiğinde cari döneme ilişkin tutarlar 8. grupta izlenir, daha sonra dönem sonunda bu tutarlar birikimli tutarların izlendiği Özkaynak grubunda kodlanan hesaplara aktarılarak, bu hesaplardaki birikimli tutarlar özkaynak kapsamında raporlanır. **Aşağıda 8. Grupta taslak hesap planında önerilen hesaplar verilmiştir.**

## **80 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)**

800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları

(Azalışları)

803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları

(Kayıpları)

804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma

Kazançları (Kayıpları)

805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde

Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)

807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) KÂR veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

808 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen

Diğer Gelirler (Giderler)

809 Dönemde Ortaya Çıkan Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

## **81 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI**

### **GELİRLER (GİDERLER)**

810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları

811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)

812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları

(Kayıpları)

813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)

814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar

818 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer

Gelirler (Giderler) ( $\pm$ )

819 Dönemde Ortaya Çıkan Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

### **82 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ**

820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazanç (Kayıp) İlişkin Yeniden Sınıflandırma

Düzeltmeleri

822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden

Sınıflandırma Düzeltmeleri

823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden

Sınıflandırma Düzeltmeleri

826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma

Düzeltmeleri

828 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

829 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler

Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

### **83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER**

831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler

833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler



837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler

839 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler

**Tablo 2: Diğer Kapsamlı Gelir Hesaplarının Raporlanması<sup>1</sup>**

<b>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</b>		
<i>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar</i>	<b>Raporlanması</b>	İlgili Standart
	<b>55 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)	İşletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir seçenek olarak gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına ilişkin dönemde birikmiş gerçeğe uygun değer farkları <b>550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları</b> hesabında raporlanır.	TFRS 9
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre söz konusu varlıkların dönemsonu değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan net değer artışlarının birikmiş tutarları Özkaynaklar grubunda yer alan <b>551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</b> hesabında raporlanır.	TMS 16
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına göre söz konusu varlıkların dönemsonu değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan net değer artışlarının birikmiş tutarları Özkaynaklar grubunda yer alan <b>552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</b> hesabında raporlanır.	TMS 38

<sup>1</sup> Hesapların işleyişinde KGK tarafından yayınlanan Taslak Hesap Planı kullanılmıştır.

Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	<p>Standartta tanımlanmış fayda planlarına ilişkin muhasebeleştirilmelerde tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan kazanç veya kayıpların birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)</b> hesabı kullanılır.</p> <p>Standart gereği kıdem tazminatı belirlenirken, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek olan değişkenlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tahminlerde bulunmak aktüeryal varsayım olarak adlandırılmaktadır. Aktüeryal varsayımlar, demografik varsayımlar ile finansal varsayımların bir bileşiminden oluşmaktadır. Aktüeryal varsayımlar dikkate alınarak belirlenen kıdem tazminatları, söz konusu varsayımların değişmesi ile birlikte değişikliğe uğramakta ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda planında aktüeryal kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilmektedir. Standart gereği, işletmeler, aktüeryal kazanç veya kayıplarını oluştukları dönemde muhasebeleştirilen bir politika seçerlerse, tanımlanmış fayda planlarının tamamı ile aktüeryal kazanç ve kayıpların tümünde uygulamak şartıyla, söz konusu kazanç ve kayıpları “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirirler (TMS 19, md.93A).</p>	TMS 19
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	<p>Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin dönemde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabı kullanılır.</p>	TFRS 9
Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler	<p>TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde dönemde ortaya çıkan değişikliklerin, ilgili yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen kısmının birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)</b> hesabı kullanılır.</p>	TFRS 9

<b>Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>	<b>Raporlanması</b>  <b>56 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	İlgili Standart
Yabancı Para Çevrim Farkları	<p>Ağırlıklı kullanılan para birimi TL'den farklı olan iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının TL'ye çevriminde ortaya çıkan döneme ilişkin kur farklarının birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>560 Yabancı Para Çevrim Farkları</b> hesabı kullanılır.</p> <p>Yabancı para çevrim farklarından kazanç ve kayıplar ve Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri de bu hesapta izlenir.</p> <p><i>Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri:</i> Cari dönemde veya önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olup, cari dönemde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.</p>	TMS 21
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	<p>Nakit akış riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmının birikmiş tutarları <b>561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabında izlenir. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kâr veya zarar hesaplarında izlenir.</p> <p>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları),</p> <p>Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemindeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri alt hesaplarda izlenir.</p>	TFRS 9
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	<p>Yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısma ait birikmiş tutarlar <b>562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabında izlenir. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kâr veya zarar hesaplarında izlenir.</p> <p>Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) ve Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunmadaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	TFRS 9

<p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının birikmiş tutarları <b>563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)</b> hesabında izlenir.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar),</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri ve Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Yeniden Sınıflandırılmasında Özkaynaklardan Çıkarılan ve Gerçeğe Uygun Değerde Yapılan Düzeltme Tutarı bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>
<p>Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>
<p>Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>

Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	<p>Bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklerdeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri hesapta izlenir.</p>	TMS 21
---	--	--------

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar da;

- Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve
- Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

gruplarına dağıtılarak iştirak veya iş ortaklığı ilgili tutarı hangi grupta raporladı ise işletme de bunu dikkate alarak iştirak payı oranında ilgili grupta raporlar.

İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil, her bir diğer kapsamlı gelir unsuruyla ilgili gelir vergisi tutarını, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini aşağıdaki gösterim şekillerinden birini kullanarak sunabilir:

- Vergi etkileri düşülmüş net tutar üzerinden ya da
- Vergi etkileri düşülmeden önceki tutar üzerinden. Bu durumda diğer kapsamlı gelir kalemleriyle ilgili toplam gelir vergisi tutarı, ayrı bir kalemde topluca gösterilir.

İşletme ikinci alternatifi seçmesi durumunda, söz konusu vergi tutarını, sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılacak kalemler ile sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılmayacak kalemlere dağıtır. İşletme, diğer kapsamlı gelir bileşenleriyle ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar.

Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarların kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve bu tutarlar kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaksa, bu sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını belirler. Bu tür yeniden sınıflandırmalar bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade edilir. Bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi, bu düzeltmenin kâr veya zarar olarak sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirin ilgili bileşenine dâhil edilir. Daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlar olabilir. Söz konusu gerçekleşmemiş kazançların, gerçekleşmesi sonucu kâr veya zararda ye-

niden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden indirilmesi gerekir. Bu şekilde söz konusu kazançlar, toplam kapsamlı gelirin belirlenmesinde iki defa dikkate alınmamış olur.

Diğer kapsamlı gelirlerle ilgili olarak diğer TMS- TFRS’lerdeki yer alan düzenlemeler Tablo 3’de gösterildiği gibidir.

**Tablo 3: Diğer TMS-TFRS’lerde Diğer Kapsamlı Gelirlere İlişkin Düzenlemeler**

STANDART	İLGİLİ HÜKÜM
TFRS 3	Bazı durumlarda, TFRS’ler, bir işletmenin belirli bir varlık ya da yükümlülüğü sınıflandırma veya tanımlama şekline göre farklı muhasebeleştirme yöntemleri öngörür. Edinen işletmenin, birleşme tarihinde var olan ilgili şartları esas alarak yapması gereken sınıflandırmalara ve tanımlamalara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:  (a) TFRS 9 <i>Finansal Araçlar</i> uyarınca, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak veya itfa edilmiş maliyetinden ölçülen belirli finansal varlık ve yükümlülük sınıfı veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlık sınıfı,
TFRS 4	Sigorta borçlarına (veya ertelenmiş edinme maliyetleri veya maddi olmayan duran varlıklarının) ilişkin söz konusu düzeltmeler, ancak ve ancak gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olduğu durumlarda diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Bu uygulama, bazen, “gölge muhasebe” olarak da nitelendirilir.
TFRS 5	İşletme, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirdiği satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı gösterir.
TFRS 10	Kontrol gücü olmayan paylar  İşletme, kâr veya zararı ve diğer kapsamlı gelirin her bir bileşenini, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara dağıtır. İşletme ayrıca, toplam kapsamlı geliri, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara da dağıtır (bu durum, kontrol gücü olmayan paylarda ters bakiye ile sonuçlansa dahi).
TFRS 14	İşletme, diğer kapsamlı gelire yansıtılan kalemlerle ilgili tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen net değişimi, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde sunar.
TMS 40	Maddi duran varlıklardan transferde varlığın defter değerinde meydana gelen artış, bu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararı varsa bu zararı ortadan kaldırdığı için, önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir kalan kısım ise diğer kapsamlı gelire, yeniden değerlendirme fazlası olarak eklenir.

## 5- BİST 100'DE YER ALAN FİRMALARIN DİĞER KAPSAMLI GELİR OLARAK RAPORLADIKLARI UNSURLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

BİST 100'de yer alan firmaların 10 tanesi mali sektör kuruluşudur bu nedenle kapsamlı gelir tablosu biçim ve içerik olarak farklıdır ve çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu firmalardan 1 tanesi de diğer kapsamlı gelire ilişkin bildirimde bulunmamıştır bu nedenle değerlendirme dışı bırakılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 4'de 2016 ve 2017 yıllarında BİST 100'de yer alan işletmelerin herbirinin hangi kapsamlı gelir unsurlarını raporladıkları gösterilmiştir.

**Tablo 4: BİST 100'de Yer Alan İşletmelerin Raporladıkları Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları**

DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU		
KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILAMAYACAKLAR	2016	2017
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	46	39
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	15	19
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	7	9
-Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	4	5
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
-Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	3	4
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	3	2
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	2	1
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir	2	1
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	1	2

-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		1
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	0	
Bildirim Olmayan	1	2
Hiç Bildirim Olmayan	1	1
Banka	10	10
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>KÂR VEYA ZARAR OLARAK YENİDEN SINIFLANDIRILACAKLAR</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Bildirim Olmayan	27	27
Yabancı Para Çevrim Farkları	20	19
Yabancı Para Çevrim Farkları	9	13
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	5	3
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	4	4
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)	4	4



Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	4	3
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	2
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	1
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	2
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	2	2
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		

Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Kâr Veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değer. Yatırımların D.K.G. Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	0
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	1
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	1
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		

BİST 100’de yer alan işletmelerin Taslak Hesap Planına göre hangi diğer kapsamlı gelir unsurunu 2016 ve 2017 yıllarında kaç kez raporladıkları aşağıda yer alan Tablo 5’de gösterilmiştir.

**Tablo 5: 2016 ve 2017 Yıllarında Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları**

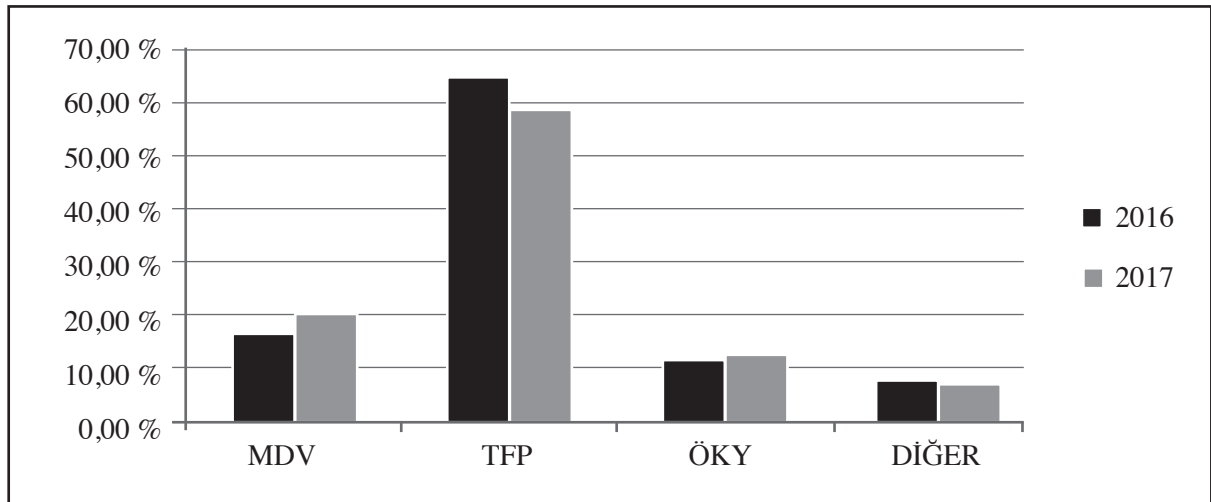
<b>55 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları	2	2
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	21	28
552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	0	0
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	78	79
554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	0	0
555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)	0	0
556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları(Kayıpları)	5	6
557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	15	17
558 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)	3	2
<b>56 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>		
560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)	49	50
561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)	27	32
562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	4	4
563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)	1	1
564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler	0	0
565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler	0	0
566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler	0	0
567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	11	11
568 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)	1	1

2016 ve 2017 yıllarında Diğer kapsamlı Gelir olarak Raporlanan Unsurların % dağılımı Tablo 6'da gösterildiği ve karşılaştırmalı olarak gösterilen grafiklerde olduğu gibidir.

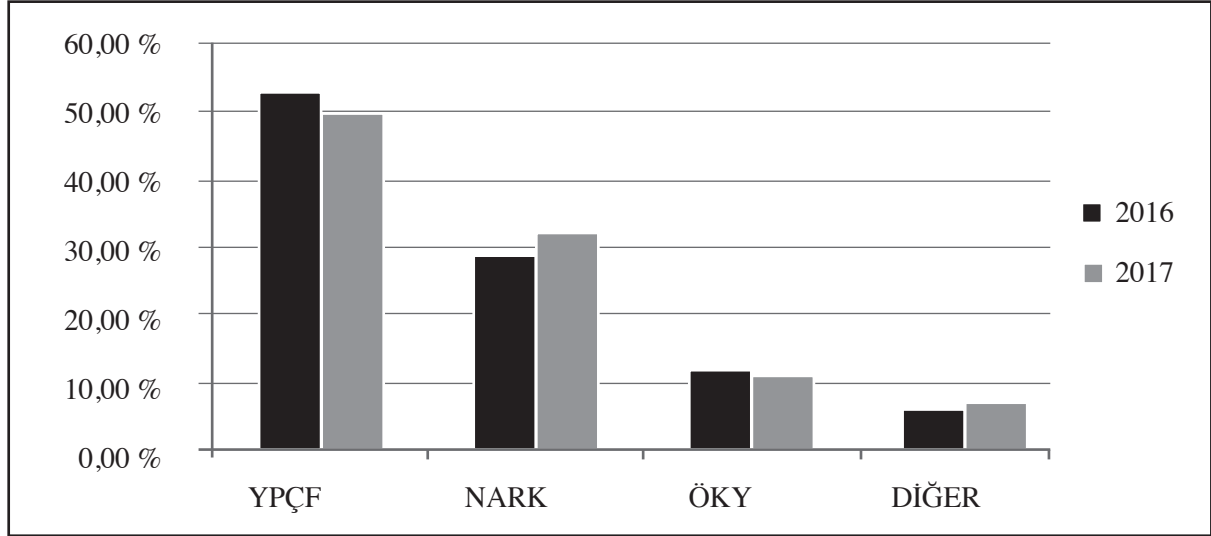
**Tablo 6: Raporlanan Diğer kapsamlı Gelir Unsurlarının % Dağılımı**

<b>KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (TMS 16)	%17	%21
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) (TMS 19)	%63	%59
Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	%12	%13
Diğer	%8	%7
<b>KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>		
Yabancı Para Çevrim Farkları (±) (TMS 21)	%53	%50
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±) (TFRS 9)	%29	%32
Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	%12	%11
Diğer	%6	%7

**KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**



### KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)



#### BIST 100'de yer alan işletmeler için belirlenenler;

#### Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)

- İşletmelerin 2016 ve 2017 yıllarında raporladıkları kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurları arasında önemli bir farklılık gözlemlenmemiştir.
- TMS 19'a göre hesaplanan Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) tüm işletmeler tarafından en çok raporlanan unsur olmuştur.(2016 %63, 2017 %59).
- TMS 16'ya göre Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları bu grupta en fazla raporlanan ikinci unsur olmuştur (2016 %17, 2017 %21).
- Hiçbir işletme maddi olmayan duran varlıkları için 2016 ve 2017 yıllarında yeniden değerlendirme yapmamıştır.
- Bu grupta TFRS 9'a göre Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları) ve Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar) hiçbir işletme tarafından raporlanmamıştır.
- Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden (giderlerden) kâr veya zararda sınıflandırılmayacak paylar en çok raporlanan üçüncü unsur olmuştur.

**Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)**

- Bu grupta 27 işletme herhangi bir bilgi raporlamamıştır.
- Bu grupta en çok raporlanan unsur TMS 21'e göre yabancı para çevrim farkları olmuştur. (2016 %53, 2017 %50)
- TFRS 9'a göre nakit akış riskinden korunma kazançları (kayıpları) en çok raporlanan ikinci unsur olmuştur (2016 %29, 2017 %32)
- Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden giderlerden) kâr veya zararda sınıflandırılacak paylar da en fazla raporlanan üçüncü unsur olmuştur (2016 %12, 2017 %11)
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları) 2016 ve 2017 yıllarında iki işletme tarafından raporlanmıştır ancak 2018 yılında TFRS 9'un uygulanmasına başlanmasıyla Diğer Kapsamlı Gelir unsurları arasında Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar grubu olmayacağından bunların değerlemesine ilişkin diğer kapsamlı gelir unsuru da raporlanmayacaktır.

**6. SONUÇ**

Kavramsal Çerçeve de belirtildiği gibi gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkıları haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır. Gelirin oluşumuna bakıldığında bazı durumlarda gerçekleşen bir işlem sonucu gelir doğar bazı durumlarda ise varlık ve borçların yeniden değerlerinin belirlenmesi sonucu gelir doğar.

Değerlemeler sonucu ortaya çıkan gelirin bir kısmı kar zararda muhasebeleştirilirken bir kısmı Diğer Kapsamlı Gelir olarak Özkaynaklarda ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlanır. Bu çalışmada Özkaynaklarda muhasebeleştirilen diğer kapsamlı gelir unsurları ele alınmış ve BIST 100'de yer alan işletmelerin raporladıkları diğer kapsamlı gelir unsurları incelenmiştir.

Başlıca diğer kapsamlı gelir unsurları; maddi ve maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları, kur değişim etkileri, aktüeryal kazanç ve kayıplar, finansal varlık değerlendirme farkları ve türev ürün değerlendirme farklarından oluşmaktadır.

Özkaynak içerisinde sunulan diğer kapsamlı gelirlerin bir kısmı ileriki zamanlarda geçmiş yıllar kâr zararına aktarılabilir. Bu grup Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) olarak sınıflandırılmaktadır. Özkaynak içerisinde sunulan diğer kapsamlı gelirlerin bir kısmı ise ileriki zamanlarda özkaynak içerisinde çıkarılıp gelir tablosuna (kâr veya zarar) aktarılabilir. Bu grup Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) olarak sınıflandırılmaktadır.

BIST 100'de yapılan değerlendirmelerde işletmelerin Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)'in daha fazla raporlandığı belirlenmiştir. Bura-

da en çok raporlanan unsurun Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) olduğu belirlenmiştir. Burada işletmeler Çalışanlara Sağlanan Faydalar kapsamında hesapladıkları fayda planlarındaki değişikliği göstermektedir. BİST 100’de yer alan işletmeler tarafından bu hesaplamaların etkinlikle yapıldığı gözlemlenmiştir.

Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) değerlendirildiğinde BİST 100’de yer alan işletmelerin yaklaşık %30’u bu grupta herhangi bir bilgi raporlamamıştır. Bu grupta en çok raporlanan unsurun TMS 21’e göre yabancı para çevrim farkları olduğu belirlenmiştir.

TFRS 9’a ilişkin uygulamaların BİST 100’de yer alan işletmeler tarafından sıklıkla kullanılmadığı gözlemlenmiştir. TFRS 9 uygulama yılının 2018 olduğu dikkate alınır ve çalışma finans sektörü kuruluşları için yapılırsa sonuçların farklı olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKLAR**

Akdoğan, Nalan. – Aydın, Hamdi. (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:44

Akdoğan, N. ve Sultanoğlu, B. (2018). “**Kâr tanımının muhasebe kuramındaki gelişimi ve günümüzde finansal raporlardaki sunumunun karşılaştırmalı olarak incelenmesi**”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı), ös442- ös677

Cemalcılar, Özgül,- Önce, Saime. (1999), **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 150

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20.pdf> Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_1\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_1_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_9\\_2017%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_9_2017%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_8\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_8_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_12\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_12_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%201%20Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9Fu.pdf> Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_16\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_19\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_21\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_21_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_28\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_28_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_38\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_38_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

<https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> Erişim Tarihi Aralık 2018