

DİĞER KAPSAMLI GELİRLERİN TMS UYUMLU TASLAK HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

Geliş Tarihi : 26.03.2022

Öğr. Gör. Dr. Yusuf IŞIK¹

Kabul Tarihi : 25.05.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

Özet

Gelir tablosu, işletmelerin belli bir faaliyet dönemine ait gelir ve giderlerini, dolayısıyla kâr veya zararını gösteren mali tablo olarak bilinmektedir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) muhasebe sistemine girmesiyle gelir ve giderlerin sınıflandırılması sadece gelir tablosunda değil, özkaynak içerisinde de yapılmaktadır. Özkaynak içerisinde sınıflandırılan bu gelir ve giderler, diğer kapsamlı gelir olarak adlandırılmaktadır. Yapılan bu sınıflandırmaya ilişkin düzenlemeye yürürlükte olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında yer verilmemiştir. Bu sebeple TMS'yi uygulayan işletmelerin muhasebe kayıtlarında kullandıkları hesapların tam bir uyum içinde oldukları söylenemez. Sorunun çözümü için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan mali tabloların şekilsel yapısı kullanılmaktayken henüz kabul edilmemiş olan TMS uyumlu taslak hesap planı ön plana çıkmaktadır. Bu çalışma, kapsamlı gelirin TMS uyumlu taslak tekdüzen hesap planına göre nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Kapsamlı Gelir Tablosu, Diğer Kapsamlı Gelirin Muhasebeleştirilmesi.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

ACCOUNTING OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCORDING TO TAS COMPLIANT DRAFT CHART OF ACCOUNTS

Abstract

Income statement is known as the financial statement that shows the income and expenses of the enterprises for a certain operating period, and therefore the profit or loss. However, with the entry of Turkish Accounting Standards (TAS) into the accounting system, the classification of income and expenses is made not only in the income statement, but also in the Equity. These income and expenses classified in equity are called other comprehensive income. The regulation regarding this classification is not included within the scope of the Accounting System Application General Communique (MSUGT). For this reason, it cannot be said that the accounts used by the companies applying TAS in their accounting records are in full harmony. While the formal structure of the financial statements published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (ASA) is used for the wording of the problem, the draft chart of accounts in accordance with the TAS, which has not yet been adopted, comes to the fore. This study explains how to account for comprehensive income in accordance with TAS-compliant uniform chart of accounts.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Comprehensive Income Statement, Accounting of Other Comprehensive Income.

JEL Codes: M40, M41, M49.

¹ Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Kırıkhan MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, isik.yusuf@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-5842-4365

1. GİRİŞ

Finansal tablolar, işletmelerin bilgi kullanıcıları ile aralarındaki iletişimi sağlayan ortak bir dil niteliğindeki araçlardır. Diğer ifadeyle, işletmelerin varlık, kaynak gelir ve gider unsurları ile bunlara ilişkin dipnotlar, bilgi kullanıcılarına faydalı finansal bilgiler sunarlar (Akdoğan, 2007, s.101). TMS açısından bakıldığında bu açıklamalara ek olarak finansal tabloların amacı raporlayan işletmenin gelecekte beklediği net nakit girişleri ile işletmelerin ekonomik kaynaklarının yönetiminde, işletme yönetimine faydalı finansal bilgi sağlamaktır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md. 3.2). Kavramsal çerçevenin yapmış olduğu finansal tablo açıklaması kapsamında, tam bir finansal tablo setini; finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve bunlara ilişkin dipnotlar oluşturmaktadır. Buna ek olarak, geriye dönük olası düzeltmelerde önceki dönem finansal durum tablosu da set içine dahil edilmektedir (TMS 1, md. 10). Finansal tablo seti içinde kâr veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosu ayrı ayrı sunulabileceği gibi her iki mali tablo “kapsamlı gelir tablosu” başlığı altında tek bir mali tablo olarak da sunulabilir (TMS 1, md. 81A). Böylece kâr veya zarar tablosu, diğer kapsamlı gelirin sunulduğu bölüm öncesinde yer alır (TMS 1, md 10).

Diğer kapsamlı gelir, diğer TFRS’lerce zorunlu olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi hükme bağlanmayan ya da kâr veya zarara yansıtılmasına müsaade edilmeyen gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Toplam kapsamlı gelir ise işletmelerin ortakları ile gerçekleştirdikleri ve ortak unvanı ile taraf oldukları işlemler neticesinde ortaya çıkan değişimler dahil edilmeksizin, belli bir dönemdeki işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynaklarda oluşan değişim olarak ifade edilmektedir. Toplam kapsamlı gelir bu yönüyle kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin tüm unsurlarını birlikte kapsar (TMS 1, md. 7). Kapsamlı gelir tablosunda ise kâr veya zarar, toplam diğer kapsamlı gelir ve döneme ait toplam kapsamlı gelir unsurlarına yer verilmiştir (TMS 1, md. 81A). Kâr veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelir tablosu ayrı ayrı düzenlenmiş ise dönem net kârı veya zararı, kâr veya zarar tablosundan alınmakta, diğer kapsamlı gelir unsurları ise TMS 1 md. 7’de belirlenen kapsam dahilinde sınıflandırılmaktadır. Bu kapsama göre diğer kapsamlı gelirin unsurları (TMS 1 md. 7);

- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartları kapsamında yeniden değerlendirilmesindeki değişimler,
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı kapsamında tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı kapsamında yurtdışındaki işletmelerin finansal tablo çevrimi sebebiyle ortaya çıkan kazanç ve kayıplar,
- TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamında söz konusu araçların gerçeğe uygun değerlerindeki olası değişimlerin diğer kapsamlı gelire yansıtılacak şekilde tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan ortaya çıkan kazanç veya kayıplar,
- Gerçeğe uygun değerlendirme farkı diğer kapsamlı gelire aktararak ölçülen finansal varlıklar sebebiyle oluşan kazanç ve kayıplar,
- Nakit akış riskinden korunma amaçlı yapılan işlemler sebebiyle oluşan kazanç ve kayıplar,
- Gerçeğe uygun değerlendirme farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılacak özkaynak yatırımlarına yönelik korunma sağlayan araçlara ilişkin kazanç ve kayıplar,

- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı şeklinde ifade edilmiştir.

Bu çalışma ile diğer kapsamlı gelir tablosu unsurları olarak muhasebeleştirilecek mali nitelikli işlem ve olayların, TMS uyumlu taslak hesap planı çerçevesinde yapılacak muhasebeleştirme işlemlerinin açıklanması amaçlanmıştır.

2. DİĞER KAPSAMLI GELİRİN SUNULMASI

Diğer kapsamlı gelir unsurları, nitelikleri gereği özkaynaklarda değerlendirme kaynaklı artış ya da azalış meydana getirmektedir. Bu artış ve azalışlar tam olarak gelir veya gider tanımına uymadıkları için gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi uygun olmayacaktır (Çetinoğlu ve Tutkavul, 2013, s. 149). Bu amaçla diğer kapsamlı gelirlerin mali tablolarda sunumuna ilişkin kapsamlı gelir tablosu formatı, KGK tarafından belirlenmiştir. Kapsamlı gelir tablosu formatında yer alan unsurlara ilişkin detaylı kayıt ortamı mevcut tekdüzen hesap planında belirlenmemiştir. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan TMS uyumlu taslak tekdüzen hesap planı taslak olarak hazırlanmıştır. Taslak hesap planına göre yapılacak muhasebeleştirme sürecinde özkaynak grubu ve döneme ilişkin diğer kapsamlı gelir-gider grubu kullanılmıştır. Özerhan ve Yanık (2016, s. 33)'a göre bu gruptandırma diğer kapsamlı gelirden raporlanmış unsurların kâr veya zararda yeniden sınıflandırma durumu olup olmamasına göre yapılmıştır.

Kullanılacak hesaplara ilişkin gruplar;

- “55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)
- 56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)
- 80 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 81 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) 3
- 82 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 83 Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Diğer Düzeltmeler” şeklinde tasarlanmıştır.

Taslak öncesinde diğer kapsamlı gelirin muhasebeleştirilmesine yönelik çeşitli öneriler sunulmuş olup, genel itibarıyla özkaynak grubu kullanılmıştır. Gökgöz (2013) benzer bir gruplamayı Özkaynaklar içerisinde “55 Kâr veya Zarara Aktarılabilecek Diğer Kapsamlı Gelirler” ve “56 Kâr veya Zarara Aktarılamayacak Diğer Kapsamlı Gelirler” şeklinde yapmıştır. Kaplanoğlu (2014, s. 90) ise benzer şekilde 55 no’lu hesap grubunu türev finansal araçlara ait değerlendirme farkları ile kur değişim farklarının muhasebeleştirilmesi için, 56 no’lu hesap grubunu ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklardaki yeniden değerlendirme farkları ile özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesi için kullanılması yönünde öneride bulunmuştur. Ancak Taslak hesap planı ile dönem içinde yapılacak kayıtlar için “8 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” hesap grubu kullanılırken, dönem sonunda bu hesaplar kapatılarak ilgili oldukları “55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” ile “56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda

Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesap gruplarına aktarılarak raporlanacağı ifade edilmiştir.

3. DİĞER KAPSAMLI GELİRİN TMS UYUMLU TASLAK HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

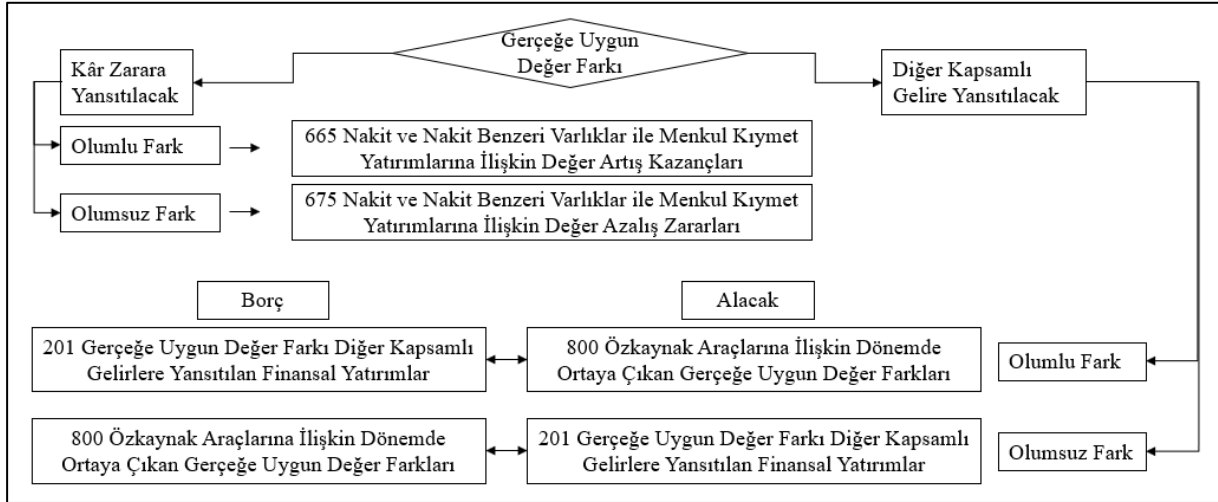
TMS 1, diğer kapsamlı gelirleri “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak” ve “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak” şeklinde iki gruba ayırmıştır. Bu bölümde, söz konusu sınıflandırma kapsamında sınıflandırılan diğer kapsamlı gelirlerin TMS uyumlu taslak hesap planı ve KGK tarafından belirlenen kapsamlı gelir tablosu formatı çerçevesinde yapılacak muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

3.1. Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderlere Yönelik Muhasebeleştirilme Esasları

Bu bölümde KGK tarafından önerilen kapsamlı gelir tablosu formatı kapsamında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak döneme ait diğer kapsamlı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar açıklanacaktır.

3.1.1. Özkaynak Araçlarının Gerçeğe Uygun Değer Farkları

Özkaynak aracı, işletmenin bütün yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra ortakların varlıklar üzerindeki hakkını temsil eden sözleşmeler olarak ifade edilmiştir (TMS 32, md. 11; BOBİ FRS Bölüm 9.3). Özkaynak araçlarının ölçümüne ilişkin TFRS 9’da gerçeğe uygun değer ölçüm farklarının kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi ya da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi yönünde bir tercih serbestliğinden bahsedilmiştir (Tuğay ve Arısoy, 2019, s. 568). Bu kapsamda özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerleme farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin akış şeması Şekil 1’de verilmiştir.

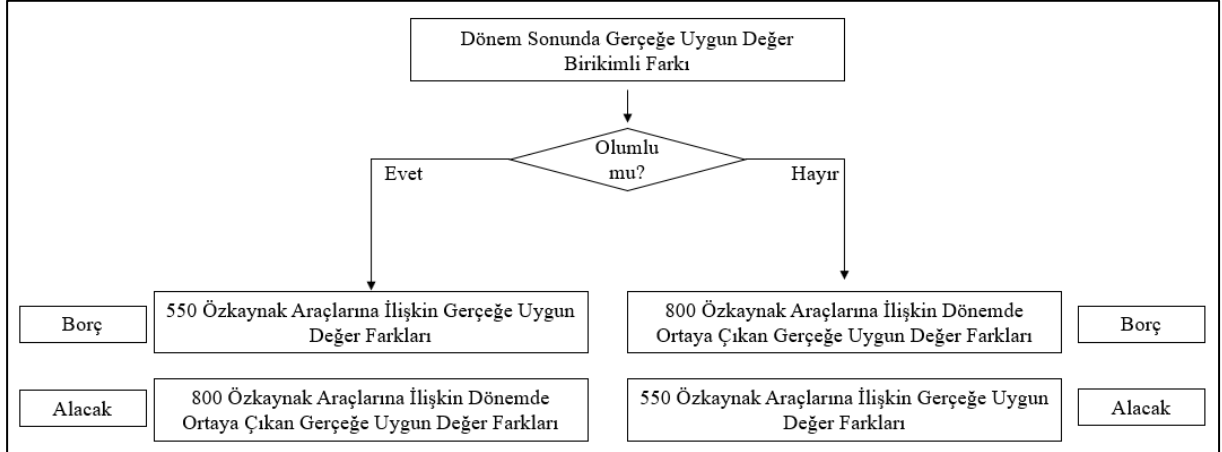


Şekil 1. Özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değer farklarının muhasebeleştirilme süreci

Şekil 1’e göre özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değer farklarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmek üzere TMS uyumlu taslak hesap planında “800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabının kullanılması önerilmiştir. Böylece işletmelerin tercihine bırakılmak şartıyla, ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değer farkının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi yönünde kayıt yapılması durumunda dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın alacağı karşılığında, yine taslak hesap planında belirlenmiş “201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar”

hesabının borç tarafına kaydedilmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, oluşacak gerçeğe uygun değer azalışları ise bu hesabın borç tarafına kaydedilirken, “201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının alacak tarafında muhasebeleştirilmesi önerilmiştir.

Dönem sonunda ise 8 no’lu hesaplar kapatılarak bilançodaki karşılıklarına aktarılırlar. Bu işleme ilişkin akış şeması Şekil 2’de verilmiştir.



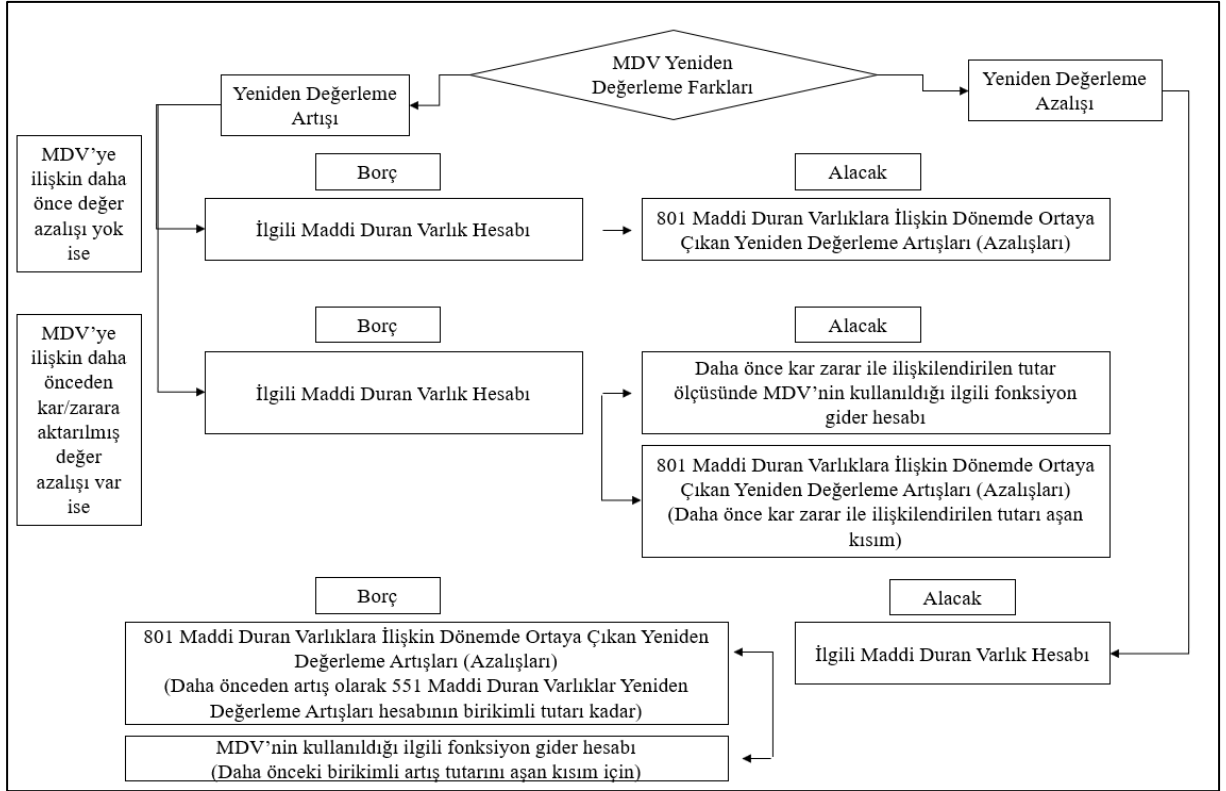
Şekil 2. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değer farklarının bilançoya aktarılması

Şekil 2’ye göre dönem sonlarında “800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabın birikimli tutarı, niteliğine göre gerçeğe uygun değer artışı söz konusu ise “550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabının alacak tarafına aktarılırken; gerçeğe uygun değer azalışı söz konusu olduğunda ise “550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabının borç tarafına aktarılarak kapatılır.

3.1.2. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Artış ve Azalışları

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde işletmeler ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamak kaydıyla maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini tercih edebilirler (Kılıç, 2019, s. 129). Yapılacak yeniden değerlendirme işlemi söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimle orantılı olarak yıllık yapılabileceği gibi üç beş yılda bir defa da yapılabilir (TMS 16, md. 34).

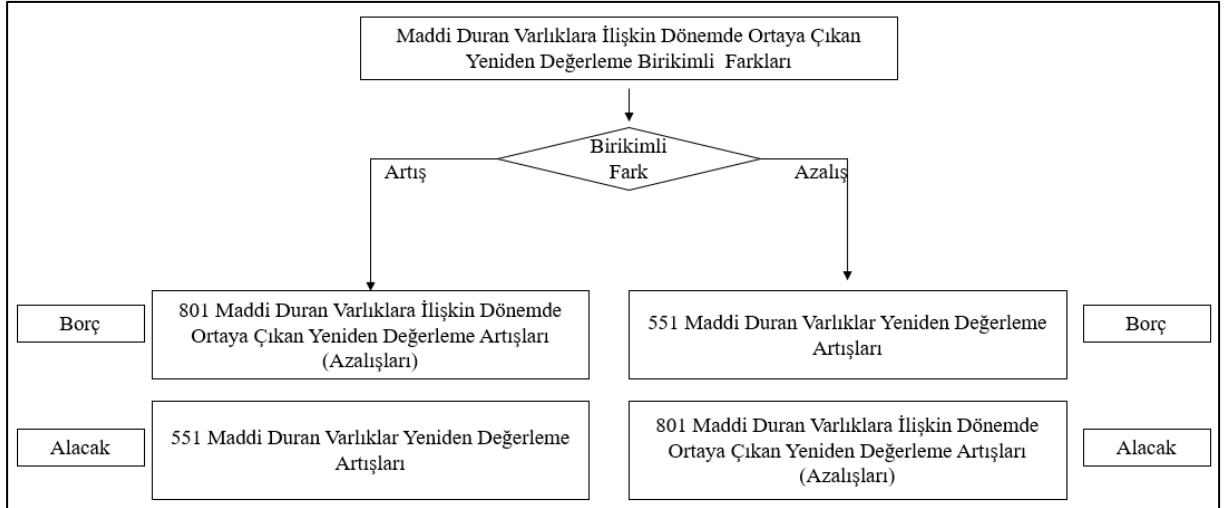
Yöntem olarak yeniden değerlendirme modelinin kullanıldığı durumda yapılacak yeniden değerlendirme işleminden ortaya çıkan artış ve azalışlar, TMS uyumlu taslak hesap planı ve TMS 16 kapsamındaki muhasebeleştirme süreci Şekil 3’te verilmiştir.



Şekil 3. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artış ve azalışlarına yönelik farkın muhasebeleştirilme süreci

Şekil 3'e göre maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artış ve azalışlarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi için TMS uyumlu taslak hesap planında "801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabı kullanılması önerilmiştir. Yapılan yeniden değerlendirme işlemi ile ortaya çıkan maddi duran varlıklardaki yeniden değerlendirme artışları söz konusu maddi duran varlık hesabının borç tarafı karşılığında "801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabının alacak tarafına kaydedilerek muhasebeleştirilir. Ancak yeniden değerlemeye tabii tutulan varlığın daha önceki yeniden değerlendirme işleminden kaynaklanan değer azalışları var ise, söz konusu değer azalışının ölçüsünde maddi duran varlığın kullanım alanına göre faaliyet gider hesabının alacağına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise "801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabı kapatılarak bilançoya aktarılır. Bu işleme ilişkin akış şeması Şekil 4'te verilmiştir. Şekil 4'e göre bu hesabın borç ya da alacak kalanındaki tutar "551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabının ilgili tarafına aktarılır.

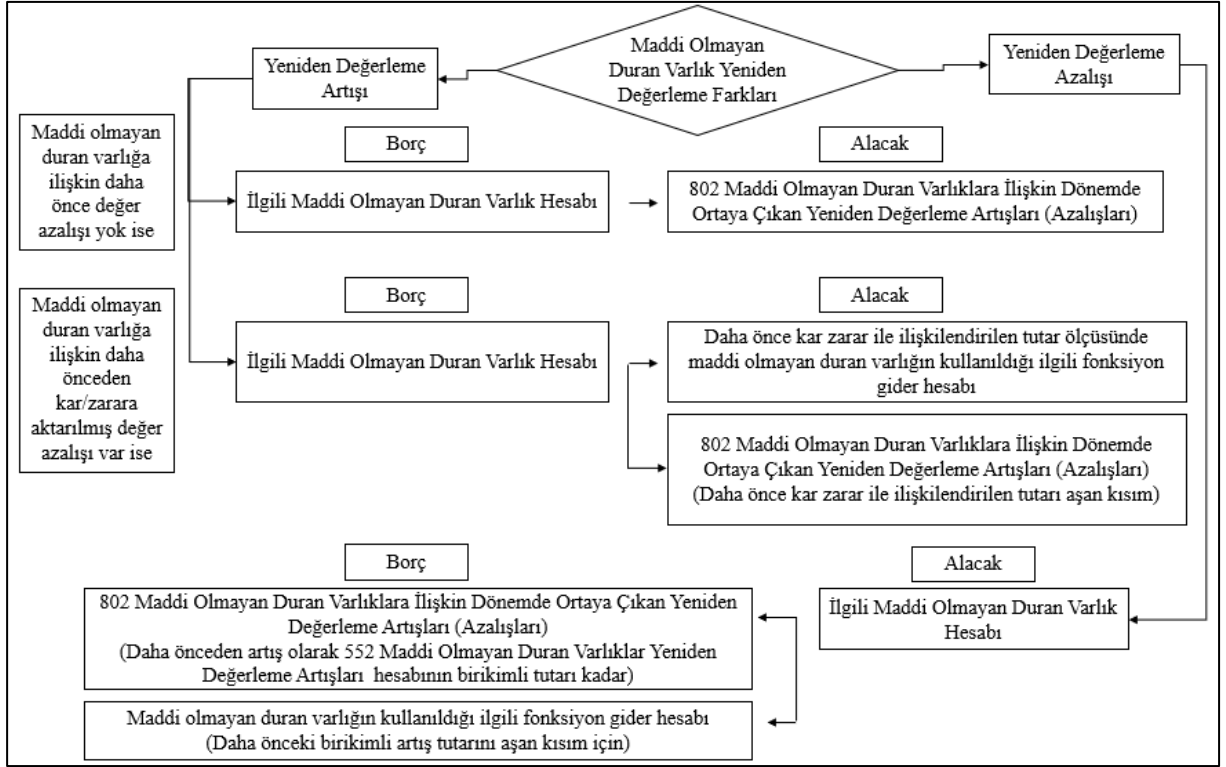


Şekil 4. Maddi duran varlıklara ilişkin dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme birikimli farklarının bilançoya aktarılması

3.1.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Artış ve Azalışları

Herhangi bir fiziksel varlığı ifade etmeyen ve işletmenin çeşitli şekillerde faydalandığı veya ileride faydalanmayı beklediği aktifleştirilmiş gider unsurları olarak ifade edilen maddi olmayan duran varlıkların (Oğuz ve Akay, 2016, s. 471) yeniden değerlendirilmesinde işletmeler, aktif bir piyasanın bulunmama ihtimali söz konusu olmadığı sürece, ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfının tamamına uygulamak kaydıyla maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini tercih edebilirler (TMS 36, md. 72).

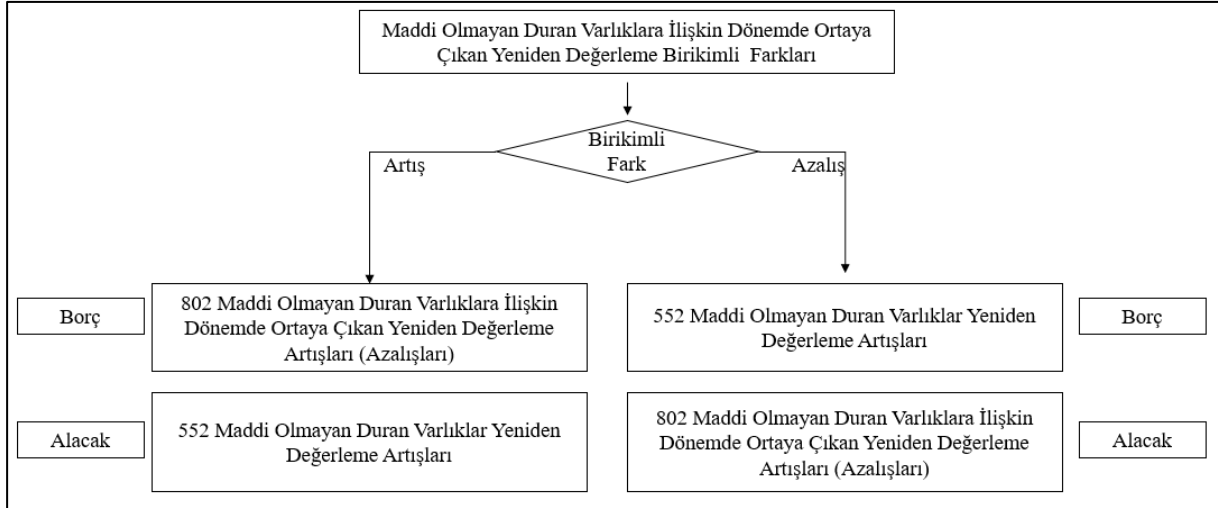
Yöntem olarak yeniden değerlendirme modeli kullanıldığı durumda yapılacak yeniden değerlendirme işleminden ortaya çıkan artış ve azalışlar, TMS uyumlu taslak hesap planı ve TMS 38 kapsamındaki muhasebeleştirme süreci Şekil 5'te verilmiştir.



Şekil 5. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artış ve azalışlarına yönelik farkın muhasebeleştirilme süreci

Şekil 5'e göre maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme artış ve azalışlarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi için TMS uyumlu taslak hesap planında "802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabı kullanılması önerilmiştir. Yapılan yeniden değerlendirme işlemi ile ortaya çıkan maddi olmayan duran varlıklardaki yeniden değerlendirme artışları söz konusu maddi olmayan duran varlık hesabının borç tarafı karşılığında "802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabının alacak tarafına kaydedilerek muhasebeleştirilir. Ancak yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi olmayan duran varlığın daha önceki yeniden değerlendirme işleminden kaynaklanan değer azalışları var ise, söz konusu değer azalışının ölçüsünde maddi olmayan duran varlığın kullanım alanına göre faaliyet gider hesabının alacağına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise "802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)" hesabı kapatılarak bilançoya aktarılır. Bu işleme ilişkin akış şeması Şekil 6'da verilmiştir. Şekil 6'ya göre bu hesabın borç ya da alacak kalanındaki tutar "552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabının ilgili tarafına aktarılır.



Şekil 6. Maddi duran varlıklara ilişkin dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme birikimli farklarının bilançoya aktarılması

3.1.4. Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Yeniden Ölçüm Kazanç ve Kayıpları

Çalışanlara sağlanan tanımlanmış faydalar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetlerden dolayı veya iş ilişkisinin sona ermesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her tür bedel olarak ifade edilmiştir (TMS 19, md.8). TMS 19, çalışanlara sağlanan faydaları, faydanın tamamının raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği kısa vadeli faydalar; çalışanın iş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen faydalar; çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar ile iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklanan faydalar olarak sınıflandırmıştır (Özdemir ve Varıcı, 2015, s. 162).

Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin TMS uyumlu taslak hesap planı ve TMS 19 kapsamında yapılacak muhasebe kaydı için taslak hesap planında kapsamlı gelir tablosu için “803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)” hesabı belirlenmiştir. Tanımlanmış fayda borç veya varlık net tutarları üzerinden yapılacak yeniden ölçüm sonucunda ortaya çıkan kazançlar bu hesabın alacağı karşılığında söz konusu faydayı temsil eden “472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları” veya “473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabının borcuna; kayıplar ise bu hesabın borcu karşılığında ilgili fayda hesabının alacağına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi önerilmiştir. Dönem sonunda bu hesabın birikimli tutarı üzerinden yapılacak aktarmada hesabın net kayıp veya net kazanç tutarını gösteren bakiyesi bilançoya yansıtılmak üzere “553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç (Kayıpları)” hesabına aktarılarak kapatılır.

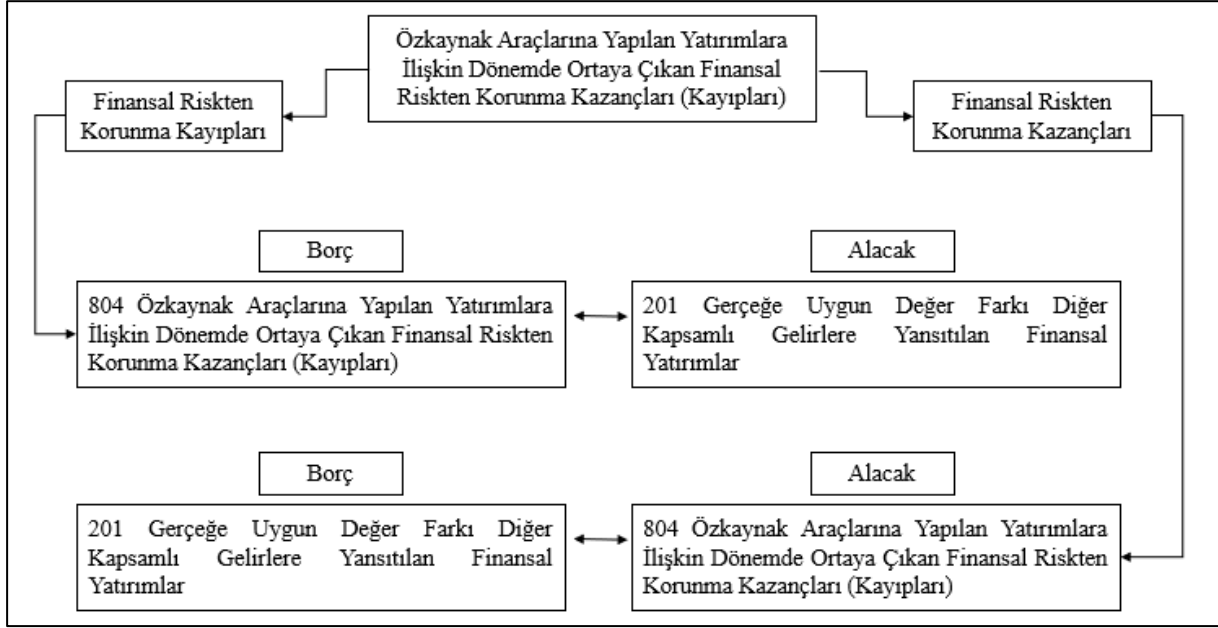
3.1.5. Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazanç ve Kayıpları

Korunma muhasebesi, kâr veya zarara etki edebilecek belirli risklerin yönetimi için niteliğine uygun finansal araç kullanmak kaydıyla yapılan risk yönetim faaliyetinin etkisinin mali tablolara yansıtılmasını amaçlamaktadır (TFRS 9, md. 6.1.1). İşletmeler bu amaç doğrultusunda (TFRS 9, md. 6.2.1-6.2.3);

- Türev araçlar,
- Türev olmayan finansal yükümlülük veya finansal varlık,
- Raporlayan işletme dışındaki bir tarafla yapılan sözleşmeler korunma aracı olarak tercih edilebilir.

Korunma amacıyla yapılan yatırımlar sebebiyle oluşan kazanç veya kayıplar farklı şekillerde kayıtlara alınabilmektedir. Ancak korunan unsurun, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelirden sunulması tercih edilen bir özkaynak aracı olduğunda söz konusu finansal riskten korunma kazanç veya kayıp tutarı diğer kapsamlı gelire yansıtılır (TFRS 9, md. 6.5.8). Bu amaç doğrultusunda taslak hesap planında “804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının kullanılması önerilmiştir.

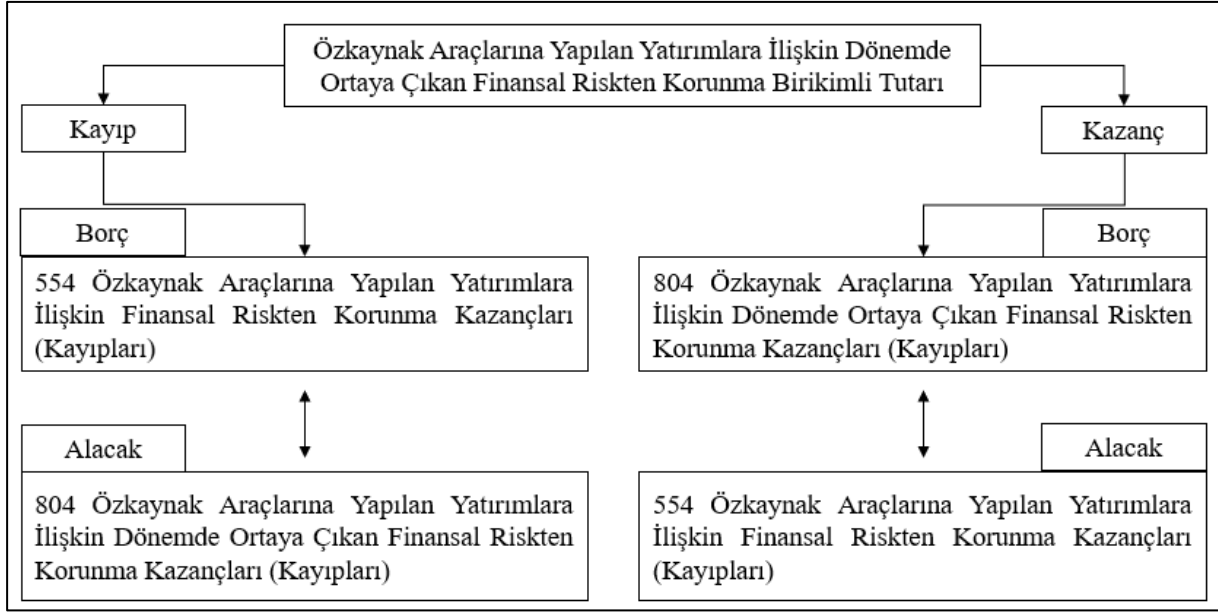
Şekil 7, finansal riskten korunma amacıyla yapılan özkaynak araçlarına yönelik yatırım sebebiyle ortaya çıkan kazançların muhasebeleştirilme sürecini göstermektedir.



Şekil 7. Özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan finansal riskten korunma kazanç ve kayıplarına yönelik muhasebeleştirilme süreci

Şekil 7’ye göre özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara ilişkin finansal riskten korunma kazançları bu hesabın alacağı karşılığında “201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının borç tarafında muhasebeleştirilirken, finansal riskten korunma kayıpları ise bu hesabın borç tarafı karşılığında “201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının alacak tarafında muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise “804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabı kapatılarak bilançoya aktarılır. Bu işleme ilişkin akış şeması Şekil 8’de verilmiştir. Şekil 8’e göre bu hesabın borç ya da alacak kalanındaki tutar “554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının ilgili tarafına aktarılarak özkaynak grubuna yansıtılmış olur.



Şekil 8. Özkaynak araçlarına yapılan yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan finansal riskten korunma birikimli farklarının bilançoya aktarılması

3.1.6. Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüklerin Gerçeğe Uygun Değerindeki Artış ve Azalışlar

Kredi riski, finansal araç taraflarından birinin üstlendiği yükümlülüğü yerine getirmediği için diğer tarafın finansal bir kayıp ya da zarar görmesi riski olarak ifade edilmiştir (TFRS 7, Ek A; TFRS 9, B5.7.13). Risk, kelime anlamıyla genel itibarıyla olumsuz bir algı oluştursa da risk düzeyinin azalması sonucu beklenen zararın azalması, işletme için olumlu bir durumu ifade edecektir. Bu kapsamda kredi riskindeki değişikliğe bağlı olarak finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki artış, olumsuz durumu; azalış ise olumlu bir durumu gösterecektir. Kredi riskindeki değişimlerden kaynaklanan olası farkların muhasebeleştirilmesi için taslak hesap planında “805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabının kullanılması tasarlanmıştır.

Taslak hesap planına göre kredi riskindeki değişiklik kaynaklı ortaya çıkacak finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki artış, söz konusu yükümlülük hesabının alacağı karşılığına “805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabının borç tarafında muhasebeleştirilir. Buna karşın kredi riskindeki değişiklik kaynaklı ortaya çıkacak finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki azalış ise ilgili yükümlülük hesabının borcuna karşılık “805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabının alacak tarafından muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise “805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabının borç veya alacak bakiyesi bilançoya aktarılmak amacıyla tutarlar “555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabına yansıtılır.

3.1.7. Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydettikleri Gelirlerden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

Özkaynak yöntemi, yatırımın başlangıçtaki elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmesi ve daha sonra söz konusu yatırım maliyetinin yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği muhasebe yöntemidir. Yatırımcı işletmenin kâr veya zararını, yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen pay; yatırımcı işletmenin diğer kapsamlı kârını ise yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı kârından kendisine düşen pay oluşturmaktadır (TMS 28, md.3). İşletmelerin özkaynak yöntemine göre değerledikleri yatırımlarının dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtıkları ve daha sonradan veya zarara aktarılmayacak gelir ve giderlerden yatırım yapan işletmeye düşen paylarının izlenmesi için taslak hesap planında “807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” hesabı tasarlanmıştır.

Dönem içerisinde özkaynak yöntemine göre değerledikleri yatırımlardan ortaya çıkan, diğer kapsamlı gelire kaydedilen ve daha sonradan kâr veya zarara yansıtılacak gelir ve gider tutarlarından yatırımcı işletme için olumlu nitelendirilebilecek işletmeye düşen paylar ilgili yatırım hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir. Yatırımcı işletme için olumsuz olarak nitelendirilebilecek işletmeye düşen paylar ise bu hesabın alacak tarafına karşılık, ilgili yatırım hesabının borç tarafında muhasebeleştirilir. Dönem sonunda bu hesabın birikimli tutarları üzerinden hesaplanacak borç veya alacak tutarı, özkaynak hesabına aktarılacak suretiyle “557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” hesabına yansıtılarak kapatılır.

3.1.8. Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlerde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler ve Giderler

Tekdüzen hesap planının esnek yapısı gereği, hesabın bulunduğu grubun niteliğine uyan ancak, hesap grubu içerisinde özel olarak bir ana hesapta sınıflandırılmayan unsurlar için “Diğer” başlıklı hesaplara yer verilmiştir. Bu yapılanma varlık ve kaynak hesaplarında olduğu gibi gelir tablosu hesap gruplarında da aynı şekilde yapılmıştır. Kapsamlı gelirin sınıflandırılmasında da benzeri yapılanma kullanılmış olup, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirlerde sunulan diğer gelir ve gider unsurları için de bir sınıflandırma yapılmıştır. Bu amaçla taslak hesap planında “808 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)” hesabının kullanılması planlanmış olup, dönemde ortaya çıkan “diğer” niteliğindeki gelirler bu hesabın alacağına, giderler ise borcuna kaydedilmek suretiyle kaydedilir.

Dönem sonunda bu hesabın birikimli tutarları üzerinden hesaplanacak borç veya alacak tutarı, özkaynak hesabına aktarılacak suretiyle “558 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)” hesabına yansıtılarak kapatılır.

3.2. Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderlere Yönelik Muhasebeleştirme Esasları

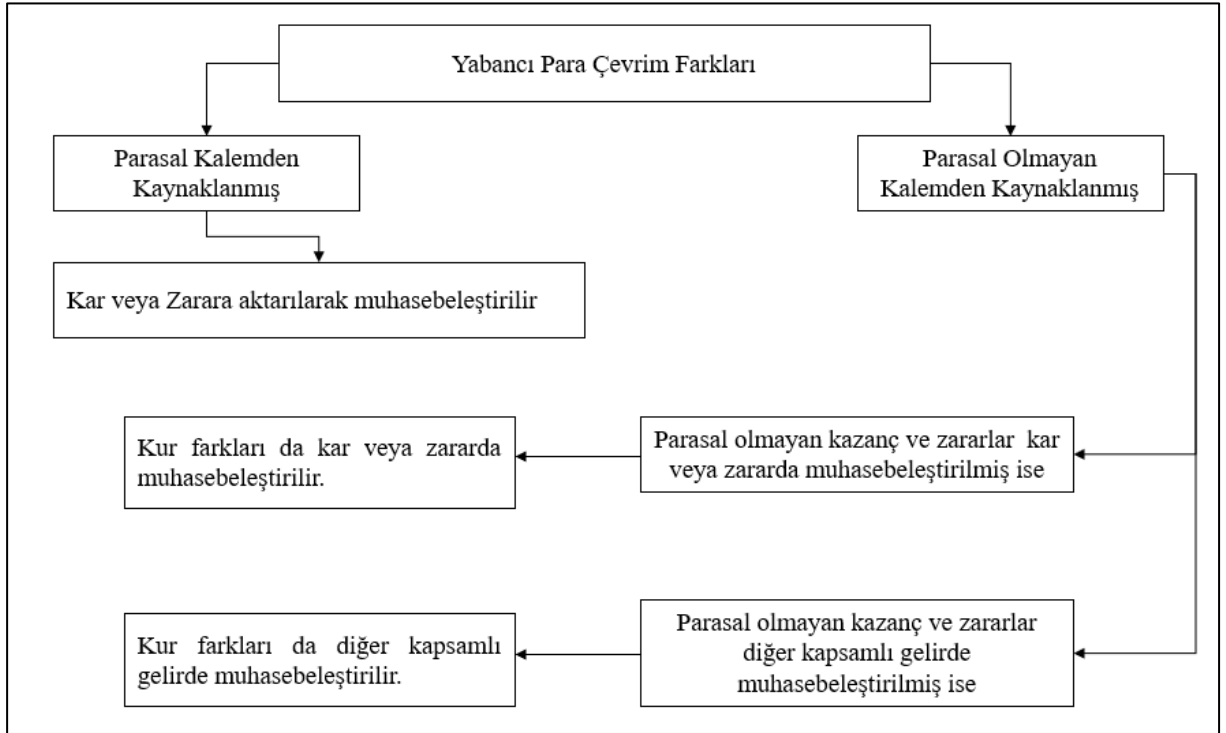
Döneme ilişkin kapsamlı gelirden sınıflandırılan kâr veya zarar gelecek dönemlerde geri kazanılamayacağı öngörülmesi durumunda geri kazanılamayacak nitelikteki tutar yeniden

sınıflandırma yapılmak suretiyle diğer kapsamlı gelirden çıkarılarak kara veya zarara yansıtılır (TMS 39, md. 97).

Bu bölümde KGK tarafından önerilen kapsamlı gelir tablosu formatı kapsamında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak döneme ilişkin diğer kapsamlı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar açıklanacaktır.

3.2.1. Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları

İşletmeler finansal tablolarını TL haricinde herhangi bir para biriminde sunabilirler. Finansal tabloların sunulduğu para biriminin, geçerli para biriminden farklı olması durumunda faaliyet sonuçları ve finansal durumunu finansal tabloların sunumunda kullandığı para birimine çevirir. Öyle ki bir grup içerisinde çok sayıda farklı para birimleri ile finansal tablo sunulması durumunda finansal tabloların konsolide edilebilmeleri için ortak bir para biriminden ifade edilmeleri gereksinimi ortaya çıkabilir (TMS 21, md.38). Yapılacak yabancı paralı çevrim işlemlerinde ortaya çıkan farkların muhasebeleştirilmesine yönelik süreç Şekil 9’da gösterilmiştir.



Şekil 9. Yabancı paralı çevrim işlemlerinde ortaya çıkan farkların muhasebeleştirilmesine yönelik süreç

Şekil 9’a göre yapılan yabancı paralı işlemlerden dolayı ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde yöntem farklılığı söz konusudur. Parasal kalemden kaynaklanan kur farkları oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilirken (TMS 21, md. 28), parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kur farkları, parasal olmayan kalemden kaynaklanan kazanç ya da zararın muhasebeleştirilme şekline göre kaydedilir. Eğer, parasal olmayan kalemden kaynaklanan kazanç ve zararlar, kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse, kur farkları da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Parasal olmayan kalemden kaynaklanan kazanç ve zararlar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, kur farkları da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 21, md 30). Bu kapsamda ağırlıklı kullandığı para birimi

Türk lirasından farklı olan bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımların, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımlara ilişkin finansal tablolarının Türk lirasına çevrilmesinden dolayı ortaya çıkan döneme ilişkin kur farklarının izlenmesi ile işletmelerin iştiraklerindeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarını bireysel olmayan finansal tablolarında özkaynak yöntemi tercih edilerek muhasebeleştirilmesi ihtimalinde, bu işletmelerdeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan döneme ait kur farkı kazanç veya kayıplarının izlenmesi için taslak hesap planında “810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları” hesabının kullanımı tasarlanmıştır.

Söz konusu durumlar sebebiyle dönemde ortaya çıkan olumlu nitelikteki kur farkları bu hesabın alacağı karşılığında ilgili bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarına ilişkin yatırım hesabının borç tarafında muhasebeleştirilirken, olumsuz nitelikteki kur farkları ise bu hesabın borcu karşılığında ilgili yatırım hesabının alacak tarafında muhasebeleştirilir. Dönem sonunda ise “810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları” hesabının borç ya da alacak bakiyesi, bilançoya aktarılmak üzere “560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)” hesabına aktarılarak kapatılır. Buna karşın parasal kalemlerden ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları bu hesap yerine kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

3.2.2. Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazanç ve Kayıpları

Ekonomideki belirsizliklerin beraberinde getirdiği riskler, yatırımcıları farklı finansal enstrüman arayışına sokmuştur. Bu arayışa cevaben riskten kaçınma adına türev araçlar olarak adlandırılan farklı özelliklere sahip finansal enstrümanlar piyasaya dahil olarak nakit akış riskinden korunma amaçlanmıştır (Aygören ve Kurtcebe, 2009, s. 2). Bu konuda TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında nakit akış riskinden korunma işlemi, muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borca ya da gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen ve net kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikteki nakit akışındaki değişikliklerinden korunmak için gerçekleştirilen finansal riskten korunma olarak tanımlanmıştır (TMS 39, md. 86).

TMS uyumlu taslak hesap planında ise, dönemde ortaya çıkan nakit akış riskinden korunma kazanç ve kayıplarının kapsamlı gelirden muhasebeleştirilebilmesi için “811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının kullanılması önerilmiştir. Taslağa göre, nakit akış riskinden korunma amacıyla dönem içinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların etkin bir koruma sağladığı belirlenmesi durumunda etkin olan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilirken, etkin olmayan kısmı ise doğrudan kâr veya zarar hesaplarına aktarılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

Korunma kazanç ve kayıplarının muhasebeleştirilmesinden bahsedilen “Etkinlik” kavramının nasıl değerlendirileceğine ilişkin korunma işlemindeki etkinsizlik kaynaklarının analizi ve korunma oranının nasıl belirleneceği, diğer ifadeyle etkinlik düzeyinin belirlenmesi işletmenin değerlendirmesine bırakılmıştır (TFRS 9, md. 6.4.1-b).

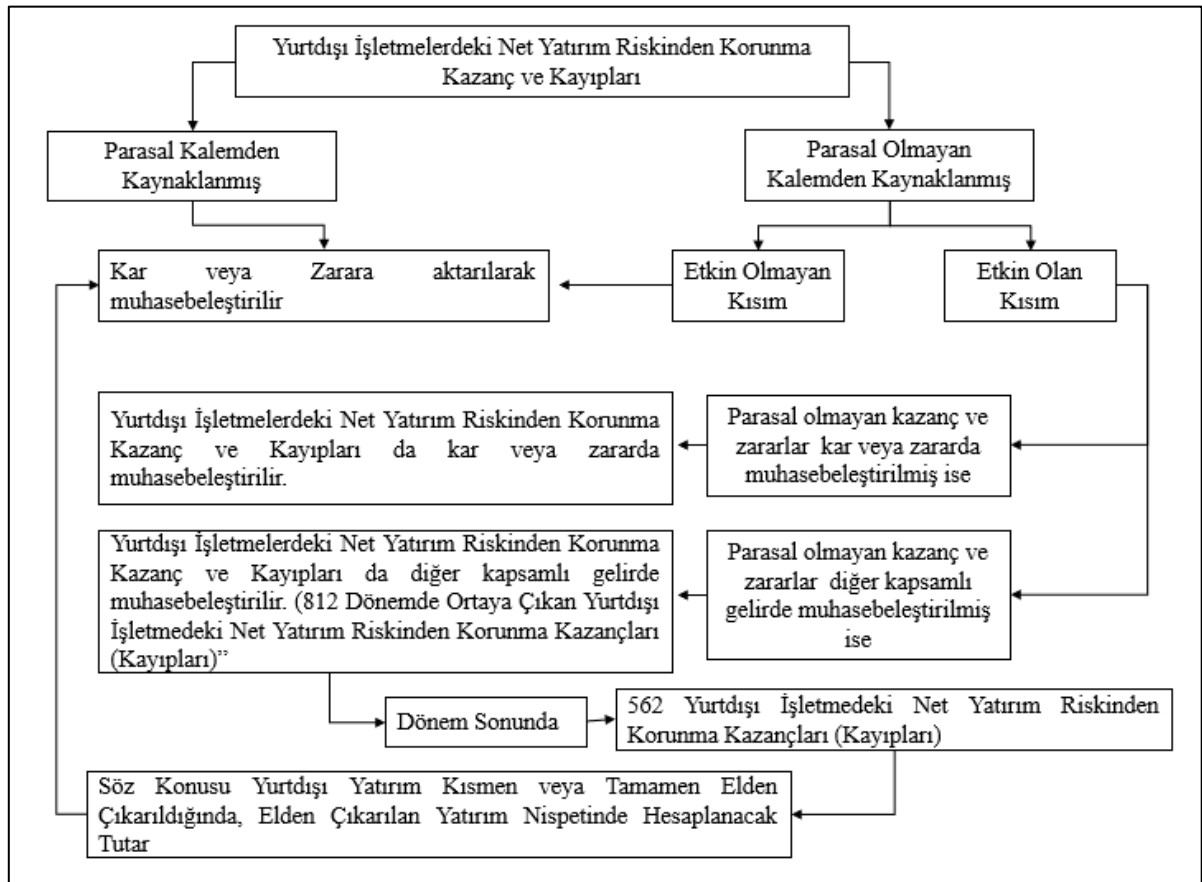
Dönem sonunda “811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının borç veya alacak bakiyesi bilançoya aktarılmak üzere “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabına yansıtılarak kapatılır.

3.2.3. Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmelerdeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazanç ve Kayıpları

Parasal kalemlere ilişkin korunma işlemleri ve yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma amacıyla yapılan işlemler, nakit akış riskinden korunma işlemine benzer şekilde muhasebeleştirilir. Korunma amacıyla ortaya çıkan kazanç ya da kayıpların

etkin olarak belirlenen kısmı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirken, etkin olmayan kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TFRS 9, md. 6.5.13; TMS 39, md. 102). Net yatırım riskinden korunma işleminden dolayı ortaya çıkan ve kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olan kazanç ya da kayıplar, yurtdışı işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılması sırasında yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak özkaynaktan çıkarılarak kâr veya zarara aktarılır (TFRS 9, md. 6.5.14; TMS 39, md. 102).

TMS uyumlu taslak hesap planında yurtdışı işletmelerdeki net yatırım riskinden korunma kazanç ve kayıplarının etkin olan kısmının muhasebeleştirilmesi için “812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının kullanımı önerilmiştir. TMS 39, TFRS 9 ve taslak hesap planı doğrultusunda söz konusu kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesine ilişkin süreç Şekil 10’da verilmiştir.



Şekil 10. Yurtdışı işletmelerdeki net yatırım riskinden korunma kazanç ve kayıplarının muhasebeleştirilme süreci

Şekil 10’a göre, yurtdışı işletmelerin net yatırım riskinden korunma kazancının etkin kabul edilebilecek kısmı kapsamlı gelire yansıtılmak üzere bu hesabın alacağına, kayıpların etkin kabul edilecek kısmı ise bu hesabın borcuna kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir. Dönem sonunda ise “812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabının borç ya da alacak kalanı “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabına aktarılmak suretiyle kapatılır. Söz konusu yurtdışı işletmenin tamamen ya da kısmen elden çıkarılması durumunda ise yeniden sınıflandırma adına nispi tutar özkaynaktan çıkarılarak kâr veya zarara yansıtılır.

3.2.4. Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazanç ve Kayıplar

Bu hesap grubu, gerçeğe uygun değer farkları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen finansal yatırımların dönemde yapılan değerlendirme sonucu gerçeğe uygun değerinde ortaya çıkan farkların kapsamlı gelir tablosunda izlendiği gruptur. Bu amaçla taslak hesap planında “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabının kullanılması önerilmiştir.

Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerlemesi ile dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları ilgili finansal yatırım hesabının borcuna karşılık “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabının alacak tarafında muhasebeleştirilirken, gerçeğe uygun değer azalışları ise ilgili finansal yatırım hesabının alacak tarafına karşılık bu hesabın borç tarafında muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise bu hesabın birikimli borç veya alacak bakiyesi bilançoya aktarılmak üzere “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına yansıtılarak hesap kapatılır.

3.2.5. Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

Bir opsiyonun zaman değerinin gerçeğe uygun değerindeki değişim, korunan kalemlerle ilgili olduğu ölçüde diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve ayrıca özkaynak grubunda ayrı bir hesapta tutar cinsinden izlenir (TFRS 9, md. 6.5.15-b). TMS uyumlu taslak hesap planında, opsiyon sözleşmelerinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma amacı olarak tanınması durumunda opsiyon sözleşmelerinin zaman değerlerindeki değişimlerin döneme ait olan kısımlarının kapsamlı gelirden izlenmesi için “814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabı, özkaynak grubunda ayrıca izlenmesi için “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler” hesabı önerilmiştir.

Opsiyon zaman değerinde ortaya çıkan değerlendirme artışları “814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabının alacağına, azalışlar ise borcuna kaydedilir. Dönem sonunda ise bu hesabın borç veya alacak bakiyesi, “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bilançoya yansıtılmış olur.

Opsiyonların zaman değerinde dönem içinde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilen tutarların bir kısmının veya tamamının gelecekte geri kazanılamayacağına öngörülmesi durumunda söz konusu geri kazanılamayacak tutar kâr veya zarara aktarılacak suretiyle yeniden sınıflandırılır (TFRS 9, md. 6.5.15-b-iii). Bu açıklama doğrultusunda söz konusu tutarın geri kazanılamayacak olması durumunda, 564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler hesabının birikimli bakiyesinin bir kısmı veya tamamı kâr veya zarara aktarılacak suretiyle borç ya da alacak kaydı yapılır.

3.2.6. Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

Bir forward sözleşmesinin forward fiyatı ile spot fiyatının ayrıştırılması ve forward sözleşmesinin sadece spot fiyatındaki değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması

durumunda bunun, korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda forward sözleşmesinin forward unsuruna opsiyonun zaman değerine uygulandığı şekilde işlem yapılır (TFRS 9, md. 6.5.16). Yapılacak bu işlem için TMS uyumlu taslak hesap planında “815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabının kullanılması önerilmiştir.

Taslağa göre, forward sözleşmelerinde Forward bileşen ile spot bileşenin ayrıştırılması ile spot bileşenin değerindeki değişimin korunma aracı olarak tanımlandığı durumda, forward bileşen değerinde dönem içinde meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, azalışlar ise bu hesabın borcuna kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise, “815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabın birikimli bakiyesi “565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılmak suretiyle bilançoya yansıtılmış olur.

3.2.7. Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

Döviz bazlı farkın finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun, korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda döviz bazlı farka, opsiyonun zaman değerine uygulandığı şekilde işlem yapılır (TFRS 9, md. 6.5.16). Yapılacak muhasebeleştirme işlemi için TMS uyumlu taslak hesap planında artışlar “816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabının kullanılması önerilmiştir.

Taslağa göre, bir finansal aracın döviz bazlı farkın söz konusu finansal araçtan ayrıştırılması ve bunu koruma aracı olarak tanımlamaması durumunda ortaya çıkan döviz bazlı fark değerlerinde dönem içindeki artışlar “816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabının alacak tarafında, azalışlar ise bu hesabın borç tarafında muhasebeleştirilir.

Dönem sonunda ise “816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabının birikimli bakiyesi “566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler” hesabına yansıtılarak bilançoya aktarılır.

3.2.8. Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydettikleri Gelir ve Giderlerden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar

Kâr veya zararda yeniden sınıflandırma yapılmayacak döneme ilişkin gelirlerin kapsamlı gelirden izlenmesi gerektiğinden yukarıda bahsedilmiştir. Bu grup ise özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların daha önceden diğer kapsamlı gelirden kaydedilen kısımlarının yeniden sınıflandırma ile kâr veya zarara aktarılacak paylarının izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda taslak hesap planında “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabı tasarlanmış olup dönem içinde diğer kapsamlı gelir olarak kaydedilen ve daha sonra yapılacak sınıflandırma ile kâr veya zarar tablosuna aktarılacak tutar pozitif ise bu hesaba alacak kaydı yapılırken, negatif olduğunda ise borç kaydı yapılır.

Dönem sonunda ise hesabın birikimli bakiyesi “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına yansıtılarak kapatılır.

3.2.9. Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelir ve Giderler

Bu grup, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirlerde kaydedilen döneme ait gelir ve giderlerin karşılığı olarak, kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen ve tekrar sınıflandırması yapılarak kâr veya zarara aktarılabilecek gelir ve giderlerin izlenmesi için kullanılır. Bu amaç doğrultusunda TMS uyumlu taslak hesap planında “818 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabının kullanılması önerilmiştir.

Dönem içinde ortaya çıkan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirdeki artış bu hesabın alacağına kaydedilirken, azalışlar hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda ise bu hesabın birikimli bakiyesi, bilançoya aktarılmak üzere “568 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabına yansıtılarak kapatılır.

4. SONUÇ

Dönem içinde ortaya çıkan gelir ve giderlerin bir kısmı gelir tablosunda, bir kısmı ise daha sonraki bir veya birden fazla dönemde işletmeye fayda sağlayacağı düşüncesiyle diğer kapsamlı gelirde sunulmaktadır. Diğer kapsamlı gelir tablosuna yapılacak muhasebe kayıtlarına ilişkin kullanımda olan mevcut tekdüzen hesap planı kapsamında kullanılabilir hesap veya hesaplar yer almamaktadır. Ayrıca mevcut tekdüzen hesap planı genel itibarıyla TMS/TFRS gerekliliklerini yerine getirecek ayrıntıda hesap yapılanmasına sahip değildir. Bu sebeple KGGK tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda TMS uyumlu hesap planı geliştirilmesi amaçlanmış ve taslak hesap planı oluşturulmuştur.

Bu çalışma, kapsamlı gelir tablosu unsurlarının ilgili standart hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmesine yönelik taslak hesap planının kullanımı yoluyla yapılacak muhasebeleştirme işlemlerine açıklık getirmeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda diğer kapsamlı gelir tablosunun ana unsurları olan “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar” ile “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar” gruplarının alt başlıklarına uyumlu olarak taslak hesap planında döneme ait işlemlerin yapılabilmesi için “80-83 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” hesap grubunda;

- Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler,
- Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler,
- Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurlarına ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ve
- Diğer kapsamlı gelirlere yönelik diğer düzeltmeler şeklinde alt gruplar oluşturulmuştur.

Oluşturulan bu gruplardan yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ile diğer düzeltmeler geçici hesap grupları niteliğinde olup kapsamlı gelir tablosu oluşturulduğunda bu gruptaki hesaplar kapsamlı gelir tablosunun ana unsurlarını oluşturan “80 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” ve “81 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” hesap gruplarına aktarılarak bu hesap gruplarındaki birikimli bakiyeler TFRS’yi uygulayan işletmelerle sınırlı olmak kaydıyla bilanço karşılığı olan “56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesap grubuna aktarılarak kapatılır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, (80), 101-117.
- Aygören, H., ve Kurtcebe, E. (2019). Türev Finansal Araçların Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 1-16.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- Çetinoğlu, T., ve Tutkavul, K. (2013). Aracı Kurumlarda Kapsamlı Gelirin Raporlanması ve Faaliyet Sonuçlarına Etkisinin İncelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (38), 143-170.
- Gökgöz, A. (2013). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 23-38.
- Kaplanoğlu, E. (2014). TMS-TFRS Çerçevesinde Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63), 75-92.
- Kılıç, M. (2019). Borsa İstanbul Şirketlerinin Kapsamlı Gelir Raporlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Yaşar University*, 14(54), 127-140.
- Oğuz, M., ve Akay, H., (2016). Diğer Kapsamlı Gelir, Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (36-1), 465-500.
- Özdemir, F. S., ve Varıcı, İ. (2015). Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 159-189.
- Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları*. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara, Türmob Yayınları.
- Tuğay, O., ve Arısoy, K. (2020). Finansal Araçların Tms/Tfrs ve Bobi Frs Çerçevesinde Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 563-577.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü)
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları TFRS 9 Finansal Araçlar
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9190/Elektronik-Finansal-Raporlama> (Erişim Tarihi: 08.11.2021)