

Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi

Ahmet GÖKGÖZ*

ÖZET

Muhasebe standartları açısından, işletmelerin dönem içerisinde elde ettiği gelir ve giderler ile sonuçta ulaştığı kâr veya zararların bazıları gelir tablosu içerisinde bazıları ise öz kaynak içerisinde sunulmaktadır. Öz kaynak içerisinde yansıtılan kâr veya zararlar “diğer kapsamlı gelir” olarak isimlendirilmektedir. 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. Bu çalışmanın amacı; diğer kapsamlı gelir içerisinde sınıflanan unsurları inceleyerek söz konusu unsurların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Diğer Kapsamlı Gelir, Muhasebeleştirme.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

Other Comprehensive Income And Accounting

ABSTRACT

In terms of accounting standards; incomes and expenses occurred during the period and profits or losses ultimately achieved by business, is presented in the income statement; however, some of them are presented in the equity section. Income or loss presented in equity section is called as “other comprehensive income”. The main components of other comprehensive income are consisted of revaluation surplus of property, plant and equipment, revaluation surplus of intangible assets, effects of changes in foreign exchange rates, actuarial gains and losses, valuation differences of financial assets and derivatives. This study is aiming to explain how to account the elements being classified in other comprehensive income by examining them.

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

Jel Classification: M40, M41, M49.

* Öğr.Gör.Dr.Ahmet Gökgöz, Yalova Üniversitesi, Yalova Meslek Yüksek Okulu, ahmetgokgoz83@gmail.com

1. GİRİŞ

Gelir tablosu; işletmenin belli bir faaliyet döneminde elde ettiği gelir ve giderleri ile sonuçta ulaştığı kâr veya zararları gösteren bir finansal tablodur. Gelir tablosu işletmelerin dönemlik performanslarını göstermektedir. Gelir tablosu ismi, içerisinde giderleri de barındırması sebebiyle, muhasebe literatüründe tartışma konusu olmuş, gelir-gider tablosu, kâr ve zarar bileşenleri tablosu gibi isimlerle anılmaya başlanmıştır. Ancak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ve zaman içerisinde değişikliklere uğrayan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, gelir tablosu için sunulacak olan kalemlerin kapsamı genişletilerek “kapsamlı gelir tablosu” ifadesi kullanılmıştır.

Kapsamlı gelir tablosu; bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin sunulduğu tablodur. Söz konusu tablo, tek bir kapsamlı gelir tablosu veya kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zarar bileşenleri ile diğer kapsamlı gelir bileşenlerini birlikte gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tablo halinde sunulabilir (TMS 1, md.81).

Kapsamlı gelir tablosundan sunulan bilgiler; “kâr ya da zarar” ile “diğer kapsamlı gelir” bileşenlerinden oluşur. Kâr ya da zarar; işletmenin toplam gelirinden, diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir. Diğer kapsamlı gelir ise; diğer TFRS’ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dâhil olmak üzere) kalemlerini kapsar. Yani, özkaynaklara yansıtılan kâr veya zarar kalemlerini ifade etmektedir. Özetle, kapsamlı gelir tablosunda sunulacak olan bilgiler, “toplam kapsamlı gelir = kâr ya da zarar + diğer kapsamlı gelir” şeklinde ifade edilebilir (TMS 1, md.7)

İşletmenin özkaynaklarda izlenecek olan kâr ya da zararını ifade eden diğer kapsamlı gelirler aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (TMS 1, md.7):

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- Tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileri,
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları.

Bu çalışmanın amacı, kapsamlı gelir tablosunda, diğer kapsamlı gelir olarak sınıflandırılan kalemleri inceleyerek söz konusu kalemlerin finansal tablolarda gösterimini ve muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağını açıklamaktır.

2. DİĞER KAPSAMLI GELİR KALEMLERİNİN FİNANSAL TABLOLARDAN GÖSTERİMİ

TMS 1 Standardı gereği, diğer kapsamlı gelirden sunulan kalemlerin, kâr veya zararda yeniden sınıflandırma potansiyeli bulunup bulunmamasına göre gruplara ayrılması gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012:33). Yani diğer kapsamlı gelirden ileride kâr veya zarara aktarılabilecek durumda olan kalemler ile hiçbir şekilde kâr veya zarara aktarılamayacak olan kalemlerin özkaynak içerisinde ayrı olarak sınıflanması gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları açısından “diğer kapsamlı gelir” unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönem itibariyle özkaynak unsuru olarak sınıflanan ve hiçbir durumda “kâr veya zarar” içerisinde aktarılamayacak olan diğer kapsamlı gelir unsurları şunlardan oluşmaktadır;

- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları,
- Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar.

“Kâr veya zarar” içerisinde aktarılabilecek olan diğer kapsamlı gelir unsurları ise şunlardan oluşmaktadır;

- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kur değişim etkileri,
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları,
- Tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar.

Diğer kapsamlı gelirler, özkaynak grubunda kâr veya zarara aktarılabilmek durumuna göre sınıflanması gerekmektedir. Bu bağlamda Tekdüzen Hesap Planı'nın Özkaynak içerisinde boş bulunan 55 no.lu hesap grubun “Kâr veya Zarara Aktarılabilecek Diğer Kapsamlı Gelirler”, 56 no.lu grubun ise “Kâr veya Zarara Aktarılamayacak Diğer Kapsamlı Gelirler” başlığında raporlanması uygun görünmektedir.

Diğer kapsamlı gelir unsurlarının özkaynak içerisinde sınıflanmasını sağlayan hesaplar aşağıdaki şekilde oluşturulabilir:

55. Kâr veya Zarara Aktarılabilecek Diğer Kapsamlı Gelirler

55X Kur Değişim Etkileri Hesabı

55X Türev Finansal Araçlar Değerleme Farkları Hesabı

55X Aktüeryal Kazanç veya Kayıplar Hesabı

56. Kâr veya Zarara Aktarılamayacak Diğer Kapsamlı Gelirler

56X Finansal Varlık Değerleme Farkları Hesabı

56X Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

56X Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

Diğer kapsamlı gelir unsurlarının özkaynak içerisinde sınıflanmasına yönelik olarak hesaplar belirledikten sonra, söz konusu unsurlar ayrıntılı olarak incelenerek belirlenen hesaplar doğrultusunda muhasebeleştirme örneklerine yer vermek yerinde olacaktır.

3. YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına göre söz konusu varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan değişimlerdir. Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler TMS 16 ve TMS 38 standardı açısından ayrı ayrı açıklanacaktır.

3.1. Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları

İşletmeler, muhasebe politikası olarak, maddi duran varlıklarını “maliyet modeli” ya da “yeniden değerlendirme modeli” seçeneklerinden birini seçerek değerlemeye tabi tutarlar (TMS 16, md.29). Yeniden değerlendirme modeli uygulandığı takdirde; varlığın değerinde artış söz konusu olursa “diğer kapsamlı gelir” içerisinde, değer azalışı olursa gider olarak muhasebeleştirilip “kâr ya da zarar” içerisinde sınıflanır (TMS 16, md.39-40). Yeniden değerlendirme modelinin uygulanışı Şekil 1’deki gibi açıklanabilir.

Örnek: İşletmenin 31.12.2012 tarihi itibarıyla 2010 yılında aktife girmiş kayıtlı değeri 20.000 TL, birikmiş amortismanı 6.000 TL olan bir demirbaşı mevcuttur. İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeliyle değerlemektedir. 31.12.2012 tarihi itibarıyla demirbaşın değerinin 22.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Demirbaşın değerinde (22.000 – 20.000) 2.000 TL artış meydana gelmiştir.

Değer Artış Oranı = 2.000 / 20.000 = %10’dur.

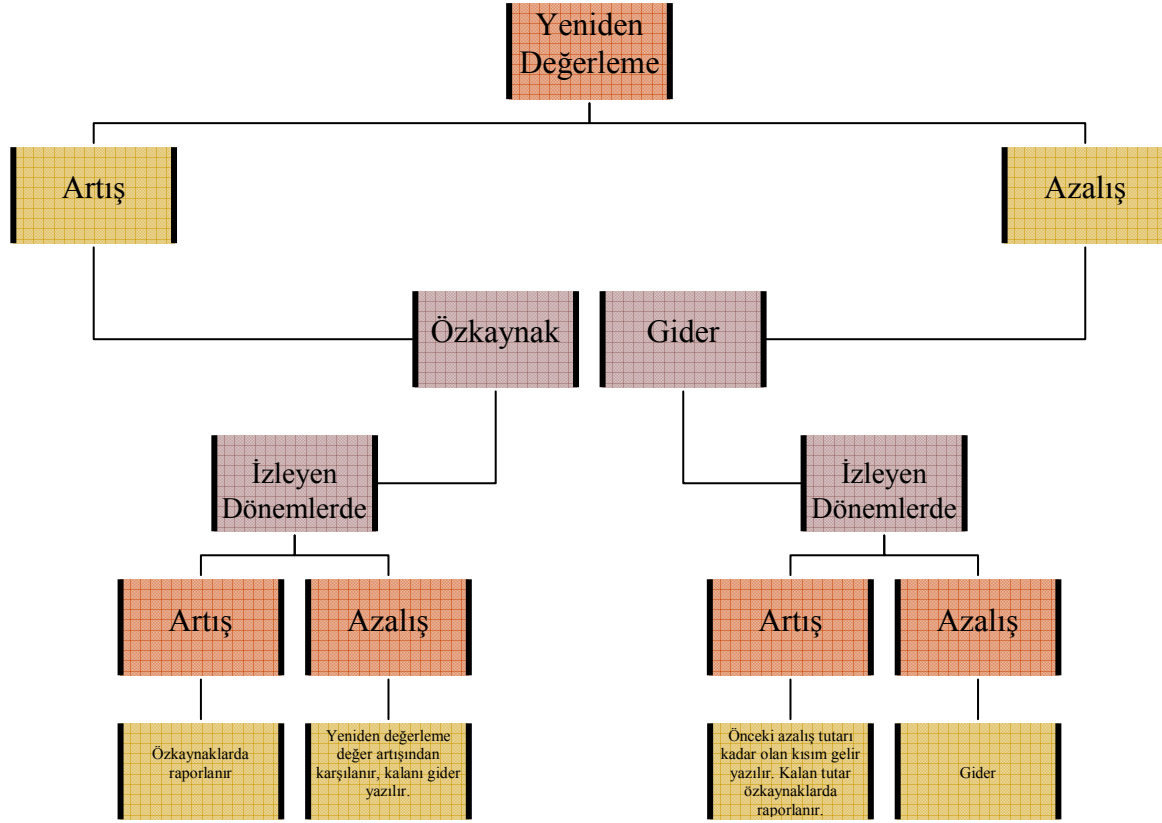
Birikmiş amortisman tutarı da % 10 artırılması gerekmektedir.

Demirbaşın maliyet bedeli = 20.000 x % 10 = 2.000 TL

Birikmiş amortisman artışı = 6.000 x % 10 = (600 TL)

Net değer artışı	= 1.400 TL (Diğer kapsamlı gelir)
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	2.000
257 BİRİKMİŞ AMORT.	600
56X MADDİ DUR.VARL.	
YEN.DEĞ.FARKL.	1.400

Şekil 1: Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Modeli



Kaynak: Akbulut ve Marşap (2006:92).

3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmenin ardından, muhasebe politikası olarak “maliyet modeli” ve “yeniden değerlendirme modeli” seçeneklerinden birisini seçerek değerlemeye tabi tutulur (TMS 38, md.72). Yeniden değerlendirme modeli uygulandığı takdirde; maddi olmayan duran varlığın değerinde değer artışı varsa, bu artış özkaynaklar grubunda, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak yeniden değerlendirme fazlası adı altında muhasebeleştirilir. Eğer, değer azalışı söz konusu olursa, bu azalma gider olarak kayıtlara alınır (TMS 38, md.85-86).

Daha önceki dönemde değer azalışı olmuş bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme sonucu değerinde artış olmuşsa, önceki dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışı kadar kâr veya zarar, kalan kısmı diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilir. Aksi durumda, daha önceki dönemlerde değer artışı olmuş bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme sonucunda değer azalmışsa, önceki dönemlerdeki diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme artışı, içinde bulunulan dönemdeki değer azalışına karşılık mahsup edilir, değer azalışından kalan

tutar olursa gider yazılarak kâr veya zarar arasında muhasebeleştirilir (TMS 38, md.85-86). Özetle, Şekil 1'deki maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi ile ilgili hiyerarşi maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.

Örnek:¹ İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan patent hakkının satın alma bedeli 40.000 TL, birikmiş itfa payları 8.000 TL ve 31.12.2012 tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeri 48.000 TL'dir. İşletme maddi olmayan duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemiyle değerlemeye tabi tutmaktadır.

Varlığın net defter değeri	= 40.000 – 8.000 = 32.000 TL
Net değer artışı	= 48.000 – 32.000 = 16.000 TL
Yeniden değerlendirme oranı	= 16.000 / 32.000 = % 50 olur.
Varlığın değer artışı	= 40.000 x %50 = 20.000 TL
İtfa payı değer artışı	= 8.000 x %50 = (4.000 TL)

Yeniden değerlendirme artışı = 16.000 TL (Diğer Kapsamlı Gelir)

260 HAKLAR HESABI	20.000	
268 BİRİKMİŞ AMORT.		4.000
56X MAD.OLM.DR.VAR.		
YEN. DEĞER. FARK.		16.000

4. TANIMLANMIŞ FAYDA PLANLARINDAKİ AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR

İşletmeler, çalışanlarına sunmuş oldukları hizmetlerinden dolayı bazı faydalar sağlamaktadırlar. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı gereği, işletmelerin çalışanlarına sağladığı faydalar şunlardan oluşmaktadır (TMS 19, md.4):

1. **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar;** ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç vs) gibi faydalardan oluşmaktadır.

2. **Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar;** emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi faydalardır.

3. **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar;** uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve

¹ Gücenme Gençoğlu (2007:234-235) ile Özerhan ve Yanık (2012:288-289)'ın çalışmalarındaki örneklerden geliştirilmiştir.

dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemelerdir.

4. *İşten çıkarma tazminatları.*

Standart gereği çalışma dönemi sonrası çalışanlara sağlanan fayda planları, “Tanımlanmış Katkı Planları” ve “Tanımlanmış Fayda Planları” olarak sınıflandırılmaktadır. Tanımlanmış katkı planları; bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları ise; tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır (TMS 19, md.7).

Standartta çalışma dönemi sonrası faydalar olarak ifade edilen faydalardan birisi mevzuatımızda söz konusu olan kıdem tazminatıdır. Ancak, TMS 19’a göre, kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat değil, işçinin çalışması karşılığı ödenen bir tazminattır (Karakaya, 2007:221). Ülkemizde mevcut kıdem tazminatı uygulaması değerlendirildiğinde, kıdem tazminatının başka bir kuruma yansıtılması mümkün olmadığından, standartta değinilen “tanımlanmış katkı planları” ve “tanımlanmış fayda planları” modellerinden tanımlanmış fayda planı modelinin ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulamasına uygun olduğu söylenebilir (Karacan ve Savcı, 2011:137).

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanarak bilançoda gösterilebilmesi için bazı varsayımların yapılması gerekmektedir. Bunlar (Örten vd., 2009:310-312);

- İşçinin işten ayrılacağı veya kıdem tazminatını alacağı tarih,
- İşçinin işinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatına esas ücret,
- İşinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine uygun tutarı (kazanılmış kıdem tazminatı tutarı),
- İskonto oranı,
- Genel işten ayrılma oranı.

TMS 19’a göre belirlenen kıdem tazminatı karşılığının bilanço, gelir tablosu ve özsermaye değişim tablosunda yer alan tutarının nelerden kaynaklandığı açıklanması için aşağıdaki unsurların ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir (Örten vd., 2009:312);

- Faiz maliyeti,
- Cari Dönem Maliyeti,
- Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar,
- Geçmiş Dönem Maliyeti.

TMS 19’a göre kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak aktüeryal yöntemle göre hesaplanması gerektiği üzerinde durulmuştur

(Demir ve Bahadır, 2007:77). Standart gereği kıdem tazminatı belirlenirken, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek olan değişkenlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tahmin işi aktüeryal varsayım olarak isimlendirilmektedir. Aktüeryal varsayımlar, demografik varsayımlar (ölüm oranları, işten ayrılma ve emeklilik oranları vs) ile finansal varsayımlardan (iskonto oranı, gelecekteki maaş ve fayda düzeyleri, plan varlıklarının beklenen yatırım getiri oranı vs) oluşmaktadır.

Aktüeryal varsayımlar nazara 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 zararlarını oluştukları dönemde muhasebeleştirilen bir politika seçerlerse, tanımlanmış fayda esaslı planların tamamı ile aktüeryal kazanç ve zararların tümünde uygulamak şartıyla, söz konusu kazanç ve zararları “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirebilmektedirler (TMS 19, md.93A).

Örnek:² ABC işletmesi 31.12.2012 tarihinde pazarlama departmanında çalışan personeli Mustafa Can için kıdem tazminatı hesaplamıştır. Personel daha önce 01.01.2002 – 31.12.2008 tarihleri arasında 7 yıl KLM işletmesinde çalışmıştır. Personelin işletmedeki hizmet süresi (01.01.2009 – 31.12.2012) 4 yıldır. En son aldığı aylık brüt ücreti 3.000 TL’dir. Personelin emekli olma zamanı 01.01.2027 (01.01.2012 + 25 yıl) tarihidir.

Bay personelin mevzuat çerçevesinde emekli olabilmesi için 25 yıl (9.000 gün) çalışmış olması gerekmektedir. Bu durumda personelin 14 yıl daha çalışması ve 2027’de işten ayrılması ve kendisine kıdem tazminatı ödenmesi beklenmektedir.

Personelin emekli olacağı beklenen tarihe kadar 14 kez ücretine zam alacaktır. Personelin her yıl maaşına % 4 oranında zam yapılacağı varsayılırsa Bay Mustafa Can’ın kıdem tazminatına esas ücreti aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = 3.000 \times (1,04)^{14} = 5.195,03 \text{ TL olarak bulunur.}$$

Personel, toplam olarak ABC işletmesinde 18 yıl çalışacağı ve 18 yıl kıdemi olacağı için emekli olduğunda toplam (5.195,03 x 18 yıl) 93.510,54 TL kıdem tazminatı alma hakkı olacaktır. Söz konusu kıdem tazminatının kazanılmış (01.01.2009 – 31.12.2012) ve kazanılmamış (01.01.2013 – 31.12.2026) kısmı ise şöyledir;

$$\text{Kazanılmış Kıdem Tazminatı (4 yıl)} = 4 \times 5.195,03 = 20.780,12 \text{ TL}$$

$$\text{Kazanılmamış Kıdem Tazminatı (14 yıl)} = 14 \times 5.195,03 = 72.730,42 \text{ TL}$$

31.12.2012 tarihi itibarıyla bilançoya aktarılacak olan net yükümlülük (kazanılmış kıdem tazminatı) işten ayrılma tarihindeki kıdem tazminatına esas ücret üzerinden hesaplanmış ve 20.780,12 TL olarak bulunmuştur. Bu tutarın uygun bir iskonto oranı ile iskonto edilerek bilanço tarihindeki değerine indirilmesi gerekmektedir. Fayda yükümlülüklerini iskonto etmek için kullanılacak oranlar, raporlama dönemi sonundaki

² Karacan ve Savcı (2011:139-143) ile Parlakkaya (2010:285-288)’nin çalışmalarındaki örneklerden geliştirilmiştir.

yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bu gibi senetler için derin bir piyasanın olmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin piyasa getirileri kullanılır (TMS 19, md.78).

Aktüeryal yöntem kullanılarak bulunacak iskonto oranı aşağıdaki formül ile elde edilebilir (Sağlam vd., 2007:628):

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

Personel daha önceki iş yerinde 7 yıl, ABC işletmesinde 4 yıl toplam 11 yıl çalışmıştır. Emekli olabilmesi için 14 yıl (14 x 360 = 5.040 gün) daha çalışması gerekmektedir. Tahmini faiz oranı % 18 ve tahmini enflasyon oranı ise % 10 varsayıldığında iskonto oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{İskonto Oranı} = [(1 + 0,10) / (1 + 0,18)]^{5.040/360}$$

$$\text{İskonto Oranı} = 0,3742, \text{ yani } \% 37,42 \text{ olarak bulunur.}$$

Bu durumda 31.12.2012 tarihi itibarıyla bilançoda yer alacak olan kazanılmış kıdem tazminatı tutarının iskonto edilmiş değeri (iskonto edilmiş net yükümlülük) = 20.780,12 x 0,3742 = 7.775,92 TL olur.

31.12.2012 tarihi itibarıyla bilançoda yer alacak olan 7.775,92 TL kazanılmış kıdem tazminatı tutarının 1 yıllık kısmı cari dönem hizmet maliyetini, 3 yıllık kısmı ise geçmiş dönem hizmet maliyetini oluşturur.

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti (7.775,92 / 4 yıl)} = 1.943,98$$

$$\text{Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti (1.943,98 x 3 yıl)} = 5.831,94$$

31.12.2012 tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatının kaydı aşağıdaki gibi olur.

760 PAZ.SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	1.943,98	
681 ÖNCEKİ DÖN.GİDER VE ZARAR.	5.831,94	
472 KIDEM.TAZ.KARŞ.		7.775,92

TMS 19 gereği bilançoda gösterilen 7.775,92 TL'lik iskonto edilmiş net yükümlülüğün içerisinde yer alan faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ile aktüeryal kazanç veya kayıpların ayrıştırılması gerekmektedir.

31.12.2013 tarihi itibarıyla personelin kıdemi 5 yıl ve kalan süresi 13 yıl (13 x 360 = 4.680 gün) olmasına bağlı olarak emekliliğe kalan süre 1 yıl azaldığı için iskonto oranı değişmiştir. Yeni iskonto oranı şöyle hesaplanır;

$$\text{İskonto Oranı} = [(1 + 0,10) / (1 + 0,18)]^{4.680/360}$$

$$\text{İskonto Oranı} = 0,4015, \text{ yani } \% 40,15 \text{ olur.}$$

31.12.2013 tarihi itibariyle bilançoda yer alacak iskonto edilmiş net yükümlülük: $(5.195,03 \times 5 \text{ yıl}) \times 0,4015 = 10.429,02 \text{ TL}$ olacaktır. Bu durumda bir yıllık artış tutarı $(10.429,02 - 7.775,92) 2.653,10 \text{ TL}$ 'dir. Söz konusu artış Standart gereği faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyetinin toplamından oluşmaktadır. Faiz maliyetinden kastedilen, bilançoda yer alan kıdem tazminatı tutarının işletme tarafından personele ödenmemesi nedeniyle kullanılan bu değer üzerinden hesaplanan faizdir. Bu durumda faiz maliyeti örneğimizde aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Faiz Maliyeti} = 7.775,92 \times 0,18 = 1.399,67 \text{ TL}$$

$$\text{Artıştan Cari Dönem Hizmet Maliyetine Düşen Pay} = 2.653,10 - 1.399,67 = 1.253,43 \text{ TL}$$

Kıdem tazminatı Standart gereği geleceğe yönelik bazı aktüeryal varsayımlar yapılarak hesaplandı. Söz konusu varsayımlarda (faiz oranı, enflasyon oranı, maaş artış oranı vs) değişiklik olursa kıdem tazminatı tutarı ve iskonto edilmiş değeri de değişikliğe uğrayacaktır. Bu şekilde ortaya çıkan fark “aktüeryal kazanç veya kayıp” olarak isimlendirilmektedir.

31.12.2013 tarihi itibariyle personelin ücreti % 4 yerine % 5 artmış olursa, personel Mustafa Can'ın ücreti 3.150 TL olacak ve emekli olana kadar 13 kez zam alacaktır. Bu durumda kıdem tazminatına esas ücret şöyle olur;

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = 3.150 \times (1,06)^{13} = 6.718,72 \text{ TL}$$

2013 sonu itibariyle personelin kıdemi 5 yıl olacağı için kazanılmış kıdem tazminatı tutarı $(6.718,72 \times 5 \text{ yıl}) 33.593,60 \text{ TL}$ olur. Enflasyon oranı ve faiz oranının değişmediği kabul edilirse 5 yıllık kazanılmış kıdem tazminatı tutarının iskonto edilmiş net tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{İskonto Edilmiş Net Yükümlülük} = 33.593,60 \times 0,4015 = 13.487,83 \text{ TL olacaktır.}$$

Bu durumda 2012 yılı sonundaki değer (7.775,92 TL) ile 2013 yılı sonundaki değer (13.487,83) karşılaştırıldığında 5.711,91 TL $(13.487,83 - 7.775,92)$ artış olmaktadır. Söz konusu bu artışın faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç veya kayıp açısından ayrıştırılması gerekmektedir.

Faiz maliyeti, önceki yıl tutarı ve faiz oranı üzerinden hesaplanır. Tahmini faiz oranında değişme olmadığı için faiz maliyeti değişmez ve 1.399,67 TL olur.

Cari dönem hizmet maliyeti, yeni ücret üzerinden hesaplanır. İskonto oranının hesaplanmasında esas alınan tahmini faiz ve tahmini enflasyon oranı değişmediği için $(3.150 \text{ TL} \times 0,4015) 1.264,73 \text{ TL}$ olacaktır.

Aktüeryal kayıp, toplam artış tutarından faiz maliyeti ile cari dönem hizmet maliyeti çıkartılarak bulunur. Bu durumda aktüeryal kayıp $[5.711,91 - (1.399,67 + 1.264,73)]$ 3.047,51 TL olur. Aktüeryal kazanç ve kayıplar TMS 19'un 93A maddesi gereği diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilebilmektedir. Söz konusu örnekteki 31.12.2013 itibariyle ortaya çıkan 3.047,51 TL'lik aktüeryal kaybın diğer kapsamlı gelirden sunulmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

760 PAZ.SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	1.264,73	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	1.399,67	
55X AKTÜERYAL KAZANÇ/KAYIP.	3.047,51	
472 KIDEM TAZ. KARŞ.		5.711,91

5. KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ

Günümüzde işletmeler yabancı paralı işlemler gerçekleştirmekte veya yabancı ülkelere yatırımlar yapmak suretiyle yabancı para birimi ile ilişki içerisinde bulunmaktadır. Yabancı paralı işlemlerle ilgili muhasebe uygulamaları TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında düzenlenmiştir.

TMS 21 standardı gereği, işletmeler, yabancı paralı işleme konu varlığını ilk muhasebeleştiğinde işlem tarihindeki kuru kullanır. Sonraki dönemlerde ise, kullanılacak olan kurun belirlenmesi parasal kaleme ve parasal olmayan kaleme göre farklılık arz etmektedir. Parasal kalemler sonraki dönemlerde kapanış kuru ile değerlendirilir. Parasal olmayan kalemler ise; tarihi maliyetle değerlendirilen parasal olmayan kalemler için işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler için gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kur dikkate alınır.

İşletmelerin yapmış oldukları yabancı paralı işlemleri sonucunda kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu kur farklarının muhasebeleştirilmesi TMS 21 açısından parasal kalem olması ve parasal kalem olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, parasal kalemlere ilişkin kur farkları "kâr veya zarar"da muhasebeleştirilirken, parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kazanç veya zararlar "diğer kapsamlı gelir" içerisinde sınıflanıyorsa, kur farkları da "diğer kapsamlı gelir" içerisinde yer alır. Eğer söz konusu kazanç veya zararlar "kâr veya zarar" içerisinde muhasebeleştirilmişse, kur farkları da "kâr veya zarar" içerisinde muhasebeleştirilir.

İşletmelerin yurt dışında başka ülkelerde yatırımları veya ortaklıkları olabilir. Yurt dışındaki ortaklıkların finansal tablolarında kullanılan yabancı para biriminin ulusal para birimine dönüştürülmesi gerekecektir. Bu durumda finansal tabloların ulusal para birimine çevrilmesinde, kur farklarından kaynaklanan kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilecektir.

Standart gereği ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 21, md.39).

Örnek: ABC işletmesinin 31.12.2012 tarihi itibarıyla 01.01.2012 tarihinde 10.000 € bedelle satın alınmış bir taşıtı bulunmaktadır. Taşıtların dönem sonunda, normal amortisman yöntemine göre % 20 amortisman tabii tutularak 4.000 TL (10.000 € x 0,20 = 2.000 €) amortisman hesaplanmıştır. İşletme taşıtların değerlemesinde yeniden değerlendirme modelini uygulamaktadır. Taşıtların alımı tarihindeki kur 1 € = 2,00 TL, dönem sonundaki kapanış kuru ise 1 € = 2,30 TL'dir.

İşletme, taşıtlarını yeniden değerlendirme modeline göre yani gerçeğe uygun değere göre değerlediği için dönem sonundaki kapanış kuru kullanılacak ve bu durumda kur farkı ortaya çıkacaktır. Eğer işletme maliyet modelini uygulaysaydı, TMS 21 standardı gereği parasal olmayan kalemlerin değerlemesinde işlem kurunu (1 € = 2,00 TL) dikkate alacak ve kur farkı ortaya çıkmayacaktı.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde TMS 16 gereği yeniden değerlendirme modeli kullanılırsa, yeniden değerlendirme artışları "diğer kapsamlı gelir" içerisinde sınıflanmaktaydı. Dolayısıyla TMS 21 standardı gereği söz konusu maddi duran varlıkların kur farkları da "diğer kapsamlı gelir" içerisinde sınıflanacaktır. Bu durumda kayıt aşağıdaki gibi yapılır.

Kur Artışının Taşıtların Defter Değerine Etkisi (2,30 – 2,00) x 10.000 €	= 3.000 TL
Kur Artışının Birikmiş Amortismanına Etkisi (2,30 – 2,00) x 2.000 €	= (600 TL)
Kur Değişim Farkları	= 2.400 TL

254 TAŞITLAR HESABI 257 BİRİKMİŞ AMORT. 55X KUR.DEĞİŞ.ETKİL.	3.000	600 2.400	
--	-------	--------------	--

Örnek: Türkiye'de faaliyette bulunan ABC A.Ş.'nin Almanya'da faaliyette bulunan, 01.01.2012 tarihinde hisselerinin tamamına sahip olduğu, bir bağlı ortaklığı bulunmaktadır. Dönem başı kur (01.01.2012) 1 € = 2,00 TL, kapanış kuru (31.12.2012) 1 € = 2,40 TL ve ortalama kur ise 1 € = 2,20 TL'dir. ABC işletmesi, dönem sonu itibarıyla bağlı ortaklığın Euro para birimi ile raporlanmış olan gelir tablosunu ortalama kur (1 € = 2,20 TL) ile Türk Lira'sına çevirmiştir. Finansal durum tablosunun ise varlık ve yabancı kaynak kalemlerini kapanış kuru (1 € = 2,40 TL) ile çevirmiştir. Dönem kârını gelir tablosunun çevrilmesi sonucu oluşan kâr kaleminden almış ve sermayeyi ise dönem başı kuru (1 € = 2,00 TL) ile Türk Lira'sına çevirmiştir³. Bu çevirme işlemi sonucunda 600 TL çeviri kur kazancı oluşmuştur.

³ Yabancı para birimi ile sunulan bir finansal tablonun Türk Lira'sına çevrimi ile ilgili ayrıntılı bir örnek için bakınız: Özerhan ve Yanık (2012:717-722).

Söz konusu kur kazancı TMS 21 standardı gereği “diğer kapsamlı gelir” içerisinde kayıtlıdır. Bu durumda kayıt aşağıdaki gibi yapılır;

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR HESABI 55X KUR.DEĞİŞ.ETKİL.	600			600
--	-----	--	--	-----

6. ÖZKAYNAĞA DAYALI FİNANSAL ARAÇLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI

TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre, alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, geri dönüşmemek şartıyla, diğer kapsamlı gelir içerisinde sunulabilmektedir. Ancak, diğer kapsamlı gelirden sunulan tutarlar, sonraki dönemlerde “kâr veya zarar” içerisinde transfer edilememektedir (TFRS 9, md.B5.7.1).

Alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımların, en yaygınları iştiraklere, bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlardır. İştirakler veya bağlı ortaklıklardaki yatırımların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu oluşan değerlendirme farklarının işletmeye düşen payları TFRS 9 Standardı gereği diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir.

Örnek: ABC işletmesi, 300.000 TL sermayeli KLM işletmesinin % 30 hissesini temsil eden 90.000 TL’lik sermaye payını elinde bulundurmaktadır. ABC işletmesi, KLM işletmesi üzerinde önemli etkiye sahiptir. Dönem sonunda iştirak konumundaki KLM işletmesine yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinin 100.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Söz konusu örnekte yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olunmakta ve dolayısıyla yapılan yatırım iştirak yatırımı olarak değerlendirilmektedir. Dönem sonunda iştiraklere yapılan sermaye yatırımı gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve 10.000 TL değer artışı tespit edilmiştir. Bu artış TFRS 9 standardı gereği, geri dönüşmemesi şartıyla, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilebilir. Bu durumda değerlendirme farkı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir;

242 İŞTİRAKLER HESABI 56X FİNANSAL VARLIK DEĞERLEME FARK.	10.000			10.000
---	--------	--	--	--------

7. TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR DEĞERLEME FARKLARI

Nakit akış riskinden korunmak amacıyla yapılan türev sözleşmelerinden (forward, futures, swap vs) kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısımları “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirilir. Etkin olmayan kısımları ise “kâr veya zarar” içerisinde muhasebeleştirilir (TMS 39, md.95). Finansal riskten korunma işleminin etkin olabilmesi için aşağıda yer alan iki şartı yerine getirmesi gerekmektedir (TMS 39, md.UR105):

- Finansal riskten korunma işleminin, söz konusu korunma işleminin ilgili olduğu dönemler içerisinde meydana gelen ve korunan riskten kaynaklanan değişiklikleri dengeleyeceği beklenmektedir.

- Finansal riskten korunma işleminin fiili sonuçları % 80 ile % 125 arasında olmalıdır. Örneğin; fiili sonuçlara göre finansal riskten korunma aracındaki kaybın 120 TL, nakit aracındaki kazancın ise 100 TL olması durumunda, dengeleme (netleştirme) oranı; $120 / 100$ yani %120 olarak ya da $100 / 120$ yani %83 olarak ölçülebilir.

Örnek: ABC işletmesi üretiminde X adında bir hammadde kullanmaktadır. Söz konusu hammaddenin 01.10.2012 tarihi itibarıyla alış fiyatı 100 TL’dir. İşletme X maddesinin 6 ay sonra fiyatlarının çok yükseleceğini tahmin etmektedir. X maddesini satan firma ise fiyatın yükselmeyeceğini düşünmektedir. ABC işletmesi nakit riskinden korunmak amacıyla, 6 ay sonra (31.03.2013 tarihinde) 10.000 adet X maddesini 120 TL’den almak için bir forward sözleşme yapmıştır. X maddesinin gerçeğe uygun değerinin 31.12.2012 tarihinde 125 TL, 31.03.2013 tarihinde ise 140 TL olduğu tespit edilmiştir.

Türev finansal araçların edinilmesinde başlangıç maliyetleri sıfır ise bilanço dışı hesaplarda izlenir. Ancak türev araçların dönem sonunda değerlendirilmesi sonucu oluşacak değerlendirme farklarının türev araçların izlendiği bir hesaba kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda bir yıldan kısa vadeli yapılan türev sözleşme ürünlerinin 11 Menkul Kıymetler grubunda açılacak olan “11X Türev Finansal Araçlar” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir.

Söz konusu örnekte 31.12.2012 tarihi itibarıyla X maddesinin fiyatı 125 TL olarak belirlenmiştir. Ancak yapılan sözleşme söz konusu malı 120 TL’den alma hakkı vermektedir. Bu durumda $(125-120)$ 5 TL değer artışı oluşmaktadır. 10.000 adet X maddesinde toplam 50.000 TL değerlendirme farkı oluşacaktır. Bu değerlendirme farkı “Diğer Kapsamlı Gelir” olarak aşağıdaki şekilde kaydedilir;

11X TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR	50.000	
55X TÜREV FİN.ARAÇ.		
DEĞERLEME FARK.		50.000

Sözleşmenin bitim (31.03.2012) tarihinde X maddesinin gerçeğe uygun değeri 140 TL'dir. Ancak yapılan türev sözleşme söz konusu malı 120 TL'den alma hakkı vermektedir. 31.12.2012 tarihinde sözleşme 125 TL olarak değerlendirilmiştir. Sözleşme bitim tarihi itibarıyla (140 – 125) 15 TL değer artışı oluşacak ve 10.000 adet X maddesinde 150.000 TL değerlendirme farkına neden olacaktır. Söz konusu değerlendirme farkı “Diğer Kapsamlı Gelir” içerisinde muhasebeleştirilir. Bu durumda malı teslim alınmasına ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde yapılır (KDV ihmal edilmiştir);

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	1.400.000	
11X TÜREV FİN.ARAÇ.		50.000
55X TÜREV FİN.ARAÇ.		
DEĞERLEME FARK.		150.000
100 KASA HESABI		1.200.000

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kâr veya zarar unsurlarının bir kısmı, muhasebe standartları gereği, özkaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmektedir. TMS 1 Standardına göre özkaynak içerisine yansıtılan kâr veya zarara “diğer kapsamlı gelir” denilmektedir. 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 özkaynak içerisinden çıkarılıp gelir tablosu (kâr veya zarar) içerisine aktarılabilir. TMS 1 standardı gereği diğer kapsamlı gelirlerden kâr veya zarar içerisine aktarılacak ve aktarılmayacak olanlar ayrı ayrı sınıflanması gerekmektedir. Bu bağlamda Tekdüzen Hesap Planı'nın Özkaynak içerisinde boş bulunan 55 no.lu hesap grubunun “Kâr veya Zarara Aktarılabilir Diğer Kapsamlı Gelirler”, 56 no.lu grubun ise “Kâr veya Zarara Aktarılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler” başlığında raporlanması uygun görünmektedir. Çalışmanın içerisinde, 55 ve 56 no.lu gruplara diğer kapsamlı gelir unsurlarını içeren hesaplar önerilmiş ve önerilen hesaplar doğrultusunda muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Yıldız – Marşap, Beyhan (2006), “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 4, ss. 85-115.
- Demir, Volkan – Bahadır, Oğuzhan (2007), “UFRS(TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:23, ss. 65-79.
- Karacan, Sami – Savcı, Mustafa (2011), “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, ss. 126-151.
- Karakaya, Mevlüt (2007), Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, Remzi – Kaval, Hasan – Karapınar, Aydın (2009), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumlar, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özerhan, Yıldız – Yanık, Serap (2012), Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 427, 2. Baskı, Ankara.
- Parlakkaya, Raif (2010), “Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Sayı 19, ss. 269-292.
- Sağlam, Necdet – Şengel, Salim – Öztürk, Bünyamin (2007), UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- TFRS 9: Finansal Araçlar Standardı
- TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı
- TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı
- TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı
- TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı
- TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı
- TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı