

KAPSAMLI GELİRİN RAPORLANMASI*

Reporting Of Comprehensive Income

Teorik İnceleme

Mustafa OĞUZ**

Gönderim Tarihi: 25.07.2018

Kabul Tarihi: 27.07.2018

ÖZ:Gelir tablosu işletmenin finansal performansı hakkında bilgi veren bir finansal tablo olarak bilinmekte olup, tarihsel gelişim süreci içerisinde evrim geçirmiştir. Yakın geçmişe kadar yalnızca gerçekleşmiş gelir ve gider kalemlerini içerisinde barındıran ve performans sonucu olarak yalnızca kar ya da zarar tutarını gösteren gelir tablosu artık klasik (geleneksel) gelir tablosu adını almıştır. Klasik (geleneksel) gelir tablosunun yerini ise, gerçekleşmiş kalemlerin yanı sıra gerçekleşmemiş kalemleri de içeren ve performans sonucu olarak kapsamlı gelir tutarını raporlayan kapsamlı gelir tablosu almıştır. Bu çalışmada, kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin modeller ile İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre kapsamlı gelir tablosunun hazırlanması hususu karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler:Kapsamlı Gelir, Diğer Kapsamlı Gelir, Finansal Raporlama.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

ABSTRACT:Income statement is known as the one giving information about the financial performance of a business enterprise and it evolves over its historical development process. To the recent past, income statement included only realized income and expense elements inside and presented only profit or loss as the performance result. This income statement has been named as classical (traditional) income statement. Comprehensive income statement, which consists of both realized and unrealized elements and reports comprehensive income amount, has taken the place of classical (traditional) one. In this study, it is comparatively studied that the models relating to

* Bu çalışma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı'nda tamamlanan "Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman, mustafaoguz@balikesir.edu.tr

comprehensive income reporting and the preparation of the comprehensive income statements, according to Accounting Standards Board, Financial Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards Board and Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority.

Keywords:Comprehensive Income, Other Comprehensive Income, Financial Reporting.

JEL Classification: M40, M41.

GİRİŞ

Finansal tablolar, genel olarak işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkındaki bilgileri, bu bilgilerle ilgili kararlar alan ve uygulayan finansal tablo kullanıcılarına sunmak amacıyla düzenlenmektedir (Akgül ve Akay, 2004: 43). Söz konusu finansal tablo kullanıcıları işletmede doğrudan çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları ve dolaylı çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletmede doğrudan çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları işletme sahip veya sahipleri (ortaklar), potansiyel ortaklar, kredi kurumları ve satıcılar, yönetim, vergi kurumları, çalışanlar ve müşteriler iken; işletmede dolaylı çıkarları olan finansal tablo kullanıcıları ise, finansal çözümleyiciler ve danışmanlar, menkul kıymet borsaları, avukatlar, düzenleyici ve kontrolle yetkili kurumlar, finansal basın ve rapor kurumları, mesleki örgütler ve işçi sendikalarıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 175-177).

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin faydalı, gerçeğe uygun ve doğru olması için belirli niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu nitelikler aynı zamanda faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri olarak bilinmektedir. Söz konusu özellikler temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Temel niteliksel özellikler; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum özelliklerinden oluşmaktayken, destekleyici niteliksel özellikler ise, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum özelliklerinden oluşmaktadır. Finansal tablolar bu özelliklere sahip olmalarının yanı sıra muhasebenin temel kavramlarına da uygun olmak zorundadır.

Finansal tablolar, ülkemizde iki farklı düzenlemeye göre sınıflandırılmıştır. Bu düzenlemeler, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 (MSUGT-1) ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı olarak bilinmektedir. MSUGT-1, Türkiye'deki klasik finansal raporlama uygulamalarına yön vermekte olup, Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin gelir tablosu düzenlenmesini öngörmektedir. MSUGT-1'e göre finansal tablolar temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak

sınıflandırılmış olup, gelir tablosu temel mali tablolar arasında gösterilmiştir.

Finansal tabloların sınıflandırılmasında esas alınan bir diğer düzenleme olan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre, finansal tablolar genel ve özel amaçlı finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar bir işletmenin, finansal tablo kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan finansal tablolar olarak tanımlanmış olup, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu (kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu), özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan meydana gelmektedir (TMS 1, paragraf 7; TMS 1, paragraf 10). Görüldüğü üzere, TMS 1'e göre kapsamlı gelir tablosu, genel amaçlı finansal tablolar arasında gösterilmiştir. Standartta özel amaçlı tablolar, özellikli bilgiler sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan finansal tablolar olarak nitelendirilmiş olmasına rağmen, bu finansal tablolara ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 14).

TMS 1'de bahsi geçen genel amaçlı finansal tablolardan biri olan kapsamlı gelir tablosu Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uyum çerçevesinde ülke gündeminde yer almış olup, Türkiye'de söz konusu standartları uygulayan şirketler tarafından düzenlenmesi öngörülen bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosunun ayrıntılı olarak incelenmesi, bu finansal tablo hakkında ayrıntılı bilgilerin elde edilmesini ve böylelikle raporlama ve analiz açısından daha değerli uygulamalar gerçekleştirilmesini sağlayacak olup, Türkiye'deki muhasebe literatüründe de yerini alacaktır.

Bu çalışmada, Türkiye'deki finansal tablo düzenleme uygulamaları bakımından farklı bir finansal tablo olarak karşımıza çıkan kapsamlı gelir tablosu incelenmiş olup, kapsamlı gelir tablosunun klasik gelir tablosu ve hatta bilanço ile başlayan tarihsel gelişim süreci, kapsamlı gelir tablosu kalemleri ve bu kalemlerin muhasebeleştirilmesi, kapsamlı gelir tablosunun İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre hazırlanmasına ilişkin konular incelenmiştir.

KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN TANIMI, ÖNEMİ VE ORTAYA ÇIKIŞI

Finansal tabloların sınıflandırılmasında esas alınan MSUGT-1 düzenlemesi Türkiye'de klasikleşmiş finansal raporlama uygulamalarını temsil ettiği ifade edilebilmektedir. Türkiye'de işletmelerin pek çoğu tarafından düzenlenen gelir tablosunun MSUGT-1 kapsamında düzenleniyor olması ve artık klasikleşmiş

bir finansal raporlama uygulamasını yansıtmaması nedeniyle, bu finansal tablonun klasik gelir tablosu olarak anılması mümkündür. MSUGT-1'e göre klasik gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir döneme ilişkin faaliyetinin net sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen bir finansal tablo olup, kar veya zararın saptanmasında, gelir ve gider kavramları etkili olmaktadır; çünkü kar ve zarar bu unsurların karşılaştırılması ile tespit edilmektedir. Bu nedenle gider, gelir, zarar ve kar klasik gelir tablosunun unsurları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Klasik gelir tablosunun işletmeler açısından önemini ortaya koyan en önemli özelliği dinamik olmasıdır. Çünkü klasik gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemine ait filmini göstermektedir. Klasik gelir tablosunun sahip olduğu bu dinamizm nedeniyle modern muhasebede bu tabloya bilançodan daha fazla önem verilmektedir. Bu finansal tablonun önemini vurgulayan bir diğer özelliği ise, işletmenin ilgili döneme ait gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak göstermesidir. Çünkü yönetimin beklentisi net kar veya zararının hangi kalemlerden meydana geldiğini bilmektir (Ataman; 2010: 314). Bunların haricinde klasik gelir tablosu, işletmenin gelecek yıllarda elde edeceği gelirlerin tahmini konusunda da faydalı ve yol gösterici olabilmektedir (Akgüç, 1979: 174). Klasik gelir tablosu, içerisinde yer alan dönem net karı veya zararı kalemi ile aslında işletmenin bir dönemin sonu itibarıyla performans sonucunu ölçmektedir. Bu nedenle, tarihsel süreç içerisinde kar ya da zarar tutarına ilişkin olan kalemler klasik gelir tablosunun ortaya çıkmasında en büyük rolü oynamıştır.

Kapsamlı gelirin raporlanması, klasik gelirde raporlanan finansal bilgilerden daha geniş kapsamlı bilgilerin raporlanmasını ve sunulmasını içermektedir. Kapsamlı gelir, yalnızca kar veya zararın sunulduğu klasik gelir tablosundan farklı olarak, hem kar ya da zarar kalemini hem de diğer kapsamlı gelirleri kapsamaktadır.

Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği; fakat kar ya da zararda gösteremediği bazı gelir ve gider unsurlarının gösterilmesini sağlayan, klasik gelir tablosundan daha geniş kapsamlı bir genel amaçlı finansal tablo olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2011: 12-13). Tanımda geçen bazı gelir ve gider unsurları, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimlerden kaynaklanmakta olup, kapsamlı gelir olarak tanımlanmaktadır (IAS 1, paragraf 7). Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosu, kapsamlı gelirin raporlandığı finansal tablodur.

Kapsamlı gelir tablosunda raporlanan kapsamlı gelir; kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Kar ya da zarar, klasik gelir tablosundan bildiğimiz bir finansal performans göstergesi olup,

gerçekleşmiş gelir ve giderlere ilişkin performans sonucunu yansıtmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler ise, henüz gerçekleşmemiş gelir ve giderleri yansıtmaktadır. Dolayısıyla, kapsamlı gelir tablosu, temelde gelir/hasılat ve gider/maliyet kavramlarına yüklenilen farklı anlamlardan kaynaklanan henüz gerçekleşmemiş (kar dağıtımına konu edilemez nitelikteki) gelir ve giderlerin dönemsel paylarını göstermekle görevli bir tablo olarak ve klasik gelir tablosuna nazaran daha kapsamlı finansal bilgiler içermesi bakımından oldukça önemli bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun haricinde kapsamlı gelir tablosu, dağıtımına konu edilemeyecek olan gerçekleşmemiş gelir veya giderlerin özkaynak değişim tablosuna aktarılmasında kullanılan bir ara tablo görevi görmesinden dolayı oldukça önemli bir finansal tablo olarak değerlendirilmektedir (Kaval, 2011: 14-15).

Kapsamlı gelir tablosunun ortaya çıkışı, 20. Yüzyılın ilk yarısının sonlarına doğru klasik gelir tablosuna ilişkin olarak ortaya çıkan tartışmalara dayanmaktadır. 1940 yılında, işletmenin bir muhasebe dönemi boyunca gösterdiği finansal performansın sonucunu yansıtan gelir tablosunun, döneme ilişkin net sonuçları finansal durum tablosunun özkaynaklar sınıfına aktarılmadan önce gelir ve giderlerin tüm belirleyicilerini en geniş kapsamda ele almak suretiyle, olağandışı ve düzensiz unsurları kapsamak ve yansıtmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu yaklaşım, 1969 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board – APB) tarafından yayımlanan Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması isimli 9 numaralı görüşte (Opinion 9 – Reporting the Results of Operations) açık bir biçimde desteklenmiştir (Rees ve Shane, 2012: 792).

Bu temeller üzerinde yükselme imkanı bulan kapsamlı gelir terimi, ilk defa 1980 yılında FASB tarafından yayımlanan SFAC No. 3 - İşletmelerin Finansal Tablolarının Unsurları (Elements of Financial Statements of Business Enterprises) isimli standartta resmi olarak kullanılmıştır. Halbuki kapsamlı gelir kavramı, Kasım 1978'de yayımlanan İşletmelerin Finansal Raporlamalarının Amaçları isimli FASB Kavramlar Standardı 1'de (Statements of Financial Accounting Concept - SFAC No. 1) kazanç kavramı zaman zaman kapsamlı gelir kavramı yerine kullanılmıştır (SFAS 130, paragraf 36).

4 yıl sonra (1984'te) yayımlanan SFAC No. 5 - İşletmelerin Finansal Tablolarında Muhasebeleştirme ve Ölçüm (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises) isimli standart ile kapsamlı gelirin içeriği ile kapsamlı gelir ve kar veya zarar arasındaki fark vurgulanmıştır (Dumitrana, Jianu ve Jinga, 2010: 26).

1985 yılında yayımlanan SFAC No. 6 – Finansal Tabloların Unsurları (Elements of Financial Statements) isimli standart SFAC No. 3'ün yerini almış

olup, kapsamlı gelir kavramını, kar amacı gütmeyen işletmeleri kapsayacak şekilde genişletmiştir (Johnson, Reither ve Swieringa, 1995: 128).

Kapsamlı gelir kavramının nasıl raporlanacağı ise, 1992 yılında İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayımlanan FRS 3 – Finansal Performansın Raporlanması (Reporting Financial Performance) standardı ile belirlenmiş olup, kapsamlı gelir kavramına ilişkin olarak ulusal anlamda ilk standart ortaya çıkmıştır.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ve sunulmasına ilişkin yapılan bu çalışmalar sonrasında finansal tablo kullanıcılarında bazı kapsamlı gelir unsurlarının doğrudan özkaynaklarda gösterilmesine ilişkin bir yaklaşım doğmuştur. Söz konusu yaklaşım, Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (Association For Investment Management and Research - AIMR) tarafından 1993'te yayımlanan “1990'lar ve Sonrasında Finansal Raporlama” isimli raporda dile getirilmek suretiyle kapsamlı gelir kavramının birçok sebepten ötürü uygulanması gerektiği yönünde FASB üzerinde baskı oluşturulması amaçlanmıştır.

Temmuz 1996'da IASC tarafından Finansal Tabloların Sunuluşu isimli bir Taslak Metin yayımlanmıştır. Bu Taslak Metin'de zorunlu olarak düzenlenmesi gereken yeni bir finansal tablo olarak “Özkaynaklarda Ortaklardan Kaynaklanmayan Hareketler Tablosu” (Statement of Nonowners Movements In Equity) önerilmiştir.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan bir diğer standart ise, 1997 yılında FASB tarafından yayımlanan SFAS 130 – Kapsamlı Gelirin Raporlanması (Reporting Comprehensive Income) standardı olmuştur. Bu standarda göre, işletmelerin 15 Aralık 1997 tarihinden itibaren kapsamlı gelirlerini, kar ya da zarar kalemi ile birlikte tek bir finansal tabloda veya ayrı bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda veya özkaynak değişim tablosunda olmak üzere üç farklı seçenek şeklinde raporlaması gerekmiştir (Rees ve Shane, 2012: 4; Jordan ve Clark, 2002: 1-2).

1998 yılında Muhasebe Standartları Konseyi'nin Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'ne (Institute of Certified Chartered Accountants – ICCA) bağlı olan Kanadalı temsilcileri ile G4+1 temsilcileri (ABD, Yeni Zelanda, Avustralya ve İngiltere'deki standart yayımlayan kuruluşların ve ayrıca IASB'ın temsilcileri) finansal performansın yeni bir finansal tabloda gösterilmesi gerektiği üzerinde uzlaşmışlardır. Bunun sonucunda, G4+1 tarafından tavsiye edilen kapsamlı gelir tablosunun işletmenin esas faaliyetlerinin sonucunu, finansal faaliyetlerin sonucunu ve son olarak diğer kazanç ve kayıpları yansıtan üç farklı sütundan oluşması gerektiği belirtilmiştir (Dumitrana vd., 2010: 26).

G4+1 tarafından benimsenen bu görüşler, günümüzde kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin bilgilerin yer aldığı IAS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na (Presentation of Financial Statements) temel oluşturmuştur. IASB, ilk olarak 1975 yılında yayımlanan IAS 1 – Muhasebe Politikalarının Açıklanması (Disclosure of Accounting Policies) standardını, kapsamlı gelir tablosunu devreye sokmak amacıyla 1997 yılında yeniden gözden geçirmiştir (Köse, 2009: 66; Dumitrana vd., 2010: 26). Daha sonra 2006 yılında yayımlanan IAS 1 Taslak Metni'nde “döneme ilişkin tahakkuk ettirilen gelir ve gider tablosu” olarak da bilinen “kapsamlı gelir tablosu” diye bir finansal tablo kavramı ilk defa dile getirilmiştir (Pili, 2009: 82). 2007 yılında yapılan yeni bir gözden geçirme ile beraber IAS 1 işletmelere 2009 bütçe yılından başlamak üzere, hem özkaynak değişim tablosunu hem de kapsamlı gelir tablosunu düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Bu standarda göre, kapsamlı gelir tablosu; kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelirlerin raporlandığı tek bir tabloda veya kar ya da zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelirler tablosu olmak üzere iki ayrı tabloda gösterilmesi gerekmektedir (Dumitrana vd., 2010: 26).

Düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolardan birisi olan kapsamlı gelir tablosu ülkemizde, 2008 yılında IAS 1'de yapılan değişikliğin yansımaları olarak; TMS 1'de yapılan değişiklik ile 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2009 tarihinden başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere yürürlüğe girmiştir (Elliott ve Elliott, 2013: 42; Kaval, 2011: 12).

KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİNİN AMACI

Klasik gelir tablosunun kapsamlı gelir tablosuna doğru izlediği gelişim süreci boyunca, performansın raporlanmasına ilişkin olarak birbirine zıt iki farklı eğilimin olduğu gözlemlenmiştir. Bunlar; cari faaliyet kavramı ile her şey dahil kavramı olarak adlandırılan eğilimlerdir (Bellandi, 2012: 247).

Cari faaliyet kavramını, diğer adıyla kirli fazla (dirty surplus) kavramını savunanlara göre, bir gelir tablosunda yalnızca olağan, düzenli ve cari dönem için normal sayılabilecek faaliyetlerin sonuçlarına yer verilmeli; işletmenin gelecekte elde edebileceği kazançlarını yansıtmayan düzensiz kazanç veya kayıplar doğrudan dağıtılmayan karlara aktarılmalıdır. İşletme faaliyetlerine özgü olan unsurların; düzenli ve yinelenen unsurlar olmalarının yanı sıra, gelecekteki finansal performansların tahminine imkan veren ve ayrıca tahmin edilen finansal performanslar arasında zaman ve nitelik olarak karşılaştırma yapılmasını sağlayan unsurlar olduğu bilinmektedir. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından desteklenen cari faaliyet kavramı, klasik gelir tablosunun oluşturulmasının ardındaki mantığa temel teşkil eden

bir kavramdır. Klasik gelir tablosu cari faaliyet kavramına göre düzenlenmektedir (Cahan, Courtenay, Gronewoller ve Upton, 2000: 1273-1274; Pascan, 2010: 187; Dhaliwal, Subramanyam ve Trezevant, 1999: 44-45). Bu kavramın dezavantajı; klasik gelir tablosunda yalnızca yinelenen maliyetlerin ve gelirlerin raporlanmasıyla birlikte, performansı etkileyen ve zaman zaman ortaya çıkan diğer faktörlerin göz ardı edilmesidir (Bellandi, 2012: 248-249).

Cari faaliyet kavramı esas alınarak düzenlenen klasik gelir tablosu, yalnızca gerçekleşmiş olan gelir ve giderleri raporlamaktadır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarına eksik bilgi sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin özkaynaklarında artış veya azalış yaratan ve henüz nakde dönüşmemiş olan gelirler veya giderler hakkında da bilgi sahibi olmak istemektedir. İşte bu söz konusu bilgiler kapsamlı gelir tablosu aracılığıyla ilgili taraflara sunulmaktadır (Örten vd., 2012: 27).

Öte yandan, her şey dahil kavramı veya diğer adıyla temiz fazla (clean surplus) kavramı, daha geniş bir finansal performans kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association - AAA) tarafından desteklenen her şey dahil kavramına göre, gelir tablosunda yer alacak olan sonuç kaleminin belirli bir dönem boyunca özkaynaklarda meydana gelen tüm artış ve azalışların etkilerini yansıtmaları gerekmektedir (Cahan vd., 2000: 1274). Ancak, özkaynaklarda meydana gelen bu artış ve azalışların işletme sahipleriyle olan işlemlerle ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. Bu kavrama göre, alışılmadık ve olağandışı unsurların performans sonucuna yansıtılması gerekmektedir. Çünkü doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin cari faaliyetleriyle alakalı olan her türlü kazanç veya kayıp uzun dönemde karlılığa katkıda bulunacaktır (Pascan, 2010: 188; Dhaliwal vd., 1999: 45).

Her şey dahil kavramına uygun bir şekilde düzenlenen kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesinin amacı; bazı belirli finansal performans unsurlarının açıklanması suretiyle, finansal performansın daha iyi bir şekilde değerlendirilmesi konusunda finansal raporların kullanıcılarına yardım etmektir. Ayrıca, temel bir finansal tablo olarak kapsamlı gelir tablosu, işletmenin muhasebeleştirilen tüm gelir ve giderlerini detaylı bir şekilde raporlamaktadır (Dastgir ve Velashani, 2008: 124).

KAPSAMLI GELİR TABLOSU DÜZENLEME MODELLERİ

Kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin olarak IASB ve FASB tarafından yapılan çalışmalar büyük önem taşımaktadır. IASB ve FASB tarafından kapsamlı gelir tablosuna ilişkin olarak yayımlanan standartlar ve diğer çalışmalar göz önüne alındığında farklı sınıflandırmalara sahip birden

fazla kapsamlı gelir tablosu modelinin kullanılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bununla beraber, kapsamlı gelir tablosu diğer kapsamlı gelir unsurlarının her birini ayrı bir finansal performans aracı olarak raporlamaktadır. Dolayısıyla kullanılacak olan kapsamlı gelir tablosu modellerinin, işletmenin performansının doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde ortaya konmasında ve gelecekteki performansın isabetli bir şekilde tahmin edilmesinde ne derece faydalı olduğunu göstermesi gerekmektedir. Ayrıca, işletmelerin performans hedeflerine ilişkin olarak tercih edilecek olan her kapsamlı gelir tablosu modelinin avantaj ve dezavantajlarının da belirtilmesi oldukça önem arz etmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak olan gerçeğe uygun değer değişimleri ve diğer gerçekleşmeyen gelir ve giderler (doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kalemler) diğer kapsamlı gelir unsurları olarak TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (TMS 1, paragraf 7):

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS 16 ve TMS 38),
- Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (TMS 19),
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21),
- Özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar (TFRS 9 ve TMS 39),
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39).

Muhasebe standartlarına ilişkin dünyada önemli çalışmalar yürüten Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve (Amerikan) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) zaman zaman muhasebe standartları ve finansal raporlama konularıyla ilgili olarak ortak toplantılar düzenlemektedir. 2005 yılında düzenlenen Ortak IASB-FASB Toplantısı bir işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin sunuluşuna ilişkin standartlar geliştirmek amacıyla gerçekleşmiştir. Bu standartların, işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde gerekli olacak finansal tablo bilgilerinin faydasını arttıracak standartlar olması istenmiştir. Finansal performans değerlendirmesi kapsamında ilgili kalemlerin finansal tablolarda gösterimine ilişkin şekil - içerik, sınıflandırma (ayırma) - toplama (bir araya getirme) gibi özelliklerin esas alınarak sunulması gibi konuların tartışıldığı bu toplantıda teklif edilen kapsamlı gelir tablosu düzenleme modelleri aşağıdaki gibidir (IASB-FASB

Meeting, 2005: paragraf3):

- 1.Model:İstisnai/İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli
- 2.Model: Yinelenen/Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli
- 3.Model: Gerçekleşmiş/Gerçekleşmemiş Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli
- 4. Model: Faaliyet Kalemleri / Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli
- 5. Model: Tarihi Maliyet Esasına/Piyasa Değeri Esasına/Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

İstisnai Ve İstisnai Olmayan Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bu modelde, kapsamlı gelir tablosu kalemleri istisnai kalemler ve istisnai olmayan kalemler şeklinde ayrılmaktadır. Bir kalem, olağandışı bir şekilde çok büyük bir tutar veya olaya tekabül ediyorsa ve/veya raporlama yapan işletmenin olağan bir faaliyeti ile ilgili olmasına rağmen, nadiren meydana geliyorsa, bu kalem istisnai olarak ele alınmaktadır. Örneğin, yüksek tutarlı kambiyo zararları, işletme birleşmeleriyle ilgili olarak ortaya çıkan yeniden yapılandırma giderleri, dönen ve duran varlıklarda meydana gelen değer düşüşleri, şüpheli alacaklar için ayrılan yüksek tutarlı karşılıklar istisnai kalemler olarak dikkat çekmektedir (Pili, 2009: 64).

Olağan faaliyetler; işletmenin, kendi işinin bir parçası olarak üstlendiği ve devam ettirdiği faaliyetler ile gerek bunlarla birlikte gerekse de ayrı olarak ortaya çıkan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu tür faaliyetler işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede (siyasi, yasal, ekonomik gibi) meydana gelen herhangi bir olayın işletme üzerindeki etkilerini içermektedir (FRED 22, paragraf2).

Bu modelin amacı, istisnai kalemlerin, sürdürülen faaliyetlerden veya faaliyet dışı karlardan ayrı olarak ele alınması hususunda işletme yönetimine kolaylık sağlamaktır. Böylelikle, işletme ve finansal tablo okuyucuları işletmenin geçmiş dönemde elde ettiği karlarını değerlendirmek suretiyle gelecekteki nakit akışlarını ve karlarını daha iyi hesaplayabilecektir (Pili, 2009: 64).

Aslında, bu sınıflandırmanın oldukça öznel ve takdire bağlı olduğu görülmektedir; çünkü her dönem için hangi kalemlerin istisnai olup olmayacağına işletme yönetimi karar vermektedir. Örneğin, bir işletme

açısından istisnai olarak ele alınan bir kalemin, farklı bir işletme açısından istisnai olarak nitelendirilmemesi mümkün olabilmektedir. Öte yandan, farklı işletmeler açısından benzer durum aynı işletmenin faaliyet gösterdiği farklı dönemler açısından da söz konusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir işletme açısından bir dönem istisnai olarak dikkate alınan bir kalem bir sonraki dönem istisnai olarak değerlendirilemeyebilir.

İşletme açısından istisnai ve istisnai olmayan kalemlerin tekdüze bir şekilde belirlenemiyor olması, özneliği ön plana çıkarmakta ve hem diğer işletmeler hem de aynı işletmenin farklı faaliyet dönemleri açısından çelişkili durumlar yaratabilmektedir. Çelişkili durumlara neden olan öznellik, takdir yetkisinin işletmelerin kendisine bırakılmış olması ve finansal tabloları kıyaslamada oluşabilecek zorluklar modelin amacı olan gelecekteki gelir ve nakit akışlarının tahminine imkan vermemektedir. Esasen, yönetimin yüksek tutarlı zararları istisnai olarak; istisnai gelirleri de istisnai olmayan şeklinde sınıflandırma niyeti olabilmektedir. Böyle yapılması durumunda, firmanın gelecekteki nakit akışlarının tahmini zorlaşarak, firmanın gerçek performansı anlaşılamayacaktır (Pili, 2009: 64).

Bu modelde gerçeğe uygun değer değişimleri ve diğer kapsamlı gelir kalemlerinin nasıl raporlanacağı işletme yönetiminin tercihine bağlı olarak değişmektedir. Dolayısıyla söz konusu kalemler, hem istisnai hem de istisnai olmayan kalemler olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu modelde, diğer kapsamlı gelirleri gösteren özel ve ayrı bir bölüm bulunmamaktadır. Tablo 1'de istisnai ve istisnai olmayan kalemlere göre oluşturulmuş örnek bir kapsamlı gelir tablosu formatı görülmektedir (Pili, 2009: 65).

Tablo 1. Kapsamlı Gelir Tablosu - 1. Model (İstisnai / İstisnai Olmayan Modele Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı)

	Cari Dönem Toplam	Bir Önceki Yıl Toplam
İSTİSNAİ OLMAYAN KALEMLER		
Hasılatlar		
Giderler		
.....		
İSTİSNAİ KALEMLER		
Yüksek Tutarlı Kambiyo Zararları		
Yeniden Yapılandırma Zararları		
Dönen Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüşleri		
Duran Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüşleri		
Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Yüksek Tutarlı Karşılıklar		
.....		

FİNANSMAN VE HAZİNE Finansal Kazanç ve Kayıplar Hazine Kazanç ve Kayıpları DURDURULAN FAALİYETLER Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
KAPSAMLI GELİR		

Yinelenen Ve Yinelenmeyen Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bir finansal tablo kalemi yüksek derecede anormallik gösteriyorsa, firmanın olağan faaliyetleri dışındaki olay veya işlemlerden ötürü ortaya çıkıyorsa ve tekrarlanması beklenmiyorsa, yinelenmeyen bir kalem olarak düşünülmektedir. Örneğin, arsa, arazi, araç-gereç satışından elde edilen kazançlar ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri gibi işlemler ve olayları yinelenmeyen olarak sınıflandırılmasının bir sakıncası yoktur. Çünkü bu tip işlemler ve olaylar sürekli olmayıp, önceden tahmin edilememektedir. Yinelenmeyen kalemler istisnai kalemleri içermemektedir; çünkü istisnai kalemler işletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili olarak ele alınmaktadır (Pili, 2009: 65; FRS 3, paragraf 6).

Yinelenmeyen kalemler ile istisnai kalemlerin neler olacağının işletme yönetimine bırakılmış olmasından dolayı bu kalemler arasında net bir ayırım yapılamamaktadır. Dolayısıyla her iki ayrıma göre önerilen kapsamlı gelir tablosu modellerinde yazılmış olan kalemlerin işletme kararına bağlı olarak yer değiştirmesi mümkündür. Örneğin, uygulamada istisnai kalem olarak gösterilen bazı kalemlerin (örneğin, duran varlıklarda meydana gelen değer azalışlarının) Tablo 24'te yinelenmeyen kalem olarak ele alındığı görülmektedir (Elliott ve Elliott, 2013: 43-44). Bu durum özellikle IFRS'lere göre raporlama yapan işletmelerin finansal raporlarında ortaya çıkmaktadır. Çünkü IFRS'ler olağandışı kalem kavramını tanımamaktadır.

Bu modelin amacı, sürdürülen faaliyetleri normal olmayan işlem ve durumlardan ayırt etmelerine ve gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmeleri hususunda finansal tablo kullanıcılarına kolaylık sağlamaktır. Dolayısıyla bu amacın, 1. Modelin amacı ile aynı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bir kalemin yinelenen olup olmadığına ilişkin esas alınan kriterler öznel olarak değerlendirilmiş olabilmektedir. Bir işletmede yinelenen bir işlem, başka bir işletme için yinelenmeyen işlem olarak düşünülebilmektedir. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen bir dalgalanmanın yinelenen bir kalem olarak mı ele alınmalıdır yoksa

yinelenmeyen (bir defaya mahsus) bir kalem olarak mı ele alınacağı veya bir finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin hangi kapsamda ele alınacağı işletme yönetiminin tercihinine bağlı olmaktadır. Dahası, işletme yönetimi yinelenen gelirleri kar ya da zarar veya kapsamlı gelir içerisinde değil de bir bütün olarak göstermek isteyebilir. Bu yolun izlenmesi, işletmenin cari performansının gizlenmesine neden olacaktır. Bu durum da işletmenin gelecekteki nakit akışlarının hesaplanmasını zorlaştıracaktır (Pili, 2009: 65-66).

Kapsamlı gelir tablosunun bu modelinde, diğer kapsamlı gelir kalemlerin hem yinelenen kalem hem de yinelenmeyen kalem olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür. Bu durum, işletmenin tercihinine bağlı olarak değişmektedir. Tablo 2'de yinelenen ve yinelenmeyen kalemlere göre oluşturulmuş kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir (Pili, 2009: 66).

Tablo 2. Kapsamlı Gelir Tablosu - 2. Model (Yinelenen / Yinelenmeyen Modele Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı)

	Cari Dönem Toplam	Bir Önceki Yıl Toplam
YİNELENEN KALEMLER		
Hasılatlar		
Giderler		
.....		
YİNELENMEYEN KALEMLER		
Duran Varlık Satışından Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
Mahkeme ve Tazminatlara İlişkin Yüksek Tutarlı Karşılıklar		
Onarım Maliyetleri		
İşçi Çıkarma Tazminatları		
.....		
FİNANSMAN VE HAZİNE		
Finansal Kazanç ve Kayıplar		
Hazine Kazanç ve Kayıpları		
.....		
DURDURULAN FAALİYETLER		
Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
KAPSAMLI GELİR		

Gerçekleşmiş Ve Gerçekleşmemiş Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Kapsamlı gelir tablosu modelinin üçüncüsü olan bu modelde, gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kalemler olarak yapılan sınıflama FASB'ın tanımlamalarıyla oldukça yakın anlamda ele alınarak yapılmıştır. Bir kalem, nakit veya nakit benzerlerine dönüştürülmeye hazır olduğunda veya zaten dönüşmüşse gerçekleşmiş olarak nitelendirilmektedir (SFAC No. 6, paragraf 143).

Bu modelin amacı; gerçekleşmiş olan gelirin, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan ayrı olarak raporlanmasını sağlamaktır. Böylelikle, finansal tablo kullanıcıları gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kalemlerin gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmek için farklılaştırma tekniklerini kullanabileceklerdir. Bu model özellikle, kar ya da zarar kavramının dağıtılabilir kar kavramına sıkı sıkıya bağlı olduğu ülkeler için oldukça uygun gözükmektedir. Bu model ile birlikte gerçekleşmiş gelir ve dağıtılabilir gelir kalemleri, gerçekleşmemiş gelir kalemlerinden ayrı bir şekilde raporlanacaktır. Bu iki gelir kavramı (gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş) birbirine eklendiğinde, dönemin kapsamlı gelir performansı daha belirgin hale gelecektir (Pili, 2009: 66).

Gerçekleşmenin anlamı bir kez tanımlandığında; kalemler yönetim kararına bağlı kalınmadan her sınıfta muhasebeleştirilecektir. Gerçekleşme esasına bağlı olarak oluşturulan bu modelde hangi kalemin hangi kısımda raporlanacağı, önceki modellerde olduğu kadar yönetim kararına bağlı olmamaktadır. Yani öznellik bu modelde daha az seviyelere çekilmiş olmaktadır.

Öte yandan, gerçekleşme her ülkede aynı anlama gelmemektedir. Avrupa'da gerçekleşme, dağıtımına uygun gelir için kullanılmakta olup, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de gerçekleşme, sermayenin korunmasını vurgulamaktadır (Pili, 2009: 37-40). IASB ve FASB dağıtılabilir gelirin bir muhasebe konusu olmadığını, uluslararası standartlara uyum sağlama kararı alan ülkeleri ilgilendiren yasal bir konu olduğuna inanmaktadır (Pili, 2009: 67).

Bununla birlikte IASB ve FASB'ın ortaklaşa olarak ortaya çıkarmış oldukları muhasebe modeli (Gelir Tahakkukları Projesi), işletmenin bir kazanç sürecinin tamamlanmasını ve gerçekleşmesini dikkate almadan varlık ve kaynaklardaki değişimlere bağlı olarak gelirleri muhasebeleştirileceğini öngörmektedir. Her iki kurul da aşağıdaki sebeplerden ötürü gerçekleşme yerine bu yaklaşımı tercih etmiştir (Pili, 2009: 67):

- Gerçekleşme kavramı zaman zaman IASB'ın Kavramsal Çerçevesi'nde verilen varlık ve borç tanımlamalarıyla uyuşmamaktadır. Örneğin, IASB'ın Kavramsal Çerçevesi'nde varlıklar, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya

çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerler olarak tanımlanırken; borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülükler olarak tanımlanmıştır (IASB Kavramsal Çerçeve, paragraf 4). Ancak varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler, gerçekleşme kavramının doğasına aykırı çeşitli ayrıntılar içermektedir.

- Gerçekleşmenin tam olarak bir tanımının yapılması gerekmektedir. Şu anki tanım farklı endüstri, işlem ve ülkeler için tutarlı bir uygulama getirmemiştir.
- Birden fazla bileşeni olan gelir getiren düzenlemeler doğrultusunda meydana gelen gerçekleşmeyi tanımlamak zor olmaktadır.
- Gerçekleşmeye ilişkin bilgilerin, kapsamlı gelir tablosu yerine nakit akım tablosundan veya bilançodan alınmasının daha uygun olduğu görülmüştür. Bu modelde, diğer kapsamlı gelirlerin gerçekleşmemiş olduğu kabul edilmiş olup, bunların ayrı bir şekilde raporlanması gerektiğine karar verilmiştir. Diğer kalemlerin tümü IAS/IFRS'lerin kapsamlı gelir tablosunda tanımladığı diğer gruplarda gerçekleşmiş olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu sınıflandırma, IASB'nin sermayenin korunması kavramlarına sıkı sıkıya bağlı bir gerçekleşme tanımını onaylamaktadır. Tablo 3'te gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir unsurlarına göre gruplandırılmış kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir (Pili, 2009: 67-68).

Tablo 3. Kapsamlı Gelir Tablosu - 3. Model (Gerçekleşmiş / Gerçekleşmemiş Modele Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı)

	Cari Dönem Toplam	Bir Önceki Yıl Toplam
GERÇEKLEŞMEMİŞ KALEMLER		
Hasılatlar		
Giderler		
.....		
GERÇEKLEŞMEMİŞ KALEMLER		
Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları		
Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar		
Kur Değişim Etkileri		
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değer Farkları		
Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları		
.....		

FİNANSMAN VE HAZİNE Finansal Kazanç ve Kayıplar Hazine Kazanç ve Kayıpları DURDURULAN FAALİYETLER Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
KAPSAMLI GELİR		

Faaliyet Kalemleri Ve Faaliyet Dışı Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Bu modelde, kapsamlı gelir tablosu faaliyet ve faaliyet dışı gruplara ayrılmaktadır. Faaliyet kalemleri, işletmenin düzenli faaliyetlerinin doğrudan bir sonucu olarak ortaya çıkan gelir ve giderlerle ilişkili olarak ele alınmakta olup, bu yönüyle faaliyet dışı kalemlerden ayrılmaktadır. Bu modelin amacı, işletmenin esas gelirini ön plana çıkarmak suretiyle finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sürdürülebilir geliri üzerinden bilgi almasını sağlamaktır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını daha iyi bir şekilde hesaplamasına ve daha doğru kararlar vermesine yardımcı olmaktadır.

Bu model kapsamında yapılan modelleme, farklı işletmeler açısından bir tutarlılık arz etmeyebilmektedir. Örneğin, duran varlık satışından elde edilen kazançlar veya finansal varlık satışından elde edilen kazançlar bir işletme tarafından faaliyet kalemi olarak ele alınırken, başka bir işletme tarafından faaliyet dışı kalem olarak değerlendirilebilmektedir. Ayrıca, bazı kalemler (örneğin, yabancı para çevrim kazanç ve kayıpları) her iki grupta da yer alabilmektedir. Bu durum, daha az karşılaştırılabilirlik ve daha fazla öznellik içeren bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu modelde diğer kapsamlı gelirler, işletmeye ve yapılan işin niteliğine bağlı olarak hem bir faaliyet kalemi hem de bir faaliyet dışı kalem olarak raporlanabilmektedir. Bu model kapsamında düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosu formatı Tablo 4'teki gibidir (Pili, 2009: 68-69).

Tablo 4. Kapsamlı Gelir Tablosu - 4. Model (Faaliyet / Faaliyet Dışı Modele Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı)

	Cari Dönem Toplam	Bir Önceki Yıl Toplam
FAALİYET KALEMLERİ Hasılatlar Giderler		
FAALİYET DIŞI KALEMLER Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Kur Değişim Etkileri Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarının Gerçeğe Uygun Değer Farkları Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları		
FİNANSMAN VE HAZİNE Finansal Kazanç ve Kayıplar Hazine Kazanç ve Kayıpları		
DURDURULAN FAALİYETLER Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
KAPSAMLI GELİR		

Tarihi Maliyet Esasına / Piyasa Değeri Esasına / Tahmini Değer Esasına Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli

Dönüşümlerin ve olayların ölçülmesinde cari değer kullanımının giderek artması ve aynı zamanda da tarihi maliyete verilen önemin azalması finansal tabloların hazırlanmasında daha fazla hesaplama ve varsayımı beraberinde getirmiştir. Bu nedenlerden ötürü, finansal tablo kullanıcılarının kendi ekonomik kararlarını alırken kullanılan hesaplama ve varsayımları anlaması oldukça önemli hale gelmektedir. Böylelikle, kapsamlı gelir tablosunda yer alacak kalemlerin bu hesaplama ve varsayımların esas alınması suretiyle raporlanması ve sınıflandırılması daha faydalı olacaktır. Bu model, üç farklı varsayım çeşidiyle ilişkili olan üç sınıf ortaya çıkarmaktadır. Bunlar; Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler, Piyasa Değeri Esasına Göre Değerlenen Kalemler ve Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler sınıflarıdır (Pili, 2009: 69).

Tarihi Maliyet Esasına Göre Değerlenen Kalemler içerisinde, tahakkuk esaslı muhasebe yöntemine göre tahakkuk ettirilen tüm gelir ve gider kalemleri raporlanmaktadır. Bu kalemler, tarihi maliyet esasına bağlı olarak değerlemeye tabi tutulan varlık ve borçlarla ilgili olmaktadır. Tahmini Değer Esasına Göre Değerlenen Kalemler, gerçek olayın zamanlaması, gelecekteki faiz oranlarında meydana gelen değişimler gibi hesaplamalara ilişkin küçük değişiklikler nedeniyle varlık ve borç tutarlarında meydana gelen değişimleri içermektedir. Örneğin; iskonto oranları, aktüeryal kazanç ve kayıplar, yatırım riskleri ve karşılıklar gibi unsurlarda meydana gelen değişimlerin hesaplanan değerleri bu grupta yer almaktadır.

Bu model finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin varlık ve borçlarının değerlemesinde tarihi maliyetin mi yoksa cari değer mi kullanıldığının anlaşılmasında ve bu varlık ve borçların tahmini değerlerinde meydana gelen değişimlerin ölçümünde yardımcı olmaktadır. Bu model yardımıyla, finansal tablo kullanıcıları ilgili hesaplamaları ve varsayımları daha iyi anlayabilecek ve varsayımların geçerli olup olmadığını; değilse, gözden geçirilmesi gerektiğini bilecektir.

Bu modelde, bazı olay ve dönüşümlerin, yukarıda anlatılan üç grupta toplanmak üzere alt olay ve dönüşümlere ayrıştırılması gerekmektedir. Örneğin, tanımlanmış fayda planları dönem maliyetini tespit etmek için işletme, cari hizmet maliyetini, faiz maliyetini, plan varlıkları ve tazminat haklarından beklenen getiriyi, aktüeryal kazanç ve kayıpları ve son olarak geçmiş hizmet maliyetini hesaplamak zorundadır (TMS 19, paragraf 61).

Bu modelde diğer kapsamlı gelirler, piyasa değeri veya tahmini değer gruplarında raporlanabilmektedir. Örneğin; eğer gerçeğe uygun değer piyasa temelli bir bulguya göre belirlenmişse, gerçeğe uygun değer değişimlerinin piyasa değeri grubunda raporlanmasının herhangi bir sakıncası yoktur. Öte yandan, piyasaya dayanan bir bulgunun olmaması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümleri, finansal tablo hazırlayıcılarının tahmin ve varsayımlarını yansıtacaktır. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer değişimleri tahmini değer grubunda raporlanmaktadır (Pili, 2009: 71).

Tüm bu olaylar farklı gruplarda raporlanabilecek farklı gelir ve gider kalemlerini ortaya çıkarmaktadır. Sonuç olarak, aynı çeşit gelir ve giderler farklı şekillerde raporlanabilmektedir. Bu durum, işletmenin bir dönem boyunca devam eden faaliyetlerine işletme (faaliyet) bakış açısıyla bakmayı zorlaştırmaktadır. Bu da finansal tablo kullanıcılarının gerekli bilgiyi bulmasını ve bilgilerin karar verme sürecinde kullanılmasını zorlaştırmaktadır. Tablo 5'te Tarihi Maliyet Esasına Göre / Piyasa Değeri Esasına Göre / Tahmini Değer Esasına Göre değerlendirilen kalemlerin gruplandırıldığı kapsamlı gelir tablosu modeli görülmektedir.

Tablo 5. Kapsamlı Gelir Tablosu - 5. Model (Tarihi Maliyet / Piyasa Değeri / Tahmini Değer Modeline Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı)

	Cari Dönem Toplam	Bir Önceki Yıl Toplam
TARİHİ MALİYET ESASINA GÖRE DEĞERLENEN KALEMLER Hasılatlar Giderler		
PİYASA DEĞERİ ESASINA GÖRE DEĞERLENEN KALEMLER Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri Kur Değişim Etkileri		
TAHMİNİ DEĞER ESASINA GÖRE DEĞERLENEN KALEMLER Gerçeğe Uygun Değer Değişimleri Türevsel Ürünler Yeniden Değerleme Farkları Tanımlanmış Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar		
DURDURULAN FAALİYETLER Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar		
KAPSAMLI GELİR		

İNGİLTERE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU, AMERİKAN MUHASEBE STANDARTLARI KURULU VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU DÜZENLEMELERİNE GÖRE KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİ

Finansal raporlama açısından uluslararası alanda önemli standartlar oluşturulmuş olup, söz konusu standartlar kapsamında kapsamlı gelir tablosunun hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu kısımda, öncelikle İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nca (Accounting Standards Board – ASB) Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nca (Financial Accounting Standards Board – FASB) Düzenlenmesi Öngörülen Gelir Tablosu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca (International Accounting Standards Board – IASB) Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu incelenecektir.

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board - ASB) FASB ve IASB ile birlikte kapsamlı gelir tablosunun benimsenmesini isteyen bir Kurul olarak 1992 yılında, tam set finansal tabloların bir parçası olarak ikinci bir performans tablosunu uygulamaya koyan FRS 3 - Finansal Performansın Raporlanması Standardı'nı yayımlamıştır. Bu tablo, tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu (statement of total recognized gains and losses) olarak isimlendirilmiştir. Standart, kapsamlı gelirin finansal tablolarda nasıl gösterileceğine dair herhangi bir esneklik göstermemiştir. Standarda göre, tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosunun kar ya da zarardan ayrı olarak sunulması gerekmektedir (FRS 3, paragraf 27). Söz konusu tablo, finansal tablo kullanıcılarının raporlama yapan işletmenin genel performansını değerlendirirken kar ve zararların tümünün dikkate alınmasını kolaylaştıran temel bir finansal tablodur. Bu nedenle tablo, ortaklara ilişkin olarak gerçekleşen kar ve zararı yansıtan bir tablo olup, yedeklerde meydana gelen tüm diğer hareketler ile döneme ait kar ya da zararı kapsamaktadır (FRS 3, 1992: 5).

Bir döneme ilişkin tüm gelir ve giderler kar ya da zararda yer almakta olup, kar ya da zarar tutarı işletmenin ne kadar hasılat elde ettiği ile ne kadar gidere ve maliyete katlandığına bağlı olmaktadır. Ancak, ilgili yasalar veya diğer muhasebe standartlarıncı (FRS'lerce) bazı kalemlerin doğrudan özkaynaklardaki yedeklere alınması gerektiğinden veya yapılmasına izin verildiğinden, belirli kazanç ve kayıplar kar ya da zarardan düşülmektedir. Bu nedenlerden ötürü, kapsamlı gelir tablosunun sunulması gerekmektedir (Pili, 2009: 93).

Kar ya da zarar ve tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu işletmenin bir dönemdeki performansını yansıtmaktadır. Standart, kapsamlı gelir tablosu formatı ve bu tablonun sunumuna ilişkin açıkça bir şey belirtmemiştir. Bununla birlikte, FRS 3 açıklamaları incelendiğinde, tablonun özelliklerinin daha anlaşılır bir biçimde ele alındığı görülmektedir. Tablo aşağıdaki bileşenleri içermektedir (FRS 3, paragraf 36):

- Kar payı indiriminden önceki kar ya da zarar,
- Varlıkların değerlemesine ilişkin düzeltmeler,
- Yabancı şirketlerdeki net yatırımlarda, yabancı döviz kurlarında oluşan değişimlerden kaynaklanan farklılıklar.

Kar payı indiriminden önceki kar ya da zarar, döneme ilişkin kar paylarının indiriminden önce göz önüne alınması gereken bir finansal performans tablosu

kalemi olup, klasik gelir tablosundaki kar ya da zarar kalemini ifade etmektedir.

Varlıkların değerlemesine ilişkin düzeltmelerle ilgili olması bakımından 1999 yılında yayımlanan FRS 15 - Maddi Duran Varlıklar Standardı'nı incelemek gerekmektedir. Bu standartta, duran varlık değerlemelerinin IFRS gereksinimleriyle aynı doğrultuda olduğu belirtilmektedir. Duran varlıklar tarihi maliyet veya cari değer (örneğin, gerçeğe uygun değer) ile değerlendirilebilmektedir. Bir duran varlığın yeniden değerlemesi, yeniden değerlemenin gerçekleştiği dönemde doğrudan kapsamlı gelirlere yansıtılmaktadır (FRS 15, paragraf 63). Ayrıca yine varlıklara ilişkin olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerde meydana gelen gerçeğe uygun değer değişimlerinin de kapsamlı gelirlere gösterilmesi gerekmektedir. Bunlar; arazi ve arsalardan elde edilen getiriler ve/veya işletme faaliyetlerinde tüketmek yerine potansiyelleri dolayısıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır (SSAP 19, paragraf 1).

SSAP 19 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi Standardı'na göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda (bilançoda), şu anda ise kapsamlı gelir tablosunda, özkaynaklarda amortisman hesaplamadan önceki piyasa değerleri üzerinden raporlanmasını gerektirmektedir. Söz konusu değerlemenin IAS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile benzer nitelikte olduğu görülmektedir. Ancak bu standartta gerçeğe uygun değer değişimleri özkaynaklarda değil; doğrudan kar ya da zararda kapsamında raporlanmaktadır (Pili, 2009: 94).

Yabancı şirketlerdeki net yatırımlarda, yabancı döviz kurlarında oluşan değişimlerden kaynaklanan farklılıklar finansal tabloların çeviriminden dolayı ortaya çıkan düzeltmelere ilişkin olarak ortaya çıkan tutarlar olarak raporlanmaktadır. Bir işletmenin fonksiyonel (geçerli) para biriminin yabancı bir para birimi olması halinde bu durum ortaya çıkmaktadır (SSAP 20, paragraf 51-52).

Kapsamlı gelir tablosunun önceki dönemlere ilişkin karları yansıtmak gibi bir amacı olmadığı gibi dipnotlarda gösterilmeye devam edilmesi gereken yedekler arasındaki aktarmalarla da bir alakası bulunmamaktadır (FRS 3, 1992: 5). Bu nedenlerden ötürü yeniden sınıflandırmaya (geri dönüşüme) izin verilmemektedir. Önceki dönemde bir varlığın (örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkuller) satışına ilişkin olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanan gerçekleşmemiş bir kazancın sonraki dönemde gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kazanç sonraki dönemin kazancı olmasına rağmen, değerlendirme gününde gerçekleşen bir kazanç olarak kabul edilmektedir. Sonuç olarak, varlık satışından elde edilen kar ya da zarar, net satış hasılatı ile net defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Tablo 6'da ASB'nin kar ya da zarar ve

tahakkuk eden toplam kazanç ve kayıplar tablosu (kapsamlı gelir tablosu) formatı yansıtılmaktadır (FRS 3, paragraf 37; Pili, 2009: 95). Tabloda verilen tutarlar anlatımı zenginleştirmek amacıyla yazılmıştır.

Tablo 6. ASB Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı

Kar ya da Zarar Hesabı (TL)	2. Dönem	1. Dönem
Hasılat	100.000	105.000
Giderler	(60.000)	(60.000)
Net Kar	40.000	45.000
Faiz Geliri	(5.000)	(7.000)
Vergi Öncesi Olağan Faaliyet Karı	35.000	38.000
Vergi	(7.000)	(8.000)
Vergi Sonrası Olağan Faaliyet Karı	28.000	30.000
Azınlık Payı	(2.000)	(2.000)
Dağıtılabilir Kar	26.000	28.000
Kar Payları	(25.000)	(27.000)
Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım	1.000	1.000
Tahakkuk Eden Toplam Kazanç ve Kayıplar (TL)	2. Dönem	1. Dönem
Dağıtılabilir Kar	26.000	28.000
Gayrimenkullere İlişkin Gerçekleşmemiş Yeniden Değerleme Fazlaları	4.000	6.000
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gerçekleşmemiş Kazanç (Kayıp)	(3.000)	4.000
Yabancı Para Çevrim Farkları	2.000	3.000
Döneme Ait Toplam Gerçekleşmemiş Kazanç ve Kayıplar	3.000	13.000
Döneme Ait Tahakkuk Eden Toplam Kazanç ve Kayıplar	29.000	41.000
Dağıtılabilir Karlar	26.000	28.000
Dağıtılabilir Kar	(25.000)	(27.000)
Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım	1.000	1.000
Dağıtılamayan Karlar	-----	-----
Dağıtılamayan Yedeklere Aktarım	3.000	13.000

Tablo 6'da örneklenen kapsamlı gelir tablosu formatı, kar ya da zarar ile başlamakta olup, kar ya da zararda gösterilemeyen diğer gelir ve giderleri de (diğer kapsamlı gelirleri) göstermektedir. ASB'nin önerdiği bu format dağıtılabilir kar ile dağıtılmayan karı birbirinden ayrı olarak göstermektedir. Bu gösterim şekline göre, diğer kapsamlı gelirlerin tümü dağıtılmayan kar olarak

ele alınmalı ve sermaye yedeklerine aktarılmalıdır. Yalnızca döneme ait kar ya da zarar ortaklara dağıtılabilmektedir.

FRS 3 Standardı'nın, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gelecekte ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ASB, bir işletmenin döneme ait finansal performansını raporlamak için yeni bir standart haline gelecek olan taslak metni yayımlamıştır. Bu kapsamlı gelir tablosunun önemi; kapsamlı gelirin raporlanmasında uluslararası görüşler doğrultusunda yeniden oluşturulması olarak değerlendirilmektedir. Böylelikle, tüm kar ve zararlar ilgili dönemde gerçekleşecektir (FRED 22).

Bu formata göre, tüm gelir ve giderler (gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş; dağıtılabilen-dağıtılamayan) üç sınıfta gösterilmektedir (FRED 22, paragraf 14):

- Faaliyet,
- Finansman ve hazine,
- Diğer kar ve zararlar.

Faaliyet sınıfında, işletmenin faaliyetlerinden dolayı elde ettiği hasılat ile bu hasılatı elde etmek için katlandığı maliyet ve giderler raporlanmaktadır (FRED 22, paragraf 19). Finansman ve hazine sınıfında ise, finansal araçlar ve türev ürünler ile ilgili kazanç ve kayıplar raporlanmaktadır. Bu sınıfta daha çok işletmenin finansman kaynaklarına ilişkin kalemler yer almaktadır (FRED 22, paragraf 21).

Diğer kar ve zararlar sınıfında ise aşağıdaki kalemler yer almaktadır (FRED 22, paragraf 26):

- Duran varlık yeniden değerlendirme karları veya zararları,
- Sürdürülen faaliyetler kapsamında gayrimenkul satış karları veya zararları,
- Durdurulan faaliyetler kapsamında gerçekleşen satışlardan elde edilen karlar veya zararlar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesinden kaynaklanan karlar veya zararlar,
- Yabancı paralı net yatırımların yabancı para çevrim farkları,
- Kullanılmayan garantinin zaman aşımına uğramasından kaynaklanan karlar veya zararlar,
- Tanımlanmış fayda planlarından elde edilen aktüeryal kazanç veya kayıplar,
- Başka bir standart tarafından tanımlanan veya bunlarla uyumlu olarak

belirlenen diğer kar veya zararlar.

Durdurulan faaliyetler, işletmenin bir bileşeni olarak şu özelliklere sahiptir (FRED 22, paragraf 2):

- Ayrı bir iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini yansıtmaktadır.
- Faaliyet alanlarına ve finansal raporlama amaçlarına göre ayrılabilir.
- Tek bir plan çerçevesinde;
 - İşletmenin bütünselliği içerisinde büyük oranda elden çıkarılan bir işletme bileşenidir. Örneğin, tek bir işlem neticesinde söz konusu bileşenin satılması veya işletmenin elden çıkarılması veya işletmenin sahipliğinin el değiştirmesi gibi faaliyetler.
 - İşletmenin kademeli olarak satılan bir bileşenidir. Örneğin, bileşenin varlıklarının elden çıkarılması ve borçların bireysel olarak ödenmesi gibi faaliyetler.
 - Terk edilen faaliyetlerdir.

Tablo 7 yukarıdaki bilgilere ilişkin olarak ve aynı zamanda FRS 3'ün gözden geçirilmiş hali olarak ortaya çıkan FRED 22 – Finansal Raporlama Taslak Metni'nde düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosu formatını yansıtmaktadır. Tabloda verilen tutarlar anlatımı zenginleştirmek amacıyla yazılmıştır. Faaliyet, finansman ve diğer kar ve zararlar sürdürülen ve durdurulan faaliyet sütunlarında olmak üzere iki sütunda gösterilmektedir.

Tablo 7'deki örnek finansal performans tablosu incelendiğinde, 2. Dönemin kapsamlı gelirinin (113.000 TL); dağıtılabilir kar (80.000 TL) ve dağıtılamayan kar (33.000 TL) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dağıtılabilir kar, döneme ait vergi sonrası faaliyet ve finansman karlarının toplamına eşittir (80.000 TL). Ayrıca, Tablo 7'deki diğer kar veya zararların tümü gerçekleşmemiş olarak göz önüne alınmasına rağmen, bu sınıfta sürdürülen faaliyetlerde yer alan gayrimenkul satışından kaynaklanan karlar ve zararlar veya durdurulan faaliyet ile ortaya çıkan bir satıştan elde edilen kar ve zararlar gibi gerçekleşmiş kalemler de raporlanmaktadır. Bu nedenle, diğer kar veya zararlar sınıfı Amerikan bekleme tankı gibi düşünülmemelidir. Bekleme tankı tabiri, kendilerini bir şekilde değiştirecek belirli bir olayın meydana gelmesini bekleyen belirli kalemler için kullanılmaktadır. Diğer taraftan, performans tablosunun sınıfları arasında geri dönüşüme izin verilmemektedir (FRED 22, paragraf 10).

Tablo 7. FRED 22'nin Finansal Performans Tablosu

Finansal Performans Tablosu		2. Dönem		1. Dönem
	Toplam	Sürdürülen Faaliyetler	Durdurulan Faaliyetler	
FAALİYET				
Satışlar	600.000	500.000	100.000	650.000
Satışların maliveti	(450.000)	(400.000)	(50.000)	(500.000)
Brüt Kar	150.000	100.000	50.000	150.000
Diğer Giderler	(20.000)	(18.000)	(2.000)	(10.000)
Faaliyet Geliri/Karı	130.000	82.000	48.000	140.000
FİNANSMAN VE HAZİNE				
Borç Faizleri	(25.000)			(20.000)
Hazine Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler	5.000			10.000
Finansman ve Hazine Geliri/Karı	(20.000)			(10.000)
Vergi Öncesi Faaliyet ve Finansman	110.000			130.000
Vergi	(30.000)			(35.000)
Vergi Sonrası Faaliyet ve Finansman	80.000			95.000
Diğer Kar ve Zararlar				
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Yeniden Değerlemesinden Elde Edilen Kazanç ve Kayıplar	5.000			2.000
Yabancı Para Çevrim Farkları	(2.000)			1.000
Tanımlanmış Fayda Planlarından Elde Edilen Aktüeryal Kazanç veya Kayıplar	45.000			20.000
Vergi Öncesi Diğer Kar ve Zararlar	48.000			23.000
Diğer Kar ve Zararlara İlişkin Vergi	(15.000)			(7.000)
Vergi Sonrası Diğer Kar ve Zararlar	33.000			16.000
Döneme Ait Toplam Kar ve Zararlar	113.000			111.000
Dağıtılabilir Karlar				
Dağıtılabilir Kar	80.000			95.000
Kar Payları	(35.000)			(50.000)
Dağıtılabilir Yedeklere Aktarım	45.000			45.000
Dağıtılamayan Karlar				
Dağıtılamayan Yedeklere Aktarım	33.000			16.000

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri göz önüne alındığında kapsamlı gelir, daha sonra açıklanacak olan IASB'ın tablosunda olduğu gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler için bir temel oluşturan gerçekleşme kavramından uzaklaşmaktadır. ASB kar ve zararların performans tablosunun bölümlerinde gerçekleşip gerçekleşmediğine göre değil; çeşitlerine

göre sınıflandırılması gerektiğine inanarak söz konusu tabloyu oluşturmuştur. Gerçekleşmeye ilişkin bilgi temel tabloya ek olarak sunulabilmektedir (Pili, 2009: 97). Ancak, tablo yalnızca satışlardan kaynaklanan gelir ve giderleri değil, işletme tarafından elde tutulan varlık ve borçların cari değerindeki değişikliklerinden ortaya çıkan kar ve zararları da gösterdiğinden, gösterilen sonuç ile tarihi maliyet esasına göre elde edilen sonuç arasında önemli bir fark olduğu zaman, bu fark dipnotlarda gösterilmelidir (FRED 22, paragraf 104-105).

Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) düzenlemelerinde her şey dahil gelir kavramı kabul edilmiştir. Buna rağmen SFAS'lar, varlık ve borçlardaki belirli değişimlerin, muhasebeleştirildikleri dönemin kar ya da zararında raporlanmaması gerektiğini; ancak bunun yerine, ayrı bir özkaynak kaleminde yer alması gerektiğini belirtmek suretiyle her şey dahil gelir kavramına belli istisnalar getirmiştir. Örneğin, işletmenin kazançları olarak raporlanacak kalemlerin belirlenmesinde, FASB ve onun selefi olan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) her şey dahil kar ya da zarar kavramına bağlı olduklarını belirtmişlerdir (SFAC No. 5, paragraf 35). Ancak bu kavramla ters düşecek şekilde, FASB işletmenin net varlıklarında meydana gelen bazı değişikliklerin, gelir tablosuna alınmadan doğrudan özkaynaklarda raporlanmasına izin veren birçok muhasebe standardı yayımlamıştır. SFAS No. 115 bu duruma ilişkin çarpıcı bir örnek olması bakımından önemlidir. SFAS No. 115, pazarlanabilir hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmasını gerektirmektedir. Öte yandan, satışa hazır menkul kıymetlerden sağlanan elde tutma kazanç ve kayıpları doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla bu da, söz konusu değişimlerin; en azından söz konusu menkul kıymetler satılıncaya ve bunlardan kazanç veya kayıp ortaya çıkıncaya kadar, performans tablosunun bileşenleri olarak muhasebeleştirilmesinden kaçınıldığını ve her şey dahil kar ya da zarar kavramının ihlal edildiğini göstermektedir (Hirst ve Hopkins, 1998: 5). Bu tür sebeplerden ötürü SFAS 130 - Kapsamlı Gelirin Raporlanması Standardı, kar ya da zararda veya özkaynaklarda muhasebeleştirilen tüm gelir ve giderlerin kapsamlı gelir tablosunda raporlanmasını gerektirmektedir.

SFAS 130'da kapsamlı gelir, işletme sahip veya sahipleri dışındaki kaynaklardan dolayı ortaya çıkan durumlar, olaylar ve işlemlerden dolayı işletmenin özkaynaklarında (net varlıklarında) bir dönem boyunca meydana gelen değişimler şeklinde tanımlanmıştır (SFAS 130, paragraf 8). Kapsamlı gelir, işletme sahiplerinin yatırımları ve bunlara yapılan dağıtımlar neticesinde ortaya çıkan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca meydana gelen

tüm değişiklikleri kapsamaktadır.

Dolayısıyla işletmeler, tahakkuk eden işlemler ile işletme sahiplerinden kaynaklanmayan ve dönem içerisinde gerçekleşen diğer işlemleri göstermek amacıyla kapsamlı geliri raporlamaktadır. Geçmişte işletmeler bu değişimlerin bazılarını işletme faaliyetlerinin raporlandığı bir tabloda göstermekte iken, diğer değişimlerin bazılarını da doğrudan finansal durum tablosunda özkaynakların ayrı bir bileşeni içerisinde göstermişlerdir. SFAS 130 kapsamlı gelir bileşenlerinin tanımını karşılayan tüm kalemlerin, muhasebeleştirildikleri dönemde ayrı bir finansal tabloda raporlanmasını gerekli görmektedir (Pili, 2009: 73).

FASB'ın düzenlenmesini öngördüğü kapsamlı gelir tablosunun amacı, ilgili dönemde işletme sahipleri ile olan işlemler dışında gerçekleşen işlemler ile diğer ekonomik olaylar sonucunda işletmenin özkaynaklarında meydana gelen tüm değişimleri raporlamaktır. Böylece, kapsamlı gelir tablosu ile sunulan bilgi yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer finansal tablo kullanıcılarına işletme performansını, zamanlamasını ve gelecekteki nakit akışlarının büyüklüğünü değerlendirmede daha yararlı olacaktır (SFAS No. 130: paragraf 11).

Kapsamlı gelir kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler olmak üzere iki önemli unsuru içerisinde barındırmaktadır. Diğer kapsamlı gelir, net gelir haricinde kalan ve daha önce özkaynaklara kaydedilmiş olan tüm kapsamlı gelir kalemlerini kapsamaktadır. Diğer kapsamlı gelirler aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır (Pili, 2009: 74):

- Satışa hazır menkul kıymetlerin gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları (SFAS No. 115, 1993),
- Vadeye kadar elde tutulan bir borç senedinin, satışa hazır bir borç senedine dönüştürülmesinden kaynaklanan gerçekleşmemiş elde tutma kazanç veya kayıpları (SFAS No. 115, 1993),
- Daha önceden değer düşüklüğüne uğramış olan satışa hazır menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerlerinde sonradan meydana gelen azalış ve artışları (SFAS No. 115, 1993),
- Yabancı para çevrim farkları (SFAS No. 52, 1981),
- Yabancı bir işletmedeki net yatırımın ekonomik olarak riskten korunmasında etkili olan ve bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen yabancı paralı işlemlerden doğan kazanç ve kayıplar (SFAS No. 52, 1981),
- Henüz net dönemsel emeklilik maliyeti olarak muhasebeleştirilmemiş; ancak ek bir emeklilik yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilen net zarar ve günümüzde tanımlanmış emeklilik fayda planlarından kaynaklanan her türlü

aktüeryal kazanç ve kayıplar (SFAS No. 87; SFAS No. 158).

SFAS No. 130 ile kapsamlı gelirin finansal tablolarda gösterim şekliyle ilgili olarak bir esneklik sağlanmıştır. Bu standarda göre kapsamlı gelir:

- Kar ya da zarar kaleminin altında yalnızca tek bir gelir tablosunda (tek tablolulu yaklaşım) sunulabilir,
- Kar ya da zarar ile başlayan, gelir tablosundan ayrı olarak düzenlenecek bir kapsamlı gelir tablosunda (iki tablolulu yaklaşım) sunulabilir,
- Öncelikli olarak sunulan finansal tablolardan biri olduğu müddetçe özkaynaklar değişim tablosunda sunulabilir.

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin SFAS No. 130'da sunulan bu seçenekler incelendiğinde, aslında kapsamlı gelirin raporlanacağı finansal tabloların gelir tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu olduğu anlaşılmaktadır. SFAS No. 130 ile kapsamlı gelirin raporlanmasında belirli bir kapsamlı gelir tablosu formatı önerilmemiştir. Ancak buna rağmen işletmelerin kapsamlı gelirin ve bileşenlerinin raporlanmasında kapsamlı gelir tablosu haricinde tam set finansal tablolar içerisinde yer alan diğer finansal tablolarla aynı öneme sahip başka bir finansal tablo kullanmasına izin verilmiştir. Standart söz konusu finansal tablo için belirli bir formatı zorunlu kılmamakta olup, işletmenin kar ya da zararını bu finansal tabloda kapsamlı gelirin bir bileşeni olarak göstermesini gerektirmektedir (SFAS No. 130, paragraf 22). Bu nedenlerden ötürü, kapsamlı gelirin kapsamlı gelir tablosunda gösterimine ilişkin ilk iki yaklaşım ayrıntılı olarak incelenecektir.

Kapsamlı gelir tablosunun gösteriminde kullanıma sunulan ilk seçeneğe göre hazırlanan örnek formata (Format A) Tablo 8'de yer verilmiştir. Bu formatta kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirler tek bir tabloda gösterilmektedir. Diğer kapsamlı gelirler kar ya da zararın altında gösterilmiştir. Kapsamlı gelir tablosunun ikinci gösterim seçeneğine göre hazırlanması durumunda, kar ya da zararın raporlandığı kar ya da zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelirlerin raporlandığı diğer kapsamlı gelir tablosunun ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Bu duruma göre hazırlanan örnek formata (Format B) Tablo 9'da yer verilmiştir (SFAS No. 130, Appendix B).

Tablo 8. Tek Tablolu Yaklaşım: Format A

X İşletmesi Gelir ve Kapsamlı Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu	
Hasılatlar	X
Giderler	X
----	X
Kar Ya Da Zarar	XXX
Diğer Kapsamlı Gelirler:	XXX
Yabancı Para Çevrim Kazancı	X
Asgari Emeklilik Borcu Düzeltmeleri	X
Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları	X
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	XXXXXX

Tablo 9. İki Tablolu Yaklaşım: Format B

X İşletmesi Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu	
Hasılatlar	X
Giderler	X
----	X
Kar Ya Da Zarar	XXX

X İşletmesi Kapsamlı Gelir Tablosu 31 Aralık 201X, Dönemsonu	
Kar Ya Da Zarar	XXX
Diğer Kapsamlı Gelirler:	XXX
Yabancı Para Çevrim Kazancı	X
Asgari Emeklilik Borcu Düzeltmeleri	X
Gerçekleşmemiş Menkul Kıymet Kazançları	X
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	XXXX

Kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak göz önüne alınan gösterim şekillerinde, söz konusu yıl için geçerli olan kapsamlı gelir bileşenleri hem vergi öncesi hem de vergi sonrası kar tutarında, diğer kapsamlı gelirin tüm unsurlarının vergi etkisini tek bir kalemden gösterecek şekilde raporlanabilmektedir.

Cari dönemde kar ya da zarar olarak raporlanan ve bir önceki dönemde diğer kapsamlı gelirlerin bir parçası olarak hesaba katılan kalemlerin çifte-hesaplanmasının önüne geçebilmek amacıyla, hem tek tablolu hem de iki tablolu yaklaşımlara göre düzenlenen performans tablolarında yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin yapılması gerekmektedir (SFAS No. 130,

paragraf 18). Örneğin, yabancı para çevrim farkları ve satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişimler diğer kapsamlı gelirlerde raporlanmaktadır. Ancak söz konusu kalemlerin, satıldıkları anda veya gerçekleşmiş hale geldiklerinde kar ya da zararda yeniden raporlanması gerekmektedir. Bu durum, kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirlerden oluşan kapsamlı gelirin çifte-hesaplanmasına (mükerrer olarak hesaplanmasına) neden olmaktadır. Çifte-hesaplanmanın engellenmesi için uygulanan yöntem geri dönüşüm olarak bilinmektedir. Bu bağlamda, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin geri dönüşümün muhasebe kayıtları olduğu anlaşılmaktadır.

Yeniden sınıflandırma (geri dönüşüm) yöntemi, daha önceden diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmış olan kazanç veya kayıpların bir kısmının diğer kapsamlı gelirlerden çıkarılması ve bu kısmın eş zamanlı olarak kar ya da zararda raporlanması olarak tanımlanmıştır. Bu yöntemde belirli kalemlerin diğer kapsamlı gelirlerden kar ya da zarara alınması yani devri söz konusu olduğu için, bu yöntemin bir diğer adı da devretme olarak bilinmektedir. Aslında bu yöntem yardımıyla, klasik (geleneksel) gelir tablosu veya kapsamlı gelir tablosundaki kar ya da zarar kalemi geri dönüştürülmektedir. Geri dönüşüm, aynı veya önceki dönemde kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bir gelir veya gider unsurunun tutarını geri alarak, bunun cari gelirden raporlanması için gelir tablosuna devredilmesi işlemidir. Bu tanım, kapsamlı gelirin raporlanmasına ilişkin olarak düzenlenen klasik (geleneksel) gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosu, bunlara ilişkin olarak tercih edilen tek tablolu ve iki tablolu yaklaşımlar ile özkaynaklar değişim tablosu için uygulanabilir olan genel bir tanım olarak dikkat çekmektedir. Geri dönüşüm, gelir veya gidere ilişkin aynı kalemin çifte-hesaplanmasını engellemek için kullanılmaktadır. Genel anlamda, geri dönüşüm kazanç ve kayıpları diğer kapsamlı gelirlerde raporlanan varlık ve yükümlülüklerin bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanmaktadır. Geri dönüşüm, belirli bir diğer kapsamlı gelir kaleminde yarattığı değişim aracılığıyla hem finansal durum tablosunun özkaynaklar sınıfında hem de kar ya da zararda meydana getireceği değişim aracılığıyla gelir tablosunu etkilemektedir (Bellandi, 2012: 281-282). Bu şekilde, kapsamlı gelirin diğer kapsamlı gelirler unsuru, gerçekleşmemiş ve oldukça belirsiz olarak değerlendirilen ve bu yüzden daha önceden yalnızca özkaynaklara kaydedilen tüm gelir ve giderleri raporlamaktadır. Aynı gelir ve giderler başka bir zaman kar ya da zarar bölümünde raporlanmaktadır. Bu işlem gerçekleştiği anda, kar ya da zarar bölümünde raporlanan söz konusu tutarların diğer kapsamlı gelir bölümünde geri dönüştürülmesi (çıkartılması veya eklenmesi) gerekmektedir.

Geri dönüşümün yapılmaması halinde, işletmenin kapsamlı geliri iki farklı dönemin aynı kazancından etkilenebilecektir. Bu etkilenme ilk dönemde

gerçekleşmemiş gelir olarak ve ikincisinde de gerçekleşmiş kazanç olmak üzere ortaya çıkacaktır; çünkü söz konusu varlığın veya yükümlülüğün piyasa değişimi artık tamamlanmış hale gelecektir. Dolayısıyla, kar ya da zarar ile kapsamlı gelir arasındaki fark bir zaman sorunu haline gelmektedir. Diğer bir deyişle, diğer kapsamlı gelirler; kendilerini bir şekilde değiştirecek belirli bir olayın meydana gelmesini bekleyen belirli kalemler için bir çeşit “bekleme tankı” işlevi görmektedir (Pili, 2009: 76-77). Geri dönüşümün yapılmasının iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlar (G4+1, 1999: paragraf 4.13-4.14):

- * Gerçekleşmemiş unsurların gerçekleşmiş hale gelmesi,
- * Bir kaleme ilişkin ölçüm belirsizliğinin belirli hale gelmesi.

Geri dönüşüme ilişkin olarak verilebilecek en bilinen örnek, satılmaya hazır finansal araçların değerlerinde meydana gelen değişimlerin dönemsonlarında muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıdır. Bu durumda ortaya çıkan değer artış ve azalışları birer fiktif değer değişimi olarak ele alınmakta; ancak söz konusu finansal araçlar satıldığında, daha önceden ortaya çıkan değer değişimleri gerçekleşmiş olarak muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

FASB tarafından 1993 yılında yayımlanan SFAS No. 130 Kapsamlı Gelirin Raporlanması Standardı ile benzer şekilde IASB da bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin aşağıda yer alan seçeneklerdeki gibi raporlanmasını gerektirmektedir (IAS 1, paragraf 81):

- * Tek bir kapsamlı gelir tablosunda,
- * İki tabloda: kar ya da zarar bileşenlerini gösteren bir tabloda (bireysel gelir tablosu) ve kar ya da zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tabloda (kapsamlı gelir tablosu).

Kapsamlı gelir tablosunun asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içermesi gerekmektedir (IAS 1, paragraf 82):

- * Hasılat,
- * Finansman maliyetleri,
- * Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar ya da zarar payları,
- * Vergi gideri,
- * Aşağıdakilerin toplamlarını içeren tek bir tutar:

o Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar,

o Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerın ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar.

* Kar ya da zarar,

* Bir sonraki maddede belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinden her biri,

* Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar ya da zarar payları,

* Toplam kapsamlı gelir.

Diğer kapsamlı gelirler kavramı IAS 1'de tanıtılmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler, kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsamaktadır (Pili, 2009: 82). Diğer kapsamlı gelirlerde raporlanan bileşenler, doğrudan özkaynaklara alacak olarak kaydedilen bileşenler olarak nitelendirilmektedir. Bunlar, IAS 1 kapsamında diğer kapsamlı gelir unsurları olarak şu şekilde açıklanmıştır (IAS 1, paragraf 7):

* Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,

* IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,

* Satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerden yeniden ölçümünden (yeniden değerlemesinden) dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar,

* Nakit akış riskine ilişkin korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları.

IAS 1 'de açıklanmış olan diğer kapsamlı gelir unsurlarından üçüncüsü olan satışa hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerden yeniden ölçümünden (yeniden değerlendirilmesinden) dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar IAS 39 kapsamında düzenlenmiş olan bir unsur olarak dikkat çekmektedir. Ancak 2009 yılında IASB, IAS 39 Standardı'nın yerini almak üzere yeni bir proje başlatmış ve bu kapsamda ilk olarak 12 Kasım 2009 tarihinde IFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nı yayımlamıştır. Daha sonra 2010 Ekimi'nde yeniden yayımlanan ve halen üzerinde çalışılmakta olan bu standartla ilgili çalışmalar sona erdiğinde IAS 39 yürürlükten kalkmış olacak ve IFRS 9 bu standardın yerini almış olacaktır. Ancak, 19 Kasım 2013'te yapılan son değişiklik ile IAS 39'un yürürlükten kalkacağı tarih olarak düşünülen ve IFRS 9'un yürürlük tarihi olarak düşünülen 1 Ocak 2015 tarihi ortadan kaldırılmıştır. Ancak, isteyen

finansal tablo kullanıcıları şimdiden IFRS 9 Standardı'nı IAS 39 yerine dikkate almak suretiyle kayıtlarını yapabilme seçeneğine sahiptir (Deloitte, 2013; IFRS, 2013).

Bunlara ek olarak IAS 1, kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelir kalemlerini ön plana çıkarmaktadır. Ayrıca, IAS 1'in geri dönüşüm kavramını uyguladığı anlaşılmaktadır. Geri dönüşüm terimi, IAS 1 tarafından açık bir şekilde kullanılmamakta olup; ancak yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmiş olan; cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutar olarak tanımlanmasından bu yöntemden bahsedildiği anlaşılmaktadır (IAS 1, paragraf7).

IAS 1, IASB tarafından yayımlanan diğer standartların daha önce diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilen tutarların kar ya da zararda ne zaman sınıflandırılacağını belirtmiştir (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri). Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, diğer kapsamlı gelirler içerisinde yer almakta olup, döneme ait diğer kapsamlı gelirleri arttırmaktadır. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin, cari döneme veya önceki döneme ilişkin gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelir kalemi olarak raporlanmış bir kalemin gerçekleşmiş hale gelmesiyle birlikte kar ya da zarara aktarılması, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil edilmesini önlemek amacıyla düşülmesini gerektirmektedir (IAS 1, paragraf9).

Geri dönüşüm yönteminin IAS 1'de etkili bir şekilde benimsendiği görülmektedir. Standarda göre, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarında sunulabilmektedir. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda sunan bir işletmenin, diğer kapsamlı gelirlerini yeniden sınıflandırma ile ilgili düzeltmelerden sonra sunması gerekmektedir (IAS 1, paragraf94).

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri yabancı ülkedeki operasyonun elden çıkarılması, satılmaya hazır finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması gibi olaylardan ve finansal riskten korunmaya konu olan tahmin işleminin kar ya da zararı etkilemesinden kaynaklanmaktadır (IAS 1, paragraf 95). Dolayısıyla bu unsurlar, kar ya da zarara aktarılabilecek diğer kapsamlı gelir unsurlarıdır.

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, IAS 16 Maddi Duran Varlıklar ya da IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar uyarınca yeniden değerlendirme fazlasına yansıtılan değişimlerden ya da IAS 19 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümlerinden kaynaklanmamaktadır.

Bu bileşenler, cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve gelecek dönemlerde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılmamaktadır. Yani burada bahsedilen kapsamlı gelir tablosu unsurları, kar veya zarara aktarılamayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarıdır. Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, gelecek dönemlerde varlık kullanıldıkça ya da finansal durum tablosu dışı bırakıldığında dağıtılmamış karlara aktarılması uygun görülmektedir (IAS 1, paragraf 96).

Bazı IASB üyeleri, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin ayrı bir şekilde sunulmasının finansal tablo kullanıcılarının doğru ve anlaşılır bir şekilde bilgilendirilmesi bağlamında oldukça önemli olduğuna inanmaktadır. Çünkü bu şekilde, bir kalemin bir dönemde diğer kapsamlı gelir olarak ve diğer dönemde kar ya da zarar içerisinde raporlandığı bilgisi daha çarpıcı bir şekilde finansal tablo kullanıcılarına verilmiş olacaktır. Ancak, bu konuyla ilgili olarak üyeler arasında tam bir fikir birliği bulunmamaktadır (Pili, 2009: 81).

IASB, kapsamlı gelir tablosunda yer alan bileşenlerin sunulmuş şekliyle veya kapsamlı gelir tablosu formatı ile ilgili herhangi bir talepte bulunmamıştır. Kurul'un, 17-24 Ekim 2006 tarihleri arasında yapmış olduğu toplantıda kapsamlı gelir tablosunun şekli tartışılmıştır. Bu toplantı sonucunda iki farklı kapsamlı gelir tablosu şekli (Alternatif A ve Alternatif B) teklif edilmiştir (IASB 2006b ve 2006c). İlk seçenekte (Alternatif A) gelir ve giderlerin, İşletme Karı/Zararı, Finansman Karı/Zararı, Durdurulan Faaliyetler ve Döneme Ait Gelir Vergileri olmak üzere dört sınıfta sunulması öngörülmektedir. İşletme Karı/Zararı sınıfı Faaliyet Karı/Zararı ve Yatırım Karı/Zararı olarak iki gruba ayrılmaktadır. Faaliyet Karı/Zararı, işletmenin kendi mal ve hizmetlerinin satışından elde ettiği gelirler ile üretim ve dağıtımda doğrudan veya dolaylı olarak yer alan giderlerin gösterildiği kar veya zarar tutarlarını kapsamaktadır. Yatırım Karı/Zararı ise, yatırım faaliyetlerinden (örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kar veya zararlar) elde edilen kar ve zararları içermektedir. Finansman Karı/Zararı sınıfı, işletmenin finansmandan veya hazine faaliyetlerinden kaynaklanan kar ve zararların raporlandığı sınıf olarak nitelendirilmektedir. Arzu edilmesi halinde finansman sınıfı hazine, finansman ve özkaynak olarak gruplandırılabilir. Ödenecek ve tahsil edilecek faiz tutarları, hazine faaliyetlerinin bir parçası olarak elde tutulan yatırımlardan elde edilen gelir gibi unsurlar bu sınıfta yer alması gereken kar veya zararlar kapsamında düşünülmektedir. Durdurulan Faaliyetler, elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimi olarak tanımlanmıştır (IFRS 5, Appendix A):

- * Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir,
- * Ayrı büyük bir iş alanının veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanının elden

çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır veya

* Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.

Bu açıklamalar ışığında oluşturulan kapsamlı gelir tablosu formatı Tablo 10'da gösterilmiştir (Pili, 2009: 84).

Tablo 10. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif A

	Toplam (a) = (b) + (c)	Yeniden Değerlenmeyenler (b)		Yeniden Değerlenenler (c)	
		Nakit	Tahakkuk	Yinelenen Değerleme	Diğer
İŞLETME KARI/ZARARI					
Faaliyet Karı/Zararı					
Yatırım Karı/Zararı					
İşletme Karı/Zararı					
FİNANSMAN GELİRİ					
Finansman Giderleri					
Finansman Gelirleri					
Finansman Karı/Zararı					
TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER					
TOPLAM GELİR VERGİLERİ					
KAR YA DA ZARAR					
TOPLAM KAPSAMLI GELİR					

Tablo 10 incelendiğinde, tutarların üç sütunda gösterildiği görülmektedir. (a) sütunu; (b) ve (c) sütunlarında raporlanan tutarların toplamını sunan Toplam sütununu temsil etmektedir. (b)Yeniden Değerlenmeyenler sütununda, varlık ve borçların değerlerinde meydana gelen değişimlere ilişkin tutarlar sunulmaktadır. Ancak bahsi geçen değer değişimleri dönemsonlarında doğrudan kar ya da zarara aktarılan değişimlerdir. Yeniden Değerlenmeyenler sütunu hasılat, ilk madde ve malzemeler, işçi maliyetleri, kiralamalar, karşılıklar, faizler, amortisman giderleri ve emeklilik hizmet maliyeti gibi kalemleri kapsamaktadır. IASB bu sütunu, nakit bileşenleri ve tahakkuk bileşenleri olmak üzere iki farklı kısma bölmeyi düşünmüştür (IASB, 2008). Nakit Bileşenleri, nakit esasına göre ortaya çıkan fark tutarlarıdır. Bunlar, tabloda gösterilen ilgili kalemlerin nakit değerlerinde meydana gelen net değişimler olarak tanımlanmakta ve sadece nakit esaslı muhasebeyi benimseyen bir işletmenin sunması gereken gelir tutarını göstermektedir. Tahakkuk Bileşenleri, tahakkuk esasına göre ortaya çıkan fark tutarlarıdır. Bunlar aynı zamanda kapsamlı gelir ile nakit bileşeni arasındaki fark olarak da tanımlanmaktadır. Tahakkuk bileşenleri; üçüncü kişilerle yapılan işlemlerden

dolayı ortaya çıkan kısa vadeli varlık ve borçlarda meydana gelen değişimleri ve ayrıca yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen olaylardan ötürü ortaya çıkan aynı varlıklar ve borçlarda meydana gelen değişimleri kapsamaktadır (Pili, 2009: 84).

(c)Yeniden Değerlenenler sütunu, gerçeğe uygun değişimleri diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanacak olan kalemlere ilişkin tutarlardan oluşmaktadır. Fiyatlarda veya tahminlerde meydana gelen değişimlere bağlı olarak varlık ve borçlarda meydana gelen değişimler bu sütunda raporlanmaktadır. Yeniden değerlendirilen kalemler bir varlık veya borcun defter değerinde değişim yaratan fiyat veya hesaplamaların yenilenmesini ifade etmektedir. Yeniden değerlendirilenler sütunu, aktüeryal kazanç veya kayıplar, duran varlıkların yeniden değerlemesi, değer düşüklükleri, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimler ile finansal varlık veya borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve bunlara ilişkin gerçeğe uygun değer değişimlerini içermektedir. Ayrıca bu sütunla ilgili olarak IASB, gerçeğe uygun değer değişimlerinden kaynaklanan (US GAAP) veya değerlendirme düzeltmeleri (IFRS) kapsamında ele alınabilecek yeniden değerlemeleri tekrarlanma durumlarına göre, diğerlerinden ayırmak istemektedir. IASB ilk muhasebeleştirilmelerin, diğerlerinden zamanlama ve öznellik bakımından farklılaştığını tespit etmiştir (IASB, 2008).

Zamanlama bakımından, Kurul her dönemde değerlendirme işlemlerinin tekrarlanmasını istemektedir (örneğin, yinelenen yeniden değerlemeler – yinelenen değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan farklar). Halbuki, diğer yeniden değerlemeler yalnızca değer düşüşü (örneğin, tek seferlik yeniden değerlemeler – yinelenmeyen değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan farklar) tetikleyici bir olay olduğu zaman yapılmaktadır. Öznellik ise, yeniden değerlemelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yönetim değerlendirmelerine bağlı olmaktadır. Yönetimin yeniden değerlemenin tutarına ve zamanına karar vermesi gerekmektedir (Pili, 2009: 85).

Yeniden değerlemeler belirli bir varlık veya borca ilişkin gelecekteki nakit akışlarının tahminini göz önüne alarak işletme tarafından yapılan güncellemeleri yansıtmaktadır. Yeniden değerlendirilmeyenlerin, gelecekteki nakit akışlarının bir göstergesi olduğu veya olmadığı durumlar söz konusudur. Bir dönemde elde edilen hasılat, ikinci bir dönemde kazanılamamaktadır. Yeniden değerlendirilenler, içerisinde tahmini değer barındırmamaktadır. Bu nedenle, farklı dönemlerdeki eğilimlerini görmek gerekmektedir. Öte yandan, yeniden değerlendirilenler genellikle dönemsonunda devam etmekte olan dönüşümün sonuçlarını yansıtmakta ve bu sebeple genellikle diğer kalemlere göre daha belirsiz ve dengesiz bir özelliğe sahip olduğu anlaşılmaktadır. IASB, bir varlık ya da borcun değerlemesinin belirsizliğine ilişkin bilginin finansal tablo

kullanıcılarına yararlı olacağına inanmaktadır. Çünkü bu bilgi gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmede gerçekleşen tutarları kullanıp kullanmamayı ve ne ölçüde kullanmak gerektiği konularında finansal tablo kullanıcısını ikaz etmektedir (IASB 2006, paragraf 17).

Kar ya da zararın, kapsamlı gelir içerisinde gösterimine ilişkin uzun bir tartışmanın ardından Finansal Tabloların Sunuluşu ile ilgili yapılan görüşmelerde IASB ve FASB Kurulları tablonun kar ya da zarar bileşeni (IAS/IFRS'lerdeki) veya kar ya da zarar bileşeni (FASB'daki) için bir ara toplam gösterilmesi gerektiği üzerinde fikir birliği sağlanmıştır. Bu ara toplam sayesinde işletmenin finansal durumundaki değişimlerin daha iyi anlaşılacağı düşünülmüştür. IASB diğer kapsamlı gelirler ve geri dönüşüm için bileşen yaklaşımını savunmaktadır. Bu yaklaşım, FASB'ın bekleme tankı yaklaşımından farklı bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bileşen yaklaşımı, diğer kapsamlı gelirler de dahil olmak üzere tüm gelir ve giderleri çeşit esasına göre sınıflandırmaktadır. Finansal performansın farklı bileşenlerine (faaliyet, finansman vs.) dağıtılan kalemlerin özellikleri değişmez bir niteliğe sahiptir. Bir kazancın gerçekleşmesi, gerçekleşmeyen bir kazançla aynı ekonomik olayı yansıtmaktadır. Dolayısıyla gerçekleşme yalnızca o kazancın sağlama alındığını göstermektedir; çeşidini değiştirmemektedir (Pili, 2009: 85). Örneğin, satılmaya hazır elde tutulan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelirler kısmında değil; finansman gelirleri veya giderleri içerisinde raporlanması gerekmektedir. Çünkü bileşen yaklaşımında gerçekleşme kavramından çok çeşit ön plana çıkmaktadır. Sonuç olarak, finansal varlıkların değer değişimleri esas itibarıyla finansal değişimleri yansıtmaktadır. Bu durumun IAS 1 tarafından öngörülen raporlama tarzıyla uyumlu olduğu söylenememektedir.

Bileşen yaklaşımının, gerçekleşme kavramına dayanan bir diğer yaklaşım olan geri dönüşüm yaklaşımıyla da uyumlu olmadığı anlaşılmaktadır. IASB'ın kapsamlı gelir unsurlarını gerçekleşme ve değerlendirme özelliklerinden daha faydalı özelliklere göre sınıflandırma yapma niyetinde olduğu bilinmektedir. Çünkü değerlendirme özellikleri, farklı değerlendirme ölçekleri için farklı şeyler ifade edeceğinden beraberinde bir belirsizlik ortaya çıkaracaktır. Tüm bu sebeplerden ötürü, IASB üyelerinin birçoğu kapsamlı gelir tablosu şekline ilişkin Alternatif A'nın kullanılmasını teşvik etmektedir (Pili, 2009: 86).

Kapsamlı gelir tablosunun gösterimine ilişkin ikinci seçenek olan Alternatif B, Alternatif A'da bulunan sınıfların aynısından oluşmaktadır. Bunlar, işletme karı veya zararı, finansman karı veya zararı, durdurulan faaliyetler ve döneme ait gelir vergilerinden oluşmaktadır. Fakat bu kez, tutarlar beş sütunda gösterilmektedir. Bunlar; Alternatif A'daki ile aynı tutarları gösteren (a)

Yeniden Değerlenmeyenler sütunu, (b) Diğer Kapsamlı Gelir (DKG) Olmayıp Yeniden Değerlenenler sütunu, döneme ait kar ya da zararı gösteren (c) Kar Ya Da Zarar sütunu, (d) Diğer Kapsamlı Gelirler (DKG) Yeniden Değerlenenler sütunu ile (c) Kar Ya Da Zarar ve (d) Diğer Kapsamlı Gelirlerin toplamını gösteren (e) Toplam sütunudur.

Kapsamlı gelir tablosunun gösterimine ilişkin Alternatif B Tablo 11'de gösterilmektedir. Söz konusu gösterimde hem kar ya da zarar hem de kapsamlı gelir gösterilmekte olup, IAS/IFRS tarafından talep edilmesi halinde diğer kapsamlı gelirler (d) sütunundan geri dönüştürülerek net gelir tutarını belirleyen (a) ve (b) sütunlarına aktarılabilmektedir.

Tablo 11. IASB Kapsamlı Gelir Tablosu Şekli: Alternatif B

	Yeniden Değerlenmeyenler	DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler	Kar Ya Da Zarar	DKG Yeniden Değerlenenler	Toplam
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
İŞLETME KAR/ZARARI					
Faaliyet Karı/Zararı					
Yatırım Karı/Zararı					
İşletme Karı/Zararı					
FİNANSMAN GELİRİ					
Finansman Giderleri					
Finansman Gelirleri					
Finansman Karı/Zararı					
TOPLAM DURDURULAN FAALİYETLER TOPLAM GELİR VERGİLERİ					
KAR YA DA ZARAR					
TOPLAM KAPSAMLI GELİR					

Tablo 11'de sunulan gösterim şeklinin, geri dönüşüm yöntemine devam edildiğinde, birinci seçenekten daha kullanışlı olduğu görülmektedir. Aslında, şu anki IAS/IFRS uygulamaları kazanç veya kaybın doğrudan özkaynaklara alacak olarak kaydedilmesini isterken, söz konusu kazanç veya kayıp DKG Yeniden Değerlenenler sütununda raporlanmaktadır. Yürürlükte olan IAS/IFRS'lere göre bazı kazanç veya kayıpların gerçekleştikleri anda kar ya da zarar tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Yani, bunların DKG Yeniden Değerlenenler sütunundan çıkarılarak ve Yeniden Değerlenmeyenler veya DKG Olmayıp Yeniden Değerlenenler sütunlarında raporlanması gerekmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunun sınıflarının, işletmenin katıldığı bir işlevi yansıtmayı gerektirmektedir (işletme, finansman, gelir vergileri, durdurulan faaliyetler gibi).

Gerçekleşme konusu, tablo üzerinde gösterilmesi gereken yararlı bir bilgi olarak kabul görmemektedir (bütünleştirme ilkesi). Bütünleştirme ilkesi, finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkinin oldukça açık ve anlaşılır olduğu ve işletmenin finansal tablolarının birbirini olabildiğince tamamlayıcı nitelikte olduğu anlamına gelmektedir. Bu ilke gereği, örneğin satışa hazır menkul kıymetler bir işletme tarafından yatırım yapma amacıyla satın alındıktan sonra, menkul kıymetin değerinde meydana gelen tüm gerçeğe uygun değer değişimlerinin (gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş) kapsamlı gelir tablosunda Yatırım Karı/Zararı içerisinde raporlanması gerekmektedir (Pili, 2009: 87).

Ancak, IASB Alternatif A'nın seçilmesinin geri dönüşüm mekanizmasının ortadan kalkacağı anlamına gelmediğini belirtmiştir (Kavramsal Çerçeve, paragraf 42). Fakat bu durum IASB Kavramsal Çerçevesi'nin kar ya da zarar ile kapsamlı geliri ayırmadığı durumu yansıtmaktadır. Halbuki, IASB Kavramsal Çerçeve yalnızca kapsamlı gelirin tanımıyla uyumlu olan gelir kavramını açıklamaktadır. Bu nedenle, kapsamlı gelirin sadece varlık ve borçlardaki cari dönemde meydana gelen değişimlere bağlı olması, geri dönüşüm mekanizmasının ortadan kaldırılması ve kar ya da zararın kapsamlı gelir tablosunda sunulmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, IASB bu durumun cari uygulamada ciddi bir değişimle sonuçlanacağını ve çeşitli kurumlar tarafından güçlü bir direnişle karşılaşılabileceğini belirtmiştir. Aslında bu kapsamlı gelir görüşünün kabul görmesi halinde, kapsamlı gelir kavramının bugünkü kar ya da zarardan da hiçbir farkı kalmayacaktır. Doğrudan kar ya da zararda raporlanacak kalemler ile sermayenin korunması amacıyla özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kalemler arasında bir farktan bahsedilemeyecektir. Örneğin, kar ya da zararda gerçeğe uygun değerle raporlanan ticari amaçla elde tutulan menkul kıymetler ile özkaynaklarda gerçeğe uygun değerle raporlanan satışa hazır menkul kıymetler arasındaki kavramsal fark ortadan kalkacaktır. Bu açıdan bakıldığında, diğer kapsamlı gelirler yalnızca bir sunum sorununu değil; ölçüm sorunlarını da içerecektir. Esasen bu durumda sermayenin korunması, satışa hazır menkul kıymetlerin tarihi maliyetle değerlendirilmesini gerektirecek ve gerçeğe uygun değer uygun bir muhasebe ölçüğü olarak düşünülmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan örneğin tüm hisse senetleri alış bedeli üzerinden değerlendirilecektir.

Bu sebeplerden ötürü, IASB uzun dönemde kapsamlı gelir projesinin tüm gelir ve gider kalemlerinin aynı şekilde sınıflandırılması gereken bir finansal tablo sunum formatı (Alternatif A) geliştirilmesi gerektiğine inanmaktadır. Ancak kısa dönemde, diğer kapsamlı gelirlerin kapsamlı gelirin ayrı bir bölümünde tutulması ve gerçekleştiklerinde kar ya da zarara alınması (Alternatif B) gerektiğine inanmaktadır (Pili, 2009: 88).

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerine Göre Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosuna ilişkin hususlar TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda düzenlenmiştir. TMS 1, IASB tarafından yayımlanmış olan ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum çalışmaları çerçevesinde IAS 1'in çevirisi niteliğinde olduğundan, daha önceki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na Düzenlenmesi Öngörülen Kapsamlı Gelir Tablosu başlıklı kısımda bahsedilen konular ve çeşitli düzenlemelerle yapılan kıyaslamalar bu kısım için de geçerli olmaktadır. Ancak tekrara yer vermemek için bu hususlar yeniden incelenmemiş olup, 20.05.2013 tarihinde KGK tarafından yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi ile ortaya konan kapsamlı gelir tablosu formatı sunulmuştur.

20/05/2013 tarih ve 28652 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 13/1/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88 inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” ile Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu yani diğer adıyla kapsamlı gelir tablosu formatı belirlenmiştir. Bu format tek tablolulu ve iki tablolulu yaklaşımlardan oluşmak üzere iki alternatif şeklinde sunulmuştur. Eğer işletme tek tablolulu yaklaşımı benimseyecek olursa, söz konusu tablonun “Kar Veya Zarar Ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu” olarak adlandırılması gerekmektedir. Eğer iki tablolulu yaklaşım benimsenecek olursa, bu durumda finansal performans “Kar veya Zarar Tablosu” ve “Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu” olmak üzere iki farklı isimle raporlanmak zorundadır. KGK, 20.05.2013 tarihinde yayımladığı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi başlıklı dosyada her iki formatın örneklerine yer vermiştir (KGK, 2013: 6-7). İki format arasında yalnızca diğer kapsamlı gelir unsurlarının ayrı bir tablo şeklinde raporlanıp raporlanmamasına ilişkin bir fark bulunmaktadır. Bunun haricinde sunulması gereken kapsamlı gelir tablosu kalemleri ise aynıdır. Söz konusu örnek format KGK'nın sitesinde bulunduğundan, bu çalışmada buna yer verilmeyecek olup, yalnızca formata ilişkin açıklamalar ele alınacaktır.

KGK tarafından düzenlenmesi öngörülen ve kapsamlı gelir tablosunun klasik kar veya zarar kısmında raporlanacak faaliyetlerin Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olmak üzere sınıflandırıldığı görülmektedir. Esas Faaliyetler, bir işletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin olarak hasılat sağladığı faaliyetler olarak tanımlanmıştır (KGK, 2013: 50). Esas

faaliyetler; Hasılat, Satışların Maliyeti, Brüt Kar/Zarar, Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri ile Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler kalemlerinden oluşturmaktadır. Yatırım Faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetler olarak tanımlanmıştır (TMS 7, paragraf 6). Bir harcamanın yatırım faaliyeti olarak değerlendirilmesi için, finansal durum tablosunda varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran bir harcama olması gerekmektedir. Maddi ve maddi olmayan duran varlık alım ve satımı, başka bir işletmeyle ortaklık yapma gibi faaliyetler yatırım faaliyetleri örneklerindendir (TMS 7, paragraf 16). Finansman faaliyetleri ise, özkaynaklar (özsermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetler olarak tanımlanmıştır (TMS 7, paragraf 6). Hisse senedi ve diğer özkaynak araçlarının ihraç edilmesi, sermayenin azaltılması gibi faaliyetler finansman faaliyetleri örneklerindendir (TMS 7, paragraf 17).

Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı/Zararına Finansman Giderlerinin düşülmesi (varsa Finansman Gelirlerinin eklenmesi) ile Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı elde edilmektedir. Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan vergi giderlerinin bu kalemden düşülmesi ve gelirlerin bu kaleme eklenmesi ile birlikte Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı/Zararı bulunmaktadır. Bu kalemin hemen altında yer alan Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı, işletmenin durdurulan faaliyetlerine ilişkin kar veya zarar tutarını yansıtmaktadır. Durdurulan faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı olarak tanımlanmış olup, şu özellikleri yansıtmaktadır (TFRS 5, paragraf 32). Durdurulan faaliyetlerden elde edilen gelirler ve giderlerin toplanmasıyla elde edilen Durdurulan Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı tutarına durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi giderleri/gelirlerinin eklenmesiyle birlikte Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı tutarına ulaşılmaktadır.

KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nun Kar ya da Zarar kısmında, Dönem Karı/Zararı tutarı klasik gelir tablosunda sunulan performans sonucunu göstermektedir. Bunun altında Pay Başına Kazanç ve Sulandırılmış Pay Başına Kazanç kalemleri bulunmaktadır. Pay (Hisse) başına kazanç; sermaye yapısı ve büyüklüğü farklı olan işletmelerin faaliyet sonuçlarını karşılaştırma olanağı sunan istatistiksel bir sonuç olarak tanımlanmıştır. Pay başına kazanç, Dönem Karı/Zararının hisse senedi adedine bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

KGK Kapsamlı Gelir Tablosu'nun, Kar Veya Zarar dışındaki diğer bileşeni Diğer Kapsamlı Gelirler kısmıdır. Bu kısımda diğer kapsamlı gelirler; Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve Kar veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kar veya zararda yeniden

sınıflandırılmayacak olan diğer kapsamlı gelir kalemleri; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları/azalışları, tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları/kayıpları, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar/zararda sınıflandırılmayacak paylardan oluşmaktadır. Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak olan diğer kapsamlı gelir kalemleri ise; yabancı para çevrim farkları, satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme kazançları/kayıpları, nakit akış riskinden korunma kazançları/kayıpları, yurtdışındaki işletmeye ilişkin yatırım riskinden korunma kazançları/kayıpları, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların diğer kapsamlı gelirinden kar/zararda sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir unsurlarından oluşmaktadır. Dönem karı veya zararı tutarı ile diğer kapsamlı gelir tutarının toplanması sonucu kapsamlı gelir tutarı elde edilmektedir.

SONUÇ

Kapsamlı gelir tablosunun yeni bir terim olarak muhasebe literatürüne girmesiyle birlikte, gelir tablosu olarak adlandırılan finansal tablo klasik (geleneksel) gelir tablosu olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. MSUGT 1'de temel finansal tablolar içerisinde yer alan klasik (geleneksel) gelir tablosu, TMS 1'deki genel amaçlı finansal tablolardan kapsamlı gelir tablosunun temelini oluşturmaktadır.

Klasik gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı veya dönem net zararı tutarını gösteren finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde gösterilebilmesi için söz konusu değişimlerin dönersellik kavramı gereğince dönemsonunda doğru bir şekilde tespit edilerek raporlanması gerekmektedir. Ancak, klasik gelir tablosunun sonunda kar ya da zarar olarak raporlanan performans sonucu, işletmelerin özkaynaklarının değerindeki değişimlerin etkilerini tam olarak içermemektedir. Çünkü işletmelerin dönemsonundaki performansı gelir ve giderlerin yanı sıra sahip oldukları varlıkların değerindeki değişimlerden de etkilenmektedir. Kapsamlı gelir tam da bu noktada klasik gelir tablosunun yalnızca kar ya da zarar üzerine inşa edilen yapısının eksiklerini tamamlamak amacıyla doğmuştur. Bu iki bileşen arasındaki fark gerçekleşme kavramından ileri gelmektedir. Gerçekleşme, bir değişim sonucu bir varlığın elden çıkarılması karşılığında başka bir varlığın elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir işlemin gerçekleşmesi, nakit esasından yani işlemin karşılığının nakit olarak ödenmesinden farklı bir anlama gelmektedir. Bu bağlamda, döneme ilişkin net kar veya zarar tutarı, işletme faaliyetleri sonucunda gerçekleşmiş gelir ve giderlerin sonucunu göstermektedir. Oysa bu

sonuç, işletmenin performans sonucunu tam anlamıyla yansıtmada eksik kalmaktadır. Bu eksiği gidermek için Diğer Kapsamlı Gelir unsurlarının da döneme ilişkin net kar veya zarar tutarına eklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gerçekleşmemiş gelirler Diğer Kapsamlı Gelirlerde muhasebeleştirilmektedir.

Kapsamlı gelirler, kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelir olmak üzere iki ana bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden ilki olan kar ya da zarar, şimdiye kadar alışılan ve klasik gelir tablolarında raporlanan gelir ve giderlerden oluşmaktadır. Diğer kapsamlı gelirler ise; kar ya da zarardan ayrı olarak raporlanan gerçekleşmemiş gelir ve gider kalemleri olarak tanımlanmaktadır. Diğer kapsamlı gelir unsurları, gerçekleşinceye kadar özkaynakların unsurları olarak kabul edilmektedir. Ancak bunlar gerçekleştiğinde, ortaklara dağıtımına uygun hale gelmekte veya başka bir özkaynak unsuruna dönüştürülmektedir. Bu bakımdan, bazı diğer kapsamlı gelir unsurları kar ya da zarar hesabına devredildikten sonra tekrar özkaynaklara gelir, bazıları da doğrudan özkaynaklardaki kendilerine has hesaplardan çıkarak kar ya da zarar hesaplarına devredilmektedirler.

Kapsamlı gelirin raporlanma aracı olarak kapsamlı gelir tablosu, işletme tarafından belli bir dönemde elde edilen; fakat kar ya da zararda gösterilemeyen bazı gelir ve gider unsurlarının gösterilmesini sağlayan, klasik gelir tablosundan daha geniş kapsamlı bir genel amaçlı finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

Kapsamlı gelir tablosu, her şey dahil kavramı olarak bilinen eğilime göre hazırlanan bir finansal tablodur. Her şey dahil kavramına göre, gelir tablosunda yer alacak olan sonuç kaleminin belirli bir dönem boyunca özkaynaklarda meydana gelen tüm artış ve azalışların etkilerini yansıtmayı gerekmektedir. Bu kavrama göre, alışılmadık ve olağandışı unsurların performans sonucuna yansıtılması gerektiği; çünkü doğrudan veya dolaylı olarak işletmenin cari faaliyetiyle alakalı olan her türlü kazanç veya kaybın uzun dönemde karlılığa katkıda bulunacağı öne sürülmektedir.

Bir finansal performans ölçüm aracı olarak kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin olarak çeşitli modeller bulunmaktadır. Bunlar; kapsamlı gelir tablosunun içerdiği gelir unsurlarının istisnai olup olmamasına, yinelenme durumuna, gerçekleşme durumuna, faaliyet veya faaliyet dışı unsur olmasına ve tarihi maliyet gibi unsurlara göre düzenlenen modellerdir. Söz konusu kapsamlı gelir tablosu modelleri, içerisinde barındırdıkları farklı özellik gösteren kalemlerin bir araya gelmesi suretiyle, başta bu çalışmaya konu olan kurullar olmak üzere çeşitli ülkelerin muhasebe standartları kurulları tarafından düzenlenmesi öngörülen kapsamlı gelir tablosu formatının oluşumuna katkıda bulunmaktadır. Ancak bu modellerden Gerçekleşmiş ve

Gerçekleşmemiş Kalemlere Göre Düzenlenen Kapsamlı Gelir Tablosu Modeli'nin, diğer kapsamlı gelirlerin ayrı bir şekilde raporlanmasını öngördüğünden hem Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na hem de ülkemizdeki TMS/TFRS'lere uygun olduğu görülmektedir.

Kapsamlı gelir tablosu İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gibi kurul ve kurumların düzenlemelerinde ve yayımlamış olduğu standartlarda yerini almıştır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kendi yayımlamış oldukları standartlarda ana hatları verilen kapsamlı gelir tablosu formatlarıdır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından kapsamlı gelir tablosuna ilişkin olarak IASB tarafından yayımlanan ve Türkçe'ye çevrilen Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde bir örnek kapsamlı gelir tablosu formatı yayımlanmıştır. IASB, FASB, ASB ve KGK'nın düzenlemeleri göz önüne alındığında, kapsamlı gelir tablosunun finansal tabloların genel niteliklerine, klasik gelir tablosuna nazaran daha uygun olduğu görülmektedir. Gerçekleşmemiş gelir ve gider unsurlarını hesaplamaya dahil etmesi sebebiyle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin performans sonuçlarının uluslararası anlamda gerçeğe uygun olarak ortaya konması bakımından da önemli olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan, Hamdi Aydın. (1987). Muhasebe Teorileri. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akgüç, Öztin. (1979). Mali Tablolar Analizi. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Akgül, Başak, Hüseyin Akay. (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ümit. (2010). Genel Muhasebe. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bellandi, Francesco. (2012). Dual Reporting for Equity and Other Comprehensive Income under IFRS and US GAAP. Cornwall: John Wiley & Sons Ltd.
- Cahan, F. Steven, Stephen M. Courtenay, Paul L. Gronewoller, David R. Upton. (2000). Value Relevance of Mandated Comprehensive Income Disclosures. Journal of Business Finance & Accounting. 27(9) & (10). Nov./Dec. 20. s: 1273-1301. Malden, USA.
- Dastgir, Mohsen, Ali Saeedi Velashani. (2008). Comprehensive Income and Net Income as Measures of Firm Performance: Some Evidence for Scale Effect. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences. Sayı: 12. s: 122-133.
- Dhaliwal, D., K. R. Subramanyam, Robert Trezevant. (1999). Is Comprehensive Income Superior to Net Income As A Measure of Firm Performance? Journal of Accounting and Economics. Sayı: 26. s: 43-67.
- Dumitrana, Mihaela, Iulia Jianu, Gabriel Jinga. (2010). Comprehensive Income – Past, Present and Future. Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi - Stiinte Economice. Sayı: 2010SE. s: 25-40.
- Elliot, Barry, Jamie Elliott. (2013). Financial Accounting And Reporting. Pearson Education Limited. London. UK.
- FRED 22. (2000). Revision of FRS 3 Reporting Financial Performance. ASB. Londra. Birleşik Krallık.
- FRS 15. (1999). Tangible Fixed Assets. ASB. Londra. Birleşik Krallık.
- FRS 3. (1992). Reporting Financial Performance. ASB. Londra. Birleşik Krallık.
- G4+1 Organisation. (1999). Reporting Financial Performance: Proposals for Change. Canada.

Hirst, D. Eric, Patrick E. Hopkins. (1998). Comprehensive Income Reporting and Analysts' Valuation Judgments. *Journal of Accounting and Research*. Vol: 36. s: 47-75. ABD.

IAS 1. (2007). Presentation of Financial Statements. IASB. London.

IAS 19. (2011). Employee Benefits. IASB. London.

IAS 38. (2003). Financial Instruments: Presentation. IASB. London.

IAS 39. (2004). Financial Instruments: Recognition and Measurement. IASB. London.

IASB. (2006). Board Meeting. Financial Statement Presentation. 17th – 24th October. London/Norwalk, UK-USA.

IASB. (2008). Discussion Paper. Preliminary Views on Financial Statement Presentation. IASCF. London. UK.

IASB-FASB Meeting. (2005). Joint International Group (JIG) on Performance Reporting: Categorization in a Statement of Earnings and Comprehensive Income. Haziran. New York. ABD.

IFRS 5. (2004). Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations. IASB. London. UK.

IFRS 9. (2013). Financial Instruments. IASB. London. UK.

Johnson T., C. Reither and R. Swieringa (1995). Toward Reporting Comprehensive Income. *Accounting Horizons*. Sayı: 9/4. Aralık. s: 128-137.

Jordan, Charles E., Stanley J. Clark. (2002). Comprehensive Income: How Is It Being Reported And What Are Its Effects? *The Journal of Applied Business Research*. Sayı: 18/2.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara. 2005.

Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu. (2013). Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi. URL : <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf> [Erişim Tarihi: 30.05.2013].

Kaval, Hasan. (2011). TMS Kapsamında Çeşit Esasına Göre Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu [Elektronik Sürüm]. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 228. s.13.

Köse, Yasemin. (2008). TMS-1: Finansal Tabloların Sunuluşu. Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk., B. (Editörler). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*.

Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.

Örten, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar. (2012). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi: Ankara.

Pascan, Irina. (2010). A New Measure of Financial Performance: The Comprehensive Income – Opinions and Debates. 2nd World Multiconference on Applied Economics, Business and Development. Tunisia: WSEAS.

Pili, Alessandro. (2009). The Adoption of A Comprehensive Income in Italy. VDM Verlag Dr. Müller Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany. Aktiengesellschaft & Co. KG. Saarbrücken, Germany.

Rees, Lynn, Phil Shane. (2012). Academic Research and Standard Setting: The Case of Other Comprehensive Income. Accounting Horizons. 7 (24). s. 789-815.

SFAC No. 5. (1984). Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. Financial Accounting Standards Board (FASB). USA.

SFAC No. 6. (1985). Elements of Financial Statements. Financial Accounting Standards Board (FASB). USA.

SFAS No. 52 (1981). Foreign Currency Translation. Financial Accounting Standards Board (FASB). Norwalk, Connecticut..

SFAS No. 87 (1985). Employees' Accounting for Pensions. Financial Accounting Standards Board (FASB). Norwalk, Connecticut..

SFAS No. 115 (1993). Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities. Financial Accounting Standards Board (FASB). Norwalk, Connecticut.

SFAS No. 130 (1997). Reporting Comprehensive Income. Financial Accounting Standards Board (FASB). Norwalk, Connecticut.

SFAS No. 158 (2006). Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans. Financial Accounting Standards Board (FASB). Norwalk, Connecticut.

SSAP 19. (1981). Accounting for Investment Properties. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

SSAP 20. (1981). Foreign Currency Translation. ASB. Londra. Birleşik Krallık.

TFRS 5. (2006). Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TFRS 9. (2011). Finansal Araçlar. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 1. (2005). Finansal Tabloların Sunuluşu. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 16. (2005). Maddi Duran Varlıklar. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 19. (2006). Çalışanlara Sağlanan Faydalar. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 21. (2005). Kur Değişiminin Etkileri. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 38. (2006). Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 39. (2006). Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

TMS 7. (2005). Nakit Akış Tabloları. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.