

# 2007 YILINDA UMS 1: MUHASEBESEL DEĞİŞİKLİKLER VE YORUMLAR

Can ÖZTÜRK\*

## ÖZET

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının temelini oluşturan UMS 1 “Finansal Tabloların Sunumu” standardı 2003 yılında gözden geçirilmiş ve 2005 yılında değişikliğe uğramıştır. Bu standart, 2007 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun finansal tabloların sunumu konusundaki ortak çalışması kapsamında “Kapsamlı Gelirin Raporlanması” konulu Amerikan Finansal Muhasebe Standardı SFAS 130’a yakınlaştırılmıştır. Bu çalışma; UMS 1’de meydana gelen muhasebesel değişiklikleri açıklamakta ve bazı yorumlarda bulunmaktadır. Ayrıca, yakınsama çalışmaları sonucunda, kapsamlı gelir kavramının geleneksel gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu üzerindeki etkisi açıklanmakta ve örneklenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** UMS 1, finansal tabloların sunumu, gelir tablosu, kapsamlı gelir

## ABSTRACT

### IAS 1 IN 2007 : ACCOUNTING CHANGES AND COMMENTS

The standard based on the presentation of financial statements which consists of the basis of the International Financial Reporting Standards, IAS 1, was revised in 2003 and amended in 2005. This standard, in the context of the joint project on the presentation of financial statements between International Accounting Standards Board and American Financial Accounting Standards Board was converged into the American financial accounting standard SFAS 130 “Reporting Comprehensive Income”. This study explains the accounting changes which took place in IAS 1 and give some comments. In addition, as a result of the convergence studies, the influence of the concept of comprehensive income on the traditional income statement and statement of changes in equity is explained and exemplified.

**Key Words:** IAS 1, presentation of financial statements, income statement, comprehensive income

---

\* Bilkent Üniversitesi Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi ve Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, cozturk@bilkent.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Finansal tablolar, dünyadaki birçok işletme tarafından finansal tablo kullanıcıları için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bu bağlamda; finansal tablolar ülkeden ülkeye benzerlikler göstermesine karşın ülkelerin sosyal, ekonomik ve hukuki koşulları finansal tabloları etkilemektedir. Bu farklılıklar; finansal tablolar üzerinde farklı tanımları, farklı muhasebeleştirme ve ölçüm kriterlerini beraberinde getirmektedir. Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile ilgili olarak muhasebe ile ilgili düzenlemelerin ve standartların dünya çapında uyumlu hale getirilmesinin ve bu alandaki farklılıkların azaltılmasının finansal tablo kullanıcılarının ekonomik açıdan verecekleri kararlarda faydalı bilgi sağlamalarını kolaylaştıracağı görüşü hakimdir(IASB 2008, 72). Ancak, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolardan elde edecekleri bilgi ile ortaya çıkacak ekonomik kararlarının daha sağlıklı olarak şekillenebilmesi için finansal tablolardaki bazı birbiri ile ilgili finansal tablo bilgilerinin bir arada verilmesi de uyumlaştırma kadar önem arz etmektedir.

Bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun(IASB), bu çalışmanın konusunu oluşturan "Finansal Tabloların Sunumu" konulu UMS 1 standardını gözden geçirmesinin iki temel dayanağı vardır. Bunlardan biri, paylaşılan özellikler bağlamında finansal tablolardaki bilgiyi bir araya toplamaktır. Bu öngörü ile, IASB bir işletmenin bir dönem esnasında ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemlerden kaynaklanan özkaynaklarındaki (net varlıklar) değişim ile özkaynaklardaki diğer değişimleri ayırmanın faydalı olacağını göz önünde bulundurmıştır. Bu bağlamda, özkaynaklarda ortaklara dayanan bütün değişimlerin özkaynaklardaki ortaklara ait olmayan değişimlerden ayrı olarak özkaynaklar değişim tablosunda sunulmasına karar verilmiştir. Diğer dayanak ise standardın daha kolay okunması amacıyla standardın bölümlerinin geliştirilmesi ve yeniden sıralanmasıdır(IASB 2008, 883).

Bu çalışmanın amacı; yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde oluşturulan ve 2007 yılında yayınlanan yeni standardın, muhasebe uygulamasına getirilerini ortaya koymak, yorumlamak ve bu muhasebe uygulamalarını örneklemektir.

## **2. STANDARDIN DAYANDIĞI TARİHİ SÜREÇ**

Finansal Tabloların Sunuluşu standardının geçmişi yetmişli yıllara dayanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC), 1975'te UMS 1'i "Muhasebe Politikalarının Açıklamaları" adı altında yayınlamıştır. Ancak, daha sonra bu UMS 1, 1994'te yeniden oluşturulmuş ve standardın eski şekli 1997'de yürürlükten kaldırılmıştır.

2001 yılında, IASB, teknik projelerinin bir parçası olarak, UMS 1'in de dahil olduğu bazı standartları iyileştirmeyi amaçlayan bir proje yürüteceğini açıklamıştır. İyileştirme projesinin amacı, muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile ilgili konuları ele almak ve diğer gelişmeleri sağlamak için standartlardaki alternatifleri, fazlalıkları ve çelişkileri azaltmak veya ortadan kaldırmaktır. Sözü edilen proje; menkul kıymet düzenleyicileri, profesyonel muhasebeciler ve diğer ilgili tarafların standartlarla ilgili ortaya koydukları soru ve eleştirilerin rehberliğinde yürütülmüştür. Kurul, Mayıs 2002'de, UMS 1'in gözden geçirilmesine ilişkin önerileri kapsayan Uluslararası Muhasebe Standartları'nın(IAS) iyileştirilmesine ilişkin Nihai Taslağı yayınlamış ve Nihai Taslak'la ilgili olarak 130'un üzerinde yorum mektubu almıştır. Gelen cevaplar gözönünde bulundurularak, TMS 1'in gözden geçirilmiş versiyonu 2003 yılında yayınlanmıştır. Bu gözden geçirmede, belirlenen ana hedefler aşağıdaki gibidir(IASB 2008, 917):

(a) İşlemlerin ve diğer olayların etkilerinin nasıl gerçeğe uygun bir şekilde sunulacağı ve de bir UFRS'deki koşula uyulması sonucunun gerçeğe uygun bir şekilde sunuma neden olmayacak şekilde yanıtıcı olup olmayacağı hususlarında işletmenin değerlendirmesine çerçeve oluşturmak;

(b) Bilanço tarihinde sadece mevcut şartlara dayanarak borçların cari ya da cari olmayan olarak sınıflandırılması kriterini oluşturmak;

(c) Gelir ve gider kalemlerinin “olağanüstü kalemler” olarak sunulmasını yasaklamak;

(d) İşletme yönetiminin muhasebe politikalarını uygulama sürecinde tahminlere dayanan kararlar dışında verdiği kararları ve de finansal tablolara yansıtılan tutarların en önemli etkilerine yönelik kararları açıklamalarda belirtmek; ve

(e) Gelecek mali yılda, varlıkların ve borçların defter tutarlarında önemli ölçüde düzeltmeye neden olacak önemli bir riski içinde barındıran bilanço tarihindeki belirsizlik kaynaklarını açıklamalarda belirtmek.

Standart, 2005 yılında ise UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardının yayınlanmasının bir sonucu olarak değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, Eylül 2001’de, IASB çalışma programına “Performans Raporlama Projesini” (Performance Reporting Project) eklemiştir. Bu proje, Mart 2006’da “Finansal Tablo Sunum Projesi”(Financial Statement Presentation Project) olarak yeniden adlandırılmıştır. Projenin amacı; gelir tablosunda sunulan bilgilerin faydasını arttırmaktır. Kurul, gelir ve giderlerin raporlanması için yeni bir model geliştirmiş ve bu modeli ön bir teste tabi tutmuştur. Benzer şekilde, ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB) Ekim 2001’de performans raporlama projesini programına almıştır. Bu Kurul da kendi modelini geliştirmiş ve modeli ön bir teste tabi tutmuştur. Katılımcıların, her iki model hakkındaki görüşleri bu modellerin birbirinden farklı olduğunu ortaya koymuştur(IASB 2008, 919).

Yukarıda çıkan sonuca dayanarak Nisan 2004’te IASB ve FASB finansal tabloların sunumu hakkında ortak bir projede çalışmaya karar vermişlerdir. Taraflar, projenin finansal tabloların sunumu hakkında olması ve sadece gelir tablosunu değil aynı zamanda diğer tablolarla birlikte tam bir finansal tablolar setini(bilanço, özkaynaklar değişim tablosu, ve

nakit akış tablosu) kapsamı üzerinde anlaşmışlardır. Bu ortak proje, üç etapta yürütülmektedir. Projenin A etabı, tam bir finansal tablolar setini oluşturan tabloları, karşılaştırmalı bilginin sunulması için gereken koşulları ve tabloların sunulması gereken dönemleri ortaya koymuştur. Projenin B etabı, finansal tabloların sunumu ve finansal tablolarda yer verilecek bilgilerle ilgili daha temel bilgilere yer vermiştir. Bu bilgiler; her bir finansal tabloda bir araya getirilen bilgiler için tutarlı esaslar, her bir finansal tabloda raporlanması gereken toplamlar ve ara toplamlar, diğer kapsamlı gelir unsurlarının kar ya da zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmaması ve eğer sınıflandırılırsa, yeniden sınıflandırılacak işlemlerin ve olayların özellikleri ve yeniden sınıflandırmanın ne zaman yapılacağı, ve işletme nakit akışlarının sunumunda doğrudan ya da dolaylı metodun daha faydalı bilgi sağlayıp sağlayamayacağıdır(IASB 2008, 919). Projenin C etabı ise ara dönem finansal raporlama ile ilgilidir.

Mart 2006'da projenin A etabındaki çalışmanın sonucu olarak, IASB, UMS 1 Nihai Taslağını yayınladı. Kurul, 160'dan fazla yorum mektubu aldı. Nihai Taslakta, özkaynakta ortaklarla ilgili değişimlerin ve kapsamlı gelirin sunumunu etkileyen değişiklikler önerilmiştir. Projenin A etabı, UMS 1'in geniş manada Amerikan SFAS 130 Kapsamlı Gelirin Raporlanması standardına yakınlaştırılmasını da kapsamıştır. Nihai Taslağa gelen cevaplar dikkate alındıktan sonra, UMS 1'in gözden geçirilmiş yeni şekli Eylül 2007'de yayınlanmıştır(IASB 2008, 919).

Ülkemizde ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının(UFRS) muhasebe alanında birliği sağlamak amacıyla olduğu gibi yayınlanması ve uygulanması kabul edilmiştir. Bu konu ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) görevlendirilmiştir. UMS 1 standardı ülkemizde ilk olarak 2005 yılındaki şekliyle 25702 sayılı Resmi Gazetede 16.01.2005 tarihinde yayınlanmıştır. Daha sonra yapılan değişiklikler, 26137 sayılı Resmi Gazetede 12.04.2006 tarihinde ve de 26583 sayılı Resmi Gazetede 15.07.2007 tarihinde yer

almıştır. Yukarıda geçen geniş kapsamlı proje çalışmalarını yansıtan UMS 1 standardı ülkemizde 26966 sayılı Resmi Gazete’de 13.08.2008 tarihinde yayınlanmıştır. Standardın bu son şekli 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Ancak, isteyen işletmeler bu standardı 1.1.2009 öncesinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler(TMSK 2008, 1).

### **3. STANDARTTAKİ DEĞİŞİKLİKLERE YORUMLAR**

#### **3.1. Genel Amaçlı Finansal Tablolar**

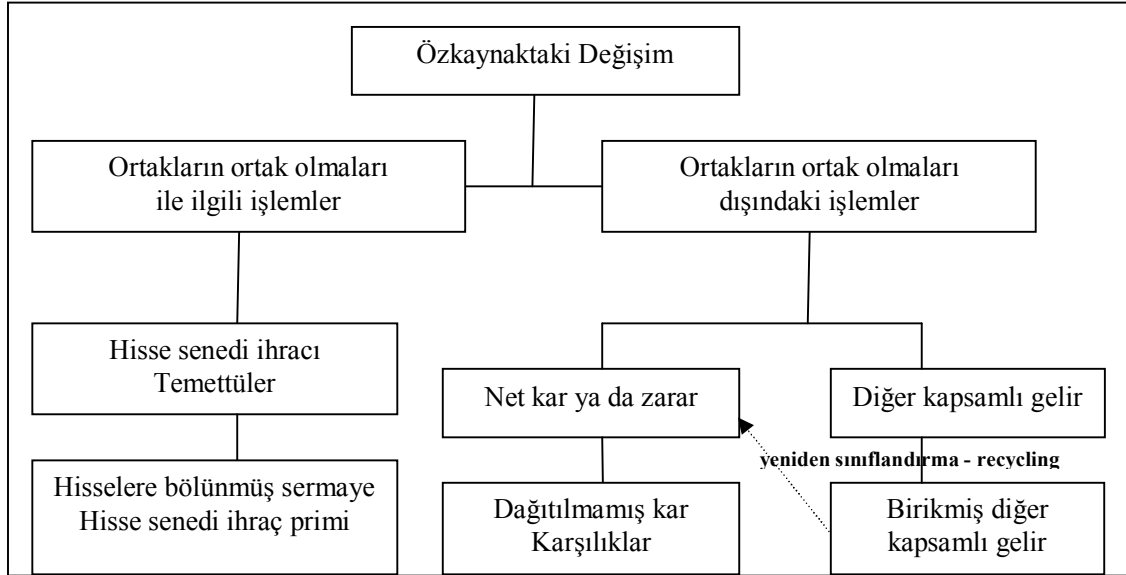
Bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının değerlendirilmesinde genel amaçlı finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar; özellikle kredi verenlerin, yatırımcıların ve diğer tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla belirli bilgi ihtiyaçlarına odaklanmadan genelin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanır(Epstein ve Jermakowicz, 2008: 57). Bu bağlamda; genel amaçlı finansal tablolar, standardın bu yeni şekline göre, finansal durum tablosu(bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosundan oluşmaktadır. Önemli olan finansal tabloların önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulmasıdır. Bu nedenle; finansal tablolar, işletmenin sürekliliği ve muhasebenin tahakkuk esasına dayanarak, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyacak şekilde hazırlanmak durumundadır. Bir başka deyişle; finansal tablolar hazırlanırken aynı muhasebe politikaları, esaslar ve ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır.

Standardın bu yeni şeklinde önemlilik kavramı vurgulanmıştır. Önemlilik kavramı; bir işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının değerlendirilmesinde o işletmenin ilgili finansal tablo kalemlerinin gerek boyutu ve gerekse niteliği ile alakalıdır. Dolayısı ile

finansal tablo kullanıcılarının ilgili işletme hakkında finansal açıdan oluşan görüşlerini etkileyecek, finansal tablo kullanıcılarının yanlış karar vermesine neden olabilecek finansal tablo kalemleri hem ihmal edilmemelidir hem de yanlış raporlanmamalıdır. Bir başka deyişle; finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bir kalem bir başka kalemle birleştirilerek gözardı edilmemelidir yani sunumda tutarlılık olmalıdır.

Yeni standart, Amerikan Muhasebe Standartları ile yapılan yakınsama çalışmalarının ve dolayısı ile SFAS 130 Kapsamlı Gelirin Raporlanması standardının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda; finansal tablolar bir işletmenin varlıkları, borçları, özkaynakları, gelir ve giderleri, karları ve zararları ve nakit akışları hakkında bilgi verirken yeni standartta özkaynaklardaki değişimler, ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan ilgili işlemler ve ortakların ortak olmaları dışında ortaya çıkan işlemler olarak iki boyutta incelenmektedir. Ortakların ortak olmaları dışındaki işlemler; bu yakınsama doğrultusunda, diğer kapsamlı gelir ile kapsamlı gelir kavramlarının UFRS literatürüne girmesine neden olmuştur.

### Şekil 1 : Özkaynaktaki Değişim ve Kapsamlı Gelir



**Kaynak:** Walton ve Aerts. 2006. Global Financial Accounting and Reporting. s. 482

Bu bağlamda; diğer kapsamlı gelir, özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlardan oluşmaktadır: UMS 16 ve UMS 38 kapsamında yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler; UMS 19 kapsamında tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar; UMS 21

kapsamında dış ülkedeki bağıli işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar; UMS 39 kapsamında satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden ölçümünde ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar; ile UMS 39 kapsamında nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağıli olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları, diğer kapsamlı gelirin unsurlarını oluşturmaktadır. Diğer taraftan; toplam kapsamlı gelir ise ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimdir. Bir başka deyişle; kapsamlı gelir, “kar ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün unsurlarını kapsamaktadır.

### **3.2. Tam Bir Finansal Tablolar Seti**

Tam bir finansal tablolar seti, IASB ve FASB’ın yakınsama çalışmaları sonucunda dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço); döneme ait kapsamlı gelir tablosu; döneme ait özkaynak değişim tablosu; döneme ait nakit akış tablosu; ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar ile bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletme finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosundan oluşmaktadır.

Tam bir finansal tablo setinde yer alan finansal tabloların başlıklarında değişiklik yapılmıştır. Bu değişim öneri olarak, Nihai Taslakta tartışmaya sunulmuştur. Karar gerekçelerinin 15. maddesine göre, IASB önerilen yeni başlıkların her bir finansal tablonun fonksiyonunu daha iyi yansıttığı görüşünü beyan etmiştir(IASB 2008, 921).

Bir işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren birincil finansal tabloya çeşitli isimler verilmektedir. Bu başlıklar; finansal durum tablosu(statement of financial position, statement of financial condition) ve bilanço’(balance sheet)dur(Epstein ve Jermakowicz, 2008: 59). Kurul, Nihai Taslakta bu finansal tabloya bilanço yerine finansal durum tablosu denilmesini

önermiştir. Bu önerinin ardında yatan nedenlerse şunlardır: Karar gerekçelerinin 16'ncı maddesine göre; "finansal durum tablosu" başlığı Kavramsal Çerçeve ile tutarlıdır. Bu bağlamda; Kavramsal Çerçevenin 12'inci paragrafına göre, finansal tabloların amacı bir işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Kavramsal Çerçevenin 19'uncu paragrafına göre ise finansal durum hakkındaki bilgi esasen bilançodan sağlanır. Kurulun bir diğer görüşüde, "bilanço" başlığının çift taraflı kayıt sistemine göre borç ve alacağın eşit olması gerektiğini basitçe yansıttığıdır. Bir başka deyişle; bu başlık tablonun içeriğini ya da amacını belirtmemektedir(Epstein ve Jermakowicz, 2008: 60).

Bu noktada belirtmek gerekir ki bilanço bir işletmenin finansal durumunun değerlendirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Temelde bilançoya bakıldığında işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarının, kısa vadeli menkul kıymetlerinin, alacaklarının, stoklarının, mali duran varlıklarının, maddi duran varlıklarının, maddi olmayan duran varlıklarının ve satılmak amacıyla elde tutulan varlıklarının tutarı görülebilir. Bir başka deyişle; işletmenin dönen ve duran varlıkları tutar bazında değerlendirilebilir. Diğer taraftan; işletmenin kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklarına yani borçlarına, ayrıca özkaynakları hakkında bilgiye ulaşarak işletmenin finansal durumunun değerlendirilmesi yine bu tablo üzerinden yapılır. Ancak, bu tablodan sadece bu şekilde sayısal olarak değil finansal durum analizi yaparken de oransal olarak yararlanılmaktadır. Yani, işletmenin likiditesi, mali yapısı ve çalışma durumu ile ilgili analizler yaparken de bu tablodan faydalanılmaktadır. Dolayısı ile bu tablonun finansal analize hem sayısal hem de oransal olarak bu derece ciddi olan katkısı nedeniyle finansal durum tablosu denilmesi tarafımızca doğrudur.

Gerek geleneksel gelir tablosu ve gerekse nakit akış tablosu açısından, IASB tarafından, bu tablolarda isim değişikliğini önerilmiştir. Dünyadaki muhasebe uygulamalarına baktığımızda bu tabloya ağırlıklı olarak gelir tablosu(income statement) denilmektedir.

Avrupa Birliği'nin dördüncü direktifinde bu tablo kar ve zarar tablosu(profit and loss account) olarak geçmektedir. ABD'de ise geleneksel gelir tablosuna, gelir tablosu(statement of income), kazanç tablosu(statement of earnings) veya faaliyetler tablosu(statement of operations) denilmektedir(Epstein ve Jermakowicz, 2007: 67). Bu bağlamda; IASB karar gerekçelerinin 17. maddesinde bu tabloların bir işletmenin finansal durumu hakkında değışiklikleri yansıtmaya rağmen bunlardan hiçbirinin “finansal durumdaki değışiklikler tablosu” olarak adlandırılmayacağını, böyle bir adlandırmanın bu tabloların gerçek fonksiyonunu ve amacını yansıtmayacağını vurgulamıştır. Bu çerçevede, IASB tarafından geleneksel gelir tablosu için “gelir tablosu” ve “kar ya da zarar tablosu” başlıkları önerilse de “gelir tablosu” başlığının kullanımına karar verilmiştir. Diğer taraftan; nakit akış tablosu(cash flow statement) Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde (US GAAP) kullanılan adıyla “statement of cash flows” olarak yeniden isimlendirilmiştir. Ancak, bu tablonun Türkçe olarak adlandırılmasında herhangi bir değışiklik söz konusu değildir.

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setindeki finansal tabloların hepsini eşit derecede önemle (equal prominence) sunmakla yükümlüdür. Karar gerekçelerinin 22. maddesine göre, bir işletmenin finansal performansı tek bir finansal tabloya ya da bir finansal tablodaki tek bir ölçüte dayanarak değerlendirilemez(IASB 2008, 922). Bu bağlamda; işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde finansal tabloların geniş açıdan göz önünde bulundurulması sağlıklı bir finansal durum değerlendirmesi yapılmasını sağlayacaktır.

Diğer taraftan, bir işletmenin kar ya da zarar bölümlerini tek bir kapsamlı gelir tablosunda gösteren ve Nihai Taslakta gelir-gider tablosu (statement of recognized income and expense) olarak adlandırılan tablo SFAS 130 ile yakınsama çalışmalarının sonucunda “kapsamlı gelir tablosu”(statement of comprehensive income) olarak yeniden adlandırılmıştır. Bu doğrultuda; bir işletme kar ya da zararın bölümlerinin ya tek bir kapsamlı gelir tablosunun ya da bir bireysel(geleneksel) gelir tablosunun parçası olarak sunulması gerekmektedir. Geleneksel

gelir tablosu sunulduğunda, bu tablo, tam bir finansal tablolar setinin bir parçasıdır ve kapsamlı gelir tablosundan hemen önce gösterilmelidir. IASB, bu iki yaklaşımdan herhangi biriyle tablo hazırlanmasına izin vermesine rağmen gelir ve gider kalemlerini iki tabloya ayıracak açık esasların ve ortak özelliklerin olmaması görüşüyle kapsamlı gelir tablosu oluşturulması yönünde tercih belirtmektedir(Deloitte, 2007). Bu noktada önemli olan UFRS'yi halen uygulamakta olan ülkelerdeki şirketlerin iki tablolulu yaklaşımını yoksa tek tablolulu yaklaşımını benimseneceğinin belirlenmesidir.

### **3.3. Karşılaştırmalı Bilgi**

Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması finansal tablolar hazırlanırken aynı muhasebe politikalarının, ilke ve esaslarının kullanımına bağlıdır. Bu bağlamda, karşılaştırmalı bilgi veren bir işletmenin, en az iki finansal durum tablosu, diğer tabloların her birinden iki adet olmak üzere ayrıca ilgili notları sunması gerekmektedir. Bir işletmenin muhasebe politikalarında bir değişiklik yoksa, finansal durum tablosunu cari dönemin sonunu ve bir önceki dönemin sonunu (cari dönemin başlangıcıyla aynıdır) yansıtabilecek şekilde sunması istenmektedir.

Cari dönemin başlangıcına ilişkin finansal tablonun sunulması IASB'un iki görüşüne dayanmaktadır. Bu görüşlerden biri; bu tablonun işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcılara ve işletmeye kredi vereceklere işletmenin dönem içindeki finansal performansı hakkında temel oluşturmasıdır. Diğer görüş ise; işletme hakkında yapılan analizlerde kullanılan oranların hesaplanmasında işletmenin dönem başı ve dönem sonu bilgilerine ihtiyaç duyulmasıdır(Epstein ve Jermakowicz, 2007 : 65). Örneğin; stokların ve alacakların devir hızını hesaplayabilmek için bir önceki dönem sonu ile cari dönem sonu tabloları gereklidir(Akdoğan ve Tenker, 2007: 660, 663).

Diğer taraftan, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal tablo sunulması ise işletmenin bir muhasebe politikasını geçmişe dönük uygulamasında, işletmenin finansal

tablolarındaki kalemleri geçmişe dönük olarak yeniden belirlemede, ya da işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri yeniden sınıflandırmasında gereklidir(Deloitte, 2007). Bu durum söz konusu olduğunda, işletmenin en az üç finansal durum tablosu ile diğer tabloların her birinden ayrıca iki adet tablo ve de ilgili notları sunması gerekmektedir.

### 3.4. Kapsamlı Gelir Tablosu

FASB ile yapılan yakınsama çalışmaları sonucunda geleneksel gelir tablosunun yerini kapsamlı gelir tablosu almıştır. Yapılan yakınsama çalışması; Amerikan Muhasebe Standardı SFAS 130'a dayanmaktadır. Bu standarda göre, kapsamlı gelir üç şekilde raporlanabilir. Bunlardan biri kapsamlı gelirin iki gelir tablosu sunumudur. Bu sunumda, kar veya zarar unsurlarını gösteren bir tablo (bireysel - geleneksel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir unsurlarını gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) yer alır. SFAS 130'a göre diğer sunum ise kapsamlı gelirin tek bir kapsamlı gelir tablosunda da sunulabilir olmasıdır. Bu yaklaşıma göre, dönem kar ya da zararı tabloda ara toplam olarak yer alır. Buna karşılık, toplam kapsamlı gelir ise tabloda yer alan son tutar konumundadır. Bu bağlamda; tabloda dönem kar ya da zararının ara toplam olarak gösterilmesi geleneksel gelir tablosunda önem arz eden bu kalemi ikinci plana atmaktadır(Warfield, Weygandt ve Kieso, 2008: 223, 224). SFAS 130'a göre üçüncü yaklaşım ise diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sadece özkaynak değişim tablosunda yer verilmesidir. Yakınsama çalışmalarının sonucunda, UMS 1 standardında yukarıda ifade edilen birinci ve ikinci yaklaşım benimsenmiştir. Bununla ilgili özet finansal tablo örneklerine aşağıda verilmiştir.

**Tablo 1 : Birinci Yaklaşımına Göre İki Tablolu Sunum**

<b>Gelir Tablosu</b>		
	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>
Net Satışlar	390.000	355.000
Giderler	(250.000)	(275.000)

Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	140.000	80.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Y. Yük. Kar. (25.000)		(15.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı	115.000	65.000
Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı	(30.500)	-
<b>Dönem Net Karı</b>	<b><u>84.500</u></b>	<b><u>65.000</u></b>
Dönem Net Karından:		
Ana Ortaklık Paylarına(%90)	76.271	58.890
Kontrol Gücü Olmayan Paylara(%10)	8.229	6.110
	84.500	65.000

<b>Kapsamlı Gelir Tablosu</b>		
	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>
<b>Dönem Net Karı</b>	<b>84.500</b>	<b>65.000</b>
<b>Diğer Kapsamlı Gelir</b>		
Kur Çeviri Farkları	5.000	10.000
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	2.400	3.500
Nakit Akış Korunmaları	1.200	2.200
MDV. Yeniden Değerleme Artışları	8.000	7.000
Aktuaryal Karlar(Zararlar)	(667)	1.333
Bağlı Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelir Payı	400	(700)
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri Gelir Vergisi	(4.000)	(3.900)
<b>Döneme Ait Net Diğer Kapsamlı Gelir</b>	<b>12.333</b>	<b>19.433</b>

<b>Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir</b>	<b><u>96.833</u></b>	<b><u>84.433</u></b>
Toplam Kapsamlı Gelirden:		
Ana Ortaklık Paylarına(%90)	86.604	75.123
Kontrol Gücü Olmayan Paylara(%10)	10.229	9.310
	96.833	84.433

**Kaynak:** Deloitte, 2007 “Revised Standard on Presentation of Financial Statements”

**Tablo 2 : İkinci Yaklaşımına Göre Tek Tablolu Sunum**

<b>Kapsamlı Gelir Tablosu</b>		
	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>
Net Satışlar	390.000	355.000
Giderler	(250.000)	(275.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	140.000	80.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Y. Yük. Kar.	(25.000)	(15.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı	115.000	65.000
Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı	(30.500)	-
<b>Dönem Net Karı</b>	<b>84.500</b>	<b>65.000</b>
<b>Diğer Kapsamlı Gelir</b>		
Kur Çeviri Farkları	5.000	10.000
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	2.400	3.500
Nakit Akış Korunmaları	1.200	2.200
MDV. Yeniden Değerleme Artışları	8.000	7.000

Aktuaryal Karlar(Zararlar)	(667)	1.333
Bağlı Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelir Payı	400	(700)
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri Gelir Vergisi	(4.000)	(3.900)
<b>Döneme Ait Net Diğer Kapsamlı Gelir</b>	<b>12.333</b>	<b>19.433</b>
<b>Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir</b>	<b>96.833</b>	<b>84.433</b>
Dönem Net Karından:		
Ana Ortaklık Paylarına(%90)	76.271	58.890
Kontrol Gücü Olmayan Paylara(%10)	8.229	6.110
	84.500	65.000
Toplam Kapsamlı Gelirden:		
Ana Ortaklık Paylarına(%90)	86.604	75.123
Kontrol Gücü Olmayan Paylara(%10)	10.229	9.310
	96.833	84.433

**Kaynak:** Deloitte, 2007 “Revised Standard on Presentation of Financial Statements”

Kapsamlı gelir tablosunda gerek geleneksel gelir tablosu kalemlerinin gerekse diğer kapsamlı geliri oluşturan kalemlerin bir arada yer alması kanaatimizce ilgili raporlama dönemi ile ilgili olarak işletmeye daha geniş bir açıdan bakmayı sağlamaktadır. Bu doğrultuda; her ne kadar tek tablo yaklaşımında dönem kar ya da zararı arka plana düşse de tek tabloda sunum işletmenin gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelir ve gider yapısına bakmayı kolaylaştırmakta ve toplam kapsamlı geliri bir bütün halinde sunmaktadır. Böylece, işletmenin gelir kalitesi daha iyi değerlendirilebilecektir.

Ayrıca, bir işletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini; ilgili vergisel etkilerin net tutarı (net sunum – net presentation) ya da kalemlere ilişkin toplam gelir vergisi tutarı olarak gösterilen ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tek bir tutar (brüt sunum – gross presentation) olarak sunabilir. Her iki sunumunda kendine göre olumlu tarafları vardır. Net sunum; finansal durum tablosunun özkaynaklar bölümünde bulunan diğer kapsamlı gelir unsurlarının belirlenmesini kolaylaştırır. Diğer taraftan; brüt sunum ise kar ya zarar kalemlerinin genellikle vergi öncesi olarak gösterilmesinden dolayı diğer kapsamlı gelir unsurlarının kar ya da zararda izlenebilirliğini kolaylaştırır(Deloitte, 2007). Bu bağlamda; sunumda tutarlılığı sağlamak amacıyla kapsamlı gelir tablosunun geleneksel gelir tablosu kısmında yer alan tutarların vergi öncesi olarak gösterilmesinden dolayı diğer kapsamlı gelir kalemlerinde vergi öncesi tutarla gösterilmesi kanaatimizce daha doğru olacaktır.

### **3.5. Özkaynak Değişim Tablosu**

Standartta, özkaynak değişim tablosunda istenen kalemler yeniden düzenlenmiştir. Özkaynak değişim tablosu ile ilgili örnek uygulama **Tablo 3**'tedir(Deloitte, 2007). Kapsamlı gelir kavramının UFRS uygulamasına girmesiyle, döneme ilişkin toplam tutarların ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara yani azınlık paylarına ilişkin toplam tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri, özkaynak tablosuna yansıtılacaktır. Her bir özkaynak unsuru için dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakatın sağlanması istenmektedir.

Kapsamlı gelir tablosunda dönem net karının ve toplam kapsamlı gelirin ana ortaklık paylarına ve azınlık paylarına dağıtılmış olarak gösterilmesinde olduğu gibi özkaynak değişim tablosunda da gerek ana ortaklığa gerekse azınlık paylarına özkaynak değişim tablosu kalemlerinin dağıtıldığı görülmektedir. Bu bağlamda; ana ortaklığa ait tutarlar ile azınlık paylarına ait tutarların ayrı olarak sunulmak suretiyle özkaynaklarda meydana gelen

değişikliklerin ana ortaklık ve azınlık payları üzerindeki yükü açık bir şekilde ifade edilmektedir. **Tablo 3**'de verilen örnek uygulamada, 2006 yılına ait dağıtılmamış karlar gerek ana ortaklığa ait dönem karını gerekse ana ortaklığa ait tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan aktüaryal kazanç veya kayıpları kapsamaktadır. Bu örnekte; diğer kapsamlı gelirin (FASB'a göre birikmiş diğer kapsamlı gelir – accumulated other comprehensive income) unsurları, kur çeviri farkları, satılmaya hazır finansal varlıklar, nakit akış korunmaları ve yeniden değerlendirme artışlarından oluşmaktadır. Kur çevirim farkları, satılmaya hazır finansal varlıklar ve nakit akış korunmalarında yer alan tutarlar bu kalemlerin ana ortaklık payına düşen tutarlarını göstermektedir. Ancak, diğer kapsamlı gelir unsuru olan yeniden değerlendirme artışları kalemi hem maddi duran varlıklardaki yeniden değerlendirme artışlarını hem de iştiraklerden kaynaklanan duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan kazanç ve kayıpları içermektedir. Bu doğrultuda; **Tablo 3**'te yer alan azınlık payları sütunu, toplam özkaynaklar kaleminden ana ortaklığa düşen sermaye tutarı, dağıtılmamış karlar ve diğer kapsamlı gelir unsurlarına ait tutarların düşülmesi ile elde edilir. Ana ortaklığa ve azınlık paylarına düşen tutarlara gerek kapsamlı gelir tablosunda gerekse özkaynaklar değişim tablosunda yer verilmesi her iki tablonun finansal raporlamaya olan katkısına aynı önemle yaklaşıldığını göstermektedir.

**Tablo 3 : Özkaynaklar Değişim Tablosu(Statement of Changes in Equity)**

	Hisselere			Satılmaya					
	Bölünmüş	Dağıtılmamış	Kur Çeviri	Hazır	Nakit	Yeniden		Azınlık	Toplam
	Sermaye	Karlar	Farkları	Finansal	Akış	Değerleme		Payları	Özkaynak
				Varlıklar	Korunmaları	Artışları	Toplam		
<b>1 Ocak 20X6</b>									
<b>Kalan Tutar</b>	600.000	118.100	-4.000	1.600	2.000	-	717.700	198.425	916.125
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	-	400	-	-	-	-	400	-	400
Yeniden belirlenmiş kalan	600.000	118.500	-4000	1.600	2.000	-	718.100	198.425	916.525
<b>20X6 yılı için özkaynaktaki değişiklikler</b>									
Temettüleri	-	-10.000	-	-	-	-	-10.000	-	-10.000
<b>Döneme ait toplam kapsamlı gelir</b>	-	60.223**	10.000	300	2.200	2400***	75.123	9.310	84.433
<b>31 Aralık 20X6</b>									
<b>Kalan Tutar</b>	600.000	168.723	6.000	1.900	4.200	2.400	783.223	207.735	990.958
<b>20X7 yılı için özkaynaktaki değişiklikler</b>									
Hisse senedi ihracı	50.000	-	-	-	-	-	50.000	-	50.000
Temettüleri	-	-15.000	-	-	-	-	-15.000	-	-15.000
<b>Döneme ait toplam kapsamlı gelir</b>	-	75.604	5.000	400	1.200	4.400***	86.604	10.229	96.833
<b>Kalan Tutar</b>									
<b>31 Aralık 20X7</b>	650.000	229.327	11.000	2.300	5.400	6.800	904.827	217.964	1.122.791

**Kaynak:** Deloitte, 2007 “Revised Standard on Presentation of Financial Statements”

\*\* Ana ortaklığın sahiplerine ait dönem karı + tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan aktüeryal kazançlar/zararlar

\*\*\* Yeniden değerlendirme artış kazançları + bağlı ortaklıkların diğer kapsamlı gelir payı + diğer kapsamlı gelirin diğer unsurları ile ilgili gelir vergisi (Bu örnekte, basitleştirmek amacıyla bütün unsurlar yeniden değerlendirme artışlarında bir arada toplanmıştır.

#### 4. SONUÇ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının temel taşı konumunda olan UMS 1 standardı bu çalışmanın konusunu oluşturmuştur. UMS 1'in 2007 yılında gözden geçirilerek yayınlanan metni dikkate alınarak muhasebe açısından farklılıklar tespit edilmiş ve bunlar açıklanmaya çalışılmıştır. Standartta; finansal tablo kullanıcılarının ekonomik alandaki karar süreçlerini etkileyen finansal tabloların karşılaştırılabilir bilgi sunacak şekilde hazırlanması gereği ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak noktalar ifade edilmiştir. Özellikle IASB ile FASB'in ortak çalışması sonucunda ortaya çıkan finansal tablo başlıklarındaki değişiklikler, ve SFAS 130 standardı kapsamında oluşturulan geleneksel gelir tablosu yerine kapsamlı gelir tablosu ve dolayısı özkaynaklar değişim tablosu muhasebe standartları konusunda ülkeler arasındaki farklılıkların azaltılması ve muhasebenin uyumlaştırılması yönünde yapılacak çalışmaların devam edeceğinin bir işaretidir. Bu bağlamda; zaman içinde muhasebe açısından UFRS ile farklılıkları asgari düzeye indirgenmiş tüm dünyada geçerli tek bir muhasebe standartları setinin oluşturulması olasıdır.

## 5. KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. 2007. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri.

Ankara : Gazi Kitabevi

Deloitte. 2007. "Revised standard on presentation of financial statements". IAS Plus. October

2007 – special edition. www.iasplus.com

Epstein, Barry J. ve Jermakowicz, Eva K. 2007. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. NJ, USA : John Wiley & Sons, Inc.

Epstein, Barry J. ve Jermakowicz, Eva K. 2008. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. NJ, USA : John Wiley & Sons, Inc.

IASB. 2008. International Financial Reporting Standards(IFRSs) 2008 including International Accounting Standards(IASs) and Interpretations as approved at 1 January 2008. London : Buckmans.

Kieso, Donald E., Warfield, Terry D. ve Weygandt Jerry J. 2008. Intermediate Accounting : Principles and Analysis. NJ, USA : John Wiley & Sons, Inc.

TMSK. 2007. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara : Fersan Matbaası

TMSK. 2008. “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 66” Resmi Gazete. 26966(2008).www.tmsk.org.tr

Walton, Peter ve Aerts, Walter. 2006. Global Financial Accounting and Reporting : Principles and Analysis. London: Thomson Learning