



UMS 1: IASB ve FASB'IN ORTAK PROJESİ KAPSAMINDA ve NİHAİ TASLAK UYARINCA KAPSAMLI GELİR TABLOSUNDA YAPILMASI ÖNERİLEN DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

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(IASB) ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun(FASB) finansal tabloların sunumu konusundaki ortak çalışması kapsamında “Kapsamlı Gelirin Raporlanması” konulu Amerikan Finansal Muhasebe Standardı SFAS 130’a yakınlaştırılmıştır. Buna ek olarak; IASB, Mayıs 2010 tarihinde “Kapsamlı Gelir Tablosu ve diğer kapsamlı gelir kalemlerinin” sunumuna ilişkin olarak yapılması önerilen değişiklikleri belirten bir nihai taslak yayınlamıştır. Bu çalışma; söz konusu nihai taslak

kapsamında yapılması önerilen değişiklikleri açıklamakta, örneklemekte ve tartışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: UMS 1, finansal tabloların sunumu, Kapsamlı Gelir Tablosu

ABSTRACT

IAS 1: AN ASSESSMENT OF PROPOSED AMENDMENTS TO STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME IN ACCORDANCE WITH EXPOSURE DRAFT AND IN THE CONTEXT OF IASB's AND FASB's JOINT PROJECT

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 (IASB) and American Financial Accounting Standards Board was converged into the American financial accounting standard SFAS 130 “Reporting Comprehensive Income”.

^(*) Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi, Bilkent Üniversitesi Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü

In addition to this, as of May 2010, IASB published an exposure draft which states proposed amendments related to the presentation of “Statement of Comprehensive Income and items of other comprehensive income”. This study explains, exemplifies and discusses the proposed amendments in the context of this exposure draft.

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

1- GİRİŞ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), hâlihazırda uygulayıcı konumunda olan ülkeler arasında ve yakın gelecekte başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere UFRS’yi benimseyecek tüm dünya ülkeleri arasında finansal tablo kullanıcılarına anlaşılır, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) arasındaki yakınsama çalışmaları önem arz etmektedir. Yakınsama çalışmalarının uzun zamandan beri yürütüldüğü bir alanda finansal tabloların sunumudur. Mayıs 2010 tarihi itibarıyla, IASB ve FASB ortak bir çalışmanın ürünü olarak tam bir finansal setini oluşturan finansal tablolardan “Kapsamlı Gelir Tablosu” üzerinde çalışmış ve yakınsama kapsamında bu tabloya ilişkin olarak “Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu” başlıklı nihai taslak yayınlamıştır. Bu çalışma; söz konusu nihai taslakta Kapsamlı Gelir Tablosu ve diğer kapsamlı gelire ilişkin olarak yer alan henüz öneri niteliğindeki değişiklikleri UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardının mev-

cut uygulamadaki ilgili hükümleri ile karşılaştırmakta, örneklemekte ve değerlendirmektedir.

2- KAPSAMLI GELİR TABLOSUNDA YAPILMASI ÖNERİLEN DEĞİŞİKLİKLER

2.1- Tam Bir Finansal Tablolar Seti

UMS 1 standardı finansal tablolara ilişkin genel hususlar ile tam bir finansal tablolar setine ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Bu bağlamda; UMS 1 uyarınca UFRS uygulayıcısı konumundaki işletmelerin hazırlamakla yükümlü oldukları finansal tablolar aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır¹:

- Dönem sonu finansal durum tablosu (Statement of Financial Position)²,
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu (Statement of Comprehensive Income),
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu (Statement of Changes in Equity),
- Döneme ait nakit akış tablosu (Statement of Cash Flows).

Her ne kadar tablo niteliği bulunmamakla birlikte önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar da aynı şekilde tam bir finansal tablolar setinin bir parçası olarak nitelendirilmekte ve bu kapsamda yer almaktadır.

Hazırlanan nihai taslak uyarınca, tam bir finansal tablolar setini oluşturan kalemlerde herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Ancak; mevcut uygulamada “Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak adlandırılan ve de dönem kârı veya zararı ile özkaynaklara yansıtılan kârları veya zararları tek tabloda sunan gelir tablosunun “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Inco-

¹ TMSK; 2010, s. 278

² Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca bu tablo “bilânço” olarak adlandırılmaktadır.

me)”³ olarak adlandırılması önerilmektedir. Bununla birlikte; UFRS uygulayıcısı işletmeler söz konusu tabloyu başka adlarla da ifade edebilirler ve hatta “Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak adlandırmakta da serbesttirler⁴.

2.2- Kapsamlı Gelir Tablosu

IASB ile FASB arasında yapılan yakınsama çalışmaları sonucunda mevcut uygulamada sadece dönem kâr veya zararını gösteren geleneksel gelir tablosunun yerini Kapsamlı Gelir Tablosu almıştır. Yapılan yakınsama çalışması; Amerikan Muhasebe Standardı SFAS 130’a dayanmaktadır. Bu standarda göre, toplam kapsamlı gelir üç şekilde raporlanabilir⁵. Bunlardan biri kapsamlı gelirin iki gelir tablolu sunumudur. Bu sunumda, kâr 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 kâr ya da zararı tabloda ara toplam olarak yer alır. Buna karşılık, toplam kapsamlı gelir ise tabloda yer alan son tutar konumundadır. SFAS 130’a göre üçüncü yaklaşım ise diğer kapsamlı gelir kalemlerine sadece özkaynak değişim tablosunda yer verilmesidir. Yakınsama çalışmalarının sonucunda, UMS 1 standardında hâlihazırda yukarıda ifade edilen birinci ve ikinci yaklaşım benimsenmiştir. Bununla ilgili özet finansal tablo örneklerine **Tablo 1** ve **Tablo 2**’de yer verilmiştir.

Tablo 1: Birinci Yaklaşıma Göre İki Tablolu Sunum

Gelir Tablosu		
	20x7	20x6
Net Satışlar	390.000	355.000
Giderler	(250.000)	(275.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	140.000	80.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Y. Yük. Kar.	(25.000)	(15.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı	115.000	65.000
Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı	(30.500)	-

³ IASB ve FASB arasında finansal tablolara ilişkin olarak yapılmakta olan yakınsama çalışmalarının B etabı kapsamında Kapsamlı Gelir Tablosunun IFRS’lerde bu şekilde adlandırılması önerilmekle birlikte FASB, 4 Mayıs 2010 tarihinde IASB ile yaptığı toplantıda Amerikan Finansal Muhasebe Standartları açısından “Kapsamlı Gelir Tablosu” (Statement of Comprehensive Income) adının korunması yönünde görüş beyan etmiştir. Bu açıklamaya, (http://media.iasb.org/IASB_Update_4_May.html) adresinden ulaşılabilir.

⁴ IASB; 2010, s. 9

⁵ Warfield, Weygandt ve Kieso; 2008, s. 222-224

Dönem Net Kârı	<u>84.500</u>	<u>65.000</u>
Dönem Net Kârından:		
Ana Ortaklık Paylarına(%90)	76.271	58.890
Kontrol Gücü Olmayan Paylara(%10)	8.229	6.110
	84.500	65.000

Kapsamlı Gelir Tablosu		
	20x7	20x6
Dönem Net Kârı	84.500	65.000
Diğer Kapsamlı Gelir		
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
Aktüeryal Kârlar(Zararlar)	(667)	1.333
Bağlı Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelir Payı	400	(700)
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri Gelir Vergis	(4.000)	(3.900)
Döneme Ait Net Diğer Kapsamlı Gelir	12.333	19.433
Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir	<u>96.833</u>	<u>84.433</u>
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

Kapsamlı Gelir Tablosu		
	20x7	20x6
Net Satışlar	390.000	355.000
Giderler	(250.000)	(275.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	140.000	80.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi ve Y. Yük. Kar.	(25.000)	(15.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı	115.000	65.000
Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı	(30.500)	-
Dönem Net Kârı	84.500	65.000
Diğer Kapsamlı Gelir		
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
Aktüeryal Kârlar(Zararlar)	(667)	1.333
Bağlı Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelir Payı	400	(700)
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri Gelir Vergisi	(4.000)	(3.900)
Döneme Ait Net Diğer Kapsamlı Gelir	12.333	19.433
Döneme Ait Toplam Kapsamlı Gelir	96.833	84.433
Dönem Net Kârından:		
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"

Ancak, hazırlanan nihai taslak uyarınca, “Kapsamlı Gelir Tablosunun” iki ya da tek tablolularak yani alternatif şekillerde sunumuna son verilmesi söz konusudur.⁶ Bu bağlamda; söz konusu tablonun tek tablo olmak kaydıyla kendi içinde iki bölüme ayrılması ve böylece kesintiye uğramayan tek bir tablo(continuous statement) olarak sunulması önerilmektedir⁷. Bu bölümler; dönem kâr veya zararı ile diğer kapsamlı geliri açıkça ortaya koyacak şekilde düzenlenecektir. Dolayısı ile diğer kapsamlı gelire ilişkin olarak önerilen düzenlemelere henüz değinmeden evvelki durum mevcut uygulamadaki tek tablolularak sunumdur ve bu bağlamda **Tablo 2** bu uygulamaya örnektir.

2.3- Kapsamlı Gelir Tablosunda Yer Alan Dönem Kârına veya Zararına İlişkin Kalemlerin Uygulamadaki UMS 1 Standardı ve Nihai Taslak Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Kapsamlı Gelir Tablosunda dönem kârına ilişkin olarak asgari düzeyde sunulması istenen kalemler nihai taslakta da yer almıştır. Nihai taslakta bu kalemlere ilişkin olarak muhasebeleştirme etkileyecek nitelikte herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Söz konusu kalemler aşağıdaki gibidir⁸:

- Hâsılat,
- İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazançlar veya kayıplar,
- Finansman maliyetleri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları,

- Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,

- Vergi gideri,

- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar ve

- Döneme ilişkin kâr veya zarar tutarı.

Nihai taslakta durdurulan faaliyetler ile ilgili olarak sadece durdurulan faaliyetlerin toplamını içeren tek bir tutarın bu tabloda gösterilmesi istenmektedir. Bu bağlamda; söz konusu tutarın hesaplanabilmesi amacıyla UFRS uygulayıcısı işletme, yukarıda ifade edildiği gibi ayrıntılı açıklamada bulunulmadan, UFRS 5 standardına yönlendirilmektedir⁹. Yapılan bu değişiklik standardın yazımındaki iyileştirmeden ve uygulayıcı konumundaki işletmeyi doğrudan konu ile ilgili standarda yönlendirme amacından kaynaklanmaktadır.

2.4- Kapsamlı Gelir Tablosunda Yer Alan Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Kalemlerin Uygulamadaki UMS 1 Standardı ve Nihai Taslak Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Bu bölümde diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin olarak yapılması önerilen değişiklikler **Tablo 3**'te mevcut uygulama ile karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır.

⁶ FASB'ın aynı çalışma kapsamında yayınlamış olduğu nihai taslak uyarınca kapsamlı gelirin üç ayrı şekilde sunulabilmesi yerine de tek tablolularak raporlanması önerilmektedir.

⁷ IASB; 2010, s. 10

⁸ TMSK; 2010, s. 293

⁹ IASB; 2010, s. 10

Tablo 3: Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumuna İlişkin Karşılaştırma

Kapsamlı Gelir Tablosunda Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Olarak Sunulacak Bilgiler ¹⁰	Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun “Diğer Kapsamlı Gelir” Bölümünde Sunulacak Bilgiler ¹¹
Niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin her biri burada yer alır. Söz konusu bileşenler aşağıdaki kalemleri kapsamaktadır. • UMS 16 ve UMS 38 uyarınca yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler, • UMS 19 uyarınca tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç veya kayıplar, • UMS 21 uyarınca dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, • UFRS 9 uyarınca alım satım amacıyla elde tutulmayan ve gerçeğe uygun değer farkının diğer kapsamlı gelire sunulması yönünde tercihte bulunulan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yansıtımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar¹², • UMS 39 uyarınca nakit akış riskine ilişkin korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları.	“Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun”, “Diğer Kapsamlı Gelir” Bölümünde sunulacak bilgiler nihai taslak ile önerilen değişiklikler çerçevesinde yeniden düzenlenecektir. Mevcut uygulamadaki bileşenler, nihai taslak içinde geçerlidir. Bu bağlamda; nihai taslak uyarınca diğer kapsamlı gelir kalemlerinin, mevcut uygulamadan farklı olarak, iki ayrı grupta izlenmesi önerilmektedir¹³. Bu gruplar şunlardır: • <i>Diğer UFRS’ler uyarınca belirli koşulların sağlanması durumunda izleyen dönemlerde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir kalemleri.</i> Bu kısımda raporlanacak kalemler; dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplardan ve de nakit akış riskine ilişkin korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımlarından kaynaklanır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan satış amacıyla elde tutulan özkaynağa dayalı finansal varlıklar bu bölümde raporlanır. • <i>İzleyen dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyecek diğer kapsamlı gelir kalemleri.</i> Bu kısımda raporlanacak kalemler; UMS 16 ve UMS 38 uyarınca yeniden değerlendirme fazlasına yansıtılan değişimler ile UMS 19 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kâr ya da zararlardır.

¹⁰ TMSK; 2010, s. 276-277¹¹ IASB; 2010, s. 15-16¹² TMSK; 2010, s. 250¹³ IASB; 2010, s. 11

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları	Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları da izleyen dönemlerde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir kalemleri arasında yer alır.
Diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin vergi tutarı, söz konusu kalemlerden hemen sonra toplam tutar olarak yer almaktadır.	Diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin vergi tutarının; diğer kapsamlı gelir kalemlerinin, mevcut uygulamadan farklı olarak, iki ayrı grupta izlenmesi çerçevesinde • Diğer UFRS'ler uyarınca belirli koşulların sağlanması durumunda izleyen dönemlerde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir kalemlerinden ve de • İzleyen dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyecek diğer kapsamlı gelir kalemlerinden hemen sonra gösterilmesi önerilmektedir¹⁴.
Toplam Kapsamlı Gelir	Toplam Kapsamlı Gelir

Nihai taslakta yapılması önerilen bu değişiklikler ışığında “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” fonksiyon esasına göre aşağıda **Tablo 4**’te örneklenmektedir.

Tablo 4: Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Satışlar	390.000	355.000
Satılan Malın Maliyeti	(245.000)	(230.000)
Brüt Kâr	145.000	125.000
Diğer Gelir	20.667	11.300
Nakliye Maliyetleri	(9.000)	(8.700)
Genel Yönetim Giderleri	(20.000)	(21.000)
Diğer Giderler	(2.100)	(1.200)
Finansman Maliyetleri	(8.000)	(7.500)
İştiraklerden kâr payı	35.100	30.100
Vergi Öncesi Dönem Kârı	161.667	128.000
Gelir Vergisi	(40.417)	(32.000)

¹⁴ IASB; 2010, s. 12

Süredürülen Faaliyetler Dönem Kârı	121.250	96.000
Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı	-	(30.500)
DÖNEM KÂRI	121.250	65.500
Dönem Kârından:		
Ana Ortaklık Paylarına	97.000	52.400
Azınlık Paylarına	24.250	13.100
	121.250	65.500
Hisse Başına Kâr:		
Adi ve Sulandırılmış	0.46	0.30
Diğer Kapsamlı Gelir:		
İzleyen Dönemlerde Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Kalemler:		
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artışı	933	3.367
Tanımlanmış Fayda Emeklilik Planlarında Aktüeryal Kazançlar(Zararlar)	(667)	1.333
Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ile ilgili Gelir Vergisi	(166)	(1.000)
	100	3.700
İzleyen Dönemlerde Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılabilir Kalemler:		
Yurt Dışındaki Faaliyetlerden Kaynaklanan Kur Çevrim Farkları		
5.334	10.667	
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	(24.000)	26.667
Nakit Akış Korunmaları	(667)	(4.000)
İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirdeki Payı	400	(700)
Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Gelir Vergisi	4.833	(8.334)
	(14.100)	24.300
Diğer Kapsamlı Gelir Tutarı, net	(14.100)	28.000
DÖNEME AİT TOPLAM KAPSAMLI GELİR	107.250	93.500
Toplam Kapsamlı Gelirden:		
Ana Ortaklık Paylarına	85.800	74.800
Azınlık Paylarına	21.450	18.700
	107.250	93.500

Kaynak: IASB, 2010 "Presentation of Items of Other Comprehensive Income – Proposed Amendments to IAS 1" s. 15

3- KAPSAMLI GELİR TABLOSUNDA YAPILMASI ÖNERİLEN DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nihai taslak ile UMS 1 standardında yapılması beklenen değişikliklere ilişkin değerlendirmemiz üç noktada şekillenmektedir:

Öncelikle söz konusu finansal tablonun “Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak adlandırılmasını değerlendirdiğimizde söz konusu adlandırma tarafımızca da uygun değildir. Bu adlandırma, tek tablolu sunumda finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal performansını değerlendirirken dönem kârından veya zararından ziyade toplam kapsamlı gelirin daha önemli olduğuna dair bir çağrışımda bulunabilecektir. “Kapsamlı Gelir Tablosu” adlandırması yapılan yakınsama çalışmaları kapsamında Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (US GAAP) dayanmaktadır. US GAAP uyarınca ortaya konmuş her adlandırmayı muhasebe açısından doğru olarak kabul etmek sanıyoruz ki yerinde olmayacaktır. Bu bağlamda, söz konusu finansal tablonun IASB tarafından belirtilen “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak adlandırılması hem dönem kâr ya da zararına hem de özkaynaklara yansıtılan kâr veya zararlara açıkça atıfta bulunmakta ve böylece tablonun görevini açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısı ile IASB’nin nihai taslağa gelecek yorumlara istinaden tek tablolu sunuma onay vermesi durumunda kullanılacak başlığın bu şekilde olmasını beklemekteyiz.

İkinci olarak IASB’nin FASB ile yaptığı bu yakınsama sonucunda gerek UFRS’deki gerekse US GAAP’teki seçenekli sunumların kaldırılarak Kapsamlı Gelir Tablosunda tek tablolu sunuma yer verilmesine henüz nihai taslak seviyesinde karar verilmiş ve söz konusu nihai taslak görüşe

açılmıştır. Ancak, UMS 1 standardının söz konusu tek tablolu ya da iki tablolu yaklaşımını erken uygulayan işletmelerin eğilimlerine bakıldığında İngiltere, Almanya ve Avustralya borsasında işlem gören işletmelerin iki tablolu uygulamadan yana olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, iki tablolu yaklaşım ağırlıklı olarak işletmenin esas faaliyetlerine dayanan dönem kâr veya zararının kolay olarak görülmesine, bir başka deyişle, bu kalemin ikinci plana atılmamasına yardımcı olmaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki birçok işletme sahibi için de işletme sahibi olmanın amacı kâr etmektir¹⁵. Dolayısı ile bu finansal tablonun sunumunda dönem kârı veya zararı ön planda olmalıdır. Görüşümüz, dönem kâr veya zararının ve diğer kapsamlı gelirin iki tablolu yaklaşıma göre sunulmasıdır. Dönem kâr veya zararını gösteren tablonun “Gelir Tablosu” (Income Statement) ya da “Kâr ya da Zararı Tablosu” (Statement of Profit or Loss) olarak adlandırılmasını önermekteyiz. Diğer kapsamlı geliri gösteren tabloya ilişkin olarak İngiltere, Almanya ve Avustralya’da eğilim söz konusu tablonun “Özkaynaklara Yansıtılan Kârlar ve Zararlar” (Statement of Recognized Income and Expense) olarak adlandırılmasıdır. “Kapsamlı” kelimesi Türkçede de anlatılmak isteneni tam ifade etmediğinden bu şekildeki bir adlandırmanın daha uygun olacağı kanısındayız.

Son olarak, IASB’nin söz konusu nihai taslakta sunduğu diğer bir değişiklik olan diğer kapsamlı gelir kalemlerinin “izleyen dönemlerde kar ya da zararda sınıflandırılacak kalemler” ile “izleyen dönemlerde kar veya zararda sınıflandırılmayacak kalemler” olarak ayrılmasının söz konusu kalemlerin takibini daha açık olarak ortaya koyacağı düşüncesi ile yapılması beklenen bu değişiklikle hem fikiriz.

¹⁵ IASB; 2010, s. 26

4- SONUÇ

Bu çalışmada, IASB ile FASB'ın Kapsamlı Gelir Tablosuna ilişkin olarak ortaya koydukları değişiklikler mevcut uygulamadaki UMS 1 standardı ile karşılaştırmalı olarak açıklanmış, örneklenmiş ve değerlendirilmiştir. Nihai taslakta belirtilen değişikliklerin son halini alması, IASB'nin nihai taslağına görüş bildirecek ülkelerin değerlendirmelerine ve FASB ile olan yakınsama çalışmalarına bağlıdır. Bu çerçevede, özellikle Kapsamlı Gelir Tablosunun iki tablolulu sunumuna olan eğilime rağmen nihai taslağa cevap verenlerin tek tablolulu sunuma olan bakışı ile gelecek cevaplar karşısında IASB'nin FASB ile olan yakınsama çalışmaları bağlamındaki duruşu önem kazanmaktadır. Ayrıca, Türkiye'deki geleneksel gelir tablosu anlayışının sürdürülebilmesi ve de dönem kârinin ön planda tutulması adına tek tablodan ziyade iki tablolulu sunum sanıyoruz ki ülkemizdeki geleneksel uygulamayı korumaya yardımcı olacaktır. Sonuç olarak; nihai taslakta UFRS uygulamasındaki eğilime rağmen tek tablolulu sunuma karar verilmesi durumunda bu UFRS'lerin US GAAP'e yaklaşması olarak mı algılanmalıdır?

KAYNAKÇA

Deloitte. 2007. **"Revised standard on presentation of financial statements"**. IAS Plus. October 2007 – special edition. www.iasplus.com

FASB. 2010. **Comprehensive Income (Topic 220) Statement of Comprehensive Income (Proposed Accounting Standards Update)**. FASB of the Financial Accounting Foundation

IASB. (2010). **Exposure Draft ED/2010/5 Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Proposed Amendments to IAS 1)**. IASC Foundation Publications

Kieso, Donald E., Warfield, Terry D. ve Weygandt Jerry J. 2008. **Intermediate Accounting:**

Principles and Analysis. NJ, USA : John Wiley & Sons, Inc.

TMSK. (2010). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**. Ankara: TMSK Yayınları