

IFRS 18 FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA: FİNANSAL PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE YENİ BİR YAKLAŞIM¹

IFRS 18 PRESENTATION AND DISCLOSURE IN FINANCIAL STATEMENTS: A NEW APPROACH TO FINANCIAL PERFORMANCE MEASUREMENT

Erkan ÖZTÜRK * Ömer Faruk GÜLEÇ ** Gürbüz GÖKÇEN ***

*Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 23.10.2024
Kabul Tarihi: 31.12.2024*

Öz

Finansal rapor kullanıcılarının performans raporlamalarına yönelik karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı konusundaki endişelerine yanıt olarak hazırlanan IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardı, 9 Nisan 2024'te yayınlanmış olup, 01.01.2027 ve sonrasında başlayan dönemde uygulanmaya başlanacaktır. IFRS 18, özellikle faaliyet kârı veya zararının nasıl tanımlandığıyla ilgili olarak, benzer kuruluşların karşılaştırılabilirliğini artırmak için yeni hükümler getirmektedir. Ayrıca; IFRS 18 içerisinde, finansal performansın gerek finansal tablolarda gerekse dipnotlarda sunumu ile ilgili yeni yaklaşımlar getiren bazı hükümlere de yer verilmiştir. Bu çalışmada, IFRS 18 standardının gelişim süreci ele alınarak başta gelir tablosu üzerindeki etkileri olmak üzere, yönetimin tanımladığı ölçütler ve birleştirme, ayrıştırma hususları gibi standarda özđü hususlar incelenmiştir. Yapılan inceleme ve değerlendirme ile IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardının, finansal performans bağlamında karşılaştırılabilirliği ve öngörülebilirliği arttıran, finansal tablo kullanıcıları ile etkileşim yönünü daha da güçlendiren bir standart olarak görülebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: IFRS 18, Finansal Tabloların Sunuluğu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

JEL Sınıflaması: M40, M41, M42.

Abstract

The IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements standard, which was prepared in response to concerns of financial statement users regarding the comparability and transparency of performance reporting, was published on April 9, 2024, and will be implemented for periods beginning on or after January 1, 2027. IFRS 18 introduces new requirements to improve comparability of similar entities, particularly in relation to how operating profit or loss is defined. Additionally, IFRS 18 includes other requirements that introduce new approaches to the presentation of financial performance, both in the financial statements and in the notes. In this study, the development process of the IFRS 18 standard is discussed, focusing primarily on its impact on the income statement, as well as standard-specific issues such as management-defined metrics and aggregation/disaggregation. The study concludes that The IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements is a standard that increases comparability and predictability in the context of financial performance and further strengthens the interaction with financial statement users.

Keywords: IFRS 18, Presentation of Financial Statements, International Financial Reporting Standards.

JEL Classification: M40, M41, M42.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2024; 9(4) , 440 - 455 / DOI: 10.29106/ fesa.1572623

* Prof. Dr., Kırklareli Üniversitesi İİBF, erkan.ozturk@klu.edu.tr, Kırklareli – Türkiye, ORCID: 0000-0002-9356-1557

** Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi İİBF, omerfarukgulec@klu.edu.tr, Kırklareli – Türkiye, ORCID: 0000-0002-8890-114X

*** Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, g.gokcen@marmara.edu.tr, İstanbul – Türkiye, ORCID: 0000-0001-9854-8522

1. Giriş

Finansal tablolardaki bilgilere yönelik daha şeffaf, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bir sunum ihtiyacı ve finansal tablolarda kullanılan belirli finansal ölçütlerin standardizasyonu noktasında artan taleplere yanıt olarak yayınlanan IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama (Presentation and Disclosure in Financial Statements) standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 9 Nisan 2024 tarihinde yayımlanarak IFRS Standartları seti içerisindeki yerini almıştır. Bu yeni standart, IAS 1 Presentation of Financial Statements (Finansal Tabloların Sunuluğu) standardının yerini alacak olup, yürürlük tarihi IFRS 18 standart metninde 01.01.2027 ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri olarak belirtilmektedir (IFRS 18, Md. C1).

IFRS 18 standardının temel amacı, öncelikle gelir tablosuna odaklanarak şirketlerin sağladığı finansal bilgilerin netliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırmak, gelir ve giderlerin kâr veya zarar tablosunda nasıl sınıflandırılacağı, hangi alt toplamların sunulacağı ve bilgilerin nasıl gruplandırılacağı gibi konularda daha kapsamlı bir yaklaşım ortaya koymaktır. Bununla birlikte ilgili standardın odaklandığı bir diğer husus, şirketlerin finansal performansının dipnotlarda yönetim tarafından belirlenmiş finansal ölçütlerle paydaşlara aktarılmasıdır. Yönetimin ilgili finansal performansa yönelik bakış açısını raporlamayı esas alan IFRS 18, bu bakımdan daha detaylı bir raporlama yaklaşımını ortaya koymaktadır. IFRS 18, finansal raporlama ile ilgili birçok yeniliği beraberinde getirmektedir. Yeni standartta; kâr veya zarar tablosunun sunumu (ara kalemler ve alt toplamlar) ile ilgili hükümlere, önemlilik yargısına bağlı olarak birleştirme ve ayırıtırma hükümlerine ve yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanması ile ilgili hükümlere yer verilerek finansal tablolarda ve dipnotlarda sunulan bilgilerin niteliği artırılmak istenmiştir.

Bu çalışmada, temel finansal tablolar projesinden hareketle yeni standardın oluşum süreci ele alınmış ve sürecin sonucunda elde edilmesi beklenen faydalar genel kapsamda değerlendirilmiş olup IFRS 18'in getirdiği temel yenilikler, uygulamada karşılaşılabilecek zorluklar ve fırsatlar, yasal engeller ve uygulamanın zamanlamasına yönelik değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, söz konusu iyileştirmelere bağlı olarak yeni standardın yürürlüğe girmesiyle finansal tablo kullanıcılarının hangi bilgilere erişme imkanının olacağı ve bu durumun finansal analiz açısından ne düzeyde önemli olduğu sorularına cevap verilebilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada öncelikle IFRS 18'in gelişim sürecine katkısı bulunan projeler ele alınmış, ardından IFRS 18'in yeni raporlama yaklaşımının sağlayacağı katkılar değerlendirilmeye çalışılmıştır.

İşletmelerin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarını daha yapısal özetlerle sunmalarına yönelik rehberlik sağlayan IFRS 18 standardı, yönetimin tanımladığı performans ölçütleri ile işletmelerin içsel performans göstergelerini açık ve anlaşılabilir bir şekilde ifade etmelerine ve kullanıcıların bu göstergeleri daha iyi anlamalarına yardımcı olur. Kâr veya zarar tablosunda yeni ve etkin alt toplam kullanımlarıyla öne çıkan standart gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında nakit akış tablosuna benzer bir sınıflandırmayla ve finansal tabloların dipnotlarına verdiği önemle finansal tabloların iletişim yönünü ön plana çıkarmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın IFRS 18 standardının finansal tabloların sunumuna etkisini örnek uygulamalarla ele alması açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünölmektedir.

2. IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardının Gelişim Süreci

İşletmelerin yayınladıkları finansal tablolarda bilgi iletişimlerini iyileştirmeyi amaçlayan ve finansal performansın sunumu noktasında yatırımcıların taleplerine daha iyi karşılık vermeyi amaçlayan IFRS 18 standardı, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılır ve karşılaştırılabilir hale getirilmesi ve yatırımcıların karar alma süreçlerini desteklemeyi hedeflemektedir. Bu kapsamda, IFRS 18 performans ölçütlerinin ve gelir/gider kalemlerinin daha tutarlı ve açıklayıcı bir şekilde sunulmasını sağlayarak, şirketlerin finansal durumlarını daha doğru bir şekilde yansıtmasını teşvik etmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kâr veya zarar tablosunda gelir ve giderlerin nasıl sınıflandırılacağı, kâr veya zarardan önce hangi alt toplamların sunulacağı ve finansal tablolar ile dipnotlarda bilgilerin nasıl gruplanacağına ilişkin ayrıntılı kurallar sunmaması uygulamada farklı yaklaşımlara yol açmakta ve şirketlerin kendi alt toplamlarını ve performans ölçütlerini (alternatif performans ölçütleri vb.) tanımlamalarına neden olmaktadır (IFRS 18 (2024), Effects Analysis).

IFRS 18 standardının tarihsel gelişimi incelendiğinde bu süreçte katkısı bulunan birçok farklı proje bulunmaktadır. IASB tarafından 2014 yılında başlatılan “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” projesi bu bağlamda ilk proje olup ilgili proje içerik ve sunum projelerinden oluşmaktadır. İçerik açısından “Temel Finansal Tablolar”, “Açıklama İnişiyatifi” ve “Yönetim Görüşleri” ve sunum açısından da “IFRS Taksonomisi” başlıkları yer almaktadır (Sultanoğlu, 2020: 235). Bu projelerden “Temel Finansal Tablolar” ve “Açıklama İnişiyatifi”, IFRS 18'in hayata geçirilmesi sürecine katkı sağlayan temel iki proje olarak değerlendirilmektedir (Öztürk, 2023: 221).

2.1. IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardının Proje Dönemi

IASB, finansal bilgilerin olabildiğince açık ve etkili bir şekilde iletilebilmesini sağlamak için hangi finansal bilgilere ihtiyaç duyulduğunu, bunların nasıl sağlandığını ve hangi biçimde sunulabileceğini belirlemek amacıyla 2014 yılında bir araştırma projesi başlatmıştır. Araştırma sonucunda; finansal performansı gösteren tabloların içerik ve biçiminin, aynı sektördeki işletmeler için bile farklılık gösterdiği, finansal tablo kullanıcıları tarafından temel finansal tablolarda daha fazla alt kalemin sunulması talep edildiği ve finansal tablo kullanıcılarına göre, yönetim tarafından tanımlanan ve finansal tablolarda doğrudan sunulmayan performans ölçütleri işletmenin gelecekteki performansına ilişkin yapılan analiz ve öngörüler açısından faydalı bilgiler sağlayabildiği yönünde bazı sonuçlara ulaşılmış ve akabinde “Finansal Tablolarda Daha İyi İletişim” projesi hayata geçirilmiştir.²

Tablo 1. IFRS 18’in Hazırlık Süreci: Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim Temalı Projeler

Daha İyi İletişim Projesi	Proje Hedefleri
<u>İçerik Projeleri</u>	
Temel Finansal Tablolar	Genel amaçlı finansal tabloların yapı ve içeriğinin iyileştirilmesi hedeflenmektedir.
<u>Açıklama İnisiyatifi</u>	
(1) Açıklama İlkeleri	İşletmelerin hangi muhasebe politikalarını açıklaması gerektiği ve bu bilgilerin nerede bulunacağı konusunda işletmelere esneklik sağlanması konularını ele almak için açıklama ilkelerinin geliştirilmesi veya mevcut açıklama ilkelerinin netleştirilmesi hedeflenmektedir.
(2) Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi	Finansal tabloların asli kullanıcıları için sağlanan açıklamaların iyileştirilmesi hedeflenmektedir.
(3) Önemlilik Tanımının Netleştirilmesi	İşletmelerin önemlilik ile ilgili yargılarının ihtiyaçlar gözetilerek iyileştirilmesi hedeflenmektedir.
Yönetim Görüşleri	Finansal tabloların dışında sunulan bilgilerin içeriğini ve finansal tablolara ilişkisini geliştirmeyi hedeflemektedir.
<u>Sunum Projesi</u>	
IFRS Taksonomisi	Finansal tablolarda ve finansal tablolar dışında yer alan bilgilerin elektronik raporlamasının sağlanması ve böylece finansal tabloları hazırlayanlar ile finansal tablo kullanıcılarının arasındaki iletişimin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.

İçerik projelerinden olan “Temel Finansal Tablolar” projesi IASB’in gündemine 2015 yılında alınmış ve proje kapsamında 17 Aralık 2019 tarihinde “Genel Sunum ve Açıklamalar” başlıklı taslak rapor yayımlanmıştır.³ Ancak taslak metin nihai hale getirilmemiş, IASB tarafından 14 -16 Aralık 2020 ve 26 Ocak 2021 tarihlerinde yapılan toplantılarda taslak metin ile ilgili geri bildirimlerin değerlendirilerek gelecek dönemlerdeki proje teklifleri için müzakerelerin yapılması kararı alınmıştır. 2021 yılı Mart ayı ile 2023 yılı Temmuz ayı arasında gerçekleştirilen kurul (IASB) toplantılarında alınan bir dizi geçici karar paydaşlardan alınan geri dönüşler de değerlendirilerek nihai hale getirilmiş ve 25-27 Temmuz 2023 tarihlerinde gerçekleştirilen son toplantıda yeni standardın nihai halinin yayımlanması kararı alınmıştır (Öztürk, 2023: 227, 228, 239). Standardın nihai hali ise 9 Nisan 2024’te yayımlanmış olup, 01.01.2027 ve sonrasında başlayan dönemde uygulanmaya başlanacaktır. İçerik projelerinden bir diğeri olan “Açıklama İnisiyatifi” projesi ve “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” projesi kapsamında ele alınan projeler genel olarak tamamlanmıştır. İçerik projelerinden olan “Yönetim Görüşleri” projesi ve sunum projesi olan “IFRS Taksonomisi” projesi ise halen sürmektedir.⁴

² (<https://kgk.gov.tr>; Erişim Tarihi: 17.07.2024.)

³ (www.ifrs.org, Erişim Tarihi: 17.07.2024).

⁴ (<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/03/bc-visual-guide-feb-2021.pdf>).

2.2. IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardının Getirdiği Yenilikler

IASB, “Temel Finansal Tablolar” projesinde üç temel konuyu ele almıştır. Bu konular aşağıdaki gibidir:⁵

- Kâr veya Zarar Tablosundaki Alt Toplamlar
- Finansal Tablolarda Doğrudan Sunulmayan Performans Ölçütleri
- Ayrı Olarak Sunulacak Olan Bilgilere Yönelik İyileştirmeler

Proje süreci boyunca bu konular odağında hareket edilmiş ve 9 Nisan 2024 tarihinde yayımlanan IFRS 18’de aşağıdaki konularda bazı yeni düzenlemelerin yapıldığı görülmüştür:

- IFRS 18.15 ile IFRS 18.24 arası paragraflarda “Temel Finansal Tabloların ve Dipnotların İşlevi” ile ifade edilen maddeler eklenmiştir.
- IFRS 18.41 ile IFRS 18.43 arası paragraflar “Birleştirme ve Ayrıştırma” olarak ifade edilen maddeler ve IFRS 18’in birleştirme ve ayrıştırma konusunda getirdiği yeni yaklaşım bu maddelerle açıklanmıştır.
- IFRS 18.47 ile IFRS 18.85 arası paragraflar “Kâr veya Zarar Tablosunun Yapısı ve İçeriği” ile ilgili olarak yeni düzenlemeleri içerecek şekilde yeniden tasarlanmıştır.
- Dipnot açıklamaları içerisinde yer alacak şekilde IFRS 18.121 ile IFRS 18.125 arası Paragraflara “Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri” eklenmiştir.

IFRS 18.15 ile IFRS 18.24 arası paragraflarda IFRS 18’in birleştirme ve ayrıştırma konusundaki yeni yaklaşımı desteklemektedir. Bu maddelerde görülen önemli değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Önemli hususlar finansal tablolarda sunulmalı ya da dipnotlarda açıklanmalıdır.
- Finansal tablolarda, finansal tablo kullanıcılarının temel finansal tablolarda sunulacak bilgilerden hareketle işletme ile ilgili genel bir görüş oluşturabilmesine olanak sağlayacak düzeyde asgari bilgiye yer verilmelidir.
- Dipnotlarda; temel finansal tablolarda sunulan ilave kalemlerin anlaşılmasını sağlayacak bilgilerin ve temel finansal tabloların amacına ulaşabilmesi için gerekli ilave bilgilerin açıklanması gerekmektedir.

Temel finansal tabloların ve dipnotların işlevi bölümünde, temel finansal tablolara yönelik şu ifadelere yer verilmiştir. Bir işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında;

- Faydalı olacak yapılandırılmış özetler sağlamak,
- Anlaşılabilir bir genel bakış elde etmek,
- İşletmeler arasında ve aynı işletme için raporlama dönemleri arasında karşılaştırmalar yapmak,
- Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgi aramak isteyebilecekleri kalemlerin veya alanların belirlenmesini sağlamak.

Bu bağlamda, dipnotlar ise kullanıcıların temel finansal tablolardaki kalemleri daha iyi anlaması amacıyla temel finansal tabloların ek bilgilerle desteklenerek önemli bilgilerin sağlandığı alanlar olarak değerlendirilmektedir.

IFRS 18.41 ile IFRS 18.43 arası paragraflarda IFRS 18’in birleştirme ve ayrıştırma konusundaki yeni yaklaşımı açıklanmaktadır. Bu maddelerde görülen önemli değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Standartlarda yer alan birleştirme ve ayrıştırma ilkelerine aykırı hareket etmeyecek şekilde; ortak karakteristiklere göre birleştirme yapılmalı, farklı karakteristikler ayrıştırılmalıdır. Birleştirilen ve ayrıştırılan her bir finansal tablo kalemi için dipnotlarda önemli hususlar açıklanmalı, önemli bilgiler gizlenmemelidir.
- Önemli olmakla birlikte ayrıştırılmayan bilgiler dipnotlarda açıklanmalıdır.
- Birleştirme ve ayrıştırma sonucunda ortaya çıkan kalemlerin ne anlama geldiği de açıklanmalıdır. Ayrıca, birleştirme ve ayrıştırmanın nasıl yapıldığı konusu da dipnotlarda izah edilmelidir.

IFRS 18, işletmelerin bireysel işlemlere ve diğer olaylara ilişkin bilgilerini, temel finansal tablolarda sunulan ve dipnotlarda açıklanan bilgiler içinde toplamasını veya ayrıştırmasını gerektirir. Burada ortaya konulan ilke şu hususları sağlamalıdır.

- Sunulan kalemler ortak özelliklere göre bir araya getirilir ve ortak olmayan özelliklere göre ayrıştırılır;
- Sunulan kalemler temel finansal tablolar ve dipnotların görevlerini yerine getirebileceği şekilde birleştirilir veya ayrıştırılır;
- Sunulan kalemler bir araya getirilmesi ve ayrıştırılması önemli bilgilerin sunumunu engellemez.
- Önemli kalemlerin mutlaka ayrıştırılması hususuna ek olarak ilgili kalemlerin temel finansal tablolarda sunulmaması durumunda, bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

⁵ (www.ifrs.org, Erişim Tarihi: 17.07.2024)

IFRS 18.47 ile IFRS 18.85 arası paragraflarda Kâr veya Zarar Tablosunun yapısı ve içeriği ile ilgili IAS 1’de var olan maddeler yeniden tasarlanmıştır. Buna göre Kâr veya Zarar tablosunda gelir ve giderler beş farklı kategoride sunulmaktadır. Bunlar; (1) işletme faaliyeti kategorisi, (2) yatırım faaliyeti kategorisi, (3) finansman faaliyeti kategorisi, (4) gelir vergileri kategorisi ve (5) durdurulan faaliyetler kategorisi şeklinde dir. şekil 1’de IFRS 18 uygulayan işletmelerde gelir tablosu bileşenlerine yer verilmiştir.

şekil 1. IFRS 18 Kapsamında Gelir Tablosu Bileşenleri

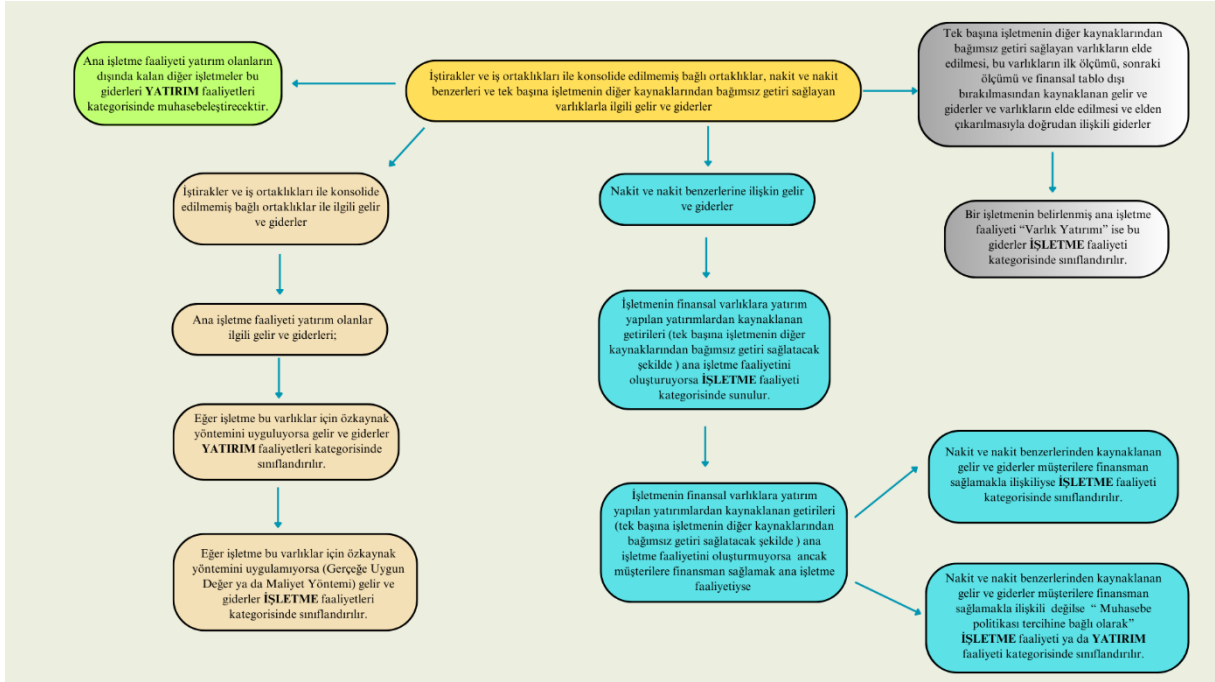
İşletme Faaliyetleri	Yatırım Faaliyetleri	Finansman Faaliyetleri
<p>İşletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan her türlü gelir ve gideri bu bölümde yer alır. Bu bölüm, gelir tablosunda yatırım, finansman, gelir vergileri veya durdurulan faaliyetler kategorilerinde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderleri içerir.</p>	<p>Yatırım faaliyetleri bölümünde, yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler yer almaktadır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir.</p> <ul style="list-style-type: none">• İştiraklerdeki, iş ortaklıklarındaki ve bağlı ortaklıklardaki yatırımlar,• Tek başına ve şirketin diğer kaynaklarından büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan diğer varlıklar,• Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kârlarındaki paylar;• Borç yatırımlarından elde edilen faiz geliri;• Öz kaynak yatırımlarından elde edilen temettüleri;• Kira gelirleri ve yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gerçeğe uygun değer kazançları veya kayıpları.	<p>Finansman kategorisi şunlardan oluşmaktadır:</p> <ul style="list-style-type: none">• Sadece finansman sağlanması içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderler;• Faiz gelir ve giderleri ile sadece finansman sağlamayı içermeyen işlemlerden doğan yükümlülüklerden kaynaklanan faiz oranlarındaki değişikliklerin etkileri. <p>Yalnızca finansman sağlanması içeren işlemlerden doğan yükümlülükler, tahvil, kredi, senet, bono ve ipotek gibi nakit olarak ödenen borçlanma araçlarını içerir. Sadece finansman sağlanmasını içermeyen işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler ise şunları içerir:</p> <ul style="list-style-type: none">• Mal veya hizmetler için ödenecek borçlar;• Kira ve fayda emeklilik yükümlülükleri.
<p>Durdurulan Faaliyetler</p> <p>Durdurulan faaliyetler kategorisi, UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardının gerektirdiği durdurulan faaliyetlerden gelir ve giderleri içermektedir.</p>		
<p>Vergi Bölümü</p> <p>TMS 12 Gelir Vergisi standardı uyarınca Gelir tablosuna dahil edilen vergi gideri veya vergi geliri ile ilgili kur farkları.</p>		

Kaynak: IFRS 18, Etki Analizi Raporundan Yararlanılmıştır.

Gelir ve giderler işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri bazında kategorilere ayrılırken işletmenin belirli bir ana iş faaliyetinde bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Belirli ana iş faaliyeti olarak kastedilenler; (1) belirli varlıklara yatırım yapılması (varlık yatırımı) ve (2) müşterilere finansman sağlanması şeklinde ayrılmaktadır (IFRS 18, Md. 49).

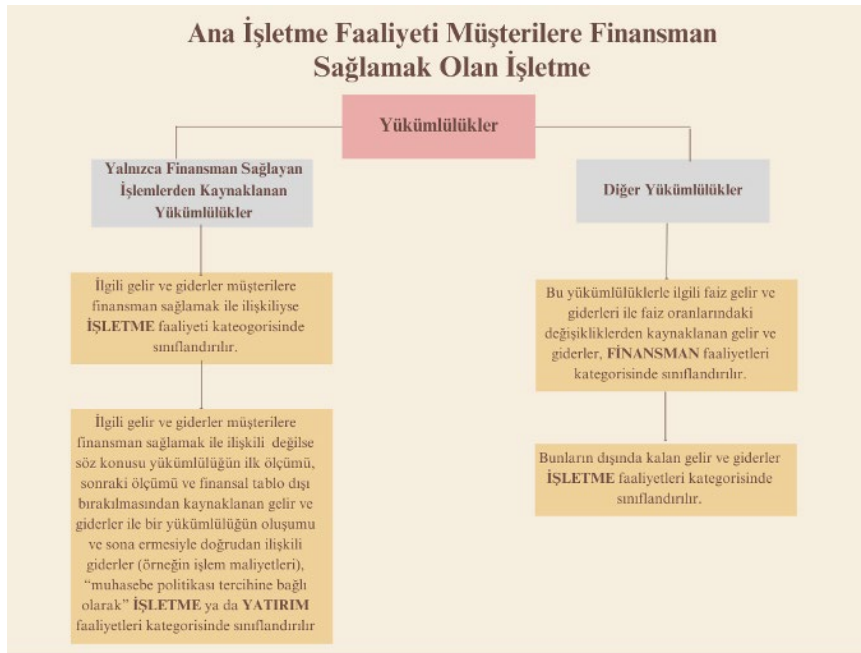
Ana iş faaliyeti belirli varlıklara yatırım yapmak olan/olmayan ya da müşterilerine finansman sağlamak olan/olmayan işletmelerin bu özellikleri dikkate alınarak belirli bazı gelir veya giderlerin işletme, yatırım ya da finansman faaliyeti olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Ana iş faaliyeti belirli varlıklara yatırım yapmak olmayan/olan işletmelerin (1) iştirakler ve iş ortaklıkları ile konsolide edilmemiş bağlı ortaklıklar, (2) nakit ve nakit benzerleri ve (3) tek başına işletmenin diğer kaynaklarından bağımsız getiri sağlayan varlıklarla ilgili olmak üzere; (1) bu varlıklardan elde edilen getirilere, (2) bu varlıkların ilk ölçümü, sonraki ölçümü ve finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderlere ve (3) bu varlıkların elde edilmesi ve elden çıkartılmasıyla doğrudan ilişkili giderlere (örneğin işlem maliyetleri) ilişkin sınıflandırma biçimleri şekil 2’deki gibi özetlenmiştir. Ayrıca; ana iş faaliyeti müşterilerine finansman sağlamak olmayan/olan işletmelerin yalnızca finansman sağlayan işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerinin (1) ilk ölçümü, sonraki ölçümü ve finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderlerin ve (2) bir yükümlülüğün oluşumu ve sona ermesiyle doğrudan ilişkili giderlerin (örneğin işlem maliyetleri) sınıflandırma biçimleri şekil 3’teki gibi özetlenmiştir.

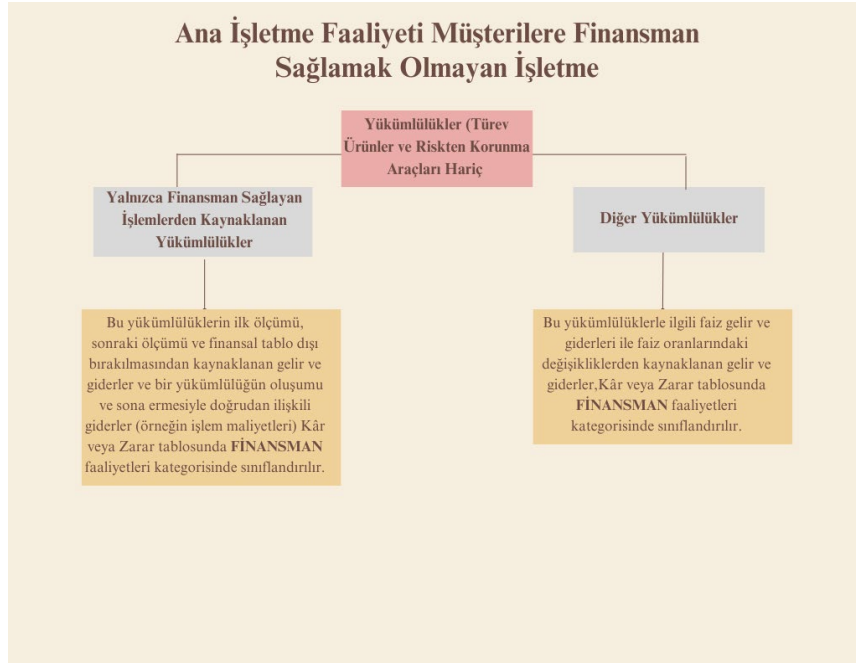
Şekil 2. Ana İşletme Faaliyeti Belirli Varlıklara Yatırım Yapmak Olmayan/Olan İşletmelerin Belirli Bazı Gelir ve Giderlerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 3. Ana İşletme Faaliyeti Müşterilerine Finansman Sağlamak Olmayan/Olan İşletmelerin Belirli Bazı Gelir ve Giderlerinin Sınıflandırılması





Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

İşletmenin kâr veya zarar tablosundaki alt toplamlarda asgari olarak, işletme faaliyeti kategorisinde belirlenen tüm gelir ve giderlerden oluşan faaliyet karı veya zararını, faaliyet kârı veya zararı ile yatırım faaliyeti kategorisinde belirlenen tüm gelir ve giderlerden oluşan faiz ve vergi öncesi kâr veya zararını ve tüm gelirlerden tüm giderlerin düşülmesiyle bulunan dönem kârı veya zararını sunmak zorundadır (IFRS 18, Md. 69).

IFRS 18'e göre, IFRS 9 Finansal Araçlar ve IFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri standartları da dikkate alınarak Kâr veya Zarar Tablosunda asgari olarak aşağıdakilerin sunulması gerekmektedir (IFRS 18, Md. 75):

1. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gelirinden ve sigorta hasılatından ayrı olarak sunulacak şekilde Hasılat;
2. Türü veya fonksiyonu ya da her ikisini birden içerecek şekilde ve işletme faaliyeti kategorisinde bir veya daha fazla kalemler sunulması ve bu kalemlerin satışların maliyeti fonksiyonunu da içermesi durumunda satışların maliyeti kalemini ayrı olarak sunmak koşuluyla Faaliyet Giderleri;
3. Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar;
4. Vergi gideri ya da geliri;
5. Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar

IFRS 9'a göre aşağıdakiler sunulmalıdır:

1. Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri;
2. IFRS 9'un 5.5 Bölümü uyarınca belirlenmiş değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil);
3. İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar;
4. İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar;
5. Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar.

IFRS 17'ye göre aşağıdakiler sunulmalıdır:

1. Sigorta hasılatı;
2. IFRS 17 kapsamında düzenlenen sözleşmelerden kaynaklanan sigorta hizmeti giderleri;
3. Elde tutulan reasürans sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve giderler;

4. IFRS 17 kapsamında dzenlenen sızleşmelerden kaynaklanan sigorta finansmanı gelir veya giderleri;
5. Elde tutulan reasürans sızleşmelerinden kaynaklanan finansman gelir ve giderleri.

IFRS 18.121 ile IFRS 18.125 arası Paragraflara Dipnot açıklamaları içerisinde yer alacak şekilde “Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri” eklenmiştir. Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri (MDPM), finansal tablolar dışında finansal tablo kullanıcılarıyla olan iletişimin geliştirilmesi ve işletmelerin finansal performansının belirli noktalarına ilişkin yönetimin görüşünün ortaya konulması amacını taşımaktadır. IFRS 18 kapsamında, düzeltilmiş kâr, düzeltilmiş faaliyet kârı ve düzeltilmiş FVÖK, IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı kapsamında amortisman, itfa ve değer düşüklüğü öncesi faaliyet kârı gelir ve giderlerin alt toplamları bağlamında birer MDPM örneğidir.

IFRS 18 standardıyla ilgili yapılan çalışmalar genel hatlarıyla değerlendirildiğinde, standardın finansal tabloların iletişim yönüne vurgu yaptığı hususu ön plana çıkmaktadır. Örneğin Neves (2024) çalışmasında, IFRS 18 standardının Brezilya’daki şirketler açısından yaratabileceği zorluk ve fırsatları ele almış ve yeni standardın finansal performansın daha şeffaf ve tutarlı bir şekilde sunulmasını sağlayarak yatırımcıların şirketlerin finansal performansını daha iyi analiz edebilmelerine olanak tanıyacağını ifade etmiştir. Brezilya Şirketler Yasası’nın uyumlu bir geçiş süreci açısından önemli bir sorun olduğunu belirten çalışma, raporlama noktasındaki uyumun özellikle uluslararası yatırımcılar için daha fazla şeffaflık, güven ve sermaye piyasalarına erişim avantajı sağlayacağını vurgulamıştır.

3. Finansal Performans Ölçümü Açısından IFRS 18

IFRS 18’de ön plana çıkan konuların başında finansal performansın sunulması ve açıklanması yer almaktadır. Finansal performansın sunumu Kapsamlı Gelir Tablosu ile yapılmakla birlikte, kapsamlı gelir sunumu (1) kâr veya zarar, (2) diğer kapsamlı gelir ve (3) bunlara ait sonuçların toplamından oluşmaktadır (IFRS 18, Md. 86). Finansal performansın sunum dışında yapılacak ilave açıklamalarla da desteklenmesi finansal tabloların finansal tablo kullanıcıları ile olan iletişimini arttırmaya yönelik getirilen önemli bir yeniliktir. Bu bağlamda, finansal performansın finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılabilmesi için yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine yönelik açıklamaların da ayrıca yapılması gerekmektedir (IFRS 18, Md. 119).

3.1. Kâr veya Zarar Tablosu Sunumunda Yeni Performans Göstergeleri

IFRS 18 diğer kapsamlı gelir sunumuna ilişkin yeni bir yaklaşım sunmazken, kâr veya zarar tablosunun sunumuna ilişkin birtakım yenilikler getirmektedir. IFRS 18’e göre Kâr veya Zarar Tablosu (1) işletme faaliyeti kategorisi, (2) yatırım faaliyeti kategorisi, (3) finansman faaliyeti kategorisi, (4) gelir vergileri kategorisi ve (5) durdurulan faaliyetler kategorisi olmak üzere beş bölüme ayrılacak şekilde tasarlanmıştır (IFRS 18, Md. 47). Ancak; (1) belirli varlıklara yatırım yapmak (varlık yatırımı) ve (2) müşterilere finansman sağlamak şeklinde ana işletme faaliyetinde bulunan işletmeler açısından ilave düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemelerin dışında kalan diğer işletmeler ise IFRS 18’in yürürlüğe girmesiyle birlikte Tablo 2’deki biçimsel yapıda Kâr veya Zarar Tablosu sunumu yapacaklardır.

Tablo 2 incelendiğinde; işletme, yatırım ve finansman faaliyeti kategorileri bazındaki ayırım açık bir şekilde görülmektedir. IFRS 18’e göre yatırım, finansman, gelir vergileri ve durdurulan faaliyet kategorilerinde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderlerin işletme faaliyeti kategorisinde sınıflandırılması gerekmektedir (IFRS 18, Md. 52). Tablo 2’de yer alan “Faiz ve Vergi Öncesi Kâr” kalemi, finansal performansın değerlendirilmesi açısından finansal tablo kullanıcılarına yeni bir alt toplam sunmaktadır. Ancak; ana işletme faaliyeti müşterilerine finansman sağlamak olan bir işletmenin; yalnızca finansman sağlayan işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerden doğan gelir ve giderleri müşterilerine finansman sağlamak ile ilişkili değilse, söz konusu yükümlülüğün (yalnızca finansman sağlayan işlemlerden kaynaklanan) ilk ölçümü, sonraki ölçümü, finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderler ile bir yükümlülüğün oluşumu ve sona ermesiyle doğrudan ilişkili giderler (örneğin işlem maliyetleri) “muhasebe politikası tercihiyle ilgili olarak” işletme faaliyeti kategorisinde sunulursa, “Faiz ve Vergi Öncesi Kâr veya Zarar” alt toplamı sunulmayacaktır (IFRS 18, Md. 73). Bunun dışında; işletme isterse Kâr veya Zarar Tablosunda ilave alt toplamlar sunma yönünde bir muhakemede de bulunabilir (IFRS 18, Md. 77). Tablo 2’de göze çarpan bir diğer durum ise şerefiye için değer düşüklüğü zararı şeklinde ifade edilen bir gider türünün gider fonksiyonlarından ayrı şekilde sunuluyor olmasıdır. Birleştirme ve ayrıştırma yapılması kapsamında önemli gider kalemi türleri fonksiyon hesaplarına dağıtılmadan da sunulabilmektedir (IFRS 18, Md. 78). Ayrıca, işletme eğer isterse kâr veya zarar tablosundaki giderleri türlerine göre (gider çeşidi) sınıflandırmayı da tercih edebilmektedir (IFRS 18, Md. 80).

Tablo 2. Kâr veya Zarar Tablosu Örneği

Kâr veya Zarar Tablosu Kalemleri	Cari Dönem	Önceki Dönem
Hasılat	367.000	353.100
Satışların Maliyeti	(241.600)	(224.100)
Brüt Kâr veya Zarar	125.400	129.000
İşletme Faaliyetleriyle İlgili Diğer Gelirler	12.200	4.100
Satış Giderleri	(28.900)	(27.400)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(25.100)	(25.900)
Genel Yönetim Giderleri	(20.900)	(22.400)
şerefiye İçin Hesaplanan Değer Düşüklüğü Zararı	(4.500)	-
İşletme Faaliyetlerle İlgili Diğer Giderler	(1.200)	(5.600)
Faaliyet Kârı veya Zararı	57.000	51.800
İştirak ve İş Ortaklıklarının Kâr veya Zararlarından Paylar	5.300	7.300
Faiz ve Vergi Öncesi Kâr	62.300	59.100
Kiralama Yükümlülükleri ve Diğer Borçlara İlişkin Faiz Giderleri	(13.000)	(13.200)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Oluşan Faiz Giderleri	(6.500)	(6.000)
Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	42.800	39.900
Vergi Gideri	(10.700)	(9.975)
Sürdürülen Faaliyetlerden Kâr veya Zarar	32.100	29.925
Durdurulan Faaliyetlerden Kâr veya Zarar	-	(5.500)
Net Kâr veya Zarar	32.100	24.425

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler, s. 7.

3.1.1. Kâr veya Zarar Tablosunda Kategorilerin Ayrımında Dikkat Edilecek Hususlar

IFRS 18 47. Maddeye göre bir kuruluş kâr veya zarar tablosunda yer alan gelir ve giderlerini beş kategoriden birinde sınıflandırmak durumundadır. İşletme faaliyetleri kategorisi, kâr veya zarar tablosunda yer alan ve diğer kategorilerde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderleri içerir (IFRS 18, Md. 52). IFRS 18 49. Maddeye göre bir kuruluşun esas faaliyetleri kapsamında varlıklara yatırım yapıp yapmadığını veya müşterilere finansman sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerekmektedir. Bir kuruluş, birden fazla ana iş faaliyetine sahip olabilir. Örneğin, gerek bir ürün üretimi gerekse müşterilerine finansman sağlayan bir kuruluş, hem üretim hem de müşteri finansmanı faaliyetini ana iş faaliyetleri olarak kabul edebilir. Bu bağlamda, gelir ve giderlerin bu standarda uygun olarak işletme, yatırım ve finansman kategorilerine sınıflandırılabilmesi için, kuruluşun yalnızca varlıklara yatırım yapmanın ve/veya müşterilere finansman sağlamasının ana iş faaliyetlerinden biri veya her ikisi olup olmadığını tespit etmesi yeterlidir (IFRS 18, B.30). Bir kuruluş, varlıklara yatırım yapmanın veya müşterilere finansman sağlamasının, ana iş faaliyeti olup olmadığı olgusunu değerlendirme sürecinde kanıtlara dayanarak kendi muhakemesini kullanmalıdır (IFRS 18, B.33).

Bir kuruluşun varlıklara yatırım yapması veya müşterilere finansman sağlaması ayrımında, bu tür faaliyetlerden elde edilen belirli bir alt toplam türü, işletme performansının önemli bir göstergesi olarak kullanılıyorsa, bu alt toplama bakılarak ilgili faaliyetin kuruluşun ana iş faaliyeti olup olmadığı tespit edilebilir. Brüt kâra benzer bu alt toplamlara net faiz geliri, net ücret ve komisyon geliri, sigorta hizmeti sonucu ya da net kira geliri örnek olarak verilebilir (IFRS 18, B.123). Brüt kâra benzer ilgili alt toplamlar, işletme esas faaliyet performansını değerlendirmek ve izlemek amacıyla veya esas faaliyet harici bir performans değerlendirmesine göre kullanılabilir. Bu bağlamda, işletmenin ana iş faaliyetini belirleme noktasında önemli bir kanıt olan bu toplamların kullanım amacı, ilgili kuruluşun faaliyet alanını tespit etmesine yardımcı olacaktır.

Bir kuruluşun esas faaliyetinin varlıklara yatırım yapma ya da müşterilere finansman sağlamak noktasındaki ayrımın tespitinde bir diğer yardımcı unsur da IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardıdır. İşletmede bir faaliyet bölümü kuruluşun işletme performansının önemli bir göstergesi ise ilgili bölüme dayanılarak ana faaliyet konusu tespit edilebilir (IFRS 18, B.36). Bu kapsamda ana iş faaliyeti varlıklara yatırım yapmak olan kuruluşlara şu işletmeler örnek olarak gösterilebilir (IFRS 18, B.31):

- IFRS 10 Konsolidasyon standardında tanımlandığı şekilde yatırım kuruluşları;
- Gayrimenkul Yatırım şirketleri
- Sigorta şirketleri

Müşterilere ana iş faaliyeti olarak finansman sağlayabilecek kuruluş örnekleri ise şunlardır (IFRS 18, B.32):

- (a) Bankalar ve diğer kredi kuruluşları;
- (b) Müşterilere kuruluşun ürünlerini satın alabilmeleri için finansman sağlayan kuruluşlar; ve
- (c) Müşterilere finansal kiralama yoluyla finansman sağlayan kiralayanlar.

3.1.2. İşletme Faaliyetleri Kategorisi

Bir kuruluş, kâr veya zarar tablosunda yer alan ve aşağıdaki kategorilerde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderlerini işletme faaliyetleri kategorisinde sınıflandıracaktır:

- (a) yatırım kategorisi;
- (b) finansman kategorisi;
- (c) gelir vergileri kategorisi; veya
- (d) durdurulan faaliyetler kategorisi.

IFRS 18 standardının 47-66. arasındaki maddeleri bir kuruluşun ana iş faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve giderleri, öz sermaye yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler hariç, kâr veya zarar tablosunun işletme kategorisinde sınıflandırmasına neden olur. Buna ek olarak, işletme faaliyetleri kategorisi bir kuruluşun ana iş faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve giderlerle sınırlı değildir. Bir kuruluş tarafından diğer kategorilerde sınıflandırılmayan, değişken veya süreklilik arz etmeyen gelir veya giderler dahil tüm gelir ve giderleri yine bu kategoride sınıflandırılacaktır. Kâr veya zarar tablosunun işletme faaliyetleri kategorisinde bir kuruluş giderlerini, giderlerinin en yararlı yapılandırılmış özetini sağlayacak şekilde bu özelliklerden birini veya her ikisini de kullanarak, satır öğeleri halinde sınıflandırmalı ve sunmalıdır (Çeşit esaslı / fonksiyon esaslı) (IFRS 18, B.80–B.85). Tablo 3'te IFRS 18'e göre işletme faaliyetleri kategorisinin çeşit esaslı örneğine yer verilmiştir.

Tablo 3. Çeşit Esasına Göre Kâr veya Zarar Tablosu İşletme Faaliyetleri Kategorisi Örneği

Kâr veya Zarar Tablosu Kalemleri	Cari Dönem	Önceki Dönem
Amortisman		
Satışların Maliyeti	23.710	21.990
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	2.515	2.590
Genel Yönetim Giderleri	4.975	4.750
Toplam Amortisman	31.200	29.330
Tükenme Payları		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	13.840	12.690
Toplam Tükenme Payları	13.840	12.690
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		
Satışların Maliyeti	61.640	57.175
Satış Giderleri	7.515	7.110
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	6.545	6.750
Genel Yönetim Giderleri	8.920	5.825
Toplam Çalışanlara Sağlanan Faydalar	84.620	76.860
Değer Düşüklüğü Zararları		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	1.600	1.500
Şerefiye Değer Düşüklüğü Zararı	4.500	-
Toplam Değer Düşüklüğü Zararları	6.100	1.500
Stoklar Değer Düşüklüęü⁶		
Satışların Maliyeti	2.775	2.625
Toplam Stoklar Değer Düşüklüğü	2.775	2.625

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler, s. 12.

⁶ Açıklanan tutarlar, zararları ve toplam değer düşüklüğü zararlarının ve değer düşüklüğü stoklarının iptallerinin ve stok değer düşüklüğünün iptallerinin toplamını temsil etmektedir.

3.1.3. Yatırım Faaliyetleri Kategorisi

Varlıklardan elde edilen gelirler, varlıkların ilk ve sonraki ölçümünden kaynaklanan gelir ve giderler, varlıkların finansal tablo dışı bırakılması ve varlıkların edinilmesi ile elden çıkarılmasına doğrudan atfedilebilen giderler (örneğin, işlem maliyetleri ve varlıkları satma maliyetleri) bir kuruluşun yatırım kategorisinde sınıflandıracağı gelir ve giderler arasındadır. Bu gelir ve gider kalemleri standardın açıklama bölümü 47. maddesinde, faiz, temettüleri, kira geliri, amortisman, değer düşüklüğü kayıpları ve değer düşüklüğü kayıplarının tersine çevrilmesi; gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpları ve varlığın finansal durum tablosundan çıkarılması veya satış amaçlı olarak sınıflandırılmasından ve yeniden ölçülmesinden elde edilen gelir ve giderler şeklinde örneklendirilmiştir. İlgili gelir ve gider kalemleri, standardında 53. Maddesine göre iştirakler, ortak girişimler ve konsolide edilmemiş bağı ortaklıklardaki yatırımlar, nakit ve nakit benzerleri ve kuruluşun diğer kaynaklarından bağımsız ve büyük ölçüde bağımsız bir getiri sağlayan diğer varlıklar şeklinde yatırım kategorisinde sınıflandırılacaktır.

Diğer kaynaklardan bağımsız ve büyük ölçüde bağımsız bir getiri sağlayan diğer varlıklar, borç ve özsermaye yatırımları ile yatırım amaçlı gayrimenkuller ve bu gayrimenkullerin kira gelirlerine yönelik alacaklar şeklinde örneklendirilebilir. Bir kuruluşun esas faaliyeti bu tür yatırımlar ise bu durumda elde edilen gelir ve giderler işletme faaliyetleri kategorisinde sınıflandırılır. Ana faaliyet konusu varlıklara yatırım yapmak olan işletmelerde, iştirakler, ortak girişimler ve konsolide edilmemiş bağı ortaklıklardaki yatırımlar, varlıklar öz sermaye yöntemi uygulanarak muhasebeleştiriliyorsa yatırım kategorisinde, varlıklar öz sermaye yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmiyorsa işletme faaliyetleri kategorisinde sınıflandırılacaktır.

3.1.4. Finansman Faaliyetleri Kategorisi

Finansman kategorisinde hangi gelir ve giderlerin sınıflandırılacağını belirlemek için bir kuruluş, yalnızca finansman sağlamayı içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler ile bu kapsama girmeyen, yani yalnızca finansman sağlamayı içermeyen işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler arasında ayırım yapmalıdır (IFRS 18, Md.59). Standardın 59(a) maddesinde belirtilen yükümlülükler (yani, yalnızca finansman sağlamayı içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler) için, bir kuruluş, yükümlülüklerin ilk ve sonraki ölçümünden kaynaklanan gelir ve giderleri ve yükümlülüklerin ihracına ve tasfiyesine doğrudan atfedilebilen artımlı giderleri (örneğin işlem maliyetleri), kâr veya zarar tablosunda finansman faaliyetleri kategorisinde sınıflandıracaktır.

Standardın 65. Maddesi, müşterilere finansman sağlayan bir kuruluşun, ana iş faaliyeti olarak, yalnızca finansman sağlamayı içeren işlemlerden kaynaklanan bazı veya tüm yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderleri işletme kategorisinde sınıflandırmasını gerektirir. Bir kuruluş müşterilere finansmanı ana iş faaliyeti olarak sağlıyorsa, gelir ve giderleri (IFRS 18, Md.59) şu şekilde sınıflandıracaktır:

- (a) Madde 59(a)'da belirtilen yükümlülüklerden (yani, yalnızca finansman sağlamayı içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler):
 - (i) yükümlülükler müşterilere finansman sağlamakla ilgiliyse işletme kategorisinde.
 - (ii) yükümlülükler müşterilere finansman sağlamakla ilgili değilse Madde 60'ta belirtilen gelir ve giderleri işletme kategorisinde veya finansman kategorisinde sınıflandırmak için bir muhasebe politikası seçimi uygulayarak sınıflandırır.

3.1.5. Diğer İşletme Türlerine İlişkin Kâr veya Zarar Tablosu Örnekleri

IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler kapsamında ana faaliyet konusuna göre farklı kâr veya zarar tablosu örneklerine yer verildiği bu bölümde öncelikle ana faaliyet konusu müşterilere finansman sağlamak olan bir üretici kuruluşun kâr veya zarar tablosu sunulmuştur. Tablo 4 incelendiğinde Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Faiz Gelirleri ile Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Faiz Giderleri kalemlerinin netleştirilmesi sonucunda Brüt Kâr veya Zarar kalemine benzer Net Faiz Geliri alt toplamı dikkat çekmektedir. Bu kapsamda, Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Olmayan Borçlanmalara İlişkin Faiz Giderleri ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Oluşan Faiz Giderleri şeklinde bir finansman faaliyetleri raporlaması yapılmıştır.

Tablo 4. Ana Faaliyet Konusu Müşterilere Finansman Sağlamak Olan Bir Üretici Kuruluşun Kâr veya Zarar Tablosu Örneği

Kâr veya Zarar Tablosu Kalemleri	Cari Dönem	Önceki Dönem
Hasılat	390.000	365.000
Satışların Maliyeti	(285.000)	(270.000)
Brüt Kâr veya Zarar	105.000	95.000
Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Faiz Gelirleri	119.500	121.000
Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Faiz Giderleri	(110.000)	(100.800)
Net Faiz Geliri	9.500	20.200
Satış Giderleri	(28.900)	(26.300)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(15.800)	(15.400)
Genel Yönetim Giderleri	(22.900)	(23.600)
İşletme Faaliyetlerle İlgili Diğer Giderler	(4.500)	(5.400)
Faaliyet Kârı veya Zararı	42.400	44.500
Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	5.500	4.000
Faiz ve Vergi Öncesi Kâr	47.900	48.500
Müşterilere Finansman Sağlanmasıyla İlgili Olmayan Borçlanmalara İlişkin Faiz Giderleri	(3.800)	(3.500)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Oluşan Faiz Giderleri	(3.600)	(4.200)
Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	40.500	40.800
Vergi Gideri	(10.125)	(10.200)
Net Kâr veya Zarar	30.375	30.600

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler, s. 22.

Tablo 5'te ana faaliyet konusu finansal varlıklara yatırım yapmak olan bir sigorta şirketinin kâr veya zarar tablosu örneği sunulmuş olup ilgili tabloda Sigorta Gelirleri ve Sigorta Hizmeti Giderleri kalemlerinin netleştirilmesi sonucunda Brüt Kâr veya Zarar kalemine benzer Sigorta Hizmeti Sonucu alt toplamı raporlanmıştır. Buna ek olarak, Faiz ve Vergi Öncesi Kâr alt toplamı öncesinde Net Finansal Sonuca yer verilmiş ve Sigorta Hizmeti Sonucu ile Faaliyet Kârı veya Zararı sunulmuştur.

Tablo 5. Ana Faaliyet Konusu Finansal Varlıklara Yatırım Yapmak Olan Bir Sigorta şirketinin Kâr veya Zarar Tablosu Örneği

Kâr veya Zarar Tablosu Kalemleri	Cari Dönem	Önceki Dönem
Sigorta Gelirleri	138.200	133.800
Sigorta Hizmeti Giderleri	(107.000)	(106.000)
Sigorta Hizmeti Sonucu	31.200	27.800
Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	117.000	103.000
Kredi Değer Düşüklüğü Zararı	(5.000)	(1.500)
Sigorta Finansman Giderleri	(85.900)	(84.000)
Net Finansal Sonuç	26.100	17.500
İşletme Faaliyetlerle İlgili Diğer Giderler	(3.100)	(4.600)
Faaliyet Kârı veya Zararı	54.200	40.700
İştirak ve İş Ortaklıklarının Kâr veya Zararlarından Paylar	(5.400)	4.800
Faiz ve Vergi Öncesi Kâr	48.800	45.500
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Oluşan Faiz Giderleri	(2.500)	(2.200)
Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	46.300	43.300
Vergi Gideri	(10.200)	(9.000)
Net Kâr veya Zarar	36.100	34.300

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler, s. 23.

Tablo 6'da ana faaliyet konusu finansal varlıklara yatırım yapmak ve müşterilere finansman sağlamak olan bir yatırım ve ticaret bankasının kâr veya zarar tablosu örneğine yer verilmiştir. Brüt Kâr veya Zarar kalemine benzer bir şekilde Faiz Gelir ve Giderleri ile Ücret ve Komisyon Gelir ve Giderleri ayrı kalemlerde netleştirilmiştir.

Tablo 6. Ana Faaliyet Konusu Finansal Varlıklara Yatırım Yapmak ve Müşterilere Finansman Sağlamak Olan bir Yatırım ve Ticaret Bankasının Kâr veya Zarar Tablosu Örneği

Kâr veya Zarar Tablosu Kalemleri	Cari Dönem	Önceki Dönem
Faiz Gelirleri	356.000	333.800
Faiz Giderleri	(281.000)	(259.000)
Net Faiz Geliri	75.000	74.800
Ücret ve Komisyon Gelirleri	76.800	74.300
Ücret ve Komisyon Giderleri	(45.300)	(44.800)
Net Ücret ve Komisyon Geliri	31.500	29.500
Net Ticaret Gelirleri	9.100	900
Net Yatırım Gelirleri	11.600	7.800
Kredi Değer Düşüklüğü Zararı	(17.300)	(19.100)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	(55.100)	(49.500)
Amortisman ve Tükenme Payları	(6.700)	(5.950)
İşletme Faaliyetleriyle İlgili Diğer Giderler	(5.100)	(4.550)
Faaliyet Kârı veya Zararı	43.000	33.900
İştirak ve İş Ortaklıklarının Kâr veya Zararlarından Paylar	1.800	2.100
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Oluşan Faiz Giderleri	(2.200)	(1.800)
Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	42.600	34.200
Vergi Gideri	(11.200)	(9.000)
Net Kâr veya Zarar	31.400	25.200

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler, s. 25.

3.2. Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri (Management-Defined Performance Measures, MDPM), gelir ve giderlerin Kâr veya Zarar Tablosunda sunulmayan alt toplamalarının açıklanması işlemidir. İşletme bu açıklamayı, işletmenin finansal performansının bir yönüne ilişkin yönetimin görüşünü finansal tablo kullanıcılarına iletmek amacıyla yapmaktadır. IFRS 18, 117. Maddeye göre yönetimin tanımladığı performans ölçütleri, bir işletmenin finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerinde kullandığı veya işletmenin, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının bir yönüne ilişkin yönetimin görüşünü finansal tablo kullanıcılarına iletmek için kullandığı gelir ve giderlerin alt toplamı olarak ifade edilebilir. İşletme yönetiminin, finansal performansın belirli yönlerini kendi perspektifleriyle açıklamak amacıyla geliştirdiği ve kullandığı özel bir performans ölçümü olan MDPM, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin performansını daha iyi anlamaları için yönetimin bakış açısını yansıtan ek bilgiler sunar ve yatırımcılar ve diğer ilgililer için işletmenin performansını, yönetimin kendi iç analizleri doğrultusunda değerlendirmelerine yardımcı olur.

3.2.1. Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütlerinin Amacı ve Rolü

IFRS 18 121. Madde MDPM'lerin açıklanma amacını şu şekilde ifade etmektedir;

İşletmenin, yönetimin tanımladığı performans ölçütleri ile ilgili olarak yapacağı açıklamaların amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları anlamalarına yardımcı olacak bilgiyi sağlamaktır:

- Yönetimin bakış açısına göre, yönetimin tanımladığı performans ölçüsüyle iletilen finansal performansın hangi yönü olduğu; ve
- Yönetimin tanımladığı performans ölçüsünün, IFRS Muhasebe Standartları tarafından tanımlanan ölçülerle nasıl karşılaştırıldığı.

Bir işletme, her bir MDPM'yi açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlamalı ve bu tanımlar finansal tablo kullanıcılarını yanıltmamalıdır (IFRS 18, B.134–B.135). İşletme, yönetimin görüşüne göre bu performans ölçüsünün hangi finansal performans yönünü ilettiğini tanımlamalıdır. Bu açıklama, yönetimin neden bu ölçünün işletmenin finansal performansı hakkında faydalı bilgi sağladığını düşündüğüne dair gerekçeleri de içermelidir. Yönetimin tanımladığı performans ölçüsünün nasıl hesaplandığı açıkça belirtilmelidir (IFRS 18, Md.123). Bir işletme, bir MDPM hesaplama yönteminde değişiklik yaparsa, yeni bir MDPM eklerse veya daha önce açıklanan bir MDPM'yi kullanmayı bırakırsa, kullanıcılara değişiklik, ekleme veya kaldırma ve bunların etkilerini anlamalarını sağlayacak bir açıklama yapmak zorundadır. Değişiklik, ekleme veya kaldırmayı yansıtmak şeklinde yeniden düzenlenmiş karşılaştırmalı bilgiler sağlanmalı ve eğer bu uygulama imkânsızsa, bu durum belirtilmelidir (IFRS 18, Md.124).

IFRS 18, 118. Maddeye göre, şu unsurlar yönetimin tanımladığı performans ölçütleri kapsamında yer almaz;

- Brüt kâr veya zarar ve brüt kâr veya zarara benzer net faiz geliri, net ücret ve komisyon geliri, sigorta hizmeti sonucu, net finansal sonuç ve net kira geliri gibi alt toplamlar (IFRS 18 B123);
- Amortisman, itfa ve IAS 36 kapsamındaki değer düşüklüğü öncesi faaliyet karı veya zararı;
- Öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen tüm yatırımlardan elde edilen gelir ve giderleri içeren faaliyet karı veya zararı;
- Vergi öncesi kar veya zarar;
- Devam eden faaliyetlerden elde edilen kar veya zarar.

Gelir ve giderlere dair alt toplamlar, finansal tablolar dışında kamuya açık bir şekilde raporlandığında, bu alt toplamın kullanıcıya yönetimin finansal performansına ilişkin görüşünü yansıttığı varsayılır. Ancak, eğer işletme, makul ve desteklenebilir bilgilere dayanarak bu alt toplamın yönetimin finansal performansına dair görüşünü yansıtmadığını ortaya koyarsa bu varsayımı çürütebilir (IFRS 18, Md.119-120). İlgili alt toplamların yönetimin performans görüşünü yansıtmadığını gösteren kanıtlar sunulması ve alt toplamların kullanılma amacının yönetimin performans görüşünü iletmenin ötesinde başka bir nedeninin olması bu durumlara örnek gösterilebilir.

IFRS 18 B.125-128 aralığında gelir ve giderlere ait alt toplamların yönetimin görüşünü yansıtmadığı durumlar şu şekilde ifade edilmiştir;

- Alt toplam iletişimde belirgin bir şekilde vurgulanmazsa bir başka ifadeyle önemsizse, yönetimin görüşünü iletmez. Örneğin, alt toplamın nadiren referans alınması veya yalnızca bazı kullanıcıların talepleri doğrultusunda sağlanması, bu toplamın önemli olmadığını gösterir.
- Eğer yönetim ilgili alt toplamı işletme içinde finansal performansı değerlendirmek için kullanmıyorsa, bu toplam yönetimin bakış açısını yansıtmıyor olabilir. Ancak, alt toplam içsel raporlamada kullanılıyorsa ve kamuya açık bir şekilde de raporlanıyorsa, bu durumda yönetimin performans ölçüsü olarak kabul edilir.

IFRS 18 B.129, bir işletmenin alt toplamı kamuya açık iletişimde yönetimin finansal performans görüşünü iletme dışında başka amaçlarla kullanabileceği durumlara ilişkin makul ve desteklenebilir bilgi örnekleri sunmaktadır. Örneğin; alt toplamın yasal veya düzenleyici bir zorunluluk nedeniyle kamuya açık iletişimde kullanılması, bu toplamın yönetimin performansını iletme amacı gütmeyeceğini gösterir. Alt toplam, finansal raporlama standartlarına göre değil de başka bir muhasebe çerçevesine göre hazırlanmış finansal tablolarla ilgili performans iletme amacıyla kullanılıyorsa, bu durum da yönetimin performans görüşüyle doğrudan ilişkili değildir. Alt toplam, bir dış tarafın talebini karşılamak amacıyla kullanılıyorsa, bu durum da yönetimin finansal performansını yansıtmama amacı taşımadığını gösterir. Son olarak, alt toplam, finansal performans dışında başka bir bilgi iletme için kullanılıyorsa (örneğin, operasyonel verimlilik, çevresel etki vb.), bu durumda da yönetimin finansal performans görüşüyle ilgisi olmayabilir. Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri zaman içerisinde değişiklik arz edebilir. Standardın B.131 maddesinde bir işletmenin alt toplamları nasıl kullandığı ve zamanla bu kullanımın nasıl değişebileceği açıklanmaktadır. Bu bağlamda, bir alt toplamın başlangıçta "yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü" olarak kabul edilmemiş olabileceği, ancak zaman içinde bu statüyü kazanabileceği veya bu statüyü kaybedebileceği vurgulanmaktadır.

3.2.2. Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütü Örnekleri

IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekler kapsamında Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütü örneklerine yer verildiği bu bölümde XYZ Grubu adına bir işletme yönetiminin MDPM uygulamaları sunulmuştur. Tablo 7’de XYZ Grubu’nun Kâr veya Zarar Tablosundaki işletme faaliyeti kategorisi sonucu elde ettiği kâr veya zararı, IFRS Muhasebe Standartları uyarınca tanımlanmış biçiminden farklı bir izahla (performans bazlı) dipnotlarda açıklamak istediği bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

İşletme yönetimi Tablo 7’de sunduğu bilgilerden hareketle, Kâr veya Zarar Tablosunda yapmış olduğu sunuma ilave olarak aşağıdaki tespitleri de açıklamış olacaktır:

- Değer düşüklüğü zararı ile ilgili bir vergi indirimi bulunmadığından herhangi bir vergi avantajı sağlanamamıştır.
- Genel yönetim giderleri içerisinde sınıflandırılmış olan yeniden yapılandırma giderleri, işletmenin X ülkesindeki çeşitli fabrikaların kapatılmasıyla ilgili olan işten çıkarma giderlerini, çalışanların yeniden eğitim giderlerini ve yer değiştirme giderlerini içermektedir. Vergi etkisi, X ülkesinde uygulanmakta olan yasal vergi oranı dikkate alınarak hesaplanmıştır.
- Maddi duran varlıkların elden çıkartılmasından kaynaklanan kazançlar, Y ülkesindeki bazı taşınmazların elden çıkartılmasından kaynaklanmaktadır. Vergi etkisi, Y ülkesinde uygulanmakta olan yasal vergi oranı dikkate alınarak hesaplanmıştır.

İşletme yönetimi Tablo 7’deki bilgileri ve ulaştığı tespitleri açıklayarak, finansal tablolar üzerinden finansal tablo kullanıcıları ile sağlamaya çalıştığı iletişimi daha da gulendirmiş olacaktır. Söz konusu açıklamalar, işletme yönetiminin önemli açıklama hususları barındırdığına kanaat getirdiği her bir alt toplam için ayrı ayrı yapılabilir.

Tablo 7. XYZ Grubu Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütü Örneği

		Değer Düşüklüğü Zarar Karşılıkları /İptalleri	Yeniden Yapılandırma Karşılıkları /İptalleri	MDV Satış Kazançları /Kayıpları	
İşletme Faaliyetlerinden Diğer Gelirler		-	-	(1.800)	Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütü
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		1.600	-	-	
Genel Yönetim Giderleri		-	3.800	-	Düzeltilmiş İşletme Faaliyeti Kategorisi Kârı
şerefiye İçin Değer Düşüklüğü Zararları		4.500	-	-	
İşletme Faaliyeti Kategorisi Kârı	57.000	6.100	3.800	(1.800)	65.100
					Düzeltilmiş Sürdürülen Faaliyet Kârı
Vergi Gideri		-	(589)	297	
Sürdürülen Faaliyet Kârı	32.100	6.100	3.211	(1.503)	39.908
Kontrol Gücü Olmayan Paylar Kısmı		305	161	-	

Kaynak: IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamaya İlişkin Açıklayıcı Örnekle, s. 15 – 16.

Bununla birlikte şu hususlar da yönetimin tanımladığı performans ölçütleri kategorisine örnek oluşturmaktadır;

- **Düzeltilmiş Faaliyet Kârı (Adjusted Operating Profit):** XYZ Grubu'nun ana faaliyetlerinden elde ettiği kârdan süreklilik arz etmeyen veya olağan dışı kabul edilen kalemler hariç tutularak hesaplanan düzeltilmiş faaliyet kârı değer bir MDPM örneğidir. Bu kapsamda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü zararları, yeniden yapılandırma giderleri ve süreklilik arz etmeyen dava giderleri gibi unsurlar dahil edilmeyerek XYZ Grubu, düzeltilmiş faaliyet kârını, işletmenin sürekli ve temel faaliyetlerinden elde edilen kârlılığı daha iyi anlamak için sunmaktadır.
- **Devam Eden Faaliyetlerden Elde Edilen Düzeltilmiş Kâr (Adjusted Profit from Continuing Operations):** XYZ Grubu'nun devam eden faaliyetlerinden elde ettiği kârdan, süreklilik arz etmeyen gelir ve gider kalemleri hariç tutularak hesaplanan devam eden faaliyetlerden elde edilen düzeltilmiş kâr değer bir MDPM örneğidir. Bu kapsamda, bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan kazanç veya zararlar, dava giderleri (örneğin, fikri mülkiyet ihlalleri gibi tek seferlik masraflar) ve düzenleyici kuralların ihlali nedeniyle ödenen cezalar dahil edilmeyerek XYZ Grubu, süreklilik arz eden ve esas faaliyetlerinden kaynaklanan kârlılığı daha iyi değerlendirmek için bu MDPM'yi kullanabilir.
- **Düzeltilmiş EBITDA (Adjusted EBITDA):** XYZ Grubu'nun faiz, vergi, amortisman ve itfa payları öncesi kârı (EBITDA), süreklilik arz etmeyen veya olağan dışı kabul edilen kalemler hariç tutularak hesaplanan düzeltilmiş EBITDA değer bir MDPM olarak kullanılabilir. Bu kapsamda, önceki örneklede yer alan unsurlar hesaplamaya dahil edilmeyerek daha gerçekçi bir sunum tercih edilebilir.
- **Düzeltilmiş Nakit Akışı (Adjusted Cash Flow):**
- **Düzeltilmiş Serbest Nakit Akışı (Adjusted Free Cash Flow):** XYZ Grubu'nun faaliyetlerinden elde ettiği nakit akışlarından, süreklilik arz etmeyen veya olağan dışı kabul edilen kalemler hariç tutularak hesaplanan düzeltilmiş nakit akışı veya net nakit akışından sermaye harcamaları ve önceki unsurlar çıkarılarak hesaplanan düzeltilmiş serbest nakit akışı, ilgili işletmenin nakit yaratma kapasitesini ve nakit akışlarının operasyonel sürdürülebilirlik üzerindeki etkilerini daha iyi ortaya raporlayabilme açısından birer MDPM örneği olarak sunulabilir.

4. Sonuç

IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardı, finansal performansın sunumu ile ilgili olarak uzun yıllardır devam eden sorunlara çözüm olabilecek yeni yaklaşımlarıyla birlikte IFRS Muhasebe Standartları içerisinde yerini almıştır. Yeni standart “daha iyi iletişim” hedefine uygun olarak tasarlanmış, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal performansını daha iyi okuyabilmeleri için yeni hükümler getirmiştir.

Yapılan bu çalışmada aktarılan tüm yenilikler, IFRS 18’in finansal raporlama konusunda nasıl bir dönüm noktası olduğunu kanıtlar niteliktedir. Bu bağlamda, IFRS 18’in genel olarak aşağıdaki tespit edilen katkıları sağlayacağı söylenebilir:

- I. İhtiyaca uygunluk kapsamındaki önemli bilgilerin gerek finansal tablolardaki alt toplamlarda gerekse dipnotlarda açık ve anlaşılır bir biçimde sunulabilmesi sağlanacaktır. Böylelikle, finansal tablo kullanıcıları ile olan iletişim yolu güçlendirilecektir.
- II. Kâr veya zarar tablosundaki faaliyet bazlı bölümlene, performansın kaynağının anlaşılabilmesi adına daha yararlı olacaktır. Bu durum, gelecek performans beklentileri ile ilgili öngörülerin daha isabetli bir biçimde yapılabilmesine olanak sağlayacaktır.
- III. Ana işletme faaliyeti itibarıyla farklı işletmelerin detaylı kâr veya zarar tablosu sunumu yapabilmeleri olanaklı hale gelecektir. Böylelikle farklı işletmeler arasında daha doğru ve etkili performans karşılaştırmaları yapılabilecektir.
- IV. Yönetimin performans göstergesi olarak sunmayı amaçladığı bilgilerin finansal tablolar dışında izah edilebilmesi imkânı olduğu genişletilmiştir. Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri kar veya zarar tablosunda sunulan performansın daha iyi anlaşılmasına olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

01.01.2027 ve sonrasındaki yıllık raporlama dönemleri itibarıyla IFRS 18’in yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmasıyla, özellikle finansal tablolarda sunulan ve dipnotlarda açıklanan performansın ne ölçüde iyileştiği daha açık bir biçimde görülmeye başlanacaktır. Gelecek süreçte; işletmeler tarafından IFRS 18’e uygun olarak hazırlanacak finansal tabloların içeriklerine yönelik analizlerle, IFRS 18’in uygulamada görülen spesifik katkılar, uygulama kısıtları ve karşılaşılan problemleri vb. daha açık bir biçimde ortaya konulabilecektir. Bu bağlamda; bu çalışmayı takiben yapılacak akademik çalışmalarda, IFRS 18’in uygulanmaya başlanması ile birlikte elde edilen kazanımlar daha iyi okunmaya ve anlaşılmaya başlanacaktır.

Kaynakça

IFRS 18 (2024). *Effects Analysis*, IFRS Foundation.

IFRS 18 (2024). *Illustrative Examples on Presentation and Disclosure in Financial Statements*, IFRS Foundation.

IFRS 18 (2024). *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, IFRS Foundation.

NEVES, H. C. (2024). IFRS 18 Implementation in Brazilian Enterprises: Challenges and Opportunities. *International Journal of Business Administration*, (15) 2, 102 – 112.

SULTANOĞLU, B. (2020). Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim”: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Yaptığı alışmalar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (60), 229 – 250.

ÖZTÜRK, E. (2023). IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Gelişimi ve Gelecek Dönemler İçin Yapılan Değişiklik alışmaları. Editör: Prof.Dr. Yıldız ÖZERHAN, *Denetim, Güvence ve Finansal Raporlama Standartlarında Güncel Gelişmeler* içinde, 217 – 246.

İnternet Kaynakları:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/ek_1.pdf (Erişim Tarihi: 13.07.2024)

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/ed-primary-financial-statements/#consultation> (Erişim Tarihi: 13.07.2024)