

UFRS 18 FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA STANDARDINDAKİ YENİLİKLER*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 28.11.2024
Kabul Tarihi : 10.02.2025
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1592914

Dr. Begüm HAZAR**
Prof. Dr. Serap S. YANIK***

Bibliyografik Bilgiler

Hazar, B., & Yanık, S., S. (2025). “UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardındaki Yenilikler” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 75, Sayfa : 145-166) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1592914>

ÖZ

Finansal performansın sunumunun iyileştirilmesi finansal tablo kullanıcıları tarafından IASB’ye iletilen ve uzun zamandır kurulun gündeminde olan konulardandır. UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu’nun yerini alacak olan UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama’da performansın sunumunu doğrudan etkileyen değişiklikler bulunmaktadır. Kâr veya zarar tablosundaki gelir ve giderlerin işletme faaliyetleri bazında sınıflandırılarak bölümler halinde sunulması ve yeni zorunlu ara toplamaların raporlanması, bu tablonun dipnotunda yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerinin açıklanması ve esas faaliyet giderlerinin sunumunda karma yaklaşıma izin verilmesi dikkat çeken yeniliklerdendir. Ayrıca faydalı bir biçimlendirilmiş özet sunma işlevi ve daha fazla ayrıştırılmış bilgiye yer verilmesi, tüm temel finansal tabloları ilgilendiren diğer önemli hususlardır.

Anahtar Kelimeler: UFRS 18, UMS 1, Finansal Raporlama Standartları

Jel Sınıflandırması: M40, M41

* Bu çalışma “ ‘UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamalar’ Kapsamında Kâr veya Zarar Tablosu ve Kullanıcı Algısı Üzerine Bir Araştırma” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

** Araştırmacı, begumugurr@gmail.com, ORCID: 0000-0001-5075-8416

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İşletme Bölümü, serap.yanik@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7525-8717

NEW REQUIREMENTS COMING WITH IFRS 18 PRESENTATION AND DISCLOSURE IN FINANCIAL STATEMENTS**ABSTRACT**

Improving the presentation of financial performance is one of the issues requested from the IASB by financial statement users and has been on the Board's agenda for a long time. IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements, which will replace IAS 1 Presentation of Financial Statements, contains changes that directly affect the presentation of performance. The most notable changes are the categorization of income and expenses in income statement by business activities and presentation of new required subtotals, the disclosure of management-defined performance measures in the note of this statement, and allowing a mix approach to the presentation of operating expenses. In addition, the role of providing a useful structured summary and further disaggregation of information are other important requirements affecting all core financial statements.

Keywords: IFRS 18, IAS 1, Financial Reporting Standards

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Finansal tablo kullanıcıları uzun süredir IASB'den performans raporlaması üzerine bir proje geliştirmesini talep etmektedir. Bu taleplere istinaden IASB 2015 yılında temel finansal tabloların amaç, yapı ve içeriğinin incelenmesi ve performans raporlamasıyla ilgili hususların ele alınması amacıyla Temel Finansal Tablolar Projesi'ni başlatmıştır (IASB, 2015). Proje dahilinde yürütülen çalışmalarda finansal tabloların sunumu ile ilgili aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir (IASB, 2018):

- Aynı sektördeki işletmeler arasında dahi finansal performans tablosunun sunumunda farklılıklar göze çarpmaktadır.
- Finansal performans tablosu daha karşılaştırılabilir olmalı ve daha fazla ara toplama yer verilmelidir.
- Temel finansal tablolar ve dipnotlardaki bilgiler daha fazla ayrıştırılmalıdır.
- Alternatif performans ölçütleri, ihtiyaca uygun bilgiler sağlıyor olsa da bu ölçütlerin nasıl hesaplandığı ve neden açıklandığı yeterince şeffaf değildir.

Proje kapsamında 2019 yılında Genel Sunum ve Açıklamalar Standardı Taslak Metni yayımlanmış, nihai şeklini alan standart UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama adıyla 2024 yılında yayımlanmıştır. Bu standart, kullanıcıların finansal performans raporlamasını iyileştirme taleplerini karşılamayı amaçlamaktadır (IASB, 2024a, par. BC2). Bu doğrultuda kâr veya zarar tablosunun sunumunda yapılan değişiklikler dikkat çekmektedir. Finansal performans tablosunun diğer kapsamlı gelirler bölümünde ve özkaynak değişim tablosunda değişiklik olmazken; finansal durum tablosu ve nakit akış tablosunun sunumundaki değişiklikler sınırlıdır.

UFRS 18'in amacı bir işletmenin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerini gerçeğe uygun şekilde yansıtan ihtiyaca uygun bilgilerin sağlanmasına yardımcı olmak için genel amaçlı finansal tablolardaki bilgilerin sunumuna ve açıklanmasına ilişkin düzenlemelerin belirlenmesidir (UFRS 18, 2024, par. 1). Bu amaçla, finansal tabloların sunumunda UMS 1'den farklı bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bunlar;

- Temel finansal tablolar ve dipnotların işlevlerinin belirlenmesi,
- Birleştirme ve ayrıştırma ilkelerinin getirilmesi,
- Kâr veya zarar tablosunda sunulması zorunlu ara toplamalar ile gelir ve giderlerin bölümlere göre sınıflandırılması,
- Esas faaliyetler giderlerinin sunumunda karma yaklaşıma izin verilmesi ve
- Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin dipnotlarda açıklanmasıdır.

Standardın kapsamı ise UFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolardır. Bir işletme UFRS'ler uyarınca hazırladığı finansal tablolardaki bilgilerin sunumu ve açıklanmasında bu standardı uygulayacaktır. Nakit akış tablosu ise UMS 7'ye göre sunulmaya devam edilecek olup UFRS 18'in genel hükümleri, bu tablo için de geçerlidir. 1 Ocak 2027 itibarıyla yürürlüğe girecek olan standart, UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu'nun yerini alacaktır. Ayrıca standardın Türkçe'si KGK tarafından yayımlanmıştır.

Bu çalışmada, UFRS 18'in UMS 1'den farklı olarak getirdiği yeniliklere odaklanılmıştır. Bu bağlamda, ikinci bölümde yeni düzenlemeler UMS 1 ile karşılaştırılarak ele alınmış, sonuç bölümünde ise yeni standarda dair genel bir değerlendirme sunulmuştur.

2. UFRS 18'E GENEL BAKIŞ

UFRS 18'deki yenilikler beş başlıkta özetlenebilir. Bunlardan ilki kâr veya zarar tablosundaki gelir ve giderlerin işletme faaliyetlerine göre sınıflandırılması ve zorunlu ara toplamaların sunulmasıdır. UMS 1'de böyle bir zorunluluk olmadığından işletmeler, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre farklı ara toplamalar raporlamaktadır. Örneğin birçok işletme zorunlu olmadığı hâlde esas faaliyet kâr veya zararını sunmakta; ancak bu ara toplama dahil edilen gelir ve giderler, işletmeden işletmeye değişmektedir. Bu çeşitlilik, karşılaştırılabilirliği zayıflatmakta ve finansal performansın anlaşılmasını zorlaştırmaktadır (IASB, 2024a, par. BC3). Bunu çözmek için UFRS 18'de sunulması zorunlu ara toplamalar ve bunların hangi gelir ve giderleri içereceği belirlenmiştir.

İkinci yenilik, temel finansal tablo ve dipnotların işlevleridir. Bu yeni işlevler sunulurken IASB önemlilik kavramı ile bağlantı kurmuştur. Önemlilik, bir bilginin sunulup sunulmayacağını belirlerken bilginin temel finansal tablolarda mı yoksa dipnotlarda mı sunulacağına karar verilmesinde bu işlevler dikkate alınacaktır.

Üçüncü yenilik, birleştirme ve ayrıştırma ilkeleridir. UMS 1'deki düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanamaması finansal tablolardaki bilgilerin bazen aşırı özetlenmesi ya da fazla ayrıştırılmasına yol açmakta ve kullanıcıların ihtiyaca uygun bilgiye ulaşması zorlaşmaktadır (IASB, 2024a, par. BC3).

Örneğin bazı işletmeler “diğer giderler” başlığında birçok gideri birleştirmekte ancak bu kalemin içeriğine dair temel finansal tablo ya da dipnotlarda açıklama yapmamaktadır. UFRS 18’de doğru ayrıntı düzeyinin belirlenmesi için birleştirme ve ayrıştırma ilkelerine yer verilmiştir.

Dördüncü yenilik, kâr veya zarar tablosu dipnotlarında yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin açıklanmasıdır. İşletmelerin açıkladığı alternatif performans ölçütleri faydalı bulunsun da işletmelerin bu ölçütleri neden kullandığı ya da nasıl hesapladığı yeterince açık değildir (IASB, 2024a, par. BC3). Şeffaflığın sağlanması için UFRS 18’de yönetimin tanımladığı performans ölçütleri başlığı altında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Beşinci yenilik, faaliyet giderlerinin sunumunda karma yaklaşıma izin verilmesidir. UMS 1’e göre çeşit ya da fonksiyon esasından biri seçilmeliyken UFRS 18’de esas faaliyetlerde raporlanacak giderlerin sunumunda iki yöntemin birlikte kullanılmasına izin verilmiştir.

2.1. Temel Finansal Tabloların ve Dipnotların İşlevleri

UMS 1’de yer alan tam bir finansal tablolar setinin unsurları UFRS 18’de korunmuştur. Ancak UFRS 18’de finansal durum tablosu, finansal performans tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu, temel finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca UMS 1’deki kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu UFRS 18’de finansal performans tablosu/tablolari olarak adlandırılmıştır. Ancak finansal tablolar ve bu tablolardaki ara toplam, toplam ve kalemler için farklı isimler kullanılabilir. Örneğin bir işletme “finansal durum tablosu”nu “bilanço” olarak adlandırabilir (UFRS 18, 2024, par. 11). UFRS 18’de kullanılan terminoloji zorunlu tutulmamıştır. Önemli olan kullanılan ismin, sunulan kalemlerin özelliklerini gerçeğe uygun şekilde yansıtmasıdır.

Finansal tabloların amacı da UMS 1’le aynıdır, UFRS 18’de de kullanıcılara faydalı bilgi sağlamak esastır. İşletmeler, bu amaçla finansal tablolarını hazırlarken önemliliği dikkate alarak bilginin sunulup sunulmayacağına karar vermektedir. Bir bilgi önemli ise temel finansal tablolarda sunulur ya da dipnotlarda açıklanır, önemli değilse – UFRS’lerde sunulması ya da açıklanması gerekli bir kalem olarak belirtilmiş olsa dahi – açıklanması ya da sunulması gerekli değildir (UFRS 18, 2024, par. 15–19).

Bilginin nerede sunulacağına karar verirken işletmelere rehberlik etmesi için UFRS 18’de UMS 1’den farklı olarak temel finansal tablolar ve dipnotların işlevlerine yer verilmiştir. Temel finansal tabloların işlevi, işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynak, gelir, giderleri ve nakit akışları hakkında finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki hususlarda faydalı olacak biçimlendirilmiş özetler sunmaktır (UFRS 18, 2024, par. 16):

- (a) İşletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynak, gelir, giderleri ve nakit akışları hakkında anlaşılabilir bir genel bakış elde edilmesi,
- (b) İşletmenin raporlama dönemleri ve işletmeler arasında karşılaştırma yapılması ve
- (c) Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgi almak isteyebilecekleri kalemlerin veya alanların belirlenmesi.

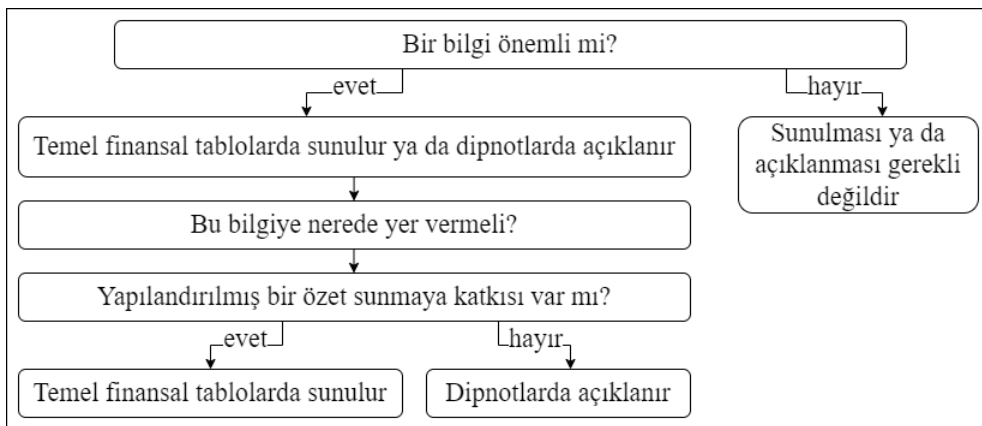
Dipnotların işleviyse şu hususlarda önemli bilgiler sağlamaktır (UFRS 18, 2024, par. 17):

- (a) Finansal tablo kullanıcılarının temel finansal tablolarda sunulan kalemleri anlamalarının sağlanması ve
- (b) Temel finansal tabloların amacına ulaşması için ilave bilgilerle desteklenmesi.

Temel finansal tablolar faydalı birer biçimlendirilmiş özet sunarken dipnotlar bunları önemli ek bilgilerle desteklemektedir. Bir bilginin temel finansal tablolarda sunulmasına karar verilirken bu tabloların işlevleri tüm yönleriyle dikkate alınır. Örneğin dönem içerisinde önemli bir yeniden yapılandırma giderine katlanan işletme, bu önemli bilgiyi sunmalıdır. İşletme bu gideri kâr veya zarar tablosunda sunup sunmamaya karar verirken, bunun biçimlendirilmiş bir özet için gerekli olup olmadığını değerlendirir. Bunun için bu bilgi aşağıdaki konularda kullanıcılara faydalı olmalıdır (IASB, 2024a, par. BC55):

- (a) İşletmenin giderlerine ilişkin anlaşılabilir bir genel bakış sağlanması: Bu gideri ayrı sunmak, toplam faaliyet giderlerindeki artışın anlaşılmasına yardımcı olabilir.
- (b) İşletmeler ve raporlama dönemleri arasında karşılaştırma yapılması: Bu gider sürekli ortaya çıkan bir kalem değildir ve ayrı şekilde sunulması, süreklilik gösteren diğer kalemlerin daha karşılaştırılabilir olmasını sağlayabilir.
- (c) Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgiye ihtiyaç duyabilecekleri alanları belirlemek: Yeniden yapılandırma giderinin nasıl hesaplandığı hakkında ek bilginin dipnotlarda açıklanması, kullanıcıların dikkatini bu kaleme çekebilir.

Bir bilgi önemli olsa da eğer faydalı bir biçimlendirilmiş özet sunmak için gerekli değilse – UFRS’lerde ayrı şekilde sunulması zorunlu kalemlerden biri bile olsa – temel finansal tablolarda ayrı olarak sunulması gerekli değildir (UFRS 18, 2024, par. 23). Örneğin UFRS 9’a göre belirlenen değer düşüklüğü zararı kâr veya zarar tablosunda sunulur (UFRS 18, 2024, par. 75). Ancak UFRS 18’de belirtilmiş olsa da bu tablonun faydalı bir biçimlendirilmiş özet sunması için gerekli değilse bu kalem kâr veya zarar tablosunda sunulmaz; ama önemli ise dipnotlarda açıklanır. Bu durum, Şekil 1’de özetlenmiştir:



Şekil 1: Bilginin Sunumu

Faydalı bir biçimlendirilmiş özet, ek kalemlerin sunulmasında da belirleyicidir. Eğer temel finansal tabloların faydalı birer biçimlendirilmiş özet sunması için gerekliyse, finansal tablolarda ek kalemler ve ara toplamlar sunulabilir (UFRS 18, 2024, par. 24).

2.2. Birleştirme ve Ayrıştırma

UMS 1’de kalemlerin ayrı şekilde sunulması ve birleştirilmesiyle ilgili düzenlemeler olsa da bunların uygulamada yeterli olmadığı görülmüş; UFRS 18’de bilgilerin sunumunda işletmelerin uygun ayrıntı düzeyini belirleyebilmesi için ayrıştırma ve birleştirme ile ilgili ilkelere yer verilmiştir. Buna göre bir işletme (UFRS 18, 2024, par. 41);

- (a) Varlıkları, yükümlülükleri, özkaynak, gelir, giderleri veya nakit akışlarını ortak özelliklerine göre ilgili kalemlerde sınıflandırır ve birleştirir,
- (b) Ortak olmayan özelliklerine göre kalemleri ayrıştırır,
- (c) Temel finansal tablolardaki kalemleri, bu tabloların faydalı biçimlendirilmiş özet sağlama işlevini yerine getirecek şekilde sunmak için birleştirir veya ayrıştırır,
- (d) Dipnotlardaki bilgileri, dipnotların önemli bilgi sağlama işlevini yerine getirecek şekilde açıklamak için kalemleri birleştirir veya ayrıştırır ve
- (e) Birleştirme ve ayrıştırma önemli bilgilerin gizlenmemesini sağlar.

Bu ilkelere kalem, finansal tablo kalemi, ortak ve ortak olmayan özellik ifadeleri dikkat çekmektedir. UFRS 18’e (par. 41) göre “kalem; bir varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider veya nakit akışıdır ya da bunların birleştirilmiş veya ayrıştırılmış halidir. Finansal tablo kalemi ise temel finansal tablolarda ayrı olarak sunulan kalemdir”. Örneğin Satışların Maliyeti bir finansal tablo kalemidir. Bir işletme, dönemde elde ettiği hasılatla ilişkin katlandığı maliyetle ilgili bilgileri hasılatıdan ayrı olarak burada sunmaktadır.

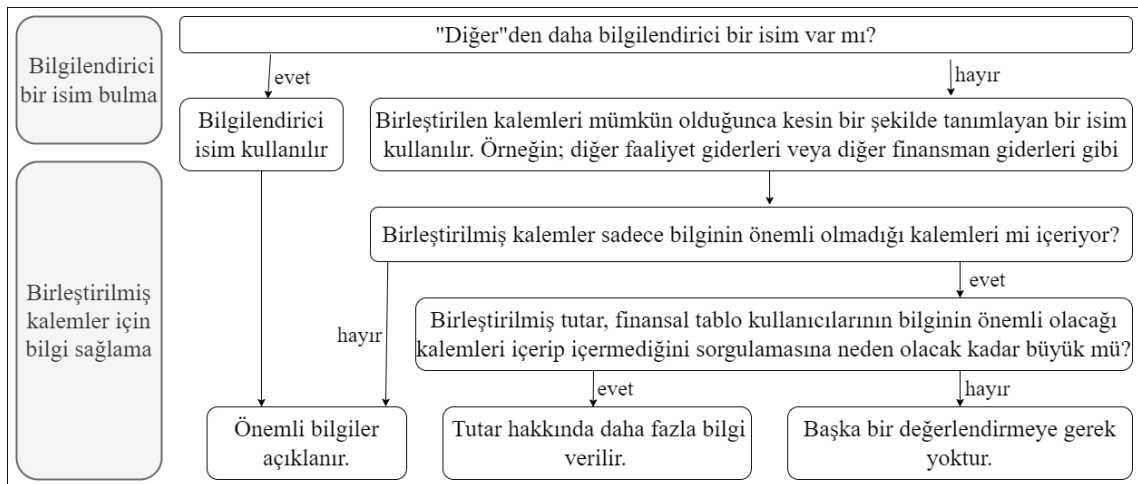
Ortak özellik, kalemlerin birleştirilmesi için varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider veya nakit akışı olmanın dışında en az bir benzer özelliğe daha sahip olmalarını ifade eder (UFRS 18, 2024, par. B21). Kalemlerin ayrıştırılması için de ortak olmayan bir özellik yeterlidir. Örneğin kâr veya zarar tablosunu fonksiyon esasına göre hazırlayan bir işletme üretim faaliyetleriyle ilgili hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerini Satışların Maliyeti kaleminde sınıflandırmıştır. Diğer faaliyet giderlerini ise benzer fonksiyonlarına göre birleştirmeye karar vermiştir. Yönetim faaliyetleriyle ilgili olduğunu tespit ettiği insan kaynakları, hukuk ve muhasebe maliyetlerini Yönetim Giderleri kaleminde; satış faaliyetleri ile ilgili komisyon ve pazarlama giderlerini de Pazarlama ve Satış Giderleri kaleminde birleştirerek sunmaktadır (KPMG, 2024). Bu örneği, işletmenin faaliyet giderlerinin, işletmenin farklı fonksiyonlarına göre ayrıştırılarak sunulabileceği şeklinde yorumlamak da mümkündür.

Bu örnek, işletmelerin birleştirme veya ayrıştırma yaparken muhakemede bulunması gerektiğini de göstermektedir. İşletme, kalemlerin büyüklüğü, niteliği, ölçüm esası, sürekliliği, fonksiyonu, düzenleyici ortam veya coğrafi konum gibi özelliklere dayanarak muhakemede bulunabilir (UFRS 18, 2024, par. B78). Ayrıca ne ölçüde birleştirme ya da ayrıştırma yapılacağı da muhakemeye bağlıdır. Ortaya çıkan kalem önemliyse, farklı özelliklere sahip kalemler ayrıştırılmalıdır (UFRS 18, 2024, par. B22). Örneğin

hem yolcu hem kargo taşımacılığı yapan bir işletme, hasılatını bu faaliyetlere göre ayrıştırarak sunabilir. Farklı ülkelere taşımacılık faaliyetinde bulunan işletme ayrıştırdığı hasılatını, faydalı bir biçimlendirilmiş özet sunmak için gerekli ise düzenleyici ortam ve coğrafi konumu dikkate alarak yurtiçi ve yurtdışı olarak tekrar ayrıştırabilir. Eğer ayrıştırılmış bilgi faydalı bir özet sunmak için gerekliyse kâr veya zarar tablosunda sunulmalı, değilse ancak önemliyse dipnotlarda açıklanmalıdır.

Birleştirilen kalemlerin adlandırılması da diğer bir önemli konudur. Temel finansal tablo ya da dipnotlardaki kalemler, bu kalemlerin özelliklerini gerçeğe uygun olarak yansıtabilecek şekilde isimlendirmeli ve tanımlamalı; ilgili kalemin finansal tablo kullanıcılarınca anlaşılmasını sağlayacak tüm açıklama ve tanımlamalar yapılmalıdır. (UFRS 18, 2024, par. 43). Örneğin eğer bir işletme bazı gelir veya giderleri “istisnai” olarak adlandırıyorsa, bu kavramın ne anlama geldiğini de açıklamalıdır.

“Diğer”in kullanılması da isimlendirme açısından önemlidir. “Diğer” yalnızca daha bilgilendirici bir isim bulunamadığında kullanılabilir. Bu durum, Şekil 2’de özetlenmiştir:



Şekil 2: “Diğer”in Kullanımı (EEG, 2023, s. 38)

Daha bilgilendirici bir isim bulunması bu kalemlerin önemli bilgi içerip içermemesine göre değişebilir. Önemli bir kalemlerle önemsiz bir kalem birleştiriliyorsa; önemli kalemi tanımlayan bir isim bulunur. Önemsiz kalemlerin birleştirilmesinde ise kalemler benzer özelliklere sahipse, benzer özellikler; benzer özellik taşımıyorsa, farklı özellikler gerçeğe uygun şekilde tanımlanmalıdır (UFRS 18, 2024, par. B25). Örneğin tarım ürünleri satan bir işletme, bu dönem satmaya başladığı A ürününün üretimi için sübvansiyon almıştır. Bu ürününün satışlardaki payı, işletmenin sattığı diğer ürünlerden oldukça düşüktür. İşletmenin A ürününün hasılatı için Diğer Satışlar yerine daha bilgilendirici bir isim olan Yurtiçi Satışlardan Sübvansiyon Gelirleri’ni kullanması daha doğrudur.

Yukarıda sayılan hususları dikkate almasına rağmen “diğer”den daha bilgilendirici bir isim bulamayan bir işletmenin ise Diğer Faaliyet Giderleri veya Diğer Finansman Giderleri gibi ortaya çıkan kalemi

mümkün olduğunca açık bir şekilde tanımlayan bir isim kullanması gerekmektedir. Ayrıca önemsiz kalemlerin birleştirilmesinde ortaya çıkan tutar, kullanıcıların bu tutarın içerisinde önemli bilgi olup olmadığını sorgulayacağı kadar büyükse, bunu açıklığa kavuşturacak bilgiler önemlidir ve işletme bu tutara ilişkin daha fazla bilgi açıklamalıdır. Örneğin; birleştirilmiş kalemin sadece önemli bilgi içermeyen kalemlerden oluştuğu ya da bu tutarın içindeki en büyük kalemin niteliği ve miktarı gibi açıklamalara yer verilmelidir (TFRS 18, 2024, par. B26).

2.3. Kâr veya Zarar Tablosunun Yapısı

Önceki bölümlerde anlatılan düzenlemeler, tüm finansal tabloları etkileyecektir. Ancak bu düzenlemelerin yanı sıra finansal performansın sunumunu iyileştirmek adına sadece kâr veya zarar tablosunu ve dipnotlarını ilgilendiren düzenlemeler de yapılmıştır.

2.3.1. UFRS 18 Kapsamında Getirilen Yeni Bölümler

UFRS 18'e göre bir işletme kâr veya zarar tablosunda yer alan gelir ve giderlerini aşağıdaki beş bölümden birinde sınıflandırmalıdır (UFRS 18, 2024, par. 47):

- a) Esas faaliyetler bölümü
- b) Yatırım faaliyetleri bölümü
- c) Finansman faaliyetleri bölümü
- d) Vergi bölümü
- e) Durdurulan faaliyetler bölümü

UMS 1'de dönemin vergi gideri ile durdurulan faaliyetlere ilişkin bir tutarın kâr veya zarar tablosunda yer alması gerektiği belirtilmiştir. Esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri, UFRS 18'deki yeni bölümlerdir.

Ana işletme faaliyeti varlıklara yatırım yapmak (örneğin sigorta şirketleri) veya müşterilerine finansman sağlamak olan işletmeler (örneğin bankalar) UFRS 18'de belirli işletme faaliyetine sahip işletmeler olarak tanımlanmış ve bu işletmelerin esas, yatırım ve finansman faaliyetleri bölümlerini nasıl düzenleyeceği standartta ayrıca açıklanmıştır. Bu çalışmada bunlar dışında kalan işletmeleri ilgilendiren düzenlemeler ele alınmıştır.

2.3.1.1. Esas Faaliyetler Bölümü

UFRS 18'e göre kâr veya zarar tablosunda yer alan ve yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri, vergi ve durdurulan faaliyetler bölümlerinde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderler esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır (UFRS 18, 2024, par. 52). Bir işletmenin ana işletme faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve giderler, esas faaliyetlerde raporlanmaktadır; ancak bu bölümün kapsamı bununla sınırlı değildir. İstikrarsız veya tekrarlanması beklenmeyenler de dâhil olmak üzere, diğer bölümlerde sınıflandırılmayan tüm gelir ve giderler de bu bölümde yer almaktadır (UFRS 18, 2024, par. B42).

UMS 1’de esas faaliyet gelir ve giderlerinin ayrı bir bölümde sunulması zorunlu olmadığı halde birçok işletme bunu uygulamaktadır. Ancak burada raporlanan gelir ve giderlerin işletmeden işletmeye değişmesi, bu konuda düzenlemeye ihtiyaç olduğunu göstermektedir. IASB’nin bu konuya yaklaşımı, esas faaliyetler bölümünü tanımlamak ve burada raporlanacak gelir ve giderleri belirlemek yerine; diğer bölümlerin çerçevelerini çizerek, bu çerçeveye uymayan gelir ve giderlere esas faaliyetlerde yer vermek olmuştur.

IASB’nin benimsediği dolaylı yaklaşım, esas faaliyetler bölümünün “varsayılan” bölüm olarak tanımlanmasına yol açmıştır. Diğer bölümlerde sınıflandırılmayan bir gelir veya giderin, esas faaliyetlerde raporlanacağı varsayılmaktadır. Çünkü IASB’ye göre bir işletmenin esas faaliyetleri, sadece ana işletme faaliyetleri ile sınırlı değildir. Doğrudan hasılat yaratmayan destekleyici faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderler de işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır (IASB, 2024a, par. BC89). Örneğin işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan komisyon gelir ve giderlerinin, esas faaliyetler bölümünde sunulması mümkündür. Ayrıca bir gelir veya giderin tekrar etmesinin beklenmiyor oluşu, onu esas faaliyetler dışında bırakmak için yeterli değildir.

Kâr veya zarar tablosunda esas faaliyet gelir ve giderlerinin ayrı bir bölüm olarak sunulması ile benzer şekilde nakit akış tablosunda da esas faaliyetlerden nakit akışları ayrı olarak gösterilir. UMS 7’ye göre (par. 6) esas faaliyetler, “işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti niteliğinde olmayan faaliyetleri”dir. Bu tanıma göre her iki tabloda da esas faaliyetlerin benzer şekilde ele alındığı ve diğer faaliyetlere dahil edilemeyen kalemlerin, esas faaliyetlerde sunulduğu söylenebilir.

2.3.1.2. Yatırım Faaliyetleri Bölümü

Yatırım faaliyetleri bölümü, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan varlıklarından elde ettiği gelir ve giderleri içermektedir. UFRS 18’e göre bir işletme (UFRS 18, 2024, par. 53);

- (a) İştirakler, iş ortaklıkları ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklardaki yatırımlar,
- (b) Nakit ve nakit benzerleri ve
- (c) İşletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan diğer varlıklardan elde ettiği gelir ve giderleri yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırır.

Yatırım faaliyetleri bölümündeki ilk unsur, işletmenin iştirak, iş ortaklıkları ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarıdır. Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen bu yatırımlardan elde edilen gelir ve giderler ile bunların kâr veya zararından işletmeye düşen pay, her koşulda yatırım faaliyetleri bölümünde sunulmalıdır (IASB, 2024a, par. BC110). Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmeyen iştirak, iş ortaklıkları ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıklardan gelir ve giderler ise işletmenin ana faaliyet konusu bu varlıklara yatırım yapmak olmadığı sürece yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılacaktır (IASB, 2024a, par. BC130-132).

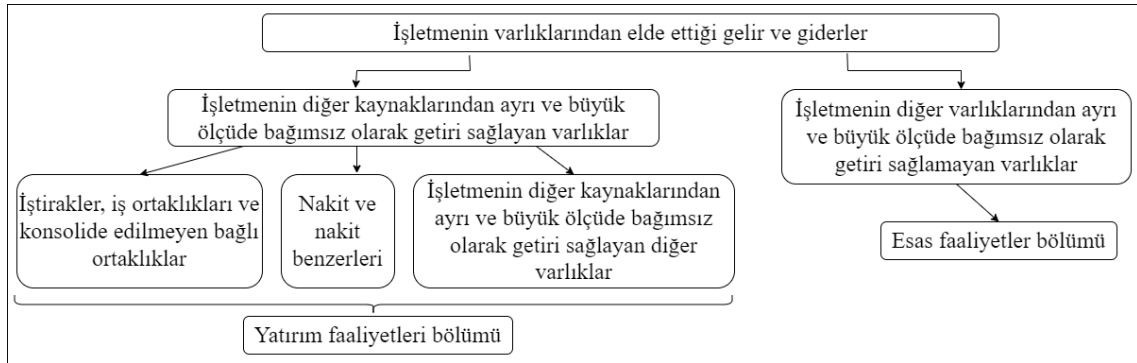
İkinci unsur, nakit ve nakit benzerlerinden gelir ve giderlerdir. Başlangıçta bunların finansman faaliyetleri bölümünde yer alması önerilse de nakit ve nakit benzerlerinin, işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız şekilde getiri sağlaması; ayrıca bu kalemin, işletmenin nakit fazlasıyla yaptığı

geçici yatırımların bir göstergesi olmaması sebebiyle bundan vazgeçilmiş, bunlardan elde edilen gelir ve giderlerin yatırım faaliyetlerinde sınıflandırılmasına karar verilmiştir. Böylece yatırım faaliyetleri varlıklarla, finansman faaliyetleri ise yükümlülüklerle ilgili hâle gelmiş ve kâr veya zarar tablosunun yapısını anlamak kolaylaşmıştır (IASB, 2024a, par. BC133-135).

Yatırım faaliyetleri bölümünün son unsuru da işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak getiri sağlayan diğer varlıklardır. Borçlanma aracı veya özkaynak yatırımları, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve bu gayrimenkullerden elde edilen kira alacakları bu varlıklara örnek olarak verilebilir (UFRS 18, 2024, par. B45-46).

Yatırım faaliyetleri bölümünde yukarıdaki varlıklardan elde edilen gelirler ile bu varlıkların finansal tablo dışı bırakılması da dâhil olmak üzere, ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderler raporlanmaktadır. Ayrıca bu varlıkların edinimi veya elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkili işlem ya da satış maliyetleri gibi ek giderler bu bölümde sunulmaktadır (UFRS 18, 2024, par. B54). Yatırım faaliyetlerine ilişkin faiz, temettü, kira geliri, amortisman, değer düşüklüğü zararları ve bunların iptali gibi kalemler, bu bölümdeki gelir ve giderlere örnektir (UFRS 18, 2024, par. B47).

İşletmenin varlıklardan elde ettiği gelir ve giderlerin nerede raporlanacağı Şekil 3'te özetlenmiş; ana işletme faaliyeti varlıklara yatırım yapmak olan işletmeler UFRS 18'de ayrıca düzenlenmiştir.



Şekil 3: Yatırım Faaliyetleri Bölümündeki Gelir ve Giderler (KPMG, 2024'ten uyarlanmıştır)

İşletmelerin maddi duran varlıkları ile mal veya hizmet üretim veya tedarikinden kaynaklanan (örneğin mal veya hizmetlere ilişkin alacaklar gibi) varlıkları diğer varlıklarından ayrı değildir ve bağımsız şekilde getiri sağlamazlar. Bunlar, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli olup mal veya hizmet üretim ya da tedariki için birlikte kullanılırlar. Dolayısıyla bunlardan doğan hasılat, faiz geliri, amortisman ve itfa payları, değer düşüklüğü zararları (ve bunların iptali) gibi gelir ve giderler esas faaliyetlerde raporlanmalıdır (UFRS 18, 2024, par. B48-49).

Kâr veya zarar tablosunda olduğu gibi nakit akış tablosunda da yatırım faaliyetlerine ilişkin bir sınıflandırma vardır. UMS 7'ye göre (par. 6) yatırım faaliyetleri, “uzun vadeli varlıklar ile nakit benzeri olarak nitelendirilmeyen diğer yatırımların edinilmesi ve elden çıkarılması faaliyetleridir”. Dolayısıyla maddi

duran varlıklar gibi gelecekte getiri sağlayacak uzun vadeli varlıklara yapılan yatırımlara dair nakit akışları satış değeriyle bu bölümde yer almaktadır. Bu satış değeri, içinde maddi duran varlık satış kârını da barındırmaktadır. UFRS 18'e göre ise bir işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili maddi duran varlıklarından gelir ve giderleri, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılmalıdır. Her ne kadar kullanılan terminoloji aynı olsa da iki tablo arasında tam bir uyum söz konusu değildir. Bölümler benzer olsa da her iki tablonun hazırlanış amaç ve esasları birbirinden farklıdır.

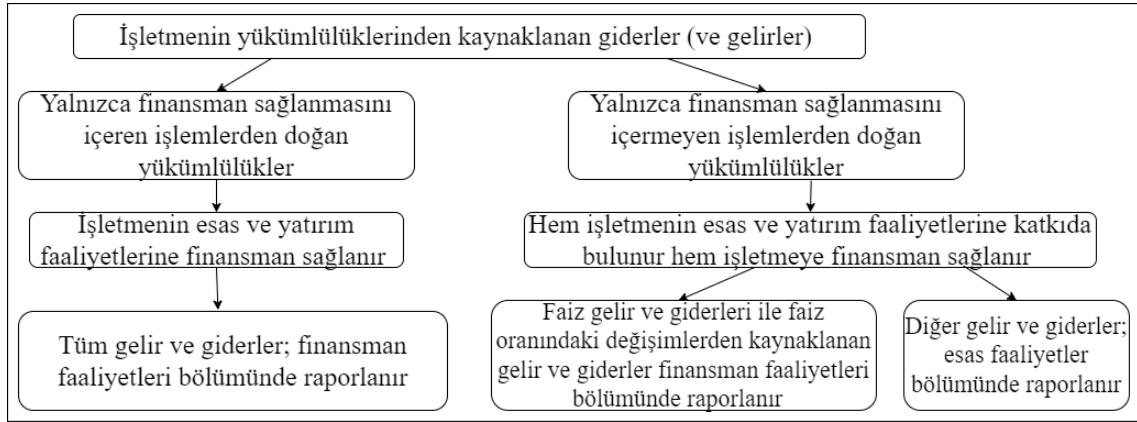
2.3.1.3. Finansman Faaliyetleri Bölümü

İşletmelerin yükümlülükleri yalnızca finansman sağlanmasını içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler ve diğer yükümlülükler şeklinde ikiye ayrılmaktadır (UFRS 18, 2024, par. 59). Yalnızca finansman sağlanması ile ilgili işlemlerde; nakit alınması, finansal bir borcun sona erdirilmesi ya da işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının alınması şeklinde finansman sağlanmakta ve işletme sonraki bir tarihte bu yükümlülükleri yerine getirirken nakit veya kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarını iade etmektedir (UFRS 18, 2024, par. B50-51). Bu tür işlemler yalnızca işletme faaliyetleri için finansman sağlanmasını amaçlar ve bu yükümlülüklerden doğan gelir ve giderler finansman faaliyetleri bölümünde raporlanmalıdır (IASB, 2024a, par. BC159). İhraç edilen borçlanma araçlarına ilişkin faiz giderleri, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan yükümlülüğün kaynaklanan gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpları bunlara örnektir (UFRS 18, 2024, par. B50-52). Ancak gerçeğe uygun değer değişimleri diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar, kâr veya zarar tablosunda değil diğer kapsamlı gelir tablosunda sunulmaya devam edilecektir.

Yalnızca finansman sağlanmasını içeren işlemlerden doğan yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması da dâhil olmak üzere, ilk ve izleyen dönemlerdeki ölçümlerden kaynaklanan gelir ve giderler ile bu yükümlülüklerin ihracı ve itfası ile doğrudan ilişkilendirilen işlem maliyeti gibi ek giderler finansman faaliyetleri bölümünde raporlanır (UFRS 18, 2024, par. 60). Yatırım faaliyetlerinde olduğu gibi finansman faaliyetleri bölümünde de bir unsurun finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderler, o unsurla aynı bölümde raporlanmaktadır. Bu yaklaşım yatırım ve finansman faaliyetleri bölümünde raporlanan unsurlar arasında tutarlılık sağlamaktadır.

Finansman faaliyetleri bölümünün diğer unsuru sadece finansman içermeyen işlemlerden doğan yükümlülüklerdir. Bunlar hem esas veya yatırım faaliyetine katkıda bulunmakta hem de işletmeye finansman sağlamaktadır (IASB, 2024a, par. BC159). Mal veya hizmetlere ilişkin nakit olarak ödenecek borçlar, finansal kiralama yükümlülükleri, tanımlanmış fayda emeklilik yükümlülükleri bunlara örnektir (UFRS 18, 2024, par. B53). UFRS 18'e göre bu tür yükümlülüklerden kaynaklanan faiz gelir ve giderleri ile faiz oranlarındaki değişikliklerin etkileri finansman faaliyeti bölümünde sınıflandırılmalıdır (UFRS 18, 2024, par. 61). Örneğin ticari borçlara ilişkin faiz giderleri, kiralama yükümlülüğü üzerindeki faiz giderleri, tanımlanmış net fayda yükümlülüğü (varlığı) üzerindeki net faiz gideri (geliri) finansman faaliyetleri bölümünde sunulacaktır.

Yükümlülüklerden kaynaklanan gelir ve giderlerin sunumu Şekil 4'te özetlenmiş olup bunların dışında esas faaliyet konusu müşterilere finansman sağlamak olan işletmeler için UFRS 18'de ayrı düzenlemeler bulunmaktadır:



Şekil 4: Finansman Faaliyetleri Bölümündeki Gelir ve Giderler (KPMG, 2024’ten uyarlanmıştır)

Finansman ve yatırım faaliyetleriyle ilgili düzenlemeler nakit akış tablosunda da henüz yürürlüğe girmemiş bazı değişikliklere yol açmaktadır. Bu tabloda ödenen ve alınan faiz ve temettüler ile ilgili nakit akışları işletmeden işletmeye farklı şekilde raporlanmaktadır. Hem iki tablonun daha uyumlu olması hem nakit akış tablosundaki alternatif sunumları azaltarak karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla faiz ve temettülerle ilgili nakit akışlarının sınıflandırılmasına ilişkin olarak UMS 7’ye yeni düzenlemeler getirilecektir.

Bu yeni düzenlemeler çerçevesinde, faiz ve temettülerden kaynaklanan nakit girişleri (alınan faiz ve alınan temettüler) yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılacaktır. Kâr veya zarar tablosunda da ilgili gelirler çoğunlukla yatırım faaliyetleri bölümünde yer almaktadır. Ödenen faizler ve ödenen temettüler ise nakit akış tablosunda finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında yer alacaktır çünkü bunlar finansman sağlamanın maliyetidir (IASB, 2024a, EK).

2.3.2. Yeni Ara Toplamlar

UMS 1’e göre işletmeler, kâr veya zarar tablosunda dönem kâr veya zararını sunuyor olsa da herhangi bir ara toplamın sunulması zorunlu değildir. UFRS 18’e göre kâr veya zarar tablosunda sunulacak toplam ve ara toplamlar ise şunlardır (UFRS 18, 2024, par. 69):

- Esas faaliyet kârı veya zararı
- Finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar
- Kâr veya zarar (dönem, toplam)

IASB’nin (2024b) kâr veya zarar tablosu örneği tarafımızca uyarlanarak Tablo 1’de sunulmuştur:

Tablo 1: UFRS 18'e Göre Kâr veya Zarar Tablosu Özet Görünümü

Kâr veya Zarar Tablosu	
Hasılat	Esas Faaliyetler
Satışların Maliyeti (-)	
Brüt Kâr veya Zarar	
Diğer Faaliyet Gelirleri	
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	
Esas Faaliyet Kârı veya Zararı	Yatırım Faaliyetleri
İştirakler ve İş Ortaklıklarından Elde Edilen Kâr Payı	
Nakit ve Nakit Benzerlerinden Faiz Geliri	
Diğer Yatırımlardan Gelirler	Finansman Faaliyetleri
Finansman ve Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	
Finansal Borçlar ve Finansal Kiralama Yükümlülüklerinden Faiz Gideri (-)	
Emeklilik Yükümlülükleri ve Karşılıklarına İlişkin Faiz Gideri (-)	Vergi
Vergi Öncesi Kâr veya Zarar	
Vergi Karşılığı (-)	Durdurulan Faaliyetler
Sürdürülen Faaliyetlerden Kâr veya Zarar	
Durdurulan Faaliyetlerden Kâr veya Zarar	Durdurulan Faaliyetler
Dönem Kârı veya Zararı	

Kaynak: IASB, 2024b'den (IFRS 18 Illustrative Example) uyarlanmıştır

Mavi ile belirtilen ara toplam ve toplamların sunumu UFRS 18'e göre zorunludur. Griler ise sunulması zorunlu olmadığı halde faydalı bir biçimlendirilmiş özet sağlamak için sunulan ek ara toplamlardır.

2.3.2.1. Esas Faaliyet Kârı veya Zararı

UFRS 18'e göre esas faaliyet kârı veya zararı, esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan tüm gelir ve giderleri içerir (UFRS 18, 2024, par. 70). IASB, işletmeler için bir esas faaliyet tanımı yapmadığı gibi esas faaliyet kârı ya da zararı tanımı da yapmamıştır. IASB'ye göre tüm işletmeler için uygun bir esas faaliyet kârı tanımı geliştirmek zordur. Ayrıca hangi gelir ve giderlerin yatırım veya finansman bölümlerinde sınıflandırılacağını belirlemek, esas faaliyetlerde yer alacakları belirlemeye göre daha basit bir yaklaşımdır (IASB, 2024a, par. BC91). Doğrudan bir tanım yapmak yerine dolaylı bir yaklaşım benimsemek, esas faaliyet kârına ulaşmayı daha pratik hâle getirmektedir. Ayrıca IASB'ye göre bu yaklaşım, daha

bütünlüklü bir değerlendirme sunar. Örneğin bir işletmenin esas faaliyet kârı veya zararının dönemin esas faaliyet sonuçlarını tam olarak yansıtmaması için üretimde kullanılan demirbaşla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü gibi gelir ve giderleri içermesi gerekir.

Bu yeni zorunlu ara toplam UMS 7’de de değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. IASB, dolaylı yöntem göre nakit akış tablosu hazırlayan işletmelerin farklı başlangıç noktaları kullandığını tespit etmiştir (IASB, 2019, par. BC186). UMS 7’de yapılacak değişiklik, dolaylı yöntemi kullanan işletmelerin, esas faaliyetlerinden nakit akışlarını raporlarken başlangıç noktası olarak esas faaliyet kârı veya zararını kullanmaları zorunlu olacaktır. Bu değişiklik, nakit akışlarının sunumunu sadeleştirerek, esas faaliyet kârının nakit akışlarına dönüşümünü daha anlaşılabilir kılacaktır (IASB, 2024a, EK).

2.3.2.2. Finansman ve Vergi Öncesi Kâr veya Zarar

Birçok finansal tablo kullanıcısı, işletme performansını finansman yapısından bağımsız olarak analiz etmeye çalışmakta; bunun için çoğunlukla EBIT (faiz ve vergi öncesi kazanç) gibi ara toplamaları kullanılmaktadır. Bu ara toplamalar, işletmelerin finansman gelir ve giderlerini sınıflandırma yöntemlerinin farklılığı nedeniyle karşılaştırılabilir değildir. Ayrıca her ne kadar EBIT ve finansman ve vergi öncesi kâr veya zararın kullanım amaçları benzer olsa da bu iki ara toplam birbirinden farklıdır (IASB, 2019, par. BC47). Örneğin finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar, esas faaliyet kârı veya zararı ile yatırım faaliyetleri bölümündeki gelir ve giderleri içermektedir (UFRS 18, 2024, par. 71) ve dolayısıyla buralarda yer alan veya UFRS’lerin izin verdiği bazı faiz gelirleri bu ara toplama dahil edilmiş olabilir. Oysa EBIT denince akla tüm faiz ve vergi kalemlerinin hariç tutulduğu bir kalem gelmektedir (IASB, 2024a, par. BC148-149).

2.3.3. Faaliyet Giderlerinin Sınıflandırılması

UMS 1’e göre işletmeler, giderleri çeşidine ya da işletme içindeki fonksiyonuna göre sınıflandırarak sunmakta ve hangi sınıflandırma güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayacaksa onu tercih etmelidir (UMS 1, 2018, par. 99). UFRS 18’de ise işletmelerin faaliyet giderlerini karma şekilde sunmasına izin verilmiş, güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlamanın yerini faydalı bir biçimlendirilmiş özet sunma gerekliliği almıştır.

Bir işletme esas faaliyet giderlerini niteliğine veya işletme içindeki fonksiyonuna göre ya da bunların ikisini birden kullanarak en faydalı biçimlendirilmiş özetini sağlayacak şekilde sınıflandırır (UFRS 18, 2024, par. 78). Bazı durumlarda tek yöntemin kullanılması faydalı bilgi sunmak için yeterli olmayabilir. Örneğin giderlerini fonksiyonlarına göre sınıflandıran bir üretim işletmesi izleyen dönemlerde maddi duran varlıkların ölçümünde maliyet modelini seçtiyse ve bu varlıklarla ilgili değer düşüklüğü göstergeleri oluşursa, bu değer düşüklüğünü kâr veya zarar tablosunda ayrı olarak raporlayamayacaktır. Bu yüzden bazı giderlerin fonksiyonlarına, diğer giderlerin niteliklerine göre sınıflandırılmasına izin verilmiştir.

En faydalı biçimlendirilmiş özeti sağlanması için giderlerin nitelik veya fonksiyonlarına göre nasıl sınıflandırılacağına karar verilirken dikkat edilecek özellikler Tablo 2’de sunulmuştur (UFRS 18, 2024, par. B80):

Tablo 2: Giderlerin Çeşit ve Fonksiyon Özelliklerinin Kullanımı

Özellik	Örnek
İşletmenin kârlılığının ana bileşenleri veya etkenleri hakkında en faydalı bilgiyi hangi kalemlerin sağladığı	Satışların maliyeti, bir perakende işletmesinin kârlılığını belirleyen temel unsurlardan biri olabileceğinden esas faaliyet giderlerinin fonksiyon esası veya karma bir yöntemle sunulması daha yararlı olabilir.
Hangi kalemlerin işletmenin yönetim şeklini ve yönetimin nasıl iç raporlama yaptığını en yakından temsil ettiği	Ana fonksiyonlar bazında yönetilen bir üretim işletmesi için fonksiyon esası; müşterilere finansman sağlamak gibi tek fonksiyonu olan bir işletme için ise çeşit esası, faaliyet giderlerinin sınıflandırılmasında en yararlı bilgiyi sağlayabilir.
Standart sektör uygulamasının ne gerektirdiği	Sektördeki diğer işletmelerle aynı şekilde sınıflandırılması, giderlerin daha kolay karşılaştırmasını sağlar.
Belirli giderlerin fonksiyonlara göre dağıtılması sonucunda ortaya çıkan kalemlerin, fonksiyonları gerçeğe uygun şekilde temsil etmemesi	Bu durumda işletme bu giderleri niteliklerine göre sınıflandırır.

Bu özellikleri dikkate alan işletme karma sunumu seçtiyse, finansal tablo kalemlerini, her bir kalemden hangi giderlerin yer aldığı açıkça belirtilecek şekilde isimlendirmelidir (UFRS 18, 2024, par. B82). Örneğin bir üretim işletmesinde üretim fonksiyonunda çalışan işçilere ödenen ücret, Satışların Maliyeti kalemine dahil edilirken pazarlama fonksiyonunda çalışan işçilere ödenen ücret bir nitelik kalemine dahil ediliyorsa, bu kalemin isminde tüm çalışanlara ödenen ücretlere ilişkin olmadığı açıkça belirtilmelidir.

Bunlara ek olarak UFRS 18’de faaliyet giderlerinin niteliğine ya da fonksiyonuna göre sunumuyla ilgili tanımlar da değişmiş ve UMS 1’de olmayan “tüketilen ekonomik kaynak” ifadesine yer verilmiştir. Esas faaliyet giderleri, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ekonomik kaynakları kullanmasıyla oluşur. Giderlerin niteliklerine (çeşit esası) göre sınıflandırılmasında işletme, faaliyetlerini gerçekleştirmek için tüketilen ekonomik kaynakların niteliğiyle (çeşidiyle) ilgili esas faaliyet giderleri hakkında bilgi sağlamaktadır. Bu bilgiler, hammadde giderleri, çalışanlara sağlanan fayda giderleri, amortisman ve itfa payları ile ilgili bilgileri içermektedir (UFRS 18, 2024, par. 80). Giderlerin işletme içindeki fonksiyonuna göre sınıflandırılmasında ise işletme, faaliyet giderlerini tüketilen ekonomik kaynağın ilgili olduğu faaliyete göre dağıtmakta ve birleştirmektedir (UFRS 18, 2024, par. 81). Örneğin;

- İşçi ücret ve giderleri; satışların maliyeti ve araştırma-geliştirme gibi birden fazla fonksiyon kaleminde yer alabilir. Aynı nitelikteki ekonomik kaynaklara ilişkin giderler, birden fazla fonksiyon kalemine dağıtılabilir.
- Genel yönetim fonksiyonunda memur ücret ve giderleri, amortisman ve itfa payları, vergi/resim/harçlar gibi birden fazla nitelik kalemi yer alabilir. Tek bir fonksiyon kaleminde çeşitli nitelikteki ekonomik kaynaklar birleştirilebilir.

Ayrıca fonksiyon esasına göre sunumda Satışların Maliyeti ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulmalıdır (UFRS 18, 2024, par. 82). Satışların maliyeti, brüt kâr marjı gibi bazı performans ölçütlerinin

hesaplanmasında önemli bir kalem olduğundan fonksiyon esasına göre sınıflandırılan diğer giderlerden ayrı şekilde sunulması (IASB, 2024a, par. BC255); sunulurken de UMS 2'nin 38. paragrafındaki (örneğin satılmış stokların maliyetleri, dağıtılmamış genel üretim giderleri ve normalin üstündeki fire maliyetleri gibi) unsurların da bu kaleme dahil edilmesi gerekmektedir.

UFRS 18'de faaliyet giderlerini fonksiyonlarına göre sunan işletmelerin, bu giderlerin niteliklerine göre ayrıştırılmış bilgiyi de açıklaması gerekmektedir. UMS 1'den devralınan bu düzenlemeye göre her bir fonksiyonda yer alan amortisman, itfa payı, çalışanlara sağlanan faydalar, değer düşüklüğü zararları (ve iptalleri) ile stoklara ilişkin değer düşüklüğü (ve iptalleri) tutarlarını tek dipnotta açıklaması gerekmektedir (UFRS 18, 2024, par. 83). Bu dipnot, esas faaliyet giderlerinin içerisinde neler olduğunu anlamak ve temel finansal tablolarla dipnotlar arasındaki ilişkiyi görmek açısından faydalıdır.

2.3.4. Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri

İşletmeler, finansal tablolarında ve diğer iletişim araçlarında brüt kâr, düzeltilmiş faaliyet kârı, EBITDA gibi performans ölçütleri sunmaktadır. Bu ölçütler UFRS'lerde tanımlanmamış olup UFRS-dışı veya alternatif performans ölçütleri olarak adlandırılmaktadır. Bu ölçütler, gerçeğe uygun ve şeffaf sunuldukları işletmenin finansal performansının anlaşılmasını kolaylaştırabilir; ancak hesaplama yöntemlerinin anlaşılması veya karşılaştırılabilir olmamaları temel eleştiri konusudur (IASB, 2017, par. 5.8-5.11). UFRS 18, UMS 1'den farklı olarak yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerle şeffaflık ve anlaşılabilirlik artacaktır (IASB, 2024a, par. BC326). Ayrıca yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini kullanmak işletmeler için ihtiyardır. Her işletmenin böyle bir ölçütü olmayabileceği gibi birden fazla ölçüte sahip işletmeler de olabilir (UFRS 18, 2024, par. B113).

UFRS 18'e göre yönetimin tanımladığı performans ölçütü (UFRS 18, 2024, par. 117);

- (a) Bir işletmenin finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimde kullandığı,
- (b) Bir bütün olarak işletmenin finansal performansının bir yönüne ilişkin yönetimin görüşünü finansal tablo kullanıcılarına ileten,
- (c) UFRS 18'de yönetimin tanımladığı performans ölçütleri niteliğini taşımayan ara toplam olarak belirtilmemiş veya UFRS'ler tarafından sunulması veya açıklanması zorunlu olmayan gelir ve gider ara toplamlarıdır.

Yönetim performans ölçütü tanımının ilk bileşeni “kamuya açık iletişim”dir. Bir gelir ve gider ara toplamı yalnızca finansal tablolar dışındaki kamuya açık iletişimlerde kullanıldığında yönetim tarafından tanımlı bir performans ölçütüdür. Kamuya açık iletişim; yönetim açıklamalarını, basın bültenlerini ve yatırımcı sunumlarını içerirken, sözlü iletişim araçlarını, bunların deşifrelerini ve sosyal medya paylaşımlarını içermemektedir (UFRS 18, 2024, par. B119). Sözlü iletişim ve sosyal medya paylaşımlarının kapsam dışı tutulmasının nedeni, bu araçlarda inceleme ve denetimin zor olması ve her işletmenin bu süreçleri kontrol edememesidir (IASB, 2021, par. 41).

İkinci bileşen, yönetimin tanımladığı performans ölçütünün yönetimin bir bütün olarak işletmenin finansal performansının bir yönüne ilişkin görüşünü iletmesidir. Finansal tablolar dışındaki kamuya açık

iletişimde kullanılan bir gelir ve gider ara toplamının, işletme aksini ispat etmedikçe yönetimin görüşünü ilettiği varsayılır (UFRS 18, 2024, par. 119). Bir ara toplamın çok sık vurgulanması, yönetim yorumunu desteklemek için kullanılması, sektör ölçütleriyle karşılaştırılması gibi durumlar, iletişimin önemli olduğunu göstermekte ve bu ara toplamın yönetimin görüşünü ilettiği varsayımını desteklemektedir. Ancak bu ara toplamın az referans alması, yalnızca bazı finansal tablo kullanıcılarının taleplerine cevaben ya da yasal düzenlemeler gereğince açıklanması gibi durumlar bu varsayımı geçersiz kılmaktadır. Bu durumda ara toplam, yönetim tarafından tanımlı performans ölçütü olarak kabul edilemez (UFRS 18, 2024, par. B125-129).

Son bileşen ise yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin bir “gelir ve gider ara toplamı” olması gerektiğidir. Varlık, yükümlülük, özkaynak veya bunların birleşiminden oluşan unsurlar, sadece gelir veya sadece giderlerden oluşan ara toplamlar, nakit akışı ya da likidite ölçütleri, finansal oranlar ve finansal olmayan performans ölçütleri yönetimin tanımladığı performans ölçütü olarak kullanılamamaktadır. Tek istisna, pay ya da paydası yönetimin tanımladığı performans ölçütü tanımını karşılayan finansal oranlardır (TFRS 18, 2024, par. B116). Örneğin düzeltilmiş EBITDA yönetimin tanımladığı performans ölçütü tanımını karşıladığı için düzeltilmiş EBITDA / net borç oranı da bu kapsama girmektedir. Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin ortak özelliği, kaynağının kâr veya zarar tablosu olması ve ölçütlerin, bu finansal tablo ile bağlantılı olmasıdır.

Bunların yanı sıra yönetimin tanımladığı performans ölçütleri finansal tablolarla aynı raporlama dönemine ait olmalıdır. Ara dönem finansal tablolarda yer alan fakat yıllık tablolarda yer almayan bir ara toplam, yıllık finansal tablolarda yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak açıklanamaz, yalnızca ara dönem tablolarda açıklanabilir (UFRS 18, 2024, par. B120). Bunun tam tersi de geçerlidir.

UFRS 18’de hangi ara toplamların yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütü olarak kullanılmayacağı da belirtilmiştir. Brüt kâr veya zarar, amortisman, itfa payı ve değer düşüklüğü öncesi faaliyet kârı veya zararı ve sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar gibi ara toplamlar yönetim performans ölçütü olarak kullanılamaz (UFRS 18, 2024, par. 118). Çünkü bunlar sunulması zorunlu olmasa da finansal tablolarda yaygın şekilde raporlanmaktadır ve bu ara toplamların amacı ile UFRS’lerde yer alan ara toplamlarla olan ilişkisi kullanıcılar tarafından anlaşılmıştır ya da kâr veya zarar tablosunda sunulmasıyla anlaşılacaktır. Bunları yönetimin tanımladığı performans ölçütü olarak kullanmak kullanıcılar için yararlı bilgi sağlamayacaktır (IASB, 2024a, par. BC362).

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin nasıl açıklanacağı da önemlidir. Bu ölçütler işletmenin finansal performansını gerçeğe uygun şekilde yansıtmalı ve kullanıcıları yanıltmayacak şekilde açık ve anlaşılır olarak adlandırılmalı ve tanımlanmalıdır. Bu ölçüt(ler) ve bunlarla ilgili bilgiler tek dipnotta açıklanmalıdır. Bu dipnotta her ölçüt için finansal performansın hangi yönünü ilettiğine ilişkin bir açıklama, hesaplanma şekli, UFRS’lerde belirtilen diğer toplam ve ara toplamlar arasından en doğrudan karşılaştırılabilir olan ile mutabakat yer almalıdır (UFRS 18, 2024, par. 123). Mutabakat için bir format zorunluluğu yoktur. En uygun format, seçilen ölçüte bağlı olarak değişebilir. IASB’nin (2024b) Açıklayıcı Örnek’indeki kâr veya zarar tablosu ile mutabakata ilişkin dipnot aşağıda sunulmuştur (IASB, 2024b):

Tablo 3: Örnek Kâr veya Zarar Tablosu

XYZ Grup - 31Aralık 20X2 tarihinde sona eren yıla ait kâr veya zarar tablosu (Bin TL)			
	Dipnot	20X2	20X1
Hasılat		367.000	353.100
Satışların Maliyeti (-)	1	(241.600)	(224.100)
Brüt Kâr		125.400	129.000
Diğer Faaliyet Gelirleri	2	12.200	4.100
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1	(28.900)	(27.400)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	1, 2	(25.100)	(25.900)
Genel Yönetim Giderleri (-)	1, 2	(20.900)	(22.400)
Şerefiye Değer Düşüklüğü Zararı (-)	1, 2	(4.500)	-
Diğer Faaliyet Giderleri (-)		(1.200)	(5.600)
Esas Faaliyet Kârı	2	57.000	51.800
İştirakler ve İş Ortaklıklarının Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kâr ve Kazançlardaki Paylar	2	5.300	7.300
Finansman ve Vergi Öncesi Kâr		62.300	59.100
Finansal Borçlar ve Finansal Kiralama Yükümlülüklerinden Faiz Giderleri (-)		(13.000)	(13.200)
Emeklilik Yükümlülükleri ve Karşılıklarına İlişkin Faiz Giderleri (-)		(6.500)	(6.000)
Vergi Öncesi Kâr		42.800	39.900
Vergi Karşılığı (-)	2	(10.700)	(9.975)
Sürdürülen Faaliyetlerden Kâr	2	32.100	29.925
Durdurulan Faaliyetlerden Zarar (-)		-	(5.500)
Dönem Kârı		32.100	24.425

Kaynak: IASB, 2024b (IFRS 18 Illustrative Example)

XYZ Grup, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirini iki tabloda sunmuştur ancak mutabakatın anlaşılması için yeterli olduğundan bu çalışmada sadece kâr veya zarar tablosunun dönem kârına kadarki kısmına yer verilmiştir. İşletme, bazı esas faaliyet giderlerini fonksiyonlarına, bazılarını ise niteliklerine göre sunmanın en faydalı biçimlendirilmiş özetini sağladığı sonucuna varmıştır. Tablo 3, işletmenin kâr veya zarar tablosunu göstermektedir. Dipnot 1, fonksiyonlarına göre sunulan giderlerin çeşitlerine göre ayrıştırıldığı dipnottur; ancak yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin hesaplanmasıyla ilişkili olmadığından burada yer verilmemiştir. Tablo 4’te ise, 20X2 yılındaki mutabakata ilişkin dipnot (Dipnot 2) bulunmaktadır.

XYZ Grup, kamuya açık iletişimlerinde düzeltilmiş esas faaliyet kârı ve sürdürülen faaliyetlerden düzeltilmiş kâr ara toplamalarını yönetimin tanımladığı performans ölçütleri olarak kullanmaktadır. Bu iki ara toplam işletmenin gelecekteki birkaç yıllık raporlama döneminde ortaya çıkmasını beklemediği gelir

ve gider kalemleri için düzeltilmiştir. İşletme genellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü zararları ve bunların iptali, bu varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar, yeniden yapılandırma giderleri vb. için düzeltme yapmaktadır. Yönetime göre bu düzeltmeler, temel kârlılığın anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.

Tablo 4: Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütüne İlişkin Örnek Dipnot

Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri 20X2					(Bin TL)
		Düzeltilme Kalemleri			
	UFRS	Değer Düşüklüğü Zararı	Yeniden Yapılandırma Giderleri	MDV Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kazançlar	Yönetimin Tanımladığı Performans Ölçütleri
Diğer Faaliyet Gelirleri (-)		-	-	(1.800)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		1.600	-	-	
Genel Yönetim Giderleri		-	3.800	-	
Şerefiye Değer Düşüklüğü Zararı		4.500	-	-	
Esas Faaliyet Kârı/ Düzeltilmiş Esas Faaliyet Kârı	57.000	6.100	3.800	(1.800)	65.100
Gelir Vergisi Gideri		-	(589)	297	
Sürdürülen Faaliyetlerden Kâr / Sürdürülen Faaliyetlerden Düzeltilmiş Kâr	32.100	6.100	3.211	(1.503)	39.908
Kontrol gücü olmayan paylar		305	161	-	
Değer düşüklüğü zararları	20X2’de oluşan değer düşüklüğü zararları, A ve B ülkelerinde vergi indirimine uygun olmadıkları için herhangi bir vergi avantajı sağlamamıştır.				
Yeniden yapılandırma giderleri	20X2’deki yeniden yapılandırma giderleri, yeniden yapılandırma programı ‘Apollo 20X2’ ile ilgilidir. Bu giderler, C ülkesindeki bazı fabrikaların kapatılmasıyla ilgili işten çıkarma giderlerini, çalışanların yeniden eğitim giderlerini ve yer değiştirme giderlerini içermektedir. Yeniden yapılandırma giderlerinin vergi etkisi, 20X2 sonunda C ülkesindeki yasal vergi oranı olan %15,5 esas alınarak hesaplanmıştır.				
MDV elden çıkarılmasından doğan kazançlar	Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergi etkisi, D ülkesinde 20X2 yılı sonunda geçerli olan %16,5’lik yasal vergi oranı baz alınarak hesaplanmıştır.				

Kaynak: IASB, 2024b (IFRS 18 Illustrative Example)

Örnekte de görüldüğü üzere yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerine ilişkin dipnotta bu ölçütler ile UFRS’lerde belirtilen toplam ve ara toplamlar arasından en doğrudan karşılaştırılabilir olan

ile mutabakat ön plana çıkmaktadır. İşletme, kâr veya zarar tablosunda raporladığı ara toplamardan hareketle bu ölçütleri nasıl hesapladığını açık ve anlaşılır bir şekilde açıklamaktadır.

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

UFRS 18'deki yenilikler birkaç açıdan değerlendirilebilir. İlk olarak, UFRS 18'in UMS 1'e kıyasla daha kural bazlı olduğu söylenebilir. UMS 1'de detaylı düzenlemelerin bulunmaması nedeniyle işletmeler arasında sunumda farklılıklar yaşanırken, UFRS 18'de bu eksiklikler giderilmiş ve daha açık kurallar getirilmiştir.

İkinci nokta, kâr veya zarar tablosundaki esas faaliyetler bölümüdür. Tüm işletmelerin aynı gelir ve giderleri dahil ettiği zorunlu ara toplamlar, karşılaştırılabilirliği artırır. Ancak esas faaliyetlerin kapsamı işletmeler ya da işletmenin kendi dönemleri arasında karşılaştırma yapmayı zorlaştırabilir. IASB bunun gerçek resmi sunduğunu belirtse de tekrarlanması beklenmeyenler de dahil olmak üzere diğer bölümlerde sunulamayan gelir ve giderlerin esas faaliyetlerde raporlanması, faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesini olumsuz etkileyebilir. Yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerine ilişkin dipnottaki mutabakatta aslında bir düzeltme işlemi yapıldığı görülmektedir. İşletmeler tekrar etmesini beklemedikleri gelir ve giderleri düzelterek bu dipnotta açıklamaktadır.

Üçüncü olarak, her ne kadar UFRS 18'de tanımlama ve isimlendirmeye önem verilmiş olsa da bu standartta bazı kavramlar tanımlanmamıştır. Esas faaliyet tanımını yapmak, bu bölümün kapsamının belirlenmesini sağlayabilir. Biçimlendirilmiş özetin tanımlanması da işletmelerin muhakemede bulunurken kullanabileceği bir husus olabilir. UFRS 18'de bilgilerin hangi özelliklere göre ne ölçüde ayrıştırılacağı veya faaliyet giderlerinin hangi yönteme göre sunulacağı, temel finansal tabloların biçimlendirilmiş bir özet sunma işlevine dayanmaktadır. Hem bu hususlar hem de önemlilik, işletmenin muhakemesine bağlıdır. Bu geniş muhakeme, UFRS 18'de beklenenin aksine, doğru ayrıştırılmış veya karşılaştırılabilir bilgi sunumunu engelleyebilir. Muhakemede kullanılması için tanımlar, sayısal eşikler veya göstergelerin belirlenmesi faydalı olabilir.

Dördüncü nokta, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerinin sunumudur. UFRS 18 ile gündeme gelen bu ölçütlerin sadece gelir ve gider ara toplamlarından oluşması işletmelerin kendilerine özgü durumu yansıtmasını sınırlayabilir; özsermaye veya aktif kârlılığı gibi sıkça kullanılan göstergeler kapsam dışı kalabilir.

Son olarak, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütleri ve faaliyet giderlerinin sunumunda karma yöntemin kullanılabilmesi dışındaki düzenlemelerin çoğu Türkiye'de zaten uygulanmaktadır. Yer yer farklılıklar olsa da UFRS'lere göre sunulan finansal tablolarda gelir ve giderler faaliyetlere göre ayrıştırılmakta ve kâr veya zarar ara toplamlarına yer verilmektedir. Ayrıca KGK'nın yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nda da işletme faaliyetleri esas, diğer ve finansman faaliyetleri şeklinde ayrılmaktadır. Diğer faaliyet gelir ve giderleri büyük ölçüde yatırım faaliyetleri ile örtüşmekte olup yeni hesap planı ile UFRS 18'deki düzenlemelerin oldukça yakınsadığı söylenebilir. Ayrıca hesap planında esas faaliyetlerle ilgili diğer gelir ve giderler için hesapların olması, IASB'nin doğrudan hasılat yaratmayan destekleyici faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderlerin de işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklandığı yönündeki görüşüyle uyumludur. Tekdüzen hesap planına göre ha-

zırlanmış gelir tablolarında da işletmenin esas ve finansman faaliyetleri ayrı sunulmakta ve zorunlu ara toplamalar raporlanmaktadır. Ayrıca gelir tablosu, belli bir formata sahiptir. Dolayısıyla UFRS 18'e geçişin ve bu standardı uygulamanın maliyeti Türkiye için yüksek olmayacaktır.

Gelecek çalışmalarda UFRS 18'deki özellikli düzenlemelerin incelenmesi, belirli ana işletme faaliyetlerine sahip işletmelerde kâr veya zarar tablosunun nasıl sınıflandırılacağına açıklanması ve UFRS 18'deki düzenlemelerin diğer finansal tablolara olan etkisinin ortaya konması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- EEG. (2023). Introduction to IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. Agenda Paper 1, Ekim(Emerging Economies Group Meeting).
- IASB. (2015). Request for Views: Agenda Consultation 2015.
- IASB. (2017). Discussion Paper: Disclosure Initiative - Principles of Disclosure.
- IASB. (2018). Primary Financial Statements - Project Overview. Agenda Paper 21A, Haziran.
- IASB. (2019). Basis for Conclusions on Exposure Draft: General Presentation and Disclosures, IFRS Standards Exposure Draft ED/2019/7.
- IASB. (2021). Primary Financial Statements: Management Performance Measures and the Scope of Public Communications. Agenda Paper 21B, Kasım.
- IASB. (2024a). Basis for Conclusions on IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements.
- IASB. (2024b). Illustrative Examples on IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements.
- KPMG. (2024). Presentation and Disclosure - IFRS 18 - First Impressions.
- UFRS 18. (2024). Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı.
- UMS 1. (2018). Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı.