

Araştırma Makalesi

UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı Kapsamında Kar veya Zarar Tablosuna Genel Bakış

Overview of the Statement of Profit or Loss in the context of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements

Can ÖZTÜRK

Doç. Dr., Çankaya Üniversitesi

İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

cozturk@cankaya.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-1587-4707>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
19.05.2025	03.06.2025

Öz

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler tarafından dünya genelinde kademeli olarak 2005 yılından beri uygulanmaktadır. Standartların amacı, finansal tabloların işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bir şekilde sunmasını sağlamaktır. Bu kapsamdaki düzenlemelerden biri bu işletmelerin hangi finansal tabloları nasıl düzenlemesi gerektiğini belirten UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardıdır. Bu çalışmada, 2027 yılında yürürlüğe girecek ve UMS 1 standardının yerini alacak olan UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardında kar veya zarar tablosunda meydana gelecek yenilikler genel bir bakışla ele alınmıştır. Standardın kar veya zarar tablosuna ilişkin hükümleri gerek yürürlükteki UMS 1 standardı ile gerekse UFRS 18'in taslağı olan ED/2019/7 ile karşılaştırılmış ve kar veya zarar tablosunda meydana gelecek değişiklikler, belirlenmiş bir esas faaliyeti olan ve olmayan işletmeler çerçevesinde ele alınmıştır. UFRS 18'e göre kar veya zarar tablosu, belirlenmiş bir esas faaliyeti olmayan işletmelerde üretim işletmesi kapsamında, belirlenmiş esas faaliyeti olan işletmelerde ise finansman sağlayan işletmeler ile bankacılık ve sigortacılık işletmeleri çerçevesinde örneklenmiştir. Bu yeni standardın, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerin kar veya zarar tablolarında karşılaştırılabilirliği önemli ölçüde sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: UMS 1, UFRS 18, Kar veya Zarar Tablosu, Sunum, Belirlenmiş Bir Esas Faaliyeti Olan veya Olmayan İşletmeler

Abstract

International Financial Reporting Standards have been gradually adopted by publicly accountable entities since 2005 in the global context. The aim of the standards is to ensure that financial statements present the financial position, performance and cash flows of entities transparently, comparatively and faithfully. One of the regulations within this scope is the IAS 1 Presentation of Financial Statements standard, which specifies which financial statements and how these financial statements should be prepared by these entities. In this research, the advances that will occur in the statement of profit or loss of the IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements standard, which will enter into force in 2027 and replace the IAS 1 Presentation of Financial Statements standard, are discussed with an overview. The provisions of the standard regarding statement of profit or loss are compared with both the current IAS 1 standard and the draft of IFRS 18, ED/2019/7, and the changes that will occur in the statement of profit or loss are discussed within the framework of entities with and without specified main business activities. The statement profit or loss in compliance

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Öztürk, C., 2025, UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı Kapsamında Kar veya Zarar Tablosuna Genel Bakış, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 60(2), 1963-1981.

with IFRS 18 is exemplified within the scope of manufacturing entities in entities without specified main activity, and within the scope of financing, banking, and insurance entities in entities with specified main business activities. It is expected that this standard will provide significant comparability in the statements of profit or loss of publicly accountable entities.

Keywords: IAS 1, IFRS 18, Statement of Profit or Loss, Presentation, Entities With or Without Specified Main Business Activities

1. Giriş

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 2005 yılından beri dünya genelinde kademeli olarak standartları benimseyen ülkelerdeki kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Standartlar seti halihazırda 25 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ve 17 adet UFRS olmak üzere toplam 42 standarttan oluşmaktadır. Bu standartlardan finansal tabloların sunuluşunu düzenleyen UMS 1 standardı finansal tablolarını UFRS'lere göre hazırlayan işletmelerin hangi finansal tabloları hazırlayacağına ilişkin muhasebe politikalarını belirlemektedir. Bu bağlamda, UMS 1 standardına göre tam bir finansal tablolar seti halihazırda finansal durum tablosu (bilanço), (iki tabloluk yaklaşıma göre) kar veya zarar tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve finansal tablo dipnotlarından oluşmaktadır. Her bir finansal tablo, yürürlükteki UMS 1 standardına göre finansal raporlamanın şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bir şekilde yapılabilmesi adına eşit derecede önemlidir (IASB, 2024d).

Finansal tabloların sunuluşu ile ilgili olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) finansal performansın kar veya zarar tablosunda sunumuna odaklanan bir yaklaşımla finansal tablolar yoluyla sağlanan iletişimi iyileştirmek adına Aralık 2019'da Genel Sunum ve Açıklama başlığıyla yeni bir UFRS'nin nihai taslağını (ED/2019/7) yayınlamış ve tartışmaya açmıştır. Gelen yorumlar çerçevesinde son hali verilen nihai taslak, UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardı adıyla halihazırda yürürlükte olan UMS 1 standardının yerini 01.01.2027 tarihi itibarıyla almak üzere 9 Nisan 2024 tarihinde IASB tarafından yayınlanmıştır (IASB, 2024a). Her ne kadar ilk uygulama için tarih verilmiş olsa da Kurul bu yeni standardın erken uygulamasına da izin vermiştir (IASB, 2024a).

UFRS 18'de yukarıda değinilen finansal tabloların eşit derecede önemle sunumu hususu da dahil olmak üzere birçok muhasebe politikası UMS 1'den devretmekle birlikte son dönemde yayınlanan UFRS'lerde olduğu gibi daha önce UMS 1 metninde yer verilen rehber niteliğindeki muhasebe politikaları aynen veya daha iyi ifade edilerek UFRS 18'in Uygulama Rehberi'ne yansıtılmıştır. Böylece, sunuma ve açıklamaya ilişkin muhasebe politikalarına öncelikle standardın ana metninde yer verilirken, ayrıntılar Uygulama Rehberi kapsamına alınmıştır.

UFRS 18 standardı finansal tabloların sunuluşu adına esasen beş düzenlemeyi beraberinde getirmektedir (KPMG, 2024a). Bunlardan biri, kar veya zarar tablosunda kar veya zararın tespitine esas teşkil eden gelir ve gider kalemlerinin belirli bir çerçeve içerisinde karşılaştırmalı ve tutarlı bir şekilde sunulmasını önceleyen bir yaklaşımla hazırlanmasına odaklanan muhasebe politikalarının belirlenmiş olmasıdır. İkincisi, finansal tablolarda beyan edilen tutarlara ilişkin olarak ayırtırma ve birleştirmeye ilişkin ilkelerin iyileştirilmesidir. Üçüncüsü ise yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin (Management Defined Performance Measures) açıklanmasına ilişkin muhasebe politikalarının düzenlenmesidir. Dördüncüsü, şerefiye kaleminin bilançoda açıkça gösterilecek olmasıdır. Sonuncu düzenleme ise UMS 7 kapsamındaki nakit akış tablosu ile ilgilidir.

UFRS'leri uygulayan işletmelerin kar veya zarar tablosunda küresel olarak görülen çeşitlilik nedeniyle finansal tabloların karşılaştırılabilirliği bakımından ihtiyacı karşılamadığı sonucuna varılmış olup söz konusu finansal tabloya ilişkin muhasebe politikaları UFRS 18 standardında güncellenmiştir. Bu çerçevede, makalenin amacı, UFRS 18 standardı ile düzenlenen kar veya zarar tablosuna ilişkin muhasebe politikalarını genel bir bakışla ele almaktır. Bu inceleme yapılırken hem UMS 1'in kar veya zarar tablosu hükümleri hem de ED/2019/7 Genel Sunum ve Açıklama taslak metninde ortaya konan kar veya zarar tablosu hükümleri dikkate alınmış ve karşılaştırmalı bir yaklaşım izlenmiştir. Ayrıca, IASB'nin UFRS 18'in son halini oluştururken dayandığı standardın Karar Gerekçeleri de taslakta yer alan ve daha sonra iptal edilen hükümlerin iptal edilme gerekçelerinin anlaşılması açısından çalışmaya dahil edilmiştir. Kar veya zarar tablosu hazırlanırken işletmenin "belirlenmiş bir esas faaliyetinin (specified main business activities)" bulunup bulunmadığının tespiti gerektiğinden kar veya zarar tablosunda gelir ve giderlerin nasıl raporlanacağına dair örnekler verilmiştir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde UFRS 18 standardı ile ilgili olarak bir literatür incelemesine yer verilmiş olup literatür bölümü standardın taslağına ilişkin olarak yapılan çalışmalardan

başlatılmıştır. Üçüncü bölümde, UFRS 18 standardının kar veya zarar tablosuna ilişkin hükümleri genel bir bakışla ve karşılaştırmalı bir yaklaşımla ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyeti” olup olmadığına göre gelir ve giderleri kar veya zarar tablosunda nasıl raporlayacağına dair örnekler, üretim işletmesi, banka ve sigorta şirketi açısından verilmiştir. Beşinci ve son bölümde UFRS 18 standardı kar veya zarar tablosu açısından değerlendirilmiş ve sonraki çalışmalar için araştırma konusu önerilmiştir.

2. UFRS 18’e İlişkin Literatür İncelemesi

UFRS 18 standardına ilişkin literatürü taslağı olan ED/2019/7’a odaklanan çalışmalar ile UFRS 18’e odaklanan çalışmalar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Literatür bu çerçevede oluşturulmuştur.

2.1. ED/2019/7’ye Odaklanan Çalışmalar

ED/2019/7’a odaklanan çalışmalar Bertoni, De Rosa ve Rossi (2020), Cavlak (2021), Kaval (2021), Hazar ve Yanık (2023), Öztürk, Akdoğan, Özerhan ve Sultanoğlu (2022), Öztürk (2023) ile Öztürk ve Baker (2023) çalışmalarından oluşmaktadır.

ED/2019/7’a odaklanan çalışmalardan Bertoni vd. (2020) ile Öztürk vd. (2022) finansal tablolarda sunum ve açıklama esaslarında yapılacak değişiklikleri bütüncül bir yaklaşımla ele almıştır. Bertoni vd. (2020), özellikle kar veya zarar tablosunda yapılması öngörülen değişiklikler ile IASB’nin finansal tablo hazırlayıcılarına şimdiye kadar sunduğu esnek yaklaşımın yerini standardizasyona yönelik bir yaklaşımın alacağını değerlendirmiş ve bunun olumlu bir yaklaşım olduğunu ifade etmiştir. Öztürk vd. (2022) ise, ED/2019/7 metnini bütüncül bir yaklaşımla incelemiştir. Bu çalışmada, UMS 1’dekinden farklı olarak finansal tablo sunum ve açıklama hükümlerinde UFRS 18 taslağında ne tür değişiklikler yapılmasının planlandığı değerlendirilmiştir. Öztürk (2023)’te ise UMS 1 standardında yapılması önerilen değişiklikler, hem UMS 1 standardı belirli bir kronolojik çerçevede dünden bugüne ele alınarak hem de taslağı olan ED/2019/7 çerçevesinde kaleme alınmıştır.

ED/2019/7’a odaklanan çalışmalardan Cavlak (2021), Kaval (2021), Hazar ve Yanık (2023) ile Öztürk ve Baker (2023) ise taslağı belirli bir konu özelinde değerlendirmiştir.

Cavlak (2021), ED/2019/7 kapsamında finansal tablolarda açıklanması istenen Yönetimin Performans Ölçütleri (Management Performance Measures) kavramını ele almıştır. Bu çalışmada, Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG), Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Otoritesi’nin aralarında bulunduğu 11 uluslararası kurum, 4 büyük denetim şirketi ile Türkiye’den Kamu Gözetimi Kurumu’nun ED/2019/7 yorum mektupları bu konu çerçevesinde nitel yöntem ve içerik analizi ile değerlendirmiştir. Değerlendirmeye istinaden tarafların, Yönetimin Performans Ölçütlerinin oluşturulması ve sunumunu desteklediği ancak bazı çekincelerinin de bulunduğu tespit edilmiştir.

Kaval (2021), ED/2019/7 ile getirilmesi planlanan kar veya zarar tablosundaki değişiklikleri çalışmada “karın kaynaklarına yönelik çalışmalar” başlığı altında değerlendirmiş olup getirilmesi planlanan formatla karın kaynaklarının belirlenmesinin kolaylaşacağı, somut ve kuramsal olarak daha iyi açıklanabileceği dile getirilmiştir.

Hazar ve Yanık (2023), ED/2019/7’de açıklanması önerilen ancak UFRS 18’de yer verilmeyen “istisnai gelir ve gider (unusual income and expense)” kavramını literatürdeki çalışmalar çerçevesinde değerlendirmiştir.

Öztürk ve Baker (2023), ED/2019/7 metninde nakit akış tablosu için önerilen değişiklikleri tarihi bir yaklaşım çerçevesinde ele almıştır. Nakit akış tablosu açısından ED/2019/7 metninde yapılması önerilen değişiklikler nakit akış tablosu ile ilgili olarak geçmişte tesis edilen alt yapı çalışmaları ile birlikte değerlendirilmiştir.

2.2. UFRS 18’e Odaklanan Çalışmalar

UFRS 18’e odaklanan çalışmalar Lee (2024), Salotti (2024), De Castro Neves (2024), Öztürk, Güleç ve Gökçen (2024), Umut (2024), Ergün (2025) ile Hazar ve Yanık (2025)’in çalışmalarını kapsamaktadır.

Salotti (2024), UFRS 18 standardında getirilen değişiklere genel bir bakışla değinmiştir. Lee (2024) ve De Castro Neves (2024) ise UFRS 18’e geçişi UFRS’nin uygulandığı iki ülke açısından değerlendirmiştir.

Lee (2024) çalışmada UFRS’lerin Kore’de uygulandığı günden bu yana tanımlanan Kore usulü faaliyet karı veya zararı (K-IFRS operating profit) kalemi ile UFRS 18 ile hesaplanacak esas faaliyet karı veya zararı kalemi arasındaki farka değinerek bu değişimin yıllara dayanan bir alışkanlığı etkileyeceğini belirtmiştir. Zira, Kore’de faaliyet karı veya zararı satış hasılatından satılan ticari mallar maliyeti ile satış ve yönetim giderleri düşülerek hesaplanmaktadır. Bu nedenle, çalışmada UFRS 18 için raporlanacak esas faaliyet karı veya zararı

göstergesinden önce kar veya zarar tablosuna Kore'deki geleneği sürdürmek amacıyla Kore usulüne göre hazırlanmış bir faaliyet kar veya zararı göstergesinin monte edilmesi önerilmiştir.

De Castro Neves (2024)'e göre ise Brezilya'da UFRS 18 standardı mevzuattaki birçok konuyla çelişmektedir. Brezilya'da kar veya zarar tablosunun belirli bir formatta olması gerektiğine dair bir mevzuat olduğunu belirten De Castro Neves (2024), standardın uygulanmasında meslek mensuplarının standardı benimseyip müşterilerinin faaliyetlerine hızla yansıtmasının onların standardı kavrama ve uygulayabilme becerisine bağlı olacağını ifade etmiştir.

Bunlara ilaveten, UFRS 18'in getirdiği yenilikler Öztürk vd. (2024) tarafından standardın açıklayıcı örneklerinden yararlanılarak ele alınmıştır. Umut (2024) makalesinde örnek uygulamalara yer verilmiş olup UFRS 18'in diğer standartlara olan etkisine de değinilmiştir. Diğer taraftan, Ergün (2025), UFRS 18 standardında yer alan yönetim tarafından belirlenmiş performans ölçütleri konusunu bir vaka kapsamında ele almıştır. Hazar ve Yanık (2025)'in çalışmasında ise UFRS 18'in getirdikleri betimleyici bir yaklaşımla incelenmiştir.

3. Bulgular ve Tartışma

Bu bölümde UFRS 18'de kar veya zarar tablosunda meydana gelen değişiklikler halihazırda yürürlükte olan UMS 1 standardı ve UFRS 18'in taslağı ED/2019/7 ile karşılaştırmalı olarak yedi başlıkta incelenmiştir.

3.1. Kar veya Zarar Tablosunda Gelir ve Giderlerin Bölümlere Ayrılarak Sınıflandırılması

UMS 1'deki kar veya zarar tablosu herhangi bir şekilde sistematik olarak gelir ve giderlerin anlamlı bir şekilde raporlanacağı bölümlere ayrılmamıştır. Dolayısıyla, UFRS'yi uygulayan işletmelerin kar veya zarar tabloları birbirleri ile sadece "kar veya zarar" kaleminin bir gösterge olarak raporlanması zorunlu kılındığından bu kalem çerçevesinde karşılaştırılabilir (IASB, 2024d). ED/2019/7 ile karşılaştırılabilirliğin sağlanması ve raporlamada çeşitliliğin azaltılması amacıyla standardizasyona dönük olarak bir adım atılmış olup kar veya zarar tablosunda işletmenin gelir ve giderlerinin 6 bölüme ayrılarak raporlanması önerilmiştir (IASB, 2019a). Bunlar, (1) esas faaliyetler bölümü, (2) yatırım faaliyetleri bölümü, (3) finansman faaliyetleri bölümü, (4) ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları bölümü, (5) gelir vergisi bölümü ve (6) durdurulan faaliyetler bölümüdür.

Ancak, yapılan önermeye ilişkin olarak "ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları" kalemindeki "ayrılamaz nitelik" kavramına gelen yorumlar neticesinde UFRS 18'deki kar veya zarar tablosunda işletmenin gelir ve giderlerinin 5 bölüme ayrılarak raporlanmasına karar verilmiştir (IASB, 2024a). Ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları bölümü kapsamdan çıkarılmıştır. Bu hususla ilgili ayrıntılı bilgi 3.2'de verilmiştir.

3.2. Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilen İştirakler ve İş Ortaklıklarının Kar veya Zararından Paylar Kalemi için Önerilen "Ayrılamaz Nitelik" Kavramına İlişkin Değerlendirme

UMS 1'de halihazırda "*özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zararından paylar*" kaleminin kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanması zorunludur (IASB, 2024d). Ancak, söz konusu kalemin bu tabloda nerede raporlanması gerektiği konusu açıkça belirtilmediğinden raporlamada çeşitlilik görüldüğü bilinmektedir (Öztürk vd., 2022). Dolayısıyla, ED/2019/7'de raporlamayı düzenlemek amacıyla iki kavramın tanımlanması ve yürürlüğe girmesi önerilmiştir. Bunlar "*özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları*" ile "*özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları*" kavramlarıdır (IASB, 2019a, s. 74-75).

"*Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen ayrılabilir nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları*", raporlayan işletmenin ana işletme faaliyetinden ayrı olarak kendi başına ve raporlayan işletmenin diğer varlıklarından önemli ölçüde bağımsız olarak getiri elde edebilen iştirak ve iş ortaklıkları olarak tanımlanmış olup (IASB, 2019a, s. 75), "*özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen ayrılamaz nitelikteki iştirakler ve iş ortaklıkları*" ise raporlayan işletmenin ana işletme faaliyetinden ayrı olarak kendi başına ve raporlayan işletmenin diğer varlıklarından önemli ölçüde bağımsız olarak getiri elde edemeyen iştirak ve iş ortaklıkları olarak ifade edilmiştir.

Dolayısıyla "*özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zararından paylar*" kaleminin kar veya zarar tablosunda raporlanırken bu işletmelerin raporlayan işletmenin ana işletme faaliyetinden önemli derecede bağımlılık çerçevesinde ayrılabilir veya ayrılamaz nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi, raporlayan işletme ile iştirak veya iş ortaklığı arasında önemli derecede bağımlılık varsa bu kalemin esas faaliyet karı veya zararı kaleminden hemen sonra ancak yatırım faaliyetleri

bölümünden önce raporlanması; ancak, önemli derecede bağımlılık yoksa bu kalemin yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanması önerilmiştir. (IASB, 2019a, s. 52). Bu çerçevede, raporlayan işletmenin ilgili kalemi kar veya zarar tablosunda doğru yerde gösterebilmesi amacıyla önemli derecede bağımlılık kavramı ED/2019/7’de şu şekilde örneklenmiştir: (a) İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığı ile entegre bir iş koluna sahip olması, (b) İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığı ile bir unvanı ya da markayı paylaşması ve (c) Raporlayan işletme ile iştiraki veya iş ortaklığı arasında, söz konusu raporlayan işletmenin faaliyetlerinde önemli bir aksama olmadan değiştirilemeyecek bir tedarikçi veya müşteri ilişkisinin olması (IASB, 2019a, s. 75).

Ancak, ED/2019/7’nin bu konudaki hükümleri UFRS 18 standardında son halini alırken standardın Karar Gerekçeleri taslağa gelen yorumların alınan kararda belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır (IASB, 2024b, s.33). “Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zararından paylar” kalemi, UMS 1’e göre faaliyet kar veya zararından çıkmış olmakla birlikte görüş bildirenler ayrılabilir veya ayrılamaz niteliğinin belirlenmesinin taraflı ve karmaşık bir yapı ortaya koyduğunu ve bu durumun hatta bazı işletmeler için karlılığın raporlanmasında fırsatçı bir yaklaşıma neden olabileceğini belirtmiştir. Bu fırsatçı yaklaşım, Kaval (2021)’de finansal tablolarda süsleme olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca, IASB bu süreçte UFRS 18’e göre esas faaliyet karı veya zararı kaleminden hemen sonra ancak yatırım faaliyetleri bölümünden önce özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen tüm iştirakler ve iş ortaklıklarından kaynaklanan gelir ve giderleri gösterecek ayrı bir iştirakler ve iş ortaklıkları bölümünü de tasarlamış ancak kar veya zarar tablosunun yapısında karmaşıklık olmaması için böyle bir bölümü daha ileriye götürmekten vazgeçmiştir (IASB, 2024b, s.33-34).

Bu çerçevede, UFRS 18’de “özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zararından paylar” kaleminin kar veya zarar tablosunda herhangi bir yargıda bulunmaksızın doğrudan yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanması kararı ile bu kalemin yatırım ortak paydasında tutarlı bir yaklaşımla sunulması tesis edilmiştir.

3.3. İşletmelerin Gelir ve Giderlerinin Kar veya Zarar Tablosunda Doğru Bölümlerde Sınıflandırılması

ED/2019/7’de bir işletmenin birden fazla esas faaliyetinin olabileceği belirtilmiştir (IASB, 2019a, s.52). Böyle bir durumda ilgili işletmenin gelir ve giderlerini 3.1’de belirtilen esas faaliyet, yatırım ve finansman bölümlerinde sınıflandırılırken hangi faaliyet veya faaliyetlerde bulunduğu göz önünde bulundurulması ve gelir ve giderlerin buna göre sınıflandırması önerilmiştir. Bu bağlamda, bir işletmenin esas faaliyetlerinden birinin otomobil üretip satmak iken diğer esas faaliyetinin müşterilerine finansman sağlamak olabileceği örnek gösterilmiştir (IASB, 2019a, s. 52). Dolayısıyla işletmenin esas faaliyet konusuna göre aksi belirtilmedikçe yatırım ve finansman faaliyetlerinde raporlanan bazı gelir ve giderler esas faaliyet bölümüne aktararak raporlanmaktadır.

Bu çerçevede, ED/2019/7’de esas faaliyeti yatırım olan UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında tanımlanan yatırım işletmelerinin¹, yatırım amaçlı gayrimenkullere yatırım yapan işletmelerin ve sigorta şirketleri gibi işletmelerin aksi belirtilmedikçe yatırım faaliyetlerinde raporlanan bazı gelir ve gider kalemlerini esas faaliyet bölümünde raporlaması; esas faaliyeti müşterilerine finansman sağlamak olan bankalar, müşterilerine mallarını satarken bu malların satılmasını sağlamak için aynı zamanda onlara finansman imkanı da tanıyan işletmeler ile finansal kiralamalarda müşterilere finansman sağlayan kiraya verenlerin ise aksi belirtilmedikçe finansman faaliyetlerinde raporlanan bazı gelir ve gider kalemlerini esas faaliyet bölümünde raporlaması bu işletmelerin esas faaliyet konuları çerçevesinde önerilmiştir (IASB, 2019a, s.53).

Bu öneri UFRS 18’de de geçerlidir (IASB, 2024a, s. 12-13). Ancak, UFRS 18’de ED/2019/7’den farklı olarak esas faaliyeti varlıklara yatırım yapmak veya müşterilere finansman sağlamak olan bu işletmeler “belirlenmiş bir esas faaliyeti olan işletmeler (entities with the specified main business activities)” çatısı altında toplanmıştır. Nitekim, UFRS 18’de şu hususa açıklık getirilmiştir. Yatırım yapmak veya müşterilerine finansman sağlamak bir işletmede “belirlenmiş bir esas faaliyet” olabileceği gibi başka bir işletmede de “belirlenmiş bir esas faaliyet” olmayabilir. Diğer bir deyişle, işletme yatırım yapmaktadır veya müşterilerine finansman sağlamaktadır ancak bu “belirli bir esas faaliyet” seviyesinde değildir. Dolayısıyla buna karar vermek için ED/2019/7 ve UFRS 18’de muhakeme yapılması gerektiği belirtilmiştir (IASB, 2019a, s. 53; IASB, 2024a, s. 41). Bu muhakemenin kanıtlanması ve kâğıt üzerinde de belgelendirilmesi gerekmektedir.

¹ Yatırım işletmesi; (a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden, (b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve (c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esasları üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir (IASB, 2024e).

Brüt kar gibi bir faaliyet performans göstergesinde olduğu gibi (a) net faiz geliri, (b) net ücret ve komisyon geliri, (c) sigorta hizmeti sonucu, (d) net finansal sonuç (yatırım geliri eksi sigorta finansmanı geliri ve giderleri) ile (e) net kira geliri gibi göstergelerin işletmenin yatırım yapmak veya müşterilerine finansman sağlamak gibi faaliyetlerinin “belirlenmiş bir esas faaliyet” olup olmadığının doğrulanmasına yardımcı olacağı UFRS 18’de belirtilmiştir (IASB, 2024a, s. 41 ve 66).

Bu çerçevede, işletmenin esas faaliyetinin veya faaliyetlerinin ne olduğunun ve belirlenmiş bir esas faaliyetinin bulunup bulunmadığının tespitinin gelir ve giderlerin doğru bölümlerde sınıflandırılmasında önemli bir oynayacağı görülmektedir. Esas faaliyeti sadece mal üretmek ve satmak olan bir işletmenin kar veya zarar tablosunda gelir ve giderlerin sınıflandırılması UFRS 18’in genel sunum kurallarına tabidir; çünkü, söz konusu işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyeti” bulunmamaktadır. Yatırım ve finansman faaliyetlerinden gelir ve giderler açısından Tablo 8’deki üretici A işletmesi bu durumu örneklemektedir.

3.4. Kar veya Zarar Tablosu Bölümlerinin Kapsamı

UFRS 18’e göre 5 bölümden oluşacak kar veya zarar tablosunun bölümlerinin “genel sunum kuralları” aşağıda belirtilmiştir.

Esas faaliyetler bölümü: ED/2019/7 taslağında esas faaliyetler bölümünün içeriği tanımlanırken işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili gelir ve giderlerin bu bölümde yer alacağı belirtilmiş ve yatırım, finansman, gelir vergisi ve durdurulan faaliyetler bölümleri kapsamına alınamayan ancak kar veya zarar üzerinde etkisi olan tüm gelir ve giderlerinde bu bölümde raporlanması önerilmiştir (IASB, 2019a, s.24) (UFRS X.46). UFRS 18 standardında da söz konusu öneri değiştirilmeden kabul edilmiştir. Dolayısıyla, UFRS 18’in uygulama rehberine göre bir taraftan esas faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler bu bölümde olacak diğer taraftan esas faaliyetle ilişkisi olmadığı halde diğer bölümlere dahil edilemeyen değişken veya tekrar etmeyen tüm gelir ve giderler de bu bölümde raporlanacaktır (IASB, 2024a, s.43) (UFRS 18.B42). Böylece, UFRS 18’de UMS 7’de esas faaliyetler için yapılan “işletmenin hasılat yaratan esas faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti niteliğinde olmayan diğer faaliyetleri” tanımının bir yansıması görülmeye devam edilmektedir (IASB, 2024a, s.43; 2024f). Nitekim, bu durum Öztürk vd. (2022)’de değinilen ve eleştirilen bir durumdur. Esas faaliyetler bölümü sadece esas faaliyetlere ait gelir ve giderleri kapsamamaktadır.

Yatırım faaliyetleri bölümü: UFRS 18’de düzenlenen yatırım faaliyetleri bölümü

- (a) iştirakler, iş ortaklıkları ve konsolidasyona alınmayan bağlı ortaklıklardan gelir ve giderleri,
- (b) nakit ve nakit benzerlerine ilişkin gelir ve giderleri ve de
- (c) işletmenin elinde bulundurduğu diğer kaynaklardan ayrı ve önemli ölçüde bağımsız olarak bir getiri sağlayan diğer varlıklardan elde edilen gelir ve giderleri kapsamaktadır (IASB, 2024a, s.13).

Bu kapsam ED/2019/7 ile benzerdir ancak farklılıklarda bulunmaktadır (IASB, 2019a, s. 25; 2024a, s. 13-15; 2024a, s. 43-45). Farklar aşağıdaki gibidir:

- (a) Yatırım faaliyetleri bölümünde 3.2’de belirtilen gerekçeler çerçevesinde iştiraklerin veya iş ortaklıklarının ayrılabilir olup olmamasına bakılmaksızın UMS 28’deki özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarına ilişkin gelir ve giderler, UFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarına ilişkin gelir ve giderler ile UMS 27’ye göre bireysel finansal tablolarda maliyet bedeline göre ölçülen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarına ilişkin gelir ve giderler yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanacaktır (IASB, 2024a, s. 43-44). Ayrıca, UMS 27’ye göre bireysel finansal tablolarında özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklık yatırımlarından gelir ve giderler ile UMS 27 veya UFRS 9 uyarınca bireysel finansal tablolarında maliyet bedeline göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklık yatırımlarından gelir ve giderler de yine bu bölümde izlenecektir.

- (b) ED/2019/7’de nakit ve nakit benzerleri kaleminden doğan gelir ve giderlerin finansman faaliyetleri bölümünde raporlanması önerilmiş olup UFRS 18’de bu kalemin yatırım faaliyetleri bölümünde sunulmasına karar verilmiştir (IASB, 2019a, s. 25, 2024a, s.13). Bu karar verilirken aşağıdaki gerekçeler dikkate alınmıştır (IASB, 2024b).

Nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ED/2019/7’de finansman faaliyetleri bölümünde sınıflandırılmasında söz konusu gelir ve giderlerin nakit fazlasından ve nakit fazlasından kaynaklanan geçici yatırımlardan doğan gelir ve giderler olduğu görüşü savunulmuştur (IASB, 2024b). Bu savunmada finansal tablo kullanıcılarının iki görüşü belirleyici olmuştur: (1) bir işletmenin nakit fazlası ile nakit fazlasından

kaynaklanan geçici yatırımlarının o işletmenin finansmanının bir parçası olması ve (2) bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerini nasıl yönettiğinin genellikle o işletmenin borç ve özkaynak finansmanı hakkındaki kararlarına dayanması. Örneğin; nakit fazlasının kar payı ödemelerinde, borç ödemelerinde ve hisse geri satın alımlarında kullanılması dikkate alınmıştır.

Diğer taraftan, nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderlerin UFRS 18’de finansman yerine yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılmasında paydaşların iki görüşü belirleyici olmuştur (IASB, 2024b): (1) nakit ve nakit benzerlerinin bir işletmenin diğer kaynaklarından ayrı ve önemli ölçüde bağımsız olarak getiri üreten varlıklar olduğu ve (2) finansman faaliyetleri bölümünde sadece yükümlülüklerden elde edilen gelir ve giderlerin sunulması ve nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderlerin bu kapsama alınmaması.

Bu çerçevede, yatırım faaliyetleri bölümünün varlıklarla ilgili olduğuna ve finansman faaliyetleri bölümünün de genellikle yükümlülüklerle ilgili olduğu değerlendirilerek nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderlerin yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanmasına karar verilmiştir.

(c) İşletmenin elinde bulundurduğu diğer kaynaklardan ayrı ve büyük ölçüde bağımsız olarak bir getiri sağlayan varlıklardan elde edilen gelir ve giderleri temsil eden varlıklar ise UFRS 18’de ED/2019/7’den farklı olarak açıkça ifade edilmiştir. Bunlar, borçlanma araçları ile özkaynak yatırımlarını, yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilecek kira alacaklarını kapsamaktadır.

Finansman faaliyetleri bölümü: UFRS 18’de düzenlenen finansman faaliyetleri bölümünün içeriği oluşturulurken ED/2019/7’den farklı olarak daha önce gerekçeleri ile yukarıda açıklanan nakit ve nakit benzerlerinden kaynaklanan gelir ve giderler bu bölüm kapsamından çıkarılmış ve finansman unsurları (a) yalnızca finansman içeren işlemlerden doğan borçlar ve (b) yalnızca finansman içermeyen işlemlerden doğan borçlar olmak üzere esasen iki çatı başlık altında düzenlenmiştir (IASB, 2024a, s. 15).

(a) *Yalnızca finansman içeren işlemlerden doğan borçlar:* Borçların bilanço dışı bırakılması da dahil olmak üzere, borçların ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderler ile borçların ortaya çıkması ve sona ermesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek giderler (örneğin işlem maliyetleri) bu kapsamda yer almaktadır (IASB, 2024a, s. 15).

Yalnızca finansman unsuru içeren işlemler,

- (a) borç senedi, bono, tahvil, alınan kredi ve ipotekli krediler gibi nakit olarak ödenecek bir borçlanma aracı,
- (b) mal veya hizmetlere ilişkin bir borç bilanço dışı bırakıldığında tedarikçi finansman anlaşması kapsamındaki bir yükümlülük,
- (c) işletmenin kendi paylarının teslimi yoluyla ödenecek bir tahvil ve (d) işletmenin kendi özkaynak araçlarını satın alma zorunluluğu gibi işlemlerden oluşmaktadır (IASB, 2024a, s. 46).

Bu işlemlerden doğan gelir ve giderler ise şunlardır:

- (a) Faiz giderleri (örneğin, ihraç edilen borçlanma araçlarından kaynaklanan),
- (b) Gerçeğe uygun değer kazançları ve kayıpları (örneğin, gerçeğe uygun değeri kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan bir yükümlülükten kaynaklanan),
- (c) Yükümlülük olarak sınıflandırılan ihraç edilmiş paylara ilişkin temettüleri ve
- (d) Yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan gelir ve giderler (IASB, 2024a, s. 46).

(b) *Yalnızca finansman içermeyen işlemlerden doğan borçlar:* (a) Faiz gelir ve giderleri (ancak sadece işletmenin diğer UFRS’lerdeki hükümlerin uygulanması kapsamında belirlediği gelir ve giderler). (b) Faiz oranındaki değişimlerden kaynaklanan gelir ve giderler (ancak sadece işletmenin diğer UFRS’lerdeki hükümlerin uygulanması kapsamında belirlediği gelir ve giderler) bu kapsamda yer almaktadır (IASB, 2024a, s. 15).

Yalnızca finansman içermeyen işlemler,

- (a) mal veya hizmetlere ilişkin nakden ödenecek borçlar,
- (b) sözleşme yükümlülükleri,

- (c) kiralama yükümlülükleri,
- (d) tanımlanmış emeklilik fayda yükümlülükleri,
- (e) işletmeden çıkarma veya varlık restorasyonu karşılıkları ve
- (f) dava karşılığı gibi işlemlerden oluşmaktadır (IASB, 2024a, s. 46).

Bu işlemlerden doğan gelir ve giderler şu şekildedir (IASB, 2024a, s. 47):

- (a) UFRS 9 kapsamındaki mal veya hizmet alımından kaynaklanan borçlara ilişkin faiz giderleri,
- (b) UFRS 15'te belirtilen şekilde önemli bir finansman bileşenine sahip bir sözleşme yükümlülüğüne ilişkin faiz giderleri,
- (c) UFRS 16 kapsamındaki bir kiralama yükümlülüğüne ilişkin faiz giderleri,
- (d) UMS 19 kapsamındaki tanımlanmış net fayda yükümlülüğünden (varlığından) kaynaklanan net faiz gideri (gelir) ve
- (e) UMS 37 kapsamındaki, indirgenmiş karşılık tutarında zamanın geçmesinden kaynaklanan ve iskonto oranındaki herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan artış.

UFRS 18'de ED/2019/7'den farklı olarak finansman faaliyetleri bölümünün içeriğinin iki çatı kavramla kurulmuş olması, kavramların içeriğinin doldurulmuş ve örneklenmiş olması finansal tablo hazırlayıcılarının tabloyu hazırlarken muallakta kalmamaları bakımından kesin çizgiler çizer niteliktedir.

Gelir vergisi ve durdurulan faaliyetler bölümleri: İşletme vergi geliri ve giderleri ile bunlara ilişkin kur farklarını gelir vergisi bölümünde, UFRS 5 kapsamındaki durdurulan faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderleri ise durdurulan faaliyetler bölümünde raporlamaktadır (IASB, 2024a, s. 16). UFRS 18 hükümleri, ED/2019/7 ile bu hususta paraleldir.

3.5. Kar veya Zarar Tablosundaki Bölüm Başlıklarının Nakit Akış Tablosu ile Uyumu

Kar veya zarar tablosundaki (1) esas faaliyetler bölümü, (2) yatırım faaliyetleri bölümü ve (3) finansman faaliyetleri bölümü başlıkları UMS 7'deki nakit akış tablosuna ilişkin “esas faaliyetlerden nakit akışları”, “yatırım faaliyetlerinden nakit akışları” ve “finansman faaliyetlerinden nakit akışları” başlıklarıyla benzerlik göstermektedir. Ancak, her iki tabloda bölümlerin başlıklarının benzer olması kapsamlarının birbirleri ile uyumlu olduğu anlamına gelmemektedir.

Örneğin; işletmenin esas faaliyetlerinde kullanılan maddi duran varlık yatırımları ile ilgili nakit giriş ve çıkışları nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinden nakit akışları bölümünde raporlanırken bu varlıklara ilişkin amortismanlar, değer düşüklüğü tutarları, satış karları veya zararları gibi kalemler kar veya zarar tablosunda yatırım faaliyetleri bölümünde değil esas faaliyetler bölümünde raporlanmaktadır (IASB, 2024a, s. 44; 2024f).

3.6. Kar veya Zarar Tablosundaki Esas Faaliyetler Bölümünde Faaliyet Giderlerinin Sunulması

UMS 1'de halihazırda işletmeler faaliyet giderlerini çeşit esasına veya fonksiyon esasına göre sunmaktadır (IASB, 2024d). Bununla ilgili olarak ED/2019/7'de işletmelerin kar veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde giderleri UMS 1'deki mevcut uygulamaya göre sunmaya devam etmesi önerilmiştir (IASB, 2019a, s. 29). Bir başka deyişle, bazı giderlerin çeşit esasına bazı giderlerinde fonksiyon esasına göre sunulmasına yani karma sunuma izin verilmemesi planlanmıştır.

Ancak, UFRS 18 hazırlanırken kar veya zarar tablosunda giderlerin faydalı bir sunum ortamı sağlanması amacıyla karma yaklaşıma göre sunulmasına izin verilmiş olup paydaşların karma sunuma izin verilmemesine yönelik eleştirileri çerçevesinde elde edilecek faydaya ilişkin bazı örnek durumlar standardın karar gerekçelerinde ortaya konmuştur (UFRS 18.78) (IASB, 2024a, s. 19; 2024b, s. 64).

- (a) Bir işletmenin esas faaliyetlerinin iki konuda olması durumunda kar veya zarar tablosunda faaliyet giderlerinin karma bir şekilde sunulması en yararlı bilgiyi sağlayabilir. Bu çerçevede, bir işletme, bazı giderleri çeşit esasına göre ve bazılarını da fonksiyon esasına göre sınıflandırarak karlılığının ana itici güçleri hakkında bilgi sağlayabilir (UFRS 18.BC251).

(b) Maddi duran varlıklarında önemli ölçüde değer düşüklüğü ile karşılaşan bir üretim işletmesi, eğer giderleri fonksiyon esasına göre raporlamayı tercih ederse, söz konusu değer düşüklüğü tutarını kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlayamaz (UFRS 18.BC251).

(c) Bir işletme, genel olarak, kar veya zarar tablosunda giderlerin fonksiyon esasına göre sınıflandırılmasının en yararlı bilgiyi sağlayacağı sonucuna varabilir. Ancak, işletmenin giderleri arasında fonksiyon esasına göre tarafsız bir şekilde dağıtılması zor olan bazı faaliyet giderleri de bulunabilir. Örneğin, şerefiyede değer düşüklüğü tutarının fonksiyonlara göre dağıtılmasının tarafsız bir şekilde dağıtılmasının mümkün olmayabileceğini bildiren bazı paydaşlar, böyle bir durumun ortaya çıkması durumunda tüm giderlerin çeşit esasına raporlanmasından endişe etmişlerdir. (UFRS 18.BC251).

Karma yaklaşımın, fonksiyon esasına göre dağıtılması güç görünen gider kalemlerinin dağıtılmadan ayrı bir kalem olarak raporlanması noktasında kolaylık sağlayacağı görülmektedir.

Ayrıca, esas faaliyetler bölümündeki giderleri fonksiyon esasına göre sunmayı tercih eden bir işletmenin, giderleri kar veya zarar tablosunda fonksiyonlarına göre sınıflandırırken raporlanması zorunlu kalemler arasında satışların maliyeti kalemine yer verilmiştir (IASB, 2024a, s. 19). Zira, bu kalemin raporlanması zorunlu kalemler arasında yer alması ED/2019/7 taslağında önerilmiştir. Satışların maliyetinin hesaplanmasında hesaplamanın nasıl olacağına ilişkin olarak paydaşlardan gelen çekinceleri açıklığa kavuşturmak amacıyla UFRS 18’de UMS 2 standardının aşağıda belirtilen 38. paragrafına atıf yapılmıştır (IASB, 2024a, s. 19).

UMS 2 standardının ilgili paragrafında söz konusu kavram “*Genellikle satışların maliyeti olarak ifade edilen ve dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı, satılmış olan stokların ölçümüne daha önce dâhil edilmiş maliyetlerden, dağıtılmamış genel üretim giderlerinden ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinden oluşur*” şeklinde tanımlanmıştır (IASB, 2024g).

Zira, bir dönemde mamullerin veya ticari malların satışı yoluyla gerçekleşen hasılat tutarı ile aynı dönemde satışı gerçekleşen söz konusu mamullere veya ticari mallara ilişkin olarak ortaya çıkan satışların maliyeti tutarının birbiri ile eşleşmesi gerekmektedir.

3.7. Kar veya Zarar Tablosunda Gösterilmesi Zorunlu Toplamlar ve Ara Toplamlar

UMS 1’de halihazırda gösterilmesi zorunlu tek toplam (gösterge) kar veya zarar kalemidir. ED/2019/7’de kar veya zarar tablosunda raporlanması zorunlu toplamlar dört gösterge olarak belirlenmiştir. Ancak, iştirakler ve iş ortaklarının ayrılabilir nitelikteki olup olmasına ilişkin muhasebe politikasının yukarıda belirtilen çeşitli gerekçelerle UFRS 18’de yer almaması nedeniyle UFRS 18’e göre hazırlanan kar veya zarar tablosunda raporlanması zorunlu toplamların sayısı üç göstergeden oluşmaktadır. Bunlar, esas faaliyet karı veya zararı, finansman ve vergi öncesi kar veya zarar ile kar veya zarar kalemidir. Bu bağlamda, esas faaliyet karı veya zararı, işletmenin esas faaliyetler bölümündeki gelir ve gider kalemlerinin kar veya zarar sonucunu oluşturmaktadır. Finansman ve vergi öncesi kar veya zarar göstergesi ise esas faaliyet karı veya zararının tespitinden sonra işletmenin yatırım faaliyetlerinden gelir ve giderlerin işletmenin karlılığı üzerindeki etkisini tespit eder niteliktedir.

Nitekim geleneksel muhasebe uygulamalarında kar veya zarar tablosunda giderleri fonksiyon esasına göre raporlayan işletmelerde satışların maliyeti kaleminden hemen sonra bir kar veya zarar göstergesi olarak brüt kar veya zarar kalemi gösterilir. UFRS kapsamında gösterilmesi zorunlu bir gösterge olmamakla birlikte bu göstergenin UFRS uygulanan bir ülkenin muhasebe kültüründe yer alması durumunda UFRS esaslı bir kar veya zarar tablosunda raporlamaya devam edilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, kar veya zarar tablosunun bölümleri ve zorunlu göstergeler ED/2019/7 ve UFRS 18’e göre Tablo 1’de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 1: ED/2019/7 ve UFRS 18 Kapsamında Karşılaştırmalı Kar veya Zarar Tabloları

ED/2019/7		UFRS 18	
Esas Faaliyet Bölümü		Esas Faaliyetler Bölümü	
	Esas Faaliyet Karı veya Zararı		Esas Faaliyet Karı veya Zararı

Ayrılamaz İştirakler Ortaklıkları	Nitelikteki ve İş			
		Esas Faaliyet Karı veya Zararı ve Ayrılamaz Nitelikteki İştirakler ve İş Ortaklıkları		
Yatırım Bölümü	Faaliyetleri		Yatırım Bölümü	Faaliyetleri
		Finansman ve Vergi Öncesi Kar veya Zarar		Finansman ve Vergi Öncesi Kar veya Zarar
Finansman Bölümü	Faaliyetleri		Finansman Bölümü	Faaliyetleri
Durdurulan Bölümü	Faaliyetler		Durdurulan Bölümü	Faaliyetler
		Kar veya Zarar		Kar veya Zarar

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

4. UFRS 18 Standardına Göre Düzenlenmiş Kısmi Kar veya Zarar Tablosu Örneklerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde kar veya zarar tablosunda meydana gelen değişiklikler ile ilgili örnekler esas faaliyetler bölümü çerçevesinde hazırlanmıştır. Dolayısıyla kar veya zarar tabloları, esas faaliyet kar veya zararı tutarını gösterecek şekilde kısmi olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, örneklenen işletmelerin belirlenmiş bir esas faaliyetinin olup olmadığına ilişkin olarak kar veya zarar tablosuna yansıyacak farklar her bir örnek için tablo ile desteklenmiştir. Örnekler karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve aralarındaki farklar açıklanmıştır.

Örnek 1: Bu örnekte işletmenin bir üretim işletmesi olduğu kabul edilmiştir (IASB, 2024c, s.20). İşletmenin esas faaliyeti temizlik malzemesi üretmektir. Dolayısıyla işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyeti” bulunmamaktadır. İşletme, esas faaliyet giderlerinin raporlanmasında çeşit esasını tercih etmiştir. Esas faaliyetler bölümüne ilişkin kar veya zarar, Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Üretim İşletmesi Açısından Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

<i>Esas Faaliyetler Bölümü</i>		
Satış Hasılatı	X	Esas Faaliyetler Bölümü
Yarı Mamul ve Mamul Stoklarında Değişimler	(X)	
Üretime Sevk Edilen Direkt İlk Madde ve Malzeme	(X)	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	(X)	
Amortisman, İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü Zararı	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Kaynak: (IASB, 2024c, s.20)’den uyarlanmıştır.

Örnek 2: Bu örnekte işletmenin bir üretim işletmesi olduğu kabul edilmiştir. İşletmenin esas faaliyeti ilaç üretmektir. Dolayısıyla örnek 1’de olduğu gibi işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyeti” bulunmamaktadır. İşletme, esas faaliyet giderlerinin raporlanmasında giderlerin fonksiyon esasına göre dağıtılmasını tercih etmiş olsa da aslında bu bir karma yaklaşımdır; çünkü, işletme “değer düşüklüğü zararı” kalemini tarafsız bir şekilde fonksiyon hesaplarına dağıtmakta zorlanmış olup UFRS 18’in sunduğu karma yaklaşımdan faydalanarak bu gider kalemini çeşit esasına göre kar veya zarar tablosuna yansıtmıştır. Bu durum, Tablo 3’te örneklenmiştir.

İşletme, ayrıca satılan ticari malları temsilen satışların maliyeti kalemini UFRS 18'in gerektirdiği şekilde satış hasılatından hemen sonra raporlamış olup UFRS 18'in raporlanmasını zorunlu kılmadığı ancak fonksiyon esasının benimsenmesi durumunda genellikle raporlanan ve işletmenin yaptığı esas faaliyetten dolayı ilk karlılık durumunu yansıtan brüt kar veya zarar göstergesine kar veya zarar tablosunda yer vermiştir.

Tablo 3: Üretim İşletmesi Açısından Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

<i>Esas Faaliyetler Bölümü</i>		
Satış Hasılatı	X	Esas Faaliyetler Bölümü
Satışların Maliyeti	(X)	
Brüt Kar veya Zarar	X	
<i>Esas Faaliyet Giderleri</i>		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(X)	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(X)	
Genel Yönetim Giderleri	(X)	
Değer düşüklüğü zararı	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Kaynak: (KPMG, 2024b, s. 8)'den uyarlanmıştır.

Örnek 1 ve 2'deki üretim işletmelerinin kar veya zarar tablolarında yatırım ve finansman faaliyetlerinde raporlayacağı gelir ve giderler Tablo 8'de üretici A sütununda verilmiştir. Bu sunum UFRS 18'in genel sunum esaslarını karşılamaktadır.

Buna göre bu işletmeler “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olmadan müşterilerine finansman sağlamaları durumunda buna ilişkin faiz gelirlerini yatırım faaliyetlerinde raporlarken, bu işletmeler “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olmadan yatırım faaliyetlerinde bulunmaları durumunda yatırımları ile ilgili değer değişimlerini (kazanç veya kayıpları) yatırım faaliyetlerinde sunarlar. Ayrıca, tüm faiz giderlerini finansman faaliyetleri bölümüne yansıtırlar.

Örnek 3: Bu örnekte işletmenin hem bir üretim işletmesi olduğu hem de müşterilerine mallarını satabilmek amacıyla “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında finansman sağladığı kabul edilmiştir. İşletme, üretim faaliyetine ilişkin kar veya zararın ortaya konmasında fonksiyon esasını tercih etmiş ve bu faaliyete ilişkin kar veya zarar göstergesi olarak “brüt kar veya zarar” kalemini kullanmıştır. İşletmenin belirlenmiş esas faaliyetiyle ilgili kar veya zarar göstergesi ise finansman sağlamaktan elde ettiği faiz gelirleri ve giderleri sonucunda ortaya çıkan “net faiz geliri” kalemidir. Tablo 4'teki bu örnekte, işletmenin, tüm gider kalemlerini fonksiyon hesaplarına tarafsız bir şekilde dağıtabildiği kabul edilmiş olup, dağıtmadan göstermek zorunda kaldığı bir gider kalemi bulunmamaktadır.

Tablo 4: Üretim Faaliyeti ve Belirlenmiş Esas Faaliyeti Finansman Sağlamak Olan Bir İşletmenin Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

Satış Hasılatı	X	Esas Faaliyetler Bölümü
Eksi: Satışların Maliyeti	(X)	
Malların Satışın Kaynaklanan Brüt Kar veya Zarar	X	
Müşterilerine Finansman Sağlamakla İlgili Faiz Gelirleri	X	
Müşterilerine Finansman Sağlamakla İlgili Faiz Giderleri	(X)	
Net Faiz Geliri	X	
<i>Esas Faaliyet Giderleri</i>		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(X)	

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(X)	
Genel Yönetim Giderleri	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Kaynak: (IASB, 2024c, s.22)’den uyarlanmıştır.

Bu işletmenin hem üretim işletmesi olması hem de “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında müşterilerine finansman sağlaması neticesinde kar veya zarar tablosunda yatırım ve finansman bölümünden çıkararak esas faaliyetler bölümünde raporlayacağı gelir ve giderler Tablo 8’de üretici B sütununda gösterilmiştir.

Örnek 4: Bu örnekte işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında müşterilerine sadece finansman sağladığı kabul edilmiştir. Bu işletme, bireysel bankacılık hizmeti sunmaktadır. Müşterilere kredi verme faaliyetinden elde ettiği faiz gelirleri ile mevduat sahiplerine yansıtılan faiz giderleri sonucunda ortaya çıkan “net faiz geliri” kalemi ile bankanın faiz gelir ve giderleri dışında ortaya çıkan ücret ve komisyon gelir ve giderleri sonucunda oluşan “net ücret ve komisyon giderleri” kalemi “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında bu işletmenin performans göstergeleridir. Tablo 5’teki bu işletme, esas faaliyet giderlerinin dağıtımında fonksiyon esasını tercih etmiştir.

Tablo 5: Belirlenmiş Esas Faaliyeti Finansman Sağlamak Olan Bir İşletmenin Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

Faiz Gelirleri	X	
Faiz Giderleri	(X)	
Net Faiz Geliri	X	
Ücret ve Komisyon Gelirleri	X	
Ücret ve Komisyon Giderleri	(X)	
Net Ücret ve Komisyon Gelirleri	X	
<i>Esas Faaliyet Giderleri</i>		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(X)	
Genel Yönetim Giderleri	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Esas Faaliyetler Bölümü

Kaynak: (KPMG, 2024a, s.68)’den uyarlanmıştır.

Bu işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında müşterilerine finansman sağlaması neticesinde kar veya zarar tablosunda yatırım ve finansman bölümünden çıkararak esas faaliyetler bölümünde raporlayacağı gelir ve giderler Tablo 8’de bireysel bankacılık sütununda verilmiştir.

Gerek örnek 3’teki gerekse örnek 4’teki işletmenin “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında müşterilerine finansman sağlaması nedeniyle ilgili işletme buna ilişkin faiz gelirlerini yatırım faaliyetleri bölümü yerine esas faaliyetler bölümünde raporlamıştır (KPMG, 2024a, s.24). İşletme, nakit ve nakit benzerlerinden gelir ve giderlerin müşterilere finansman sağlamakla ilgili olan kısımlarını esas faaliyetler bölümünde raporlarken, müşterilere finansman sağlamakla ilgili olmayan kısımlarını yatırım faaliyetleri bölümünde sunabilir veya bunları da esas faaliyetler bölümüne yansıtabilir. Bu hususta, seçenekli yaklaşım mevcuttur. İşletme, borçlanmalara ilişkin faiz giderlerinin müşterilere finansman sağlamakla ilgili olan kısımlarını esas faaliyetler bölümünde sunarken müşterilere finansman sağlamakla ilgili olmayan borçlanmalara ilişkin faiz giderlerini (interest expenses on borrowings not related to providing financing to customers) finansman faaliyetleri bölümünde sunabilir veya bunları da esas faaliyetler bölümüne yansıtabilir. Bu hususta da seçenekli bir yaklaşım bulunmaktadır. Yine bu işletme “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olmadan yatırım faaliyetlerinde bulunması durumunda yatırımları ile ilgili değer değişimlerini (kazanç veya kayıpları) yatırım faaliyetlerinde raporlar. “Yalnızca finansman içermeyen işlemlerden doğan borçlara ilişkin faiz giderleri”, finansman faaliyetleri bölümünde raporlanır.

Örnek 5: Bu örnekte işletmenin “belirlenmiş esas faaliyetleri” kapsamında hem müşterilerine finansman sağladığı hem de finansal varlıklara yatırım yaptığı kabul edilmiştir. Bu işletme böylelikle hem bireysel bankacılık hem de yatırım bankacılığı hizmeti sunmaktadır. Müşterilere kredi verme faaliyetinden faiz gelirleri ve mevzuat sahiplerine yansıtılan faiz giderleri sonucunda ortaya çıkan “net faiz geliri” kalemi, bankanın faiz gelir ve giderleri dışında ortaya çıkan ücret ve komisyon gelir ve giderleri sonucunda ortaya çıkan “net ücret ve komisyon giderleri” kalemi ile yatırım faaliyetinden kaynaklanan “toplam gelir” kalemi “belirlenmiş esas faaliyetler” kapsamında bu işletmenin performans göstergeleridir. Tablo 6’daki bu işletme, esas faaliyet giderlerini raporlarken çeşit esasını tercih etmiştir.

Tablo 6: Belirlenmiş Esas Faaliyeti Yatırım Yapmak ve Finansman Sağlamak Olan Bir İşletmenin Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

Faiz Gelirleri	X	Esas Faaliyetler Bölümü
Faiz Giderleri	(X)	
Net Faiz Geliri	X	
Ücret ve Komisyon Gelirleri	X	
Ücret ve Komisyon Giderleri	(X)	
Net Ücret ve Komisyon Gelirleri	X	
Net alım salım geliri	X	
Net yatırım geliri	(X)	
İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıkların bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan net kazanç/kayıp	$\pm X$	
Toplam Gelir	X	
<i>Esas Faaliyet Giderleri</i>		
İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal araçlar ile gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal araçlarda değer düşüklüğü zararları	(X)	
Çalışanlara sağlanan faydalar	(X)	
Amortisman ve itfa giderleri	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Kaynak: (KPMG, 2024a, s.68)’den uyarlanmıştır.

Bu işletmenin “belirlenmiş esas faaliyetleri” kapsamında hem müşterilerine finansman sağlaması hem de finansal varlıklara yatırım faaliyetlerinde bulunması neticesinde kar veya zarar tablosunda yatırım ve finansman bölümünden çıkararak esas faaliyetler bölümünde raporlayacağı gelir ve giderler Tablo 8’de “bireysel bankacılık ve yatırım bankacılığı” sütununda verilmiştir.

Gerek örnek 3’te gerekse örnek 4’te olduğu gibi örnek 5’teki işletmede “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında müşterilerine finansman sağlaması nedeniyle buna ilişkin faiz gelirlerini yatırım faaliyetleri bölümü yerine esas faaliyetler bölümünde raporlar (KPMG, 2024a, s.24). İşletme, belirlenmiş esas faaliyeti kapsamında finansal varlıklara yatırım yaptığından nakit ve nakit benzerlerinden gelir ve giderlerin tamamını esas faaliyetler bölümünde sunar. İşletme, borçlanmalara ilişkin faiz giderlerinin müşterilere finansman sağlamakla ilgili olan kısımlarını esas faaliyetler bölümünde sunarken müşterilere finansman sağlamakla ilgili olmayan borçlanmalara ilişkin faiz giderlerini finansman faaliyetleri bölümünde sunabilir veya bunları da esas faaliyetler bölümüne yansıtabilir. Yine bu işletme “belirlenmiş esas faaliyeti” kapsamında yatırım yaptığı finansal varlıkların yani borçlanma araçlarının veya özkaynak yatırımlarının gerçeğe uygun değerindeki kazanç veya kayıpları yatırım faaliyetleri bölümünde değil esas faaliyetler bölümünde raporlar.

İşletmenin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından kazanç ve kayıplar her zaman yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanırken işletmenin finansal varlıklar ve özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlar kalemleri haricindeki diğer yatırımlarından kazanç ve kayıplar bu yatırımların “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olup olmadığına göre sınıflandırılır (KPMG, 2024a, s.24). Örneğin; işletmenin “belirlenmiş esas faaliyet” kapsamında gerçeğe uygun değerle ölçülen iştirak, iş ortaklığı veya konsolide edilmeyen bağlı ortaklık yatırımları varsa bu yatırımlardan kazanç veya kayıpları yatırım faaliyetleri bölümü yerine esas faaliyetler bölümüne kaydedilir. Belirlenmiş bir esas faaliyet kapsamına girmeyen ve gerçeğe uygun değerle ölçülen iştirak, iş ortaklığı veya konsolide edilmeyen bağlı ortaklık yatırımlarından kazanç ve kayıplar yatırım faaliyetleri bölümünde gösterilir. “Yalnızca finansman içermeyen işlemlerden doğan borçlara ilişkin faiz giderleri”, finansman faaliyetleri bölümünde raporlanır.

Örnek 6: Bu örnekteki işletmenin hem sigortacılık hizmeti sunmakta olduğu hem de topladığı sigorta primlerinin değerini korumak için “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında finansal varlıklara yatırım yaptığı kabul edilmiştir. Müşterilerine belirlenmiş bir esas faaliyet kapsamında finansman sunmamaktadır. Finansal varlıklara yatırım açısından “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamındaki performans göstergesi “net finansal sonuç” kalemidir. “Sigortacılık hizmet sonucu” kalemi ise UFRS 17 standardının bir gereğidir. İşletme esas faaliyet giderlerini sunarken “çalışanlara sağlanan faydalar” ve “amortisman ve itfa giderleri” kalemini çeşit esasına göre “diğer faaliyet giderleri” kalemini fonksiyon esasına göre sunmuştur. Tablo 7’deki işletme karma yaklaşımı uygulamıştır.

Tablo 7: Sigortacılık Faaliyeti ve Belirlenmiş Esas Faaliyeti Yatırım Yapmak Olan Bir İşletmenin Kar veya Zarar Tablosunun Esas Faaliyetler Bölümü

Sigortacılık Faaliyetlerinden Gelirler	X	Esas Faaliyetler Bölümü
Sigortacılık Faaliyetlerinden Giderler	(X)	
Sigortacılık Hizmet Sonucu	X	
Yatırım geliri	X	
Kredi değer düşüklüğü zararları	(X)	
Sigortacılık finansman giderleri	(X)	
Net Finansal Sonuç	X	
<i>Esas Faaliyet Giderleri</i>		
Çalışanlara sağlanan faydalar	(X)	
Amortisman ve itfa giderleri	(X)	
Diğer faaliyet giderleri	(X)	
Esas Faaliyet Karı veya Zararı	X	

Kaynak: (IASB, 2024c, s.23)’den uyarlanmıştır.

Bu işletmenin “belirlenmiş esas faaliyetleri” kapsamında finansal varlıklara yatırım faaliyetlerinde bulunması neticesinde kar veya zarar tablosunda yatırım bölümünden çıkararak esas faaliyetler bölümünde raporlayacağı gelir ve giderler Tablo 8’de “sigorta şirketi” sütununda verilmiştir.

Gerek örnek 3, gerekse örnek 4 ve örnek 5’ten farklı olarak örnek 6’daki işletmede “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olmadan müşterilere finansman sağlanması nedeniyle buna ilişkin faiz gelirleri yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanır (KPMG, 2024a, s.24). İşletme, belirlenmiş esas faaliyeti kapsamında finansal varlıklara yatırım yaptığından nakit ve nakit benzerlerinden gelir ve giderlerin tamamını esas faaliyetler bölümünde sunar. İşletme borçlanmalara ilişkin faiz giderlerinin tamamını finansman faaliyetleri bölümünde sunar. Örnek 3, 4 ve 5’teki gibi dağıtmaz. Yine bu işletme “belirlenmiş esas faaliyeti” kapsamında yatırım yaptığı borçlanma araçlarının veya özkaynak yatırımlarının yani finansal varlıkların gerçeğe uygun değerindeki kazanç veya kayıpları yatırım faaliyetleri bölümünde değil esas faaliyetler bölümünde raporlar.

İşletmenin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından kazanç veya kayıplar kalemi her zaman yatırım faaliyetleri bölümünde raporlanırken işletmenin finansal varlıklar ve özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklığı yatırımları haricindeki diğer yatırımlarından kazanç ve kayıplar bu yatırımların “belirlenmiş bir esas faaliyet” kapsamında olup olmadığına göre sınıflandırılır (KPMG, 2024a, s.24). Örneğin; bazı sigorta şirketlerinin belirlenmiş esas faaliyet kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullere yatırım yapması söz konusu olabilir. Bu durumda bu yatırımların değerindeki kazanç veya kayıpların etkisi esas faaliyetler bölümüne yansıtılır. Belirlenmiş bir esas faaliyet kapsamına girmeyen diğer yatırım faaliyetlerinin de bulunması durumunda işletme bu yatırımlarla ilgili değer değişimlerini (kazanç veya kayıplar) yatırım faaliyetlerinde raporlar.

Tablo 8. Yatırım ve Finansman Faaliyetlerine Ait Gelir ve Giderlerin Belirlenmiş Esas Faaliyet Kavramına Göre Sınıflandırılması

	Genel Bir İşletme	Belirlenmiş Esas Faaliyetleri olan İşletmeler			
	Üretici A	Üretici B	Bireysel Bankacılık	Bireysel Bankacılık ve Yatırım Bankacılığı	Sigorta Şirketi
Faaliyet	Mal üreten ve satan bir işletme	Hem mal üreten hem de müşterilerine finansman imkanı sunan bir işletme	Müşterilerine sadece finansman imkanı sunan bir banka	Müşterilerine hem finansman imkanı sunan hem de finansal varlıklara yatırım yapan bir banka	Aldığı sigorta primlerini korumak amacıyla finansal varlıklara yatırım yapan bir sigorta şirketi
Nakit ve nakit benzerlerinden gelirler	Yatırım	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet
Müşterilere verilen kredilerden faiz gelirleri	Yatırım	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Yatırım
Borçlanma araçları veya özkaynak yatırımlarında gerçeğe uygun değer kazanç veya kayıpları	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet
Yatırım amaçlı gayrimen. kazanç veya kayıplar	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım
Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlardan kar veya zarar payı	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım
Gerçeğe uygun değerle ölçülen bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarından	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım	Yatırım

kazanç veya kayıplar					
Borçlanmalardan kaynaklanan faiz gideri	Finansman	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Esas Faaliyet	Finansman
Kiralama yükümlülükleri faiz giderleri	Finansman	Finansman	Finansman	Finansman	Finansman
Tanım. fayda yükümlülük faiz giderleri	Finansman	Finansman	Finansman	Finansman	Finansman

Kaynak: (KPMG, 2024a, s. 24)’ten uyarlanmıştır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada, IASB tarafından Nisan 2024’te yayınlanan ve 1 Ocak 2027 ve sonrası ile başlayan raporlama dönemlerinde uygulanacak olan UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama standardında yer alan kar veya zarar tablosunda meydana gelen değişiklikler incelenmiştir. Çalışmada UFRS 18’in kar veya zarar tablosuna ilişkin hükümleri ele alınırken hem hâlihazırda yürürlükte olan UMS 1 standardıyla hem de UFRS 18’in taslağı olan ED/2019/7 ile karşılaştırmalı bir yaklaşım izlenmiştir.

UFRS 18 standardının gelir ve giderlerin kar veya zarar tablosunda sistematik bir şekilde raporlanması noktasında önemli bir katma değer yaratacağı açıktır; çünkü, kar veya zarar tablosunun işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği sağlayacak şekilde hazırlanması temel hedef olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, tablonun anlamlı bölümlere ayrılması, raporlanması zorunlu kar veya zarar göstergelerinin sayısının artırılması, genel sunumda yatırım ve finansman faaliyetlerinde gösterilen bazı gelir ve gider kalemlerinin “belirlenmiş bir esas faaliyet” kavramı çatısı altında esas faaliyetler bölümünde raporlanmasının düzenlenmesi dikkate değer konulardan bazılarıdır.

UFRS 18 standardının sunduğu kar veya zarar tablosu format olarak Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen ve kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmelerce uygulanan formatla oldukça benzer niteliktedir. İşletmenin gelir ve giderleri esas faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetleri çatısı altında sınıflandırılmaktadır. Ancak, Türkiye’de durum böyleyken UFRS’nin uygulandığı diğer ülkeler için durum böyle olmayabilir; çünkü, kar veya zarar tablosu formatlarında çeşitlilik olduğu Öztürk vd. (2022) çalışmasından dolayı bilinmektedir. Dolayısıyla, halihazırda UMS 1 standardına göre hazırlanan mevcut kar veya zarar tablolarının ülkesel, bölgesel veya küresel olarak ne derece UFRS 18 standardınca talep edilen kar veya zarar tablosuyla uyumlu olduğunun tespit edilmesi bir başka çalışmanın konusu olabilir. Böyle bir konunun sektörel bir yaklaşımla ele alınması önerilmektedir.

Kaynakça

- Bertoni, M., De Rosa, B., & Rossi, P. (2020). Is “Operating Profit” Set in Stone? A Commentary on the New IASB’s Exposure Draft “General Presentation and Disclosures”. *Proceedings of the 20th Management International Conference*, 101–111.
- Cavlak, H. (2021). Yönetim Performans Ölçütlerinin Raporlanması: Avantajlar Ve Dezavantajlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, special issue*, 351-374.
- De Castro Neves, H. (2024). IFRS 18 Implementation in Brazilian Enterprises: Challenges and Opportunities. *International Journal of Business Administration*, 15(2), 102-112.
- Ergün, İ. (2025). Finansal Tablolarda Sunum Ve Açıklama Standardına İlişkin Taslak Metin’de Yönetimin Yeni İletişim Dili: Yönetim Tarafından Tanımlanmış Performans Ölçütleri.. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (105), 37-56.
- Hazar, B., & Yanık, S. S. (2023). Genel Sunum Ve Açıklamalar Standardı’na İlişkin Taslak Metin’de İstisnai Gelir Ve Giderlerin Raporlanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(70), 227-246.
- Hazar, B., & Yanık, S. S. (2025). UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardındaki Yenilikler. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 25(75), 145-166.

- IASB. (2019a). IFRS Standards Exposure Draft ED/2019/7 General Presentation and Disclosures. London: IFRS Foundation. Erişim Adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf>
- IASB. (2019b). Basis for Conclusions: IFRS Standards Exposure Draft ED/2019/7 General Presentation and Disclosures. London: IFRS Foundation. Erişim Adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-basis-for-conclusions-general-presentation-disclosures.pdf>
- IASB. (2024a). International Financial Reporting Standard IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024b). Basis for Conclusions: International Financial Reporting Standard IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024c). Illustrative Examples: International Financial Reporting Standard IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024d). IAS 1 Presentation of Financial Statements. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024e). IFRS 10 Consolidated Financial Statements. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024f). IAS 7 Statement of Cash Flows. London: IFRS Foundation
- IASB. (2024g). IAS 2 Inventories. London: IFRS Foundation
- Kaval, H. (2021). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Kârın Kaynaklarının İşletme Performans Analizine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(3), 397–436.
- KPMG (2024a). KPMG International Standards Group - First Impressions on IFRS 18 Presentation and Disclosure in the Financial Statements. Erişim Adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2024/isg-first-impressions-presentation-and-disclosure-ifrs-18.pdf>
- KPMG (2024b). IFRS 18 Presentation and Disclosure in the Financial Statements. Erişim Adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2024/isg-talkbook-presentation-and-disclosure-in-the-financial-statements.pdf>
- Lee, S. H. (2024). Establishment of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: its Impact and Implications. Capital Market Focus: Korean Capital Market Institute. Erişim Adresi: https://www.kcni.re.kr/kcmifile/webzine_content/OPINION/6305/webzinepdf_6305.pdf
- Öztürk, C., Akdoğan, N., Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2022). *UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının yerini alması beklenen UFRS X Genel Sunum ve Açıklama Standardı* Taslağı (ED/2019/7) üzerine bir değerlendirme. N. Akdoğan, D. U. Doğan, & Ö. Sezgin Alp (Ed.), *Muhasebe Standart ve Uygulamalarını Etkileyen Değişiklikler ve Güncel Konular* içinde (ss. 105–145). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, C., & Baker, C. R. (2023). Perspectives on the Preparation and Presentation of a Statement of Cash Flows under IAS 7: An Historical Approach. In Kıymet Tunca Çaliyurt (Ed.), *History of Accounting, Management, Business and Economics, Volume I* (pp. 29-60). Singapore: Springer Nature Singapore.
- Öztürk, E. (2023). IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Gelişimi ve Gelecek Dönemler İçin Yapılan Değişiklik Çalışmaları. S. Uyar, Y. Özerhan, Ö. Sarısoy (Ed.), *Denetim, Güvence ve Finansal Raporlama Standartlarında Güncel Gelişmeler* içinde, (ss. 217 – 246). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, E., Güleç, Ö. F., & Gökçen, G. (2024). IFRS 18 finansal tablolarda sunum ve açıklama: Finansal performans ölçümünde yeni bir yaklaşım. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(4), 440-455.
- Salotti, B. M. (2024). IFRS 18—a nova norma de apresentação das demonstrações financeiras: principais mudanças, implicações práticas e oportunidades de pesquisa (IFRS 18 – The Forthcoming Standard for Presentation in Financial Statements: main changes, practical implications, and research opportunities). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 18(3), 427-436.
- Umut, E. (2024). Yeni IAS 1: IFRS 18 finansal tablolardaki sunum ve açıklamalar. *Mali Hukuk*, 23 (237 Eylül), 1789-1816.

Research Article

IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardı Kapsamında Kar veya Zarar Tablosuna Genel Bakış

Overview of the Statement of Profit or Loss in the context of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements

Can ÖZTÜRK

Doç. Dr., Çankaya Üniversitesi

İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

cozturk@cankaya.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-1587-4707>

Extended Summary

International Financial Reporting Standards (IFRSs) have been gradually adopted by the publicly accountable entities in the global context. For these entities, IFRSs have been the common denominator of financial reporting so that their financial statements and disclosures declare the financial position, financial performance and cash flows of these entities transparently, comparatively, and faithfully. In terms of presentation of financial statements in accordance with IAS 1 that is currently in force, publicly accountable entities must prepare a statement of financial position (also called balance sheet), a statement of profit or loss (also called income statement), a statement of comprehensive income (based on the two statement approach), a statement of changes in equity, and a statement of cash flows along with the disclosures of financial statements.

To improve the presentation of financial statements, International Accounting Standard Board (IASB) prepared and issued a new presentation and disclosure standard in 2024 which is called IFRS 18 presentation and disclosures in financial statements following the discussion on its exposure draft (ED/2019/7). This standard which will replace IAS 1 will be implemented by annual accounting periods starting from January 1, 2027, but also early adoption is also permitted by the IASB. IFRS 18 essentially regulates (a) the structure and required indicators of the statement of profit or loss, (b) the accounting policies of aggregation and disaggregation, (c) management-defined performance measures, (d) the presentation of goodwill as a single line item on the statement of financial position (KPMG, 2024a).

The focus of this research is to analyze the new structure and required indicators of statement of profit or loss within the framework of the concept of entities with specified main business activities and entities without specified main business activities. The research compares the new practice of the statement of profit or loss in compliance with IFRS 18 along with existing practice of IAS 1 and the exposure draft of IFRS 18. Within this framework, the following differences have been gathered in this paper:

Under the existing practice of IAS 1, there is no classification of income and expenses under certain categories in the statement of profit or loss similar to the case of the statement of cash flows. However, (ED/2019/7) proposed six categories as follows: (a) operating category, (b) investing category, (c) financing category, (d) integral associates and joint ventures category, (e) income taxes category, and (f) discontinued operations category. Following the discussion over the exposure draft, the number of categories declined from six to five and the category of integral associates and joint ventures has been eliminated from the IFRS 18's statement of profit or loss because the determination of how a firm's equity accounted associates and joint ventures is integral to the main business of an entity requires significant judgment.

In the operating category, entities that follow IFRS 18 will declare their income and expenses from their main activities and income and expenses that are not classified in other categories. In the investing category, they will report their income and expenses from their investments of associates and joint ventures regardless of whether they are integral or non-integral, as well as their income and expenses from their investments of debt instruments, equity investments, and investment properties. In addition, income and expenses from cash and cash equivalents that were previously proposed to be classified in the financing category under (ED/2019/7) will be classified in the investing category as well. In addition, entities will classify their income and expenses from liabilities arising from transactions that involve only the raising of finance and that do not involve only the raising of finance in the financing category.

To classify income and expenses in the accurate categories, it is also essential to know whether the entity that follows IFRS 18 is an entity with a specified main business activity or without a specified main business activity. If an entity has a specified main business activity, it either invests in particular types of assets or provides financing to customers. For instance, (1) when an entity that manufactures finished goods, also provides financing to its customers so that they buy their commercial goods from this company, this means that this company has a specified main business activity because providing financing is a significant financing activity; (2) when a retail bank borrows money from its depositors, also lends this deposited money to its customers who need financing, this means that this company has a specified main business activity because lending is a significant financing activity. In addition to examples (1) and (2), example (3) is also an indicator specified main business activity. When an insurance company sells insurance policies, it receives insurance premiums from its customers. However, it invests these insurance premiums received from its customers to certain financial assets to generate return from these insurance premiums. This means that this company has a specified main business activity because investing premiums to certain instruments is a significant investing activity. On the other hand, when a firm just manufactures finished goods, it does not have a specified main business activity.

Under the existing practice of IAS 1, there is one required indicator of the statement of profit or loss. This indicator is called “profit or loss”. Therefore, the comparability of statements of profit or loss is currently ensured by this indicator in the IFRS context. It indicates overall profitability of entities. To improve the comparability, IFRS 18 requires two additional indicators as follows: (1) operating profit or loss and (2) profit or loss before financing and income taxes. Following the adoption of IFRS 18, entities will be able to compare their statements of profit or loss at different levels of the profitability.

Under the existing practice of IAS 1, it is possible to classify the operating expenses of an entity by function or by nature. (ED/2019/7) of IFRS 18 also prohibits a mixed approach in the classification of operating expenses. However, IFRS 18 requires the use of mixed approach within the framework of a certain constraint such that if it is impossible to fairly allocate certain expenses into business functions. In such context, if an entity reports its operating expenses by function, it will keep its certain expenses such as impairment losses by nature due to the difficulty experienced in the fair reflection of such expenses into business functions.

It is expected that the comparability of statement of profit or loss for entities that follow IFRS will improve in the global context. In such context, it should be noted that the statement of profit or loss prepared by publicly accountable entities in Turkey is somewhat in compliance with the requirements of IFRS 18. However, this is not the case in the international context based on the prior research of (Öztürk, Akdoğan, Özerhan, and Sultanoğlu, 2022). Therefore, further research would be to observe whether any existing entities that follow IFRS are currently in compliance or are not in compliance with the new structure of the statement of profit or loss required by IFRS 18, in the sectoral, regional, and global context.