

UFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Standardında Kâr veya Zarar Tablosunun Yeni Yapısı: Perakende Sektöründe Geçiş Sürecine Yönelik Bir Araştırma

İlknur ERGÜN¹

Başvuru Tarihi/Submitted: 20.11.2024, Kabul Tarihi/Accepted: 10.03. 2025

Makale Türü/Article Type: Araştırma Makalesi/Research Article

Öz

Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının yerini alarak 2027 yılından itibaren uygulanmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanmıştır. Ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kamuoyuna sunulan Taslak Metnin uluslararası düzenlemelere paralel olarak uygulanması beklenmektedir. UFRS 18 ile finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını arttırmak amaçlanmaktadır. Standartta yer alan başlıca değişiklikler, kâr ve zarar tablosunda yeni kategorilere yer verilerek, yeni ara toplamalar ile sunum yapılması, sunumda yer alan gelir ve giderlerin gruplandırılması için yeni ilkelerin eklenmesi, finansal tablo dipnotlarında, yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütlerine ilişkin açıklamaların yapılmasıdır. Çalışmada, en önemli değişikliklerin meydana geldiği kâr veya zarar tablosunun yapılandırılmış yeni sunumunun açıklanması ve perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yeni ilke ve kurallara uyum düzeylerinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Borsa İstanbul (BİST)'de perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2023 yılı kâr ve zarar tabloları ile finansal raporları incelenerek, UFRS 18 gereklilikleri ile karşılaştırılmış ve işletmelerin uyum düzeylerinin çok düşük olduğu tespit edilmiştir. İşletmelerin kâr veya zarar tablolarında, finansman ve vergi öncesi kâr ile durdurulan faaliyetler kategorisinin yer almadığı, gelir ve giderlerin UFRS 18'de belirtilen şekilde gruplandırılmadığı görülmüştür. Bu kapsamda yeni standart uygulanmaya başlandığında pek çok işletmenin esas faaliyet kâr veya zarar toplamalarının değişeceği sonucuna varılmıştır. İşletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir bir sunum için, standardın yeni ilke ve kurallarını anlayarak, standardı uygulamaya başlamadan önce ön hazırlık yapmaları önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: UFRS 18 Kâr veya Zarar Tablosu, Gelir ve Giderlerde Birleştirme ve Ayırıştırma, Şeffaf Sunum, Perakende Sektörü

¹ Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, iergun@nku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4958-4815

The New Structure of the Profit or Loss Statement in IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements and Preliminary Assessment of the Current Situation: A Research of the Transitional Period on the Retail Sector

Abstract

The International Accounting Standards Board (IASB) has issued IFRS 18 Presentation and Disclosures of Financial Statements, which will replace IAS 1 Presentation of Financial Statements and be effective from January 2027. The draft text published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in Turkey is expected to be implemented in parallel with international regulations. The objective of IFRS 18 is to guarantee the comparability and transparency of information presented in financial statements. The most significant alterations pertain to the introduction of new categories in the profit and loss statement, revised sub-totals, new principles for income and expenses, and management performance criteria. The aim of the study is to explain the new structured presentation of the income statement, in which the main changes have occurred, and to determine the level of compliance with the new principles and rules by retail sector. A comparison of the profit or loss statements and financial reports of the BIST retail companies for 2023 showed that the level of compliance of the companies was very low. The companies' income statements don't include profit before finance and tax and the discontinued operations category and do not group income and expenses as required by IFRS 18. In this light, it is concluded that the operating profit or loss totals of many companies will change when the new standard is applied. To achieve a more transparent and comparable presentation, companies should understand the new principles and rules of the standard and make preliminary preparations before implementation.

Key Words: IFRS 18 Profit or Loss Statement, Aggregation and Disaggregation of Income and Expenses, Transparent Presentation, Retail Sector

Jel Kodu: M41

Giriş

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından, UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının yerine geçecek ve 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren uygulanacak olan UFRS 18 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Açıklamaları standardı, 9 Nisan 2024 tarihinde yayımlanmıştır. Bu standart, UMSK'nın, finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını sağlamayı amaçlayan projesi sonucunda oluşmuştur (Ernst Young [EY], 2024, s.1). Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 21 Kasım 2024 tarihinde bu standardın Türkçe tercümesi olan Taslak Metin, kamuoyuna açıklanmıştır.

UFRS 18, Aralık 2019'da yayımlanan Genel Sunum ve Açıklamalar Taslağı'na ilişkin paydaş geri bildirimleri kullanılarak, finansal tablo kullanıcılarının, performans raporlamasında iyileştirmeler yapılmasına ilişkin taleplerine yanıt olarak hazırlanmıştır. Taslağın yayımlanmasını takip eden dokuz aylık bir süreçte, yayımlanan metin hakkında dünyanın pek çok yerindeki paydaşlarla ve uzmanlarla ortak çalışmalar yapılmıştır ("International Financial Reporting Standards [IFRS] Foundation Feedback", 2024). Yapılan değerlendirmeler sonucunda, paydaşlar tarafından, UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında eksik olduğu ifade edilen ve bu eksikliğe istinaden talep edilen bilgi ihtiyacı 3 başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar şöyle ifade edilmektedir ("IFRS Foundation IFRS 18 Basis", 2024, p. BC2-BC3; Deloitte, 2024, s.4);

- *Kâr veya zarar tablosundaki ara toplamların yeniden düzenlenmesi*: UMS 1'de, bir işletmenin, belirli bir döneme ait kâr veya zararının, ilgili finansal tabloda sunulması zorunluluğu belirtilmiş ancak sunumda yer alacak ara toplamlar belirtilmemiştir. Bu nedenle UMS 1'i uygulayan işletmeler, genellikle kâr veya zarar tablolarında aynı grup toplamı içerisinde farklı gelir ve giderleri içeren ara toplamlar sunmuşlardır. Bu da aynı sektördeki işletmeler arasında bile ara toplamların hesaplanmasında ve sunumunda çeşitliliğe yol açmıştır. Meydana gelen bu farklılıklar da finansal tablo kullanıcılarının, işletmeler tarafından raporlanan bilgileri anlamalarını ve işletmeler arasında karşılaştırma yapmalarını zorlaştırmıştır. Oysa özellikle yatırımcılar için finansal tabloların karşılaştırılabilirliği son derece önemlidir.
- *Finansal tablolarda ve dipnotlarda toplulaştırma ve ayrıştırma*: UMS 1 kapsamında sunulan finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alan bilgilerin toplulaştırılması ve ayrıştırılmasına ilişkin gereklilikler bazen iyi anlaşılammış ve uygulamada çeşitliliğe yol açmıştır. Uygulamadaki bu çeşitlilik, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolarda ihtiyaç duydukları bilgileri bulmalarını ve anlamalarını zorlaştırmıştır. Bu zorluğun dışında bazı işletmeler tarafından dipnotlarda, büyük tutarlardaki bazı giderler "diğer giderler" olarak açıklanmış ancak finansal tablo kullanıcıları için finansal raporlarda, bu giderlerin yapısını anlamalarına yardımcı olacak hiçbir bilgi verilmemiştir.
- *Yönetim tarafından tanımlanan performans ölçütleri*: İşletmeler, genellikle yöneticileri tarafından işletme için tanımlanan performans ölçütlerini de sunarlar. Finansal tablo kullanıcıları, bu ölçütlerden bazılarını işletmenin mevcut durumunun performans analizinde, bazılarını da gelecekteki performansına ilişkin tahminlerde bulunmak için faydalı bulmaktadırlar. Ancak kullanıcılar, bu tür ölçülerin neden kullanıldığı ve nasıl hesaplandıkları da dahil olmak üzere, bu bilgilere ulaşmak ve anlamak konusunda zorlandıklarını dile getirmişlerdir. İşletmelerin bu tür ölçütleri genellikle denetime tabi oldukları finansal tabloların dışında raporladıkları tespit edilmiştir.

UFRS 18'de yapılan düzenlemeler sonucunda önceki standart UMS 1'de yer alan bazı hükümler değiştirilirken, Kavramsal Çerçeve ile tutarlılığı sağlamak için bazıları da güncellenmiştir. Yeni standartta en dikkat çekici değişiklikler kâr veya zarar tablosunda yapılmıştır. Bu düzenlemelere ek olarak, UMS 1'de yer alan bazı bilgilere FRS 18'de yer verilmeyip, açıklamaların içeriğine uygun olarak UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardında veya UFRS 7 Finansal Araçlar'a ilişkin açıklamalarda yer alması uygun bulunmuştur ("IFRS Foundation IFRS 18 Basis", 2024, p.BC1).

UFRS 18'in uygulanması sonucunda kâr veya zarar tablosu ile finansal tabloların dipnotlarında yapılacak açıklamalarda büyük değişiklikler olması beklenmektedir. Nakit akış tablosunda kısmen değişim olurken, finansal durum tablosu, kapsamlı geliri gösteren tablo ve özkaynak değişim tablosunda küçük değişiklikler

söz konusu olmaktadır (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.3). UFRS 18’de finansal performansın sunulması ve açıklanması, öne çıkan konudur. Finansal performansın sunumu, kapsamlı gelir tablosu ile yapılıyor olsa da kapsamlı gelirin sunumu, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir ve bunlara ait sonuçların toplamından oluşmaktadır. Standartta kapsamlı gelir sunumu ile ilgili değişiklikler yer almazken, kâr ve zarar tablosunun sunumunda önemli değişiklikler olmuştur (Öztürk, Güleç ve Gökçen, 2024a, s.80).

Ulusal ve uluslararası literatürde UFRS 18’e ilişkin sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmıştır. 2027 yılından itibaren uygulanmaya başlanacak olan bu standardın, işletmeler, uygulayıcılar, finansal tabloları denetleyecek kuruluşlar tarafından anlaşılması önem arz etmektedir. İşletmelerin finansal tabloların yeni sunumu ve yapacakları yeni açıklamalar konusunda bilgi sahibi olması önceden hazırlık yapmalarına da imkân sağlayacaktır. Bu nedenle çalışmanın, literatürdeki boşluğu doldurmak adına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. UFRS 18’e göre kâr veya zarar tablosunda kapsamlı değişiklikler söz konusu olup, işletmeler yapılandırılmış bir finansal performans tablosu ile finansal bilgilerini raporlayacaklardır. Bunun sonucunda ara toplamalarda sunacakları performans sonuçları da değişebilecektir. Çalışmada, UFRS 18 ile en önemli değişikliklerin meydana geldiği kâr veya zarar tablosunun, UFRS 18’de yer alan yeni yapısı açıklanarak, işletmelerin hali hazırda sunmakta oldukları kâr veya zarar tablolarının, yapılandırılmış yeni kâr veya zarar tabloları ile uyum derecelerinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmada konu ile ilgili literatür açıklandıktan sonra kapsamlı değişiklikler içermesi nedeni ile UFRS 18’de açıklanan yapılandırılmış kâr veya zarar tablosu ile gelir ve gider hesaplarının bu yeni yapı içerisinde sınıflandırılması hakkında bilgi verilecek, UFRS 18 ile UMS 1 arasındaki başlıca farklılıklar açıklanacaktır. Ardından yeni standardın uygulanmasından sonra kâr veya zarar tablosunda meydana gelen değişim ile ilgili örnek bir uygulama yer almaktadır. İlerleyen bölümde ise mevcut kâr veya zarar tablolarında ve finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamaların, UFRS 18 ile uyum düzeylerini karşılaştırmak ve bulguları değerlendirmek adına BİST’te kayıtlı perakende sektöründe yer alan işletmeler üzerinde bir araştırma yer almaktadır. Sonuç bölümünde elde edilen bulgular değerlendirilerek, geçiş sürecindeki işletmelere ve alan yazına önerilerde bulunulmuştur.

Literatür Taraması

UFRS 18’e ilişkin literatürde yer alan çalışmalar incelenmiş ve sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Ulusal literatürde, UMSK tarafından UFRS 18 yayımlanmadan önceki dönemlerde yapılan çalışmalar hakkında ve UFRS 18 Taslak Metin üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır.

Sultanoğlu (2020) çalışmasında, UMSK tarafından başlatılan Temel Finansal Tablolar ve Açıklama İnisiyatifi projelerinin süreç, amaç ve hedeflerini incelemiştir. Çalışma sonunda yeni proje kapsamında kâr veya zarar tablosunun aynı ülkede bile farklı formatlarda sunulduğu, yeni düzenlemeler ile bu sorunun ortadan kalkacağını, ara toplamaların standartlaştırılacağını ve dipnot sunumlarında birlik sağlanacağını ifade etmiştir.

Öztürk (2023) tarafından yapılan çalışmada, finansal raporlarda daha iyi bir iletişim için geliştirilen proje süreci ve UFRS 18’in oluşum süreci ele alınmıştır. Bu süreç sonunda yeni standardın sağlayacağı faydalar değerlendirilmiştir. Hazar ve Yanık (2023) ise çalışmalarında UFRS 18 Taslak Metin’de yer alan istisnai gelir ve giderleri incelemişlerdir. İstisnai gelir ve giderlerin niteliğini ve tahmin periyodunu da içeren bir uygulama rehberi hazırlanmasının gerekliliğini belirtmişlerdir. Bu konuda Genel Sunum ve Açıklama Standardında açıklamalara yer verilmesini önermişlerdir.

UFRS 18, yayımlandıktan sonra yapılan çalışmalar da sınırlı sayıdadır. Öztürk, Güleç ve Gökçen (2024a) tarafından yapılan çalışmada UFRS 18’in gelişim süreci değerlendirilerek, başta gelir tablosu üzerindeki etkileri olmak üzere, standardın getirdiği yenilikler açıklanmıştır. Öztürk, Güleç ve Gökçen (2024b) tarafından yapılan başka bir çalışmada ise temel finansal tablolar projesinden hareketle yeni standardın oluşum süreci açıklanmış ve sürecin sonucunda elde edilmesi beklenen faydalar değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendir-

me sonunda UFRS 18'in, finansal performans açısından karşılaştırılabilirliği ve öngörülebilirliği arttırdığı, finansal tablo kullanıcıları ile etkileşimi güçlendirdiği ifade edilmiştir.

Uluslararası literatür incelendiğinde de yeni standart ile ilgili az sayıda çalışma tespit edilmiştir. Neves (2024), çalışmasında UFRS 18 ile önerilen başlıca değişiklikleri açıklamış ve Brezilya şirketlerinde, UFRS 18'in uygulanabilirliğini araştırmıştır. Yasal düzenlemeler nedeni ile standardın uygulanmasında sorunlar olabileceğini ve sorunları çözmek için standart uygulamaya girmeden önce çalışmalar yapılmasını önermiştir.

Malinovskaya (2024) ise çalışmasında UFRS 18'de belirtilen genel amaçlı finansal tablolarda bilgi sunumu ve açıklama gerekliliklerindeki bazı önemli değişiklikleri açıklamaktadır. Çalışmanın sonucunda, yeni standardın kâr veya zarar tablosunun yeni sunumunun ve giderlerin doğrudan bu finansal tabloda sunulmasının finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sağlayacağını ifade etmektedir.

Czajor (2024) çalışmasında, finansal tabloların yapısı ve içeriğindeki değişikliklerin potansiyel yatırımcılar ile diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılaması açısından değerlendirmiştir. Çalışmada standardın içeriği analiz edilerek, UFRS 18'in kâr veya zarar tablosunda sunulan finansal sonuçların kalitesini arttırmanın yanı sıra finansal tablolar dışındaki ek açıklamaları azaltarak finansal tabloların şeffaflığı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olabileceği sonucuna varılmıştır. Ancak kâr veya zarar tablosunda ara toplamların yeterince açıklanmadığı ve standartta öznel değerlendirmelerin yer aldığı bu nedenle daha fazla açıklanmaya ihtiyacı olduğu belirtilmiştir.

Literatür araştırmasında sunulduğu üzere alan yazında yeni standart ile ilgili çalışma sayısı oldukça azdır. UFRS 18, finansal tablolarda, kullanıcılar ile daha iyi bir iletişim ve daha şeffaf sunum sağlamak amacı ile oldukça önemli değişiklikler önermektedir. İşletmeler, 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren bu değişiklikler çerçevesinde sunum ve açıklama yapacaklarından, standardın içeriğini anlamaları ve buna göre ön hazırlık yapmaları son derece önemlidir. Bu konuda yapılan çalışmaların, işletmeler ve finansal tabloları denetleyen kuruluşlar açısından faydalı olacağı ve literatürdeki boşluğa katkı sunacağı düşünülmektedir.

UFRS 18 Kapsamında Kâr veya Zarar Tablosu

UFRS 18'de, UMS 1 ile karşılaştırıldığında daha ayrıntılı olarak yapılandırılmış bir kâr veya zarar tablosu önerilmektedir. Bu tablo, bir işletmenin net kârında değişikliğe sebep olmazken, sunumda önemli değişikliklere sebep olmaktadır (KPMG, 2024, s.2). Yapılandırılmış yeni kâr veya zarar tablosunda, gelir ve giderlerin sunulması için 5 kategori belirlenmiştir. Bu kategoriler, esas faaliyetler, yatırım, finansman, gelir vergileri ve durdurulan faaliyetlerden oluşmaktadır. İlk üç kategori ilk defa bu standartta ayrıştırılmıştır. Bu kategoriler içerisinde, faaliyet kârı veya zararı ile finansman ve vergi öncesi kârı veya zararının, ara toplamlar olarak raporlanması da getirilen diğer bir zorunluluktur (EY, 2024, s.1). İşletmenin performansının değerlendirilmesinde genellikle faiz ve vergi öncesi kâr, belirleyici bir ölçüm aracı olmaktadır ("IFRS Foundation Effects Analysis IFRS 16", 2016, s.46) ve bu ara toplamın UMS 1'de sunulma zorunluluğu yoktur.

UFRS 18’de Yapılandırılmış Kâr veya Zarar Tablosu

UFRS 18’in yürürlüğe girmesinden sonra esas faaliyet konusu, varlıklara yatırım veya müşterilerine finansman olmayan pek çok işletme için kâr zarar tablosunun içeriği Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1

UFRS 18’de Açıklanan Kâr veya Zarar Tablosunun Genel Yapısı

Esas FAALİYETLER	HASILAT
	Satışların maliyeti
	BRÜT KÂR
	Diğer faaliyet gelirleri
	Satış giderleri
	Araştırma ve geliştirme giderleri
	Genel yönetim giderleri
	Şerefiye değer düşüklüğü zararı
	Diğer işletme giderleri
	FAALİYET KÂRI
Yatırım FAALİYETLERİ	İştirakler ve iş ortaklıklarının elden çıkarılmasından kaynaklanan kâr ve kazançlardaki paylar
	FİNANSMAN VE GELİR VERGİSİ ÖNCESİ KÂRI
Finansman FAALİYETLERİ	Borçlanma ve kiralama yükümlülüklerine ait faiz giderleri
	Emeklilik yükümlülükleri ve karşılıkları faiz gideri
	VERGİ ÖNCESİ KÂR
Gelir Vergileri	Gelir vergileri
	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KÂR
Durdurulan Faaliyetler	Durdurulan faaliyetlerden zarar
	KÂR

Kaynak: (IFRS Foundation Project Summary IFRS 18, 2024, s.6)

Esas Faaliyetler Kategorisi: İşletmenin ana faaliyetlerinin tam resmini sunan bu bölümde, yatırım, finansman, gelir vergileri ile durdurulan faaliyetler bölümlerinde yer almayan tüm gelir ve giderler yer almaktadır (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.7). Bu kategoride, bir işletmenin ana faaliyetleri sonucu oluşan gelirleri ve giderleri raporlanmaktadır. Bir gelir veya gider, ana faaliyetlerden kaynaklanıyor ve diğer kategorilerde yer almıyorsa, değişken veya olağandışı olup olmadığına bakılmaksızın bu bölümde yer almaktadır (EY, 2024, s.2).

Yatırımcılar, esas faaliyet kârını, bir şirketin belirli bir dönemdeki ticari faaliyeti sonucunda nasıl bir performans gösterdiğini anlamak ve gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmek için temel gösterge olarak kullanırlar. Bu bölümdeki gelir ve giderler, yatırımcılar için ayrı ve önemli bir analiz konusudur (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.7).

Yatırım Kategorisi: Yatırım kategorisindeki gelir ve giderler genellikle, iştiraklerdeki, ortak girişimlerdeki ve konsolide edilmiş yan kuruluşlardaki yatırımlardan, nakit ve nakit benzerlerinden ve diğer varlıklardan kaynaklanmaktadır. Bu duruma ek olarak yatırım kategorisinde yer alan gelir ve giderler, tek başına ve büyük ölçüde, işletmelerin diğer kaynaklarından bağımsız olarak bir getiri sağlamaktadırlar (UFRS 18, p.53). Varlıklara yatırım yapmak veya müşterilere finansman sağlamak gibi belirli bir ana faaliyet alanı olmayan kuruluşlar için yatırım kategorisindeki gelir ve giderler şunları içerebilir (UFRS 18, p.54);

- İştirakler, ortak girişimler gibi yan kuruluşlardaki yatırımlardan elde edilen faiz, kâr payı, kira vb. gelirler,
- Yatırım amacıyla elde tutulan varlıkların, finansal tablo dışı bırakılması da dahil olmak üzere, bu varlıkların ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri. Örneğin; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümünden kaynaklanan kayıp ve kazançlar (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.7),
- Belirtilen bu varlıkların edinilmesi ve elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen, satış maliyeti, işlem maliyeti ve ek giderler.

Finansman Kategorisi: Esas faaliyeti müşterisine finansman sağlamak olmayan bir işletmenin, gelir ve giderlerini UFRS 18’de belirtilen finansman kategorisinde sınıflandırırken, iki tür yükümlülük arasında ayırım yapması gerekmektedir (UFRS 18, p.59);

- Sadece finansman sağlanmasını içeren işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler,
- Sadece finansman sağlamayı içermeyen işlemlerden kaynaklanan yükümlülükler dolayısı ile oluşan faiz geliri ve faiz giderleri ile faiz oranlarındaki değişikliklerin etkileri.

Yalnızca finansman sağlamayı içeren işlemlerden doğan yükümlülükler arasında tahviller, krediler, senetler ve ipotekler gibi nakit olarak ödenen borç araçları yer alır. Yalnızca finansman sağlamayı içermeyen işlemlerden doğan yükümlülükler ise mal ve hizmetler için ödenecek borçlar, kira yükümlülükleri ve tanımlanmış fayda emeklilik planlarına ait yükümlülükler örnek verilebilir (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.17). Ana faaliyet konusu müşterilere finansman sağlamak olmayan işletmeler için finansman kategorisi, tüm yükümlülüklerinin ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderlerin yanı sıra, bu tür yükümlülüklerin ortaya çıkmasına ve sona ermesine bağlı olarak ortaya çıkan ek giderleri de içerir. Örneğin, ihraç edilen bir borç enstrümanının faiz gideri bu bölümde raporlanmaktadır (EY, 2024, s.2).

Gelir Vergileri Kategorisi: Bu bölümde UMS 12 Gelir Vergileri standardına göre hesaplanan ve kâr veya zarar tablosuna dahil edilen vergi giderleri veya vergi gelirleri ile yabancı para çevrim farkları yer almaktadır (UFRS 18, p.67).

Durdurulan Faaliyetler Kategorisi: UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı gereğince, durdurulan faaliyetlerden elde edilen gelirler ve giderler bu bölümde raporlanmaktadır (“IFRS Foundation Project Summary”, 2024, s.7).

Farklı iş modellerinde de UFRS 18’de belirtilen bu yapılandırılmış kâr veya zarar tablosunun, işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde sunumu amaçlanmıştır. Yatırım ve finansman kategorisine girmeyen tüm gelir ve giderlerin raporlandığı esas faaliyetler kategorisi, bir işletmenin esas faaliyetlerinden elde edilen tüm gelirlerini ve giderlerini içermektedir. Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlardan elde edilen her türlü kâr veya zarar ise işletmenin belirtilen ana iş faaliyetlerinden bağımsız olarak yatırım kategorisinde raporlanmalıdır (EY, 2024, s.2).

UFRS 18’de yapılandırılmış kâr veya zarar tablosunda, işletmelere, gelir ve giderlerini raporladıkları beş kategori yanında iki ara toplam sunma zorunluluğu da getirilmiştir. Bu ara toplamlar, esas faaliyet kârı veya zararı ile finansman ve vergi öncesi kâr veya zararı olarak belirtilmiştir. Tüm gelir ve giderlerin toplamını ifade eden kâr veya zarar da işletme performansının sonucunu ifade etmek üzere raporlanacaktır (UFRS 18, p.69).

Faaliyet kârı, finansal tablolarda en yaygın olarak sunulan ara toplamlardan biridir. UMSK tarafından, 100 işletmenin finansal tablolarının incelendiği bir çalışmada, örneklemdaki 61 işletmenin, kâr veya zarar tablolarında en az dokuz farklı tanım kullanarak, faaliyet kârını raporladıkları tespit edilmiştir (“IFRS Foundation Effect Analysis IFRS 18”, 2024, s.30). UMS 1 kapsamında faaliyetler terimi tanımlanmadığından işletmeler, farklı formatlarda performans sonuçları raporlamaktadırlar. Bazı işletmeler faaliyet kârı ara toplamını raporlarken, bazıları raporlamamaktadır. Buna karşılık UFRS 18, işletmelerin sadece faaliyet kârı ara toplamını raporlamalarını, zorunlu kılmakla kalmayıp aynı zamanda hangi gelir ve giderlerin bu ara toplam

içerisinde yer alacağını da dolaylı olarak belirlemektedir. Dolayısı ile standart yürürlüğe girdiğinde, işletmelerin mevcut uygulamalarına bağlı olarak raporladıkları esas faaliyet sonuçlarında önemli değişiklikler söz konusu olabilecektir (KPMG, 2024, s.17).

Faaliyet kârının tespit edilebilmesi ve bu kârın işletmenin gerçek faaliyetlerinin sonucunu tam olarak içermesi için öncelikle işletmenin ana iş faaliyetini belirlemesi gerekmektedir. Ancak bazı işletmelerde ana faaliyet konusu olarak, belirli bir varlık türüne yatırım yapmak veya müşterilerine finansman sağlamak da belirlenmiş olabilir. İşletmeler ana faaliyet konusu olarak bu iş modellerinden birine veya her ikisine de yatırım yapabilirler. Örneğin bir işletme, hem mal veya hizmet üretimi yaparken hem de müşterilerine finansman sağlayabilir. Böyle bir durumda işletme, ana faaliyet olarak hem üretim faaliyetini hem de finansman faaliyetini belirleyecektir (KPMG, 2024, s.11). İşletmelerin faaliyet kategorilerini belirlemeleri, durum ve koşullarına göre muhakeme yapmalarını gerektirmektedir (EY, 2024, s.3). UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar' da tanımlandığı şekliyle yatırım işletmeleri, yatırım amaçlı gayrimenkul şirketleri ve sigorta şirketleri ana faaliyet konusunu yatırım olarak sınıflandırabilecek işletmelere örnek olarak verilebilir (UFRS 18, p.B31). Bankalar ve diğer borç veren kurumlar, ürünlerini satın almaları için müşterilerine finansman sağlamaktadırlar. Finansal kiralama işlemlerinde, müşterilere finansman sağlamaları nedeniyle kiraya veren işletmeler de müşterilerine finansman sağlayan işletmelere örnek verilebilir (IFRS 18, p.B32).

Eğer bir işletme varlıklara yaptığı yatırımları ana faaliyet konusu olarak belirlemişse, bu varlıklardan gelen tüm kazanç ve kayıplar, esas faaliyet kategorisinde yer alacaktır. Bu anlamda müteahhitlik faaliyeti ile uğraşan bir işletmenin, sahip olduğu gayrimenkulleri kiralamasından elde ettiği kira gelirleri de esas faaliyetler kategorisinde sınıflandırılacaktır (EY, 2024, s.3).

Bunun dışında işletmenin ana faaliyet konusu müşterilere finansman sağlamak olarak belirlenmişse (UFRS 18, p.56/b);

- Elde tutulan nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderler de esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılır.
- Müşterilere finansman sağlanmasıyla ilgili olmayan nakit ve nakit benzerlerinden elde edilen gelir ve giderler ise esas faaliyetler bölümünde veya yatırım faaliyetleri bölümünde sınıflandırılır.

Bu gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında, öncelikle işletmenin muhasebe politikası seçimini yapması gerekmektedir

Gelir ve Giderlerin Sınıflandırılması

İşletmeler, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde giderlerini, çeşit esasına veya fonksiyon esasına göre ya da her iki esası da kullanarak, paydaşlara en faydalı olacak şekilde sunar (UFRS 18, p.78). Çeşit esasına göre belirlenen giderlerin sınıflandırılmasında, faaliyetlerin gerçekleştirmesi için tüketilen ekonomik kaynakların çeşitleriyle ilgili esas faaliyet giderleri hakkındaki bilgiler, bu ekonomik kaynakların tüketildiği faaliyetlere atıfta bulunmaksızın açıklanır. Hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, amortisman ve itfaya ilişkin bilgiler çeşit esasına göre sunulacak bilgilere örnek teşkil etmektedir. Ancak işletme fonksiyon esasına göre giderlerini sınıflandırırken, esas faaliyet giderlerini, tüketilen kaynağın ilgili olduğu faaliyete göre dağıtır ve birleştirir. Örneğin, hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler, amortisman ve itfa payı gibi satışların maliyetini oluşturan giderler, işletmenin üretimiyle veya diğer hasılat doğuran faaliyetleriyle ilgili giderler olup, fonksiyon esaslı bir finansal tablo kalemidir. Bu durumda bu giderlerin fonksiyon esaslı sunumunda (UFRS 18, p.80-81);

- Aynı nitelikteki ekonomik kaynaklara ilişkin giderler, fonksiyon esaslı farklı birkaç gidere dağıtılabilir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderlerin, satışların maliyeti veya araştırma geliştirme giderlerine dağıtılması bu duruma örnek teşkil etmektedir.

- Farklı nitelikteki ekonomik kaynaklara ilişkin giderler ise fonksiyon esaslı tek bir finansal tablo kalemine dağıtılabilir. Bu duruma örnek olarak, hammadde gideri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider, amortisman ve itfa gibi giderlerin, satışların maliyetinde raporlanması örnek verilebilir.

Kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde, fonksiyon esaslı giderlerden oluşan bir veya birden fazla finansal tablo kalemi raporlayan işletmeler, her bir fonksiyon esaslı finansal tablo kaleminin içerdği gider çeşitleri hakkında, niteliksel bir açıklama da yapmak zorundadırlar. Bunun yanında esas faaliyet giderleri, satışların maliyetini de içerecek şekilde fonksiyon esasına göre sınıflandırılmışsa, satışların maliyeti ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulmalıdır (UFRS 18, p.82).

UFRS 18'de faaliyet giderlerinin analizi ile ilgili olarak UMS 1'e göre iki önemli değişiklik söz konusudur. Bu değişiklikler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (KPMG, 2024, s.37);

- *Sunum yerinin kısıtlanması:* UFRS 18'de işletmeler, faaliyet giderlerinin analizini dipnotlarda değil, kâr veya zarar tablosunda sunmak zorundadırlar. UMS 1'de giderlere ilişkin analizin, kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda yapılması tavsiye edilirken (UMS 1, p.100), fonksiyonlarına göre sunulan faaliyet giderlerine ilişkin ek açıklamaların, dipnotlarda yapılması istenmiştir (UMS 1, p.105).
- *Analizin karma bir temelde sunumu:* İşletmeler, faaliyet giderlerini kâr veya zarar tablosunda hem giderlerin çeşidine hem de fonksiyon esasına göre karma olarak sunabilmektedirler. UMS 1'de ise giderlerin, çeşit veya fonksiyon esasına göre sunulması gerekliliği belirtilmiştir. Bu nedenle işletmeler bu iki farklı sunum esasından sadece birini seçerek, giderlerini raporlamak zorunda kalmışlardır (UMS 1, p.99).

İşletmelerin, gelir ve giderlerini, hangi kategoride sınıflayacakları konusunda çok dikkatli olmaları gerektiği düşünülmektedir. Bu sınıflandırmayı yaparken, yargı kullanmaları da gerekebilir. Mevcut durumda pek çok işletmenin esas faaliyetlerden kayıp ve kazanç olarak raporladıkları tutarlar ile UFRS 18'in yürürlüğe girmesinden sonraki esas faaliyet kayıp ve kazançlarının tutarları, öncekinden farklı olabilir. Dikkat çeken diğer bir konu da aynı ana iş faaliyetlerine sahip kuruluşlar için politika seçiminde kullandıkları yargılar nedeni ile uygulamada bazı farklılıklar oluşabilir ve bu da işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği etkileyebilir. Eğer bu ara toplamalar, yönetime verilecek teşvikler, gelir vergisi veya sözleşme şartları konularına esas teşkil edecekse, yapısı değişen kâr ve zarar tablosunun etkisi, işletmelerce daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilmelidir (EY, 2024, s.3).

Esas faaliyet olarak belirli bir varlık türüne yatırım yapmak ya da müşterilerine finansman sağlamak kategorisini belirlememiş olan işletmelerin esas faaliyetler kategorisinde yer alan gelirleri ve giderleri üç grupta toplanabilir (KPMG, 2024, s.17).

1.Esas faaliyetlere ait varlıklardan gelir ve giderler; esas faaliyetlere ait varlıklar, bir işletmenin diğer kaynaklarından bağımsız olarak tek başına ve büyük ölçüde bir getiri sağlamayan varlıklarını ifade eder. Bu grupta yer alan gelir ve giderlere aşağıdaki örnekler verilebilir (UFRS 18, p.B48- B49);

- Mal veya hizmet satışından elde edilen gelirler,
- Maddi duran varlıkların amortisman,
- Değer düşüklüğü ve değer düşüklüğü iptalleri,
- Maddi veya maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- Faaliyet kategorisinde sınıflandırılacak gelir ve giderleri oluşturan varlıkları içeren ve bir işletme birleşmesinden elde edilen pazarlıklı satın alma kazancı.

2. Faiz gelir ve giderleri ile faiz oranlarındaki değişimin etkisi hariç, diğer yükümlülüklerden kaynaklanan gelir ve giderler; diğer yükümlülükler ifadesi sadece finansman sağlanmasını içermeyen işlemlerden kaynaklanan yükümlülükleri ifade etmektedir. Ticari borç karşılığında gider kaydedilen onarım maliyetinde olduğu gibi, satın alınan mal veya hizmetlerin tüketimi için muhasebeleştirilen giderler, tanımlanmış fayda planından cari ve geçmiş hizmet maliyeti, bir işletme birleşmesindeki koşullu bedelin yeniden ölçümleri bu kategoride yer almaktadır (UFRS 18, p.B54-B55).

3. *Belirli esas faaliyet konularına sahip işletmeler tarafından muhasebeleştirilen ek gelir ve giderler*; esas faaliyeti varlıklara yatırım yapmak veya müşterilerine finansman sağlamak olan işletmelere ait gelir ve giderler bu grupta yer almaktadır. Varlıklara yatırım yapılmasına ilişkin gelirler ve giderlere, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpları, finansal varlıklardan elde edilen kâr payları örnek teşkil etmektedir. Müşterilere finansman sağlanmasına ilişkin gelir ve giderlere ise müşterilere verilen kredilerden elde edilen faiz geliri, borçlardan oluşan faiz giderleri örnek verilebilir (UFRS 18, p.58; UFRS 18, p.65).

Yatırım faaliyetleri kategorisinde yer alan gelirler ve giderler, bu kategoride yer alan varlıklardan elde edilen gelirler, varlıkların ilk ve sonraki ölçümlerinden elde edilen gelir ve giderler ile varlıkların edinimi ve elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek giderlerden oluşmaktadır (UFRS 15, p.54). Faiz, temettü, kira geliri, amortisman, değer düşüklüğü zararları ve iptalleri, gerçeğe uygun değer kazançları ve kayıpları, işlem maliyetleri ve varlıkların satış maliyetleri, varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasından ve yeniden ölçülmesinden kaynaklanan gelir ve giderler bu kategorideki gelir ve giderlere örnek verilebilir (UFRS 18, p. B47).

Finansman kategorisinde yer alan gelir ve giderler, finansman yükümlülüklerinden ve diğer yükümlülüklerden kaynaklanan gelir ve giderler olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir.

Finansman yükümlülükleri; sadece finansman sağlanmasını içeren işlemlerden doğan yükümlülükleri ifade etmektedir. İlgili yükümlülüklerin ilk ve sonraki ölçümlerinden kaynaklanan gelir ve giderler ile bu yükümlülüklerin ihracı ve sona erdirilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek giderler bu bölümde yer almaktadır (UFRS 18, p.60). Tahviller, krediler, bonolar veya ipotekler gibi ihraç edilen borçlanma araçlarına ilişkin faiz giderleri, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan bir yükümlülüğe ilişkin gerçeğe uygun değer kazançları ve kayıpları, yükümlülük olarak sınıflandırılan ihraç edilmiş hisselerle ilişkin temettüleri örnek verilebilir (KPMG, 2024, s.20).

Diğer yükümlülükler; sadece finansman sağlanmasını içermeyen işlemlerden kaynaklanan yükümlülükleri ifade eder. Diğer UFRS'lerde tanımlanan faiz gelir ve giderleri ile diğer UFRS'lerde tanımlanan faiz oranlarındaki değişikliklerin etkilerini içermektedir (UFRS 18, p.61). Ticari borçların faiz giderleri, önemli bir finansman bileşeni olan bir sözleşme yükümlülüğünden doğan faiz giderleri, bir kiralama yükümlülüğünün faiz giderleri, net tanımlanmış fayda yükümlülüğü (varlığı) net faiz gideri (geliri), zamanın geçmesinden kaynaklanan bir karşılığın iskonto edilmiş tutarındaki artış, iskonto oranındaki herhangi bir değişikliğin karşılıklar üzerindeki etkisi bu gruptaki gelir ve giderlere örnek gösterilebilir (KPMG, 2024, s.20).

Bankalar gibi müşterilerine finansman sağlayan kuruluşlar veya yatırım işletmeleri gibi belirli bir varlığa yatırım yapan işletmelerde, gelir ve giderlerin hangi kategoride yer alacağı önem arz etmektedir. Genel ilkeler uygulandığında normalde yatırım veya finansman kategorisinde sınıflandırılacak bazı gelir ve giderler, bu kuruluşlar için UFRS 18'de açıklanan yapılandırılmış finansal performans raporlamasında faaliyet kategorisinde sunulacaktır. Bunun sonucu olarak faaliyet kârı, bu gelir ve giderleri de kapsayacak ve bir işletmenin ana iş faaliyetlerinin sonuçlarını içerecek şekilde raporlanacaktır (PWC, 2024, s.5).

Kur Farkının ve Net Parasal Pozisyon Kazanç ve Kaybının Sınıflandırılması

UMS 21 uyarınca, gelir tablosunda muhasebeleştirilen kur farkları, bunlara neden olan kalemlerden kaynaklanan gelir ve giderler ile aynı kategoride sınıflandırılır (UFRS 18, p.B65). Kur farklarının sınıflandırılması ile ilgili olarak standartta aşağıdaki örnekler yer almaktadır (UFRS 18, p.B66);

- Bir işletme, yabancı para cinsinden bir ticari alacağı olduğunda buna ilişkin kur farkını da esas faaliyet kategorisinde sınıflandırır.
- Bir işletme ana faaliyet konusu olarak müşterilere finansman sağlamadığı sürece, yükümlülük olarak muhasebeleştirilen ve yabancı para cinsinden olan bir borçlanma aracına ilişkin kur farkını finansman kategorisinde sınıflandırır.

- Esas faaliyet konusu müşterilerine finansman sağlamak olan işletmelerde ise örnekte sunulan bu gelir ve giderler esas faaliyet kategorisinde sunulacaktır.

İşletme yalnızca finansman içermeyen bir işlem dolayısı ile oluşan gelir ve giderleri birden fazla bölümde raporlayabilir. Örneğin, vadesi uzatılmış yabancı paralı borçla elde edilen bir hizmet alımında, alıma ilişkin oluşan kur farkı için esas faaliyetler sınıfında raporlanacak bir gider ve finansman kategorisinde raporlanacak bir faiz gideri oluşacaktır. Böyle bir durumda yönetim, kur farkının nerede raporlanacağına ilişkin muhakemede bulunacaktır. Benzer yükümlülöklere ilişkin kur farkları aynı kategoride sınıflandırılacaktır (UFRS 18, p.B67). Ancak, kur farklarının, bunlara yol açan kalemlerden elde edilen gelir ve giderlerle aynı kategoride sınıflandırılması aşırı maliyet veya çaba gerektiriyorsa, işletme oluşan kur farklarını esas faaliyet kategorisinde sınıflandırır (UFRS 18, p.B68).

UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardını uygulayan bir işletme, net parasal pozisyonundan kaynaklanan kazanç veya kaybı, ilişkili olduğu gelir ve giderle birlikte sunmaması durumunda, faaliyet kategorisinde sınıflandırması gerekmektedir (UFRS 18, p.B69).

UFRS 18 ve UMS 1 Kapsamında Finansal Tablolarda Açıklama ve Sunum Farklılıklarının Genel Değerlendirmesi

Çalışmada yapılan açıklamalar doğrultusunda UFRS 18 ve UMS 1’de kâr veya zarar tablosunda açıklama ve sunum gerekliliklerinde meydana gelen farklılıklar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2

UMS 1 ve UFRS 18 Kapsamında Finansal Tablolarda Açıklama ve Sunum Farklılıkları

KONU	UMS 1	UFRS 18
<i>Kâr veya zarar tablosunda yer alan kategoriler</i>	Gelir ve giderlerin sınıflara veya kategorilere ayrılma zorunluluğu yoktur.	Gelir ve giderler, Standartta belirtilen beş kategori içerisinde raporlanmak zorundadır. İşletme faaliyetleri, yatırım, finansman, gelir vergisi ve durdurulan faaliyetler olarak belirtilen bu beş kategori içerisinde gelir ve giderler, niteliğine bağılı olarak sunulmalıdır.
<i>Ara toplamların raporlanması</i>	Belirli bir döneme ait kâr veya zararının, ilgili finansal tabloda sunulması zorunluluğu belirtilmiş ancak sunumda yer alacak ara toplamlar belirtilmemiştir.	Kâr veya zarar tablosunun sunumu yapılandırılmış ve detaylı açıklanmıştır.
<i>Esas faaliyet kârı veya zararı ara toplamı</i>	Farklı adlarla raporlanmanın yanında bu ara toplam içerisinde yer alan gelir ve giderler de UFRS 18’e göre farklılıklar içermektedir.	Faaliyet kârı veya zararı ara toplamının belirtilen etiketle ve esas faaliyet olarak sınıflandırılan tüm gelir ve giderleri kapsayacak şekilde sunulması zorunludur.
<i>Finansman ve vergi öncesi kâr veya zararı ara toplamı</i>	Sunulması zorunlu değildir.	Sunulması zorunludur.
<i>Gelir ve giderlerin birleştirme ve ayrıştırma ilkeleri</i>	Açıklanmamıştır. UMS 1 esnek bir raporlamaya izin verdiğinden daha geniş bir toplama ve ayrıştırma politikası sonucu bilgi gizlenebilmektedir.	Birleştirme ve ayrıştırma ilkeleri ayrıntılı olarak açıklanmış ve katı bir şekilde uygulanma zorunluluğu var.

<i>Gelir ve giderlerin sınıflandırılması</i>	Tür veya fonksiyon esaslı olarak sınıflandırılır.	Tür, fonksiyon veya karma esaslı olarak sınıflandırılabilir.
<i>Faaliyet giderlerinin sunum yeri</i>	Sunum fonksiyon esaslı yapıldığında, finansal tablo dipnotlarında açıklanmaktadır.	Tüm faaliyet giderleri kâr veya zarar tablosunda açıklanmak zorundadır.
<i>Diğer etiketinin kullanımı</i>	Diğer gelirler veya diğer giderler etiketi ile açıklanan, büyük tutarlı ancak içeriği anlaşılamayan gelir veya giderler sunulabilir.	Diğer gelir ve giderler niteliğine göre adlandırılarak açıklayıcı bir şekilde sunulmaktadır.

UFRS 18'in Uygulanması ile Kâr veya Zarar Tablosunda Meydana Gelen Değişime İlişkin Örnek

UFRS 18'in uygulanmasından sonra kâr veya zarar ve kapsamlı gelir tablosu kalemlerinde değişiklikler meydana gelebilir. Çalışmada, UMS 1 kapsamında hazırlanmış kâr veya zarar tablosunda, UFRS 18 gereklilikleri ile meydana gelen değişim bir örnek uygulama yardımı ile sunulmaktadır. Örnek, IFRS Foundation Effect Analysis IFRS 18'den (2024) derlenmiştir.

Tablo 3

UMS 1 ve UFRS 18 Kapsamında Raporlanan Kâr veya Zarar Tabloları

UMS 1'e Göre Hazırlanmış Kâr veya Zarar Tablosu			UFRS 18'e Göre Hazırlanmış Kâr veya Zarar Tablosu		
Gelir	350.000		Gelir	350.000	
Satışların Maliyeti	(200.000)		Satışların Maliyeti	(200.000)	
Brüt Kâr	150.000		Brüt Kâr	150.000	
Diğer Faaliyet Gelirleri	15.000	(1)	Diğer Faaliyet Gelirleri	10.500	
Pazarlama Giderleri	(30.000)		Pazarlama Giderleri	(30.000)	
Genel Yönetim Giderleri	(45.000)	(2)	Genel Yönetim Giderleri	(44.000)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(20.000)		Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(20.000)	
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklardan Kâr Payları	3.500	(3)	Diğer Faaliyet Giderleri	(7.500)	(5)
			Faaliyet Kârı	59.000	
Diğer Faaliyet Giderleri	(6.000)		İştirakler ve Bağlı Ortaklıklardan Kâr Payları	3.500	(3)
Faaliyet Kârı	67.500		Diğer Yatırım Gelirleri	5.000	(1,4)
Finansman Geliri	500	(4)	Finansman ve Gelir Vergisi Öncesi Kâr	67.500	
Finansman Gideri	(7.500)	(5,6)	Borçlanmalardan Faiz Geliri ve Gideri	(6.000)	(6)
Gelir Vergisi Öncesi Kâr Vergi Ödemeleri	60.500 (15.500)		Kiralama ve Emeklilik Yükümlülüklerinden Faiz Gideri	(1.000)	(2)
KÂR	45.000		Gelir Vergisi Öncesi Kâr	60.500	
			Vergi Ödemeleri	(15.500)	
			KÂR	45.000	

Kaynak: (IFRS Foundation Effect Analysis IFRS 18, 2024, s.62)

UFRS 18'in uygulanmasından sonra örnekte yer alan kâr veya zarar tablosunda değişime sebep olan nedenler aşağıda sunulmuştur. Kâr veya zarar tablosu üzerinde değişimin nerede olduğu ve UFRS 18 sonrası hangi kalemi etkilediği, Tablo 3 üzerinde numaralandırılmıştır.

- (1) 4.500TL tutarındaki yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gerçeğe uygun değer kazançları ile bunların kira gelirleri daha önce diğer faaliyet gelirleri arasında sınıflandırılmıştır. UFRS 18'de ise bu gelirler yatırım kategorisinde yer almaktadırlar.
- (2) 1.000TL tutarındaki net tanımlanmış fayda (emeklilik) yükümlülükleri üzerinden hesaplanan faiz gideri UMS 1'e göre genel yönetim gideri olarak raporlanmıştır. UFRS 18'e uygun olarak yapılan raporlamada ise finansman kategorisinde yer almaktadır.
- (3) 3.500TL tutarındaki özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarından elde edilen gelir ve giderler UMS 1'e göre faaliyet gelirleri kategorisinde raporlanmaktadır. UFRS 18'e uygun olarak yapılan raporlamada ise yatırım kategorisinde sınıflandırılacaktır.
- (4) 500TL tutarındaki nakit ve nakit benzerleri üzerinden elde edilen faiz geliri, UMS 1'e göre finansman geliri olarak ve gelir vergisi öncesi kâr toplamından önce raporlanmaktadır. UFRS 18'e göre ise finansman ve gelir vergisi öncesi kârdan önce ve yatırım kategorisinde sınıflandırılacaktır.
- (5) 1.500TL tutarındaki ticari alacaklardan kaynaklanan kur farkı, UMS 1'e göre finansman gideri olarak raporlanmışken, UFRS 18'e göre esas faaliyetler kategorisinde raporlanacaktır.
- (6) 6000TL tutarındaki borçlanmalardan kaynaklanan yabancı para kur farkı, UMS 1'e göre finansman gideri olarak raporlanmışken, UFRS 18'e göre finansman kategorisinde raporlanacaktır.

Tablo 3'te sunulduğu üzere UMS 1'e göre işletme 67.500TL faaliyet kârı raporlarken, UFRS 18 uygulandığında faaliyet kârı 59.000TL olarak raporlanmaktadır. Bunun yanında UMS 1'e göre düzenlenen kâr veya zarar tablosunda yatırım faaliyetleri ile ilgili herhangi bir gelir ya da gider yer almıyorken, UFRS 18'in yürürlüğe girmesi ile daha önce esas faaliyet gelirleri arasında yer alan bazı gelirler ile finansman geliri olarak raporlanan toplam 8.500TL tutarındaki gelir, yatırım kategorisinde raporlanmaktadır. Finansman ve Vergi Öncesi Kâr veya Zarar ara toplamı da yeni standart ile ayrıca sunulmaktadır. UMS 1'e göre hazırlanan finansal tabloda, finansman geliri ve finansman gideri olarak raporlanan tutarların bir kısmı UFRS 18'e göre esas faaliyetler ile yatırım faaliyetleri kategorisinde sunulmaktadır.

Yöntem

UFRS 18'in, 2027 yılında yürürlüğe girecek olması ile işletmelerin finansal tabloları ile finansal raporlarında yaptıkları açıklamalarda bazı değişiklikler olması beklenmektedir. Bu değişikliklerin en çok etkileyeceği finansal tablo ise kâr veya zarar tablosudur ("IFRS Foundation Project Summary", 2024, s.3). Buradan hareketle çalışmanın araştırma soruları;

- ✓ Geçiş döneminde, işletmelerin raporladıkları kâr veya zarar tablolarının UFRS 18 gereklerine uyum düzeyi nedir?
- ✓ UFRS 18'in uygulanması ile işletmelerin, kâr veya zarar tablolarında değişim olacak mıdır?

olarak belirlenmiştir. Yapılan çalışmada, mevcut durumda açıklanan kâr veya zarar tablolarının, UFRS 18 ile uyumunu, yeterliliklerini ve eksikliklerini tespit etmek amaçlanmıştır. Literatür incelemesinde, bu amaçla yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır. Çalışmanın bu anlamda önemli olduğu ve literatüre katkı yapacağı, ayrıca işletmeler ve denetim firmaları için de standart uygulamaya girmeden önce, geçiş döneminde yapacakları ön hazırlıklar için faydalı olacağı düşünülmektedir.

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi kullanılmıştır. Doküman analizi, yazılı belgelerin içeriğini titiz ve sistematik bir şekilde analiz etmeye yönelik bir araştırma yöntemidir (Wach ve Ward, 2013, s.1). Basılı veya elektronik tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yön-

temdir. İncelenen konu ile ilgili anlam çıkarmak, anlayış oluşturmak, ampirik bilgi elde etmek için verilerin incelenmesini ve yorumlanmasını gerektirmektedir (Kıral, 2020, s.173).

Çalışma kapsamında, Borsa İstanbul (BIST) perakende sektöründe faaliyet gösteren 14 işletme yer almaktadır. Bu işletmelerin 2023 yılı finansal raporlarında yer alan kâr veya zarar ve kapsamlı gelir tabloları ile finansal raporları, doküman analizi yöntemi ile incelenmiştir. 2023 yılı finansal raporları, Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan (KAP) elde edilmiştir. Araştırma kapsamında sadece perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yer alması ve sadece bir yıla ilişkin finansal tabloların değerlendirilmesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Ek olarak kontrol listesinde yer alan analiz sorularının kısmen öznellik içermesi de çalışmanın kısıtı olarak değerlendirilebilir.

Araştırma kapsamında yer alan işletmeler Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4

BIST Perakende Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmeler

Şirket Kodu	Şirket Adı
BİMAS	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.
BİZİM	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.
CRFSA	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.
CASA	Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş.
EBEBK	Ebebek Mağazacılık A.Ş.
KIMMR	Ersan Alışveriş Hizmetleri ve Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.
GMTAS	Gimat Mağazacılık Sanayi ve ticaret A.Ş.
MAVİ	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.
MEPET	Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.
MGROS	Migros Ticaret A.Ş.
SUWEN	Suwen Tekstil Sanayi Pazarlama A.Ş.
SOKM	Şok Marketler Ticaret A.Ş.
TKNSA	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.
VAKKO	Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.

Çalışmada öncelikle UFRS 18'de yapılandırılmış kâr veya zarar tablosunda, yer alması gereken kategoriler, bu kategorilerde sunulması beklenen bilgiler ile açıklanması istenen ara toplamlar belirlenmiştir. Belirlenmiş olan bu bilgilerin, işletmelerin 2023 yılı finansal tablolarında veya dipnotlarında yer alıp almadığını araştırmak için 13 sorudan oluşan bir kontrol listesi hazırlanmıştır. Ardından perakende sektöründe faaliyet gösteren 14 işletmenin finansal tablo ve dipnotları analiz edilerek, kontrol listesindeki sorular ile karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda öncelikle kâr veya zarar tablolarında yer alan kalemlerin hangi etiketlerle raporlandıkları ve ardından bu kalemler ile ilgili finansal raporlarda yer alan açıklamaların neler olduğu, kontrol listesinde belirtilen konuların açıklanıp açıklanmadığı incelenmiştir. Kontrol listesinde yer alan sorunun karşılığı, işletmelerin finansal tablo ve raporlarında açıklanmışsa "1", açıklanmamışsa "0" olarak puanlanmıştır. Açıklanan konu sayısının toplamı, ilgili işletmenin skorunu oluşturmaktadır. Her işletme için belirlenen skor, toplam soru sayısına bölünerek açıklanma oranları tespit edilmiştir.

Bulgular

UFRS 18 ile yapılandırılmış kâr veya zarar tablosunda açıklanması gereken bilgilerin, UMS 1 kapsamında ve perakende sektöründe yer alan işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarda yapılan açıklamalar ile uyum düzeyleri Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5

Perakende Sektöründeki İşletmelerin Kâr veya Zarar Tablolarının, UFRS 18'de Yapılandırılmış Kâr veya Zarar Tablo-ları ile Uyum Düzeyleri

	BIMAS	BİZİM	CRFSA	CASA	EBEBK	KIMMR	GMTAS	MAVİ	MEPET	MGROS	SUWEN	SOKM	TKNSA	VAKKO
Esas faaliyet tanımlanmış mı?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Esas Faaliyet Kârı raporlanmış mı?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Esas faaliyet kategorisi var mı?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Esas faaliyetler kategorisinde yer alan giderler ve gelirler UFRS 18 ile uyumlu mu?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yatırım faaliyeti kategorisi var mı?	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
Yatırım faaliyetleri kategorisinde yer alan giderler ve gelirler UFRS 18 ile uyumlu mu?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Finansman faaliyeti kategorisi var mı?	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Finansman faaliyetinde yer alan giderler ve gelirler UFRS 18 ile uyumlu mu?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Finansman ve vergi öncesi kâr açıklanmış mı?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Durdurulan faaliyetler kategorisi var mı?	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0
Giderler, türlerine göre sınıflandırmış mı?	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Giderler ve gelirler, UFRS 18 ile uyumlu olarak ayrıştırılarak ve birleştirilerek ilgili kategoride raporlamış mı?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Net parasal pozisyon kazanç ve kayıpları, bu kazanç ve kayba sebep olan hesapla aynı kategoride raporlanmış mı?	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	6	6	6	5	6	7	5	6	6	6	7	6	6	6
UYUM ORANI (%)	46	46	46	38	46	54	38	46	46	46	54	46	46	46

Tablo 5'te sunulduğu üzere perakende sektöründe yer alan işletmelerin tamamının esas faaliyet konularını, finansal tabloların dipnotlarında açıkladıkları tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında yer alan işletmelerin hiçbirinin esas faaliyet konusunun, yatırım yapmak veya finansman faaliyeti olmadığı görülmüştür. Tüm işletmeler, esas faaliyetlerinden doğan kârı veya zararı, faaliyet kârı veya zararı olarak raporlamışlardır.

Çalışma kapsamında yer alan tüm şirketlerin, esas faaliyet gelir ve giderlerini açıkladıkları esas faaliyetler kategorisi, kâr veya zarar tablolarında yer almaktadır. Ancak bu kategoride açıklanan gelir ve giderlerin bir kısmının, UFRS 18 ile uyumlu olmadığı düşünülmektedir. Bu bölümde esas faaliyetlerden diğer gelirler ve esas faaliyetlerden diğer giderler adı altında ancak içeriğinin ne olduğu açıklanmamış gelir ve giderler de yer almaktadır.

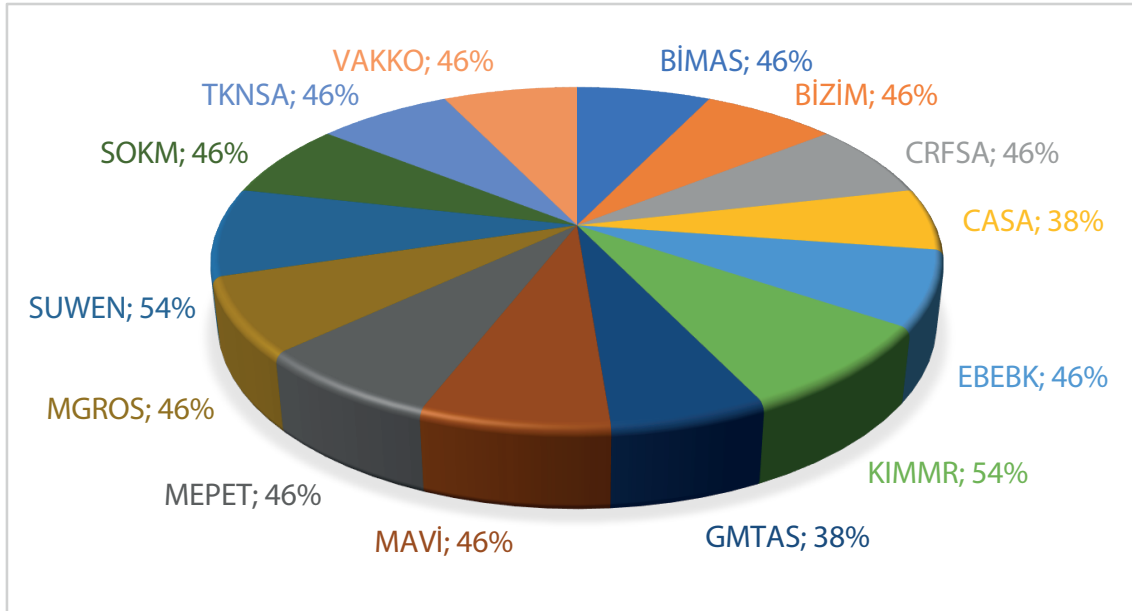
Çalışma kapsamında yer alan işletmelerin bir tanesi dışındaki diğerlerinde, kâr veya zarar tablolarında yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri kategorisi yer almakla birlikte bu işletmelerin hiçbirinde bu kategorilerde yer alan gelirlerin ve giderlerin, UFRS 18 ile uyumlu olmadığı düşünülmektedir. GMTAŞ' ta ise yatırım faaliyetleri gelirlerinin, esas faaliyet gelirleri içerisinde sunulduğu tespit edilmiştir.

“Finansman ve Vergi Öncesi Kâr veya Zarar” ara toplamının, çalışma kapsamındaki işletmelerin hiçbirinde raporlanmamış olduğu tespit edilen diğer bir husustur. Bunun yerine finansman gideri öncesi kâr, finansman gideri öncesi faaliyet kârı, finansman geliri / (gideri) öncesi faaliyet zararı, finansman gideri öncesi faaliyet zararı adı altında ara toplamların raporlandığı bulgular arasındadır. Tespit edilen farklı adlarla ara toplam sunumları, Sultanoğlu (2020) tarafından yapılan çalışmayı desteklemektedir. Finansman gelirleri ve finansman giderleri olarak raporlanan tutarların bir kısmının, UFRS 18’de yer alan ve finansman gelirleri veya giderleri ile uyumlu olmadığını savunmak mümkündür.

KMMER ve SUWEN dışındaki hiçbir işletmede durdurulan faaliyetler kategorisi yer almamaktadır. CASA dışındaki işletmelerde, gelirlerin ve giderlerin niteliklerine göre açıklandıkları tespit edilmekle birlikte, bu gelir ve giderlere ilişkin açıklamaların tamamı finansal tablo dipnotlarında yer almaktadır. Bu gelir ve giderlerin, UFRS 18’de açıklandığı üzere ayrıştırılmadığı ve ilgili maliyet türüne bağlı olarak birleştirilmediği ifade edilebilir. Ayrıca işletmelerin tamamında net parasal pozisyon kazanç ve kayıpları, bu kazanç ve kayba sebep olan hesapla aynı kategoride raporlanmamıştır.

Kontrol listesinde yer alan 13 soru üzerinden 2 işletmenin skorunun “5”, 10 işletmenin skorunun “6” ve 2 işletmenin skorunun da “7” olduğu tespit edilmiştir. Tablo 5’te sunulduğu üzere 2 işletmenin uyum düzeyinin %54,10 işletmenin %46 ve 2 işletmenin de %38 olduğu hesaplanmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda 12 işletmenin, UFRS 18’de açıklanan kâr veya zarar tablosundaki gerekliliklere uyum düzeylerinin genel olarak %50’nin altında olduğu tespit edilmiştir.

İşletmelerin UFRS 18 gerekliliklerine uyum düzeyi Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1. İşletme adları ve UFRS 18 gerekliliklerine uyum düzeyi (%)

Şekil 1’de sunulduğu üzere KIMMR ve SUWEN uyum düzeyleri en yüksek, CASA ve GMTAS en düşük olan işletmelerdir. Diğer işletmelerin hepsi aynı uyum düzeyine sahiptir.

Sonuç

İşletmelerin, performans raporlamalarında karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını arttırmak amacıyla UMSK tarafından hazırlanan UFRS 18, 2026 yılı hesap dönemi sonu itibarı ile uygulamaya girecektir. Türkiye’de standartla ilgili taslak metin kamuoyuna açıklanmış ve uluslararası uygulamalara paralel olarak yürürlüğe girmesi beklenmektedir. UMS 1’in yerini alacak olan UFRS 18 standardından en çok işletmelerin kâr veya zarar tablolarının etkileneceği ifade edilebilir. Yeni standartta yapılandırılmış bir performans raporlaması hedeflenerek, bu finansal tablo içerisinde yer alması gereken kategoriler ve bu kategorilerde sınıflandırılması beklenen gelir ve giderler ile açıklanması gereken ara toplamlar belirlenmiştir. Esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetleri, gelir vergileri ve durdurulan faaliyetler olarak ifade edilen beş kategori ile esas faaliyetler kârı veya zararı ara toplamı ile finansman ve vergi öncesi kâr veya zarar ara toplamı, yeni kâr veya zarar tablosunun içeriğini oluşturmaktadır. İşletmelerin, gelir ve giderlerini hangi kategoride sınıflayacakları konusunda Standart, uygulayıcılara rehberlik etmektedir.

Standartta belirlenen kurallar değerlendirildiğinde, işletmelerin gelir ve giderlerini sınıflandırırken çok dikkatli olmaları gerektiği düşünülmektedir. Standartın doğru anlaşılıp, uygulanması ile işletmelerin karşılaştırılabilirliği mümkün olabilecektir. Ana faaliyet konuları benzer olan aynı sektördeki işletmelerin performans karşılaştırmasını yapacak olan finansal tablo kullanıcılarının, ancak bu şekilde sunulan finansal tablo ve raporlardan fayda sağlayabileceklerini ifade etmek mümkündür.

Standartın uygulanmasından sonra bazı giderlerin nitelik olarak farklı kategoride yer alması gerekeceğinden işletmelerin esas faaliyet kârlarının değişme olasılığı oldukça yüksektir. Esas faaliyet kâr veya zararı, finansal tablo kullanıcıları için çok önemli bir değerlendirme kriteri olduğundan, önem arz etmektedir. Bunun yanında faiz ve vergi öncesi kâr veya zararın da işletme performansının değerlendirilmesinde belirleyici olan diğer bir ölçüm aracı olarak, finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlayacağı söylenebilir. Yapılan bu değerlendirmelerden sonra yapılandırılmış yeni kâr veya zarar tablosunun, Öztürk, Güleç ve Gökçen (2024b), Malinovskaya (2024) ve Czajor (2024) tarafından yapılan çalışmalardaki değerlendirmelerine paralel olarak, finansal tablo kullanıcılarına daha doğru, daha anlaşılır ve daha şeffaf bilgi sunacağı düşünülmektedir.

Çalışmada, UFRS 18’de açıklanan kâr veya zarar tablosu gereklerine ne derece uyumlu olduklarını tespit etmek amacıyla BİST’te kayıtlı olup, perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kâr veya zarar tabloları ile finansal raporları incelenmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda çalışmanın birinci araştırma sorusu olan, geçiş döneminde işletmelerin raporladıkları kâr veya zarar tablolarının, UFRS 18 gereklerine uyum düzeylerinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında yer alan işletmelerden iki tanesinin %54 olarak tespit edilen oranla en yüksek, iki tanesinin de %38 oranla en düşük uyum düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Diğer on işletme ise %46 oranında uyumlu olarak tespit edilmiştir. İşletmelerin kâr veya zarar tablolarında, gelir ve giderlerinin türlerine göre raporlandığı ve bu gelir ve giderler ile ilgili açıklamaların finansal tablo dipnotlarında yapıldığı görülmüştür. Ancak UFRS 18 ile bu açıklamaların kâr veya zarar tablosunda yapılması beklenmektedir. Bu açıklamalara ek olarak, aynı grup toplamı içerisinde farklı gelir ve giderlerin raporlandığı düşünülmektedir. Gelir ve giderlerin ayrıştırma ve birleştirmesinde UFRS 18’de yer alan düzenlemeler uyarınca ayrıştırılmadığı gibi ilgili maliyet türüne bağlı olarak birleştirilmemiş olduğu da ifade edilebilir. Dolayısı ile araştırmanın ikinci sorusu değerlendirildiğinde, UFRS 18’in uygulanması ile işletmelerin, kâr veya zarar tablolarında değişim olacağı düşünülmektedir.

İşletmelerin UFRS 18’de beklenen yapılandırılmış finansal performans tablolarını sunmak için, öncelikle standartta açıklanan kural ve ilkeleri iyi anlayıp, gelir ve giderlerini doğru bir biçimde sınıflandırmaları gerektiği düşünülmektedir. Bu da işletmelerin ön hazırlık yapmalarını gerektirmektedir. Geçiş döneminde işletmelerin, aşağıda belirtilen değerlendirmeleri yapmaları önerilmektedir;

- Kâr veya zarar tablolarında raporlanacak olan gelir ve giderlerin niteliklerinin tespit edilmesi,
- Esas faaliyet konularını doğru belirlemeleri,
- Esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri kategorisinde sınıflanacak gelir ve giderleri ayrıştırması,
- Diğer giderler olarak sınıflanan giderlerin ayrıştırılması.

Belirtilen bu düzenlemelerin yapılmasının, Standardın uygulanmasında işletmelere kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

Yapılan literatür incelemesinde, UFRS 18 standardının içeriği ile kural ve ilkelerinin açıklandığı, standardın etki alanını ve meydana getireceği değişiklikleri içeren çalışma sayısının oldukça az olduğu tespit edilmiştir. İşletmelerin, geçiş döneminde açıkladıkları kâr veya zarar tabloları ve finansal raporları ile UFRS 18’de açıklanan ilke ve kurallara göre açıklanması beklenen kâr veya zarar tabloları ve finansal raporları karşılaştırarak, uyum düzeylerini belirleyen ulusal veya uluslararası bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın özgün olduğunu ve literatüre katkı sağlayacağını ifade etmektedir. Araştırmanın sadece perakende sektöründe yapılması ve UFRS 18’in sadece kâr veya zarar tablosu üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi, çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bunun yanında kontrol listesinde yer alan değerlendirmelerin de belirli ölçüde öznellik içermesi çalışmanın başka bir kısıtı olarak değerlendirilebilir.

Bundan sonraki çalışmalarda UFRS 18’in diğer sektörlerdeki finansal tablolar ve açıklama gerekleri üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi ve diğer sektörlerde de karşılaştırmanın yapılması önerilmektedir. Bu çalışma, bir ön değerlendirme çalışması niteliğindedir. Standart yürürlüğe girdikten sonra işletmeler, UFRS 18’de belirtilen gerekliliklere daha uyumlu finansal tablolar düzenleyebileceklerinden, çalışmada elde edilen bulgulardan farklı sonuçlar tespit edilmesi olasıdır. Bu nedenle standart yürürlüğe girdikten sonra uygulama sürecinde raporlanan finansal tabloların UFRS 18 gerekliliklerine uyum düzeyinin belirlenmesi önerilen diğer bir husustur.

Kaynakça

- Czajor, P. (2024). IFRS 18: Advancing the relevance and utility of financial statements for stakeholders. *European Research Studies Journal*, 27(2), 265-275.
- Deloitte. (2024). IFRS 18 IASB publishes new standard on presentation and disclosure in financial statements. 1-16. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-ifrs-18-noexp.pdf>
- Ernst & Young. (2024). The IASB issues IFRS 18 presentation and disclosures in financial statements (Issue No.223). Erişim adresi: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/ifrs-technical-resources/documents/ey-gl-dev-el-223-iasb-issues-ifrs-18-04-2024.pdf>
- Hazar, B. ve Yanık, S. S. (2023). Genel Sunum ve Açıklamalar Standardı'na ilişkin Taslak Metin'de istisnai gelir ve giderlerin raporlanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(70), 227-246. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1295168>
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2024). *Feedback statement IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/ifrs-standard/feedbackstatement-ifrs18-april2024.pdf>
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2024). *Basis for Conclusions on Presentation and Disclosure in Financial Statements*. Erişim adresi: <https://service.betterregulation.com/document/721253>
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2024). *Project summary IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. 1-17*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/ifrs-standard/projects/summary-ifrs18-april2024.pdf>
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2024). *Effect analysis IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/amendments/english/2024/effect-analysis-ifrs18-april2024.pdf>
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2016). *Effect analysis IFRS 16 Leases*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>
- Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 170-189.
- KPMG. (2024). Presentation and disclosure IFRS 18. Erişim adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2024/isg-first-impressions-presentation-and-disclosure-ifrs-18.pdf>
- Malinovskaya, N. V. (2024). Presentation and disclosure in financial statements: New developments in IFRS 18. *International Accounting*, 27(8), 848-860. <https://doi.org/10.24891/ia.27.8.848>
- Neves, H.C. (2024). IFRS 18 implementation in Brazilian enterprises: Challenges and opportunities. *International Journal of Business Administration*, 15(2), 102-112. <https://doi.org/10.5430/ijba.v15n2p102>
- Öztürk, E. (2023). IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının gelişimi ve gelecek dönemler için yapılan değişiklik çalışmaları. Y. Özerhan (Ed.), Denetim, güvence ve finansal raporlama standartlarında güncel gelişmeler (s. 217-246) içinde. Ankara, Gazi Kitabevi
- Öztürk, E., Güleç, Ö. F. ve Gökçen, G. (Eylül, 2024). *IFRS 18 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Açıklamalar: Finansal performans ölçümünde yeni bir yaklaşım* [Öz], MODAV 21st International Conference on Accounting sunulan bildiri, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale. Erişim adresi: https://drive.google.com/file/d/1_Cl9nC2SZL-k75H5x8pl-RqdHgXs-Gffe/view
- Öztürk, E., Güleç, Ö. F. ve Gökçen, G. (2024). IFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama: Finansal performansın ölçümünde yeni bir yaklaşım. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(4), 440-455. <https://doi.org/10.29106/fesa.1572623>
- PWC. (2024). IFRS 18 is here: Redefining financial performance reporting. Erişim adresi: <https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in-briefs/in-briefs-INT/in-briefs-INT/ifrs-18-is-here-redefining-financial-performance-reporting.html>
- Sultanoğlu, B. (2020). "Finansal raporlamada daha iyi iletişim": Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yaptığı çalışmalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 229-250.

IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. (2024, 9 April). IASB. Erişim adresi: <https://service.betterregulation.com/document/721248>

UMS 1 Presentation of Financial Statements. (2007, 6 September). IASB. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/ias1/>

Wach, E. ve Ward, R. (2013). Learning about qualitative document analysis. The Institute Of Development Studies and Partner Organisations. Report. <https://hdl.handle.net/20.500.12413/2989>

Extended Abstract

Purpose: This study has two main objectives. The first is to gain a deeper understanding of the rationale behind the new structured presentation of the profit and loss statement, which will be the most significant change following the implementation of IFRS 18. The second is to assess the extent of compliance among companies operating in the retail sector with the new principles and rules. A review of the literature revealed that there were no comparative studies that met the criteria for this purpose. Additionally, only a limited number of studies were identified that explained the rules and principles of IFRS 18. It is hoped that this study will help to fill this gap in the literature.

Design and Methodology: This article presents the findings of a research study. The study was conducted using the method of content analysis. The objective was to determine the level of compliance with IFRS 18 by examining the footnotes and profit and loss statements of 2023 financial statements. In light of the significant alterations to IFRS 18, an in-depth examination was conducted of the profit and loss statements of the companies included in the study. In order to achieve this objective, a checklist was prepared based on the principles and rules set out in IFRS 18. The checklist comprises the following questions:

- Is the main activity defined?
- Is operating profit reported?
- Is there a category of principal activity?
- Are expenses and income in the category of operating activities in accordance with IFRS 18?
- Is there an investing activities category?
- Do expenses and income in the investing activities category comply with IFRS 18?
- Is there a financing activities category?
- Do the income and expenses in the financing activities category comply with IFRS 18?
- Is profit before finance costs and tax disclosed?
- Is there a category for discontinued operations?
- Are expenses classified by nature?
- Are expenses and income disaggregated, aggregated and disclosed in accordance with IFRS 18?
- Are gains and losses on net monetary position presented in the same category as the account that gave rise to the gain or loss?

In the current financial statements, each answer is scored as '1' or '0'. Each company's score was calculated, divided by the number of questions and compliance determined. The study sample consists of 2023 financial statements and footnotes of BIST-listed retail companies. Fourteen companies were analysed using content analysis to determine compliance with a checklist.

Findings: The checklist comprised a total of 13 questions, and the resulting scores for each company are as follows: two companies achieved a score of '5', ten companies scored '6', and two companies scored '7'. Accordingly, the compliance levels of the two companies in question were calculated to be 54%, while the compliance levels of the ten companies were calculated to be 46%. The remaining two companies were found to have compliance levels of 38%. The evaluation demonstrated that the compliance level of 12 companies with the revised structure of the profit and loss statement, as outlined in IFRS 18, is typically below 50%. It was observed that the nature of income and expenses was disclosed in the notes in accordance with their classification. However, in accordance with the requirements Moreover, it was observed that the profit and loss statements of the companies did not include profit before finance and tax, nor did they include the discontinued operations category. It would seem that the income and expenses are not grouped in accordance with the requirements set forth in IFRS 18. It is therefore expected that the amount of profit or loss from operating activities will be subject to change upon the standard's effective implementation. While the profit and loss statements of all but one of the companies included in the study encompass the categories of investing activities and financing activities, there may be some discrepancies in the alignment of the income and expenses associated with these categories with the standards set forth in IFRS 18. In one of the companies analysed, the income derived from investing activities is presented as part of the operating income. The findings of the study indicate that the level of compliance with IFRS 18 by the companies included in the study is relatively low. of IFRS 18, these disclosures are expected to be made in the performance report.

Research Limitations: The new regulations introduced by IFRS 18 are classified into three distinct categories. The new standards require the presentation of a profit and loss statement with new categories and subtotals. Additionally, the notes to the financial statements must include performance measures defined by management. Furthermore, new principles for grouping information have been introduced, including aggregation and disaggregation. This study focuses exclusively on the changes to the profit and loss statement. In the research phase of this study, the financial performance statements of enterprises operating in the retail sector were analysed. Moreover, the subjectivity inherent in the evaluations included in the checklist represents an additional limitation of the study.

Implications (Theoretical, Practical, and Social): The results of the study indicate that the level of compliance of companies with the requirements of IFRS 18 is relatively low. It is thus advised that, in order to present the structured financial performance statements anticipated in IFRS 18, companies should initially gain an understanding of the rules and principles elucidated in the standard and classify their income and expenses accurately. It would therefore be advantageous for the companies to undertake preliminary preparations in order to comply with the new standard. In future studies, it is recommended that the effects of IFRS 18 on other financial statements and disclosure requirements should be evaluated, and comparisons made in other sectors.

Originality/Value: A review of the literature suggests that there is a limited number of studies that elucidate the content, rules, and principles of the IFRS 18 standard, including its impact area and the changes it will bring about. It would appear that no national or international study has yet been identified that determines the level of compliance of entities by comparing their current profit or loss statements and financial reports with the profit or loss statements and financial reports that would be expected to be disclosed in accordance with the principles and rules set out in IFRS 18. This study, therefore, represents a valuable contribution to the existing literature on the subject.